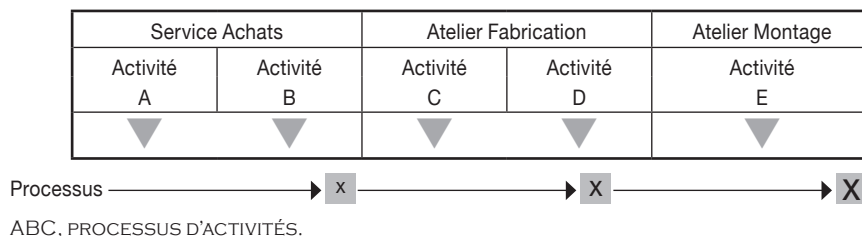


## Processus d'activités

Dans le cas d'activités intégrées dans un processus, il est nécessaire de suivre leur évolution telle qu'elle apparaît dans l'organisation de ce dernier. Ainsi, la fabrication d'un produit ou la réalisation d'un service à la clientèle répond à une logique d'élaboration qui doit être respectée par le modèle ABC.



Dans cette figure, le produit X est impacté par les consommations successives des activités recensées dans le service Achats et les ateliers Fabrication et Montage.

## Exemple de calcul du coût ABC d'une intervention sur site

“La maintenance rapide” est une société de dépannage en systèmes et matériels informatiques. Dans un souci d'une meilleure maîtrise de son fonctionnement, elle a mis en place un modèle de comptabilité de gestion à base d'activités.

Le processus “intervention sur site”, qui décrit l'ensemble des activités conduisant à des interventions de maintenance, a été décomposé en cinq activités. Ces dernières ont été mises en relation avec un inducteur représentatif du fonctionnement de chacune. La valorisation de l'activité et de l'inducteur a été effectuée par le contrôle de gestion.

L'intervention sur site pour le client X a donné lieu à :

- ▶ une offre de 5 produits ;
- ▶ 3 contacts préalables à la vente ;
- ▶ 5 réponses consécutives aux échanges d'informations ;
- ▶ 2 interventions sur son site, qui ont nécessité 700€ de matières premières et composants ;
- ▶ 1 facture établie.

Index	Activité	Coût de l'activité	Inducteur d'activité	Volume de l'inducteur
A1	Définir offre	7 800 €	Produits proposés	650
A2	Prospecter	9 000 €	Contacts effectués	500
A3	Vendre	10 000 €	Réponses clients	250
A4	Intervenir sur site	16 400 €	Nombre d'interventions	25
A5	Facturer	8 640 €	Nombre de facturations	360
MP et composants		8 160 €		
<b>Total</b>		<b>60 000 €</b>		

TABLEAU DES ACTIVITÉS DE L'INTERVENTION SUR SITE CLIENTS.

Ce tableau permet de déterminer le coût unitaire de chaque inducteur :

Index	Activité	Coût de l'activité	Inducteur d'activité	Volume de l'inducteur	Coût de l'inducteur
A1	Définir offre	7 800 €	Produits proposés	650	12 <sup>a</sup>
A2	Prospecter	9 000 €	Contacts effectués	500	18
A3	Vendre	10 000 €	Réponses clients	250	40
A4	Intervenir sur site	16 400 €	Nombre d'interventions	25	656
A5	Facturer	8 640 €	Nombre de facturations	360	24

a - Le coût de l'inducteur est obtenu en divisant celui de l'activité par le volume de son inducteur :  $12,00 = 7\,800 / 650$ .

CALCUL DU COÛT UNITAIRE DES INDUCTEURS.

Le montant de la facture à faire parvenir au client X dépend du montant des activités à lui imputer et des matières premières et composants consommés lors des interventions sur site.

Index	Activité	Inducteur d'activité	Coût de l'inducteur	Volume imputable	Coût de l'activité pour le client X
A1	Définir offre	Produits proposés	12	5	60 €
A2	Prospecter	Contacts effectués	18	3	54 €
A3	Vendre	Réponses clients	40	5	200 €
A4	Intervenir sur site	Nombre d'interventions	656	2	1 312 €
A5	Facturer	Nombre de facturations	24	1	24 €
<b>Coût total des activités A1-A5</b>					<b>1 650 €</b>

CALCUL DU COÛT DES ACTIVITÉS À IMPUTER AU CLIENT X.

Élément	Coût
Coût ABC (activité A1-A5)	1 650 €
Coût des matières premières et des composants utilisés	700 €
<b>Coût total à facturer</b>	<b>2 350 €</b>

CALCUL DU COÛT À FACTURER AU CLIENT X.

## ■ ■ ■ Démarche générique d'une mise en place de la méthode ABC

L'élaboration, puis la mise en œuvre de la méthode ABC, dépendent en premier lieu des objectifs fixés par la direction générale :

- ▶ quelles sont les insuffisances recensées en matière de connaissance des coûts ?
- ▶ quels sont les nouveaux besoins exprimés ?
- ▶ quelle utilisation finale envisage-t-elle : une connaissance exhaustive du fonctionnement, une focalisation sur une ou plusieurs activités ?
- ▶ quel périmètre de la société souhaite-t-elle étudier : un service, un atelier, un site, l'entreprise dans son ensemble ?
- ▶ quelles ressources est-elle prête à consacrer au changement ?
- ▶ etc.

Une fois les réponses apportées, il est possible de procéder à une démarche qui doit respecter, dans la mesure du possible, les étapes suivantes :

- 1 Observation du fonctionnement** de l'entreprise par recensement exhaustif des tâches qui s'y déroulent. La tâche est l'élément de base du fonctionnement (questionnaire auprès des acteurs, validation par les responsables, etc.).
- 2 Analyse et sélection des tâches** avant regroupement en activités élémentaires.
- 3 Validation des regroupements** par les responsables, le comité de pilotage désigné pour suivre la mise en place de la méthode et la direction générale de l'entreprise.
- 4 Mise en relation des activités avec leurs facteurs explicatifs** et choix de la méthode :
  - ▶ retenir le principal facteur explicatif dans un souci de simplicité et de compréhension pour les futurs utilisateurs ;
  - ▶ déterminer un *mix* de facteurs explicatifs dans un souci de précision, mais au détriment de la clarté et de la compréhension.
- 5 Choix et validation des inducteurs** retenus (facteurs explicatifs).
- 6 Regroupement des activités élémentaires** en groupe d'activités homogènes (par exemple, sur la base de l'inducteur d'activité).
- 7 Valorisation des activités regroupées** par le contrôle de gestion et son service de comptabilité de gestion.
- 8 Détermination des coûts d'activités, des inducteurs et des produits**, en fonction des objectifs préalablement définis.
- 9 Éventuellement, valorisation des processus** principaux à forte valeur ajoutée.

# Intérêt et limites de la méthode ABC

## Intérêt

La comptabilité à base d'activités est apparue pour pallier les insuffisances des outils de gestion traditionnels<sup>8</sup>. D'abord considérée, en particulier en France, comme un simple effet de mode, cette méthode a su convaincre un certain nombre de praticiens par ses qualités intrinsèques. De quels apports s'agit-il ?

### ■ Une amélioration de la connaissance et du fonctionnement de l'entreprise

La méthode repose sur le découpage en activités pertinentes, principales ou de soutien, selon la terminologie de Porter. Cette cartographie ou architecture des activités favorise, dans un premier temps, une vision synthétique de l'organisation ainsi décrite et, dans un second temps, la possibilité d'intervenir sur les zones grises (celles où les informations ne sont pas claires), de modifier certaines parties du fonctionnement en éliminant, modifiant et améliorant certaines activités dont il apparaît qu'elles sont sources de surcoûts inutiles, c'est-à-dire sans valeur ajoutée.

ABC peut ainsi contribuer à l'amélioration de la connaissance de l'entreprise, donc à celle de son fonctionnement.

### ■ Les inducteurs, des unités de mesure plus représentatives des relations de causalité dans la formation des coûts

L'un des objectifs d'ABC est de minimiser les effets de subventionnement induits par le choix d'une unité d'œuvre unique dans les méthodes traditionnelles : c'est pourquoi la notion d'inducteur a été introduite. Elle dépasse largement celle d'unité d'œuvre, qui a pour but de procurer un critère de mesure d'un centre ou d'une activité. L'heure de main-d'œuvre directe sert à répartir, sur les produits qui la consomment, les diverses charges qui ont été mesurées sur cette base.

Dans la méthode ABC, le critère n'est plus simplement celui de la répartition, même s'il y participe, mais du rapport de cause à effet entre un élément, l'inducteur, et le volume ou le niveau d'une activité.

Ce bel agencement n'est que théorique car, comme nous allons le voir, il ne peut s'appliquer à toutes les activités.

<sup>8</sup> Voir chapitre 10, page 227.

## ■ Vers un pilotage de type Activity Based Management

La cartographie des activités et leur mise en relation avec les inducteurs sont une niche d'informations importantes pour les gestionnaires. Dans une optique de "gestion par exception"<sup>9</sup>, les informations ainsi procurées par ABC permettent un pilotage de type ABM, *Activity Based Management*, qui se focalise sur les activités importantes en délaissant celles à faible coût et/ou à faible valeur ajoutée.

Le *benchmarking* (étalonnage concurrentiel) peut s'appliquer à une activité dans la mesure où sa description et son fonctionnement sont suffisamment connus des gestionnaires. La mise en place d'une procédure de réorganisation (*re-engineering*) se trouve facilitée par les informations apportées par ABC.

## Limites

Si ABC apporte au gestionnaire des informations que les autres méthodes ne lui procurent pas, elle ne répond pas, loin s'en faut, à toutes les difficultés que rencontre la mesure des coûts. Parmi celles-ci, on peut relever la question des charges fixes, ainsi que l'évaluation des activités du management. Le problème de la granularité de l'activité doit également être évoqué.

## ■ Problème des charges fixes et des charges indirectes

Le coût d'une activité est calculé, à l'origine, sur la base d'une structure, d'un niveau de production et de ventes donné. Celui de l'inducteur comprend un montant de frais fixes unitaires, qui correspond à l'hypothèse établie lors de sa détermination. On retrouve dans ce cas le même type de difficultés rencontrées dans les autres méthodes : le correct ajustement des frais fixes.

Le coût d'un inducteur est une information qui doit rester relativement stable pour avoir un impact réel sur le comportement des acteurs. Il serait néfaste de le modifier continuellement.

## ■ Problème posé par l'évaluation des activités du management

Comment insérer dans une cartographie d'activités celles qui concernent le management ? Par définition, ce dernier concourt à l'ensemble des activités de l'entreprise qu'il encadre et dirige. Dans quelle proportion ? Avec quelle importance stratégique ? Surtout, comment en assurer la mesure par un inducteur qui lui serait représentatif ? Autant de questions sans réponse.

Le plus souvent, on se contente de rapporter son coût en pourcentage des autres activités. On considère, par exemple, que le coût du management représente un pourcentage du montant total des autres activités. Il s'agit, de fait, d'un coût ajouté à ce dernier<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Appelée aussi "gestion discriminatoire", elle consiste à concentrer les décisions sur un petit nombre de phénomènes considérés comme particulièrement représentatifs.

<sup>10</sup> Coût ajouté et non valeur ajoutée, car la valeur dépend du comportement final du client.

## ■ Problème posé par la granularité de l'activité

On entend par granularité de l'activité - ou de la tâche, ce qui revient au même, *in fine* - le niveau auquel s'établit la cartographie des activités. Le dilemme que rencontre le gestionnaire est le suivant :

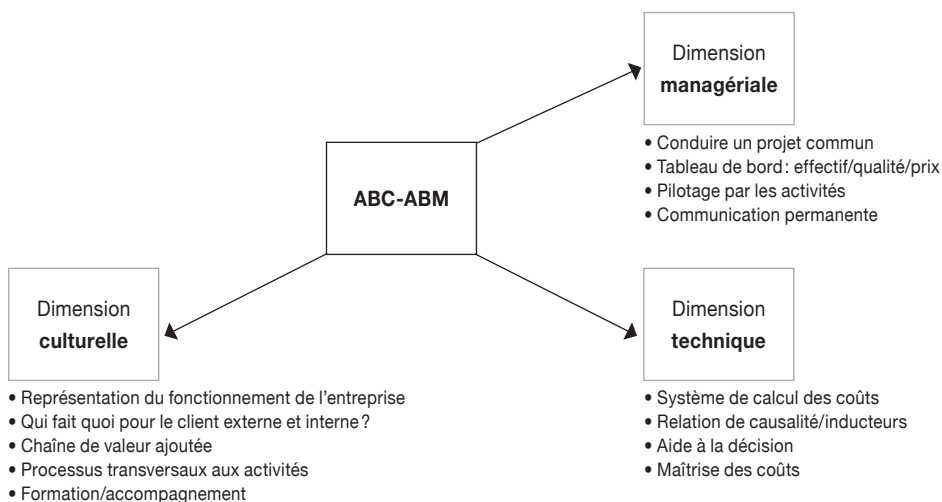
- ▶ conserver la totalité des activités recensées fournit une image très précise du fonctionnement de l'entreprise, mais conduit à établir une "usine à gaz" probablement inutilisable en matière de pilotage ;
- ▶ regrouper exagérément ces activités rend le modèle opérationnel, mais certainement peu représentatif.

## D'ABC à ABM

ABC est davantage une méthode de modélisation du fonctionnement de l'entreprise qu'une méthode de calcul de coûts, dont le principe est de "coller" à la réalité de l'entreprise.

Plus qu'une autre, peut-être, elle doit être en osmose avec la culture d'entreprise qui règne dans l'organisation qu'elle veut décrire. Outre ses aspects managérial et technique, il importe de tenir compte, lors de son élaboration, de son historique et du climat ambiant.

La suite logique est celle du pilotage avec prise de décisions sur la base des activités. Il s'agit dans ce cas d'ABM (*Activity Based Management*) dont l'utilité essentielle est de focaliser sur un certain nombre d'activités à forte valeur ajoutée, de manière à en améliorer le fonctionnement et le rendement. Une forte participation des acteurs de l'entreprise se révèle alors indispensable.



LES TROIS DIMENSIONS D'ABC/ABM.