

## Les outils du management vers l'ACTIVITY Based Costing L'approche « ABC »

*Les structures de coût des entreprises ont fortement évolué depuis un siècle et malheureusement pendant longtemps, les méthodes de calcul des coûts et de la rentabilité n'ont pas été adaptées aux nouveaux enjeux. Cela concerne notamment la façon dont on impute sur les produits la masse des « charges fixes », de plus en plus importante dans les entreprises industrielles.*

*Il s'agira notamment des frais de direction, de comptabilité et d'administration, mais aussi les frais commerciaux, la recherche et le développement, la qualité. Dans certaines entreprises s'y ajoutent une bonne partie des amortissements, des frais financiers, voire du salaire des indirects de production.*

*Longtemps déversées par des clés de répartition, ces masses ne peuvent plus être ignorées. Les études menées par de nombreuses universités américaines et françaises, mais aussi par des entreprises montrent que la vision que l'on a de la rentabilité peut être largement faussée s'y on n'y prend pas garde.*

*La méthode ABC (pour Activity Based Costing), qui s'appuie sur une modélisation des processus et des flux de l'entreprise répond à cette problématique. Petit tour d'horizon de cette nouvelle philosophie de gestion.*



### Comprendre le problème

Imagineriez-vous qu'un simple changement des méthodes d'analyse comptable des coûts puisse entraîner l'effacement des états-majors d'entreprise, et se concrétiser par des *renversements radicaux* de certaines Based Costing ?

Et l'on cite des rentabilités exceptionnelles, l'investissement de départ étant récupéré dix ou vingt fois en quelques années, grâce à des diminutions de coûts, à des augmentations du prix de vente, à la suppression de produits, de clients ou de modes de distribution déficitaires, à des réorganisations, etc.



Combien d'exemples ne trouve-t-on pas, en effet, où le produit phare s'avère être largement perdant, et où l'on découvre qu'un traînard célèbre est en fait une source importante de profit ? Mais comment est-ce possible ? Interrogez-vous.

Tout simplement, chaque fois que le système de comptabilité analytique est archaïque et qu'il donne une image trompeuse de la réalité des coûts, en particulier à cause d'une imputation simpliste et totalement arbitraire de ce que l'on appelle les frais généraux.



Tant que la main d'œuvre directe représentait l'essentiel des coûts, il était assez naturel de ne pas consacrer trop d'attention au petit volume des frais dits « généraux ». La situation n'est plus du tout la même aujourd'hui, et il n'est pas rare que les frais généraux constituent plus de la moitié des dépenses de l'entreprise, même dans l'industrie.

Mais les méthodes comptables n'ont pas toujours évolué en conséquence. Et l'on continue très souvent de « répartir » à la louche dans le coût des unités d'œuvre de production – main d'œuvre directe, et achats de matières, composants et sous-ensembles – une masse considérable de frais appelés « généraux » pour la seule raison qu'ils ne varient *apparemment* pas directement avec la quantité produite.

On trouve dans cette gigantesque marmite une multitude de coûts de nature totalement différente : du salaire du patron à celui de la standardiste, des dépenses de publicité aux honoraires du conseil juridique, des dépenses de recherche et développement aux coûts des outillages, de l'énergie électrique au budget du service après-vente, de l'entretien des bureaux à l'achat du logiciel de paie.

Certes, ces frais généraux sont éclatés en divers segments comme les frais généraux de production, les frais généraux commerciaux, ou les frais généraux société. Mais ces segments sont alors imputés aux coûts des produits par l'intermédiaire de clés de répartition simplistes, comme la main d'œuvre directe ou le chiffre d'affaires. Et ce manque de rigueur dans l'analyse des coûts se traduit immédiatement et brutalement par la mauvaise qualité des décisions.



## Quelle solution adopter ?

La comptabilité analytique est un outil d'investigation qui reconstitue l'architecture des coûts de l'entreprise et donne aux dirigeants les informations dont ils ont besoin pour prendre leurs décisions les plus importantes. Ainsi, et notamment, les données de la comptabilité analytique sont-elles la base sur laquelle on s'appuie pour évaluer la rentabilité des différents produits et marchés de l'entreprise, et pour prendre des décisions stratégiques essentielles : soutien d'une activité, abandon d'un marché, sous-traitance d'une opération, lancement de produit, etc.

C'est également sur les informations de la comptabilité, entre autres, que l'on se base pour élaborer certaines décisions relatives au prix de vente, aux remises, etc.



La question qui se pose est donc la suivante : comment déterminer les coûts relatifs à chaque produit et/ou chaque client et/ou à chaque mode de distribution de façon à obtenir une image de la réalité *suffisamment fidèle* pour conduire à des décisions optimales ?

La réponse devrait être évidente à tous : imputer à chaque produit et/ou chaque client tous les coûts le concernant, *et seulement ceux-là*. C'est la notion de « direct costing », ou comptabilité par les coûts directs : tous les coûts – variables ou fixes – qui sont directement générés par l'existence du produit ou du client étudié lui sont imputés, les autres coûts, qui sont donc les seuls coûts véritablement « indirects », restent isolés et ne sont pas répartis.

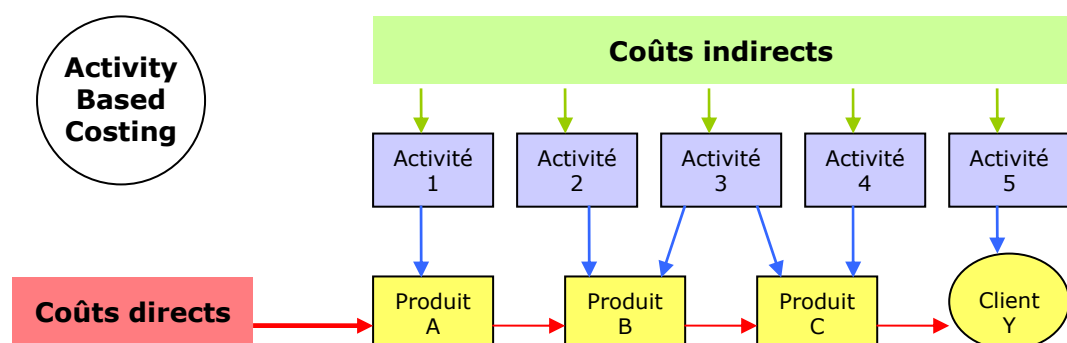


Cette approche amène à faire une analyse beaucoup plus sérieuse de la masse des dépenses que l'on considère abusivement comme indirectes – et que l'on classe dans les frais généraux – parce qu'elles ne sont pas « variables » (en ce sens qu'elles ne varient pas proportionnellement avec la quantité produite).

Pourtant a-t-on le droit de dire que les dépenses d'ordonnancement/lancement ne concernant pas les produits ? Que les investissements de R&D non plus ? Pas plus que les frais de publicité ou le salaire des vendeurs ? De même que les prises de commandes et la facturation ? Ou encore les coûts de garantie et les frais de transport et livraison ? N'est-il pas vrai que, en fait, les dépenses d'ordonnance/lancement, de gestion commerciale, de livraison ou de garantie varient avec la quantité produite ? A votre avis ?

Plus important encore, a-t-on le droit de faire comme si toutes ces dépenses devaient être supportées en égale proportion par tous les produits et/ou tous les clients ? Par exemple, tous les produits n'ont pas la même complexité et ne justifient pas le même effort de R&D. Tous les clients ne passent pas leurs commandes sur les mêmes quantités et n'entraînent pas les mêmes dépenses de gestion administrative (prise de commandes, facturation, recouvrement), de lancement ou production ou de transport. Tous les produits n'exigent pas les mêmes efforts commerciaux (publicité, force de vente, salon, catalogue, etc.).

C'est quand on accepte de considérer les choses sous cet angle, et de faire l'effort nécessaire, que l'on aboutit à des découvertes insoupçonnées. La difficulté, bien sûr, est dans l'analyse que l'on doit faire des frais généraux pour découvrir les différents « coûts directs » qui s'y cachent depuis toujours. C'est là que l'on peut utiliser l'Activity Based Costing (ABC) ou Activity Based Management (ABM), que l'on pourrait traduire par « analyse des coûts par activités ».

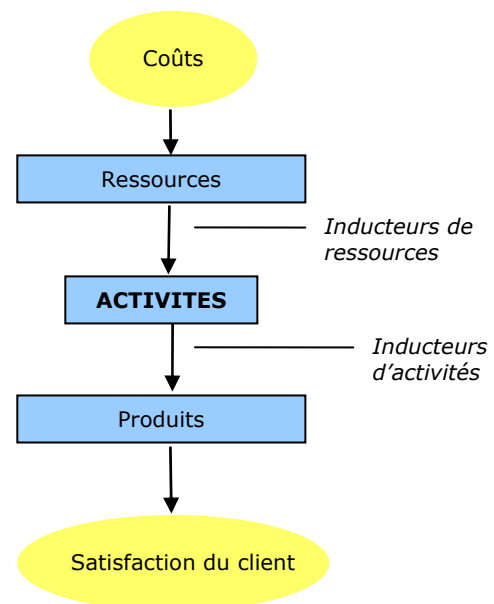




## L'Activity Based Costing

Vous avez peut-être lu qu'il s'agit d'une méthode d'imputation des coûts indirects ou des frais généraux. C'est faux, et il s'agit là d'un abus de langage trompeur : l'ABC est une méthode d'analyse et d'imputation de certains coûts directs, qui étaient jusqu'ici noyés dans une masse de coûts considérés à tort comme indirects et classés dans les frais généraux. Quant aux frais qui restent et qui sont réellement indirects, ils ne doivent en aucun cas être imputés aux produits.

L'idée de départ est que les produits et les clients ne génèrent pas directement des coûts mais, au contraire, que les coûts sont les dépenses nécessaires pour se procurer des ressources (hommes, machines, matières) grâce auxquelles on effectue des « activités » qui contribuent à réaliser le produit, à le vendre et, finalement, à satisfaire le client (voir la figure). En passant au crible tous les coûts considérés précédemment comme indirects, on identifie les « activités » qui les composent. On évalue ensuite le coût de chaque activité, avant de l'imputer aux différents produits et/ou clients en fonction de la quantité qu'ils en utilisent. Il n'est pas rare de voir alors certains coûts de produit ou de client divisés par 3 alors que d'autres sont multipliés par 2 !



Exemples d'activités : stockage, ordonnancement lancement, réglage, manutention, outillage, énergie, commandes d'achats, contrôle d'entrée, R&D produit, R&D process, emballage, expédition, transport, livraison, stocks commerciaux, publicité, promotion, vente garantie, après-vente, prise de commandes, facturation, recouvrement, etc.

Pour illustrer la méthode, prenons l'exemple d'un produit A réalisé à raison de trois lots par an (pour 15 000 heures de main d'œuvre) et d'un produit B qui donne douze lots (15 000 heures de main d'œuvre également). Si la gestion de chaque lots (lancement, réglages, commandes d'achats, etc.) revient à 50 K€ le produit A se verra imputer 150 K€ et le produit B 600 K€. Une imputation traditionnelle au prorata du temps de main-d'œuvre aurait chargé chaque produit de 375 K€. C'est très différent !

De même, si des clients de type X passent 400 grosses commandes par an (avec un chiffre d'affaires total de 20M€) et des clients de type Y 2 400 petites commandes (et 12 M€), et si le traitement d'une commande (saisie, facturation, recouvrement, expédition, etc.) revient à 500 €, on impute 200 K€ au groupe des clients X et 1,2 M€ au groupe des clients Y. Une répartition traditionnelle au prorata du chiffre d'affaires aurait affecté 875 K€ au clients X et 525 K€ aux clients Y. C'est très différent !



## Nos recommandations

Méfiez vous de toute méthode mécanique d'imputation des frais dits « généraux ». Comprenez l'importance de l'enjeu : vous ne pouvez pas prendre de bonnes décisions sur la base de mauvaises informations.

Faites tout de suite l'exercice : combien de vos « frais généraux » devraient, à votre avis, être considérés comme « directs » ?

**Article paru dans la revue « Echanges », éditée par la DFCG**

**Auteurs ayant contribué à sa rédaction :**

Pierre-Laurent Bescos, Frédéric Buil, Loïc Buot de l'Epine, Dominique Flichy, Philippe Girault, Richard Milkoff, Jean-Marie Nogaro.