

CHAPITRE 5

LES COÛTS A BASE D'ACTIVITES

La méthode des coûts à base d'activités, ou comptabilité d'activités, en anglais ABC (Activity Based Costing), a pour objectif de mieux rattacher le coût des ressources aux objets de coûts (les produits, les commandes, les prestations de services...) par l'intermédiaire de la consommation des activités réalisées par l'entreprise. Cependant elle est plus centrée sur l'explication des causes des coûts des activités que sur le calcul des coûts des objets de coûts (les produits par exemple).

Cette méthode doit permettre une meilleure intégration des charges indirectes dans le coût des produits. Le modèle des centres d'analyse présente des insuffisances qui tiennent essentiellement au caractère arbitraire de la répartition des charges indirectes, alors que celles-ci prennent de plus en plus d'importance dans les coûts des entreprises. Le modèle à base d'activités s'attache à redéfinir ce traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités.

Le traitement des charges indirectes que cette nouvelle méthode propose n'est cependant pas lui-même exempt de faiblesses... le modèle à base d'activités ne réduit pas entièrement l'arbitraire de l'allocation des charges indirectes et peut se révéler très lourd à mettre en place... Il constitue cependant dans tous les cas un outil d'analyse et de réflexion sur les origines de coûts et sur la création de valeur dans l'entreprise...

I) Les fondements de la méthode.

1.1. L'objectif de la démarche.

La méthode des coûts à base d'activités est une méthode de calcul des coûts complets centrée sur le calcul des coûts des activités de l'entreprise. Elle propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes.

Les entreprises se servent principalement de cette méthode pour suivre leurs coûts indirects. Dans la plupart des entreprises ces charges indirectes sont à présent plus élevées que les charges directes et que ce phénomène s'amplifie, d'où l'intérêt porté à leur analyse et à leur mode de répartition.

1.2. Les trois niveaux d'analyse.

La comptabilité d'activités distingue trois niveaux dans l'organisation de l'entreprise : la tâche, l'activité et le processus. Elle propose ainsi un nouveau découpage de l'entreprise.

- la tâche.

La tâche est une opération élémentaire dans la description du travail.

- l'activité.

Une activité est un ensemble de tâches organisées dans un but précis qui leur donne leur cohérence. La comptabilité d'activités cherche à savoir ce que coûte chaque activité. Les activités doivent ainsi être homogènes et sont à l'origine des charges de l'entreprise.

- le processus.

Un processus est un enchaînement d'activités concourant à un même but (interne ou externe, pour le client). Un processus recouvre, partiellement ou totalement, une ou plusieurs fonctions de l'entreprise.

Thème : cas Wolff

Dans la société Wolff, pour une période donnée, le total du centre distribution s'élève à 70000 euros. Il est imputé aux deux produits finis A et B au prorata des coûts de production des ventes égaux respectivement à 800 000 euros et à 600 000 euros. On a donc :

- taux de frais : $70000 / 1\ 400\ 000 = 0,05$ et donc

- charges imputées à A : $800\ 000 \times 0.05 = 40\ 000\ €$
- charges imputées à B : $600\ 000 \times 0.05 = 30\ 000\ €$

Mais ce calcul peut être contesté car aucun lien étroit n'apparaît entre les charges indirectes de distribution et le coût de production des produits vendus.

On décide donc d'identifier pour les activités du centre distribution :

- leur nature
- le montant des charges qu'elles induisent
- une unité de mesure qui les lie aux coûts des produits

Activités	Montant	Unités de mesure	
		Nature	Volume
Contrôle	50 000 €	L'heure de contrôle	80 H pour A 120 H pour B
Expédition	20 000 €	Le lot expédié	20 lots de A 30 lots de B

On obtient alors :

- coût d'1H de contrôle : $50\ 000/200 = 250$
- coût d'un lot expédié : $20\ 000/50 = 400$

donc :

- charges imputées à A :
- contrôle : $80 \times 250 = 20\ 000$
- expédition : $20 \times 400 = 8\ 000$

soit un total de 28 000 au lieu de 40 000 avec le système des coûts complets

- charges imputées à B :
- contrôle : $120 \times 250 = 30\ 000$
- expédition : $30 \times 400 = 12\ 000$

soit un total de 42 000 au lieu de 30 000

Cette dernière imputation se révèle plus pertinente que la première, car on a ici un lien étroit entre les activités et le coût des produits, grâce à des unités de mesure (des « agents de liaison » : nombre d'heures de contrôle et nombre de lots expédiés) qui d'une part, sont le facteur explicatif du coûts des activités ; et d'autre part, permettent de passer de façon pertinente du coûts des activités aux coûts des produits. Ces « agents » sont appelés les **inducteurs**.

1.3. La notion d'activité et la notion de chaîne de valeur.

La méthode est centrée sur l'activité. L'activité est ce que fait l'entreprise alors que le produit est ce qu'obtient l'entreprise. Ce déplacement de l'axe d'analyse est fondamental :

- l'étude de ce qu'obtient l'entreprise (ses outputs) centre l'analyse sur le coût des produits.
- l'étude de ce que fait l'entreprise (ses process) déplace l'analyse vers l'étude de sa chaîne de valeur et des facteurs clés de succès de l'entreprise.

- une modélisation du fonctionnement des organisations.

L'analyse de la chaîne de valeur permet de comprendre à quel endroit et de quelle manière l'entreprise crée de la valeur pour le client et comment elle se procure un avantage sur ses concurrents.

Ainsi avant d'être un système de calcul de coûts, la comptabilité d'activités est une modélisation du fonctionnement des organisations. L'analyse des activités de l'entreprise peut ainsi s'insérer dans une gestion opérationnelle et stratégique. Elle peut permettre de répondre à des questions du type :

- que coûtent les activités ?
- quelle valeur les activités apportent-elles aux clients ?

- quelles sont les activités clés de l'entreprise ?
- quelles activités l'entreprise doit-elle développer ?
- quelles activités l'entreprise doit-elle externaliser ?

- le rattachement des charges aux produits pas l'intermédiaire des activités.

- les activités consomment les ressources.

Les ressources sont les charges comptables. Elles sont consommées par les activités. Ces charges sont indirectes par rapport aux produits mais directes par rapport aux activités.

- les produits consomment les activités.

Les charges des activités sont incorporées aux coûts des produits grâce à une unité de mesure, sorte d'unité d'œuvre, appelée **inducteur** d'activité. Chaque activité a son inducteur qui permet de transférer le coût de cette activité aux coûts des produits.

II) La mise en œuvre de la méthode.

Les principales étapes de la méthode sont au nombre de 6 :

- identification et évaluation des charges indirectes
- affectation des charges indirectes aux activités
- choix des inducteurs
- regroupement des activités par inducteur (cette étape est parfois négligée quand il y a autant d'inducteurs que d'activités)
- calcul du coût de chaque inducteur
- imputation des charges indirectes aux coûts des produits.

C'est parti...

2.1 Identification et évaluation des charges indirectes

Elles sont réalisées au niveau des divisions de l'entreprise : par fonction, par ateliers, par centre d'analyse, par centre de profit...

Exemple : dans l'entreprise Dolci, les charges indirectes ont été répertoriées comme suit pour le mois de février :

- service approvisionnement : 150 000 €
- service production : 360 000 €
- service distribution : 210 000 €
- service administration : 34 000 €

Total : 754 000 euros

2.2. L'affectation des charges indirectes aux activités

Elle suppose le repérage préalable des activités, ni trop détaillé (une activité n'est pas une tâche) ni trop succinct (risque de manque d'homogénéité).

Puis l'affectation est réalisée :

- sans calcul préalable s'il existe une corrélation forte entre le montant des charges et le niveau de l'activité
- grâce à des clefs de répartition dans le cas contraire.

Reprenons le cas Dolci : Madame Nina, responsable de la gestion, a affecté les charges indirectes aux activités de la façon suivante :

Services	Activités	
	Nature	Montant des charges indirectes
Approvisionnement 150 000 euros	Etude des marchés	30 000
	Réception	24 000
	Gestion des matières	96 000
Production 360 000 euros	Lancement des fabrications	324 000
	Maintenance	36 000
Distribution 210 000 euros	Contrôle qualité	120 000
	Expédition	60 000
	Publicité	30 000
Administration 34 000 euros	Organisation générale	24 000
	Recherche	10 000

2.3. Le choix des inducteurs

Ces inducteurs servent à transférer le coût des activités aux coûts des produits. Ils doivent mesurer ce que fait l'activité et comment les objets de coûts consomment l'activité. Ces inducteurs peuvent être liés aux lots, aux références gérées, aux modèles produits, à une capacité de production, à un facteur de production... Si un inducteur ne peut être trouvé on revient généralement à un taux de frais comme le chiffre d'affaires ou le coût de production.

Quelques exemples d'inducteurs couramment utilisés :

- la référence (au sens de la référence gérée) est souvent utilisée pour les activités étude de marché, réception des commandes, gestion des stocks...
- le lot est souvent associé aux activités gestion de la production, livraison des produits...
- le modèle est souvent lié aux activités de conception des produit, recherche et développement...
- la commande est souvent utilisée par les activités facturation, livraison, suivi des clients...
- le chiffre d'affaires (qui n'est pas vraiment un inducteur mais plutôt un taux de frais) est surtout utilisé par l'activité administration générale

Exemple : L'entreprise Dolci, a choisi les inducteurs suivants :

Activités	Inducteurs
Etude des marchés	Références
Réception	Quantités achetées
Gestion des matières	Quantités achetées
Lancement des fabrications	Références
Maintenance	Lots
Contrôle qualité	Lots
Expédition	Lots
Publicité	Modèles
Organisation générale	Chiffre d'affaires hors taxes
Recherche	Modèles

2.4. Le regroupement des activités par inducteur

Comme le montre le tableau ci-dessus, plusieurs activités peuvent avoir le même inducteur. On regroupe alors les activités par inducteur dans des « centres de regroupement » : dans chaque centre, il n'y a qu'un seul inducteur commun à toutes les activités

Les charges indirectes qui étaient à l'origine regroupées par activité sont alors regroupées par inducteur.

Ce qui nous donne donc pour la société Dolci :

	Inducteurs				
	Références	Quantités achetées	Lots	Modèles	Chiffre d'affaires HT
Activités	Etude des marchés Lancement des fabrications	Réception Gestion des matières	Maintenance Contrôle qualité Expédition	Publicité Recherche	Organisation générale

2.5. Le calcul du coût des inducteurs

Dans chaque centre de regroupement on calcule le coût de l'inducteur : ressources consommées / volume de l'inducteur sachant que :

- ressources consommées = total du centre de regroupement
- volume de l'inducteur = nombre d'unités d'inducteur (par exemple nombre de références ou nombre de lots pour la période)

Exemple : chez Dolci on a pour le mois de février :

500 références ont été utilisées

20 000 kg de matières ont été achetés

90 lots ont été lancés

10 modèles ont été fabriqués

Le chiffre d'affaires s'est élevé à 1 200 000 euros

Ce qui nous donne le tableau suivant :

Inducteurs / Activités	Nombre de références	Quantités achetées	Nombre de lots	Nombre de modèles	Chiffre d'affaires HT
Etude de marché	30 000				
Lancement des fabrications	324 000				
Réception		24 000			
Gestion des matières		96 000			
Maintenance			36 000		
Contrôle qualité			120 000		
Expédition			60 000		
Publicité				30 000	
Recherche				10 000	
Organisation générale					24 000
Coût des activités :	354 000	120 000	216 000	40 000	24 000
754 000					
Volume des inducteurs	500	20 000	90	10	1 200 000
Coût des inducteurs	708	6	2400	4000	0,02

2.6. L'imputation des charges indirectes aux coûts des produits

Les inducteurs jouent ici le même rôle que les unités d'œuvre dans la méthode du coût complet. Si on prend un exemple à partir des chiffres ci-dessus :

- un produit a nécessité l'utilisation de 20 références, il lui sera imputé, au titre de l'étude de marché et du lancement de la fabrication, une charge de $20 \times 708 = 14\,160$ €
- une commande a nécessité le lancement de 9 lots ; il lui sera imputé, au titre des activités maintenance, contrôle qualité, expédition, une charge de $9 \times 2400 = 21\,600$ €

Exemple :

	Produit 1	Produit 2
Charges directes		
• Matières à 30 € le kg	300 kg	200 kg
• M.O. à 15 € l'heure	20h	30 h
• Autres	5760 €	8040 €
Charges indirectes		
• Nombre de références	40	30
• Quantités achetées	3000	2000
• Nombre de lots	3	7
• Nombre de modèles	2	2
• Chiffre d'affaires HT	90 000	102 000

Avec ces renseignements on peut maintenant calculer le coût de revient et le résultat de chaque produit :

	Produit 1	Produit 2
Charges directes		
• Matières	$300 \times 30 = 9000$	$200 \times 30 = 6000$
• Main d'œuvre	$20 \times 15 = 300$	$30 \times 15 = 450$
• Autres	5760	8040
	Total : 15060	Total : 14490
Charges indirectes		
• Gestion des références	$40 \times 708 = 28\,320$	$30 \times 708 = 21\,240$
• Gestion des quantités	$3000 \times 6 = 18\,000$	$2000 \times 6 = 12\,000$
• Gestion des lots	$3 \times 2\,400 = 7\,200$	$7 \times 2400 = 16\,800$
• Gestion des modèles	$2 \times 4\,000 = 8\,000$	$2 \times 4000 = 8\,000$
• Gestion du CA	$90\,000 \times 0,02 = 1\,800$	$102\,000 \times 0,02 = 2\,040$
	Total 63 320	Total : 60 080

Résumons :

	Produit 1	Produit 2
Charges directes	15 060	14 490
Charges indirectes	63 320	60 080
Coûts de revient	78 380	74 570
Prix de vente	90 000	102 000
Résultats	11 620	27 430

On passe donc directement des consommations de ressources au coût de revient des produits vendus

Charges directes + coûts des activités = coût de revient

III) Apports et limites du modèle.

3.1. Les apports du modèle.

- une démarche instructive.

La démarche de recherche des activités et des inducteurs impose une réflexion sur les origines des coûts qui doit permettre de mieux les contrôler.

- un modèle explicatif des coûts.

Le modèle à base d'activités évite de mêler des coûts hétérogènes dans des centres d'analyse (effet des répartitions secondaires). A partir de la carte des activités et des inducteurs qui établissent des liens de causalité, il est possible d'analyser le processus de création de valeur, exprimé au travers d'indicateurs compréhensibles par tous (le coût d'un inducteur, contrairement au coût d'une unité d'œuvre, a un sens économique). Ce modèle causal permet de développer un management à base d'activités.

- une réponse au traitement des charges indirectes.

Par la recherche de traçabilité et en évitant autant que possible les activités secondaires (non directement affectables), la comptabilité à base d'activités réduit le traitement en cascade de charges indirectes et évite (en partie !) l'arbitraire de la répartition de ces charges. Elle évite ainsi le problème du subventionnement d'une production par une autre.

3.2. Les limites du modèle.

- la lourdeur du modèle.

La définition des activités, des inducteurs... n'est pas sans poser de nombreux problèmes...

- un équilibre nécessaire mais difficile entre complexité et simplicité.

Plus le nombre d'activités s'élève, plus le modèle est lourd à gérer. En réduisant leur nombre, on risque d'introduire une hétérogénéité dans le coût des activités. On retrouve alors le reproche fait au modèle des centres d'analyse, de coûts hétérogènes qui induisent des subventionnements entre productions avec pour conséquence le risque de décisions de gestion inappropriées.

Une des difficultés du modèle à base d'activités est donc de définir le niveau pertinent d'analyse.

- un modèle qui a du mal à intégrer toutes les charges.

Si le modèle réduit en partie (et en théorie) l'arbitraire de l'allocation des charges indirectes, il ne propose pas de solution à l'allocation de charges telles que celles d'administration générale. Il propose plutôt de ne pas les intégrer dans le calcul des coûts.