

PRESENTATION DE LA METHODE

ABC : GESTION PAR LES ACTIVITES

CAS PRATIQUES

CONTENU

INTRODUCTION GENERALE

- Problématique

PARTIE I : LES LIMITES DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

- Les limites et les inconvénients de la comptabilité analytique

PARTIE II : LA METHODES DES ACTIVITES PAR LA COMPTABILITÉ

- 1- Généralités et conditions d'apparition
- 2- Définition
- 3- Principes de la méthode ABC
- 4- Mécanismes de fonctionnement
- 5- Avantages et difficultés

PARTIE III : UNE APPLICATION DE LA COMPTABILITÉ PAR LES ACTIVITES DANS UNE ENTREPRISE TUNISIENNE

- 1- Présentation de la société
- 2- Quelques aspects du fonctionnement de la société
- 3- La démarche adoptée pour l'application de la méthode
 - a/ l'identification des activités et des inducteurs des coûts
 - b/ le calcul des prix de revient des services fournis
 - c/ les adaptations introduites sur la méthode
 - d/ les enseignements de la comparaison des résultats des deux méthodes.

INTRODUCTION GENERALE

Le manager et le contrôleur de gestion entretiennent avec la comptabilité de gestion des rapports étroits. Le manager a en charge l'élaboration des plans d'allocation des ressources à moyen et à long terme. Le contrôleur de gestion et le comptable de gestion construisent et maintiennent en état le système d'information qui produit les évaluations de flux de dépenses et de revenus afférents à ces plans. Ces informations portent autant sur les chiffres prévisionnels que sur les réalisations, sur les données physiques comme sur le niveau des dépenses, des profits, des coûts et des marges.

Dans les entreprises industrielles modernes à technologie intensive et soumises à une concurrence globale, il est de moins facile de documenter les stratégies commerciales et la rentabilité des produits avec les évaluations de coûts fournies par les systèmes comptables conventionnels. Que ceux-ci fassent appel aux notions de coûts variables, de coûts directs ou de coûts complets, ils aboutissent dans la quasi-totalité des cas à des mauvaises estimations du coût unitaire des produits.

Par ailleurs, les centres d'analyses, souvent érigés en centres budgétaires, trop agrégés, n'assurent plus la transparence nécessaire à la gestion des activités de l'entreprise et offre une représentation non réaliste de cette dernière. Cette carence est d'autant plus grave que les activités se diversifient et se multiplient au-delà des traditionnelles activités de production et de commercialisation.

L'ignorance par le système de contrôle de ces activités et de leur logique de fonctionnement et de leurs interactions réduit considérablement la capacité de maîtrise de la gestion de l'entreprise. Le contrôle des coûts largement agrégés et/ou arbitrairement répartis se substitue au contrôle des activités, qui sont la substance de l'entreprise alors que les coûts n'en sont que le reflet, actuellement déformé par le système conventionnel d'information.

Ainsi l'évolution des conditions de production met en lumière chaque jour un peu plus l'inadaptation des méthodes classiques de calcul des coûts comme instrument d'aide à la décision dans l'entreprise moderne.

Face à cette situation et pour se donner les moyens de reconstruire un modèle pertinent de la réalité interne des entreprises de cette fin de siècle et de leur interaction avec l'environnement, il convient en premier lieu d'examiner les tendances qui rendent obsolète le modèle actuel de la comptabilité de gestion. Cette évolution a obligé à déplacer le centre d'intérêt du modèle des produits aux activités.

La mesure du coût des activités, représente un essai promoteur pour éliminer l'inexactitude et le dysfonctionnement des systèmes de coûts actuels, et pour donner aux cadres opérationnels les moyens d'exercer un contrôle effectif sur les opérations dont ils sont responsables. Ces nouvelles logiques d'analyse doivent se retrouver dans l'évaluation des coûts de produits.

C'est l'objet de la comptabilité par les activités en tant qu'une approche renouvelée de la conception de management. Ce changement est nécessaire pour redonner aux gestionnaires les moyens de gérer l'essentiel des ressources consommées par les activités, pour la mise en œuvre des produits de plus en plus diversifiés dans un système assez flexible et adaptable.

Dans ce cadre, la comptabilité par les activités comme une base fondamentale d'une nouvelle philosophie de gestion dite « la gestion par les activités » a été développée pour servir ce besoin de l'environnement actuel.

A travers cette tendance, nous nous sommes inspirés pour, développer une problématique élémentaire traitant du degré d'application de la comptabilité par les activités et ses apports par rapport aux méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique.

Laquelle problématique pourra être résumée à travers les questions suivantes :

- ♦ Pourquoi les méthodes comptables traditionnelles semblent avoir perdu de leur pertinence et leurs utilités ?
- ♦ A quoi consiste la méthode (A.B.C) ou la comptabilité par les activités ;

- Quelles sont les adaptations nécessaires pour assurer la mise en œuvre d'une telle méthode dans les entreprises tunisiennes ?

La réponse à ces questions a fait l'objet de la recherche dans le cadre de laquelle on a développé en premier lieu une idée sur les limites et insuffisances de la comptabilité analytique de gestion traditionnelle. En deuxième lieu, on a présenté la comptabilité par les activités, son apparition et des mécanismes de fonctionnement.

Enfin, on a essayé (à travers une expérience clinique qui a duré trois mois, au sein d'une entreprise tunisienne de prestation de services ayant pour objet le transport des produits pétroliers), de mettre en place un système de comptabilité par les activités adapté aux spécificités de la société en question

PARTIE I :

b/ les limites et les inconvénients de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique en étant un ensemble de méthodes qui puisent leurs informations de la comptabilité générale ou financières, elles gardent au moins dans le principe une autonomie certaine.

Les principales critiques qu'on peut faire à la comptabilité analytique sont :

- ❖ Dans la pratique, le bon fonctionnement d'une comptabilité analytique de gestion exhaustive est très complexe pour la multiplicité des objectifs qu'elle doit satisfaire et le respect qu'elle doit à une gamme d'acteurs et de règles. Très coûteuse, elle est donc peu pratiquée et sous exploitée. Le coût de l'organisation comptable analytique devient vite prohibitif par rapport à son utilité réelle ⁽¹⁾.
- ❖ Son but essentiel est orienter de plus en plus vers la production des rapports financiers mensuels ou trimestriels qui, malgré les ressources considérables qui leur sont consacrées, arrivent tard, sous une forme trop abrégée et trop faussée pour être pertinent à la prise de décision.

- ❖ La majeure critique prononcée quand au système actuel de la comptabilité c'est qu'il s'est progressivement éloigné de sa vocation à savoir « l'aide à la prise de décision » pour se concentrer principalement sur la calcul des coûts.

Comment se manifester donc cet éloignement envers son objectif global.

b2/ un système qui ne répond pas aux attentes des gestionnaires.

En arrivant trop tard, sous une forme trop faussée, les rapports produits par la comptabilité analytique rendent difficile la tâche des gestionnaires à réduire les coûts et à augmenter la productivité.

Les systèmes de la comptabilité analytique ne fournissent par l'information sur l'efficience des différents procédés de fabrication et ils ne traitent que les ressources directement utilisées comme la MOD, MP et les composantes du produit fabriqué.

Aujourd'hui, ces ressources, qui constituent l'ensemble des coûts directs, ne représentent qu'une fraction minime des coûts indirects qui ne cessent d'augmenter.

Cette évolution des coûts indirects trouve ces origines dans un environnement technologique moderne qui se caractérise par l'apparition excessive des machines automatisées et gérées par des ordinateurs et une concurrence qui nécessite un accroissement des actions de recherche et développement qui engendrent, de ce fait, des dépenses et des engagements à caractère indirect.

Le poids des coûts directs s'est réduit au coût de la matière première ou des composantes puisque la main d'œuvre n'est plus contributeur direct à la valeur ajoutée réalisée sur la matière.

Cette disparition progressive de la M.O.D va de pair avec un accroissement du personnel indirect chargé de la préparation qui travail et don

contrôle en se servant des machines qui au lieu de travailler sur des produits, agit sur des logiciels qui commandent et orientent la production. On arrive aujourd'hui à des situations où les coûts directs ne représentent que 5 ou 6% du coût global alors que les coûts indirects sont parfois même supérieurs à 50% des coûts totaux.

Cette substitution rapide du capital au travail constitue, en fait, la principale cause des distorsions dans le calcul du prix de revient. En effet, et selon THOM PRYOR, cité par PHILIPPE LORINO 75% des efforts de la comptabilité analytique sont consacrés à la main-d'œuvre directe, qui représente maintenant en moyenne 10% des coûts, alors que les matières et les dépenses de structure qui représentent respectivement 50% ET 75% des coûts reçoivent 10% et 15% des efforts comptables ⁽¹⁾

b3) Un système qui se caractérise par un découpage par section qui ne reflète souvent plus la réalité économique de l'entreprise :

Cette critique porte sur le découpage analytique opéré selon la méthode des sections homogènes ou des coûts par produits. Dans les entreprises qui s'efforcent d'analyser les coûts et les résultats, une très grande sophistication des découpages analytiques rend illusoire la signification des coûts et inutile la capacité d'interprétation des résultats ainsi calculés.

En effet, la part des éléments imputés du forfait selon des clés ou moins arbitraires ou subjectives devient de plus en plus importante par rapport à la part directement mesurée dans l'activité réelle de l'entreprise avec un certain souci d'objectivité.

Ainsi la cascade des clés de répartition fait au bout du compte que le coût final d'un produit ou d'un atelier comporte majoritairement des éléments imputés par des clés de répartition définis à priori de la façon rudimentaire et pourtant arbitraire au lieu d'éléments réellement observés. On obtient ainsi des

coûts excessivement faussés par rapport à l'image qui est censée présenter de la réalité.

b4) la notion du coût complet a perdu de sa pertinence comme outil de contrôle de gestion :

La méthode actuelle de calcul des coûts ne présente qu'un simple appareillage de répartition des charges sur les produits, mais en aucun cas un outil de gestion de ces charges.

Habituellement un système de calcul de coût doit réaliser quatre objectifs qui sont :

- Mesurer les stocks ;
- Contrôler les opérations
- Mesurer la performance
- Aider à la prise de décision.

Le problème est de traiter la pertinence du système de coût adopté par la comptabilité analytique relativement à l'évaluation de la performance et surtout relativement de l'aide à la décision qui constitue un outil appréciable pour le contrôle.

Pour ce faire, on doit distinguer entre les décisions tactiques des décisions stratégiques, en effet rien dans le système actuel de la comptabilité analytique ne peut servir de base à ce type de décision, par exemple pour prévoir la structure des coûts d'un produit quelconque à moyen ou à long terme, on se trouve dans l'impossibilité, compte tenu des techniques adoptées par la comptabilité analytique, de déterminer une estimation des coûts variables qui seront inclus dans la décision stratégique.

b5) Un système qui est orienté vers la phase de production :

Les dépenses de recherche et développement qui sont engendrées avant la mise en marche du produit constituent une fraction de plus en plus importante

dans le coûts global de la production en dehors à l'ensemble du cycle de production .

Par opposition à cette tendance croissante de ces dépenses, on constate que le cycle de vie des produits est de plus en plus court, ceci est de nature à mettre en cause la pertinence des modèles des coûts de revient essentiellement tournés vers la phase de production.

Le système actuel d'affectation de coûts ne peut à lui seul réaliser cet objectif, on se trouve donc devant la nécessité d'un nouveau système d'affectation qui soit flexible aussi bien pour la phase de production que pour les autres du cycle de vie des produits.

PARTIE II : Présentation de la méthode ABC :

1) Généralités.

a) Aperçu historique :

La comptabilité par la méthode ABC (activities based costing) est une démarche de transformation des système de comptabilité de gestion qui a été développé au Etats-Unis depuis une trentaine d'année environ .En effet, et selon H.THOMAS JOHNSON, elle s'est introduite chez Général Eléctric puis a été popularisée par le cabinet Arthur ANDERSEN depuis des années 60.

Pendant cette période, aucun lien n'a été établi avec le contrôle des coûts des produits, l'analyse était centré sur la mise en évidence des facteurs de contrôle et de l'évaluation des frais généraux et leurs effets sur le coût des activités élémentaires.

Ce n'est que vers les années 80 que les chercheurs et les professionnels soulignent que l'ABC est non seulement une architecture de calcul des coûts,

mais c'est aussi un processus de gestion qui s'appuie sur une vision transversale de l'entreprise.

les principales pratiques à cette époque se sont concentré sur les travaux de la commission « CAMI » depuis 1986 on a commencé à développer les travaux sur 8 firmes américaines, le travail de la commission a largement dépassé le cadre de simple calcul des coûts de revient des produits, pour atteindre un niveau plus élevé à savoir : l'information sur les coûts nécessaires aux décisions opérationnelles et stratégiques.

La publication de huit études de cas en septembre 1992, sous l'égide de l'I.M.A a permis de se rendre compte de la façon dont l'ambition annoncée en 1986 a été comprise et traduite dans les faits.

Avec ces résultats, les partisans de la méthode ABC des années 60 ont vu qu'elle ne correspond à leurs attentes que lorsqu'on l'articule avec une nouvelle logique organisationnelle à savoir la gestion pour les activités l'A.B.M (Activities Based Management) qui semble maintenant chasser l'ancienne « A.B.C ».

A ce stade, il devient indispensable de savoir à quoi consiste cette nouvelle méthode de la comptabilité analytique appelée la comptabilité par les activités à travers l'étude de sa conception, ces principes de base, ces avantages et ces problèmes.

b) les conditions et les nouvelles règles qui ont guidé à l'apparition de la comptabilité par ou des activités (la méthode (A.B.C))

Le constat des difficultés et de la crise profonde qui affecte les systèmes de contrôles de gestion a permis d'une part de diagnostiquer le nécessaire remis en cause du système actuel et d'autre part, d'aider à reconnaître un nouveau système de contrôle de gestion.

Les hypothèses sur lesquelles se sont basées les méthodes et les outils de contrôle de gestion jusqu'à une date récente s'avèrent aujourd'hui inadaptées au contexte économique et environnementale actuelle.

L'entreprise organisation d'aujourd'hui est instable, complexe et vit dans un environnement incertain. C'est en réponse à ces nouvelles dimensions de l'entreprise que de nouvelles règles de pilotage doivent être développées.

Trois idées semblent suffisantes pour cette tâche ambitieuse :

- Face à l'accroissement des dimensions de la concurrence, les organisations doivent investir dans l'analyse des déterminants de la valeur perçue par les clients. C'est grâce à leurs capacités à produire de la valeur à un coût moindre que les organisations puissent affronter les nouvelles données concurrentielles.
- En réponse à l'incertitude croissante de l'environnement, le contrôle statique que représente le contrôle budgétaire doit faire place à une dynamique de l'évolution des performances. C'est par une adaptation permanente à son environnement que les organisations réussissent à atteindre leurs objectifs à long terme.
- Enfin, en réponse aux transformations de la structure et des demandes des clients, l'analyse centrée sur les produits finis doit être remplacée par une analyse des activités. C'est au moyen des activités que l'on pourra suivre le processus de complexification des organisations et de leurs modes de fonctionnement.

De la maîtrise des coûts à la maîtrise des valeurs

Le contrôle des coûts est la préoccupation fondamentale des systèmes de contrôle de gestion (coûts d'opérations, coûts de produits, coûts de fonctions...). Cette activité, si elle complète, heureusement celle de la comptabilité générale et financière, laisse de plus en plus insatisfait le gestionnaire.

L'amélioration des performances résulte de la capacité de l'entreprise à produire de la valeur pour ses clients en consommant le minimum de ressources. Les deux notions de coût et de valeur doivent, de ce fait, être mises en relation au sein du système de contrôle de gestion.

Pour y arriver, il semble que la démarche consistant à la création de valeur au moyen d'un portefeuille d'activités prometteuses.

Selon P.Mevellec : « Toutes les activités réalisées au sein de l'entreprise ont vocation à être productives ».

Elles ont vocation à être productives, c'est-à-dire qu'elles peuvent ne pas l'être, et que la compétitivité d'une entreprise sera fonction de sa capacité à ne regrouper que des activités productives.

Elles devront, de plus être réalisées au moindre coût. Toutes les activités qu'elles soient directes ou indirectes ont potentiellement un impact important sur la valeur produite par l'entreprise et valorisée par les clients.

Il est à noter que la création de valeur est une condition nécessaire à la survie de l'entreprise, mais elle n'est pas suffisante.

En effet pour qu'une marge bénéficiaire apparaisse, il faut que cette valeur créée ait consommé des ressources pour un coût moindre. Dans ce contexte P.Mevellec affirme : « C'est par la recherche constante de l'efficience, au sein de toute les activités que l'entreprise se dote de facteurs de compétitivité des activités (conception, développement, production, marketing, etc...). C'est au stade de ces dernières que se gagne aussi bien la stratégie de différenciation que celle de le dénomination par les coûts ».

Il est à remarquer qu'une activité réalisée de manière très efficient mais non créatrice de valeur est un gaspillage pour l'entreprise. Et tout gaspillage réduit la compétitivité.

Toutefois, l'entreprise moderne est une organisation complexe. Une complexité due aux multiples relations entre les activités d'une part, et entre les activités et les produits d'autre part.

Le problème du gestionnaire est d'être capable de « simplifier » cette complexité pour en améliorer la maîtrise.

C'est ce que l'analyse d'activité permet. Celles-ci sont les cellules de base, et de ce fait elles interviennent dans toutes les visions que l'ont peut avoir de l'entreprise que ce soit au travers des produits, des processus ou globalement du choix de valeur. Mais, quelle que soit la vision choisie l'analyse se trouve contraint d'analyser les relations entre activités, en multipliant les visions, il acquiert ainsi, une connaissance simple de la complexité des relations qui font d'une collection d'activités une organisation.

De la stabilité à la constante évolution des contraintes et des standards

Dès lors que l'environnement devient instable et incertain, l'entreprise doit développer sa capacité à mobiliser des ressources (humaines et matérielles) pour pouvoir s'adapter à court terme à son environnement.

L'entreprise doit également s'assurer que ses mécanismes de contrôle facilitent l'adaptation permanente par une capacité d'apprentissage accrue.

Ainsi, la notion de standard se trouve inefficace face au nouveau contexte. L'objectif n'est plus d'atteindre la valeur standard mais de la dépasser constamment, pour en faire un standard glissant, accompagnant les progrès dus à l'apprentissage permanent des acteurs. Les contraintes, elles aussi, ne doivent plus être considérées comme stabilisées. Ainsi, l'attitude traditionnelle conduit à optimiser sous la contrainte du coût de lancement.

On en déduit une taille optimale de la série, indépendante des conditions de l'environnement. Or celui-ci réclame des séries courtes à bas prix. Par conséquent si on n'accepte pas de remettre en cause la structure de contrainte, il semble impossible de satisfaire simultanément aux deux impératifs du marché. Par contre, si on remet en cause le contraire, c'est-à-dire si on met en œuvre les

capacités créatives des opérateurs pour réduire le temps de changement d'outils et de réglage, on obtiendra des quantités optimales de la structure (la contrainte) pour répondre aux attentes de l'environnement. La notion d'optimisation est toujours valable, mais elle est intégrée à un processus englobant qui fait qu'elle s'applique désormais sous une contrainte en constante évolution.

Du coût des produits aux coûts des activités

Le problème posé est de développer un nouveau modèle de l'entreprise qui tout en restant simple, il doit être capable de saisir les dimensions essentielles de la complexité des modes de fonctionnement de l'entreprise et de la liaison entre celui-ci et les produits offerts aux clients. Les fondements des systèmes de coûts actuels semble devoir être remis en cause pour au moins deux raisons. D'une part, la notion de produit fini est de plus en plus « floue », d'autre part, la notion de volume n'est plus unique.

Les produits présentent de nos jours des différenciations physiques, grâce au système des options qui permet au client de personnaliser ses produits auxquelles sont ajoutées de plus en plus des possibilités de personnalisation par le biais de services annexes. Le produit peut être emporté, livré, installé, garanti un an, sur site ou en magasin.

Dans cette hypothèse, comment va-t-on définir le produit? Il s'agit d'un composite de physiques et de services difficiles à caractériser. Ce qui est vrai pour la production de bien, l'est en sens inverse pour les services qui sont bien souvent livrés avec un support physique. C'est donc par un continuum bien service que l'entreprise s'adresse aujourd'hui à sa clientèle. On voit alors difficilement comme ce « floue » trouve sa représentation dans le système rigide qu'est le système de calcul de coût de produits finis. Le problème est aggravé par la difficulté de mesure du volume.

Or, il s'agit là du cœur de coût. Si on se place au stade du « produit-service », au risque d'aboutir à une multitude de variantes, chacune vendue en très petite quantité. Malheureusement, la différenciation ne se fait pas uniquement par la variante finale. Elle débute dès le stade de la matière première et des composants. Dès lors, si l'on veut encore calculer un coût de « produit-service », il faut abandonner la définition restrictive actuelle qui repose sur l'hypothèse implicite d'une différenciation finale. Il faut retracer les coûts à chaque stade du processus de fabrication, de manière à avoir une vue correcte de la notion de volume. Pour ce faire, on doit substituer la notion de composant ou sous-ensemble, à celle de produit fini. Ce n'est qu'à cette condition que le système de coût sera capable d'épouser la complexité de chaque produit mixte offert au client. Dans la vision actuelle de l'entreprise, les activités sont hiérarchisées en trois niveaux : les activités directes, les activités indirectes principales, et les activités indirectes auxiliaires. Le modèle comptable fait, du travail fait, du travail direct, la source de la productivité, et considère, de ce fait, toute activité on directe aux produits finis comme secondaire.

L'ensemble aboutit à une vision éclatée de l'entreprise. Se posent alors deux problèmes : D'une part, il faut retrouver une vision cohérente et intégrative de l'ensemble des activités, d'autre part, il faut réexaminer le problème de l'articulation entre activités et produits. De l'examen du rôle de chaque activité, on pourra retrouver une vision intégrative de l'ensemble des activités. Ainsi, il devient très vite évident que la distinction entre activité productive et activité improductive est trompeuse. Peut-on imaginer la productivité de la main-d'œuvre directe, sans le support du service de gestion de production ou de celui de l'ordonnancement qui veille à mettre à la disposition de la main d'œuvre des composants nécessaires dans les quantités requises.

Du point de vue économique, il n'a donc pas lieu de faire de hiérarchisation entre activités. Toutes contribuent au processus de production.

Jusqu'à présent, le modèle comptable faisant du volume de produits finis , la seule variable explicative de la consommation de ressources dans l'entreprise.

On vient de voir que le modèle volumique n'est plus réellement opérationnel. Par ailleurs, il apparaît que toutes les activités sont à traiter sur le même plan pour analyser le fonctionnement de l'entreprise. Tout se passe comme si l'augmentation de la complexité du fonctionnement de l'entreprise (plus de produits, plus d'activités, plus d'options) oblige à créer un niveau d'organisation additionnel pour retrouver le contrôle de l'ensemble. Ce niveau d'organisation additionnel se traduit dans l'apport philosophique, présenté par la méthode A.B.C et qui se résume comme suit :

L'objectif reste toujours de mettre un produit-service à la disposition des clients. Mais pour réaliser cet objectif, l'entreprise mobilise des ressources, non pas directement au stade des produits services, mais dans les activités. C'est à leur niveau que la consommation de ressource, au sein de l'entreprise, s'organise. Dans un second temps, il faut étudier la liaison entre les activités et les produits, en suivant la démarche fondatrice du calcul de coût, c'est-à-dire en recherchant les liens de causalité qui peuvent exister.

Le contrôle de la consommation des ressources doit se faire le plutôt possible. Comme la vision de l'entreprise du modèle traditionnel ne comportait qu'un niveau d'analyse, il était normal que l'analyse se fasse au niveau des produits finis. Par conséquent, le contrôle ne se fait qu'à un moment tardif.

Désormais, la consommation de ressource est localisée dans les activités, sans distinction entre ces dernières. C'est donc à ce niveau que le contrôle va intervenir. On conçoit aisément que si toutes les activités sont réalisées au meilleur coût par l'entreprise, le contrôle des coûts des produits n'a pas d'intérêt.

2) Définition

- a) Qu'est ce que la méthode de la comptabilité des activités la méthode « A.B.C »

Michel Lebas, dans son article « L'A.BM ou le management basé sur les activités » définit la comptabilité basée sur les activités qui est plus connue sous le nom d'ABC comme suit : « L'ABC : une méthode fixe de calcul des coûts de revient ».

Il ajoute après que « L'ABC ou activity base costing a représenté une véritable remise en cause des méthodes de calcul des coûts de revient. Fondés sur une identification des processus requis pour mettre le bien ou le service à la disposition du client de façon lisible malgré des conventions inévitables, elle met en évidence ce que l'entreprise fait réellement pour satisfaire le client.

Les mécanismes de fonctionnement de la méthode ABC

L'élaboration du coût de revient à base d'activité peut se **décomposer en** trois phases:

***L'analyse des activités:**

Il faut en outre se mettre en tête tout au long de cette étape ce qui va constituer une activité homogène ce sont toutes les actions qui produisent une seule catégorie d'output, toute activité ayant plus qu'un output devrait être subdivisée en autant d'output produit par l'activité en question

Ensuite, Il s'agit de construire une matrice où les lignes représentent les activités repérées aux sens des centres qui sont en colonnes, l'analyse se fait généralement sur la base d'entretien avec les différents responsables, le coût total de chaque centre d'analyse est ventilé entre les activités sur la base d'une étude des pièces comptable.

Les charges affectées aux activités sont directs par rapport à ces dernières

- La détermination, des relations de causalité au sein des activités:

La phase suivante est la plus importante, c'est celle qui permet de retrouver une causalité entre la consommation de ressources dans l'entreprise et une notion de production.

Dans le système actuel, la seule production identifiée est celle des produits finis, d'où la mise en relation des charges (directs et indirectes) avec leur volume.

Pour ce faire, une étude historique portant sur la production de chaque activité s'avère primordiale.

Au terme de cette phase, on dispose d'un modèle explicatif de la consommation des ressources dans l'ensemble de l'entreprise mais pour l'instant, aucune relation spécifique n'a été établie en vue de l'obtention du coût de revient des produits services; c'est l'objet de la phase suivante.

La détermination des coûts des produits

Après avoir cerné au plus près la variété d'activité existante dans l'entreprise, **vient** le moment de la simplification avant d'établir l'articulation avec les produits

Pour ce faire, on regroupe les résultats des travaux précédents dans une matrice où les colonnes étant constituées par les activités et ses lignes par les facteurs de causalité retenus pour l'explication de l'évolution de la consommation de ressources dans chacune de ces activités

Ainsi toutes les activités qui ont leurs consommations de ressources expliquées par le même facteur ont vocation à être regroupées.

Ainsi, chaque centre est caractérisé par le facteur qui induit la consommation des ressources regroupées au sein des activités élémentaires, il reste maintenant pour conclure l'étude de cette nouvelle architecture de calcul de coût à examiner le passage du coût des inducteurs au coût des produits services.

En effet dans cette dernière, la relation s'établissait directement entre la consommation des ressources et les produits.

Il reste alors d'analyser le mode de consommation des activités par les produits services, 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 notera, ainsi que les inducteurs n'obéissent pas à la même relation

Ainsi, dans presque toutes les activités dégagées lors des phases antérieures, l'attribution des charges se fait proportionnellement au nombre ou volume d'inducteurs consommés par chaque produit ou services

Les apports de L'ABC

En résumé les apports de l'ABC sont:

En terme de coût:

- Des coûts de revient plus pertinents
- Un modèle explicatif du comportement des coûts
- Une aide précieuse pour la fixation des prix de vente
- Un outil de stimulation

En terme de performance:

- Une aide à l'orientation des choix stratégiques
- La mise en évidence des dysfonctionnements
- L'identification des leviers d'amélioration
- Un outil d'amélioration

En plus de l'apport incontestable d'être une méthode plus fiable de calcul des coûts de revient, l'A BC permet la mise en place d'un langage commun entre contrôleurs de gestion et opérationnels

- C'est un instrument précieux pour planifier et préparer les budgets crédibles
- C'est un outil efficace de prévision et d'anticipation

Les difficultés de la méthode ABC

- La première difficulté de l'A BC s'interroge sur la pertinence de sa mise en œuvre sur tout ou partie des processus de l'entreprise donc cette approche nécessite une vision globale de l'entreprise ainsi que la maîtrise des aspects tel que : connaissance du processus industriel, connaissance du processus commerciale et la notion du management
- La plupart des problèmes concernant l'ABC peuvent être attribués non pas à des défauts inhérents à cette théorie, mais aux barrières structurelles rencontrées lors de la mise en œuvre tel que :

- *Trop ou trop peu d'activités et de facteurs de coût identique
- *Une conception trop complexe du système
- * Un manque d'expertise dans l'identification et l'analyse des activités

Bibliographie

Ouvrages

- H.Bouquin (1993)*La Comptabilité de gestion, Ed SIREY*
- A.Cibert (1968), *Comptabilité Analytique Ed Dunod*
- R.Skaplan (1982) *Advanced Management Accounting, Englewood Clifffes P.H*
- P.Lauzel et R. Teller (1986) *Contrôle de gestion et budgets Ed Sirey*
- Philippe Lorino (1993) *Le contrôle de gestion stratégique:la gestion par les activités Ed Dunod*
- Laurent Bescos (2004) *Les nouveaux visages du contrôle de gestion Ed Dunod*

Articles

- CH. Diard: L'évolution du calcul des coûts chez Hewlet et Packard RFG n°239.Nov 1992
- M.Lebas: Comptabilité analytique basée sur les activités analyse et gestion des activités RFG N°266
- Michel L e BAS : théorie et pratique de la méthode ABC RFG N°244 AVRIL 1993
- Michel Robert et Katherine Silvester: Pourquoi l'ABC à échoué et comment il peut encore réussir:Expantion Management Reviw Mars 1996