

## Section 7 : La méthode des coûts à bas d'activité ABC

### *Objectif du chapitre :*

- Maîtriser le principe des coûts à base d'activités.
- Traiter les charges indirectes en définissant les inducteurs des charges et leur coût unitaire.
- Imputer le coût des inducteurs aux produits.

Le modèle à base d'activités, également appelé modèle ABC (Activity Based Costing) propose une solution alternative au modèle du PCG 82. Il peut se caractériser de la façon suivante : objet de calcul : tout objet de coût ou de marge ; modèle de représentation de l'entreprise : transversal, à base d'activités et de processus ; modalité d'attribution des charges, par la notion de traçabilité.

### **7.1 Définition :**

La comptabilité analytique par activités s'apparente à un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir dans un premier temps l'ensemble des charges voire des produits budgétaires sur des objets de coût (les activités supports et opérationnelles de l'organisation).

Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts sur les produits et prestations que l'organisation délivre.

- Elle se fonde sur un découpage transversal de la structure, par processus et activités supports (permettant le bon fonctionnement de la structure) et opérationnels 1 (directement liés à la délivrance d'une prestation finale).
- Les activités sont placées au cœur du modèle. Ainsi, les charges ne peuvent être déversées que sur les activités afin d'obtenir un coût complet par activités (support et opérationnelles).
- Deux principes structurants caractérisent la méthode :
  - les activités (et non les composantes) consomment les ressources ;
  - la délivrance de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.
- L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs 2 de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

## 7.2 Terminologie :

- **Activité** : Ensemble des tâches de même nature, accomplies par plusieurs personnes à partir d'un savoir-faire et contribuant à ajouter de la valeur au produit.

*Exemple* : Assurer le suivi des clients, assurer l'ordonnancement de la production, assembler les composants.

- **Inducteur de coût** : Facteur permettant d'expliquer la variation du coût d'activité; il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur de l'activité (nombre de livraisons, nombre de facteurs...)

### Exemples d'inducteurs :

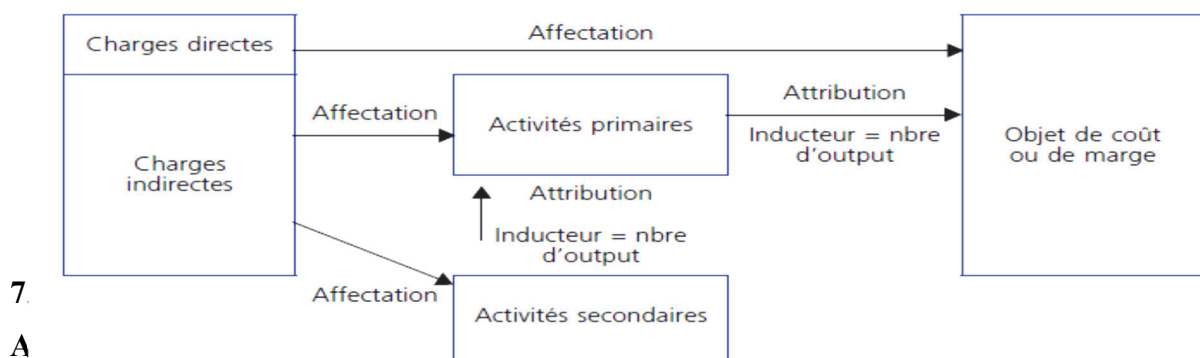
- le nombre de lignes de facture pour l'activité de facturation (inducteur volumique) ;
- le nombre de composants assemblés pour l'activité de montage, le nombre d'opérations pour l'activité de maintenance (inducteurs de complexité) ;
- le nombre de séries lancées pour l'activité de production industrielle en séries (inducteur traduisant le mode de production).

- **Centre de regroupement** : Centre qui regroupe les activités ayant le même inducteur de coût, ce qui permet de calculer un coût par inducteur (les activités facturation, livraison, mise en service peuvent avoir comme inducteur commun le nombre de commandes clients...)
- **Processus** : succession d'activités contribuant à un but commun (lancement d'un nouveau produit...).

*Exemples* : Assurer la gestion de la qualité, concevoir un produit. Un processus nécessite la coordination d'activités transversales à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise. C'est un objet de coût.

## 7.3 Le schéma analytique :

Figure 2 : Schéma analytique de la méthode ABC



## B) Les charges indirectes :

- Diviser l'activité de l'entreprise en centres de travail.
- Décomposer chaque centre en activités et affecter les charges indirectes aux activités
- Rechercher pour chaque activité la cause de sa variation de consommation de ressources (charges indirectes), ou la cause de fluctuation du coût de l'activité.
- Réunir dans des centres de regroupement les activités ayant un même inducteur
- Calculer pour chaque centre de regroupement, le coût unitaire de l'inducteur :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées (charges imputées au centre de regroupement)}}{\text{La valeur de l'inducteur}}$$

- Imputer aux produits, ou à tout autre objet de coût, le coût des inducteurs qu'ils consomment.

*Exemple : La société Julien a établi la carte de ses activités et défini les inducteurs pour chacune d'entre elles. Elle obtient les centres de regroupement suivants :*

**Tableau 7 : Exemple de définition d'activités et des leurs inducteurs**

Centres de regroupement	Activités	Inducteurs
Gestion des références	Étude de marché Gestion des sous- traitants Réception	La référence
Gestion des modèles	Conception, étude	Le modèle
Gestion des lots	Ordonnancement	Le lot
Production industrielle	Fusion industrielle Moulage industriel Maintenance industrielle	Le lot industriel
Finition industrielle	Polissage industriel	Le flacon industriel
Production artisanale	Fusion artisanale Moulage artisanal Maintenance artisanale Polissage manuel Contrôle manuel Impression du chromo	Le flacon de luxe
Gestion d'activités de support	Expédition Administration	Le « coût ajouté » au flacon

### **Illustration N°1 :**

Une entreprise fabrique deux types de produits X et Y. Elle fournit vous les renseignements suivants :

Centre de travail	Activités	Montant des charges indirectes	Nature des inducteurs	Volume des indicateurs
Approvisionnement	Gestion des fournisseurs	47 000	<u>Nbre de fournisseurs</u>	10
	Passation des commandes	80 000	<u>Nbre de références</u>	12
Production	Fabrication	300 000	<u>Nbre de produits fabriqués</u>	1500
	Contrôle qualité	38 000	<u>Nbre de produits fabriqués</u>	1500
Distribution	Conditionnement	53 000	<u>Nbre de commandes clients</u>	300
	Livraison	79 000	<u>Nbre de commandes clients</u>	300
	Facturation	56 000	<u>Nbre de commandes clients</u>	300
Administration	Administration	246 824	<u>Coût ajouté</u>	Total des charges indirectes avant charges indirectes d'administration

**Travail à faire :**

Calculer les coûts des inducteurs selon la méthode des coûts à base d'activité

**Solution illustration N°1**

**1) Définition des centres de regroupement :**

Activités	Centres de regroupement				
	Nombre de fournisseurs	Nombre de références	Nombre de produits fabriqués	Nombre de commandes	Coût ajouté
Gestion des fournisseurs	47 000				
Passation des commandes		80 000			
Fabrication			300 000		
Contrôle qualité			38 000		
Conditionnement				53 000	
Livraison				79 000	
Facturation				56 000	
Administration					246 824
<b>Totaux</b>	<b>47 000</b>	<b>80 000</b>	<b>338 000</b>	<b>188 000</b>	<b>246 824</b>

**2) Le calcul du coût de l'inducteur :**

Activités	Centres de regroupement				
	Nombre de fournisseurs	Nombre de références	Nombre de produits fabriqués	Nombre de commandes	Coût ajouté

<b>Charges indirectes</b>	<b>47 000</b>	<b>80 000</b>	<b>338 000</b>	<b>188 000</b>	<b>246 824</b>
<b>Volume des inducteurs</b>	<b>10</b>	<b>12</b>	<b>1 500</b>	<b>300</b>	<b>653 000</b>
<b>Coût des inducteurs</b>	<b>4 700 da/fourn.</b>	<b>6 666.67 DA/ Ref</b>	<b>225.33 DA/ prod. Fab.</b>	<b>626.67 DA/cmde</b>	<b>0.38 DA</b>

**Illustration N°2 :**

L'entreprise ALGO est spécialisée dans la fabrication de chariots multiservices. Dans un atelier sont fabriqués les châssis à partir de tubes d'acier. Ils sont de quatre modèles différents, notés A, B, C, D en fonction des tailles et de la charge utile.

Le tableau suivant donne les éléments d'information sur l'activité de l'atelier au mois de juin de l'année N.

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>
Charge utile en kg	100	150	250	500
Tube d'acier (en mètres pour 1 châssis)	2	2.5	3	4
Temps d'usinage pour 1 châssis (en minutes)	4	5	6	8
Nombre de séries fabriquées dans le mois	1	1	2	2
Taille des séries (en unités)	2 000	1 000	400	200

Le coût d'achat du mètre de tube est de 16 DA.

Les charges indirectes de l'atelier pour le mois s'élèvent à 220 500 DA ; elles sont réparties en fonction des temps d'usinage.

**Travail à faire :**

- 1) Calculer le coût de production des châssis par la méthode classique de calcul des coûts.
- 2) Une analyse plus fine des charges de l'atelier amène à constater qu'une part importante du travail correspond aux tâches de préparation et de mise en route des séries en fabrication.

Cette part est estimée à environ un tiers de l'activité, de l'atelier et il apparaît logique de répartir cette fraction en fonction du nombre de séries fabriquées.

Déterminer les nouveaux coûts de production résultant de cette constatation.

- 3) Commenter les différences obtenues entre les deux méthodes.

**7.5 Intérêt du modèle**

• **La pertinence des coûts :** la recherche de traçabilité des flux internes, via les activités, permet une meilleure allocation des charges indirectes aux objets de calcul des coûts.

Les inducteurs, volumiques, de complexité ou traduisant le processus productif, assurent une meilleure allocation des ressources consommées par les produits.

- **Le pilotage de la performance** : les inducteurs (d'activité) apportent une première approche de la performance de chaque activité. La mise en place d'inducteurs de performance (inducteurs de coût, de délai, de qualité,...) enrichit cette analyse.

- **Un modèle stable** : les activités présentent une stabilité supérieure aux produits qui subissent des modifications et dont la durée de vie se raccourcit.

Le changement qualitatif de la production n'affecte donc pas le modèle : le changement de la production se traduit par l'adaptation des nomenclatures.

### **7.6 Limites du modèle**

La principale limite du modèle à base d'activités réside dans sa complexité. La simplification du modèle par concentration et sélection nuit forcément à la qualité de l'information obtenue.

Comme pour le modèle du PCG 82, la qualité du modèle est tributaire de la façon dont il est défini au sein de chaque entreprise : contraintes d'homogénéité des coûts au sein de chaque activité ou de chaque centre de regroupement, et définition des inducteurs.