



Université Abderrahmane Mira-Bejaia

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences de gestion

Cours

Contrôle de gestion I

Unité d'apprentissage N°3 :

La méthode des coûts à base d'activités « ABC » (Activity based costing)

Réalisé par :

Dr. AMGHAR Malek

Maitre de Conférences classe B

Année universitaire : 2023/2024

Sommaire

Introduction	3
1. Le contexte de développement et les principes de la méthode ABC.....	4
1. Les facteurs de remise en cause de la méthode des centres d'analyse.....	4
1.1. Le renversement de la structure des coûts et flexibilité des outils de production...	4
1.2. Les coûts de production (Prise en compte partielle du cycle de vie du produit).....	5
1.3. Remise en cause des mécanismes de répartition des charges indirectes.....	5
2. Fondement des coûts par activités et mode de calcul.....	6
3. Les concepts employés par la méthode ABC.....	9
4. Les écarts de coûts liés à l'application de la méthode traditionnelle.....	10
4.1. Effet de taille des lots.....	11
4.2. Effet de disparité de la consommation des activités par les produits.....	12
Conclusion	14
Exercices d'application	15

Introduction

L'environnement tant interne qu'externe de l'entreprise qui est en perpétuelle évolution (les nouvelles technologies, les nouveaux modes d'organisation de la production, la concurrence de plus en plus rude, les nouvelles exigences des clients en matière de rapport qualité-prix, etc.) a remis en cause la pertinence aussi bien des outils d'analyse de gestion que le système d'information de gestion sur lequel se basent ces derniers outils. Cette situation oblige la plupart des entreprises, soucieuses de leur pérennité et compétitivité, à se mettre au diapason de ces nouvelles exigences.

Dans ce contexte, le souci majeur des praticiens ou spécialistes dans le domaine du contrôle de gestion et du management était de suivre ces évolutions en cherchant à concevoir et adapter ces outils de gestion dans le but de répondre aux besoins de l'entreprise en matière de contrôle de gestion et de pilotage.

En effet, les outils de contrôle de gestion doivent suivre l'évolution des modes de production et leur organisation ainsi que les objectifs de l'entreprise.

La méthode de coûts par activités (ABC) développée aux Etats-Unis durant les années 80 constitue l'une des adaptations de ces outils de gestion, qui étaient jusque-là, inadaptés par rapport aux modifications ayant touchées la structure des coûts engendrées par l'évolution de l'environnement tant interne qu'externe à l'entreprise.

Cette méthode a été mise en place par les praticiens comme étant une mise à jours et adaptation des anciens systèmes d'analyse des coûts qui présentaient des insuffisances dont l'utilisation est devenue inutile du fait que le contexte de leur développement n'est plus le même que celui de leur utilisation actuelle.

D'une part, l'ancienne méthode des centres d'analyse (sections homogènes) était entaché par l'arbitraire dans le traitement des charges indirectes (variables et fixes), et d'autre part, le caractère partiel des autres méthodes (coût variable, coût spécifique, coût direct) qui ne tiennent pas compte de la réalité des coûts peut biaiser la vision des dirigeants en les conduisant à prendre des décisions ne travaillant pas l'intérêt de l'entreprise (notamment en termes de fixation des prix de vente et la marge bénéficiaire, de politique de production et d'investissement, etc.).

1. Le contexte de développement et les principes de la méthode ABC

La méthode des coûts complets traditionnelle a été conçue dans une approche de classement hiérarchique des fonctions connues par des structures organisationnelles de type verticale (les coûts par fonctions). Les sections homogènes sur lesquelles se basent cette méthode traditionnelle perd de plus en plus leur homogénéité en raison des erreurs d'affectation des charges ayant biaisé notamment la réalité des coûts et résultats et avoir créé un phénomène de subventionnement réciproque des produits. Dans le but de contourner ces erreurs et insuffisances, la méthode ABC constitue une nouvelle approche des coûts fondée sur une vision transversale de création de valeur et d'intégration de toutes les activités dans le processus existantes (Alazard, c., et Sépari, S. 2004 ; Béatrice et Grandguillot, F., 2018).

Elle va se baser dans l'analyse, sur le calcul d'un coût complet comme dans la méthode traditionnelle, mais cette fois-ci, sur de nouvelles bases afin que les coûts obtenus reflètent mieux la réalité et deviennent, ainsi, une information pertinente pour assurer un bon pilotage et une prise de décision cohérente avec les objectifs de l'entreprise.

C'est une méthode qui se base sur l'identification des activités de l'entreprise et procède à l'évaluation de leur coût du total des charges d'un centre d'analyse. Cette identification et évaluation est réalisée par le moyen d'entretiens avec tous les responsables de l'entreprise afin d'identifier le portefeuille d'activités de chaque centre de responsabilité et ce, dans le but d'analyser plus finement les charges indirectes et de mieux comprendre l'origine des coûts (Béatrice et Grandguillot, F., 2018).

1 Les facteurs de remise en cause de la méthode des centres d'analyse

Plusieurs facteurs ont été avancés par plusieurs spécialistes pour montrer les limites de la méthode des centres d'analyse traditionnelle et remettre en cause son principe ainsi que la pertinence des coûts obtenus (Lorino. P, 1989, cité par Alazard, c., et Sépari, S. 2004. p520 ; Jacquot. T, Milkoff. R, 2007).

1.1 Le renversement de la structure des coûts et flexibilité des outils de production

Le système de contrôle des coûts traditionnels a été conçu durant les années 60, où les coûts directs liés aux matières premières et à la main d'œuvre directe prédominaient la structure des coûts et représentaient jusqu'à environ 90 % des coûts d'un produit alors que les charges indirectes ne représentaient qu'environ 10 % du coût total. En cette période, il était

acceptable et sans incidence grave d'affecter arbitrairement les 10 % des charges indirectes restantes.

A l'heure actuelle, avec le développement des nouvelles technologies, le travail qui était effectué par une main d'œuvre (charges directes) est devenu très négligeable et est remplacé progressivement par des machines automatiques, parfois commandées par ordinateur.

Ces changements ont conduit au renversement de la structure des coûts en passant d'une structure prédominée par les charges directes liées à la main d'œuvre à une structure prédominée par les charges indirectes liées à l'utilisation de machines automatiques, flexibles et polyvalentes utilisées par plusieurs produits.

Face à une telle innovation, la mise en œuvre de méthodes de contrôle et de traitement des coûts devient plus exigeante et nécessite une prudence quant à l'origine des coûts.

1.2 Les coûts de production (Prise en compte partielle du cycle de vie du produit)

La méthode des coûts traditionnelle s'intéresse beaucoup plus au cycle d'exploitation notamment la phase de production et de vente. Or, les évolutions technologiques et les exigences des clients en matière de qualité font, qu'à l'heure actuelle, 70 à 90 % des coûts sont, d'une part, des coûts d'étude et de conception qui se trouvent en amont de la production et d'autre part, des coûts de maintenance et de services après-vente liés au produit qui se trouvent en aval de la vente que l'entreprise doit supporter également.

Alors, dans une entreprise ayant à gérer une grande complexité et diversité de produits ou de services ainsi que des lots de taille variable, l'approche ABC est plus pertinente que l'approche traditionnelle. L'application de cette dernière expose l'entreprise au risque de prendre des décisions contradictoires avec ses objectifs et la réalité, tel que l'abandon d'un produit jugé non rentable car surchargé à tort de charges indirectes. La conséquence serait une dégradation de la rentabilité de l'entreprise.

1.3 Remise en cause des mécanismes de répartition des charges indirectes

Le choix de l'unité d'œuvre comme clé de répartition des charges indirectes dans la méthode traditionnelle se fait, habituellement, selon le volume d'heure de main d'œuvre directe utilisé. Ce choix a été remis en cause avec le renversement de la structure des coûts suite à l'évolution des technologies ayant substitué largement les heures de main d'œuvre directes par des heures machines.

Dans certains d'autres cas, ces charges indirectes sont réparties selon le volume de matière première consommée ou le volume de production. Plus un produit est fabriqué en grandes quantités, plus il supporte d'importantes charges indirectes qui le pénalise dans son résultat.

En effet, si les modifications ayant touchées l'entreprise (multi-production et l'existence de plusieurs activités, évolution des processus de production, etc.) ne sont pas prises en compte, le processus d'affectation et de répartition des charges indirectes aux différents coûts de produits sera influencé en obtenant un coût de revient biaisés. Ainsi, l'obtention d'un coût de revient qui ne reflète pas la réalité n'est pas sans conséquences sur la gestion de l'entreprise. Parmi les risques de gestion nous citons :

- Mauvaise fixation des prix de vente : un coût surévalué par rapport à la réalité conduit à la fixation d'un prix de vente trop élevé par rapport au marché (un handicap concurrentiel). En revanche, une sous-évaluation des coûts conduit à la fixation d'un prix de vente trop faible pouvant affecter négativement le résultat ;
- Mise en place, dans le cadre de la gestion prévisionnelle, de standards de références peu fiables remettant en cause l'ensemble de l'analyse d'écart ;
- L'imputation des charges indirectes par les méthodes traditionnelles, qui prennent des proportions importantes dans la structure des coûts, peut provoquer le phénomène de subventionnement des produits (transfert des charges d'un produit **X** qui reviennent en principe au produit **Y**)

2 Fondement des coûts par activités et mode de calcul

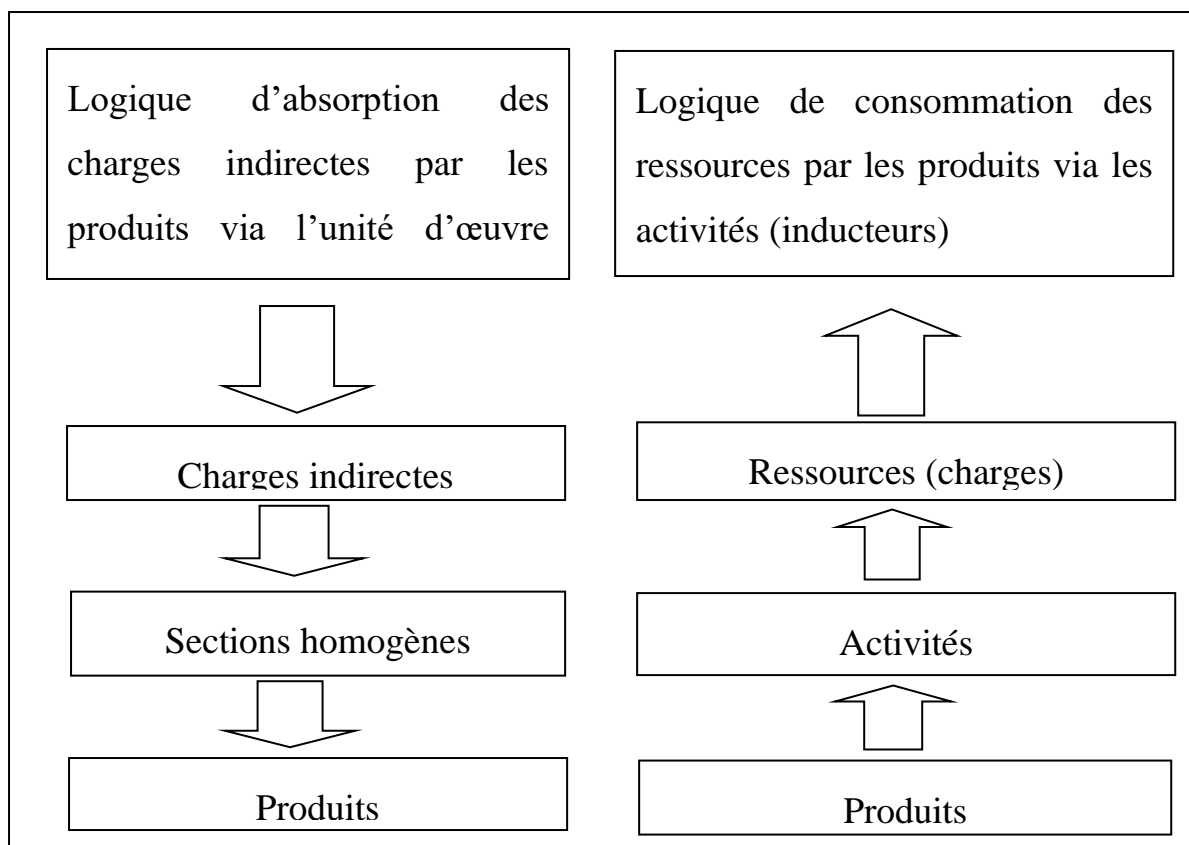
Cette méthode est fondée sur deux principes (constats) :

- Les produits consomment (utilisent) les activités ;
- Les activités (et non pas les produits) consomment les ressources (charges).

En fait, il paraît que les méthodes traditionnelles d'analyse des charges s'opposent au nouveau système ABC dans le mécanisme d'allocation des charges aux coûts (c'est-à-dire : l'imputation des charges indirectes aux coûts des produits).

L'ABC permet de passer d'une logique traditionnelle d'absorption des charges par les produits à travers les unités d'œuvre à une logique de consommation des ressources à travers les activités (ou inducteurs) utilisées par les produits.

Figure N°11 : Fondements de la méthode ABC



Source : Réalisé par nos soins

Le mode de calcul dans le cadre de la méthode ABC doit passer nécessairement par la recherche des activités utilisées par chaque produit dans sa fabrication pour procéder, par la suite, à l'affectation des charges indirectes de ces activités aux coûts de ces produits. Donc, les produits consomment les ressources (charges) à travers les activités qu'ils utilisent dans leur fabrication.

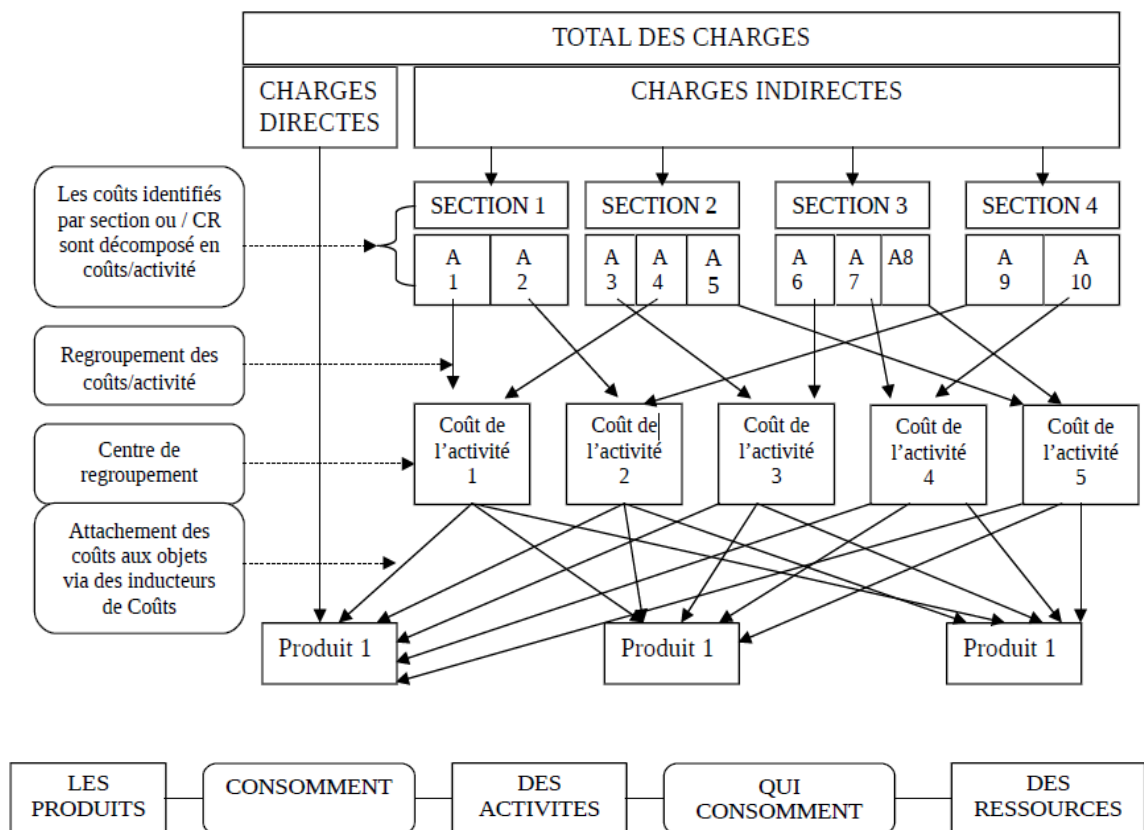
L'affectation des **charges directes** suit le même schéma que celui de la méthode des coûts complets traditionnelle, alors que la répartition des **charges indirectes** ainsi que leur affectation aux coûts des produits se fait suivant le schéma ci-après (Alazard., C et Sépari., S, 2010. p530 ; Béatrice et Francis. Grandguillot, 2018. p37) :

1. Diviser (décomposer) l'entreprise en centres de travail ou d'analyse ;
2. Identifier les activités existantes dans chaque centre et effectuer une évaluation des ressources consommées par chacune d'elles (charges indirectes de ces activités du coût total du centre) ;

3. Rechercher pour chaque activité la cause de fluctuation du coût des ressources consommées (c'est-à-dire un inducteur d'activité) ;
4. Effectuer un regroupement des activités ayant un même inducteur dans des centres de regroupement ;
5. Calculer pour chaque centre de regroupement, le coût unitaire de l'inducteur :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{charges indirectes totales imputées au centre de regroupement}}{\text{volume de l'inducteur}}$$
6. Affecter au coût des produits le coût des inducteurs (activités) qu'ils consomment.

Figure N°12 : Schéma de mise en place de la méthode ABC



Source : Saada. T., Burlaud. A et Simon. C. (2008), « Comptabilité analytique et contrôle de gestion ». Ed. Vuibert. Paris. p.116

Dans la logique des coûts par activités la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux devient inutile. Elle est fondée sur les activités jugées indispensables dans tout le processus. Elle supprime, de ce fait, la répartition secondaire des charges indirectes.

3 Les concepts employés par la méthode ABC

L'objectif de la comptabilité par activités consiste à affecter le coût des différentes ressources consommées par l'entreprise aux produits fabriqués selon la façon dont ces derniers utilisent ces activités tout en cherchant à expliquer l'origine des coûts de ces dernières. Dans le souci d'une meilleure analyse et pertinence des coûts, la méthodologie de mise en œuvre du principe de la méthode nécessite de définir certains concepts (Alazard, C et Sépari., S, 2010 ; Béatrice et Francis Grandguillot, 2018) :

- **Activité**

La méthode ABC s'intéresse aux activités d'une fonction et non à la fonction elle-même. La fonction ici, est une partie de l'organisation hiérarchique de l'entreprise, elle rassemble des personnes selon une logique métier qui exécute différentes activités.

Contrairement à la logique de la méthode traditionnelle, les sections (fonctions) ne sont plus homogènes, leurs activités sont multiples et ne sauraient être mesurées avec la même unité d'œuvre.

Malgré l'existence de plusieurs définitions sur la notion d'activité, leurs auteurs partagent un consensus autour de deux éléments : une activité se caractérise par sa construction comme étant un ensemble de tâches, et par un objectif (contribution à la création de valeur).

Pour Alazard, C et Sépari. S, (2010) et Bouquin., H, (1993), une activité est présentée comme étant « un ensemble cohérent de tâches qui s'articulent entre elles formant des processus élémentaires de réalisation de la chaîne de valeur, appelés aussi activités ».

- **Une tâche**

Les tâches constituent le maillon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts. Les tâches forment des ensembles cohérents : les activités. (Bouquin. H, 1993. p. 70).

Exemple : réceptionner les commandes, contrôler le bon de livraison, classer des dossiers, stocker les marchandises, etc.

- **Inducteur de coût (inducteur d'activité)**

Un inducteur, comme l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle, il représente la clé permettant de répartir les charges indirectes de l'activité entre les différents produits. Il se définit, selon Béatrice et Francis Grandguillot (2018), comme un facteur permettant d'expliquer la variation du coût ou d'estimer la consommation des ressources de l'activité

et d'en connaître la cause. C'est ainsi qu'il représente le déclencheur (ou la cause) même de l'activité.

Pour Alazard C et Sépari. S, (2010 : 530), un inducteur d'activité mesure les prestations fournies par cette activité aux produits.

Exemples : Nombre de commandes comme inducteur d'activité pour la gestion des commandes, Nombre de livraisons, nombre de factures, etc.

- **Processus**

Le processus se définit comme étant une succession d'activités reliées entre elles en vue d'atteindre un objectif commun mesurable (lancement d'un nouveau produit) et à la création d'une valeur ajoutée progressive pour l'entreprise.

Ce processus est vu aussi comme « un ensemble d'activités déclenchées par un facteur unique et qui sont nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion même des travaux administratifs qu'il entraîne » (Bouquin. H, 1990 ; Mévellec. P, 1990).

- **Centre de regroupement**

Les activités ayant le même inducteur, quel que soit leur endroit au sein de l'entreprise, seront regroupées dans un centre de regroupement totalisant toutes leurs charges indirectes qui permettra de calculer un coût par inducteur.

4 Les écarts de coûts liés à l'application de la méthode traditionnelle

La remise en cause du système de répartition des charges indirectes dans la méthode des coûts complets traditionnelle basé sur l'homogénéité des centres d'analyse a été illustrée par la constatation de phénomènes de « subventionnement croisés » entre les produits.

On entend par subventionnement des produits, le fait qu'un produit soit surestimé en termes de charges indirectes au profit d'un autre produit sous-estimé. C'est-à-dire qu'un produit supporte une fraction des charges indirectes d'un autre produit.

L'application du coût complet traditionnel peut engendrer des biais (erreurs) pouvant fausser la pertinence des coûts et par là même, la cohérence des décisions de gestion qui en découlent. Cela peut être du soit à :

- L'effet de taille des lots mis en fabrication ;
- L'effet de disparité de la consommation des activités par les produits.

4.1 Effet de taille des lots

En comptabilité traditionnelle dans le cas d'une production en série (lots) qui n'est pas prise en considération, l'imputation des charges indirectes peut provoquer des problèmes de subventionnement de sorte que les coûts des petites séries (lots) soient subventionnés par les grandes séries.

Ce décalage peut être illustré à travers un exemple d'une entreprise qui fabrique deux produits dans un atelier dont les charges indirectes sont imputées au coût des produits en fonction du nombre de produits.

	A	B
Volume de production	3000	3000
Nombre de lots	150	20
Taille des lots	20	150

Source : réalisé par nos soins

A chaque réglage des machines pour passer d'une série à une autre, cette modification génère des charges indirectes de 50 000 DA. Supposons que les charges indirectes de réglage, dans la méthode traditionnelle, sont imputées à travers l'unité d'œuvre représentée par le nombre de produits fabriqués.

Donc le coût de l'unité d'œuvre sera de $50\,000 / 6000 = 8,33$.

Les charges indirectes de l'atelier qui seront imputées aux produits A et B sont les mêmes :
Soit : $8,33 \times 3000 = \mathbf{25000}$.

Et pourtant la consommation de réglage ne dépend pas du nombre de produits fabriqués mais du nombre de réglages effectués et donc du nombre de séries (lots) lancées dans la fabrication.

- ❖ Si on considère le nombre de lots comme cause des charges indirectes de réglage des machines, et on appliquera le principe de la méthode ABC, les résultats seront :

Coût de l'inducteur = $50\,000 / 170 = 294,11$

Le charges de réglage imputées au coût du produit **A** = $294,11 \times 150 = \mathbf{44\,117,64\,DA}$

Le charges de réglage imputées au coût du produit B = $294,11 \times 20 = 5883,55$ DA

- **Comparaison des coûts obtenus dans les deux méthodes :**

	A	B
Coût imputé (méthode traditionnelle)	25000	25000
Coût imputé (méthode ABC)	44 117,64	5883,55

Source : réalisé par nos soins

On constate un phénomène de distorsion des coûts du fait de l'inconsidération du nombre des lots comme cause des charges indirectes de réglage. Cette situation a fait apparaitre un subventionnement de B vers A (charges indirectes de A devraient être supérieures à celles de B). La grande série B subventionne la petite série A.

4.2 Effet de disparité de la consommation des activités par les produits

Ce phénomène intervient en méthode de coût complet traditionnelle lorsqu'une activité déterminée est ignorée dans le calcul des coûts alors qu'elle est consommée de façon différente par les produits.

Exemple : une étude plus précise des tâches d'un centre logistique d'une entreprise conduit à mettre en évidence l'existence de deux activités et qui présentent les caractéristiques suivantes :

			Centre logistique	
Produit	Nombre de lots	Nombre de produits	Contrôle	Expédition
P1	01	100	2 H / lot	1 H / produit
P2	01	100	8 H / lot	1 H / produit
Charges indirectes par activité			21500	10000
Charges indirectes totales du centre			31500	

Source : réalisé par nos soins

Dans l'optique de la méthode traditionnelle, le contrôleur de gestion sera amené à choisir comme unité d'œuvre l'heure d'expédition qui représente l'activité principale (200 h

d'expédition pour les 200 produits P1 et P2 contre 10 h pour le contrôle des deux lots de P1 et P2). La répartition des charges indirectes se fera par conséquence comme suit :

- **En comptabilité traditionnelle :**

$$\text{Le cout de l'unité d'œuvre} = \frac{31500}{200 \text{ h}} = 157,5 \text{ DA}$$

$$\text{Le coût indirect imputé au produit P1} = 157,5 \times 100 \text{ h} = 15750 \text{ DA}$$

$$\text{Le cout indirect imputé au produit P2} = 157,5 \times 100 \text{ h} = 15750 \text{ DA}$$

- **En comptabilité ABC :**

Les charges totales du centre logistique de 31500 se répartissent à raison de 10000 DA pour l'expédition et 21500 pour le contrôle.

- L'inducteur de coût pour le contrôle, c'est le nombre d'heures de contrôle = 10 h

$$\text{Le coût de l'inducteur} = \frac{21500}{10 \text{ h}} = 2150 \text{ DA}$$

- L'inducteur de l'activité expédition, c'est l'heure d'expédition = 200 h

$$\text{Le coût de l'inducteur} = \frac{10000}{200 \text{ h}} = 50 \text{ DA}$$

❖ **Les charges indirectes imputées au coût de chaque produit sont :**

	P 1			P2		
	Q	Pu	Mt	Q	Pu	Mt
Contrôle	2 h	2150	43000	8 h	2150	17200
Expédition	100 h	50	5000	100 h	50	5000
Total			9300			22200

Source : réalisé par nos soins

Avec la méthode traditionnelle les couts de P1 et P2 ne sont pas pertinent car ils ne tiennent pas compte de l'activité de contrôle consommé différemment, on peut dire en effet que le P1 subventionne implicitement P2. C'est-à-dire, le P1 supporte une charge indirecte de contrôle supplémentaire à celle qui devait supporter. Cette charge supplémentaire devait être supportée en principe par P2 qui consomme plus d'heure de contrôle que P1 dans la méthode traditionnelle.

L'analyse du passage des coûts imputés aux différents produits dans le cadre du système d'analyse et d'affectation traditionnel des charges indirectes qui ne prend pas en compte le système de consommation des ressources et l'origine des charges indirectes comparativement à la méthode de coûts par activités qui met en évidence une relation de cause à effet entre les ressources, les activités et les produits peut engendrer des écarts qui faussent complètement l'analyse et conduisent à des prises de décisions contradictoire par rapport à la réalité des produits.

Conclusion

La méthode de coût à base d'activité est une nouvelle démarche de calcul des coûts basée sur une approche par processus visant à intégrer dans l'analyse toutes les activités contribuant à la création de valeur au sein de l'entreprise. Elle met en évidence une relation de cause à effet pour permettre une meilleure affectation des charges indirectes aux objets de coûts (produits), de ce fait, d'une part, elle évite le transfert des charges indirectes d'un produit à un autre (c'est-à-dire le subventionnement entre les produits), et d'autre part, permettre l'obtention d'un coût pertinent reflétant la réalité.