

# LES VRAIS APPORTS DE L'APPROCHE ABC (ACTIVITY BASED COSTING) ET SES PROLONGEMENTS

Cette approche est attribuée à Robin Cooper et Robert Kaplan, Professeurs à la Harvard Business School. Elle est connue sous le nom de méthode ABC (Activity Based Costing), traduite et interprétée diversement en français. Cette méthode, née aux USA à partir de 1985, s'est répandue en France entre 1990 et 1995 dans les milieux académiques.

L'objet de ce document est de mettre en lumière **Les concepts novateurs d'ABC** et les raisons pour lesquelles cette méthode n'a pas produit les résultats espérés afin de proposer dans la deuxième partie un prolongement avec **Le management de la performance par service**.

## I. Les concepts novateurs d'ABC

La comptabilité par activité n'est pas un outil de comptabilité analytique de plus, elle marque une vraie rupture qui touche aux buts mêmes de la démarche.

En effet, la finalité n'est plus de calculer des coûts et des marges par produit, mais de comprendre la formation et l'évolution des coûts pour les faire diminuer. C'est ce changement d'intention qui justifie le passage de la comptabilité analytique à la comptabilité de gestion.

Pour cela, ABC utilise deux concepts majeurs :

1. Le coût n'est plus vu comme une répartition ou une affectation des charges de la comptabilité générale, mais selon sa nature intrinsèque, comme une consommation de ressources. Ainsi, le postulat de base de la comptabilité par activité est : Les produits **consomment** des activités et les activités consomment des **ressources**. Cette nature essentielle du coût autorise le deuxième pilier.

2. On s'intéresse à la cause de la formation et de l'évolution du coût en utilisant la notion d'**inducteur**. L'inducteur est le facteur qui explique la consommation du coût.

### A. Le coût est une consommation de ressources

L'intérêt de la méthode se focalise donc sur les consommations de ressources, d'un point de vue opérationnel, et non sur des répartitions de charges de la comptabilité générale. On passe ainsi d'une comptabilité analytique qui se borne à calculer des coûts à une comptabilité de gestion qui veut les expliquer, les comprendre.

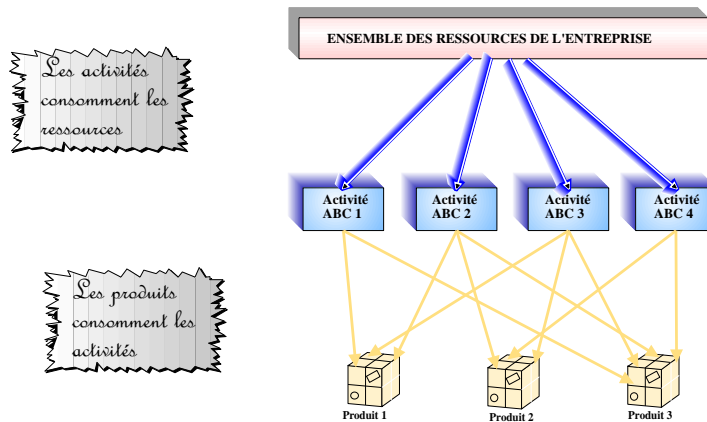
L'activité tient un rôle central dans ce modèle. C'est une structure composée par des tâches élémentaires homogènes au niveau :

- des fournisseurs de ressources, internes ou externes à l'entreprise;
- des consommations de ressources;
- des processus de travail;
- des produits (résultat de l'activité);
- des clients internes ou externes à l'entreprise.

On identifie une activité par la fonction qu'elle remplit et l'unité de travail qui la remplit.

® Tous les termes fournisseurs, clients, produits, etc., se rapportent à l'activité et non à l'entreprise.

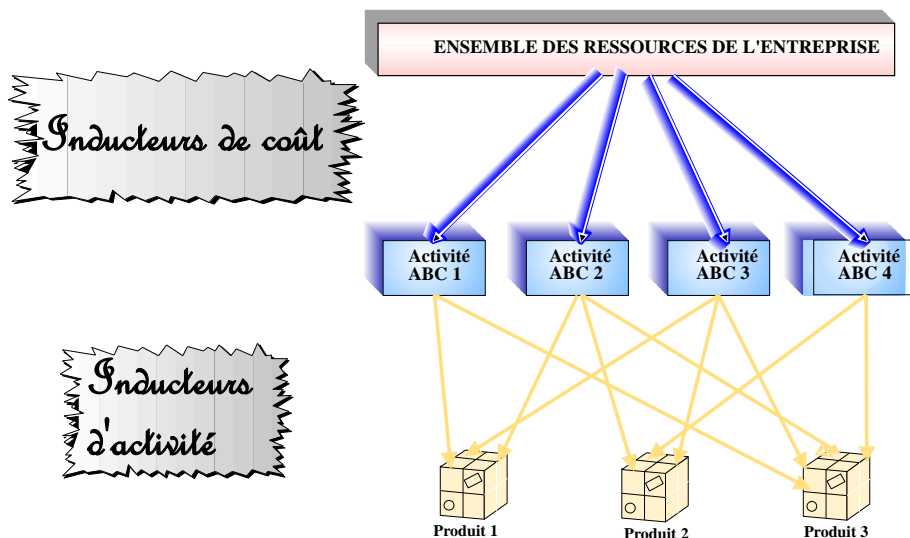
Postulat de base de l'approche ABC  
Les produits consomment les activités et  
les activités consomment les ressources.



B. L'explication des consommations par les inducteurs

**L'inducteur** est un facteur qui agit sur le volume des ressources consommées. Par exemple : nombre de composant sur une carte électronique, dureté du bois dans une scierie, complexité d'une pièce à usiner, etc. C'est à la fois un moyen de répartition (ABC) et d'analyse (ABM, M pour Management).

ABC utilise deux types d'inducteurs pour expliquer les consommations de ressources :



**Les inducteurs de coût** expliquent la consommation de ressources par l'activité. Cela peut concerner les caractéristiques des éléments consommés (qualité de la matière première, par exemple) ou de l'activité (type de machine, qualité du personnel, méthodes utilisées).

**Les inducteurs d'activité** sont des caractéristiques intrinsèques du produit qui expliquent une plus ou moins grande consommation de l'activité. Par exemple, si on considère une activité « Peinture » pour les pièces de carrosserie automobile, on comprend facilement qu'un capot consommera moins

d'activité au m<sup>2</sup> qu'un cache de rétroviseur. L'inducteur d'activité est très bien illustré lorsque l'entreprise industrialise un concept-car.

Aussi grands que soient les mérites de cette méthode, on voit bien que trois décennies ont passé, sans pour autant avoir révolutionné la maîtrise des coûts en entreprise. Comment expliquer cela ?

En fait, la méthode ABC est toujours obnubilée par l'obtention du coût complet par produit, ou coût de revient (et en France plus que dans le monde anglo-saxon). Alors que l'on pourrait penser que l'activité est le concept central de la méthode, en réalité, elle est encore finalisée (au sens premier) par le produit vendu. C'est-à-dire que c'est le produit qui donne son sens, sa finalité, au dispositif. Cette orientation a réintroduit toute la problématique des répartitions de ressources (appelé coût indirect dans la méthode des centres d'analyse et du coût complet), donc la multiplicité des clés de répartition et in fine des résultats possibles. L'agrégation sur le coût de revient nous ramène à l'impossibilité d'agir sur les causes opérationnelles, comme dans les méthodes précédentes.

Cette vision a occulté un élément essentiel de la réalité, la contribution de l'activité. Ainsi, le chemin de la consommation est :

Ressource → Activité → Produit vendu

Évidemment, la contribution de l'activité est sous-entendue et lorsqu'on travaillera sur les causalités de consommation, on le fera en considérant un résultat de l'activité, mais cette absence de formalisation a stérilisé en grande partie le potentiel de cette approche.

Nous pensons justement que les possibilités les plus riches de l'Activité résident dans sa capacité à mettre en relation **sa consommation** et son **résultat direct**. Ces deux éléments sont ceux qui permettent de calculer la productivité ou efficacité de l'activité. C'est l'indicateur le plus fondamental et le plus puissant de la performance.

C'est pour cette raison que nous proposons un **management de la performance par services**

## **II. Le management de la performance par services**

La notion de service va permettre de rendre indissociable le triptyque :

Consommation → Activité → Résultat **direct**

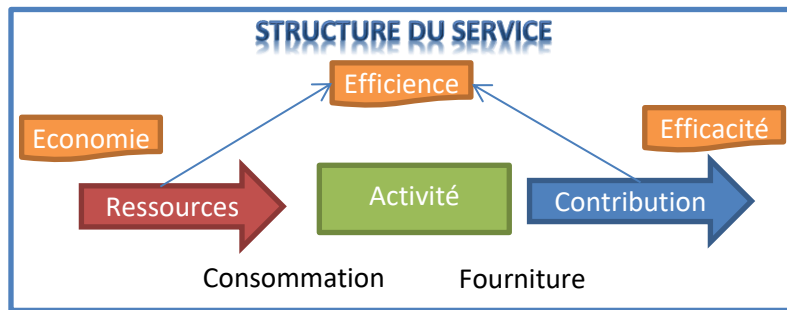
ce qui incitera à se centrer sur les indicateurs de performance fondamentaux que sont l'économie, l'efficacité et l'efficacé.

La comptabilité par service est donc avant tout une comptabilité de la performance.

En réalité, pour éviter toutes confusions avec les concepts des comptabilités précédentes, le terme Résultat est remplacé par celui de Contribution. Le triptyque devient donc :

**Service = Consommation → Activité → Contribution**

Ainsi, toute organisation sera vue comme un système de services fournissant des contributions grâce à des activités consommant des ressources.



Le service est un outil de formalisation permettant de réfléchir sur la relation Consommation-Contribution par l'intermédiaire de l'Activité. Cela peut aller de la simple mesure d'indicateurs externes à l'activité à un travail très détaillé sur le fonctionnement de l'activité.

Comme l'activité, le service est divisible de l'entreprise dans sa globalité jusqu'au service d'un opérateur individuel, en fonction du problème à résoudre.

Le danger de cette approche, comme de celle par activité, serait de se noyer dans les détails.

La démarche par service doit donc être structurée et finalisée (au sens d'attribuer une finalité, un sens) par des choix politiques et stratégiques. Pour cela, trois éléments devront être définis en priorité, le modèle de coût de l'entreprise, la politique de performance ( voir 1. La politique de performance sur <https://www.experformant.com/questions-de-performance/>) et la stratégie.

Cette conception systémique est indispensable, car un des intérêts de lier la contribution à la consommation est qu'il existe un cercle vertueux entre les ventes et les coûts (expression monétaire des consommations). En effet, diminuer les coûts peut permettre de baisser les prix et donc de vendre plus en augmentant sa compétitivité.

On est moins conscient de l'effet inverse. De fait, augmenter les ventes peut faire baisser les coûts dans des proportions beaucoup plus grandes que n'importe quelle action sur les activités. C'est pourquoi il est indispensable de connaître toutes les relations qui influencent les coûts, si on veut véritablement accroître la performance. L'ensemble est donc complété par une modélisation des processus pour maîtriser les interactions entre les services et une analyse fine de l'utilisation des moyens de production fondée sur le coût marginal, utilisée en particulier dans le Yield Management. (Voir LE MODÈLE DU COÛT MARGINAL dans <https://experformant.com/questions-de-bon-sens> et 2. POURQUOI LE COÛT FIXE EST-IL VITAL POUR L'ENTREPRISE dans <https://www.experformant.com/questions-de-performance/>)