



Synthèse

Constats et commentaires

« Quels sont les premiers enseignements que nous pouvons tirer de cette simulation ? demande Serge Provarick.

— On constate, intervient Sandrine Caranta, que le résultat analytique global est identique à celui que l'on obtient en appliquant la méthode des centres d'analyse, après avoir corrigé les montants pris en compte dans les variations des stocks. Dans la mesure où un montant identique de charges a été utilisé dans les deux méthodes, il est normal que ce résultat soit le même. Au plan global seulement, car on constate des différences importantes selon les produits.

« La répartition du résultat entre le produit Mélusine et le produit Viviane est significativement modifiée. Je vous ai préparé un tableau de comparaison des coûts et des résultats. »

Produit Méthode	Centres d'analyse		ABC		Différence de résultat	Variation du coût
	Coût	Résultat	Coût	Résultat		
Mélusine	182,64€	2,36€	188,64€	- 3,64€	- 6,00€	+ 3,3 %
Viviane	247,88€	12,12€	244,06€	15,94€	+ 3,82€	- 1,5 %

COMPARAISON DES COÛTS ET RÉSULTATS UNITAIRES.

« Il ressort de ce tableau que le transfert de charges de Viviane vers Mélusine, du fait de la diversité des critères utilisés par ABC, rend le produit Mélusine déficitaire tandis que le produit Viviane dégage un bénéfice en augmentation : Mélusine passe d'un résultat unitaire positif de 2,36€ à un résultat négatif de 3,64€, soit une diminution de 6€, alors que le résultat de Viviane augmente de plus de 30% en gagnant près de 4€ supplémentaires de marge. Cela provient d'une baisse de son coût de revient, au détriment de Mélusine, dont on peut constater une augmentation de 3,3%.

— Comment peut-on expliquer ces différences ?

— Elles proviennent essentiellement du changement de méthode de répartition des charges, dont les conséquences se mesurent au niveau des résultats analytiques. »

Diminution de l'effet de subventionnement dû aux choix des unités d'œuvre

« Lors de la mise en œuvre de la méthode des centres d'analyse, la répartition des centres Usinage et Montage a été effectuée sur les bases respectives du lot de matières utilisées et de l'heure de main-d'œuvre. Ces deux unités d'œuvre sont consommées davantage par Viviane que par Mélusine. »

Produit / méthode	Usinage : lot de MP	Montage : heures de MOD
Mélusine	5,0	1,25
Viviane	6,3	1,5

CONSOMMATION UNITAIRE DES UNITÉS D'ŒUVRE DE PRODUCTION RETENUES DANS LA MÉTHODE DES CENTRES D'ANALYSE.

« Pour une production de 800 unités de mobilier Mélusine, il a été consommé 4 000 lots dans l'atelier Montage et 1 000 heures dans l'atelier Usinage, soit une consommation unitaire respective de 5 lots et 1,25 heure. Un calcul identique pour le mobilier Viviane donne 6 300 lots dans l'atelier Usinage et 1 500 heures dans l'atelier Montage, soit une consommation unitaire de 6,3 lots et 1,5 heure.

- Je comprends bien, cependant ces critères ont été également utilisés dans la méthode ABC.
- C'est exact, mais s'ils ont été repris dans cette méthode pour les activités d'usinage et de montage, c'est qu'ils sont véritablement représentatifs de l'activité de production. Cependant - toute la différence provient de là - ils n'ont pas été les seuls retenus dans le choix des inducteurs et leur importance a été très sérieusement atténuée, comme le montre ce tableau. »

Unité d'œuvre inducteur	% de charges indirectes concernées (méthode des centres)	% d'activités concernées (méthode ABC)
Usinage : lots de MP consommés	25,3 %	13,0 %
Montage : heures de MOD	28,8 %	16,8 %
Total	54,1 %	29,8 %

POIDS DES UO DANS LA RÉPARTITION DES CHARGES INDIRECTES ET DES ACTIVITÉS.

«À la lecture de ce tableau, on s'aperçoit que les charges réparties selon ces deux critères sont supérieures de 44 % dans la méthode des centres d'analyse comparativement à leur poids dans la méthode ABC: (54,1 - 29,8) / 54,1.

«Ces unités d'œuvre retenues par la méthode des centres d'analyse ne sont pas représentatives d'un certain nombre de charges incluses dans les centres Usinage et Montage, notamment celles des activités non « productives », dont le poids n'est pas négligeable dans ces centres : réception et stock pour l'Usinage, approvisionnement de l'atelier Montage et encadrement des activités pour les deux ateliers.

«La méthode ABC, en diversifiant les choix d'inducteurs, tend à augmenter les rapports de cause à effets entre les coûts et leur cause. Par ailleurs, la répartition secondaire a conduit à affecter des charges, non liées à l'exploitation, en fonction des unités d'œuvre. La diversité des inducteurs retenus par la méthode ABC entraîne également une diminution des effets de subventionnement.

— De quelle manière? »

Diminution de l'effet de subventionnement dû à la diversité des inducteurs retenus

«Dans la méthode des centres d'analyse, les charges indirectes de distribution (65 744€) sont réparties au prorata du chiffre d'affaires réalisé par chacun des deux produits. Le produit Viviane est doublement désavantagé car, non seulement son prix de vente unitaire (260€) est supérieur à celui de Mélusine (185€), mais ses quantités vendues le sont également (1 100 unités contre 700 à Mélusine).

— Ce que permet de constater la mise en place d'ABC, c'est l'importance, non pas des quantités ou du prix de vente unitaire dans l'activité de distribution, mais de la gestion des commandes puisque c'est un des inducteurs qui a été retenu. Or, même si le nombre de commandes imputées à Viviane est largement supérieur à celui de Mélusine (12 contre 6), la part des charges de distribution réparties selon ce critère est inférieure à celle prise en compte dans la méthode des centres d'analyse (28 350 contre 65 744).

«De plus, le critère retenu par ABC - nombre de commandes - diminue une fois de plus l'effet de subventionnement, de Viviane vers Mélusine, par le choix du chiffre d'affaires comme clé de répartition.

«La gestion des commandes est en soi une activité qui génère des coûts. Le chiffre d'affaires n'est qu'une simple clé de répartition, qui n'engendre pas systématiquement des charges de distribution proportionnelles.

«Ainsi, le CA, choisi comme unité d'œuvre, pour l'ensemble de la fonction Distribution, désavantage les produits vendus par lots plutôt que par unités. De même, le choix des volumes de production désavantage les produits lancés par lots en grande série¹⁶.»

Les inducteurs représentatifs des rapports de causalité

«Si je comprends bien, ce qui importe c'est de relier, autant que possible, les activités à leur cause.

— Exactement. D'une manière générale, la multiplication des inducteurs d'activité, dans la mesure où elle est effectuée à partir d'une analyse méticuleuse du fonctionnement de l'entreprise, permet de diminuer les effets de subventionnement en rapportant chaque activité et son coût à sa cause principale.

— Que se passe-t-il quand une activité est en relation avec plusieurs inducteurs?

— C'est le cas le plus fréquent, pour lequel plusieurs options sont possibles. La première consiste à déterminer un inducteur moyen, composé d'une moyenne pondérée d'inducteurs. On obtient un indicateur précis, mais souvent inutilisable, car totalement incompréhensible. Une autre solution, qui m'apparaît la plus pertinente, consiste à retenir la cause principale, celle qui entraîne, par exemple, le déclenchement de l'activité.

«Cependant, il faut noter la difficulté de répartir certains types de charges, par exemple celles qui sont liées au pilotage. Dans le cas de Dianis, le montant 51 840€ équivaut à 26% du montant total des activités, ce qui représente un pourcentage important. Le choix du coût ajouté comme inducteur des activités administratives a accentué les écarts de répartition entre les deux produits.

«En effet, ces charges ont été réparties proportionnellement aux autres. Une étude plus précise de ce type d'activités doit absolument être effectuée en vue d'une amélioration de la performance de la méthode ABC.»

ABC : première étape vers ABM

«Peut-on dire qu'en utilisant la méthode ABC, on obtient des coûts de produits exacts? En clair, que les résultats sur les produits Mélusine et Viviane (- 3,64€ pour l'un et 15,94€ pour l'autre) reflètent la réalité?

— La notion de coût exact n'a pas de sens dans la mesure où l'obtention d'un résultat implique de nombreux choix successifs à chaque stade de l'élaboration des coûts. Il faut choisir les clés de répartition des ressources sur les activités, des activités sur les ressources, entre les différents inducteurs possibles, etc. Les choix qui peuvent être faits chez nos concurrents diffèrent très probablement de ceux que nous avons effectués pour simuler les coûts ABC pour Mélusine et Viviane.

— Dans ces conditions, qu'apporte ABC à notre système d'information comptable et à nos prises de décisions?

— L'expérience nous le montrera. Cependant, je peux déjà affirmer, répond Sandrine Caranta aux interrogations de Serge Provarick, que la procédure d'obtention des coûts et des résultats apporte pertinence et fiabilité au modèle ABC. La traçabilité des coûts est effective. On peut en suivre l'évolution et les choix sont expliqués. Les activités ont été délimitées. Connaissant celles sur lesquelles il est nécessaire d'intervenir, on va pouvoir passer à la suite : mettre en place un pilotage sur la base des activités (ABM).»

¹⁶ On peut également souligner que certains inducteurs choisis – pour les services approvisionnement et transport – ne pénaliseraient plus Viviane. Le nombre de références matières pour les études fournisseurs et le nombre de livraisons relatif aux transports l'avantagent par rapport aux volumes d'achats consommés ou au chiffre d'affaires.