

ACTIVITY BASED COSTING : UNE AUTRE VISION DE CE QUI CRÉE DE LA VALEUR DANS VOTRE ENTREPRISE – ET DE CE QUI EN DÉTRUIT...

AVIS D'EXPERT



Par **David Hatchuel** | Senior Manager - **Keyrus Management**

La méthode ABC – Activity Based Costing – complète les approches comptables traditionnelles en permettant aux entreprises d'analyser les coûts par processus et par activité. Rendant lisibles les coûts complets des produits et services, le modèle ABC s'impose dans un nombre croissant de secteurs et d'entreprises en tant qu'outil de compréhension fine de la chaîne de valeur, de pilotage des coûts et de prise de décisions, tant stratégiques qu'opérationnelles.

Il n'existe pas de vérité absolue pour déterminer le coût complet d'un bien ou d'un service. La pratique courante consiste à justifier les prix de vente par des coûts de revient en se fondant sur des chiffres fournis par des procédures comptables. Or, les données de la comptabilité analytique sont déterminées par des conventions, lesquelles sont toujours discutables. Il arrive donc qu'une confiance excessive accordée à ces chiffres conduise à de graves erreurs de gestion. Comment éviter les approches monolithiques et figées, donnant une illusion de vérité des coûts ?

La méthode ABC/M (Activity Based Costing/Management) permet de passer d'une vision comptable de la performance à une vision économique centrée sur la chaîne de valeur et le client. Elle repose sur une approche des coûts par processus et par activité, et leur allocation multidimensionnelle sur les produits, les clients et les canaux de distribution. Apportant une vision par processus transverse à l'organisation, elle complète l'analyse traditionnelle de coûts et de rentabilité et contribue à la prise de décisions stratégiques et opérationnelles.

Adopter ou s'inspirer d'un modèle ABC normalisé permet de ne pas partir d'une page blanche, de ne rien oublier et surtout de se comparer à d'autres entreprises.

UNE APPROCHE QUI GAGNE DU TERRAIN

Plusieurs facteurs ont fortement contribué depuis une dizaine d'années à la diffusion et à l'adoption de la méthode ABC, en particulier :

- **L'obligation instaurée par les régulateurs de certains secteurs d'utiliser un modèle ABC** pour

calculer et présenter les coûts de revient de leurs produits et services. Par exemple, EDF est tenu de produire les coûts de revient de l'électricité selon le modèle ABC imposé par la Commission de Régulation de l'Énergie (CRE). De même, depuis la dérégulation du secteur des télécoms, l'ARCEP vérifie les calculs des coûts de production des opérateurs établis selon un modèle ABC normé. En 2010, au moment de l'ouverture à la concurrence du secteur des jeux et paris, l'ARJEL, l'Autorité de Régulation des Jeux En Ligne, a demandé aux acteurs historiques de présenter leur activité de paris en ligne dans des comptes séparés. Certains opérateurs du secteur ont anticipé cette contrainte et ont su la transformer en opportunité en utilisant le modèle ABC recommandé par l'ARJEL à des fins de pilotage de la performance de leurs processus internes, de leurs produits et de leurs canaux de distribution.

- **Le rôle des organisations professionnelles/sectorielles** a lui aussi été déterminant dans l'adoption de l'ABC. Ainsi, les DSI des grandes entreprises françaises sont nombreuses à utiliser le modèle d'analyse et de benchmarking des coûts informatiques du Cigref¹. Ce modèle ABC fournit une classification des services communément délivrés par une DSI et fait le lien entre coûts et inducteurs de coûts. En rattachant les coûts à des niveaux de consommation, il facilite la refacturation interne des services, tandis que la normalisation des services permet aux entreprises de comparer leurs coûts informatiques.

Dans le même esprit, l'Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG) promeut un modèle de coûts et de benchmarking dont le référentiel couvre 16 fonctions transverses², 220 activités et 62 unités d'œuvre. Il vise notamment à faciliter la définition de SLA³ ainsi que le calcul des prix de refacturation des services aux différentes entités organisationnelles.

¹ Le Cigref est un réseau dont la mission est de « développer la capacité des grandes entreprises à intégrer et maîtriser le numérique ». Il regroupe plus de 130 grandes entreprises et organismes français dans tous les secteurs d'activités (banque, assurance, énergie, distribution, industrie, services...).

² Direction générale, Finance, Comptabilité, Contrôle de gestion, Ressources humaines, Achats, Approvisionnements, Juridique, Système d'information, Maîtrise d'ouvrage, Qualité, Moyens généraux, Marketing, Ventes, Relation Client, RSE.

³ Service Level Agreement : contrat/engagement de niveau de service.

• **La diversification des canaux de distribution et le comportement omnicanal des clients.** Ces évolutions, ainsi que la part croissante des coûts indirects dans les produits et services, rendent la mesure de la rentabilité des produits et des clients beaucoup plus complexe. La méthode ABC permet de suivre au plus près les coûts complets d'un produit donné en prenant en compte les différents coûts inhérents à chaque canal/mode de distribution.

UNE DÉMARCHÉ EXIGEANTE MAIS FÉDÉRATRICE

Si de plus en plus d'entreprises se tournent aujourd'hui vers l'Activity Based Costing, c'est certes parfois par obligation réglementaire, mais surtout pour identifier de nouveaux leviers de maîtrise des coûts et d'amélioration de la rentabilité. La démarche peut être limitée à une fonction, par exemple à l'IT, mais elle prend tout son sens quand elle couvre l'ensemble de l'entreprise, c'est-à-dire la totalité de ses processus et toutes les activités. C'est le cas de France Télévisions qui, afin de compléter son système de gestion, a développé un modèle ABC lui permettant d'optimiser l'allocation des ressources,

de suivre les coûts de revient de ses programmes et de piloter la performance globale des entités du groupe.

Un des apports majeurs d'un projet de costing est en effet de créer une dynamique et de casser les silos organisationnels en mettant autour de la table les financiers et les opérationnels. C'est une condition indispensable pour aboutir à des référentiels pertinents et à des règles d'allocation comprises et acceptées par tous les acteurs. Fédérer les différentes parties prenantes autour d'un modèle commun permet à chacun de mieux comprendre ses coûts, sa rentabilité et de mieux piloter sa propre activité. Ainsi, le Directeur Marketing peut s'appuyer sur ce modèle pour ajuster sa stratégie de tarification. De même, un directeur des ventes peut identifier de nouvelles clés d'arbitrage pour équilibrer son portefeuille de clients.

RÉUNIR LES CONDITIONS POUR RÉUSSIR VOTRE PROJET

Bien que la méthode ABC/M soit de mieux en mieux connue et ses apports largement reconnus, sa logique transverse se heurte à la logique organisationnelle, par service et par entité juridique, qui continue à prévaloir dans la plupart des entreprises, ainsi que dans leur principaux outils de gestion (ERP, reportings...). Réconcilier ces deux logiques et comprendre leur complémentarité est un enjeu central de tout projet de mise en place d'un modèle ABC. Pour assurer le succès du projet et la réussite durable de la démarche, plusieurs facteurs doivent être réunis :

• **Un sponsoring fort de la direction et la mise en place d'une équipe projet pluridisciplinaire.**

Le soutien explicite du Directeur Général dès le démarrage du projet et tout au long de sa réalisation est essentiel pour faire du projet Costing un projet d'entreprise. La composition pluridisciplinaire de l'équipe projet, réunissant contrôleurs de gestion et responsables métiers, garantit pour sa part qu'aucune dimension, aucun processus ne sera laissé à l'écart dans la conception du modèle et des règles de gestion.

• **La prise en compte de la conduite du changement très en amont** est aussi une nécessité pour expliquer à tous les intéressés les finalités du projet, ses étapes, les livrables et les résultats attendus. La phase de conception est par excellence le moment où les opérationnels vont apporter leur contribution, comprendre ce que l'ABC peut leur apporter et s'approprier la démarche. S'il faut ouvrir largement cette étape, il faut aussi la concentrer dans le temps. Mieux vaut construire un premier modèle, le mettre à l'épreuve et le faire évoluer en partant des résultats obtenus, que de chercher à construire du premier coup un modèle « parfait ».

• **Choisir une solution applicative souple, évolutive et intégrée.** Il y a 10 ou 15 ans, les entreprises avaient tendance à positionner le costing au sein même de l'ERP comptable, ce qui était complexe, coûteux et, au final, souvent décevant. Depuis 10 ans, les éditeurs ont mis sur le marché des outils dédiés au costing, beaucoup plus performants en termes de temps de calcul et de gestion de la volumétrie et des référentiels. Ils se présentent sous la forme d'une brique applicative qui, complémentaire à l'ERP, assure la traçabilité des

FINALITÉS ET APPORTS DE L'ACTIVITY BASED COSTING

Améliorer la connaissance des coûts

- Avoir de la visibilité sur les coûts complets des produits/services
- Mesurer la rentabilité des clients, produits, canaux de distribution
- Simuler la rentabilité de nouveaux produits/services
- Justifier la tarification de prestations internes et le calcul des coûts de revient auprès d'organismes externes
- Faciliter l'exercice de benchmarks externes

Favoriser le dialogue interne et le progrès continu

- Améliorer la transparence et la proximité entre financiers et opérationnels
- Obtenir l'adhésion des responsables d'activités à une méthode objective d'allocation des charges indirectes
- Assurer un suivi budgétaire en adéquation avec les opérationnels

Piloter la performance globale

- Optimiser l'allocation des ressources
- Identifier les leviers opérationnels de réduction des dépenses
- Piloter les coûts unitaires en les articulant avec les indicateurs de performance
- Éclairer les choix stratégiques : investissements, optimisation du portefeuille de produits, abandon ou externalisation d'activités...

coûts et en permet une analyse fine, tout en restant connectée au système comptable. Les capacités de modélisation de ces nouveaux outils, leur facilité de

La méthode ABC oblige à changer de regard et à prendre du recul, à travailler sur des référentiels synchronisés et partagés.

Elle exige de la rigueur dans la communication des chiffres mais apporte des leviers factuels pour améliorer la gestion quotidienne des opérations et de la performance.

prise en main et leur souplesse sont de sérieux atouts pour faire évoluer le modèle et assurer la réussite de la démarche dans la durée.

Enfin, si le costing est indiscutablement un puissant outil d'aide à la décision, il ne peut réellement l'être qu'à condition de définir le modèle au regard de l'enjeu que l'on souhaite adresser. On ne construit pas le même modèle pour répondre à des enjeux de simulation, de reporting règlementaire, de pilotage opérationnel ou encore de calcul de rentabilité de nouveaux produits. Il est donc essentiel de prendre le temps de clarifier l'objectif principal ainsi que la granularité et la profondeur des éléments souhaités. Mieux vaut construire plusieurs modèles de costing que de chercher le modèle universel : il n'existe pas.

D.H.

A PROPOS DE L'AUTEUR

David Hatchuel est Senior Manager au sein de **Keyrus Management**. Diplômé du DESS Finance de Dauphine et d'expertise comptable, il dispose d'une expérience de 18 ans à la fois comme opérationnel en contrôle de gestion dans un groupe industriel et comme consultant dans de grands cabinets. Il accompagne la transformation des directions financières sur leurs projets d'évolution des systèmes d'information, d'amélioration de l'efficacité des fonctions financières et de pilotage de la performance.

A PROPOS DE KEYRUS MANAGEMENT

Keyrus Management est le Cabinet de Conseil intégré du Groupe **Keyrus** qui combine des savoir-faire métiers avec des expertises technologiques en matière de gestion de la donnée.

Cette complémentarité apporte un différenciateur de valeur et confère à **Keyrus Management** un positionnement unique dans le paysage du conseil.

Keyrus Management aide les entreprises de toutes tailles, aussi bien Grands Comptes que PME, à répondre à leurs besoins accrus de transformation rapide en développant leur agilité et en accélérant l'usage du digital. Le cabinet développe ses activités en France et à l'international en s'appuyant sur le Groupe **Keyrus** spécialiste de la Data et du Digital implanté dans une quinzaine de pays et sur 4 continents.

Plus d'informations sur : www.keyrusmanagement.fr