

Réussir la mise en place d'une comptabilité analytique basée sur la méthode ABC

Les préalables à la mise en place



Par Sami Bouassida

Le présent article est consacré à la mise en place d'un système de coût à base d'activités ("activity-based costing" ou A.B.C) dans les entreprises industrielles ou de services.

Nous considérons déjà comme acquise la réponse à la question de savoir si le système ABC est opportun voire nécessaire pour l'entreprise. Cette opportunité peut être établie notamment en cas de :

- Multiplicité des produits ;
- Charges indirectes élevées ;
- Structure d'entreprise assez grande, multiplicité des processus et des activités ;
- Difficultés de fixation des prix ;
- Besoin d'analyse de rentabilité ;
- Responsabilisation des activités de support ;
- Recherche d'un système de pilotage d'une démarche qualité.

La mise en place du système ABC peut être entièrement réalisée par les propres moyens de l'entreprise. Elle peut également être confiée à un cabinet indépendant, ou être réalisée de manière conjointe en recourant à des consultants externes pour la supervision et l'assistance d'une équipe interne. En fonction de ce choix, la démarche suivie pourra être sensiblement différente, surtout en ce qui concerne les aspects formels, sans pour autant que cela n'affecte la séquentialité des principales étapes de la mission.

Nous nous situons dès à présent dans l'hypothèse que nous considérons la plus efficace tant sur le plan conceptuel que sur le plan de l'appropriation du système par les différents départements, à savoir la réalisation conjointe du projet par une équipe interne dirigée par un consultant.

La démarche que nous présenterons sera essentiellement éclectique, tentant de concilier les différentes nuances existantes sur le plan doctrinal avec les acquis émanant de notre modeste retour d'expérience en la matière.

La démarche que nous proposons s'articule autour des trois principales phases suivantes :

- Les préalables à la conception ;
- La conception proprement dite ;
- La mise en œuvre de la conception.

Les préalables à la conception

Avant d'entamer la conception du système, trois phases préalables sont à considérer et conditionnent la réussite du projet. Il s'agit de :

- La définition de la mission ;

- La définition de la stratégie à suivre ;
- La formation et la sensibilisation.

La définition du projet

La définition du projet consiste à retracer les objectifs qui en sont attendus et à s'assurer de leur caractère approprié.

Une bonne compréhension des objectifs est fondamentale à la réussite du projet et influera fortement sur sa stratégie de réalisation. Comme en matière d'organisation d'entreprises, il n'existe pas de solution standard et chaque cas a ses particularités. Aussi, convient-il d'intégrer convenablement les besoins généraux et spécifiques de l'entreprise en vue d'y répondre de manière appropriée et adaptée.

Les objectifs du projet sont fixés par la direction générale de manière formelle ou informelle. Ainsi, les objectifs attendus peuvent avoir donné lieu à formalisation dans un cahier des charges ayant servi au choix du consultant. Dans le cas contraire, et afin d'éviter toute divergence d'interprétation, il sera préférable de les formaliser dans une lettre de mission adressée à la direction générale.

Dans tous les cas, un entretien pourra être tenu avec la direction générale, au cours duquel le consultant pourra même contribuer à affiner les objectifs du système à mettre en place en fonction de sa perception des besoins de l'entreprise et de ses spécificités.

Cette première phase du projet devrait être ponctuée par la désignation d'un comité chargé du pilotage. Ce comité peut comprendre notamment le directeur financier, le directeur système d'information et le chef de l'équipe chargée de la conception du système (contrôleur de gestion). A cet égard, il convient de noter que la présence d'un représentant de la direction générale situé assez haut dans la ligne hiérarchique, pour manifester le soutien de celle-ci au projet et susciter l'intérêt des membres de l'organisation ainsi que leur collaboration est également souhaitable. Bien entendu, le consultant externe fera également partie de ce comité, lequel aura pour fonction essentielle la définition de la stratégie à suivre pour le projet et la supervision de sa mise en œuvre.

La définition de la stratégie à suivre

Cette étape préalable vise à définir les caractéristiques principales du système à mettre en place. Une stratégie bien élaborée permet de réduire le temps nécessaire à la conception du système ainsi que le coût qui y est rattaché, tout en s'assurant que les objectifs recherchés seront convenablement atteints.

L'articulation des orientations stratégiques d'un système ABC peut se faire autour des cinq questions principales suivantes :

- Le degré d'autonomie du système à mettre en place ;
- Le type de données à utiliser ;

□ Le niveau de précision à atteindre et le nombre d'axes analytiques ;

□ La démarche à adopter ;

□ Le calendrier d'exécution.

Le degré d'autonomie du système

Il s'agit de savoir si le système ABC à mettre en œuvre sera autonome ou au contraire s'il devra être intégré au système comptable existant au sein de la firme. Le choix d'un système autonome peut se justifier par l'économie de temps et de coût et la modification aisée qu'il engendre, ainsi que par la difficulté à réussir une intégration totale du système dès le départ. En effet, un système indépendant ne nécessiterait pas l'adaptation de toutes les applications existantes au sein de la firme, et permettrait d'éviter le long processus d'approbation et d'adaptation qui lui est préalable. En contrepartie, un système indépendant devient lourd à gérer dès que l'entreprise atteint une taille importante et que le nombre de transactions gérées devient très élevé.

Il est à noter qu'en général, le besoin de mise en place d'un système A.B.C se manifeste dès lors que le système de comptabilité financière est devenu performant et qu'il satisfait aux besoins de divulgation externe de l'information financière ; néanmoins, demeurent sur le plan interne des insuffisances tant au niveau du contrôle opérationnel à court terme que de l'analyse stratégique de rentabilité. En effet, le système ABC et le système de contrôle opérationnel sont développés de manière simultanée au sein des organisations, tout en étant distincts du système de comptabilité financière.

Le type de données à utiliser

Il s'agit là de savoir si le système devra répondre à la question "combien la fabrication du produit a-t-elle coûté l'année passée?" ou plutôt à la question "combien la fabrication du produit coûtera-t-elle l'année prochaine?"

Cela revient à décider, en fonction des objectifs qui lui ont été assignés, si le système concernera les prévisions ou les réalisations. Ainsi, si le projet vise principalement à permettre l'anticipation des changements et des évolutions futurs, il devra être orienté vers les prévisions. Dans ce cas, l'insuffisance de précision qui en découle pourra être considérée comme étant acceptable. Si au contraire le système est à orienter vers les réalisations, il bénéficiera des avantages liés à l'utilisation des données historiques, à savoir que ces données sont certaines, ne comportent pas de subjectivisme des estimations et reflètent toute la réalité de la production.

Le niveau de précision à atteindre

Le degré de précision du système de coût à mettre en place dépend de l'objectif recherché. On peut dire d'une manière générale que plus le système vise à répondre à des préoccupations stratégiques à long terme, moins le degré de précision requis sera élevé. Ainsi, on pourra se contenter de coûts de production arrondis à l'unité supérieure si l'on cherche à identifier les activités qu'il convient de renforcer, de maintenir, ou d'abandonner. Par contre, une telle approximation ne serait plus du tout envisageable dans une perspective de fixation des prix de vente.

A cet égard, trois facteurs peuvent influencer le niveau de précision du système de coût :

- Le premier a trait à l'état de la concurrence; plus la concurrence sera forte, plus une imprécision dans la détermination des

coûts et des prix des produits risquera d'être exploitée par les concurrents au détriment de l'entreprise ;

- La diversité dans la composition du produit représente le deuxième facteur. Elle accentue la distorsion des coûts et rend plus difficile et plus coûteuse l'atteinte d'un niveau de précision élevé ;

- Le troisième facteur et non le moindre, est le coût d'obtention de l'information; plus les coûts de mesure et d'évaluation des opérations seront importants, moins le niveau économique de précision à atteindre sera élevé, compte tenu de l'équilibre avantages coûts. Il faudra en effet que l'avantage résultant d'un niveau de précision supérieur soit au moins équivalent au coût supplémentaire nécessaire pour l'atteinte de ce niveau de précision.

C'est le niveau de complexité du système qui explique la relation précision/coût. En effet, plus les informations à produire devront être précises, plus le système sera complexe et les coûts liés tant à sa conception qu'à sa maintenance seront importants. Afin de s'assurer que le degré de distorsion de l'information n'est pas significatif ou incompatible avec les objectifs recherchés, il est toutefois envisageable de définir une stratégie de conception basée sur un système complexe pour sa simplification dans un second temps.

S'agissant de l'interaction entre ces éléments, on dira en synthèse que le meilleur système de coûts sera celui qui fournira le niveau d'information le plus en adéquation avec les données de l'environnement, des concurrents, des produits et du processus de fabrication.

Ces dernières années ont vu l'explosion des nouvelles technologies de l'information et l'utilisation des systèmes "flexible manufacturing systems" (FMS) et "materials resource planning" (MRP) se répandre de plus en plus dans nos entreprises, ce qui a permis de diminuer sensiblement le coût d'obtention de l'information inhérente au processus de production. Parallèlement, la concurrence est devenue de plus en plus féroce, exigeant une acuité dans le calcul des coûts et des prix. Au cours de la dernière décennie, la stratégie de diversification à outrance observée a nécessité un surcroît de complexité dans les systèmes de coûts bien que la tendance actuelle soit à la spécialisation. Conséquemment, on peut dire d'une manière générale que le contexte économique international est de nature à inciter les entreprises à rechercher un niveau de précision de plus en plus élevé.

La démarche à adopter

Une autre question à laquelle le comité de pilotage devra répondre concerne la séquentialité à suivre en cas de mise en place du système ABC dans plusieurs sites différents.

Deux types de stratégies sont possibles. Une stratégie totale consiste à opérer un changement simultané dans toutes les parties de l'entreprise. Elle a pour principaux avantages de permettre un changement coordonné, centralisé, et relativement rapide. En contrepartie, elle nécessite un coût important de mise en place et fait encourir à l'entreprise un risque total en cas d'échec du projet.

La seconde stratégie est une stratégie séquentielle, préconisant la conduite progressive des changements afin d'une part de limiter le risque d'échec, et d'autre part, de permettre une meilleure assistance et supervision pour chaque site. Elle est évidemment moins rapide à mettre en œuvre mais semble à notre avis plus raisonnable.

Outre le type de la stratégie, le sens de celle-ci est un aspect aussi important au regard des implications comportementales qu'il induit. Trois orientations différentes sont possibles:

- Une stratégie descendante où le changement vient d'en haut et risque d'induire une résistance de la part des employés;
- Une stratégie ascendante associant les intervenants dans la prise de décision et donc favorisant leur acceptation du changement.
- Une stratégie mixte en double sens préférable aux deux précédentes, basée sur une participation de tous les employés à l'intérieur du cadre fixé par la direction générale.

La résistance au changement apparaît donc comme un élément important qu'il conviendra de prendre en considération pour assurer la réussite du projet. Plusieurs facteurs semblent pouvoir l'expliquer face à l'adoption d'un système ABC. D'une part, le système ABC se base sur une nouvelle approche de l'entreprise insuffisamment diffusée et maîtrisée. D'autre part, il risque d'affecter le mode d'évaluation des performances et par suite le revenu et l'évolution des employés, et ce pour toutes les activités, fonctions de support incluses, alors que ces dernières n'étaient pas évaluées par le passé. La réaction naturelle est donc un sentiment de suspicion et de menace.

Un tel sentiment peut en outre être renforcé par l'ambiance prévalant au sein de l'entreprise au moment de l'adoption du nouveau système. Ainsi, il sera inopportun de faire suivre des mesures de restructuration et de licenciements par la mise en place du projet. Cette dernière sera par contre très appropriée dans un contexte de qualité totale et d'amélioration continue.

En tout état de cause, et afin d'intégrer convenablement de tels aspects par la démarche à suivre, il est recommandé de recourir à des programmes de formation et de conseil préalables. Cela permettrait de préparer les employés au nouveau système, de les convaincre des effets bénéfiques qui pourraient en résulter, et d'obtenir leur adhésion au projet.

Le calendrier d'exécution

Une fois ces décisions stratégiques préalables arrêtées, le comité de pilotage aura à fixer la date de démarrage du projet et à définir le plan de réalisation. Ce plan vise à permettre la conduite efficiente des phases de collecte de l'information, de conception et de mise en place, et devra comporter une description des différentes phases et de leurs durées d'exécution.

En général, et tel qu'il ressort des cas réels de mise en place, la durée du projet varie généralement de 3 à 6 mois pour une équipe composée de trois à quatre personnes. Cette durée dépend de la complexité des produits et activités de l'entreprise ainsi que du niveau de précision arrêté. Elle dépend également du formalisme entourant le projet. Ainsi, la formalisation de la conception et son approbation officielle sont de nature à engendrer des pertes de temps importantes.

Le comité de pilotage désigne également à ce stade l'équipe qui sera chargée de la conception et de la mise en place du projet, dans le cadre qu'il aura défini. Cette équipe devra de préférence être multidisciplinaire. Aussi, la connaissance de

la comptabilité de gestion n'est-elle pas le critère de sélection déterminant. L'idéal est d'associer des personnes à compétences complémentaires maîtrisant le processus de production, les activités de l'entreprise, ses produits et son système d'information. La participation des opérationnels à cette équipe s'avère donc indispensable et sera déterminante pour leur appropriation du système dont ils seront les principaux utilisateurs. Par ailleurs, la présence d'un consultant externe est de nature à apporter la vision conceptuelle nécessaire ainsi que la maîtrise des différents aspects techniques.

Compte tenu de ce qui précède, l'équipe devrait notamment comprendre un spécialiste de la production, un ingénieur concepteur des produits et un spécialiste du système d'information parmi le personnel de l'entreprise, et devrait être dirigée par le consultant externe.

La formation et la sensibilisation

La formation de l'équipe projet

Il s'agit à ce stade de former l'équipe chargée de la conception et de la mise en place du projet puisque ses membres ne sont pas nécessairement rompus au système ABC. Cette formation devrait être assurée par le consultant et avoir pour objectifs principaux:

- De permettre à l'équipe projet d'être suffisamment compétente dans le domaine et de l'initier aux techniques de collecte des données et d'identification des activités et des inducteurs de coût ;
- De présenter les implications des décisions stratégiques prises par le comité de pilotage ;
- De créer un esprit de groupe au sein de l'équipe, facteur essentiel à la réussite du projet.

La tenue de séminaires de vulgarisation

Afin de garantir le succès de l'application du système ABC, la prise en compte des implications comportementales étayées précédemment aura pour conséquence que la première manifestation concrète du projet ressentie de l'extérieur consistera en des actions formation et de sensibilisation.

Celles-ci sont destinées au personnel d'encadrement de l'usine (directeurs, cadres supérieurs et autre personnel clé) et pourront être généralisées par la suite par voie interne. Elles devraient normalement être conduites par le consultant, et la présence d'un membre de la direction générale faisant partie du comité de pilotage y est souhaitable afin de manifester le soutien de celle-ci au projet.

Ces actions à tenir sous forme de séminaires, auront pour principaux objectifs :

- La présentation du projet et ses apports pour les différents niveaux hiérarchiques ;
 - L'introduction du concept ABC et la présentation de ses avantages ;
 - La vulgarisation du système en vue de faciliter sa maîtrise, son acceptation et son adoption ;
 - Le recensement des besoins en information sur les coûts, des problèmes et principales préoccupations des cadres présents.
- Expert comptable spécialisé en organisation, système d'information et amélioration des performances des entreprises.
Enseignant universitaire & Formateur en matière de comptabilité et de gestion.
(A suivre).*