

**Comptabilité analytique basée sur
les activités,
analyse et gestion des activités**

*Michel LEBAS - Professeur de comptabilité
HEC - Paris*

Cet article a reçu le prix de la fondation HEC

*Publié avec l'aimable autorisation de la
Revue Française de Comptabilité.*

Depuis quelques années on parle de plus en plus de comptabilité d'activité ou de comptabilité basée sur les activités (2). Il s'agit là d'une méthode de calcul des coûts de revient qui diffère grandement, dans sa philosophie plus que dans ses aspects "calculatoires", de la méthode recommandée par le Plan comptable 1982 souvent connue sous le nom de "méthode des sections homogènes". Nous verrons dans une première section ce qu'est la comptabilité d'activité puis dans une seconde section nous montrerons qu'un des aspects les plus importants de cette nouvelle forme d'approche du calcul et de l'analyse des coûts est qu'elle permet au comptable d'apporter une contribution importante à la réflexion stratégique de l'entreprise.

1 - Une comptabilité basée sur les activités.

Un modèle de l'entreprise hérité du XIX^e siècle.

La méthode des sections homogènes est une héritière logique de l'organisation industrielle de la première moitié du XIX^e siècle : l'activité commerciale y était, le plus souvent, découpée en entreprises spécialisées sur un seul métier, lui-même centré sur la pratique d'une technique. Par exemple (3) les métiers de cardeur, tisserand ou autre teinturier étaient en général exercés chacun par une entreprise spécialisée (ou par un artisan).

-
- 1 - Le mot activité ne correspond pas ici au sens que le mot prend dans les "tableaux d'activités" recommandés par le C.N.C. Dans l'approche du C.N.C. on parle plutôt de ce que nous appellerions des segments d'activité, c'est-à-dire des différents "business" dans lesquels l'entreprise est opérationnelle. Nous définirons plus loin ce que nous entendons par activité mais contentons-nous de dire à cet instant qu'il s'agit de processus opératoires mis en oeuvre par l'entreprise pour réaliser une finalité, une production, ou un output.
 - 2 - Voir par exemple Philippe Lorino, *Le Contrôle de Gestion Stratégique : la gestion par les activités*, Paris, Dunod, 1991 ou James A. Brimson, *Activity Accounting : an activity based costing approach*, New York, John Wiley & sons/National Association of Accountants, 1991.
 - 3 - Voir à ce propos A.D. Chandler, *La main visible des managers : une analyse historique*, Paris, Economica, 1988.

La régulation des flux entre ces acteurs spécialisés se faisait par le marché puisque les multiples producteurs, dans une technique donnée, étaient en concurrence pour offrir leur prestation de service ou leur valeur ajoutée.

Tous les coûts étaient directs par rapport à la création de cette valeur ajoutée et la pression pour la réduction des coûts venait du marché. Les coûts étaient, de fait, également directs par rapport au produit qui sortirait de ces entreprises puisqu'elles étaient, dans une grande mesure, mono-prestation ou monoproduit.

Mais, cette situation de grande simplicité a été remise en cause très rapidement par l'intégration verticale des divers prestataires de services, dans des entreprises industrielles de taille beaucoup plus grandes, créées pour exploiter les économies d'échelle apportées par les nouvelles techniques de production et réduire les aléas qui pourraient empêcher la saturation de l'outil de production, tout en réduisant les coûts de transaction. La variété des produits et l'existence d'une techno-structure, fournissant des prestations permettant à chaque métier de s'exercer, a ainsi amené à distinguer les coûts directs, c'est-à-dire directement causés par le produit ou le service que l'on produit et commercialise, des coûts indirects qui sont les coûts mis en oeuvre pour fournir l'environnement à l'intérieur duquel la réalisation des tâches de production ou de commercialisation prennent place (4).

Très logiquement la méthode des sections homogènes reprend cette distinction entre les coûts directs et les coûts indirects. Les coûts directs, c'est-à-dire les matières et composants et souvent une grande partie de la main-d'oeuvre, sont aisément attachés aux produits tandis que les coûts indirects doivent "transiter" par des sections (appelées "centres d'analyse" dans le langage du plan comptable) avant d'être attachés aux produits par l'intermédiaire d'une unité d'oeuvre qui est supposée représenter la prestation fournie par la section et consommée par le produit. L'unité d'oeuvre de chaque section est supposée représenter une simplification et une approximation du processus réel de causalité de la consommation des ressources.

Dans ce modèle de l'entreprise, c'est le produit ou le service fabriqué et commercialisé qui est supposé être la cause de la consommation de ressources.

4 - Pour plus de détails sur la distinction coût direct/indirect, voir Michel Lebas, comptabilité analytique de gestion, Paris, Nathan, 1986.

1.1 - La remise en cause du modèle.

Bien que la relation causale unique "Volume produit - (cause) - Coût" soit plus que simpliste et difficile à accepter dans l'environnement actuel des affaires, cette situation n'a guère posé de problème tant que le ratio des coûts indirects ramenés aux coûts directs était faible.

Tant que les coûts de matière et de main-d'oeuvre directe représentaient plus de 80 % des coûts totaux mis en oeuvre, les approximations implicites dans la méthode étaient tolérables. Mais avec l'application de machines, d'abord à commandes numériques, puis, encore plus automatisées et gérées par des ordinateurs, le poids des coûts directs s'est réduit au coût de la matière ou des composants puisque la main-d'oeuvre devenait essentiellement une population de servants des machines et non de contributeurs directs à la valeur ajoutée réalisée sur la matière. On arrive aujourd'hui à des situations où la main-d'oeuvre industrielle ne représente plus que quelques pourcents des coûts totaux. En contrepartie, aujourd'hui, la part des coûts indirects de production est devenue très significative, parfois même supérieure à 50 %, dans les coûts totaux.

L'approximation quant aux procédures d'attachement de ces coûts indirects aux objets valorisés via des unités d'oeuvre fondées sur une causalité "volume produit ou commercialisé" était tolérable précédemment ; elle devient difficilement acceptable quand près de 50 % des coûts totaux sont des coûts indirects, et ceci d'autant plus que le rôle de la main-d'oeuvre, qui fournit pourtant encore aujourd'hui le principal vecteur porteur d'attachement des coûts aux objets (c'est-à-dire unité d'oeuvre), devient de plus en plus réduite. A titre indicatif, un ordinateur Macintosh, fabriqué par Apple en Irlande, contient moins de 2 % de main-d'oeuvre directe dans ses coûts totaux. La moindre "erreur" peut amener à faire "subventionner" certains produits par d'autres et réciproquement (5) (voir l'exemple en encadré) : entre deux produits, c'est le plus "moderne" qui utilise, en général, le moins de main-d'oeuvre ; mais on comprend aisément que ce soit également celui qui engendre, de fait, le plus de coûts indirects à cause des machines et technologies sophistiquées auxquelles il fait appel ; c'est pourtant celui-là qui recevra le moins de coûts indirects si on a choisi, comme la plupart des entreprises françaises et européennes, l'heure de la main-d'oeuvre directe comme unité d'oeuvre ...

5 - Pour plus de détails, voir S. Evraert et P. Mevellec, "Calcul des coûts , il faut dépasser les méthodes traditionnelles", Revue Française de Gestion, n° 78, mars-avril-mai 1990 ainsi que S. Evraert et P. Mevellec, "Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion", Revue Française de Gestion, n° 82 janvier-février 1991.

Sur la base de cette observation, il n'est pas étonnant que ce soient des entreprises très automatisées ou en cours de le devenir, regroupées dans la coopérative de recherche CAM-I (6), qui aient développé, avec l'aide du monde universitaire (en particulier deux enseignants de la Harvard Business School, Robin Cooper et Robert Kaplan), les concepts de comptabilité d'activité (7).

1.2 - Un modèle de l'entreprise fondé sur les procès sus d'activité.

A lieu de s'intéresser à l'accumulation des coûts "indirects" dans des centres de responsabilités fournisseurs de prestations de service (appelées unités d'oeuvre), la logique d'activité vise à accumuler les coûts par étapes du processus de réalisation du produit ou service commercialisé (8).

-
- 6 - CAM-I est l'acronyme de Computer Aided Manufacturing-International. Cette coopérative, créée aux Etats-Unis pour initier et partager les résultats des recherches sur l'évolution des technologies de production, s'est rapidement étendue à l'Europe et a élargi son champ de réflexion pour s'occuper, en plus des problèmes techniques, des problèmes de calcul de coûts de revient liés à ces nouvelles technologies. Parmi les membres industriels européens du CAM-I travaillant sur les concepts de management des activités, on peut citer Aeritalia, Aerospaziale, Alcatel, Ansaldo, ABB Componenti, British Aerospace, Bull SA, IBM Euro-coordination, ICL, Lucas, Philips International, Plessey, Procter & Gamble, Schlumberger, Siemens, etc.
- 7 - En fait, malgré de nombreuses évocations antérieures chez de nombreux auteurs académiques et praticiens, la première formalisation complète des idées de comptabilité d'activité est apparue dans le livre de George Staubus, *Activity Costing and Input-Output Accounting*, Homewood, Minois, Richard D. Irwin, 1971.
- 8 - Il est intéressant de noter à ce propos qu'alors que la traduction française de *Activity Costing* est "Comptabilité d'Activité", la traduction allemande est "Comptabilité de processus", représentant ainsi, sans doute mieux que le choix français, l'intention des créateurs de la méthode.

Cette "nouvelle" logique peut sans doute trouver une partie de son regain de fraîcheur à la fois dans les travaux de Michael Porter (9) sur la chaîne de valeur (c'est-à-dire le processus ou séquence d'actions qui permettent d'amener un produit ou un service au client en lui ajoutant progressivement de l'utilité fonctionnelle du point de vue du client - c'est-à-dire en lui ajoutant de la valeur au sens de M. Porter) et dans les travaux sur le BBZ (10) dans lesquels la question principale est d'identifier, avant d'en choisir un, les divers niveaux de service, et les coûts afférents, pour les principales prestations (activités) rendues dans l'entreprise vers l'intérieur ou vers l'extérieur.

1.3 - Définition du terme d'activité.

Dans ce contexte, une activité est définie comme un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet. Pour pouvoir être qualifié, un processus doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité (c'est-à-dire une "production", avoir des moyens (c'est-à-dire des consommations de ressources) et avoir un "système de conduite", c'est-à-dire une manière non unique de mettre en oeuvre les moyens pour atteindre la finalité (11). Des exemples d'activités sont (liste non exhaustive) :

- la passation de commande,
- la qualification des fournisseurs susceptibles de répondre à un besoin de l'entreprise,
- la réception de marchandises ou de composants,
- le contrôle de qualité à la réception,
- la manutention,
- le magasinage,
- le lancement d'une production,
- le réglage des machines,

-
- 9 - Michael Porter, *Competitive advantage*, New York, Free Press, 1985, traduit sous le titre *L'avantage concurrentiel*, Paris, InterEditions, 1986.
- 10 - Budget base zero, voir, par exemple, Peter A. Pyhrr, *Budget annuel base zéro*, *Le Management*, n° 13, mars 1971, ou, *Rapport du Groupe de travail BBZ à l'Association D.F.C.G.*, *Echanges*, n° 52, juillet-août-septembre 1980.
- 11 - Januse Bucki et Yvon Pesqueux, *Système d'information*, *Cahier de Recherche du Groupe HEC*, Jouy en Josas, Groupe HEC, 1991, n° CR 382/1991.

- l'entretien,
- la production elle-même,
- la maîtrise de la qualité,
- la prise de commande,
- la préparation de la facture client,
- le suivi de la facture client,
- etc.

On voit que derrière toute activité il y a des actions qui consomment des ressources (donc qui sont la cause, vraisemblablement essentielle et principale, de l'existence des coûts) et que ces actions trouvent leur cause dans des décisions qui coupent le plus souvent à travers plusieurs centres de responsabilités. Ainsi les actions liées à la qualification d'un fournisseur trouvent, par exemple, leur origine à la fois :

- au bureau d'étude, qui identifie et spécifie le composant dont on aura besoin et fait, par exemple, le choix de ne pas utiliser un composant standard ou dérivé d'un standard,
- au service commercial, dans la mesure où la spécification de la finalité du produit est identifiée dans ce service, et
- au service achats de l'entreprise qui réalisera les tâches de qualification.

Dans l'approche par activité, on ne centre plus le processus d'attachement des coûts sur les centres de responsabilité, comme c'était le cas depuis qu'on calculait des coûts de revient par la méthode des sections homogènes, mais on le centre sur des activités, transfonctionnelles dans de très nombreux cas, qui définissent l'approche que l'entreprise a retenue pour satisfaire aux besoins des clients.

Tous les coûts peuvent être alors considérés comme étant directs par rapport à une activité et une seule : c'est le fait de faire quelque chose, et de le faire d'une certaine façon, qui est à l'origine de la consommation de ressource.

1.4 - Une nouvelle relation de causalité.

Le raisonnement devient alors : la manière de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concernent et le produit consomme des activités.

Il y a derrière cette séquence un refus de la fatalité de l'existence des coûts, qui est implicite dans la méthode des sections homogènes, et un à priori qui est de ne pas considérer l'attachement des coûts aux objets (c'est-à-dire le calcul des coûts de revient) comme le but final de l'opération. On peut dire, en caricaturant à peine, que dans la perspective de la comptabilité d'activité, ce qui est important c'est d'arriver à comprendre pourquoi les coûts existent afin de chercher à les éviter. Le problème de l'attachement des coûts aux objets est, en soi, secondaire dans la majeure partie des cas. Un coût de revient calculé par la méthode traditionnelle des sections homogènes est très difficilement reproductible d'une période à l'autre car il est le résultat de mix d'activités, de volume d'activités ou de mix de produits qui n'ont que peu de chances de se reproduire à l'identique et qui pourtant ne sont pas reconnus dans les unités d'oeuvre retenues pour l'attachement des coûts indirects aux objets. Le coût de revient complet, dans l'entreprise essentiellement multi-produits et pour laquelle les coûts, hors matières et composants, sont peu directs, peut amener à des perceptions de rentabilité relative des produits très éloignées de celle qu'on pourrait trouver par d'autres méthodes (voir l'exemple en encadré page suivante).

On ne gère pas par les coûts, on gère par les activités.

1.5 - Le calcul des coûts de revient des produits ou services.

Puisqu'il faut bien calculer des coûts de revient, aussi bien pour valoriser les stocks que pour donner une borne au commercial dans sa recherche d'un prix de vente cohérent avec le marché, la comptabilité d'activité a adapté la procédure d'allocation si bien organisée par la méthode des sections homogènes.

La méthode des coûts basés sur les activités est souvent identifiée au coût complet. Rien dans la méthode n'empêche l'utilisateur de rechercher le coût variable d'une activité et son coût fixe. A chaque fois, cependant, il devra bien préciser quel est le générateur d'activité qui cause la variabilité ou par rapport auquel la notion de fixité a été définie. Ce générateur d'activité ne sera, comme nous le verrons plus loin, que très rarement le volume de production ou le volume commercialisé.

Le coût complet n'est pas, à l'exception du cas, assez rare, hélas, de la structuration de la capacité de l'entreprise, une information utile pour la majorité des décisions à court terme que le manager est amené à prendre.

Exemple de calcul de coût de revient utilisant les activités au lieu de la simple unité d'oeuvre "heures de main-d'oeuvre" :							
Produit	Volume annuel	Matières F/unité	H.M. OE par unité	H. Mach par unité			
P1	10	6	0,5	0,5			
P2	100	6	0,5	0,5			
P3	10	18	1,5	1,5			
P4	100	18	1,5	1,5			
Spécifications techniques des produits (dcomposition en activités) :							
Produit	Francs Matières	Heures MOE	H. Mach	Lancements	Commandes	Manuten- tions	Nbre pièces
P1	60	5	5	1	1	10	5
P2	600	50	50	3	3	30	5
P3	180	15	15	1	1	10	5
P4	1800	150	150	3	3	30	5
Total	2640	220	220	8	8	80	20
Frais généraux des activités							
	264	2200	3000	960	1000	200	2000
Total des frais généraux à allouer : 9 924 francs							
Si l'allocation des frais généraux est réalisée uniquement sur la base des heures de M OE : chaque heure de main-d'oeuvre "emporte" avec elle, vers les produits, $9924/200 = 45,11F/h$ M OE, donc chaque produit reçoit le composant frais généraux, indiqué ci-dessous, qui s'ajoute au coût matière direct, qui n'est pas affecté par la méthode.							
P1 reçoit 22,55 F par unité							
P2 reçoit 22,55 F par unité							
P3 reçoit 67,66 F par unité							
P4 reçoit 67,66 F par unité							
Si, par contre, on décompose en trois niveaux d'activités : celles représentées (a) par la M OE (dans laquelle, vus les chiffres, on incorporera les frais généraux liés aux matières, (b) par le nombre deancements (qui va donc englober à la fois les coûts causés par le nombre deancements, mais aussi ceux causés par le nombre de commandes à traiter et le nombre de maintenions) et (c) par le nombre de pièces qui composent chaque produit, on trouve un coût de frais généraux alloués à chaque produit très différent...							
Produit	baseMOE	+ base deancements	+ base pièces	soit, F par unité			
P1	5 x 26,20	1 x 270	5 x 100	90,10			
P2	50 x 26,20	3 x 270	5 x 100	26,20			
P3	15 x 26,20	1 x 270	5 x 100	116,30			
P4	150 x 26,20	3 x 270	5 x 100	52,40			
On voit donc que le choix des unités d'activité, dans le cadre d'une production non homogène, peut aboutir à une perception des coûts de revient très différente. Le nouveau coût de revient n'est pas plus proche que le précédent de ce dont certains rêvent, à savoir le coût de revient "vrai" (qui, bien sûr, n'existe pas), mais il a un avantage très grand : il permet de comprendre comment le coût de chaque produit a été créé et, encore plus important, on est capable de simuler ce qu'une modification de l'une quelconque des activités amènera comme modification sur les coûts de revient.							

Le coût complet est cependant une référence intéressante en ce sens qu'il permet d'avoir une approximation du coût de revient à long terme, qui va largement au-delà de l'utilité fiscale du coût complet.

Le coût complet à long terme devrait être calculé sur la totalité du cycle de vie du produit, c'est-à-dire en y incluant les coûts pertinents depuis la conception jusqu'au service après vente. C'est là un sujet qui dépasse l'objet de cet article.

Dans *une première étape* les coûts (indirects dans l'ancienne terminologie) sont attachés aux activités qui les ont causés, ce qui ne pose a priori pas trop de problèmes puisque tout coût est réputé être causé par une activité et une seule. Les coûts qui étaient directs dans l'ancienne terminologie peuvent, si on le souhaite, transiter par des activités mais ce n'est pas une obligation. Si on veut rendre compatible une comptabilité centrée sur les centres de responsabilité (ou sections), on pourra rechercher dans chaque section les activités qui la composent fonctionnellement (n'oublions pas que le Plan Comptable, Titre III, les appelle "Centre d'Analyse" donc invite l'utilisateur à aller plus loin si le besoin existe).

On peut ensuite, dans *une seconde étape*, regrouper les activités identifiées dans chaque section en activités transfonctionnelles (c'est-à-dire ayant la même finalité, bien qu'intervenant dans différentes sections) dans des centres de "regroupement". Les coûts attachés à chaque activité, dans chaque section, serviront à estimer le coût de chacune des activités qui a été considérée comme significative. C'est à ce niveau, connaissance d'une estimation des coûts des activités, que le manager trouvera la plus grande partie de ce dont il a besoin pour gérer son entreprise.

-
- 12- Le mot unité d'oeuvre serait à bannir car il réfère à une logique passéiste et passive qui ne considère que le volume produit ou commercialisé comme variable explicative de l'existence du coût et qui, de plus, est dérivée d'une logique qui privilégie la commodité du processus d'attachement des coûts aux objets avec des unités d'oeuvre aussi peu nombreuses que possible à la représentativité du processus causal.

Dans une troisième étape, qui n'est requise que si l'on souhaite arriver au coût de revient des produits ou services, une nouvelle "unité d'oeuvre" (12) est définie par activité (centre de groupement) afin de permettre l'attachement des coûts des activités aux produits ou services. Le schéma d'attachement des coûts est présenté en figure 1.

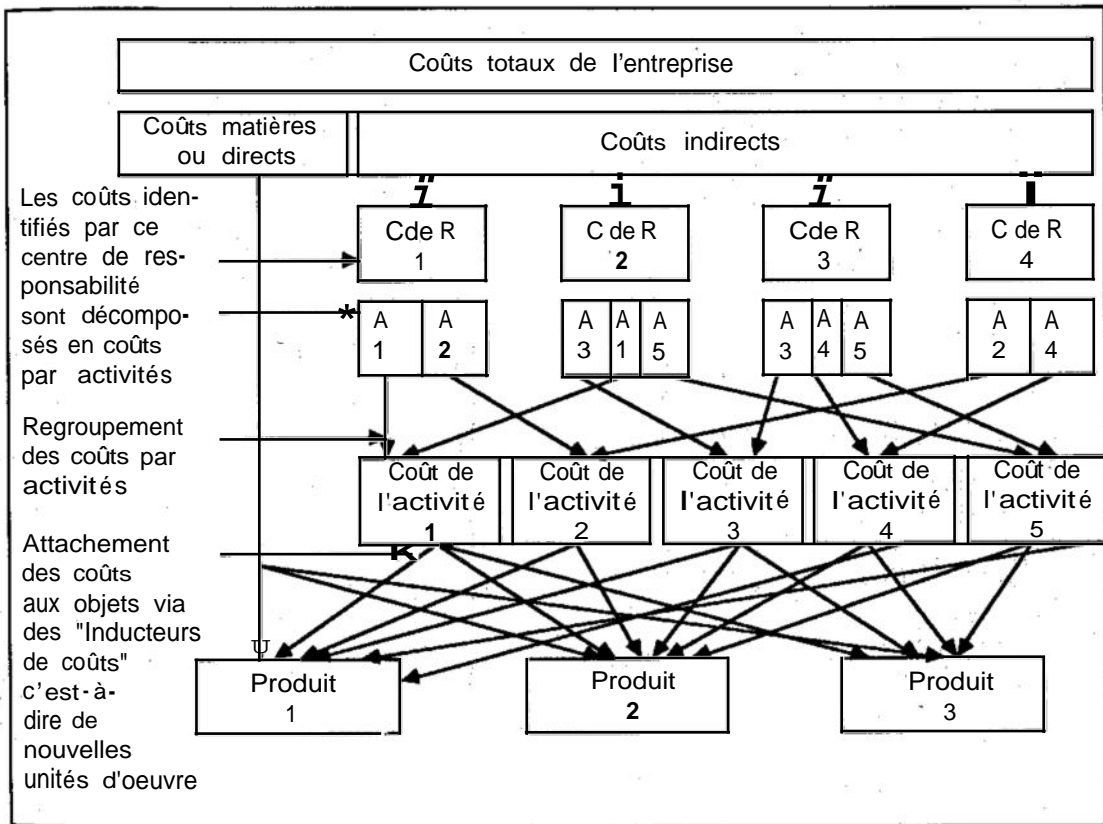


Figure 1 : Méthode de calcul des coûts de revient par l'approche activités

Apparemment, la procédure ressemble beaucoup à celle à laquelle nous sommes habitués, mais, en fait, la nature des inducteurs de coûts (comme sont appelées ces nouvelles formes d'unité d'oeuvre) utilisés pour attacher les coûts aux objets est très différente.

1.6 - Plusieurs niveaux de causalité des coûts.

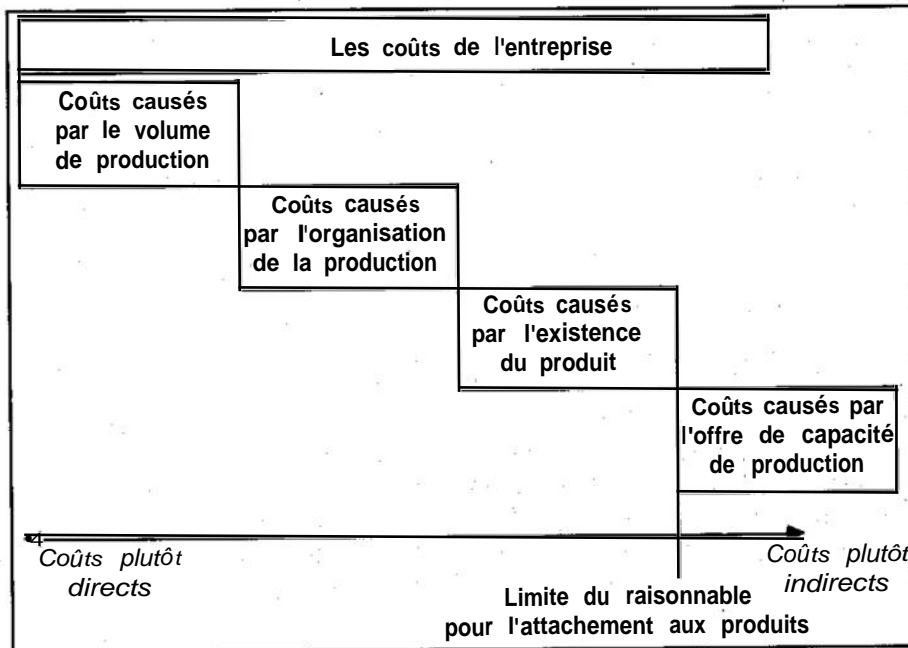
On distinguera les inducteurs de coûts par "niveaux" de causalité. La méthode des sections homogènes ne prenait en compte qu'un seul niveau de causalité : le volume de production ou de commercialisation. Dans la comptabilité d'activité on distinguera tous les niveaux de causalité qui peuvent apparaître comme étant utiles : Robin Cooper et Bob Kaplan (13) en distinguent quatre qui correspondent tant à des décisions managériales différentes qu'à des horizons de décision très différents (cette décomposition est reprise dans le diagramme de la figure 2) :

- 1) les activités causées par le volume de production ou de commercialisation qui engendrent les coûts de main-d'oeuvre directe, les consommations de matières, les coûts spécifiques de fonctionnement des machines, tels que énergie, entretien courant, consommations d'outillages, les coûts de commission, les remises et les contributions à la PLV,
- 2) les activités causées par la forme d'organisation de la production ou de la logistique commerciale qui sont, par exemple, les lancements de lots, les manutentions et les mouvements d'approvisionnement des postes de travail, les passations de commandes de matières ou de composants, les contrôles de qualité en cours de fabrication ou en bout de chaîne, les camions pleins ou à moitié pleins expédiés aux clients, les améliorations de la gestion des flux, etc.,

13 - Robin Cooper, Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing systems, *Journal of Cost Management*, Vol. 4, n° 3, Fall 1990 ; Robin Cooper and Robert S. Kaplan, Profit priorities from activity based costing, *Harvard Business Review*, Vol. 69, n° 3, May-June 1991 ; et Robin Cooper and Robert S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems*, Englewood Cliffs, N. J., Prentice Hall, 1991

- 3) les activités causées par l'existence même du produit au catalogue qui sont, par exemple, les travaux du service méthodes pour maintenir les spécifications du produit, le nombre de lignes de la gamme ou de la nomenclature, les modifications de gamme ou de nomenclatures, les améliorations du produit,
- 4) les activités causées par l'existence d'une capacité de production (qui résulte d'une décision très antérieure à la décision volumique), telles que la gestion physique des ateliers, la fourniture du clos et du couvert, la chauffage et l'éclairage, etc.

Figure 2 : L'éclatement des coûts en familles de causes



Le schéma de la figure 1 devrait donc être révisé pour reconnaître que, selon le type de décision que l'analyse des coûts est censée éclairer, on n'inclura dans l'analyse que les niveaux d'activité pertinents. Chacun des niveaux d'activité listés ci-dessus correspond à un horizon de décision très différent et qui s'allonge au fur et à mesure que le numéro décrivant le niveau s'élève.

On pourrait sans difficulté, et dans la même logique, parler d'activités causées par une famille de produits, par un réseau de distribution, par un type de clientèle ou par un type de fournisseur.

En fait, la décomposition en activités ne doit pas être trop fine pour de simples raisons de combinatoire et de simplicité requise pour que la méthode ait une utilité décisionnelle.

Chaque entreprise choisira les activités qui lui semblent représenter le mieux possible le niveau de consommation de coûts : ainsi, une entreprise travaillant par lots et sur une grande gamme de produits pourra mettre l'accent sur les activités dont on peut dire qu'elles sont liées respectivement au nombre de lots, au nombre de lignes de la gamme ou de la nomenclature, au nombre de contrôles, aux nombres de réglages, aux heures de machines et aux heures de main-d'oeuvre, tandis qu'une entreprise qui travaille sur un petit nombre de produits assez similaires fabriqués en continu sur des chaînes dédiées et dont la plupart des coûts indirects sont liés à une activité de commercialisation privilégiera plutôt les activités de livraison, de gestion des commandes et de factures, d'emballage, en plus des activités liées au temps-machine ou au temps de main-d'oeuvre.

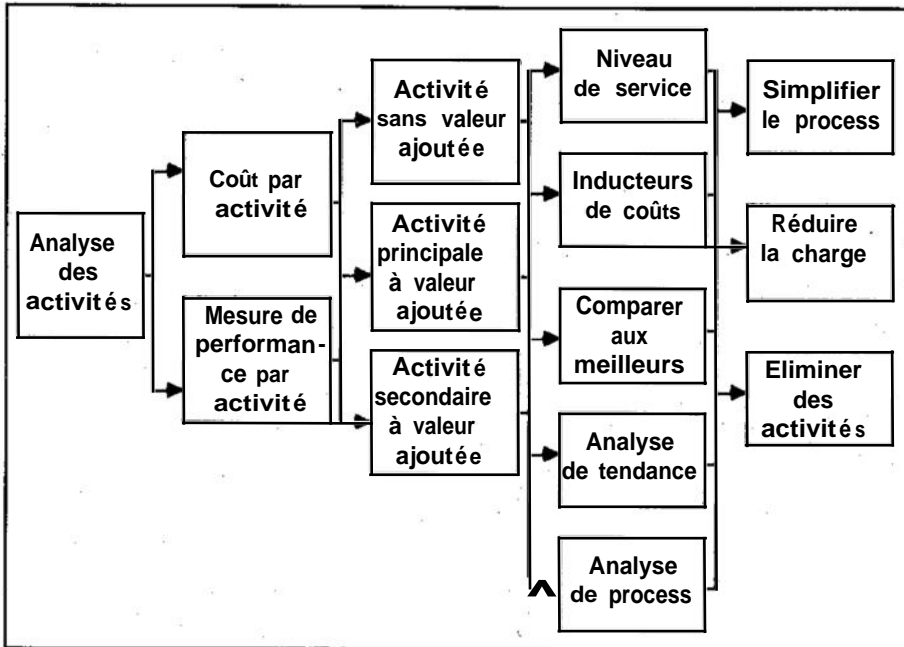
Le choix des inducteurs de coûts, c'est-à-dire de l'unité d'oeuvre utilisée pour attacher les coûts aux objets, est alors lié au niveau auquel se trouve l'activité dont on veut attacher les coûts. Par exemple on retrouvera au niveau volumique des inducteurs de coûts qui ressemblent comme des frères aux unités d'oeuvre que nous utilisons aujourd'hui dans de nombreuses entreprises : nombre de pièces fabriquées ou expédiées, heures de machines, poids des pièces, surface des pièces fabriquées, chiffre d'affaires (14), énergies consommées, etc. Mais ces unités d'oeuvre ne serviront à attacher que la partie des coûts dont on a observé qu'ils étaient causés par le volume de production, c'est-à-dire un ensemble de coûts beaucoup plus petit que ce que l'on attachait précédemment par ces types d'unités d'oeuvre.

Par contre au niveau de la forme d'organisation de la production, on trouvera des inducteurs de coûts tels que : le lancement, l'ordre de fabrication, le réglage, l'approvisionnement des postes de travail, la commande de matières ou de composants, les contrôles de qualité, etc.

Au niveau des activités causées par l'existence du produit au catalogue, on trouvera le nombre de références composant le produit, le nombre de modifications du dossier technique, etc.

14- Voir les références de la note 5

Figure 3 : Schéma de l'analyse des activités (18)



Comme l'indique la figure 3, nous ne recommanderons pas de chercher à attacher aux produits les coûts liés à l'existence d'une capacité de production ou de commercialisation. Les décisions quant aux activités qui sont derrière ces consommations de ressources n'ont rien à voir avec des décisions volumiques ou organisationnelles telles que quantité à produire ou à vendre, organisation de la production en lots de tailles diverses, ou complexité des produits fabriqués. Certains auteurs (15) recommandent l'attachement aux produits des coûts du quatrième niveau, si l'environnement l'exige à tout prix, sur la base de la valeur ajoutée (au sens économique strict) sur chaque produit (recalculée par les attachements sur la base des activités des trois premiers niveaux).

15- Voir en particulier Robin Cooper et Robert Kaplan, seconde référence de la note 13.

Nous ne pensons pas que cela ait la moindre utilité décisionnelle pour l'entreprise et nous pensons que cette volonté de répartir le quatrième niveau d'activité (ou tout niveau à long terme comme c'est le cas pour l'activité d'offre et de maintien de la capacité), qui est souvent imposé par des organismes de tutelle, nuit à la notion même d'activité et à ses avantages car cela ramène l'analyste à une focalisation sur le produit, alors que tout le message de la comptabilité d'activité est précisément de lui recommander de s'éloigner de cette fascination pour le produit et son volume ...

Puisque tous les coûts sont directs par rapport à une activité, il y a automatiquement disparition de la notion de sections auxiliaires et principales. Tous les coûts sont causés par les activités, toutes les activités sont causées par des décisions à l'un des "niveaux" évoqués plus haut. On n'a donc plus besoin des déversements de section à section qui empêchaient de pouvoir remonter la filiation du coût de revient d'un produit lorsqu'on voulait faire une simulation, budgétaire ou autre, en examinant les conséquences de diverses décisions envisageables.

1.7 - En guise de première conclusion.

En fin de compte l'approche par les activités permet de construire un système de calculs de coûts de revient qui est compréhensible. Elle évitera, sans doute plus que ses prédécesseurs, de focaliser l'utilisateur de ce coût de revient sur l'unitarisation sauvage (et aveugle le plus souvent) des coûts. L'utilisateur sera invité à penser en terme d'activités: il comprendra logiquement que s'il demande un délai de livraison anormal pour satisfaire un client, il engendrera des coûts de "désorganisation" de la production ; il comprendra que s'il promet de livrer juste à temps, il aura intérêt à spécifier ce que ce terme veut dire : car selon que le client entend "un camion plein chaque jour" ou qu'il entend "l'équivalent d'un quart de camion (peut-être une camionnette) toutes les 6 heures", les coûts de l'activité logistique-distribution en seront grandement affectés et le prix auquel le contrat sera signé devra le refléter.

Mais plus encore que de représenter un outil de comptabilité analytique plus fin, l'approche par les activités permet de se poser un grand nombre de questions sur l'intérêt même des activités. C'est ce que nous appelons l'analyse d'activité que nous allons examiner dans la seconde section.

Comparaison des systèmes d'analyse des coûts dans les approches traditionnelles et par activités		
<i>Caractéristique</i>	<i>Approche d'activité</i>	<i>Approche traditionnelle</i>
Hypothèse	interdépendance	dépendance
Focalisation	organisation	individus ou centre de responsabilité
Objectif	analyse de processus	compte des coûts
Accent mis sur	activités	coûts de revient des produits
Point de mesure	processus	résultat final
Utilisation des écarts	amélioration continue	équilibre comptable et responsabilisation
Standards	moyenne mobile, benchmarking	préétablis, statiques
Comportement induit	progrès continu	respecter le standard
Caractéristiques du système de compte	n-dimensions, ambigu, stratégique financier et physique	unidimensionnel, précis, se réfère au budget, financier seulement

2 - L'analyse d'activité.

2.1 - La démarche : vers la maîtrise et la réduction de coûts.

Le schéma de la figure 3 résume bien la démarche et nous allons nous contenter de la commenter.

La création des activités dans chaque centre de responsabilité va permettre non seulement de connaître les coûts mis en oeuvre, c'est ce que nous appelons "coût par activité" dont nous avons vu précédemment ce à quoi nous pouvions les utiliser pour trouver les coûts de revient, mais elle va automatiquement nous amener à nous poser la question des indicateurs de performance qui permettent de savoir si cette activité est performante ou non. Les indicateurs de performance sont en général plus nombreux que les indicateurs de coûts qui serviront à attacher les coûts aux objets, on aura choisi en général un de ces indicateurs de performance pour être l'inducteur retenu dans l'algorithme de calcul des coûts de revient.

C'est avec la mesure de la performance que l'affirmation faite plus haut va prendre tout son sens à savoir que "la comptabilité d'activité refuse la fatalité de l'existence des coûts observés" ; en travaillant au niveau des activités, on devrait réduire la masse des coûts à répartir.

2.2 - Activité à valeur ajoutée/activité sans valeur ajoutée.

Qui dit performance dit référence à une finalité. Cela va nous permettre de distinguer les activités à valeur ajoutée des activités sans valeur ajoutée. Ici encore nous prendrons le sens "valeur ajoutée" en terme de point de vue du client tel que le terme est défini par Michael Porter (16).

Une activité est à valeur ajoutée si sa réalisation augmente l'intérêt du client pour notre produit ou service. Par exemple la plupart des activités de production sont à *valeur ajoutée* jusqu'à un certain point : en effet, le client n'est pas intéressé par la surqualité, par la vétusté des matériels (donc par l'entretien excessif) ou par les difficultés d'approvisionnement que l'entreprise peut rencontrer.

Une activité sans valeur ajoutée est donc une activité inutile ou qui résulte d'une erreur et que les tenants de la qualité totale (17) veulent, tout comme l'analyste d'activité, éliminer. Une activité *sans valeur ajoutée*, du point de vue du client, peut être, par exemple, le reconditionnement d'un véhicule automobile en bout de chaîne pour lui enlever tous les défauts accumulés, le pliage manuel de cartons dont la qualité non conforme aux spécifications ne permet pas de les plier par un robot emballeur. La manutention interposte ou le stockage sont aussi, souvent, des activités considérées comme étant sans valeur ajoutée.

16- Michael Porter, *Competitive advantage* - New York, Free Press, 1985 - traduit sous le titre : "L'avantage concurrentiel" - Paris, InterEditions, 1986.

On notera d'ailleurs que ce concept de valeur ajoutée est positif et volontariste : il est défini à partir du client en fonction de la perception qu'en a l'entreprise. A l'opposé, le terme valeur ajoutée des économistes et des pouvoirs publics est passif et ne fait que constater les coûts mis en oeuvre pour amener l'objet au marché, ce n'est pas un terme qui se donne comme objectif premier de réduire les coûts, puisqu'il ne pose pas, en premier, la question de la remise en cause possible du processus organisationnel qui a engendré les coûts qu'on se contente de sommer.

17- Voir par exemple, Gilbert Stora et Jean Montaigne, *La qualité totale dans l'entreprise*, Paris, Les Editions d'Organisation, 1986, ou G. Baglin, O. Bruel, A. Garreau et M. Greif, *Management industriel et Logistique*, Paris, Economica, 1990.

18- Ce schéma est adapté de celui présenté par James A. Brimson à la réunion trimestrielle du CAM-I CMS Europe en décembre 1990 à Munich.

Chaque entreprise doit mener sa réflexion propre pour

- (a) définir les activités auxquelles elle va s'intéresser et
- (b) déterminer si chacune est une activité à ou *sans* valeur ajoutée.

C'est là une réflexion de nature stratégique qui va amener à concevoir un modèle de fonctionnement de l'entreprise qui peut être très différent de celui par rapport auquel on opérait précédemment.

Une activité sans valeur ajoutée doit être éliminée dès que cela est possible. Entre temps, on doit être très réticent à y investir. En fait, il faudra souvent une reconception totale du produit, et peut être aussi du processus de production, pour éliminer ces activités sans valeur (mais avec coût) et cela peut prendre du temps. Ainsi les constructeurs automobiles français et européens conçoivent depuis plusieurs années leurs modèles de façon à avoir la qualité totale du premier coup et donc éviter les arrêts de chaîne, mais ils ne peuvent remplacer tous leurs modèles en même temps ou repenser l'organisation et l'équipement de toutes leurs usines au même moment. Cela prend donc du temps. Mais le système d'information managérial, conçu dans une logique d'activité, donc dans une philosophie de transparence et de visibilité, continuera à mettre en évidence qu'il existe des coûts liés à des activités qui n'ajoutent pas de valeur et montrera si, comme on le souhaite, les coûts qui y sont attachés se réduisent bien progressivement.

2.3 - Activités principales/activités secondaires.

Parmi les activités à valeur ajoutée on peut utilement distinguer celles qu'on considérera comme principales de celles qu'on considérera comme secondaires.

Les activités principales composent l'essentiel du métier et il n'est pas question de les éliminer du contrôle direct de l'entreprise sous peine de la voir "perdre son âme".

Les activités secondaires sont celles qui sont importantes, puisqu'elles ajoutent de la valeur du point de vue du client, mais que l'on peut éventuellement envisager de sous-traiter. Ainsi le nettoyage industriel, qui est une activité qui contribue éventuellement à la qualité des produits,

donc qui peut être considérée comme étant à valeur ajoutée, est une activité qui est maintenant très largement sous-traitée ; il peut en être de même pour certains contrôles qu'il serait trop onéreux de faire soi-même; par exemple la majeure partie des industriels des dérivés du lait déposent leurs ferments et autres bactéries, qui sont pourtant leur secret de fabrication, dans une banque biologique située au Danemark et qui fournit cette activité de contrôle bactériologique des stocks et de la reproduction des souches mieux qu'aucun des adhérents ne pourrait le faire (en terme de coût comme en terme de qualité de la reproduction des ferments et des bactéries).

2.4 - Une réflexion stratégique.

La réflexion sur le caractère "avec valeur ajoutée" et "sans valeur ajoutée", de même que la réflexion sur les activités principales ou secondaires, permettent une réflexion stratégique cruciale pour l'entreprise. Même si la grande entreprise peut sans doute mener cette réflexion seule, la P.M.E. aura souvent besoin d'un oeil extérieur pour mener à bien ce travail et l'expert comptable, tel qu'il sera un jour, pourrait bien être cet oeil relativement extérieur mais suffisamment familier pour aller droit au but.

2.5 - Evaluer chaque activité.

Une fois ce travail de réflexion conclu, il faut commencer à se poser les questions qui pourront permettre de gérer les activités et donc, à terme, de réduire les coûts.

Nous présentons cinq niveaux de questions :

- quel est le niveau de service que l'on veut fournir avec cette activité ?
- quels sont les inducteurs de coûts descriptifs de cette activité ?
- comment la performance sur cette activité se compare-t-elle à celle du meilleur mondial ?
- quelle est la tendance de notre performance sur cette activité ?
- peut-on améliorer le processus de réalisation de cette activité ?

Le *niveau de service* est une question que l'on ne se pose que rarement dans beaucoup d'entreprises car on est trop souvent dans une attitude de fatalité. Or, si on veut réduire les coûts, il faut *choisir explicitement ce* niveau de service qui définit l'activité avec précision, en indiquant sa

finalité, et qui définit les moyens qui lui seront alloués, et donc les coûts qu'elle engendrera. L'analyse du processus de réalisation de l'activité, que nous verrons ci-dessous, permet de réduire les moyens mis en oeuvre (et donc les coûts) tout en maintenant ou améliorant le niveau de service.

La *recherche des inducteurs de coûts* consiste à s'interroger sur la validité des relations causales qui sous-tendent la modélisation de l'entreprise (c'est-à-dire son modèle d'autoreprésentation) et qui ont guidé la conception des systèmes d'analyse de coûts utilisés dans les périodes précédentes. On devra bien sûr éviter le plus possible de changer d'une année sur l'autre d'inducteur de coûts pour le calcul des coûts de revient et de générateur d'activité pour comprendre les coûts d'activités, sous peine de ne plus avoir de série chronologique cohérente qui permette de juger de l'évolution par rapport au passé. Mais en acceptant le potentiel de remise en cause de ce choix d'inducteur, on le revalide périodiquement et on peut, si le besoin s'en fait sentir, développer, par des études adhoc, une visibilité plus grande du décalage qui est en train de se construire, qui résulte du fait que nous gardions notre modèle historique de représentation alors qu'un autre modèle semblerait plus approprié à la description de l'entreprise aujourd'hui. Ce n'est que si le décalage rend l'analyse coût-bénéfice favorable qu'on remettra en cause le système de représentation.

2.6 - Le benchmarking

La *comparaison aux meilleurs* est un principe que beaucoup diront être très ancien. Mais dans le passé on cherchait surtout à se comparer avec les concurrents. Or les concurrents sont rarement organisés de la même manière que l'entreprise qui se pose la question et ont rarement le même porte-feuille de produits, etc. Comme, en plus, on ne pouvait se comparer que sur des ratios comptables et que, malgré le plan comptable, il existait beaucoup de diversités de plans de comptes, surtout si on voulait se comparer avec une entreprise étrangère, la comparaison avec les meilleurs tendait à être rejetée, ou utilisée avec parcimonie.

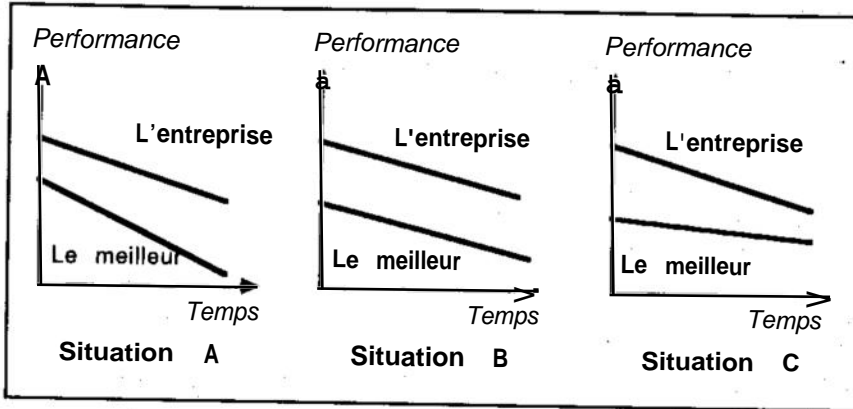
L'introduction de la notion d'activité permet de se comparer au meilleur sur une ou plusieurs activités avec des entreprises qui ne sont pas forcément dans le même secteur. Ainsi, un grand constructeur d'ordinateurs se compare-t-il avec un fabricant canadien de standards téléphoniques pour l'activité "montage des composants de surface" car il estime que c'est cette entreprise canadienne qui maîtrise le mieux, à sa connaissance, cette activité. Ce même constructeur se compare à un

constructeur automobile européen pour l'activité "facturation" car il estime avoir trouvé chez ce constructeur une approche de référence par rapport à laquelle il voudrait se mesurer (en contrepartie, le constructeur automobile européen obtient des informations sur la logistique du constructeur informatique, qu'il considère comme la norme de référence, donc le "benchmark" à atteindre). Cette comparaison au meilleur permet éventuellement de remettre en cause le choix de caractérisation de l'activité en principale ou secondaire : pourquoi, par exemple, s'acharner à tenir sa paie soi-même quand le meilleur (une entreprise très importante de service informatique) peut le faire avec moins de moyens que l'entreprise qui s'interroge : cette entreprise de service peut modifier les paramètres de son logiciel une seule fois pour plus d'un million de feuilles de paie tandis que chaque client aurait dû faire indépendamment les mêmes modifications de paramétrage dues à une modification de la législation. Et si l'entreprise décide malgré tout de garder la maîtrise directe de son logiciel de paie (elle considère l'activité paie comme une activité principale), elle sera amenée à justifier ce choix en rendant plus visibles les raisons de son choix.

La *mesure de la tendance* est un principe nouveau qui remet en cause une grande partie de l'analyse des écarts que l'on pratiquait traditionnellement. On devra bien sûr continuer à tirer des écarts pour faire coller une comptabilité en coûts standards avec la comptabilité financière historique légale. Mais la notion de standard est dangereuse si elle est mal comprise.

Un standard, qui est le plus souvent une norme, une cible, un objectif, est défini par l'entreprise à partir de sa connaissance des décisions qu'elle va prendre et de la perception qu'elle a des changements qui vont se produire dans l'environnement. Mais en fait aucune entreprise n'est en concurrence par rapport à elle-même. Faire mieux que la dernière fois est bien, mais si la concurrence ou le meilleur dans l'activité fait encore mieux que l'entreprise, cette dernière a pris du retard. La figure 4 montre trois situations dans lesquelles l'entreprise peut croire que sa situation s'est améliorée, mais en fait c'est seulement dans la situation C que l'entreprise a réduit le "retard" qu'elle avait par rapport au meilleur qu'elle a choisi comme référence. Dans la situation A le retard s'est accru et dans la situation B il s'est maintenu. L'important dans l'analyse de tendance, c'est de se rendre compte que la norme de référence à atteindre se déplace et que c'est le meilleur dans le domaine qui définit ce "standard" mobile.

Figure 4 : La comparaison au meilleur permet de voir si on gagne ou si on perd du terrain.



L'utilisation de l'analyse de tendance combinée avec la comparaison au meilleur, activité par activité (ce qui veut dire que l'entreprise de référence peut différer pour chaque activité), est appelé "benchmarking" (19) en anglais. Ce concept, développé par Xerox aux Etats-Unis au début des années 80 est maintenant très répandu au Japon comme aux Etats-Unis.

19- Le concept de "benchmark" correspond à la norme à battre dans les tests de résistance ou de performance au banc d'essai. Au départ, le terme "benchmark" était réservé à une comparaison par rapport au meilleur essai précédent. Aujourd'hui, la référence est par rapport à la performance du meilleur connu dans le domaine.

Il est clair que toute entreprise a intérêt à "benchmarker" (20) ses activités pour avoir une référence externe qui lui donne un stimulus pour s'améliorer et devenir encore plus compétitive. L'entreprise de référence peut aussi bien être une autre unité d'un même groupe, qu'une entreprise amie, qu'une entreprise avec laquelle un contrat de partenariat d'échange de références peut être passé (comme c'est le cas pour les constructeurs automobile et informatique mentionnés ci-dessus).

Une fois le niveau de service choisi de façon réfléchi, une fois les inducteurs de coûts (c'est-à-dire le modèle de fonctionnement de l'entreprise ou de l'activité) définis en accord avec la stratégie, une fois l'analyse de tendance en comparaison avec les meilleurs pour chaque activité ("benchmarking") réalisés, on peut alors commencer à *analyser le processus* par lequel l'activité est réalisée afin de l'améliorer. L'analyse de la valeur appliquée au processus de production permet de rechercher comment on peut éliminer des tâches et en introduire d'autres afin de réduire à la fois les moyens et les délais tout en améliorant la qualité (ou tout critère stratégique qui correspondra à la nature de l'entreprise et à ses choix d'objectifs à atteindre).

2.7 - Agir sur les activités.

Cette phase d'analyse des activités en cinq points est suivie comme nous l'indiquons sur la figure 3 par des décisions quant aux activités elles-mêmes : nous recensons trois types de décisions possibles : la simplification de l'activité, la réduction de la charge de cette activité et l'élimination de l'activité.

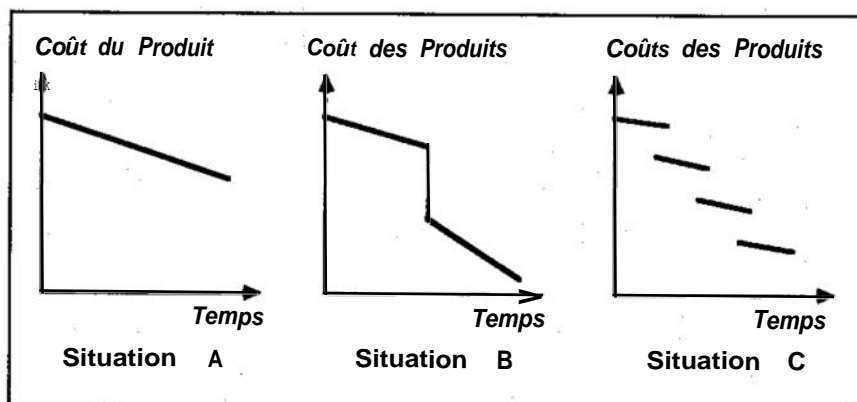
Simplifier une activité est le résultat de décisions qui suivent une analyse de la valeur de chacune des tâches qui composent l'activité. En améliorant la communication entre les services ou en apprenant à des métiers différents à se comprendre et à se respecter, on trouve très souvent des solutions de simplification de l'activité.

20- L'auteur prie le lecteur de lui pardonner ce barbarisme, mais il n'y a pas de terme français qui corresponde exactement à ce concept. On pourrait parler "d'étalonner" ou de "comparer" mais on perdrait le caractère dynamique de l'idée de "benchmark".

Réduire la charge est le résultat le plus impressionnant de la réflexion qui a lieu lors d'une analyse d'activités. Si l'on conçoit le produit dès le départ avec le plus grand soin pour qu'il ne soit pas modifié avant une longue période (longue par rapport au cycle de vie du produit), on réduit toutes les activités liées à la maintenance des références, aux réglages, à l'impression des catalogues, au service après vente, etc.

Une analyse de l'approche des entreprises quant à la gestion des modifications des gammes et nomenclatures permet de voir que la charge de travail liée à une activité peut être très différente selon le choix fait par l'entreprise. La figure 5 permet de comparer trois exemples d'approches quant à la gestion des modifications de gamme et de nomenclature.

Figure 5 : Trois stratégies ayant un impact sur l'activité de gestion des références techniques



Dans la situation A, l'entreprise accepte les modifications de gammes et de nomenclatures dès que le service Recherche et Développement ou que le service Méthodes en propose une. Le produit s'améliore et le coût baisse avec le temps, à la fois à cause des améliorations apportées et à cause de la courbe d'apprentissage, mais la gestion des références techniques peut devenir très onéreuse car on est en continuel changement et en plus la courbe d'apprentissage peut ne pas être accentuée car on est continuellement en train de remettre en cause la manière de faire des

ouvriers et des machines. On induit également des coûts sans doute élevés au niveau du service après-vente et de l'entretien.

Dans la situation B, on améliore le produit grâce à la courbe d'apprentissage, mais fondamentalement on n'introduit pas de modifications jusqu'à ce qu'on invente un "nouveau produit", ce qui explique la "marche" dans la courbe de coût. Ce nouveau produit incorpore toutes les innovations qu'on s'est bien retenu d'incorporer dans les anciens. Le nouveau produit rend obsolète l'ancien produit et les risques technique et commercial sont très grands car il n'y a pas de voie de retour si le nouveau produit ne prend pas immédiatement la part de marché occupée par son prédécesseur. Par contre la gestion des modifications techniques est probablement bien moins chère qu'auparavant puisqu'on ne le fait qu'à chaque fois qu'on introduit un nouveau produit. Le fait de travailler ainsi par à coups peut aussi engendrer de sérieux problèmes dans la gestion des activités.

La situation C est un intermédiaire entre les deux premières. Les propositions de modifications sont retenues pendant un certain temps afin de leur permettre, par accumulation, de constituer une amélioration significative du produit mais qui ne représente pas l'introduction d'un produit résolument nouveau et innovant dans une technologie d'une nouvelle génération. Chaque trait sur le graphique de la figure 5 correspond à un produit différent. Chaque "nouveau modèle du produit" ne remet pas en cause le précédent. Il lui permet de finir sa vie, et en cela il minimise le risque technique et commercial. Cette approche permet d'avoir sans doute un coût moindre pour l'activité de maintenance des références techniques que la situation A, et peut-être plus que dans la situation B. En outre, là, où, dans les situations A et B, on n'avait à gérer qu'un seul produit à la fois, on a maintenant à gérer quelque deux ou trois produits, engendrant ainsi plus de coûts pour les activités liées au nombre de produits à gérer (complexité de la gamme), par exemple les activités liées à l'après-vente, à la gestion du stock de pièces détachées, aux achats ou aux activités liées à la mise en oeuvre de la garantie.

On voit qu'il n'est pas évident de choisir sa démarche quant à une activité car chaque démarche a des avantages et des inconvénients. Ce qui est important n'est pas de dire qu'il y a une meilleure solution pour tous les cas, mais de faire réfléchir l'entrepreneur sur ses décisions. Encore une fois, l'analyse d'activité veut surtout amener à rendre les choses visibles et claires afin d'arriver au consensus sur des perceptions partagées du modèle de représentation de l'entreprise que chaque manager utilise dans

son processus décisionnel.

Un autre exemple de réduction de la charge a été mis en oeuvre par de nombreux constructeurs automobiles dans certaines de leurs usines ou pour toute la firme, comme Ford (21) à propos de l'activité de gestion des commandes et des factures fournisseurs. Observant que dans cette industrie, la plupart des approvisionnements se font par contrat annuel avec une clause de parts de marché réparties de façon fixe, pour au moins un an, entre deux, occasionnellement trois fournisseurs ; observant que tout véhicule, sortant de chaîne et déclaré bon, doit avoir toutes les pièces spécifiées à la nomenclature, ils ont décidé d'alléger les activités de passation de commande et de gestion des factures fournisseurs en

- (a) communiquant aux fournisseurs, souvent d'ordinateur à ordinateur, le plan de charge de la semaine ou du jour à venir et la part de chacun dans les approvisionnements requis, ce qui fait porter aux fournisseurs le risque de la gestion de stock et donc réduit cette activité chez le constructeur et
- (b) ils ont annoncé que dans ces conditions les fournisseurs seront payés pour les pièces qu'ils sont réputés avoir fournies puisqu'elles ont été montées sur les véhicules, sans pour cela qu'ils aient besoin d'émettre une facture, éliminant de ce fait la plus grande partie des causes de l'existence de l'activité "gestion des factures fournisseurs"...

L'acte d'éliminer une activité s'adresse principalement aux activités sans valeur ajoutée mais peut s'appliquer aux activités secondaires à valeur ajoutée que l'on a choisi de sous-traiter. L'action d'élimination doit être prise avec une grande prudence car aucune analyse n'est jamais exhaustive . Il faut affiner le travail de vérification des effets induits par cette élimination, surtout par rapport aux délais, à la souplesse, à la qualité. C'est en fait une invitation à refaire tout le raisonnement qui a amené à la proposition d'élimination.

21 - Voir Michael Hammer , Reengineer work : don't automate ??terate, Harvard Business Review, Vol. 68, n° 4 July-August 1990, p. 104-112.

Conclusion.

On a vu que la comptabilité d'activité permettait d'affiner le calcul des coûts de revient pour rendre plus visible le processus par lequel on est arrivé à ce coût de revient. On y a vu que les coûts sont en fait toujours directs par rapport à une activité et que la frayeur de voir les coûts "indirects" se développer sans qu'on puisse faire grand chose devant cette "inévitabile" dérive est infondée. On peut gérer ses activités alors qu'on ne pouvait pas le faire en gérant les coûts de revient des produits.

Le cycle de vie des produits devenant de plus en plus court (la situation C de la figure 5 semble se répandre de plus en plus, et semble être, en tous cas, la stratégie de la majeure partie des entreprises japonaises), il devient de plus en plus important de regarder ce qui est pérenne dans l'entreprise. Ce sont les activités qui sont pérennes, car leur nature n'est modifiée que par des changements organisationnels ou technologiques sérieux (la réduction des coûts des activités est, elle, une chasse continuellement ouverte).

Nous avons également montré que tout en affinant le calcul des coûts de revient, l'approche par les activités a permis de reconstruire tout un nouveau modèle de l'entreprise et permis au manager de rendre visibles ses choix quant aux activités.

En fait, alors que le calcul des coûts des activités (le calcul du coût de revient des produits n'est plus l'objectif central) est une tâche qui va avoir une assez grande fréquence, l'analyse d'activité est, elle, un travail de réflexion stratégique, qui devrait être réalisé tous les deux ou trois ans par le chef d'entreprise ou par son équipe dirigeante. Le travail d'analyse des activités ne peut être mené que sur la totalité de l'unité que l'on veut analyser : entreprise, filiale, usine, direction régionale, etc. Toute l'analyse partielle empêcherait de voir de nombreuses activités induites par les décisions d'un centre de responsabilité et ne permettraient pas d'obtenir les résultats attendus.

Enfin, et ce n'est pas la moindre des conclusions, l'analyse par activités ouvre la voie au "benchmarking" qui est, du point de vue de l'auteur, le seul moyen d'aiguillonner l'entreprise pour la rendre compétitive et de mettre en oeuvre la philosophie du progrès permanent.