

UE5 Mesure de la performance

Séance 4 : la mesure de la sous-activité
Olivier de La Villarmois

1. La méthode de référence : **l'imputation rationnelle**
2. Une approche rarement présentée : l'évaluation de la sous-activité par **l'ABC**
3. Une des contributions du **TDABC**

1. La méthode de référence : l'imputation rationnelle

L'objectif de la méthode est de :

- Neutraliser l'effet du niveau d'activité sur les coûts ;
- Proposer une analyse de la sous-activité

Quand l'activité augmente, le coût unitaire...

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Unités produites	900,00	1 010,00	1 150,00
Charges fixes	10 000,00	10 000,00	10 000,00
Charges variables	9 900,00	11 110,00	12 650,00
Coût total	19 900,00	21 110,00	22 650,00
Coût unitaire	22,11	20,90	19,70
CV unitaires	11,00	11,00	11,00
CF unitaires	11,11	9,90	8,70

... baisse

L'imputation rationnelle va permettre de neutraliser cet effet.

La définition d'un « niveau d'activité normale »

Considérons que le cas 2 corresponde au niveau d'activité normal, les coefficients d'activité sont :

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Unités produites	900,00	1 010,00	1 150,00
Activité normale	1 010,00	1 010,00	1 010,00
Coeff. D'activité	89,11%	100,00%	113,86%

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Quantités (1)	900	1 010	1 150
Coeff. D'activité (2)	89,11%	100,00%	113,86%
Charges fixes (3)	10 000	10 000	10 000
CF imputées (4)=(3)*(2)	8 911	10 000	11 386
Charges variables (5)=(8)*(1)	9 900	11 110	12 650
Coût rationnel total (6)=(4)+(5)	18 811	21 110	24 036
Coût unitaire (7)=(6)/(1)	20,90	20,90	20,90
CV unitaires (8)	11,00	11,00	11,00
CF unitaires (9)=(4)/(1)	9,90	9,90	9,90

Mise en évidence du bonus ou du malus

Avec cette méthode, le résultat de la comptabilité de gestion diffère de celui de la comptabilité financière. La différence est appelé bonus de sur-activité ou malus de sous-activité.

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Charges fixes (3)	10 000	10 000	10 000
CF imputées (4)=(3)*(2)	8 911	10 000	11 386
Bonus/malus	-1 089	0	1 386

Avantages :

- permet de neutraliser l'effet du niveau d'activité sur les coûts calculés;
- permet de sensibiliser les équipes à l'ampleur de la sous-activité.

Inconvénients :

- repose sur la notion d'activité normale;
- la distinction charges fixes/variables est également délicate à faire;
- les calculs doivent être effectués pour l'ensemble des centres d'analyse.



2. L'évaluation de la sous activité avec l'ABC

Cette utilisation de l'ABC est totalement absente de la littérature française comme l'illustre la synthèse d'Alcouffe et Malleret (2004).

La notion de capacité disponible n'est jamais évoquée

Sources :

- Cooper R., Kaplan R. S. (1992), « Activity-Base Systems: Measuring the Costs of Resource Usage », Accounting Horizons, September.
- Le manuel de Drury (Management and Cost Accounting, Thomson) reprend cette analyse.

L'équation de référence

Coût des activités disponibles=
coût des activités utilisées + coût des activités inutilisées

Exemple proposé par Cooper et Kaplan (1992)

Exemple

Un service achats emploie **10 personnes** à temps plein.

Le coût mensuel d'un employé étant de **\$2.500**, le coût de l'activité achats s'établit à **\$25.000**.

Chaque employé pouvant traiter **125 commandes** par mois, le coût unitaire de traitement d'une commande est de **\$20**.

Ainsi, chaque mois, le service consomme-t-il **\$25.000** de ressources lui permettant de traiter **1.250 commandes** (capacité disponible).

Admettons que pendant un mois donné seulement 1.000 commandes sont traitées.

Le coût estimé du traitement d'une commande étant de \$20, \$20.000 seront affectés aux achats de la période.

Les \$5.000 restants représentent le coût des capacités inutilisées.

3. L'évaluation de la sous activité par le TDABC

Activity	Quantity	Unit Time	Total Time Used (in minutes)	Cost-Driver Rate	Total Cost Assigned
Process customer orders	51,000	8	408,000	\$6.40	\$326,400
Handle customer inquiries	1,150	44	50,600	\$35.20	\$40,480
Perform credit checks	2,700	50	135,000	\$40.00	\$108,000
Total Used			593,600		\$474,880
Total Supplied			700,000		\$560,000
Unused Capacity			106,400		\$85,120

Source : Kaplan R. S., Anderson S. R. (2004), « Time-Driven Activity-Based Costing », Harvard Business Review, November.

Reprise de l'équation :

Temps disponible = Temps utilisés + Temps non utilisés

Intérêt : identifier les capacités inutilisées pour prendre des décisions

Conclusion - Synthèse

La sous activité doit être impérativement être prise en compte:

- pour évaluer les stocks (quel que soit le référentiel comptable –PCG, IFRS...-);
- pour avoir évaluer la performance ;
- pour gérer au mieux ses capacités.

Il existe différentes techniques pour l'évaluer :

- Imputation rationnelle ;
- ABC ;
- TDABC.