

SYNERGIE ENTRE LE MANAGEMENT PAR LA VALEUR ET LE MANAGEMENT TOTAL DE LA QUALITE POUR L'IMPLANTATION DES METHODES ABC/ABM

Bahia Bejar*

Résumé. - Le présent article présente une démarche systématique, organisée et participative couplant ABC et ABM et intégrant des outils empruntés au management par la valeur (MV) et au management total de la qualité (TQM). L'analyse des fonctions et des coûts représente la partie méthodologique la plus caractéristique de cette démarche. Deux études de cas réalisées dans deux entreprises de tailles et de secteurs d'activité très différents valident la démarche proposée et appuient le couple (ABC/ABM).

Mots-clés : ABC/ABM, management par la valeur, analyse fonctionnelle, fonction, TQM.

1. Introduction

Au cours des années 1980, les dirigeants d'entreprises commençaient à prendre conscience des dangers résultant d'une valorisation de produits et de services uniquement basés sur les méthodes de calcul de coût de revient traditionnelles. Aussi le système de comptabilité analytique et des coûts devenait-il très important pour la prise de décision. La méthode ABC *Activity Based Costing* est diffusée à la suite des travaux du (CAM-I)¹ et a pour but une meilleure connaissance du coût de revient des produits en se basant sur l'analyse et la quantification des processus de l'entreprise. Cette méthode est toujours présentée en couple avec la méthode ABM *Activity Based Management*.

* Maître assistante à l'Ecole Nationale d'Ingénieurs de Tunis BP 37 1002 Belvédère Tunis.

(1) The Consortium advanced Manufacturing-International.

Michael Porter (2) transforme l'entreprise en une chaîne de valeur constituée d'activités distinctes mais interconnectées générant de la valeur à toutes les parties intéressées². Le découpage de cette chaîne en un réseau de processus permet d'avoir une structure de coûts différente intégrant les différentes composantes d'un système d'information. Ce dernier tient compte des coûts de lancement et des charges indirectes segmentées, que la comptabilité analytique classique répartit sur tous les produits à l'aide de clés arbitraires, signe d'un manque de fiabilité ou de pertinence.

Michael Roberts et Katherine Silvester (4), dans leur article « Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir », insistent sur les barrières organisationnelles et structurelles. Ils avancent que le manque d'expertise dans l'identification et l'analyse des activités compte parmi les difficultés techniques rencontrées dans la mise en œuvre de l'ABC. James M. Reeve (1) explique que les entreprises abandonnent souvent le processus en cours de route à cause de l'importance des frais et de la complexité de la collecte des données. Il insiste aussi sur le fait que les managers ont besoin d'un système ABM dynamique, où les informations sur les facteurs d'activité soient automatiquement recueillies au niveau de la fabrication, de la distribution et des systèmes de vente.

Cet article présente une démarche interactive et systématique de mise en œuvre d'un système ABC/ABM. Les méthodes et les outils du management par la valeur et du management total de la qualité constituent les piliers de la démarche développée.

2. Démarche développée

Nous avons choisi d'allier les deux méthodes « ABC/ABM » et « management par la valeur », les ayant jugées complémentaires. La philosophie du management par la valeur (MV) rejoint celle de l'ABC/ABM : toutes les deux considèrent l'entreprise comme un réseau de processus regroupant des activités.

En effet, le management par la valeur repose sur une culture de la valeur à tous les niveaux de l'entreprise et a pour objectif de maximiser la performance globale de l'entreprise³. Appliqué au sein de toute l'entreprise et s'appuyant sur l'analyse fonctionnelle, le MV permet d'analyser le fonctionnement de l'entreprise et d'identifier ses principales activités

(2) « Parties intéressées » : défini par la norme ISO 9000 v 2000 comme : les clients, les utilisateurs finaux, le personnel de l'organisme, les propriétaires/investisseurs, les fournisseurs et partenaires, la société, dans le sens de la collectivité et du public concernés par l'organisme ou par ses produits.

(3) Une entreprise performante est l'entreprise qui satisfait toutes les parties intéressées telles qu'elles sont définies par la norme ISO 9001 v 2000, et ce en maximisant la valeur de leurs intérêts à leurs yeux et de leur point de vue.

consommatrices de ressources et créatrices de valeur⁴. Dans le même cadre, l'ABC établit avec clarté le rendement de la conversion des ressources en valeur et permet de comparer les résultats obtenus par rapport aux objectifs stratégiques et opérationnels de l'entreprise.

La démarche développée pour l'implantation d'un système de calcul du coût de revient par les activités (ABC) utilise la méthode appelée « Analyse des fonctions et des coûts de l'organisation » développée et testée dans le cadre d'un travail de recherche-action. La synoptique représentée dans la figure 1 détaille les quatre étapes de cette démarche.

2.1 Etape 1 : Orientation de l'action

Cette phase permet de fixer le cadre général de l'étude et de clarifier la problématique de l'entreprise, les objectifs poursuivis, les champs et les limites du projet ABC/ABM.

2.1.1 Recherche de l'information

La recherche de l'information concerne la technologie, l'organisation et le produit. Ces informations sont collectées soit à partir de la documentation existante, soit à travers des entretiens ciblés avec les responsables. Cette recherche doit aussi couvrir les informations concernant les concurrents actuels ou potentiels. Certaines informations n'apparaîtront nécessaires que lors de l'analyse des fonctions et des coûts ou lors de l'évaluation des solutions ; le groupe aura alors à rechercher l'information dans les domaines les plus utiles.

2.1.2 Objectifs que se fixe l'étude

Il est important de définir au préalable les objectifs de l'entreprise pour choisir le degré de détail dans la description des activités. Comme cela est préconisé par L. Ravignon *et al.* (3), l'entreprise peut atteindre deux objectifs simultanément ou séparément : coûts et marges par l'ABC, pilotage et organisation par l'ABM.

(4) Valeur = Services fournis pour la satisfaction du besoin / Ressources utilisées (voir système de management par la valeur, p 203, AFNOR), (1998), *De l'analyse de la valeur au management par la valeur*.

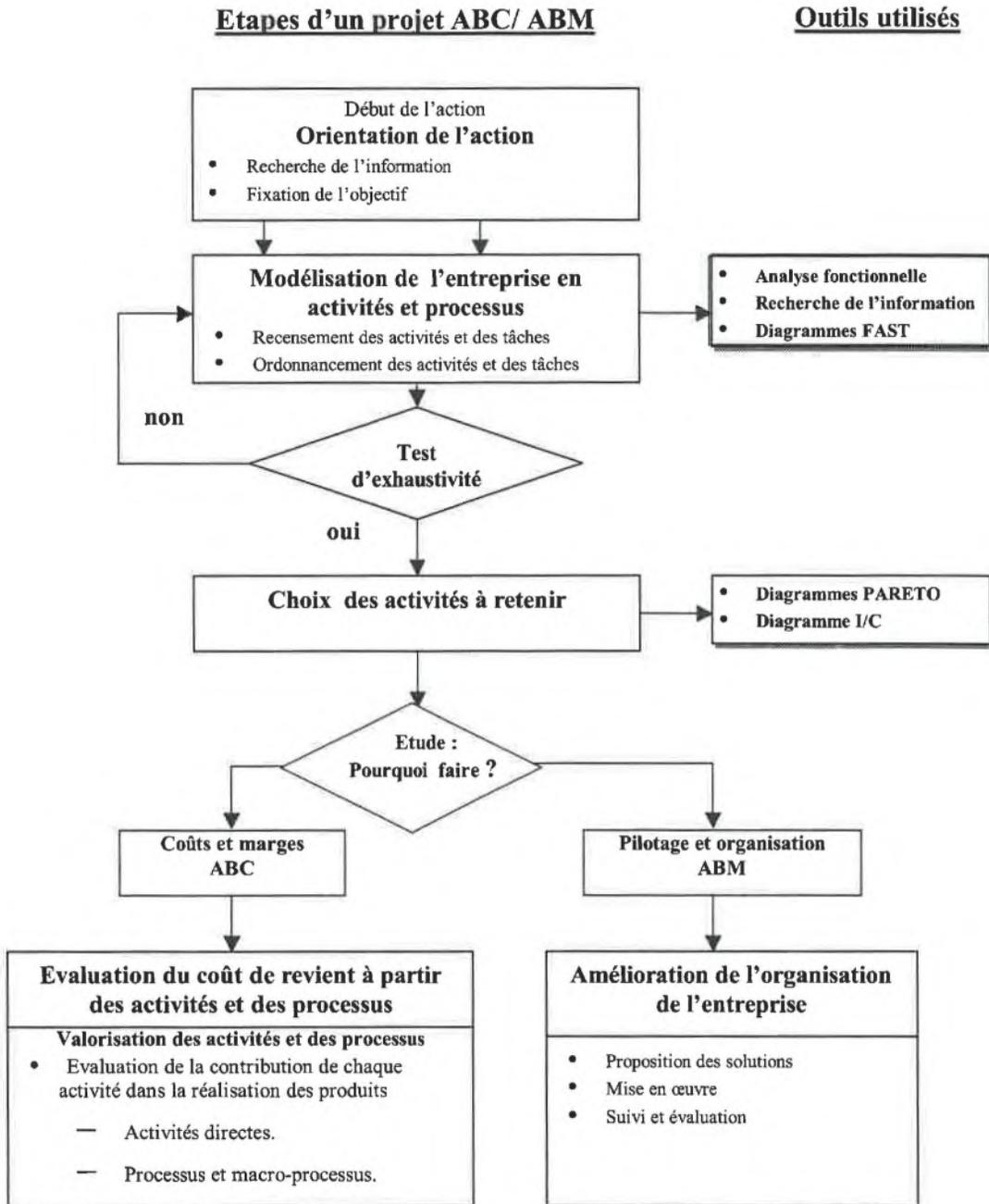


Figure 1 : Etapes de mise en place de l'ABC/ABM.

2.2 Modélisation de l'entreprise en activités et en processus

La détermination des activités dans le cadre de ce travail a été menée grâce à l'analyse fonctionnelle (comme dans le cas du diagnostic qualité (5)) qui a permis de systématiser la démarche. Ainsi les entretiens individuels ont-ils été réduits et le travail de groupes pluridisciplinaires a-t-il été favorisé.

2.2.1 Identification des fonctions de l'entreprise

L'analyse fonctionnelle externe (8), utilisant la méthode de l'environnement (9), permet de construire le « schéma de l'environnement » et d'identifier ainsi toutes les fonctions de l'entreprise. Selon la stratégie (2) adoptée, l'entreprise fera porter son action sur les fonctions essentielles pour suivre cette dernière.

2.2.2 Identification des activités et des tâches

Il s'agit de recenser les activités⁵ de l'entreprise en utilisant l'analyse fonctionnelle interne (8) appliquée à chaque service ou département de l'organisation. Chacun d'eux est analysé en considérant les sections ou les cellules qui le composent. Les liaisons entre ces entités, exprimées par « un verbe plus un complément », correspondent soit à des activités, soit à des tâches. Une première liste d'activités est obtenue. Des informations concernant les ressources (humaines, financières, technologiques et commerciales) consommées par les activités internes sont en même temps collectées.

2.2.3 Ordonnancement des fonctions, des activités et des tâches

Toutes les fonctions, toutes les activités et toutes les tâches retenues sont ordonnancées en utilisant le diagramme FAST⁶ organisationnel (5, 6).

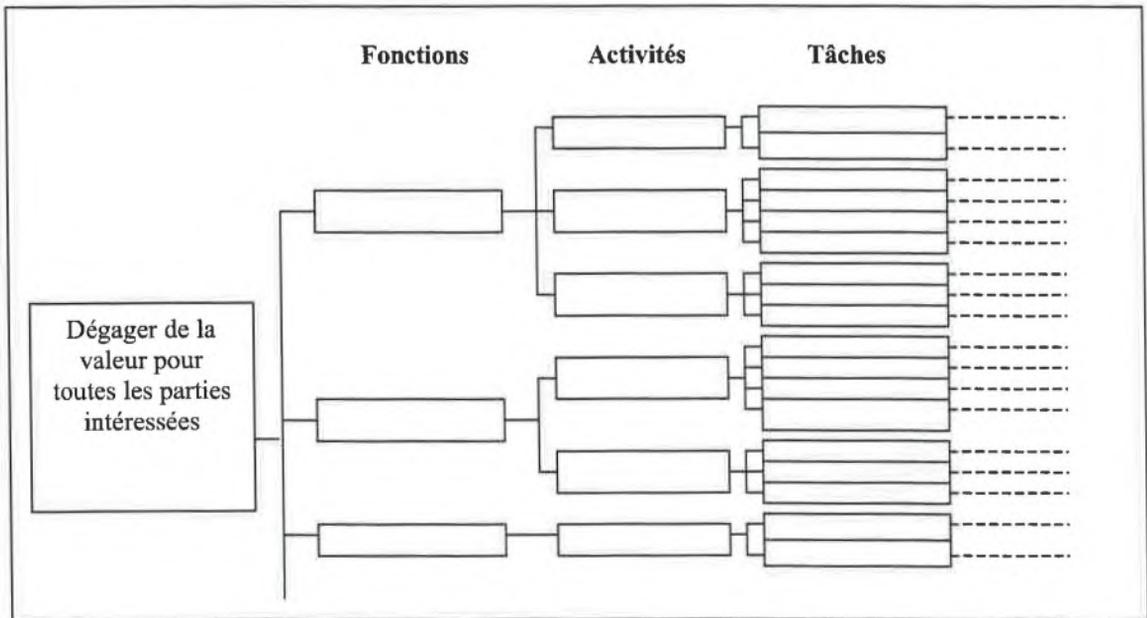


Figure 2 : Le FAST organisationnel.

(⁵) Une activité est un ensemble homogène de tâches auquel on peut attribuer un inducteur de coût qui permet de contrôler et d'évaluer le flux de ressources consommées. (Ce vecteur doit être mesurable, observable et contrôlable.)

(⁶) Outil de l'analyse de la valeur.

Ce diagramme permet une visualisation de l'organisation de l'entreprise, transformée en un ensemble de rectangles, et facilite ainsi

- l'identification de tous les attributs de chaque activité (Comment définir les opérations qu'elle contient ? Qui déclenche l'activité ? Qui exécute l'activité suivante ? Quels sont les moyens humains, financiers, commerciaux et technologiques utilisés par l'activité ?) ;
- le recensement des temps passés et des quantités produites pour toute activité (fiches de temps ou interview du personnel concerné).

2.3 Validation et test d'exhaustivité

A ce niveau, il est indispensable de valider la liste d'activités avec un groupe de responsables : s'il y a un manque, il faut le compléter; s'il y en a en surplus, il faut regrouper les activités similaires et surtout celles qui consomment les mêmes ressources. Les outils utilisés, étant des outils de visualisation, favorisent la discussion et permettent d'intégrer les différents points de vue individuels dans un point de vue collectif (10). A ce stade, il est fort recommandé que la liste retenue soit approuvée par le directeur général qui se fait donc le principal avocat du projet et lui donne sa légitimité (4). Ainsi, la liste validée sera le point de départ du projet ABC/ABM.

2.4 Choix des activités à retenir

Pour éviter de mettre en place un système lourd à gérer, nous appliquons à la liste précédente un ensemble de filtres (3) pour ne retenir que les activités qui sont soit consommatrices d'une part importante de ressources, soit réclamées par le client (11). Michel Lebas (12) évoque deux genres d'activités (à valeur ajoutée et sans valeur ajoutée) et il les classe en principales et secondaires. Il ajoute que la réflexion sur le classement de ces activités est d'un niveau stratégique.

En effet, pour permettre au groupe de mener à bien cette étape, très importante pour la suite du projet, deux outils du MV ont été intégrés en plus de ce qui a été avancé dans la littérature : le diagramme de Pareto et le diagramme I/C (13).

Le diagramme de Pareto est utilisé pour identifier les activités qui consomment 80% des ressources⁷ et pour guider de la sorte le groupe dans le choix des activités à retenir.

Le diagramme I/C (5, 6) (voir l'étude de cas 1) est un moyen de visualisation sur deux axes (le coût de l'activité en abscisse et l'importance relative de l'activité en ordonnée). Pour calculer l'importance relative des activités, le groupe peut utiliser la grille de comparaison par

(7) Les ressources à prendre en compte seront choisies selon l'objectif fixé et la nature de l'activité de l'entreprise. Les deux études présentées ci-après fournissent des exemples concrets.

paire (13). La discussion du groupe porte sur l'importance de la contribution de chaque activité dans la réalisation de la stratégie de l'entreprise et l'atteinte des objectifs préconisés. L'outil permet de transcrire le savoir tacite (10) du groupe et d'obtenir, rapidement et facilement, un consensus sur toutes les activités dont l'importance et le coût sont disproportionnés. En effet, les points qui s'éloignent de la bissectrice représentent des activités qui doivent faire l'objet d'une analyse afin de vérifier la pertinence des choix concernant ces activités (les moyens humains et matériels, les méthodes et l'organisation mises en œuvre). Ainsi ce diagramme mène-il le travail du groupe vers l'ABM et oriente-il la réflexion vers les projets prioritaires. Cette radiographie de l'organisation permet donc aux managers de prendre des décisions diverses telles que la création ou la consolidation d'une fonction ou au contraire l'externalisation (*outsourcing*) des activités qui consomment beaucoup de ressources sans qu'elles apportent de la valeur. Rolf Wigand *et al.* (14) proposent une piste pour la prise d'une telle décision en se basant sur le coût des transactions et le degré de spécificité du service échangé en s'appuyant sur le modèle théorique développé par Williamson (1995).

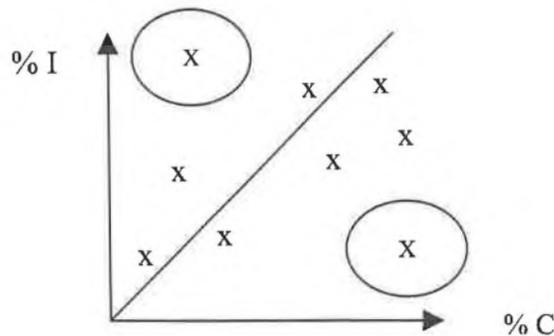


Figure 3 : Diagramme I/C (Importance/ Coût).

2.5 Evaluation du coût de revient à partir des activités et des processus

Regroupement des activités en processus

Partant du diagramme FAST, on identifie les activités et les tâches qui constituent un même flux : flux d'informations, flux de matières, flux de sous-produits ou une combinaison d'un ou de plusieurs de ces flux. On ordonne les activités ou tâches de chaque flux identifié selon l'ordre chronologique de leur exécution. Ainsi, chaque flux représente-il un processus ou un sous-processus. On identifie par la suite les éléments de sortie pour chaque processus qui sont en même temps les éléments d'entrée d'un autre processus. On établit ainsi la cartographie en schématisant les différents processus inter-reliés. On obtient le coût de revient du produit en valorisant les ressources consommées par les activités et les processus qui participent à la réalisation de ce dernier. Le calcul des coûts de revient se fait suivant les trois étapes préconisées par L.Ravignon *et al.* (3) et en cohérence avec ce qu'avance Ron Bleeker (15).

3. Etude de cas -1

3.1 Orientation de l'action

Cette étude a été menée au sein d'une entreprise de services privée offrant trois principaux types de services : formation (en inter et en intra-entreprise) et audit du système qualité. L'entreprise sous-traite sa comptabilité et n'a jamais entrepris de démarches pour connaître le coût de revient de ses prestations. Elle propose ses prix en s'alignant sur la concurrence sans aucune connaissance des coûts de revient.

3.2 Modélisation de l'entreprise en activités

L'analyse fonctionnelle, menée comme nous l'avons expliqué dans la méthodologie exposée ci-dessus, a permis de construire le diagramme FAST organisationnel de l'entreprise⁸. La recherche de l'information dans l'historique des années précédentes et auprès des employés a permis d'approcher la fréquence annuelle et les temps moyens d'exécution de chaque activité.

3.3 Choix des activités à retenir

S'agissant d'une production de services, nous avons pris en compte, à ce stade de l'étude, les temps mis pour réaliser les différentes activités afin de les valoriser. Pour faire le choix des activités à retenir pour l'implantation du système ABC, nous avons établi le diagramme de Pareto (figure 4) ainsi que le diagramme (I/C) importance (en %) coût (en %) (figure 5 : voir § 3.4.2). L'utilisation de ces graphiques a facilité la communication dans le groupe en permettant une synthèse de l'expérience collective.

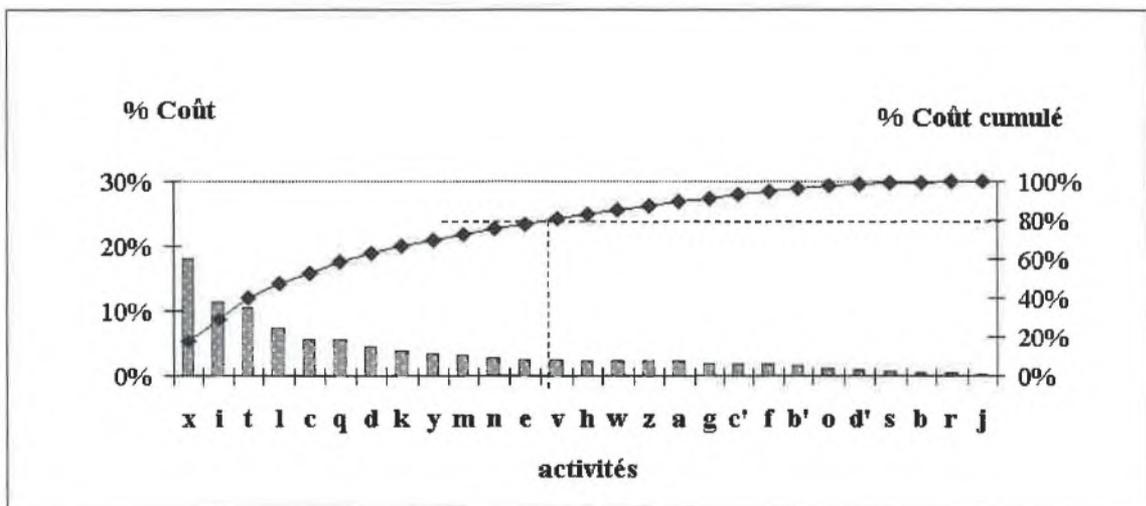


Figure 4 : Diagramme de Pareto des coûts des activités.

⁸ Pour des raisons de confidentialité, le FAST ne peut être représenté.

Les activités qui représentent 80% des ressources en temps sont donc: (x : effectuer les recouvrements, i : organiser matériellement les séminaires, t : saisir les transparents, l : animer les séminaires, c : préparer la documentation, q : effectuer l'audit, d : préparer les attestations, k : élaborer le catalogue annuel, y : gérer les comptes, m : concevoir et rédiger la documentation, n : concevoir et rédiger les transparents).

Nous avons porté notre attention pour le projet ABC sur ces onze activités considérées comme les principales consommatrices des ressources disponibles.

3.4 Evaluation du coût de revient à partir des activités et des processus

Nous avons commencé par identifier les activités qui interviennent dans la réalisation de chaque service (tableau 1). Ensuite nous avons identifié les unités d'œuvre consommées par chaque activité. On remarque que la réalisation des séminaires en inter et en intra nécessite les mêmes activités. Seul le nombre d'unités d'œuvre fait la différence entre les deux produits.

Activités	Produits		
	séminaire en inter	séminaire en intra	Audit
l : organiser matériellement les séminaires	X	X	
t : saisir les transparents	X	X	
l : animer les séminaires	X	X	
c : préparer la documentation	X	X	
q : effectuer l'audit			X-
d : préparer les attestations	X	X	X
m : concevoir et rédiger la documentation	X	X	
n : concevoir et rédiger les transparents	X	X	

Tableau 1 : Le tableau activités/produits.

Les informations disponibles lors de notre intervention étaient trop incomplètes pour pouvoir attribuer à chaque activité le nombre d'unités d'œuvre correspondant. La fiabilité de l'information sera améliorée grâce aux fiches de collecte de l'information que nous avons proposées (voir § 3.4.2). De plus, il est utile de rappeler que les unités d'œuvre servent à exprimer au mieux la manière dont sera consommée l'activité par le produit ou par le client.

Les activités telles qu'« effectuer l'audit », « concevoir et rédiger les transparents et la documentation » ne requièrent que de la masse salariale ; le temps est donc la seule ressource consommée. Dans ce cas, la masse salariale sera considérée comme la seule unité d'œuvre.

Les activités x : « effectuer les recouvrements », k : « élaborer le catalogue annuel » et y : « gérer les comptes » qui participent indirectement à tous les produits seront, quant à elles, réparties au prorata entre les trois prestations, ainsi que les activités non prises en compte par le Pareto (les 20% restant).

Selon l'historique de l'année précédente, nous avons pu déterminer le nombre de séminaires en intra et en inter ainsi que le nombre d'audits ; nous avons ainsi affecté aux charges fixes respectivement les pourcentages de chaque produit suivant sa contribution en volume : 64%, 31% et 5%.

3.4.1 Calcul du coût de revient de chaque service

L'entreprise ne souhaitant pas dévoiler les coûts de revient de ses trois prestations, nous présentons seulement les formules permettant leur évaluation :

- coût du séminaire en inter-entreprises : il est constitué du prix de l'hôtel + les honoraires de l'animateur + le prix des fournitures distribuées + 64% des charges fixes + Σ (coût des unités d'œuvre \times nombre d'unités d'œuvre).
- coût du séminaire en intra-entreprises : il est constitué du prix de l'hôtel lorsque le séminaire y est effectué + les honoraires de l'animateur + le prix des fournitures distribuées + 31% des charges fixes + Σ (coût des unités d'œuvre \times nombre d'unités d'œuvre).
- coût de l'audit : Il est constitué de 5% des charges fixes + Σ (coût des unités d'œuvre \times nombre d'unités d'œuvre).

Grâce à des fiches de collecte d'information (voir § 3.4.2) et après le dépouillement des données chiffrées obtenues, la direction pourra aisément appliquer les formules de calcul du coût de revient. Ainsi elle aura un système ABM dynamique construit à partir d'informations suscitant l'amélioration des coûts et l'apprentissage organisationnel.

L'entreprise disposera donc d'un système d'aide à la décision et pourra, si nécessaire, procéder à la révision de ses tarifs en fonction de sa marge réelle et du contexte concurrentiel du service proposé.

3.4.2 Pilotage et organisation (ABM)

Nous voyons donc comment cette démarche débouche sur la proposition de solutions pour améliorer le rendement de l'entreprise dans le cadre d'un projet ABM. En effet, le diagramme importance/coûts (figure 5) nous révèle que l'activité « effectuer les recouvrements » n'apporte aucune valeur au client, alors qu'elle consomme beaucoup de ressources. Ainsi, nous proposons une fiche de collecte de l'information pour cette activité en vue de prendre les mesures adéquates pour minimiser son coût.

Nous découvrons aussi à partir de ce diagramme que l'activité s : « sélectionner et contacter les animateurs » est importante mais consomme très peu de ressources. Ceci a amené la direction à réfléchir sur sa stratégie de partenariat et de collaboration avec les consultants free-lance.

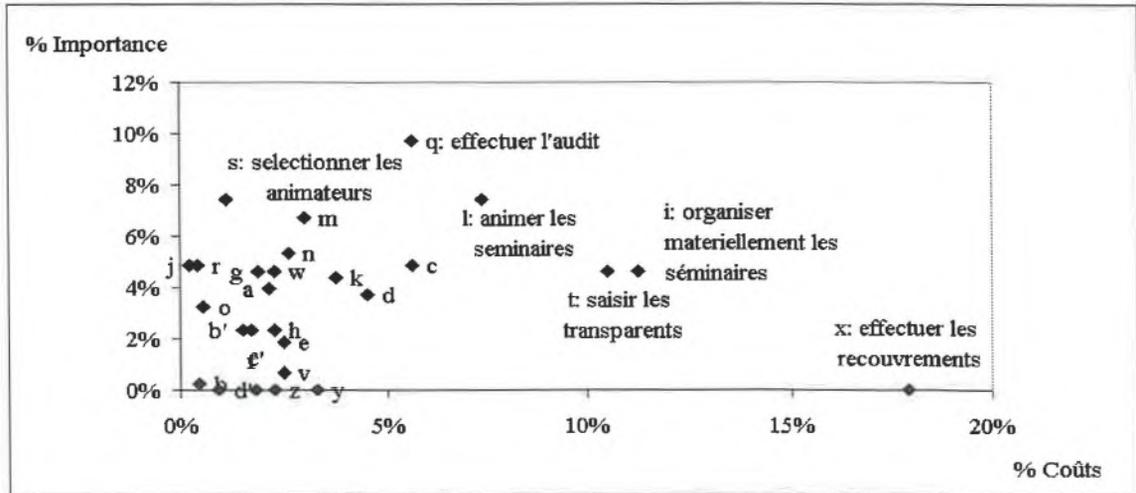


Figure 5 : Le diagramme (I/C) importance / coûts.

3.4.3 Proposition de fiches de collecte de l'information pour les activités

Pour connaître réellement les ressources engagées dans chaque produit et déterminer les temps non productifs qui ne génèrent pas de la valeur, il faut introduire des fiches de collecte de l'information. Ces fiches permettront de déterminer les données nécessaires pour calculer le coût de revient de chaque produit. Chaque employé pourra évaluer la manière dont il est en train d'utiliser son temps ; ainsi il s'engagera dans l'organisation de son système de travail afin de réduire le temps perdu dans des actions inutiles telles que la recherche d'un fax sous une pile de feuilles ou le déplacement fréquent d'une imprimante).

Nous avons donc proposé des fiches concernant les activités qui demandent le plus de temps selon les estimations déjà faites. Ces activités sont : effectuer les recouvrements, organiser matériellement les séminaires, rédiger les rapports des audits, saisir les transparents et préparer les attestations.

4. Etude de cas 2

4.1 Orientation de l'action

L'entreprise en question, opérant dans le secteur agro-alimentaire, fabrique trois types de familles de produits : « Cha, Cof et Che ». L'entreprise emploie 232 personnes réparties de la façon suivante : (22 cadres, 3 ingénieurs, 28 agents de maîtrise et 179 agents d'exécution). L'entreprise détient une part de marché de 31%. Outre le marché local, l'entreprise commercialise ses produits en France, en Afrique du Nord (Libye, Algérie, Maroc) et en Afrique Centrale (Sénégal, Côte d'Ivoire). La méthode adoptée par l'entreprise pour le calcul du coût de revient présente quelques inconvénients :

- la structure des coûts des produits est difficile à établir ;
- la méthode ne retient que deux unités d'œuvre qui sont le tonnage et le chiffre d'affaires par ligne de produit, ce qui fausse la répartition des charges indirectes ;
- les charges directes sont réparties sur les ateliers, puis elles sont réparties sur les produits suivant une seule unité d'œuvre (le tonnage produit), ce qui suppose que les produits sortant d'un même atelier supportent de la même manière les coûts de la main-d'œuvre et des amortissements directs ;
- le calcul du coût de revient se fait annuellement après constatation des charges totales et complètes de l'exercice. Il n'existe pas de suivi périodique de l'évolution des coûts des produits ; les comptes ne se font qu'*a posteriori* et, ainsi, la production de l'année courante supporte les charges de l'année précédente.

L'entreprise désirent garder sa situation de leader face à une concurrence de plus en plus accrue sur le marché tunisien a décidé de mettre en place un système de calcul de coût de revient par la méthode ABC/ABM et donc de réviser sa politique de prix. L'étude se concentrera sur l'intégralité de l'entreprise sans restriction afin d'appréhender les véritables problèmes. L'analyse des coûts de revient concernera seulement les produits de la famille « Cha » étant donné qu'elle représente 66% du chiffre d'affaires.

4.2 Modélisation de l'entreprise en activités

Comme cela a été décrit précédemment, cette étape consiste à rechercher les fonctions ainsi que les activités qui assurent la réalisation des différents produits. Pour garantir l'exhaustivité de la liste des activités, nous avons utilisé la méthode d'interaction avec le milieu extérieur (8). Le diagramme FAST a permis d'ordonner les activités identifiées pour chaque direction et/ou chaque service. La figure 6 présente, à titre d'exemple, une partie du FAST de la direction commerciale.

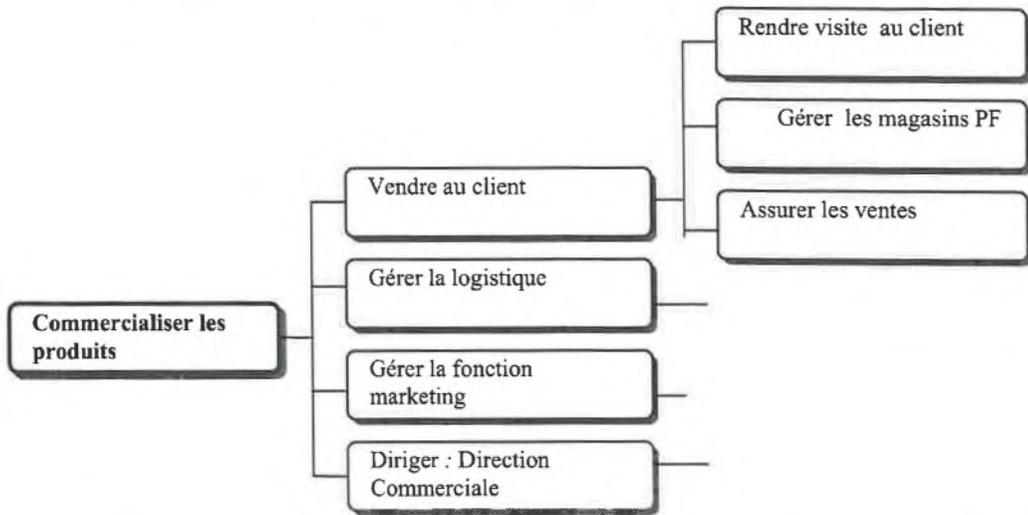


Figure 6 : Diagramme FAST de la fonction : Commercialiser les produits.

4.3 Choix des activités à retenir

Dans le but d'éviter une procédure de calcul trop lourde à gérer, nous avons construit le diagramme de Pareto (figure 7) qui présente la répartition des charges. Il fait clairement apparaître l'importance de la masse salariale ainsi que les coûts d'achat de la matière première et de l'emballage.

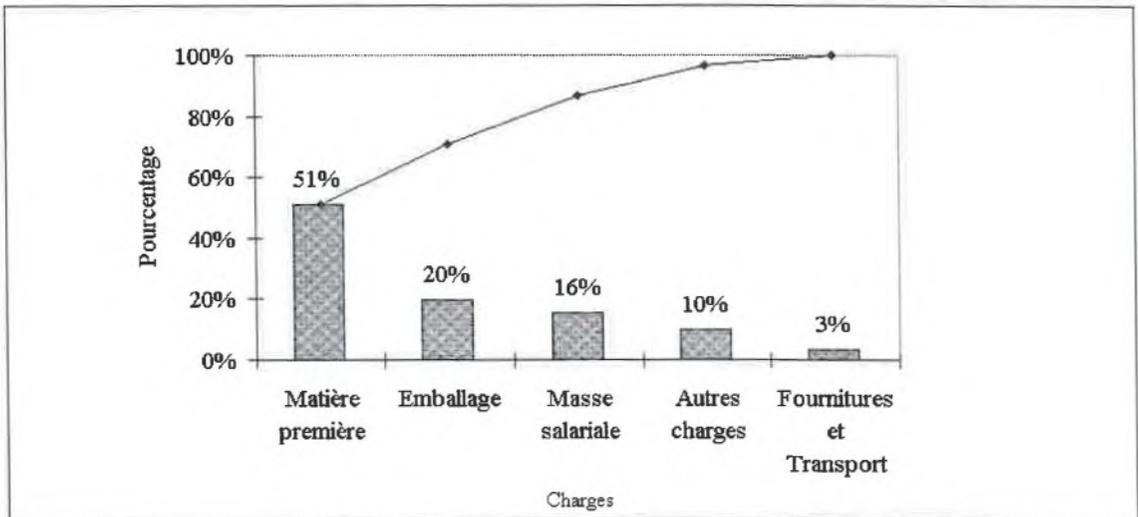


Figure 7 : Répartition des charges par type d'usage.

Afin d'analyser la répartition de la masse salariale, nous avons construit un deuxième diagramme de Pareto (figure 8).

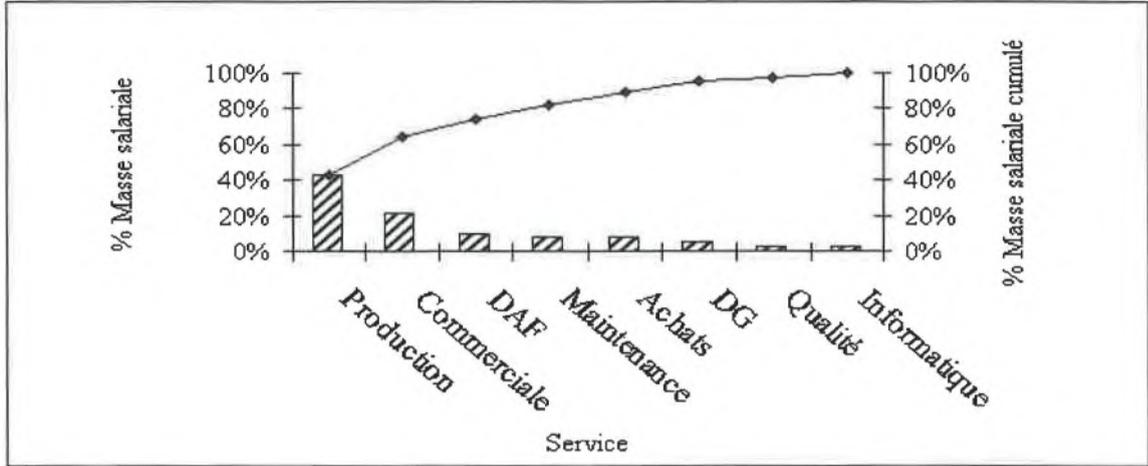


Figure 8 : Répartition de la masse salariale par service.

En se basant sur ces deux diagrammes, nous avons fait le choix de la liste définitive des activités qui seront prises en compte pour l'instauration de la procédure ABC. Afin d'évaluer les coûts, nous avons détaillé ces activités en termes de tâches et nous avons identifié les ressources qu'elles consomment. Cette description a fait apparaître chaque activité comme étant à la fois client et fournisseur, ce qui a guidé le choix des inducteurs.

Une fois que la liste des activités a été jugée assez exhaustive, nous avons procédé à leur classement en trois familles :

- en premier lieu, nous avons distingué « les activités directes » pour lesquelles il est possible de connaître, de manière tout à fait exacte, la consommation qu'un produit donné fait de chacune d'elles. ;
- en second lieu, nous avons regroupé d'autres activités en processus directs et en processus supports suivant leurs apports dans la réalisation des fonctions de l'entreprise. Les processus directs sont consommés directement par les produits. Les processus supports sont des processus d'accompagnement dont les activités ne concernent pas directement les produits. ;
- enfin les activités restantes sont considérées comme des macro-activités. Elles ne peuvent être incorporées dans aucun processus.

Le tableau 2 donne la liste des processus et des macro-activités.

Activités directes	Processus directs	Processus supports	Macro-activités
<ul style="list-style-type: none"> - Préparer fruits secs - Produire SIROP - Produire Nou - Produire Tah - Produire Cha - Conditionner automatiquement Cha - Conditionner semi-automatiquement Cha - Conditionner manuellement Cha - Conditionner Tah - Garnir en fruits secs - Produire Cof - Conditionner Cof - Produire Chew - Conditionner Chew 	<ul style="list-style-type: none"> - Produire ligne Cha - Produire ligne Cof - Produire ligne Che - Vendre au client 	<ul style="list-style-type: none"> - Gérer les achats - Contrôler la qualité - Maintenir l'outil de production - Gérer les ressources humaines - Alimenter les lignes de production - Gérer les stocks MP - Assurer le fonctionnement de l'usine. - Gérer la logistique 	<ul style="list-style-type: none"> - Gérer la fonction marketing - Gérer DAF - Diriger - Diriger l'informatique - Diriger l'entreprise

Tableau 2 : Activités directes, processus directs & supports, macro-activités.

4.4 Evaluation du coût de revient à partir des activités et des processus

Calcul du coût des activités

Afin d'aboutir à un calcul des coûts, nous avons réparti les différentes charges consommées par les activités. Pour ce faire, nous nous sommes basés sur la balance des charges de l'année qui a précédé l'année de l'étude.

Les charges qui sont reliées directement aux activités comme la masse salariale et les amortissements directs ont été imputées sans ambiguïté. Cependant, il existe d'autres charges communes à plusieurs activités : la répartition s'est faite, alors, par le biais de clés de répartition.

Calcul des coûts des produits

Le coût d'un produit dans le système ABC est constitué du coût de la matière première et des accessoires, du coût des activités directes consommées par les produits, du coût des processus directs majorés sollicités par les produits, et d'une quote-part du coût des macro-activités. La majoration du coût des processus directs se fait par l'imputation des processus supports grâce aux unités d'œuvre. Par exemple, le coût du processus support « maintenir l'outil de production » est réparti sur les trois processus directs « produire ligne Cha, produire ligne Cof et produire ligne Che » en fonction du temps d'entretien effectif passé sur chacune des trois lignes.

Etant donné que c'est la première tentative de calcul du coût de revient par l'ABC, beaucoup d'informations ne sont pas disponibles actuellement. C'est pourquoi nous avons proposé à la direction une structure du coût de revient en palliant cette insuffisance d'information par

- des estimations basées sur l'expérience des employés (par exemple, le temps productif par atelier). ;
- l'évaluation du coût des processus en ventilant les charges figurant dans la balance des charges sans passer par les coûts des activités puisque le système d'information est inopérant. Par exemple, en ce qui concerne le processus « Gérer les achats », aucune information sur le temps passé sur l'activité « sélectionner les fournisseurs » n'est disponible.

4.4.1 Pilotage et organisation (ABM)

La structure du coût de revient du produit Cha 5 kg, considéré comme produit-phare de l'entreprise (figure 9), montre que la consommation de matière, les frais de production et les frais de distribution représentent 80 % du coût de revient. Ceci nous permet de considérer que les processus clés qui doivent être maîtrisés sont les quatre processus directs (tableau 2) et le processus support « gérer les achats ».

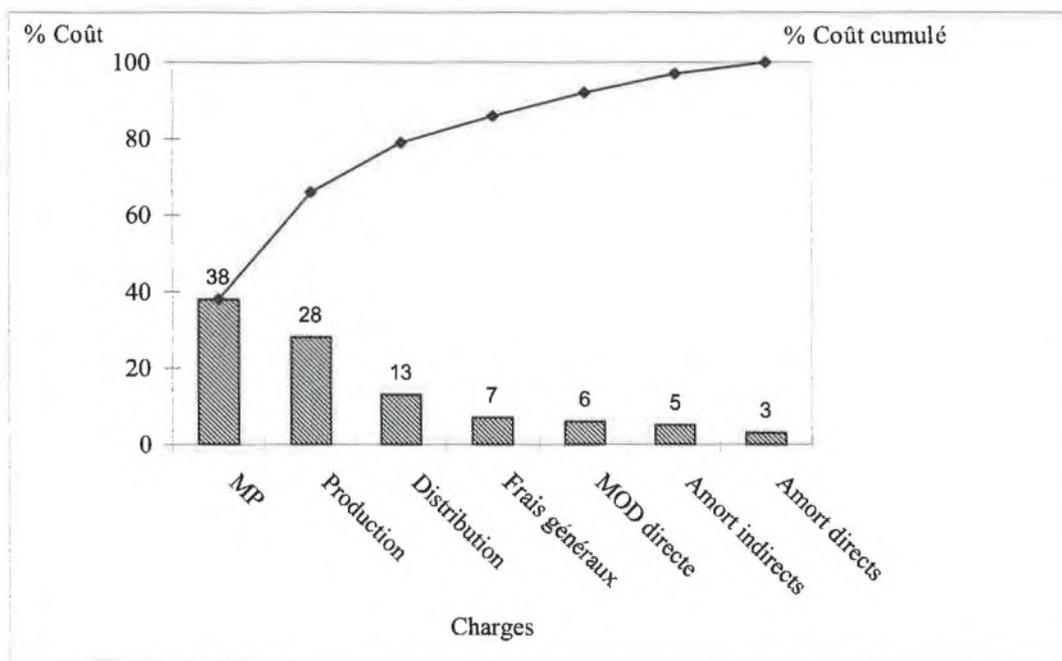


Figure 9 : Structure du coût de revient.

(MP : matière première, MOD : Main -d'œuvre, Amort. : Amortissement)

Quatre projets MV se dégagent : l'étude de la consommation des matières premières et des emballages, la gestion des matières consommables, la maîtrise des frais de production et la maîtrise des frais de distribution.

Ces projets seront étudiés par des groupes interdisciplinaires managés par des animateurs qui apportent le support méthodologique. Les méthodes et les outils du management par la

valeur seront utilisés pour systématiser une démarche permettant une analyse scientifique des observations sur le terrain ainsi que les données disponibles au sein du système d'information. Le travail en groupe permettra d'utiliser les outils de créativité pour la recherche de solutions innovantes. L'analyse des fonctions et des coûts permettra d'évaluer les solutions. L'utilisation de la notion de valeur permettra de choisir les meilleures solutions. Parmi ces méthodes, nous trouvons :

- les outils spécifiques du MV : l'analyse fonctionnelle, le coût des fonctions (CF), la Conception à Coût Objectif (CCO), le Cahier des Charges Fonctionnel (CdCF) ;
- les outils habituellement développés à l'extérieur du MV et notamment dans le cadre du management total de la qualité (TQM) : l'analyse statistique des données, l'analyse cause-effet, l'analyse des modes de défaillance et de leur criticité, les outils de créativité...

Au terme de ces projets MV, l'entreprise aura un système qualité qui se construira selon l'approche processus exigée par la norme ISO 9001 version 2000 (19). Les fiches de collecte des données soit améliorées, soit nouvellement créées, permettront de calculer le coût de revient par activités et donneront plus d'opportunité d'analyse et d'amélioration, aussi bien de l'organisation que des procédures mises en œuvre. Ainsi un ensemble d'indicateurs sera élaboré pour assurer le suivi des actions ainsi que la performance « efficacité et efficience » (17) des processus de l'entreprise. Ces indicateurs alimenteront les deux axes, processus interne et apprentissages, du tableau de bord équilibré BSC (20) ou *Balanced Scorecard* (21). Ces derniers sont élaborés en associant étroitement les opérationnels avec une démarche *bottom-up* qui vient consolider l'approche *top-down* du BSC (20).

5. Complémentarité et synergie entre TQM et MV

Pour réussir la mise en œuvre d'un système de calcul du coût de revient par la méthode ABC, le projet doit s'inscrire dans une démarche de participation totale de tous les services et de tout le personnel de l'entreprise. Ceci permettra de mettre en œuvre un système reposant sur des informations dynamiques qui donnent l'opportunité à l'entreprise de passer à un concept plus large « l'ABM » (1).

L'implantation du management total de la qualité « TQM », appuyé par une approche de management par la valeur (MV), permet de développer les capacités humaines en associant travail quotidien et travail d'amélioration. En effet, l'approche MV a le grand mérite de permettre de déterminer les bonnes lignes directrices ou asymptotiques vers lesquelles tous les efforts vont progressivement tendre. Cette vision met les méthodes et les outils en synergie et non en concurrence (figure 11) et permet à l'entreprise de se lancer dans un programme d'amélioration continue orienté vers les processus selon le cycle PDCA de Deming.

Le projet « ABC/ABM » devient donc un projet prioritaire (figure 11) dans une approche mixte TQM/MV. Ceci permet de lever l'ambiguïté de compréhension qu'ont les managers du MV. Ce projet permettra de mettre en réseau l'information nécessaire pour une étude ABC, pour la construction d'un tableau de pilotage « BSC », ou pour engager une action ABM regroupant un certain nombre de projets (nommés projets d'amélioration de la qualité dans le cadre du TQM ou projets MV dans le cadre du MV). Les technologies de l'information et de la communication (TIC) contribuent dans le cadre de ces projets à l'émergence de relations plus directes et immédiates entre les hommes (23) et favorisent ainsi la gestion et l'analyse des données.

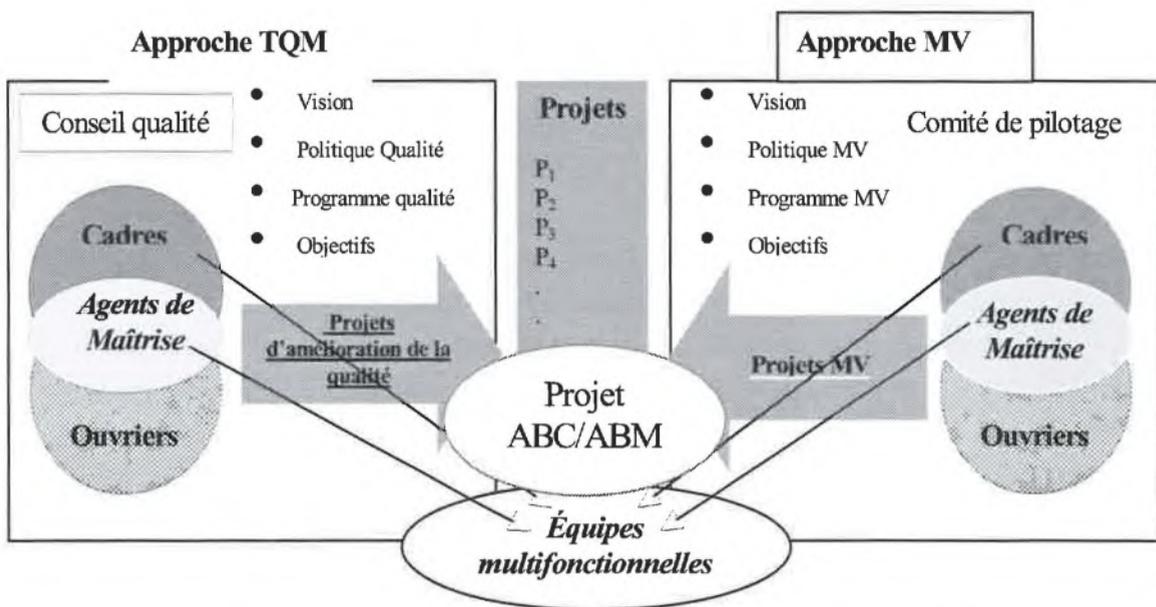


Figure 11 : Complémentarité et synergie entre TQM et MV.

Les études de cas présentées, étant réalisées dans le cadre de projets de fin d'études d'élèves-ingénieurs, montrent bien le bénéfice de la coopération entre les entreprises⁹ et l'université dans l'instauration d'un processus d'apprentissage et la réduction de son coût.

6. Conclusion

Le management par la valeur par ces outils et par ces méthodes vient de soutenir un projet ABC/ABM, notamment par son approche fonctionnelle. Les deux études de cas présentées se sont faites avec l'aide des opérationnels, dans un langage accessible et dans une perspective

(⁹) Nos remerciements vont aux deux entreprises qui ont permis aux élèves-ingénieurs (Imen Safi, Ines Dridi, Imen Matoui et Hatem Hadda) l'application de la démarche.

transversale fondée sur les activités et les processus. Ainsi, une communication directe autour du projet s'est établie, ce qui augmentera la fiabilité de la collecte de l'information grâce aux fiches nouvellement conçues. Ceci renforcera la légitimité du projet (4) et permettra à l'entreprise d'évoluer d'une simple génération d'informations ABC à leur utilisation réelle afin d'améliorer ses bénéfices (4).

L'utilisation des outils du MV par des groupes pluridisciplinaires favorisera la gestion du savoir, l'amélioration de l'apprentissage organisationnel (1) et mettra en route la spirale du savoir (10).

La démarche développée s'applique aussi bien au sein d'une entreprise industrielle que de services. Elle a l'avantage d'être systématique, organisée et participative. En effet, les outils utilisés donnent une élasticité à la méthode surtout dans sa première application. Les deux études présentées montrent bien que malgré un manque considérable d'informations, la direction de l'entreprise a pu tirer profit des premiers résultats qui orientent bien la suite du projet ABC/ABM.

7. Bibliographie

1. James M.Reeve., (1996), L' « activity-based management » en question, *L'expansion management Review*, décembre 1996, pp31-41.
2. Michael Porter, *Competitive advantage*, (1985), New York, Free, Press, traduit sous le titre *L'avantage concurrentiel*, Paris, Inter Editions, 1986.
3. L.Ravignon, P.L.Bescos, (1999), *Gestion par activité « La méthode ABC/ABM Piloter efficacement une PME »*, Editions d'organisation.
4. Michael Roberts et Katherine Silvester. , (1996), "Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir " , *L'expansion Management Review*, mars 1996, pp.35-44.
5. Bejar Bahia. , (2000), "Diagnostic qualité par l'Analyse de la Valeur", *La cible*, n° 81, pp.22-27.
6. Bejar Bahia et Victor Constantinov., (1997), "L'Analyse de la Valeur du produit industriel à l'entreprise industrielle", *La Valeur*, n° 69.
7. Norme NF X 50-152 août 1990.
8. Norme NF X 50-100 décembre 1996.
9. AFAV, (1995), *Analyse la Valeur*, ministère de la coopération technique.
10. Ikuji Nonaka, (1991), *L'entreprise créatrice de savoir*, *Havard Business Review*, le Knowledge management, Nouveaux Horizons, éditions d'organisation, quatrième tirage 2001.
11. Bejar Bahia. , (2001), *Améliorer la compétitivité du secteur hôtelier par le « Management par la Valeur »*, *Revue française de gestion industrielle*, Vol.20, n°3, pp. 53-67.
12. M.Lebas, (1992), "Comptabilité analytique basée sur les activités analyse et gestion des activités", *Revue française de Gestion industrielle* n° 4, p.59 – 86.

13. David J. Demarle et M. Larry Shillito, (1984), "Handbook of Industrial Engineering", Prude University, WILEY ed., USA
14. Rolf WIGAND, ARNOLD Picotl et Ralf Reichwald , (1997), Information Organisation and Management, Ohn Wiley & Sons.
15. Ron Bleeker., (2001), Key Features of activity-based budgeting, Journal of cost management, July August 2001, pp.5-20.
16. Art Kleiner et George Roth., (première publication 1997), L'expérience comme guide de l'entreprise, Harvard Business Review, le Knowledge management, Nouveaux Horizons, éditions d'organisation, quatrième tirage 2001.
17. Norme ISO 9004, Système de management de la qualité. Lignes directrices pour l'amélioration des performances, décembre 2000.
18. Afnor, (1998), de l'analyse de la valeur au management par la valeur, AFNOR.
19. Norme ISO 9001 : version 2000, Système de management de la qualité
20. Carla Mendoza et Robert Zrihen. , (1999), "Du balanced scorecard au tableau de pilotage", *L'expansion management Review*, décembre 1999, pp.102-110.
21. R.S. Kaplan D.P. Norton, (1996), "Linking the Balanced Scorecard to Strategy", *California management revue* , Vol. 39, NO. I FALL
22. Shoji Shiba. Alan Graham. David Walden, (1997), 4 révolutions du management par la qualité totale, Traduit par René Pétri, Dunod.
23. Jean Michel., (2001), "Le management par la valeur démarche de coaching pour l'accompagnement dans les organisations", *Revue française de gestion industrielle*, Vol. 20, n°2, pp.61-73.
24. Roy M. Woodhead, Clive G. Downs (2001), "A l'écoute des clients du management par la valeur au Royaume-Uni", *Revue française de gestion industrielle*, Vol. 20, n°2, pp.43-50.
25. David A. Garvin., (première publication 1993), Gérer une organisation intelligente, Havard Business Review, le Knowledge management, Nouveaux Horizons, éditions d'organisation, quatrième tirage 2001.