

# LE MODELE ABC POUR UN MEILLEUR PILOTAGE DE LA FONCTION LOGISTIQUE

Zouhair DJERBI\* et Samir AYOUB\*\*

---

Résumé. - La fonction logistique a connu d'importantes transformations au cours des dix dernières années, conduisant à une nouvelle approche en matière de pilotage des coûts et de la valeur. Parallèlement, le modèle ABC suscite plusieurs interrogations quant à sa capacité à répondre aux nouveaux défis de la fonction logistique. L'objectif de cet article est d'étudier, à travers une étude exploratoire, l'impact de la mise en place du modèle ABC sur le pilotage de la chaîne logistique. Les résultats de notre étude montrent que le modèle ABC est perçu par ses utilisateurs comme un outil d'amélioration de la performance.

Mots-clés : SCM ; Modèle ABC ; Performance.

## 1. Introduction

Les fonctions opérationnelles ont connu d'importantes transformations, conduisant à une nouvelle approche en matière de pilotage des coûts et de la valeur. En particulier, la fonction logistique, en adoptant le Supply Chain Management (SCM) s'est vue confier des ambitions et des objectifs nouveaux et stratégiques. Selon l'AFNOR (Association Française de Normalisation), le Supply Chain ou Chaîne Logistique est une fonction dont « la finalité est la satisfaction des besoins exprimés ou latents, aux meilleures conditions économiques pour l'entreprise et pour un niveau de service déterminé. Les besoins sont de nature interne

---

\* Chercheur associé, ESSCA Ecole de Management - 1, rue Lakanal, BP 40348 - 49003 ANGERS cedex, Zouhair\_d@yahoo.fr.

\*\* Professeur associé, ESSCA Ecole de Management - 1, rue Lakanal, BP 40348 - 49003 ANGERS cedex, samir.ayoub@essca.fr.

(approvisionnement de biens et de services pour assurer le fonctionnement de l'entreprise) ou externe (satisfaction des clients) » (Norme X50-600). Face à cette mutation de la fonction logistique, de nouveaux besoins en termes de pilotage des coûts sont apparus, amenant le contrôle de gestion à adapter ses outils de travail.

Parallèlement, le contrôle de gestion a vu son périmètre d'action s'étendre à un nombre croissant de fonctions opérationnelles dans les organisations. De nouvelles méthodes de comptabilité de gestion, telles que la méthode ABC (Activity-Based Costing, Comptabilité par activités), ont activement contribué à ce phénomène. Le modèle ABC cherche à répondre aux insuffisances des méthodes traditionnelles de calcul de coût. Sa grande force est de faire abstraction de la structure organisationnelle pour analyser les processus créateurs de valeur (Mevellec, 1993 ; Alcouffe et Malleret, 2004). Face aux mutations de la fonction production en particulier, ce modèle constitue un outil adéquat de mesure et de gestion de la performance de la production car il permet de piloter la fonction en mettant en évidence des activités ou processus à l'origine de cette performance (Mevellec, 1993 ; Lorino, 2001), bien qu'il soit loin de faire l'unanimité auprès des chercheurs et des entreprises. En effet, il présente un certain nombre de faiblesses (Zelinschi, 2009), et la diffusion marketing du « produit ABC » par les consultants conduit de nombreux observateurs à être sceptiques quant aux performances annoncées de ce modèle (Noreen, 1987).

L'examen de l'impact du modèle ABC sur les fonctions opérationnelles de l'entreprise par les chercheurs s'est donc essentiellement focalisé sur la fonction production délaissant les fonctions en amont et en aval de la production. En effet, ces dernières ont fait l'objet de peu de recherches en matière d'impact du modèle ABC alors qu'elles connaissent une importance croissante au sein des entreprises, à l'image de la fonction logistique.

Ainsi l'entreprise, terrain de notre recherche-action, a transformé sa fonction approvisionnement – par la mise en place du SCM durant la période 2008 – 2009. Durant la même période, l'entreprise a également décidé de modéliser son organisation à l'aide de l'outil ABC<sup>1</sup>. L'objectif de l'article est donc d'examiner l'impact du modèle ABC sur la performance de la fonction logistique en pleine transformation. Nous précisons ici que la notion de performance se limite à l'amélioration qualitative et organisationnelle de la fonction étudiée.

Après avoir présenté les principaux résultats de la littérature sur les mutations de la fonction approvisionnement et sur les caractéristiques du modèle ABC, nous exposerons le matériau empirique et la méthodologie adoptée. L'analyse des résultats obtenus permet de mettre en évidence l'impact du modèle ABC sur les attentes des managers de la fonction.

---

<sup>1</sup> Nous qualifions de méthode « traditionnelle », la méthode de calcul de coût complet par les centres d'analyses, qui est répandue en France et de « nouvelle » la méthode ABC, au sens où elle est perçue comme nouvelle par les acteurs qui l'adoptent (Alcouffe et alii, 2003)

## 2. Revue de la littérature

Dans les sections qui suivent, nous précisons les enjeux liés à la gestion de la chaîne logistique dans l'entreprise.

### 2.1 *Les enjeux entraînés par la transformation de la chaîne logistique*

La fonction logistique a connu une mutation importante par l'adoption du Supply Chain Management (SCM). Le développement du SCM répond au besoin de maîtrise et d'optimisation de la chaîne logistique dans ses deux dimensions : optimiser les coûts logistiques et accroître la valeur. Cet objectif est également celui du modèle ABC, ce qui accentue l'intérêt du contrôleur de gestion pour cette fonction.

#### 2.1.1 La chaîne logistique en mutation

Quatre raisons principales conduisent à l'importance croissante de la SCM dans l'environnement économique. En premier lieu, la globalisation des marchés pousse les entreprises à développer de nouveaux avantages concurrentiels. En second lieu, les firmes se concentrent sur leurs compétences distinctives, abandonnant les compétences non stratégiques (Lummus et Vokurka, 1999). En troisième lieu, ces deux facteurs – globalisation et externalisation ou outsourcing<sup>2</sup> – contribuent à une concurrence mondiale croissante, qui en retour, accroît le degré d'incertitude pour la firme (Bandinelli et al., 2006). Cette incertitude peut être réduite par l'action de la coopération avec d'autres firmes. En quatrième lieu, de nouvelles possibilités sont offertes par les technologies de l'information afin de coordonner les unités géographiquement « déconnectées » (Meredith, 2001).

Le SCM est caractérisé par un certain niveau de complexité. Celle-ci s'exprime notamment au travers de l'amplification de la variabilité de la demande (AVD)<sup>3</sup>, du stock en consignation (accord contractuel entre le fournisseur et l'acheteur dans lequel le fournisseur accepte de rester propriétaire des marchandises stockées chez l'acheteur), de l'utilisation de l'EDI (échanges de données informatisés) et de la fréquence des livraisons. L'amplification de la variabilité de la demande reflète l'incertitude causée par un manque de communication entre les différents maillons de la chaîne d'approvisionnement. Ce phénomène est d'autant plus grand qu'une distance importante existe entre les entités amont et aval de la chaîne. La méthode de l'inventaire géré par le fournisseur (Vendor Managed inventory, VMI) permet de traiter ce phénomène en permettant à l'entité amont de gérer les stocks pour le compte des entités en aval de la chaîne d'approvisionnement.

---

<sup>2</sup> Il s'agit de l'externalisation d'activités, de connaissances ou de capacités réalisées auparavant par la firme qui externalise.

<sup>3</sup> Également connu sous le terme de Bullwhip effect.

Par ailleurs, la gestion des commandes dans le cadre d'une supply chain peut s'appuyer sur trois approches différentes afin de fournir une aide à la décision : le premier modèle est le modèle available-to-promise (ATP) : le rôle fondamental de cette fonction de la supply-chain est de fournir aux requêtes des clients des informations sur la disponibilité des produits. Le second modèle, capable-to-promise (CTP), concerne la capacité du fournisseur à s'engager auprès du client sur la mise à disposition du produit lors de la prise de commande, quelles que soient les modalités. Ces deux modèles mettent l'accent sur la capacité de production et la disponibilité en stock permettant de prendre des décisions d'acceptation ou non d'une commande. Enfin, le troisième modèle profitable-to-promise (PTP) permet au fournisseur de comparer le profit potentiel issu d'une commande client au coût associé à cette commande. Les deux premiers modèles - ATP et CTP - répondent à la question "puis-je traiter cette commande ?" alors que le troisième modèle répond à la question « devrais-je accepter cette commande ? » (Khataie, 2011) Ce dernier modèle, pour qu'il soit pleinement efficace, doit s'appuyer sur un système de coût permettant de « tracer » et d'analyser les effets de chaque décision sur les comportements de coûts de l'entreprise.

### 2.1.2 Les nouveaux défis en matière de gestion des coûts

Agndal et Nilsson (2009) identifient plusieurs raisons justifiant l'utilisation d'un système de calcul économique dans le SCM : évaluation des fournisseurs, développement conjoint, révision des prix et re-conception.

Seal et al. (1999) identifient trois rôles supplémentaires dévolus au système de coûts : aide à la décision de faire ou faire-faire, gestion des partenaires (basée sur les coûts plutôt que sur les prix) et évaluation des avantages d'un partenariat. Selon Ramos (2004) différentes méthodes peuvent être utilisées par le SCM : ABC, coût cible, comptabilité à livre ouvert, kaizein de coûts, tableau de bord prospectif, analyse de la chaîne de valeur et coût total de possession. La variété des méthodes proposées s'explique, selon l'auteur, par la complexité du SCM et par les nouveaux défis que le SCM soulève. Quant à la méthode de la comptabilité à livre ouvert, elle requiert un degré de coopération et d'intégration entre firmes très élevé, ce qui suppose une relation de confiance importante et difficile à obtenir. En effet, Kajüter et Kulmala (2005) ont identifié trois facteurs principaux qui influencent la volonté de partager des informations relatives aux coûts au sein d'un système de comptabilité à livre ouvert : l'intensité de la concurrence, le type de réseau et la taille de la firme. En revanche, les auteurs ne proposent pas d'application pratique. Ce qui démontre la difficulté de mise en œuvre d'une telle coopération.

Le supply chain manager est confronté à une nécessité de pilotage du SCM dans toutes ses dimensions : il doit être un planificateur, un coordinateur mais également un gestionnaire (Jouenne, 2010). En ce sens, les outils proposés par le contrôleur de gestion sont d'une utilité particulièrement importante. Cependant, les approches traditionnelles d'optimisation cherchent

à déterminer un portefeuille de commandes optimal, sans pouvoir évaluer l'impact des décisions tout au long de la chaîne logistique.

## 2.2 *Le modèle ABC : quelle utilité pour le SCM ?*

### 2.2.1 Les caractéristiques du modèle ABC

La méthode ABC conçoit l'organisation comme un « fournisseur » d'activités afin de délivrer des biens et services et dans cette optique, adopte un point de vue « processus ». Alors que la méthode des centres d'analyse adopte une vision hiérarchico-fonctionnelle (les centres de responsabilité), négligeant de ce fait la traçabilité des coûts. De nombreux auteurs ont ainsi mis en évidence la capacité du modèle ABC à assurer une traçabilité des charges indirectes (Mevellec 1993, 2005 ; Cokins 2003 ; Alcouffe et Malleret 2004).

Les méthodes traditionnelles de calcul de coût répartissent de manière arbitraire ces charges indirectes, sur la base de clés de répartition volumique et restreinte. Les produits fabriqués en grand volume se voient alors assignés des coûts indirects importants, négligeant de ce fait les autres facteurs de consommation de ressources, non liés au volume : complexité du processus de production, complexité de l'offre, gestion de la qualité, gestion de la logistique, etc. Le modèle ABC répond à cette insuffisance des méthodes traditionnelles en proposant une modélisation assise sur les activités. La consommation de ressources de ces dernières est identifiée à l'aide des facteurs de causalité, les inducteurs de coûts. Ceux-ci pouvant être volumiques ou non ; Le modèle ABC identifie ainsi une grande variété de facteurs de coûts qui ne sont pas uniquement volumiques.

Les activités peuvent ensuite être regroupées en processus, sur la base d'un inducteur commun. L'assignement des charges indirectes aux objets de coûts se fait alors en déterminant avec précision le nombre d'inducteurs consommés par chaque objet de coût. Pour illustrer nos propos, prenons l'exemple d'une entreprise qui commercialise deux produits : un produit A, fabriqué en grand volume sur la base de grandes séries, et un produit B, plus complexe, fabriqué en plus petits volumes (nombreuses séries de petite taille). La méthode classique de calcul de coût utilise des clés de répartition volumique (souvent l'heure de main d'œuvre directe ou le kilo de matières achetées) pour répartir les charges indirectes sur les produits. En conséquence, le produit A, fabriqué en grande quantité, se verra affecté une part importante de charges indirectes. A contrario, le produit B se verra assigné moins de charges indirectes. Le modèle ABC en rendant transparent la réalité de la consommation de ressources, identifie des facteurs de causalité mieux à même d'assurer la traçabilité des charges indirectes aux produits. Ainsi, le produit A, certes fabriqué en grande quantité, est moins complexe à fabriquer que le produit B dans la mesure où il fait l'objet de peu de séries de grande taille. L'inducteur de coût « taille des séries » rétablit la vérité économique en affectant des charges indirectes liées aux activités de

gestion de production plus conséquentes au produit B. En effet, celui-ci fait l'objet de nombreux lots mis en fabrication, très consommateur de ressources. Le modèle ABC peut ainsi apporter une meilleure clarification sur la rentabilité des produits, par rapport à la méthode des centres d'analyse.

Il convient de préciser que la méthode ABC n'est plus une méthode de calcul de coût nouvelle, elle est apparue en 1985 (il y a déjà plus de 25 ans). Toutefois, elle est perçue comme telle par les acteurs qui l'adoptent.

Dans les sections qui suivent, nous allons nous intéresser à l'impact du modèle ABC sur les attentes de la fonction logistique en pleine mutation.

### 2.2.2 Les apports pour le SCM

Le niveau de complexité du SCM est tel que les systèmes classiques de calcul de coût deviennent inopérants, dès lors qu'il s'agit de proposer une base pertinente pour la prise de décisions. Les managers de cette fonction ont des besoins en termes de visibilité de leur structure de coûts pour améliorer leur prise de décisions (Arns et al., 2002). En outre, les managers souhaitent disposer d'outils leur permettant de réaliser des prévisions et d'identifier les variables pouvant être manipulées afin d'atteindre la situation désirée. Ce besoin de planification est essentiel dans le cadre du SCM. Pour Axelsson et al. (2002), le modèle ABC offre une vision basée sur les activités et processus, ce qui permet d'évaluer les coûts des activités liés aux fournisseurs et d'assurer ainsi un meilleur contrôle de la fonction approvisionnement.

La question est dès lors de savoir si le modèle ABC, en fournissant une transparence dans les coûts, permet une réduction des coûts de transaction et, par là-même, une réduction de l'incertitude née des opérations au sein du SCM. Dans cette hypothèse, l'identification de liens de causalité dans la consommation des ressources permettrait de réduire les risques liés aux prises de décisions impliquant l'entité amont et l'entité aval de la chaîne logistique dans la mesure où les conséquences financières de telles décisions seraient mieux cernées.

Les travaux relatifs à l'impact de l'ABC sont essentiellement des travaux anglo-saxons. En outre, ils ne se positionnent pas du point de vue de l'acteur de la chaîne logistique, mais décrivent le processus et la méthodologie de mise en œuvre du modèle ABC au sein des chaînes logistiques (Schulze et al., 2011)

De même, les travaux sur l'impact de l'utilisation de la modélisation « Processus » pour la chaîne logistique montrent des aspects positifs (Benmoussa et al., 2009). Mais il s'agit d'une vision ISO 9000 du processus et non d'une vision « contrôle de gestion ». En effet, ces travaux ne prennent pas en compte le concept d'inducteur de coût et de chaîne de valeur.

Kerney (1994) propose un modèle centré sur cinq processus : acheter, concevoir, transformer, commercialiser et distribuer. Quant à l'ASLOG, son référentiel intègre dix processus principaux : management, stratégie et planification, conception et projets, approvisionner, produire, déplacer, stocker, vendre, retour et maintenance, indicateur de pilotage, progrès permanent. Deux reproches peuvent être faits à ce référentiel : tout d'abord, les processus proposés constituent des macro-activités n'offrant pas une granularité suffisante pour les acteurs de la chaîne logistique. En outre, il englobe des processus en tant que tels, avec des moyens de mesure de la performance de ces processus (indicateurs de pilotage) et des objectifs d'amélioration (progrès permanent).

Les travaux de Benmoussa et al. (2009) offrent un intérêt pour les entreprises déployant un SCM dans la mesure où ils proposent un formalisme pouvant servir de référentiel pour modéliser la chaîne logistique en processus. Néanmoins, il ne permet pas de montrer l'impact sur la performance de l'entreprise de ce déploiement en processus.

### 3. Étude empirique

#### 3.1 Terrain de la recherche

Il convient de préciser les objectifs de la recherche dans le cadre de cet article : il ne s'agit pas de porter un jugement sur la qualité de la démarche ABC ni sur les évolutions du modèle avec notamment le Time-driven ABC (Kaplan et Anderson 2007), mais de tester l'impact de cette méthode de calcul de coût sur la performance du SCM.

L'entreprise, MicroDiet, qui emploie 120 salariés et réalise la production et la commercialisation de produits diététiques auprès des consommateurs (vente par correspondance) et par le biais d'un réseau de pharmacies et de médecins, constitue un terrain pertinent compte tenu de notre objectif. En effet, elle a décidé de transformer sa fonction logistique en adoptant le SCM.

Afin d'identifier les variables principales répondant à notre objectif, des entretiens semi-directifs ont été mis en œuvre auprès des acteurs-clés de la fonction logistique. Les interviewés ont été sélectionnés sur la base de leur expertise au regard de notre objet de recherche. Les entretiens ont été menés en utilisant un guide réalisé à partir de la littérature (cf. annexe). Dix-neuf entretiens semi-directifs ont été conduits en 2009 et 2010 auprès de différents acteurs de la chaîne logistique de l'entreprise (tableau 1), avec une durée allant d'une heure à une heure et demi, essentiellement en face à face. Les entretiens ne se sont pas limités au département logistique mais ont également été élargis à d'autres départements, dans la mesure où le SCM constitue un processus transversal à l'organisation.

N°	Fonction	Code
1	Contrôleur de gestion 1	CG1
2	Contrôleur de gestion 2	CG2
3	Cadre logistique 1	Clog3
4	Cadre logistique 2	Clog4
5	Cadre marketing 1	CM5
6	Cadre marketing 2	CM6
7	Responsable marketing	RM7
8	Cadre approvisionnement 1	CA8
9	Cadre approvisionnement 2	CA9
10	Responsable approvisionnement 1	RA10
11	Responsable approvisionnement 2	RA11
12	Responsable approvisionnement 3	RA12
13	Responsable approvisionnement 4	RA13
14	Directeur des approvisionnements	DA14
15	Directeur du management qualité	DMQ15
16	Directeur recherche et développement	DRD16
17	Responsable Supply Chain 1	SCM17
18	Responsable Supply chain 2	SCM18
19	Directeur Supply chain	DSC19

Tableau 1 : Liste des interviewés – entreprise MicroDiet

L'étape suivante fut de retranscrire et d'analyser les données issues de chaque entretien, en mettant en exergue les éléments les plus significatifs. L'analyse inductive par thématique et par codage nous a permis de réaliser ce dépouillement (Thietard, 2007). En outre, s'agissant d'une étude de cas unique, la rigueur de l'analyse nous a conduits à compléter cette collecte de données par l'analyse de documents internes et externes et par la prise de notes issue du processus d'observation.

L'entreprise a également mis en place le modèle ABC (tableau 2).

Processus	Inducteur
Certifier les fournisseurs	Nombre d'accords-cadres signés
Gérer les références produits	Nombre de références
Gérer la qualité des approvisionnements	Nombre de lots analysés
Gérer les retours fournisseurs	Nombre de références retournées

Tableau 2 : Extrait du modèle ABC de l'entreprise MicroDiet - Fonction approvisionnement

Des processus ont pu être définis grâce à la détermination des facteurs de causalité. C'est le cas du processus « Gérer les références produits » qui a été défini sur la base des activités coopérant pour générer le même output. Cet output utilisé comme inducteur de coût, ici, le nombre de références produits, est porteur de valeur à la fois pour l'entreprise et pour le client. En effet, le nombre de références reflète la variété de l'offre et la disponibilité des produits. Ces deux attributs sont porteurs de valeur pour les clients de MicroDiet. Dans le même temps, le nombre de références est également un inducteur de coût pour l'entreprise. Le processus est composé des activités « Assurer le support technico-commercial » du service Qualité ; « Assurer les commandes achats » du service Approvisionnement ; « Gérer la réglementation relative aux produits » du département juridique et « Stocker » du département logistique-expédition. L'inducteur « nombre de références » synthétise la consommation des ressources de ces activités. L'intérêt du modèle ABC est de montrer que tous les coûts ne doivent pas être systématiquement supprimés, du fait de la capacité de certaines activités à créer de la valeur.

### 3.2 Résultats

En premier lieu, il s'agit de savoir quels sont les facteurs influençant la consommation des ressources de la fonction. En second lieu, il s'agit de savoir si le modèle ABC est perçu comme un outil de mesure efficace vis-à-vis de ces facteurs influençant la consommation de ressources,

et plus largement si le modèle ABC contribue à améliorer la gestion de la performance de la fonction.

Les acteurs interviewés identifient plusieurs facteurs qui influencent la consommation de ressources. Nous les avons regroupés en différentes catégories afin de faciliter la compréhension pour le lecteur. Nous nous focaliserons sur les caractéristiques ayant le plus d'impact sur la performance de l'acheteur (MicroDiet). Il s'agit de la qualité, de la flexibilité, de la coopération et du modèle logistique (figure 1). Enfin, nous analyserons les extensions du modèle ABC perçus par les acteurs.



Figure 1 : Principaux facteurs influençant la consommation de ressources du SCM

### 3.2.1 La qualité

La qualité a un impact très important sur l'utilisation des ressources de la fonction logistique. Elle se définit comme la capacité du fournisseur à respecter les spécifications de l'acheteur.

En effet, dans un premier temps, plus le fournisseur répond de manière adéquate aux demandes de l'entreprise et moins celle-ci est amenée à engager un processus de traitement des dysfonctionnements liés à une inadéquation de la demande, tels que la ré-explication des spécifications des produits exigée par l'acheteur, la recherche des produits avariés, le refaçonnage et restockage des produits, la mesure de l'éventuel impact sur la valeur perçue par le client...C'est ce que souligne le contrôleur de gestion (CG1) : « ...si les fournisseurs par exemple, mettent un prix incorrect sur la facture, une des conséquences est que nos stocks seront mal évalués (ou nous payons trop cher les matières). »

Dans un second temps, cela réduit également les conflits potentiels entre fournisseur et acheteur. La stabilité du respect de la qualité a un effet positif sur les ventes et sur la stabilité du processus de SCM. Certains fournisseurs de l'entreprise ne sont pas dotés de système de management de la qualité, entraînant un travail important de contrôle qualité réalisé par l'acheteur lui-même. La plupart des interviewés exprimaient leur préférence pour des fournisseurs délivrant une qualité constante de leurs produits. En effet, cette constance entraînait moins de travail car gérer un taux de défautuosité attendu mais constant consommait moins de ressources que le traitement de défauts survenus plus tard dans la chaîne de valeur. Les propos du directeur de la Supply Chain (DSC19) illustrent cette idée : « Certains de nos fournisseurs sont connus pour le fait qu'ils tentent de masquer des problèmes qui ne

surviendront qu'à une étape ultérieure du processus. Dans ce cas, cela prend beaucoup plus de temps pour corriger ces problèmes... ».

A l'aide du modèle ABC, les managers estiment qu'ils sont en mesure d'identifier les inducteurs de coûts et de calculer ainsi leur coût unitaire, utilisé comme levier d'action, comme le souligne un responsable approvisionnements (RA13) : « Lorsqu'il s'agit de processus qualitatifs/créatifs, il est plus difficile de calculer des inducteurs de coûts ABC. En revanche, comme la plupart de nos processus sont standardisés, l'utilisation de nos inducteurs de coûts ABC pour optimiser nos processus a du sens. Par exemple, je fais un suivi rigoureux du coût de lot analysé. Cet inducteur a augmenté de 15 % sur le second trimestre 2009. En fait, notre processus « Gérer la qualité » était mal structuré et nous avons pu le réorganiser pour réduire le coût de gestion de la qualité ».

Un second exemple illustre l'apport du modèle ABC pour les acteurs de la fonction logistique. Certains fournisseurs respectent entièrement les spécifications des produits exigées par MicroDiet. D'autres ne répondent qu'à hauteur de 90 à 95 % des spécifications. Pour ces derniers, l'entreprise génère une consommation de ressources importantes liée au contrôle de la qualité des lots et à la gestion des goulets d'étranglement générés par une inadéquation des produits aux standards de qualité de l'entreprise. Les acteurs ont identifié trois fournisseurs dont les spécifications étaient régulièrement non conformes à 100 %. Pour le cadre approvisionnement 1 (CA8), le modèle ABC a permis d'identifier les coûts, mesurés par les inducteurs ABC « nombre de lots analysés » et « nombre de références retournées » concernant ces trois fournisseurs. Le volume d'inducteurs était supérieur de 12 % à la moyenne constatée sur les autres fournisseurs, entraînant un surcoût estimé à 335 000 €. Le responsable approvisionnement, sur la base de cette connaissance claire des coûts engendrés par cette situation, a suggéré au directeur Supply-Chain d'utiliser ces informations pour renégocier les contrats avec ces trois fournisseurs. Il propose ainsi de comparer la compensation exigée par ces fournisseurs pour la mise en place d'un meilleur contrôle qualité de leurs livraisons avec le surcoût estimé plus haut. Cette comparaison, rendue possible par le modèle ABC, permet ainsi, selon le responsable des approvisionnements, de prendre des décisions plus pertinentes. Quant au directeur Supply-chain, il estime « que cette connaissance du surcoût lié à la non-qualité permet également de vérifier que les tarifs importants de nos fournisseurs respectant totalement nos standards de qualité, sont justifiés ».

### 3.2.2 La coopération

La coopération est la volonté du fournisseur de réagir suite aux demandes de l'entreprise pour définir ou reporter certains processus ou activités. En termes de consommation de ressources, plus cette volonté de coopérer est importante, plus forte est la probabilité pour les deux firmes de synchroniser leurs « empreintes organisationnelles ». Or plus ces empreintes

sont compatibles, plus la probabilité de survenance de difficultés est faible, comme le souligne le directeur des approvisionnements (DA14) : « Nous voulons réduire les coûts de transport et les émissions de CO<sub>2</sub> ; par conséquent, nous souhaitons transporter par mer deux palettes l'une sur l'autre. Actuellement, nous chargeons les palettes sur une hauteur de 1.55 m. Si nous réduisons cette hauteur à 1.20 m, nous pouvons transporter deux palettes l'une sur l'autre. Pour ce travail, les fournisseurs devront également ajuster la hauteur de leur système de stockage à 1.20 m. Certains fournisseurs sont très coopératifs et acceptent de réaliser cette opération, d'autres le sont moins et exigent une compensation financière ».

Les accords contractuels permettent de réduire le nombre d'articles qui doivent faire l'objet de négociation annuelle et constituent dès lors un inducteur de coût adéquat, selon le responsable Supply Chain (SCM18) : « Les inducteurs ABC sont très utiles selon les situations. Ainsi, cela nous permet d'évaluer le temps et les ressources supplémentaires nécessaires pour la négociation avec des fournisseurs qui refusent d'intégrer les accords-cadres que nous avons mis en place ».

En outre, le responsable approvisionnements (RA13) utilise l'indicateur "One time and full". Cet indicateur mesure le nombre de fois où le fournisseur délivre des marchandises non conformes aux spécifications de l'entreprise. Les critères utilisés sont les suivants : livraison tardive/précoce; marchandises insuffisantes/en surnombre; utilisation du mauvais packaging; nombre de dysfonctionnements liés à la qualité des produits. Pour le responsable logistique « notre indicateur est pertinent pour mesurer le degré de coopération du fournisseur, mais il est évalué sur une base multicritère, avec donc un langage différent pour chaque critère. Le modèle ABC nous a permis de synthétiser cet indicateur à travers le coût des inducteurs ABC (notamment nombre de références, nombre de lots analysés et nombre de références retournées) ce qui facilite notre gestion des fournisseurs car l'ensemble des inducteurs utilise le même langage : le langage monétaire ».

La connaissance des coûts d'inducteurs ABC influence ainsi l'optimisation intra-organisationnelle. Les interviewés ont identifié que le principal avantage des coûts d'inducteurs ABC était la possibilité de comparer de manière rationnelle différentes alternatives. Il convient, dans le point suivant, d'évaluer les effets de la connaissance des coûts d'inducteurs ABC sur l'optimisation inter-organisationnelle, c'est-à-dire au niveau de la flexibilité et du modèle logistique. Le terme d'optimisation organisationnelle recouvre un champ large de concepts, tels que la réaffectation des capacités existantes, la modification des plannings de production, etc.

### 3.2.3 La flexibilité

La flexibilité est la capacité du fournisseur à réagir suite à une demande de l'entreprise de définir ou reporter certains processus ou activités. Cette caractéristique est très fortement liée au

délat (entre la demande et la réaction) et à la vitesse (temps de réalisation de la demande). Le directeur du management de la qualité (DMQ15) explique ainsi que : « Si un fournisseur est capable (et a la volonté) d'être flexible, dans le sens être capable d'accepter de nouveaux standards de qualité (par exemple 3 ppm ) en un temps court, cela réduit nos efforts pour traiter nos produits défectueux... ». Plus le fournisseur est capable de réagir rapidement et précisément aux demandes de l'entreprise, plus le temps qu'elle devra mettre pour réaliser avec ses propres ressources cette demande sera réduit. Cet aspect est fondamental dans la mesure où l'entreprise évolue dans un secteur hautement compétitif où les goûts des consommateurs évoluent très rapidement et où une absence de réactivité signifie une perte de parts de marché. De même, les interviewés soulignent que certains fournisseurs exigent un respect des procédures administratives internes pour répondre aux requêtes de l'entreprise. Dans des situations critiques, ce strict respect des procédures administratives entraîne une perte de temps très précieux pour l'entreprise.

En disposant des inducteurs de coûts, les acteurs de la fonction logistique indiquent que les informations supplémentaires leur permettent de savoir comment le fournisseur utilise ses ressources (notamment par comparaison avec les autres fournisseurs), comme l'illustrent les propos du directeur Supply Chain (DSC19) : « Auparavant, nous utilisions des modèles de scoring pour évaluer nos fournisseurs. Le problème de ce système d'évaluation est qu'il n'utilise pas le même « langage ». Les inducteurs ABC tels que le nombre de références retournées, le nombre d'accords-cadres signés, etc., que nous utilisons désormais, ont l'avantage d'exprimer toute l'évaluation du fournisseur en unités monétaires. Ce qui évite des erreurs d'allocations dues par exemple aux échelles discriminantes ou à l'interprétation des échelles ».

Pour les fournisseurs les moins performants, ils utilisent cette information dans le cadre de négociations avec eux afin de les inciter à s'améliorer. Les relations inter-organisationnelles sont alors impactées par le modèle ABC. C'est ce qu'explique le responsable marketing (RM7) : « Nos départements marketing, approvisionnement et qualité doivent dépenser d'importantes ressources en temps pour identifier et résoudre les problèmes causés par les retards de certains fournisseurs. Les inducteurs de coûts nous permettent dans ce cas d'évaluer les ressources consommées et ainsi d'exiger d'éventuelles compensations. » La connaissance des inducteurs de coûts ABC permet ainsi d'améliorer la qualité des négociations avec les fournisseurs pour lesquels l'entreprise leur demanderait d'améliorer leur qualité au sein de leurs usines, comme le montrent les propos du directeur des approvisionnements (DA14) : « J'ai exigé de nos fournisseurs qu'ils utilisent des palettes à double couche afin de réduire les coûts de transport. Certains fournisseurs ont dû modifier leur entrepôt et ont exigé une compensation sous forme de prix plus élevés. Je n'étais pas sûr du montant que nous allions effectivement économiser en mettant en place cette mesure, étant donné qu'à ce moment-là, nous ne disposions pas encore du système ABC. Celui-ci m'aurait été ainsi très utile pour évaluer l'économie réalisée. »

### 3.2.4 Le modèle logistique

Il s'agit de la capacité du fournisseur à sécuriser les approvisionnements de l'acheteur en fournissant la quantité demandée, au bon moment et au bon endroit. Une logistique défaillante de la part du fournisseur signifie une livraison précoce ou tardive, ce qui perturbe le processus logistique de l'entreprise. De même, cela peut entraîner des hausses inopinées de la surface de stockage occupée. En ce qui concerne les retards de livraison, ils entraînent des consommations de ressources liées aux appels et demandes d'explication au fournisseur sur le retard, le recomptage des stocks, etc. Comme le souligne un cadre logistique (Clog3) : « Il est très important que le fournisseur soit capable de nous réapprovisionner. Si ce n'est pas le cas, tous les autres facteurs deviennent inopérants. Sa capacité à nous réapprovisionner dépend également de sa capacité à nous fournir la bonne qualité, car tous les produits ne correspondant pas à nos standards seront inutiles pour la production. »

Le processus logistique est un processus relativement stable dans lequel les responsabilités sont clairement établies. En conséquence, les effets d'un changement dans ce processus peuvent être facilement prédictibles, ce qui permet aux managers d'identifier clairement des inducteurs de coûts tels que le nombre de commandes ou les références stockées, comme le souligne le responsable Supply Chain (SCM17) : « les inducteurs de coûts nous sont très utiles pour nos prises de décisions ; d'autant qu'ils sont pertinents car ils sont calculés sur la base de nos processus, qui sont pour la plupart standardisés, tels que : certifier les fournisseurs, gérer les stocks et gérer la qualité des approvisionnements ». De même, les conséquences d'une absence de réassortiment sont prédictibles. La plupart des acteurs interviewés ont indiqué qu'ils utilisent les coûts unitaires d'inducteurs afin d'exiger des compensations aux fournisseurs dans le cas de situations de goulets d'étranglement.

Par exemple, l'entreprise a pu arbitrer son choix entre la mise en place d'un VMI ou d'un dispositif basé sur une prévision des commandes aux fournisseurs. Le VMI fait supporter le processus de réapprovisionnement et de planification au fournisseur ; tandis que dans la seconde modalité - prévision des commandes - c'est MicroDiet qui est responsable de ce processus. Un fournisseur de matières premières avait accepté de signer un contrat de VMI mais exigeait une compensation financière de la part de MicroDiet, sous la forme d'une hausse du tarif de 2,5 %. Pour évaluer les coûts économisés par la mise en place du VMI avec ce fournisseur, le responsable Supply Chain (SCM17) a réalisé une simulation en se basant sur l'inducteur de coût relatif à la gestion des fournisseurs et des références produits, et sur les volumes de commandes régulières. L'acceptation par le fournisseur de prendre en charge la gestion des stocks des matières se traduit, pour MicroDiet, par une réduction de la gestion de l'activité « gérer les stocks » relative à ce fournisseur. Cette baisse, mesurée par le nombre d'inducteurs de coûts ABC de l'activité « Gérer les stocks » - qui fait partie du processus « Gérer les références produits » - entraîne donc une réduction des coûts de cette activité. Cette

économie de coût, estimée à 14 % par le responsable Supply Chain (SCM17), compense ainsi largement la hausse tarifaire exigée par le fournisseur. Le manager peut intuitivement estimer que le modèle logistique basé sur le VMI est plus intéressant pour l'entreprise que les prévisions des commandes dans la mesure où la gestion des stocks est supportée par le fournisseur. Mais, pour le responsable Supply Chain (SCM17), la véritable valeur ajoutée du modèle ABC réside dans sa capacité à fournir une information chiffrée et transparente sur les coûts des processus, et notamment sur l'économie de coût réalisée par l'accord avec le fournisseur.

Néanmoins d'autres facteurs – qualitatifs et/ou stratégiques – se prêtent mal à une telle mesure comme l'indique le directeur recherche et développement (DRD16) : « Nous pouvons calculer les inducteurs de coûts pour les processus standardisés, mais cela n'est pas possible pour le facteur le plus important : l'innovation. Ce facteur est déterminant pour la réussite future de notre entreprise. Il est très difficile de le mesurer, mais chacun sait (par expérience et intuition) qu'il est plus important que des processus 100 % efficaces ».

### 3.2.5 Les autres apports possibles du modèle ABC

Les potentialités du modèle ABC, révélées par l'analyse des entretiens, se situent à deux niveaux : le partage de l'information ABC avec les fournisseurs et la mise en place d'un système de gestion des coûts inter-organisationnel.

Alors qu'il semble clair pour l'ensemble des interviewés que les relations entre l'entité aval et ses fournisseurs sont modifiées en fonction des informations obtenues à l'aide du modèle ABC, leurs opinions quant au partage de ces informations avec le fournisseur divergent. Trois groupes d'interviewés se détachent. Le premier groupe ne souhaite pas partager ces informations tirées des inducteurs ABC. Pour eux, si de telles informations étaient partagées avec les fournisseurs, cela accroîtrait inutilement leur position de négociation. En outre, certains interviewés pensent que certains fournisseurs tenteraient de tromper le système.

Le second groupe d'interviewés préfère partager ces informations tirées du modèle ABC car ils pensent que cela permettrait aux fournisseurs d'identifier leurs forces et faiblesses. En outre, ces interviewés indiquent que la stratégie implicite du premier groupe d'interviewés conduirait à des mésententes et incompréhensions entre les managers de l'entreprise et le fournisseur. Cette attitude constitue une tactique de négociation coopérative.

Le troisième groupe décide au cas par cas. C'est seulement avec des fournisseurs privilégiés que ces interviewés sont en mesure de vouloir partager les informations tirées des inducteurs ABC. Pour les autres fournisseurs, les interviewés expliquent qu'ils poursuivent avec eux une relation classique fournisseur – acheteur.

Enfin, d'autres acteurs estiment que le modèle ABC devrait leur permettre de pousser plus loin encore l'amélioration de la gestion de la performance de la fonction logistique en mettant en place un véritable pilotage simultané des coûts et de la valeur.

#### 4. Analyse des résultats

Notre travail a permis de contribuer à mieux cerner les apports de l'outil ABC à la fonction logistique (tableau 3).

Dimensions de la fonction	Apports perçus	Apports potentiels
Logistique : qualité	Amélioration du pilotage de la qualité.	Amélioration des relations inter-organisationnelles.  Mise en place d'un système de pilotage simultané coût-valeur.
Logistique : coopération	Transparence des coûts liés aux fournisseurs.	
Logistique : flexibilité	Amélioration de la qualité de la négociation avec les fournisseurs.	
Logistique : modèle logistique	Gestion des goulets d'étranglement.	
Logistique : gestion inter-organisationnelle	Partage des informations avec les fournisseurs.	

Tableau 3 : Apports du modèle ABC à la fonction logistique.

Le modèle ABC offre un double intérêt pour les managers de la SCM, par rapport aux méthodes traditionnelles de calcul de coût : le premier intérêt réside dans la transparence dans la traçabilité des coûts, mettant en évidence une diversité de facteur de causalité de consommation des ressources (les inducteurs ABC) ; les acteurs ont ainsi à leur disposition une diversité de leviers d'action, ce que les méthodes classiques n'autorisent pas ou alors de façon limitée. Cette transparence dans les coûts permet alors de prendre de meilleures décisions. Le second intérêt réside dans la possibilité pour les managers de réaliser des simulations afin d'anticiper les décisions, notamment lors de négociations avec les fournisseurs. Les méthodes classiques ne permettent pas de telles simulations dans la mesure où l'absence de causalité (liée à la présence de clés de répartition arbitraires des charges indirectes) dans la consommation de ressources ne permet pas d'évaluer l'impact de décisions futures.

Les informations issues du modèle ABC permettent une sélection des « meilleurs » fournisseurs, à l'image de la segmentation des clients réalisée par la fonction marketing, permettant une sélection des clients les plus profitables. De même, le modèle ABC est perçu

comme un outil améliorant la visibilité des coûts. Si des différences de consommation de ressources et les causes de ces différences peuvent être identifiées à l'aide du modèle ABC, alors une optimisation interne à l'organisation et externe conduira à initier un processus permettant de traiter ces différences. Dans cette optique, l'acheteur est en mesure de mettre en œuvre les processus ABC pour corriger les dysfonctionnements résultant d'une dérive du fournisseur par rapport aux spécifications de l'acheteur.

Le modèle ABC, en offrant une visibilité en termes de coûts, améliore la perception de la réalité de l'acheteur, ce qui modifie leur mode d'évaluation des fournisseurs. Les relations inter-organisationnelles sont ainsi impactées : l'acheteur améliore sa capacité de négociation avec ses partenaires amont car il est en mesure, à l'aide de l'outil ABC, d'évaluer la flexibilité de ces derniers. En outre, les informations ABC permettent de confirmer ou d'infirmer l'évaluation des fournisseurs. Dans ce dernier cas, cette connaissance permet à l'acheteur d'initier des incitations visant à modifier le comportement du fournisseur. L'objectif étant de lui faire adopter les bonnes pratiques en termes de performance.

Notre recherche a ainsi permis de mettre en évidence les contributions du modèle ABC au SCM. Les acteurs de cette fonction perçoivent le modèle ABC comme un outil contribuant à améliorer la gestion de la performance (figure 2).

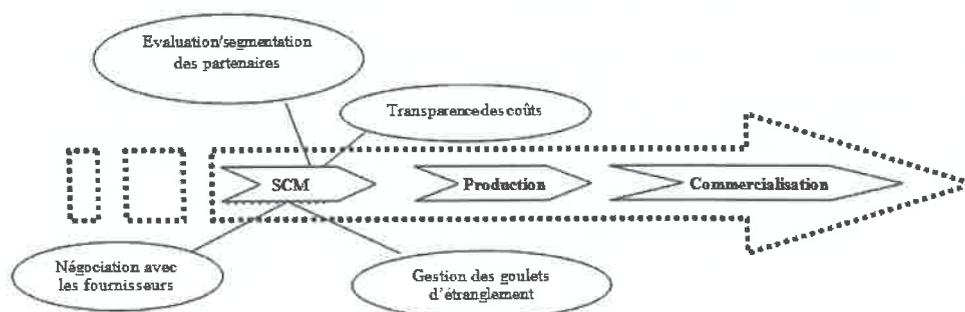


Figure 2 : Apports perçus de l'ABC au SCM.

Les fournisseurs sont caractérisés par une variété de facteurs impactant l'utilisation des ressources internes de l'acheteur. Comme ces facteurs sont sous le contrôle de l'acheteur, cela peut (ou non) influencer leur développement à son profit. En outre, les acteurs ont montré un certain optimisme vis-à-vis du modèle ABC. En effet, certains acteurs ont suggéré la mise en place d'un véritable système de gestion des coûts inter-organisationnels, à l'aide du modèle ABC, en permettant un partage des informations avec les fournisseurs. Ces affirmations optimistes sont à nuancer car elles reposent sur les perceptions des acteurs et non sur une réalité.

## 5. Conclusion

Au-delà des débats sur la diffusion de l'ABC répondant en partie à des impératifs commerciaux de cabinets de conseil (Zelinski, 2009), il nous semble que le modèle ABC demeure une méthode originale, au sens où elle offre une modélisation de l'organisation centrée sur des processus et activités créateurs de valeur. L'étude montre ainsi que les données issues de l'ABC ont permis aux acteurs de la fonction logistique de répondre en partie à leurs attentes, compte tenu des défis posés par le SCM. En particulier, la visibilité des coûts et l'identification des leviers d'action permettent d'optimiser les relations avec les fournisseurs et de détecter les causes des dysfonctionnements. Cette modélisation nous semble ouvrir la voie à un dialogue de la fonction contrôle de gestion avec d'autres fonctions opérationnelles, confrontées elles aussi à la nécessité de piloter leur chaîne de valeur.

Comme toute recherche, cette étude comporte des limites qui tiennent notamment à la validité interne, c'est-à-dire à la validation des propos des acteurs de l'organisation. En effet, ces derniers se parlent entre eux, pouvant générer une interaction déformatrice sur les données. Nous avons recouru à la triangulation des données (par l'analyse de documents complémentaires) afin de limiter ce biais. Malgré les limites de notre recherche, les apports managérial et théorique méritent d'être soulignés. Nos résultats ont montré que le modèle ABC possède un potentiel d'amélioration du pilotage de la fonction logistique.

Les résultats obtenus dépendent bien entendu des caractéristiques du secteur dans lequel évolue l'entreprise. Il conviendrait donc de compléter ce travail avec de nouveaux résultats obtenus dans d'autres secteurs industriels. En outre, les interviewés, qui ont contribué aux résultats empiriques, ont adopté le point de vue du client, entité aval de la chaîne logistique. Il serait intéressant d'obtenir également les résultats empiriques d'interviewés adoptant le point de vue du fournisseur.

## 6. Bibliographie

- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y., (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, n°. spécial, mai.
- Alcouffe, S., Malleret, V., (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française » », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, n° 10, pp. 155-178.
- Agndal, H., Nilsson, U., (2009), « Inter-Organizational Cost Management in the Exchange Process », *Management Accounting Research*, n°20, pp. 85-101.
- Arns M., Fischer M., Kemper P., Tepper C. (2002), « Supply Chain Modeling and its analytical evaluation », *Journal of Operational Research Society*, vol.53, n°8, pp. 885-894.

- Axelsson, B., Laage-Hellman, J., Nilsson, U., (2002), « Modern Management Accounting for Modern Purchasing », *European Journal of Purchasing & Supply Management*, n° 8, pp. 53-62.
- Bandinelli, R., Rapaccini, M., Tucci, M., Visintin, F., (2006), « Using Simulation for Supply Chain Analysis: Reviewing and Proposing Distributed Simulation Frameworks », *Production Planning & Control*, n°17, pp. 167-175.
- Benmoussa, R., Derrouiche, R., Bouras A., (2009), « Méthode pratique pour le déploiement de l'approche processus au sein d'une chaîne logistique », *Revue Française de Gestion Industrielle*, n°3, pp.29-53.
- Cokins, G. (2003), « Identifying and measuring the cost of error and waste », *Journal of Cost Management*, n° 17, pp. 6-15.
- Jouenne, T., (2010), « les quatre leviers de la logistique durable », *Revue Française de Gestion Industrielle*, n°1, pp.35-51.
- Kajüter, P., Kulmala, H., (2005), « Open-Book Accounting in Networks », *Management Accounting Research*, n° 16, pp. 179-204.
- Kaplan, R.S., Anderson, S.R., (2007), *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Harvard Business School Press.
- Kearney, A.T., (1994), « Management approach to supply chain integration », *Rapport des membres de l'équipe de recherche A.T. Kearney*, Chicago.
- Khataie, A.H., (2011), « Activity-Based Costing in Supply Chain Cost Management Decision », Amir H. Khataie, A Thesis In The Department of Mechanical and Industrial Engineering, Montréal, Canada.
- Lorino, P., (2001), *Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences*, éditions d'Organisation.
- Lummus R. R., Vokurka R. J., (1999), « Defining Supply chain Management: a Historical Perspective and Practical Guidelines », *Industrial Management & Data Systems*, n° 99, pp. 11-17.
- Meredith, J. R., (2001), « Hopes for the Future of Operations Management », *Journal of Operations Management*, n°19, pp. 397-402.
- Mevellec, P., (1993), « Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n°251, pp. 36-44.
- Mevellec, P., (2005), *Les systèmes de coûts - Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*, Dunod - Ordre des Experts-comptables.
- Noreen, E., (1987), « Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting* », *Accounting Horizons*, dec.
- Ramos, M., (2004), « Interaction Between Management Accounting and Supply Chain Management », *Supply Chain Management* n°9, pp. 33-43.
- Schulze, M., Seuring S., Ewering C., (2011), « Applying activity-based costing in a supply chain environment », *International Journal of Production Economics*.

Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., Ahmed, M., (1999), « Enacting a European Supply Chain: a Case Study on the Role of Management Accounting », *Management Accounting Research*, n°10, pp. 303-322.

Thietart, R.A., (2007), *Méthodes de recherche en management*, Dunod.

Zelinschi, D., (2009), « Genèse et évolution d'une innovation : la méthode ABC », 30ème congrès l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.

## 7. Annexe

Ce questionnaire est établi uniquement comme un guide pour la collecte des informations auprès de personnes interviewées.

Partie 1 : identification des facteurs influençant la consommation de ressources au sein du SCM

- 1) Quels sont les facteurs déterminants de votre département, en termes de consommation de ressources ?
- 2) Quels sont les facteurs sous votre contrôle et en dehors de votre contrôle ?
- 3) Pour les facteurs en dehors de votre contrôle, qui a un impact sur ces facteurs ?
- 4) Mesurez-vous couramment l'influence qu'un changement dans ces facteurs a sur l'utilisation de vos capacités ? Si oui, comment ? Si non, pourquoi ?

Partie 2 : Les apports du modèle ABC à la mesure et à la gestion de la performance du SCM

- 1) Le système de calcul de coût précédent (avant la mise en place de l'ABC) vous permettait-il de fournir des informations sur les coûts concernant ces facteurs ? Si oui, quels types d'informations ? En-étiez-vous satisfait ? Si non, pourquoi ?
- 2) La méthode ABC vous a-t-elle permis de mesurer les coûts de ces facteurs de manière plus satisfaisante ?
- 3) Quels ont été les actions rendues possibles par une meilleure lecture des coûts ?
- 4) En dehors des coûts, quels sont les principaux apports des informations issues de l'ABC dans votre :
  - a. Travail quotidien ?
  - b. La planification de vos objectifs ?
  - c. Les relations avec la direction générale ?

Partie 3 : Les apports potentiels du modèle ABC au SCM

- 1) Existe-t-il, au sein de votre fonction, des éléments de coûts non évalués par le modèle ABC ?
- 2) Pensez-vous que le modèle ABC pourrait fournir une aide sur ce type de coûts ?
- 3) Quels sont les autres apports possibles du modèle ABC que vous souhaiteriez mettre en œuvre afin d'améliorer la performance de vos activités et/ou département ?