

Activity-Based Management (ABM) et Costing (ABC)

Concepts et Pratiques du Pilotage de la performance

Michel Baldellon

michel.baldellon@checkndo.com

Pour :
ISLI

Voici les thèmes qui seront abordés durant ce cours

Définir la « performance » (rappel)

Comprendre les limites des modélisations traditionnelles

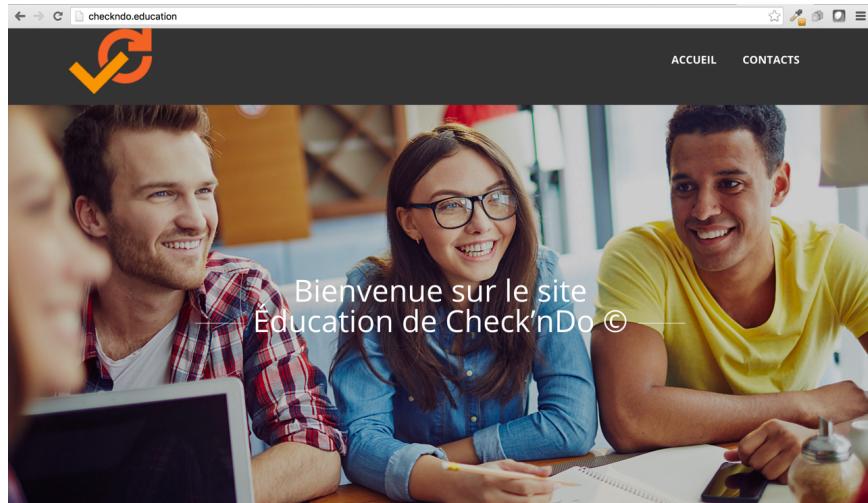
L'approche « processus » : ABM et ABC

Décliner la stratégie sur les processus

Qu'est ce que piloter un processus ? Comment construire les tableaux de bord et définir des indicateurs de performance des processus

Quelle évolution pour le contrôle de gestion ?

Ressources disponibles sur checkndo.education



Choisir Écoles
>KEDGE
>> ABM-ABC
pour ISLI
Alternance



Accès direct à la page via
<http://checkndo.education/cours/abm-abc-pour-isli-alternance/>

Mot de passe : Dominique

Les compléments
d'informations seront mis à
jour à l'issue du cours



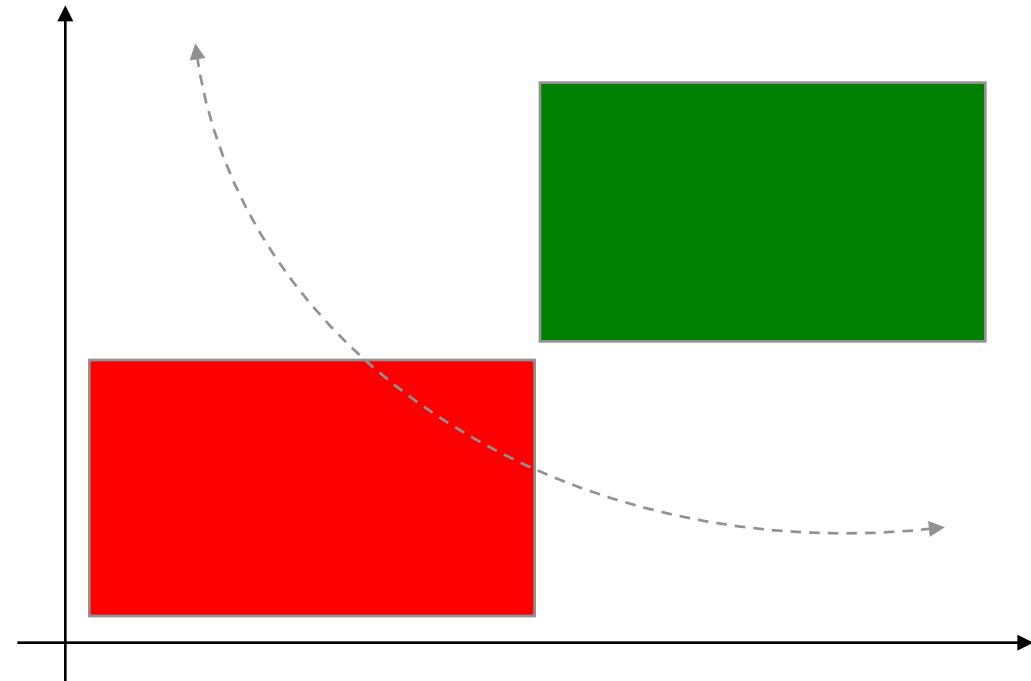
PROTÉGÉ : ABM-ABC POUR ISLI ALTERNANCE

KEDGE ISLI

Être performant, c'est être efficace et efficient !



Etre EFFICACE :
Atteindre l'objectif fixé



Pour en savoir plus :
Alazard, C. Separi, S.
Contrôle de Gestion DCG 11
Dunod 2013

Être EFFICIENT :
Le faire au moindre effort



S'affirmer performant n'a de sens que si l'on est déjà efficace !

« Tuer une mouche avec un marteau pilon », c'est être efficace
(...si l'objectif est de tuer la mouche) Ex : « afin de mieux gérer les hôpitaux, nous avons recruté 30% de personnel administratif supplémentaire»

Parler d'efficacité n'a de sens que par rapport à un objectif fixé.
Ex : « notre poste Achat a baissé de 12% depuis la création de notre Centrale d'Achat » peut être un raté complet si l'objectif était de gagner 25%

Conséquence : toute indicateur doit posséder en regard l'objectif à atteindre
Ex de formulation : « nos frais généraux ont baissé de 12% versus les 10% attendus »

Il existe une méthode de qualité appelée SMART qui vise à aider à définir ce qu'est un objectif :

- Spécifié (est-il bien défini ?)
- Mesurable (y a-t-il un indicateur lié ?)
- Acceptable (d'un point de vue légal, moral, sécurité, ...)
- Réaliste
- Situé dans le Temps

Une fois l'objectif fixé, il faut se poser la question des ressources à mettre en œuvre pour l'atteindre

Exemple d'objectif « pas SMART » : nous devons baisser nos coûts d'achat des médicaments

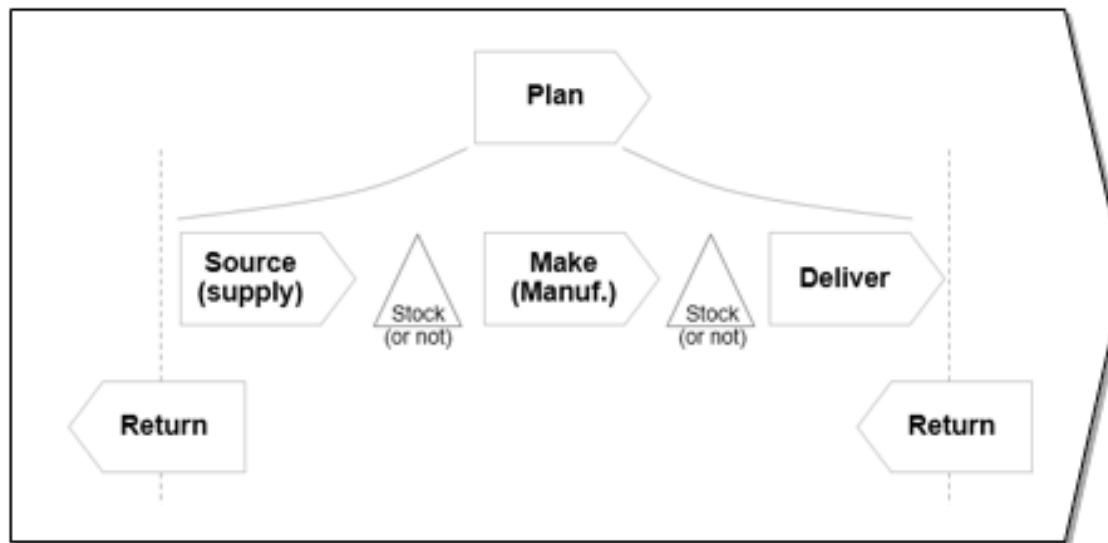
Exemple d'objectif SMART : nous devons baisser de 18% les coûts d'achat de nos médicaments d'ici 6 mois

Exemple de formalisation d'un retour de projet Supply Chain

There is \$XX dollar Revenue, \$YY dollar cost and \$\$ XX inventory impact potential through E2E Supply Chain transformation

Lever	Impact (M Euro)				
	2013		2014	Full Potential Run rate	
	Budget	Run rate	Run rate	Bus flat ⁽¹⁾	Bus inc ⁽²⁾
① Revenue Through SL increase	€xM	€xM	€xM ⁽³⁾	€xM	€xM
② Supply Chan Cost	€xM	€xM	€xM	€xM	€xM
③ Inventory Reduction	€xM	€xM	€xM	€xM	€xM

Exemple SCOR



On a Lean point of view, most of the activities of the Supply Chain (except "Make") are not value added to the customer : stock, transport... So they should be eliminated or made less costly

Effectiveness

Reliability

- On Time In Full

Responsiveness

- Order fulfilment lead time

Efficiency

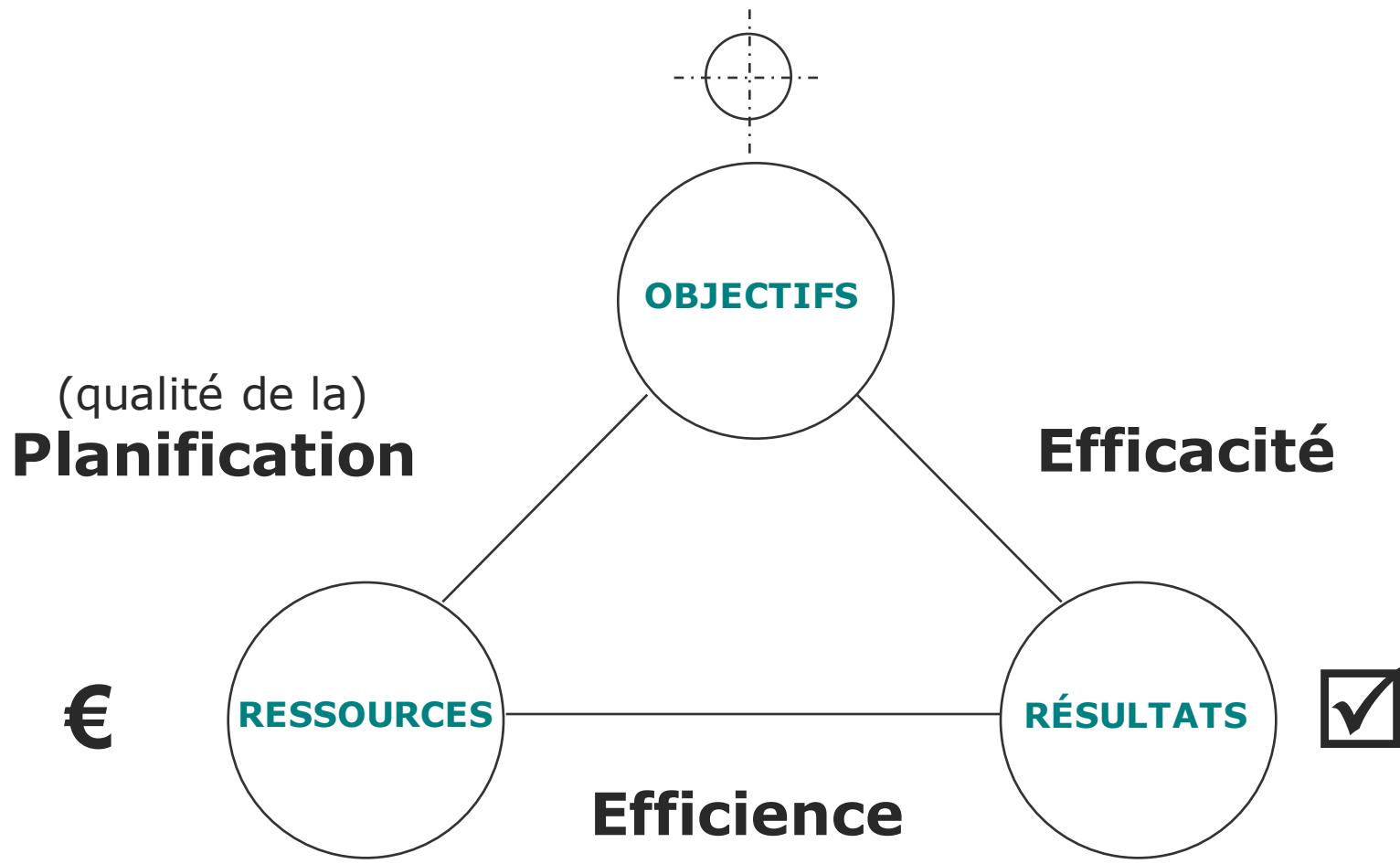
Cost

- Total supply chain management cost (TCO)

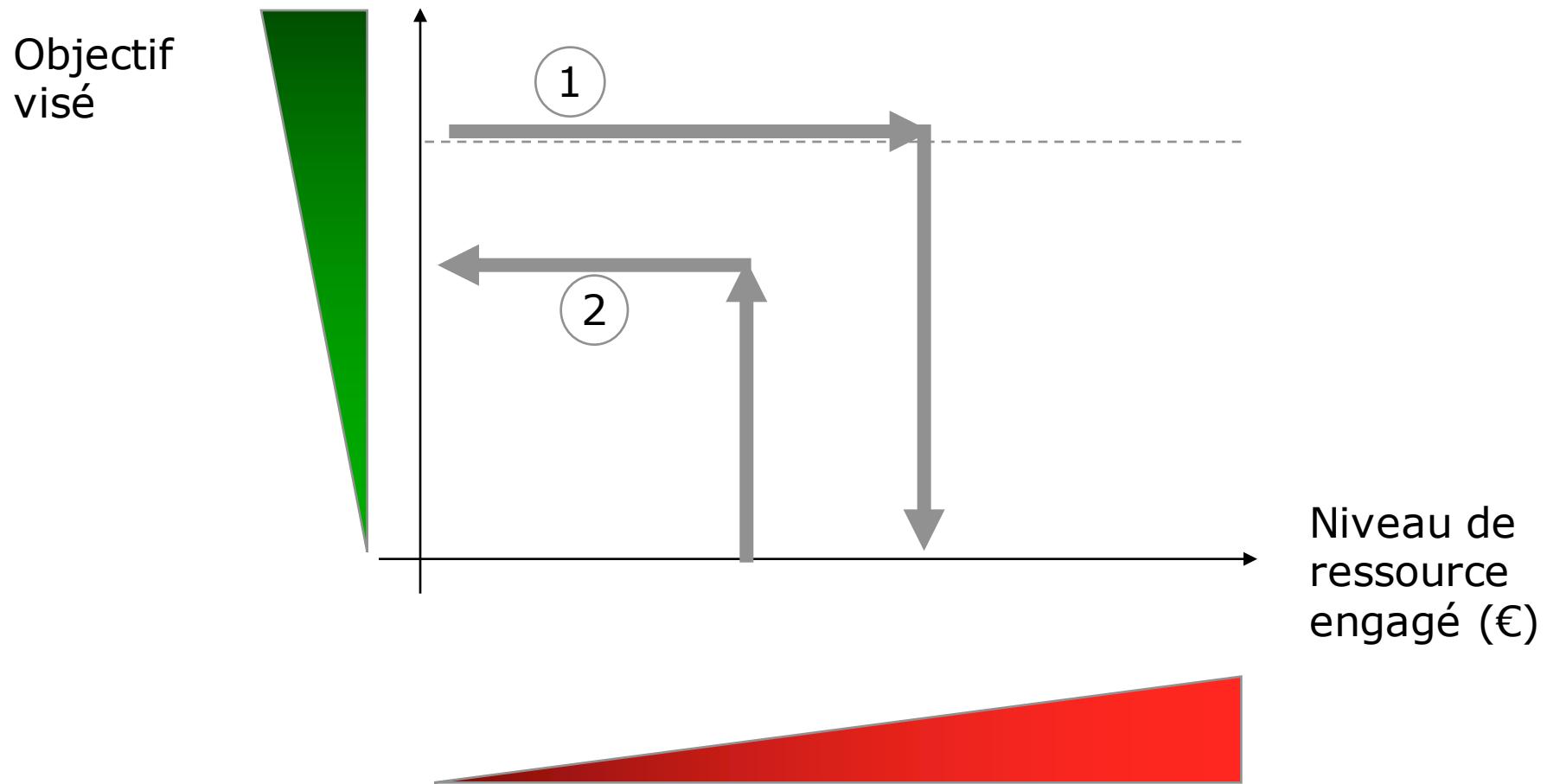
Assets

- Inventory (days & €)
- (cash to cash cycle)

Les missions du contrôle de gestion peuvent se positionner par rapport au triptyque : objectifs / résultats / ressources



Se donner les moyens de sa stratégie... ou avoir la stratégie de ses moyens ?



Voici les thèmes qui seront abordés durant ce cours

Définir la « performance » (rappel)

Comprendre les limites des modélisations traditionnelles

L'approche « processus » : ABM et ABC

Décliner la stratégie sur les processus

Qu'est ce que piloter un processus ? Comment construire les tableaux de bord et définir des indicateurs de performance des processus

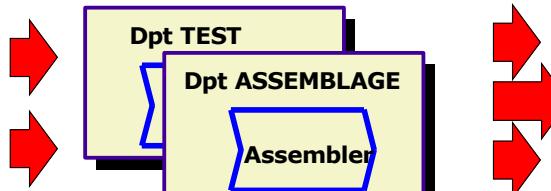
Un exemple : le pilotage de la performance appliqué à la Supply Chain

Quelle évolution pour le contrôle de gestion ?

Une illustration : la justification économique des projets en 1985 chez IBM

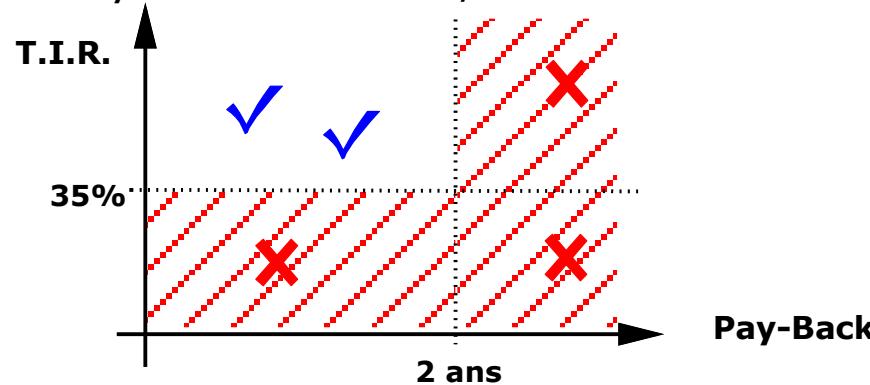
✓ Proposition des Fonctions sur la base des Objectifs Usine

Objectifs
Usine



Cost	1985	...	1988	
Re	Cost Reduction	1985	...	1988
Pro	Projet 1	+100 K\$	-60	-60
Tot	...			
Total	+1500 K\$	-800	-800	

✓ Sélection : Pay-Back < 2 ans; Taux interne de rentabilité > 35%



- ✓ Une forte implication des Fonctions
 - ✚ Justification économique systématique
 - ✚ Contrôle a posteriori systématique
 - ✚ Appropriation de la démarche et des techniques par les Fonctions

Ressources : justification économique de projets (disponible en ligne)

Sélectionner les projets prioritaires : quels critères retenir ?

La sélection des projets : comment procéder ?

Le ROI ?

La VAN ?

Le TIR ?

Le Pay-back ?

Le Pay-back actualisé ?

L'intérêt stratégique ?

La facilité de mise en œuvre ?



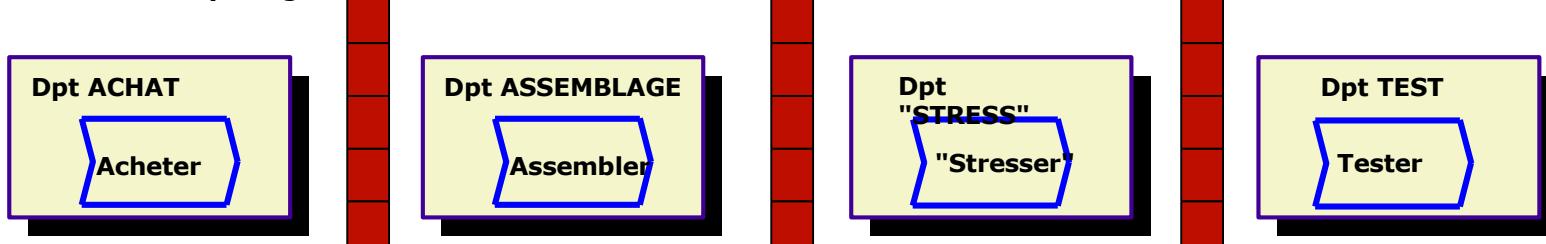
Un projet :
> la certitude d'un décaissement
> L'espérance d'encaissements

- ⇒ 1. Sauriez-vous définir chacune de ces notions ?
2. Comment arbitrer entre toutes ces critères ?

Une illustration (suite)

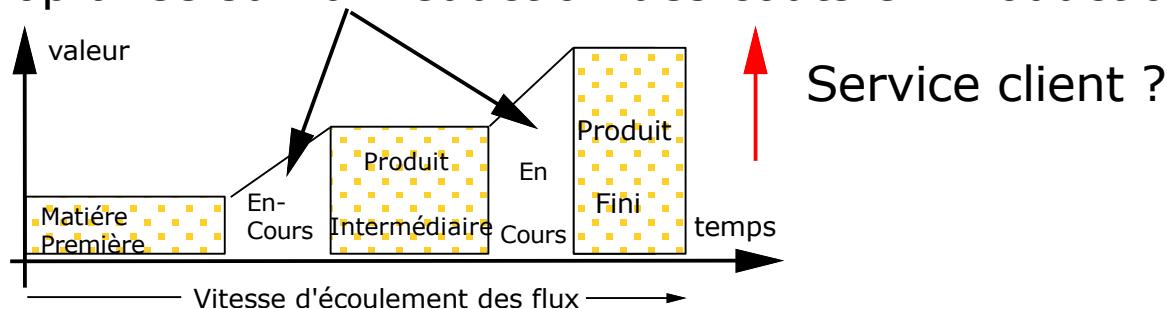
Des motifs d'insatisfaction apparaissent !

- ✓ Peu de projets inter-fonctions



- ✓ Une vision trop axée sur la "réduction des coûts en Production"

Réactivité ?

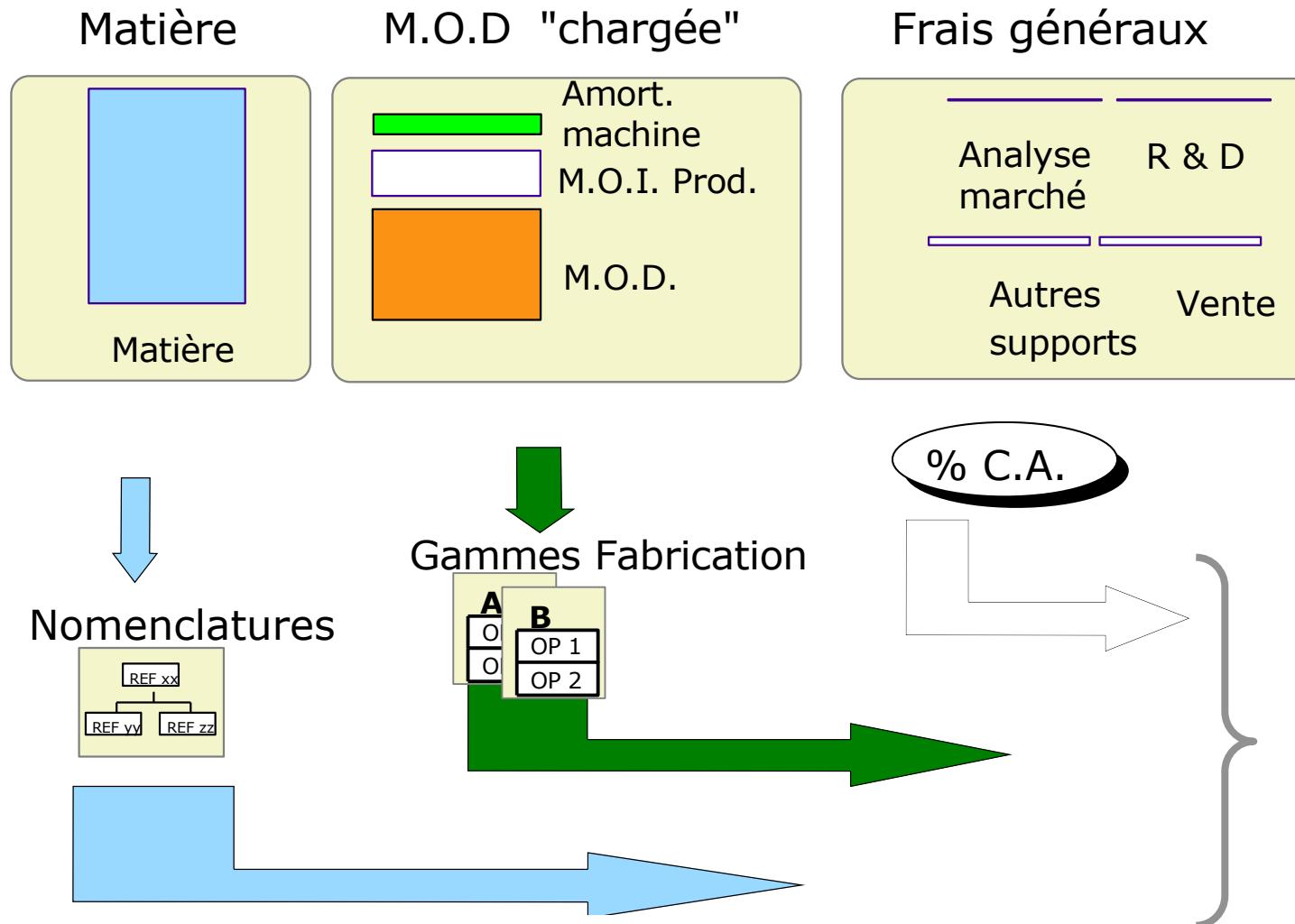


- ✓ Et pas de traduction dans le Compte de Résultat !

Cost Reduction	1985	...	1988
Projet 1	+100 K\$	-60	-60
...			
Total	+1500 K\$	-800	-800

Compte de résultat	1986
...	
Personnel	Green
...	
Résultat d'exploitation	Red

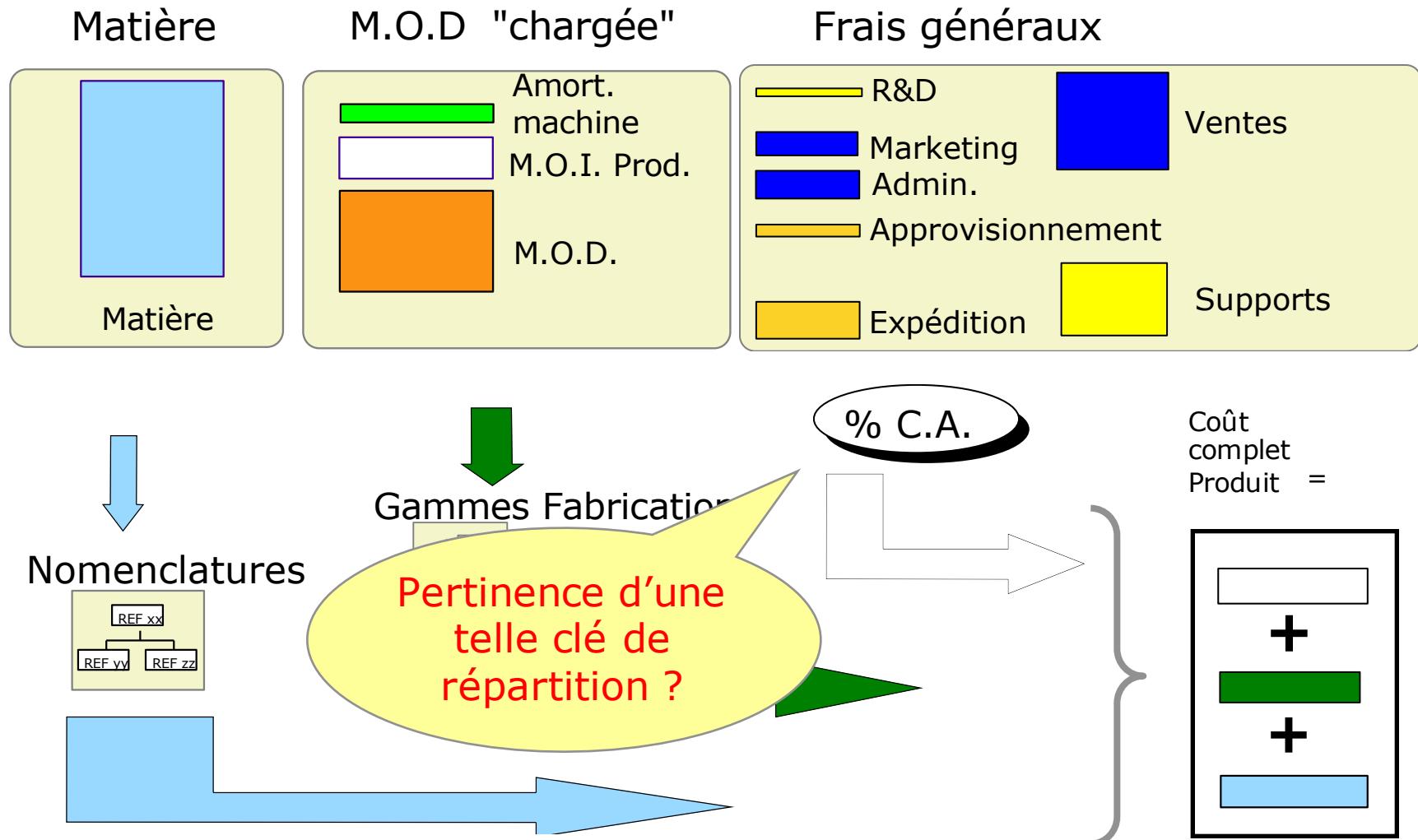
La méthode des coûts complets est née dans un environnement avec peu de frais généraux, la demande excédant largement l'offre



Coût de revient =

$$[(\text{Coûts Matière} \times \text{Nomenclature}) + \text{Coûts MOD "chargé" } \times \text{Gamme}] + (\text{Frais généraux} \times \% \text{CA})$$

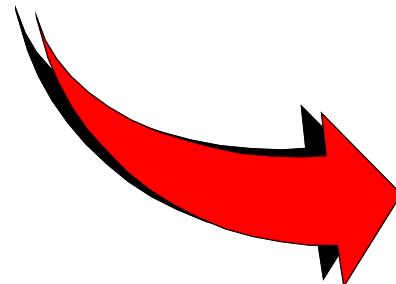
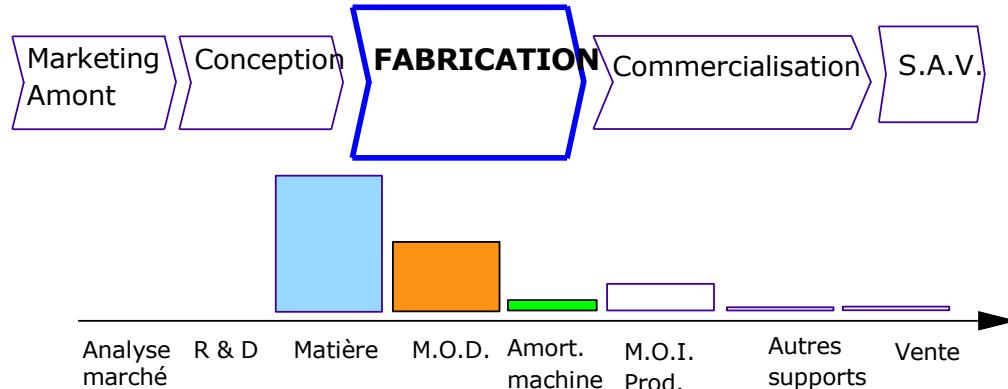
Poussée aux limites, la méthode des coûts complets, conduit aujourd'hui à des actions contraires à l'objectif recherché



$$\text{Coût de revient} = [(\text{Coûts Matière} \times \text{Nomenclature}) + (\text{Coûts MOD "chargé"} \times \text{Gamme})] + (\text{Frais généraux} \times \% \text{CA})$$

Le changement d'environnement nécessite la remise en cause du pilotage financier

- ✓ **Stabilité des fabrications**
- ✓ Organisation taylorienne
 - Ateliers par machines et/ou technologie
 - Main d'oeuvre spécialisée
- ✓ Coûts directs = 80%
- ✓ Activité prédominante : la fabrication



- ✓ **Produits diversifiés à courte durée de vie**
- ✓ Organisation de travail polyvalente
- ✓ Coûts essentiellement indirects
- ✓ Beaucoup d'activités génèrent de la valeur



Voici les thèmes qui seront abordés durant ce cours

Définir la « performance » (rappel)

Comprendre les limites des modélisations traditionnelles

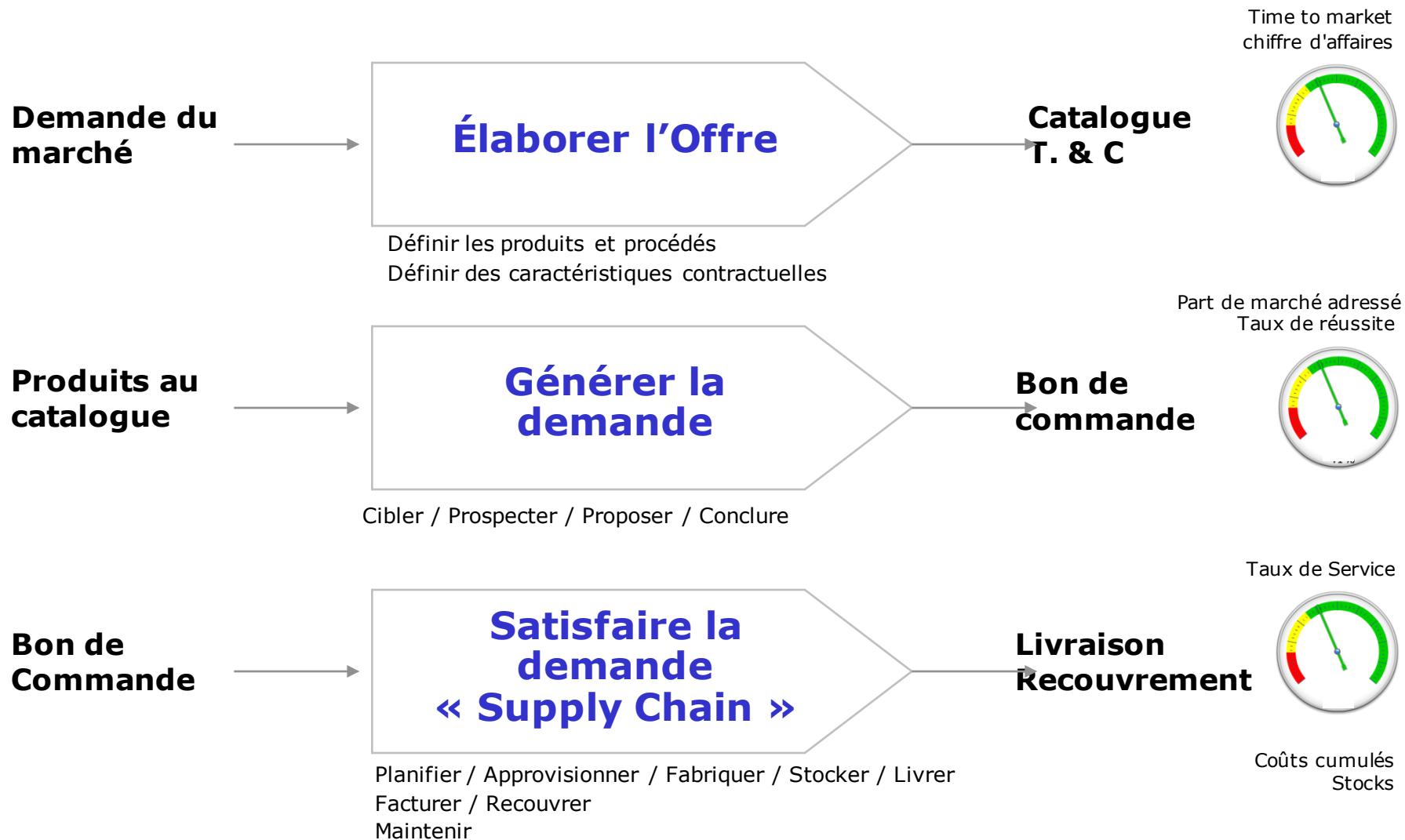
L'approche « processus » : ABM et ABC, re-engineering

Décliner la stratégie sur les processus

Qu'est ce que piloter un processus ? Comment construire les tableaux de bord et définir des indicateurs de performance des processus

Quelle évolution pour le contrôle de gestion ?

Il existe de multiples représentations possibles de l'entreprise en processus

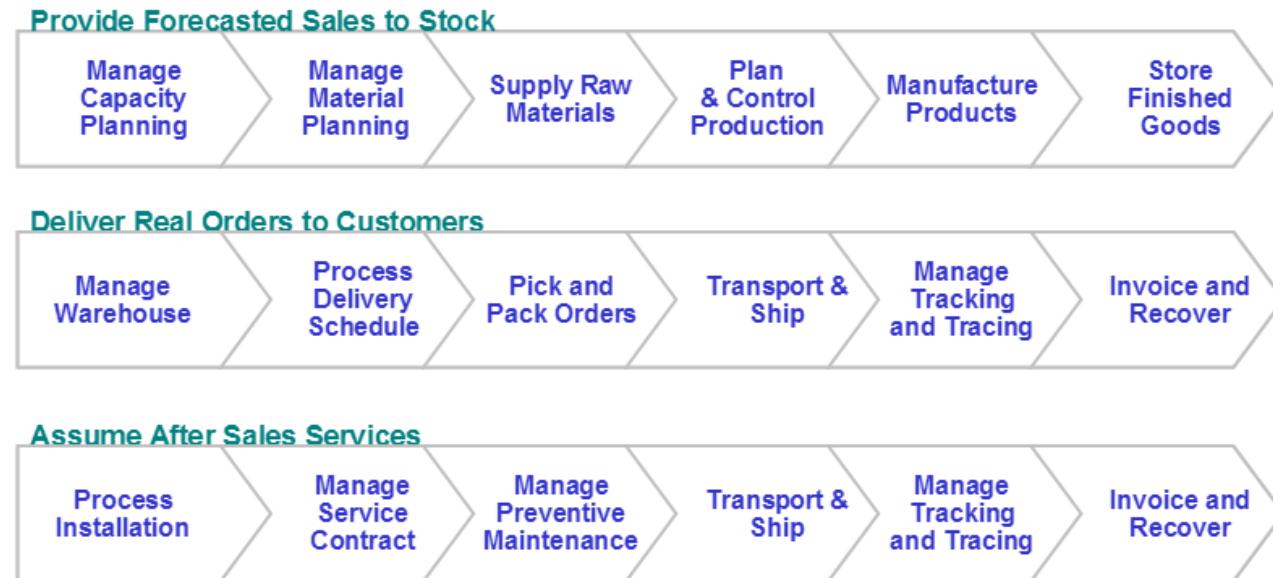


Du processus aux activités : où s'arrêter ?

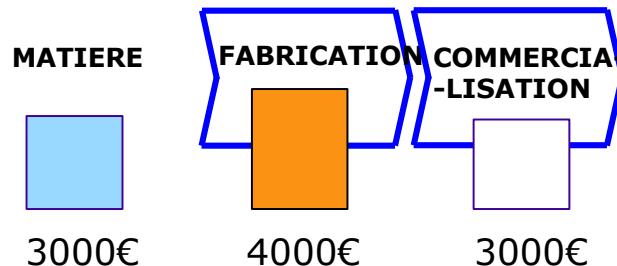
Il n'existe pas une seule représentation possible, même si des modèles génériques sont disponibles dans la « littérature ».

Une représentation sommaire en trois processus opérationnels ("concevoir", "produire", "commercialiser") est trop synthétique pour pouvoir être utile dans notre démarche. Mais une décomposition trop détaillée ("visser") ne serait guère plus utile. Une décomposition en 25 à 30 sous-processus (activités) semble un bon compromis.

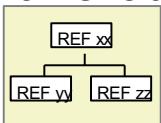
Exemple :
Une décomposition de la Supply Chain en activités



La méthode « traditionnelle » affecte de manière indifférenciée les coûts réputés indirects

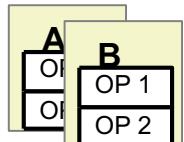


Nomenclature



	A	B
Matière	1800 €	1200 €

Gammes Fabrication



Unité d'œuvre = heure de fabrication

Coût de l'U.O = 4000 € / 8 h = 500 €

	A	B
Fabrication	3 u.o.	5 u.o.

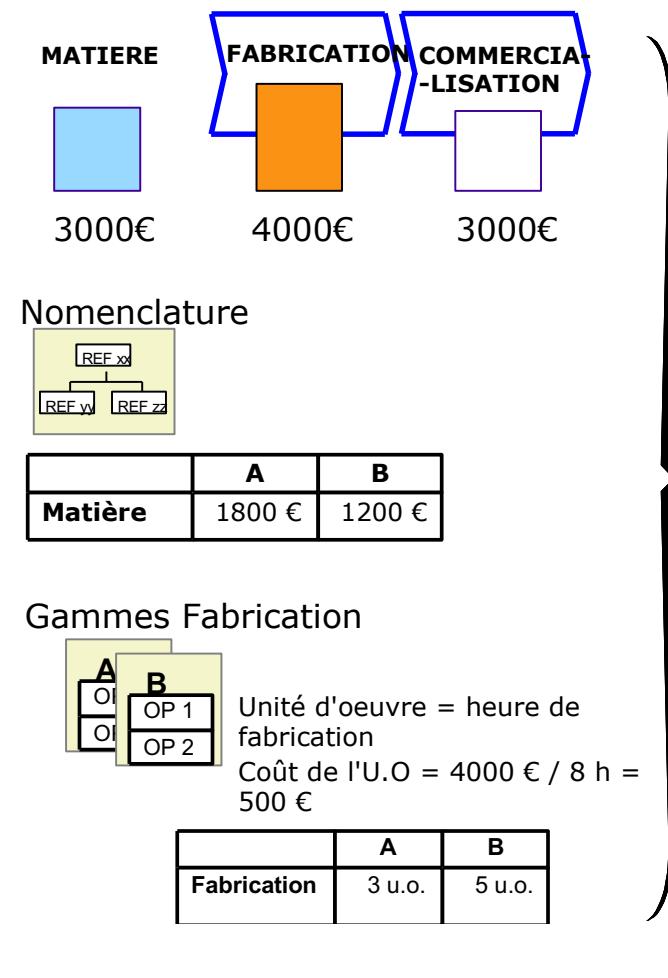
Commercialisation

Taux de marge = 43% du coût de revient industriel

X %

	A	B
Matière	1800 €	1200 €
Fabrication	(3 u.o.)	(5 u.o.)
	1500 €	2500 €
C.R.I.	3300 €	3700 €
Commercialisation	1410 €	1590 €
COUT DE REVIENT	4710 €	5290 €

L'ABC affecte les coûts de manière différenciée quand c'est pertinent



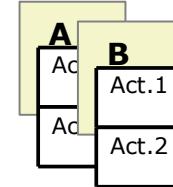
✗ Méthode traditionnelle



COUT DE REVIENT	4710 €	5290 €

✓ Nouvelle comptabilité à base d'activité

"Gamme administrative"

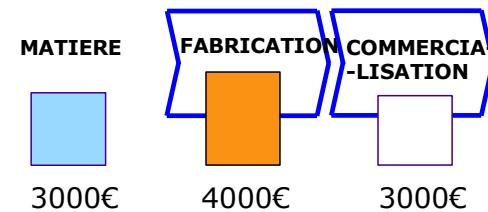


Unité d'œuvre = heure de commercial
 Coût de l'U.O = 3000 € / 8 h = 375 €

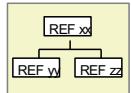
	A	B
Commercial	6 u.o.	2 u.o.

	A	B
Matière	1800 €	1200 €
Activité Fabrication	(3 u.o.) 1500 €	(5 u.o.) 2500 €
Activité Commercial.	(6 u.o.) 2250 €	(2 u.o.) 750 €
COUT DE REVIENT	5550 €	4450 €

ABC ou la pertinence (des coûts) retrouvée

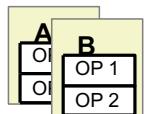


Nomenclature



	A	B
Matière	1800 €	1200 €

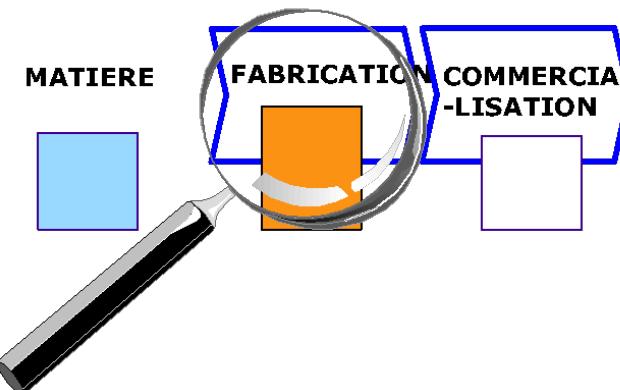
Gammes Fabrication



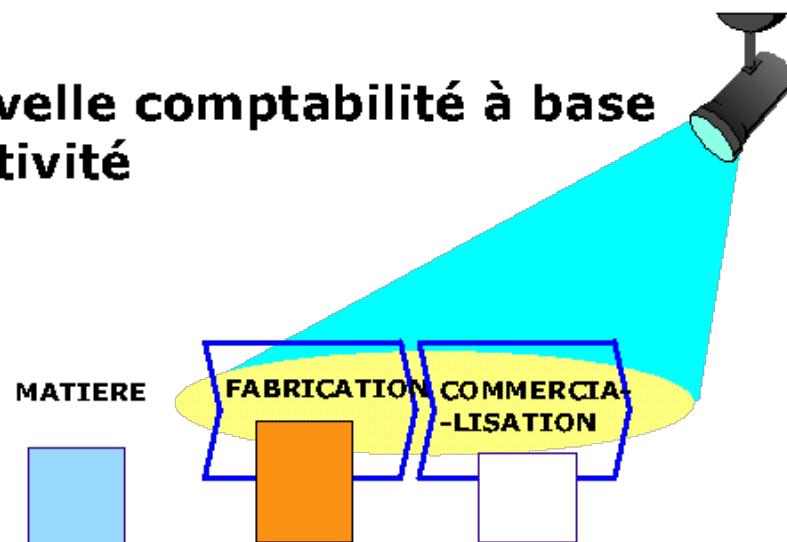
Unité d'œuvre = heure de fabrication
Coût de l'U.O = 4000 € / 8 h = 500 €

	A	B
Fabrication	3 u.o.	5 u.o.

✗ Méthode traditionnelle



✓ Nouvelle comptabilité à base d'activité



L'Activity-Based Costing : la métrologie financière des processus

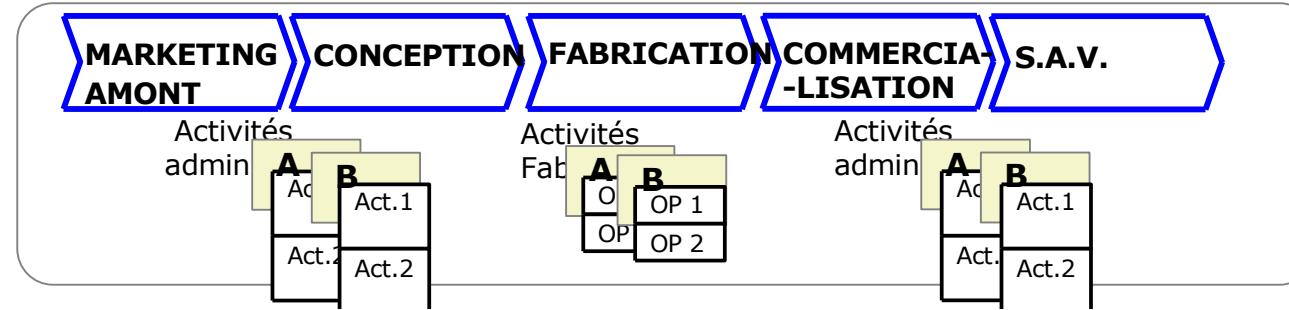
Principes

La manière d'élaborer un produit consomme des activités.
Les activités utilisent des ressources.
Les ressources génèrent des coûts.

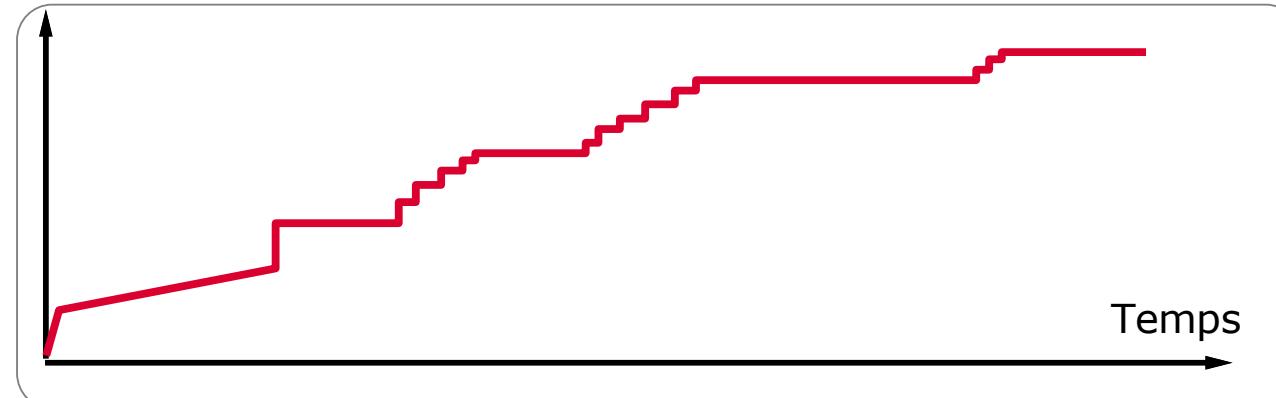
Ressources de l'entreprise



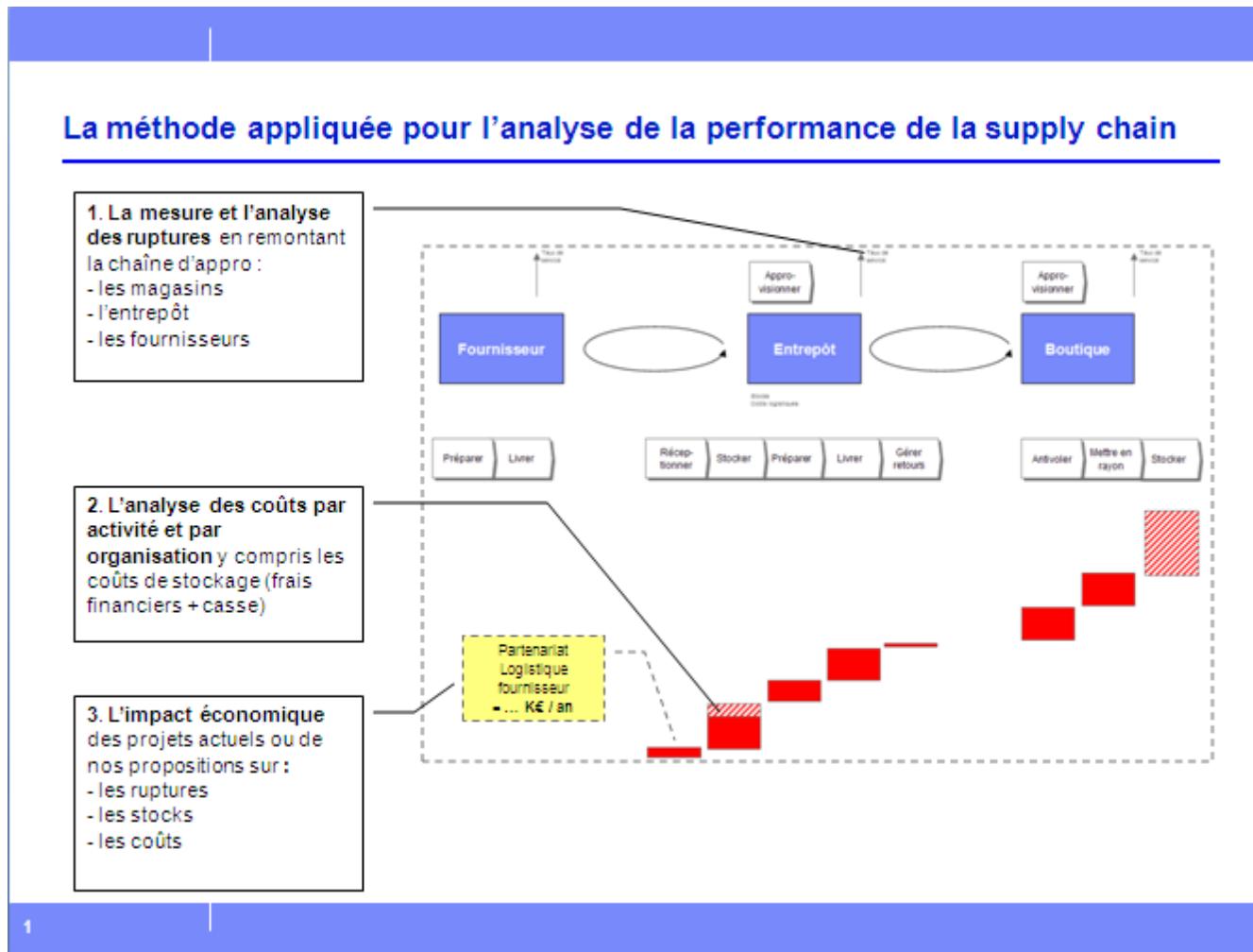
Activités



Accumulation des coûts par produits



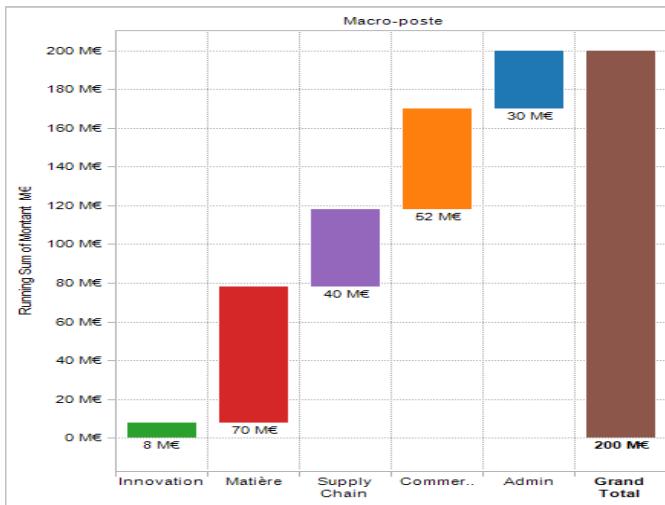
Exemple Distributeur 1 (documents confidentiels)



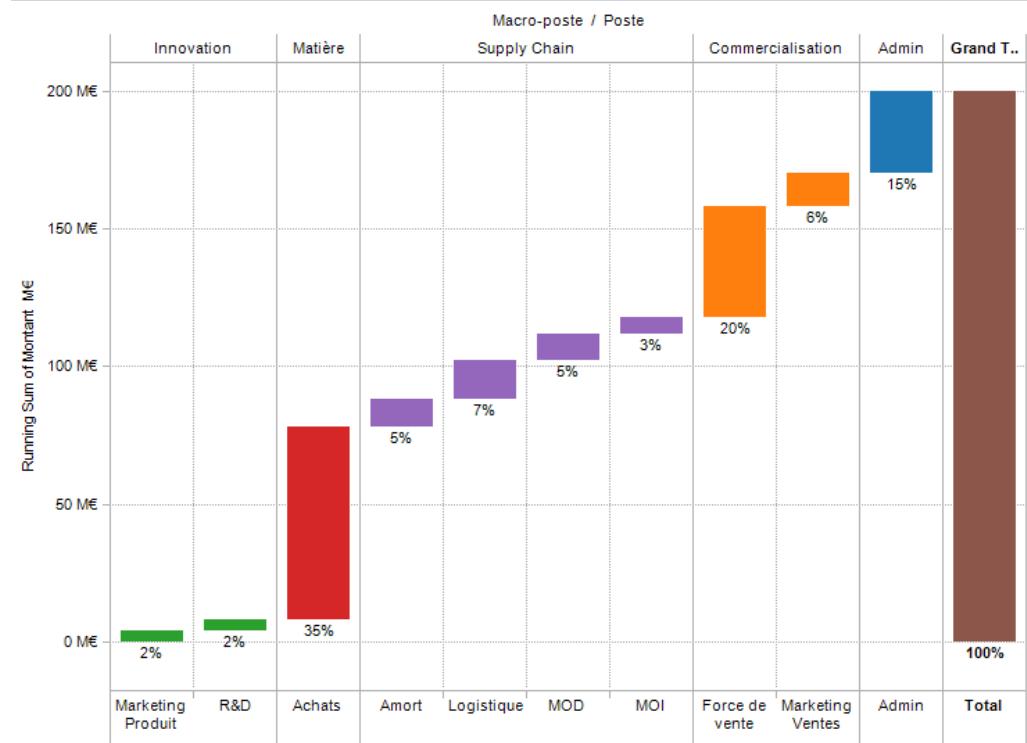
Exercice élémentaire : tracer une courbe des coûts cumulés

On obtient du contrôle de gestion les éléments de coûts suivants :

Macro-poste	Poste	Montant M€
Matière	Achats	70
Supply Chain	MOD	10
Supply Chain	MOI	6
Supply Chain	Amort	10
Supply Chain	Logistique	14
Innovation	R&D	4
Innovation	Marketing Produit	4
Commercialisation	Marketing Ventes	12
Commercialisation	Force de vente	40
Admin	Admin	30



Tracer avec l'outil de votre choix une représentation graphique :



Un exercice basé sur un cas réel

Annexes > quelques exercices élémentaires sur l'ABC

Les thèmes abordés

1. Les ressources et leur coût

- ▶ Comment identifier les ressources utilisées par une fonction et/ou une activité ?
- ▶ Comment calculer le coût d'une fonction (ex : le coût du service « compta fournisseur » ou « compta client ») ?

2. Comment ce coût est-il affecté dans un contrôle de gestion « simple » ?

3. L'unité d'œuvre (ou « l'inducteur d'activité »)

- ▶ Comment déterminer une « unité d'œuvre » ?
- ▶ Comment calculer le coût d'une unité d'œuvre pour cette même fonction ?
- ▶ Comment s'en servir pour analyser le coût de revient du client (ou du fournisseur) ?

4. Comment opérer si la fonction n'est pas mono-activité ? (introduction de l'utilité de l'ABC)

5. Comment définir une « bonne » segmentation en activité ?

L'Activity-Based Costing : évolution ou révolution



Quatre idées "neuves" :

1. C'est la manière de concevoir, de produire et de commercialiser un produit qui détermine son coût de revient.
2. 80% des coûts sont prédéterminés par le processus retenu.
3. Le seul coût de revient à réduire est le coût de revient final.
4. Mesurer les coûts... ou les réduire ?

Reconcevoir le processus d'approvisionnement présuppose d'établir un jeu de règles simples

Finalité commune à tous les acteurs : le besoin du client

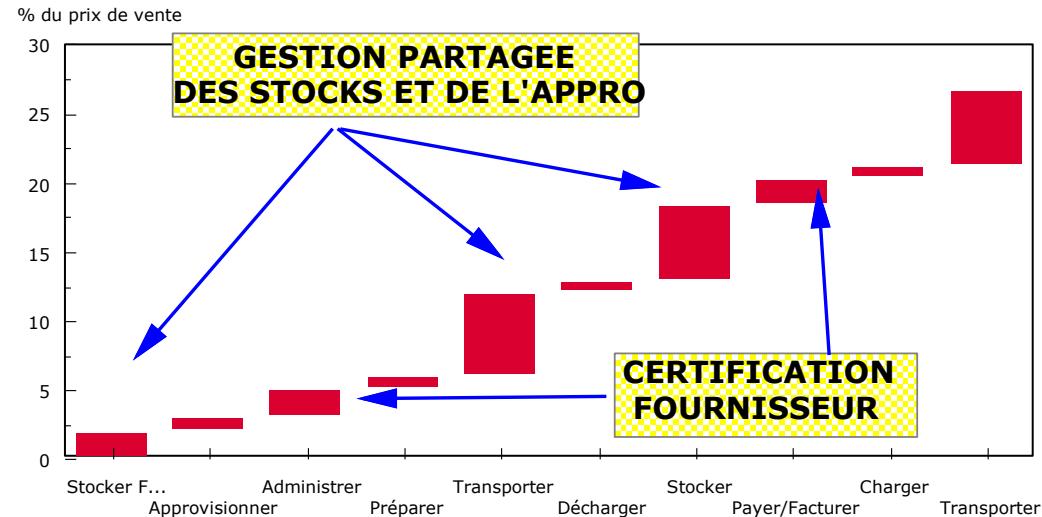
Ne pas tenir compte des frontières entre les fonctions

Décentraliser la décision au point d'action

Eliminer les activités sans valeur ajoutée

Privilégier la prévention au détriment des contrôles

Améliorer fortement la performance d'une activité donnée suppose souvent des changements importants en amont de l'activité



Le nouveau mode de fonctionnement se traduit sur entrepôt par :

-une forte amélioration du service

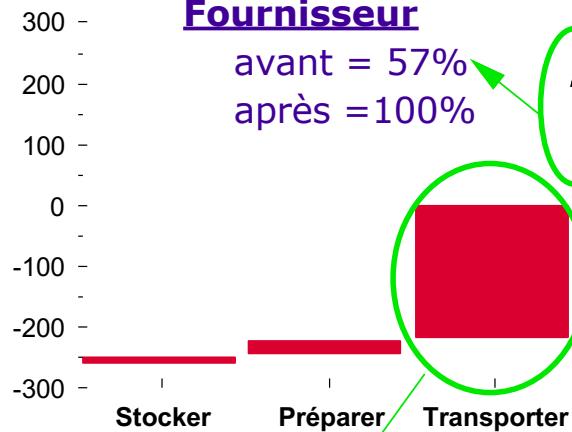
-une amélioration de la marge impensable avec les méthodes classiques

Mois d'octobre
Cumul des coûts
s'ajoutant sur les produits
(en K€)

Taux de service

Fournisseur

avant = 57%
après = 100%



Taux de remplissage :

avant = 83%
après = 100%

Gain # 40 K€

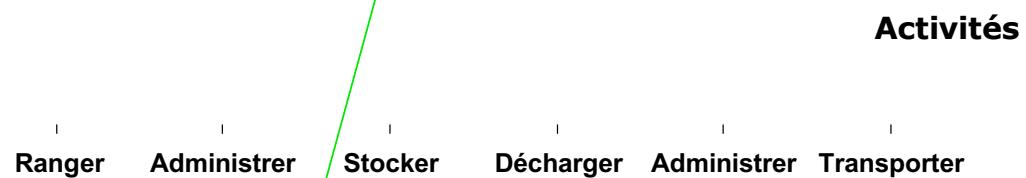
Approvisionner : -60% de charge de travail

Qualité administrative :

avant = 22%
après = 95% sur le permanent

Taux de service Entrepôt :

avant = 92%
après = 100%



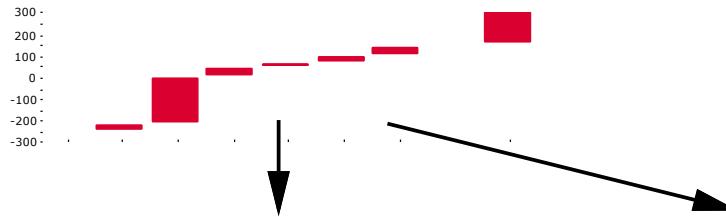
Coûts de possession du stock :

avant = 60 jours de stock (+ 30 j chez le fournisseur)

après = < 20 jours de stock (+10 j chez le fournisseur)

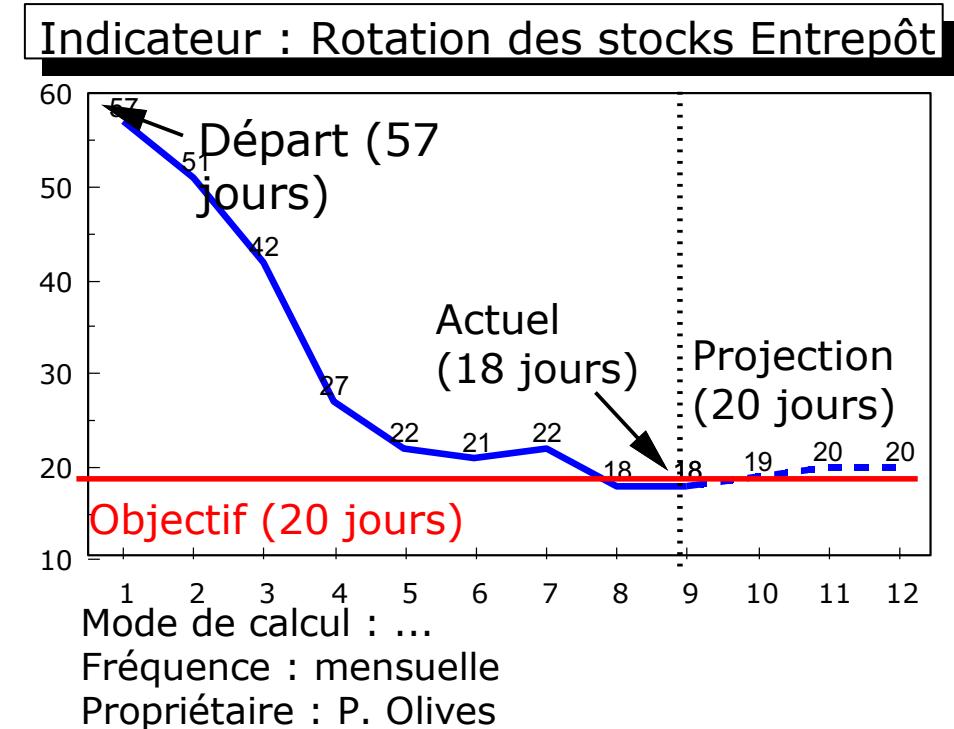
Gain > 20 K€

Un pilotage par les indicateurs de performance du processus, plus que par les indicateurs financiers



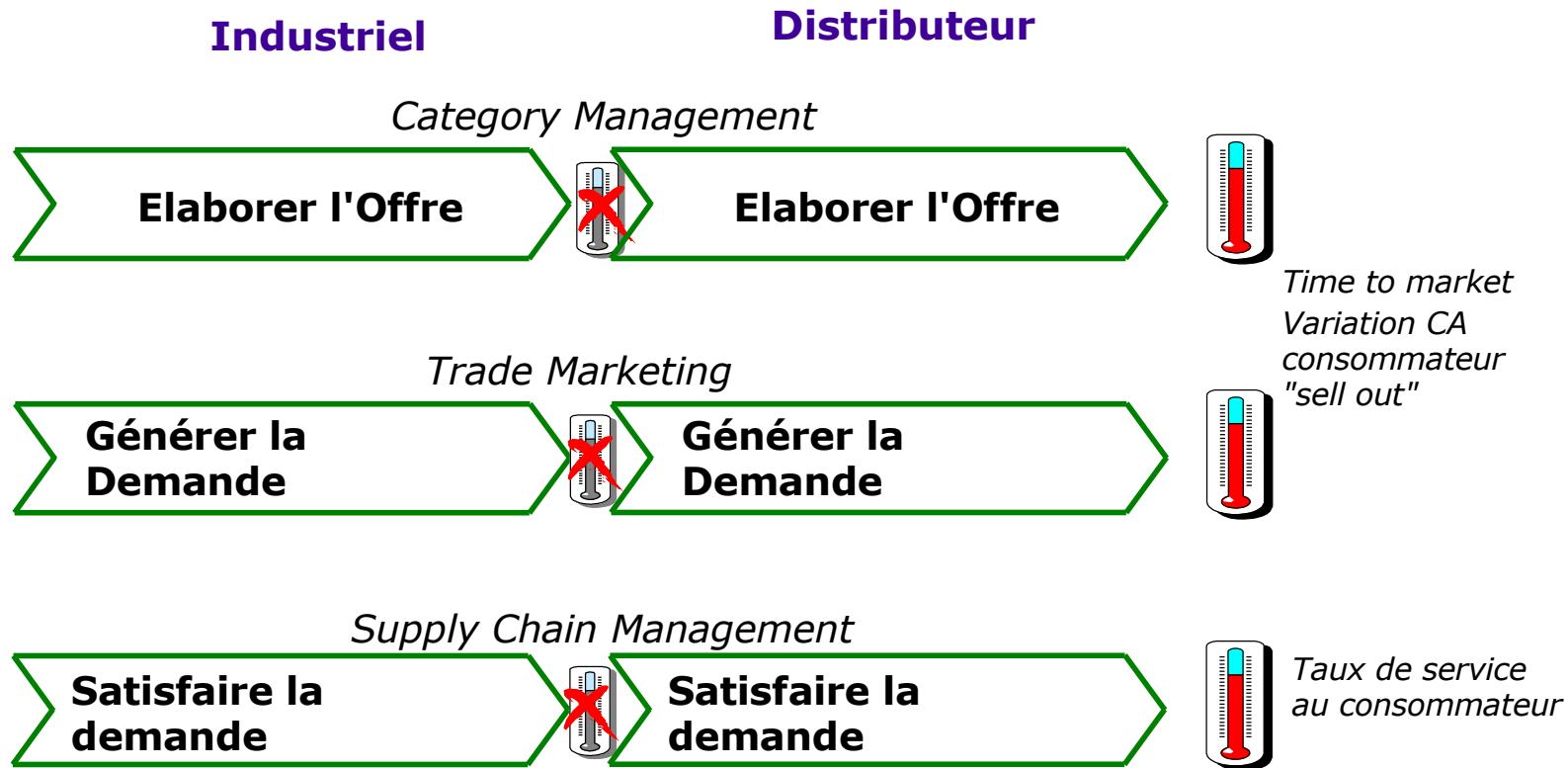
Indicateur Analyses Actions

<u>Indicateurs</u>	Actuel	Tendance
taux de service	✓	✓
Rotation des stocks	✓	✓
Taux de remplissage	✗	✓
Taux de litige	✓	✗



La finalité des nouveaux concepts est d'optimiser les résultats à la fois des Industriels et des Distributeurs par un couplage des processus

E.C.R. *



(*) Efficient Consumer Response - Efficacité et réactivité au service du Consommateur

Rappel des objectifs de l'ECR

...From page 1 of the January 1993 Original ECR Publication

“The ultimate goal of ECR is a responsive, consumer-driven system in which **distributors and suppliers work together as business allies** to maximize consumer satisfaction and minimize cost.

Accurate information and high-quality products flow through a **paperless system** between manufacturing line and check-out counter with minimum degradation or interruption both within and between trading partners.

...companies are working together to relentlessly strip time and cost from the total supply chain... **questioning every activity** in their organizations asking themselves whether it adds to consumer value or, if not, **how it can be eliminated or made less costly.**”

Voici les thèmes qui seront abordés durant ce cours

Définir la « performance » (rappel)

Comprendre les limites des modélisations traditionnelles

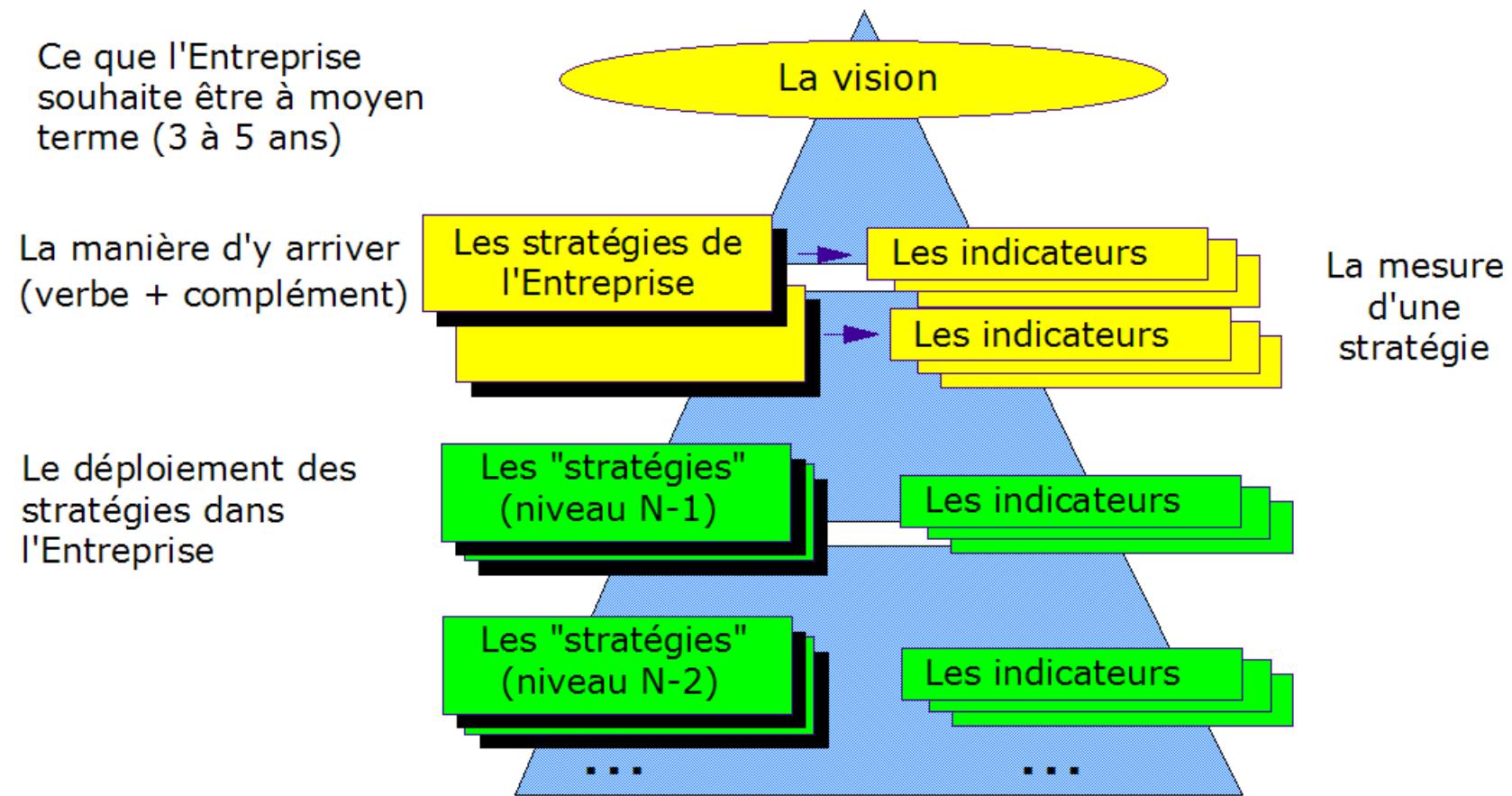
L'approche « processus »

Décliner la stratégie sur les processus

Qu'est ce que piloter un processus ? Comment construire les tableaux de bord et définir des indicateurs de performance des processus

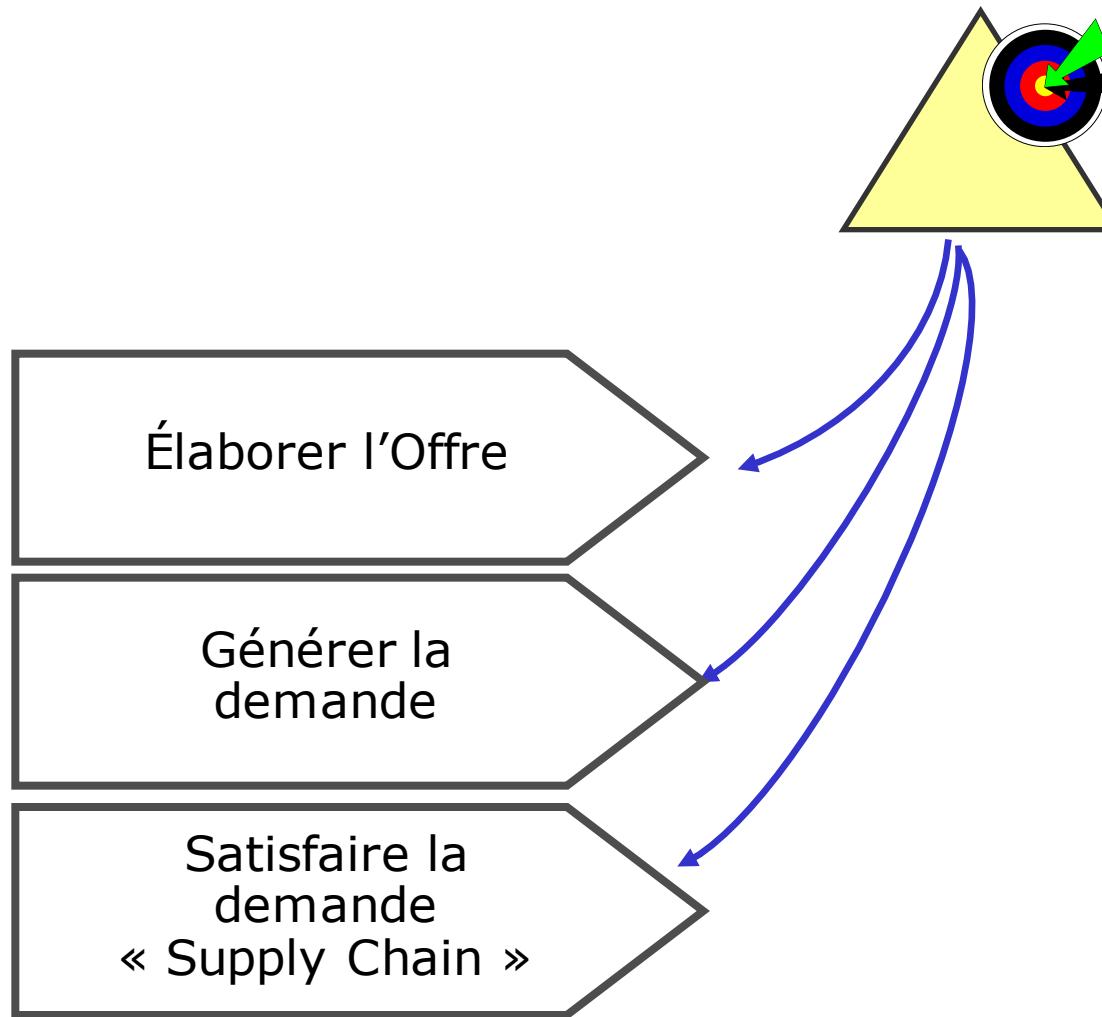
Quelle évolution pour le contrôle de gestion ?

Faute de terminologie standard, nous préciserons le vocabulaire que nous allons utiliser



L'objectif est le résultat que l'on doit atteindre pour un indicateur donné

La vision et les stratégies doivent se décliner sur les processus (et pas seulement sur les fonctions comme dans un approche classique)



Voici les thèmes qui seront abordés durant ce cours

Définir la « performance » (rappel)

Comprendre les limites des modélisations traditionnelles

L'approche « processus »

Décliner la stratégie sur les processus

Qu'est ce que piloter un processus ? Comment construire les tableaux de bord et définir des indicateurs de performance des processus

Quelle évolution pour le contrôle de gestion ?

Il est important de faire la différence entre le pilotage et le reporting

Reporting : communication d'indicateurs à un niveau hiérarchique supérieur pour permettre un **contrôle a posteriori**.

Pilotage : indicateurs utilisés par le **responsable de l'activité** pour sa propre gouverne et pour **l'aider à réaliser ses objectifs**.

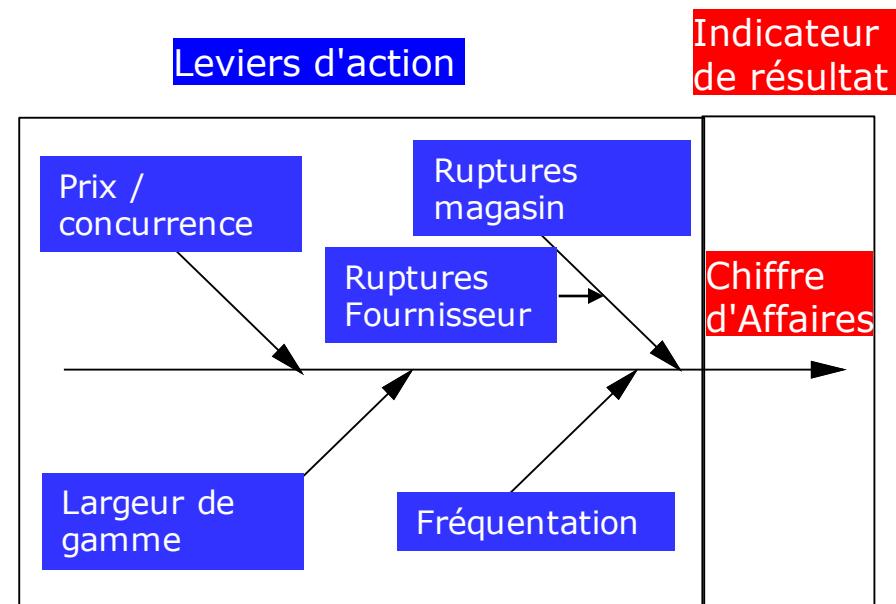


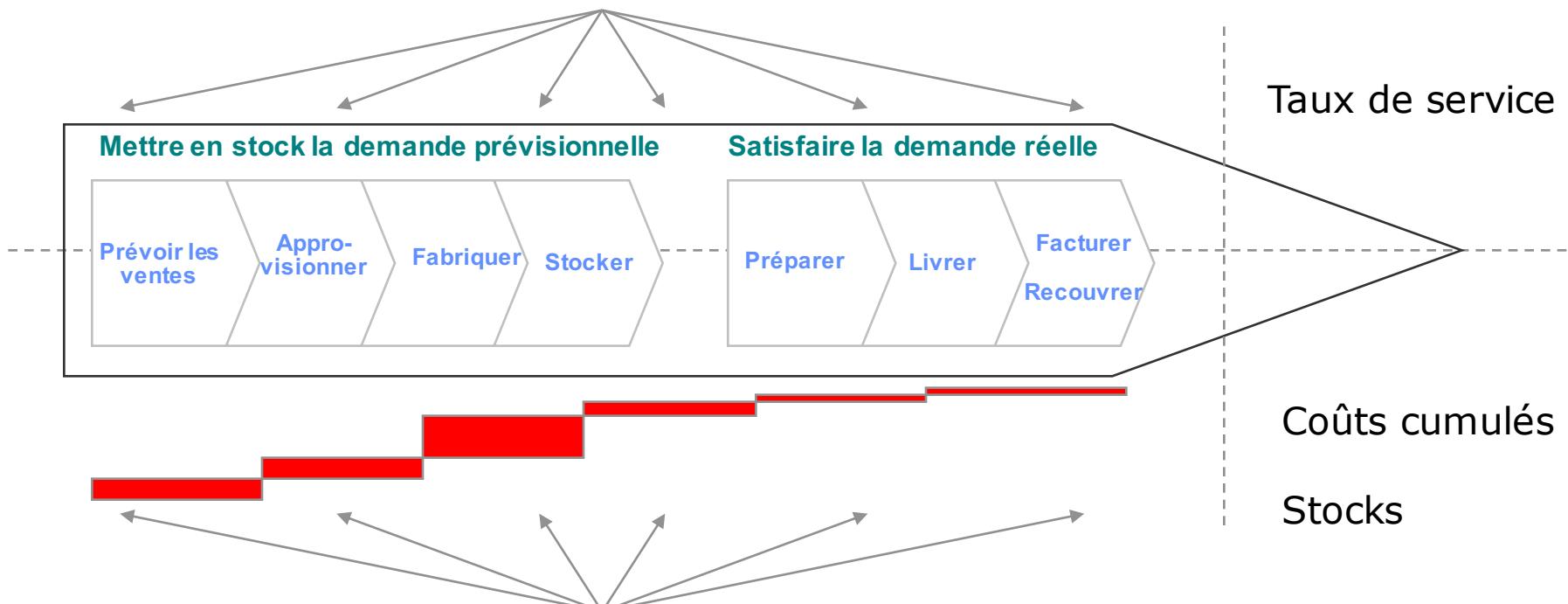
diagramme d'Ishikawa

ou arbre des causes, diagramme causes - effet,
diagramme en arête de poisson

Qu'est ce que « piloter » un processus ?

Ex : ce n'est qu'une fois connu les indicateurs de résultat de la Supply Chain qu'on peut pousser le raisonnement sur chaque activité

1. Ces activités sont-elles correctement exécutées ?
par marché, géographie, produits & services...

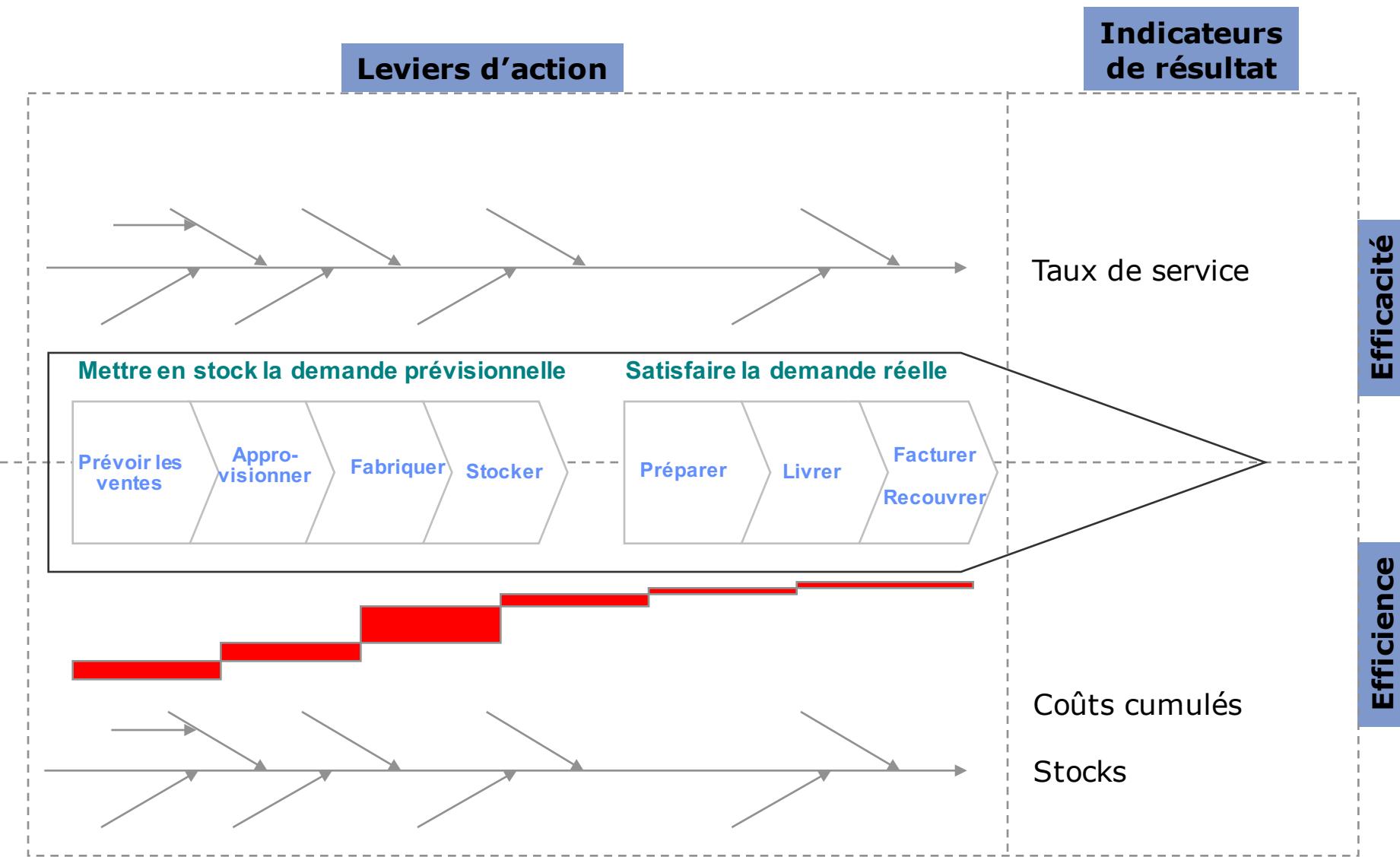


2. Combien dépensons-nous pour les effectuer ?
par marché, géographie, produits & services...
Est-ce en ligne avec nos objectifs et nos concurrents ?



**Un principe :
du global au détail !**

On fait ainsi apparaître un tableau de bord structuré en efficacité / efficience et indicateurs de résultat / leviers d'action



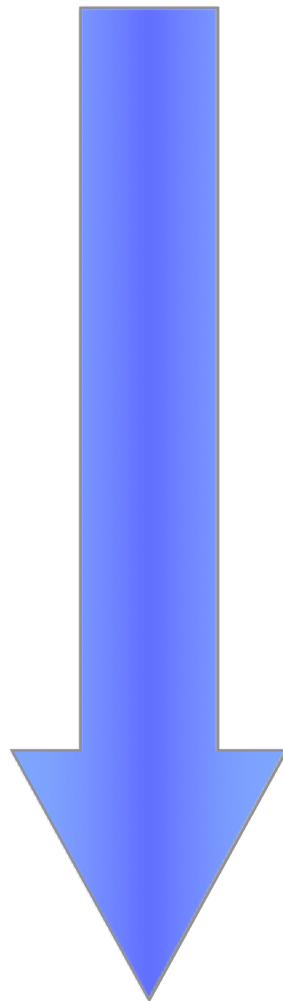
Indicateur de performance : démarche globale de construction

Recherche des **processus** (ou des activités) de l'entreprise dont on doit **améliorer la performance** dans le cadre des **objectifs globaux**

Recensement des facteurs qui influent sur la performance du processus ou de l'activité
(indicateurs de performance ou variables d'actions)

Définition d'un **plan d'action** ou des moyens d'actions

Définition des IP avec un **libellé**, un **mode de calcul**, une **unité de mesure**, une **périodicité de suivi**, une **base de référence** et un **objectif**



Ex de démarche :
la satisfaction client

Processus Supply Chain

Niveau de service

Taux de service au client
Âge des retardés
Fiabilité fournisseur

Diviser par 2 les ruptures

IP 1 : taux de service client
nombre de produits servis sous 48 h / nombre de produits commandés

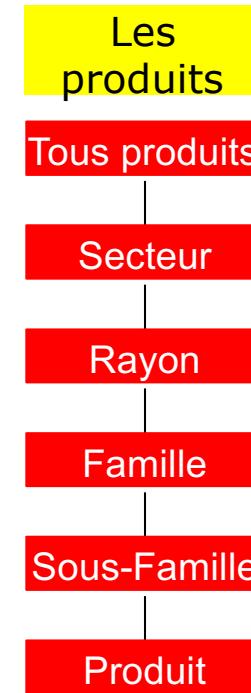
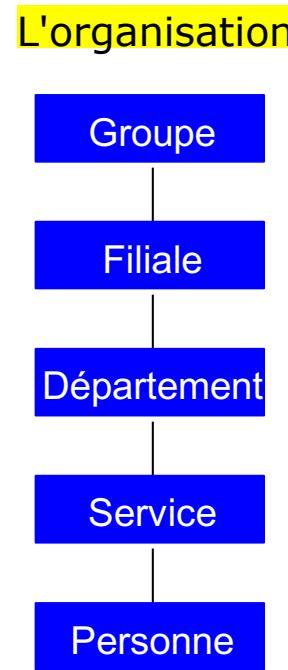
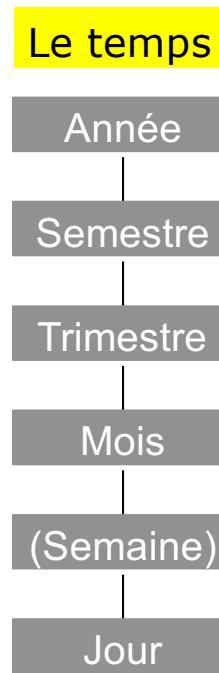
Unité : %
périodicité : hebdomadaire
base : 94%
objectif : 97%

On peut décliner un indicateur suivant plusieurs dimensions (que l'on appelle aussi « axes d'analyse »)

On appelle axe d'analyse une hiérarchie suivant laquelle on veut exprimer un indicateur.

Verbalement on dit « je veux cet indicateur par ... et par ...»

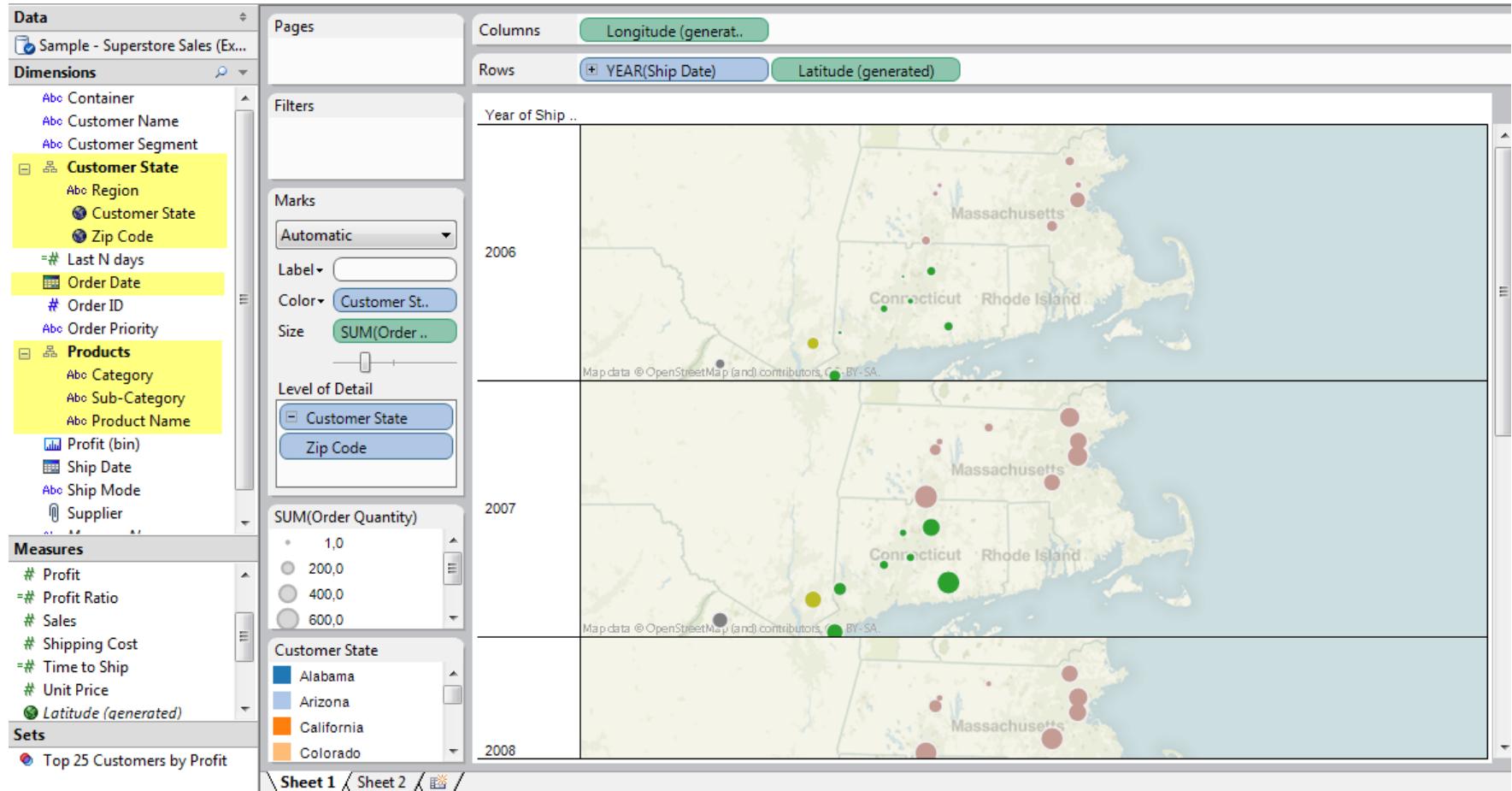
Les 4 dimensions incontournables sont :



Bien d'autres dimensions sont possibles : fournisseurs, clients, phases de gestion...

La multiplicité des rapports possibles rend indispensables l'utilisation de technologies "hyper cube"

Illustration : analyse shipping cost (indicateur) sous les dimensions Temps, Géographie et Produits



La démarche de pilotage est simple, systématique et terriblement efficace... (mais provoque parfois un choc des cultures !)

1. Sélectionner un processus (et non des organisations)
2. Décomposer le processus en activités
3. Définir les indicateurs d'efficacité et d'efficience des activités
4. Analyser les leviers d'action pour améliorer ces indicateurs
5. Pondérer les leviers d'action
6. Mettre en oeuvre des plans d'action
7.Et les suivre

Et toujours communiquer, communiquer, communiquer

Une approche méthodique est indispensable pour obtenir des résultats rapides et durables

1 **Déployer**

la stratégie au travers d'indicateurs sur l'appro

Agir

en définissant et en mettant en oeuvre des plans d'action correcteurs

5

Déetecter

2

les références qui posent problème

et toujours Mesurer et documenter

4 **Synthétiser**

et hiérarchiser les causes par nature

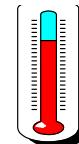
3

Analyser

les causes et les causes des causes sur chacune des références rencontrées

« Piloter la performance » est une démarche d'amélioration continue

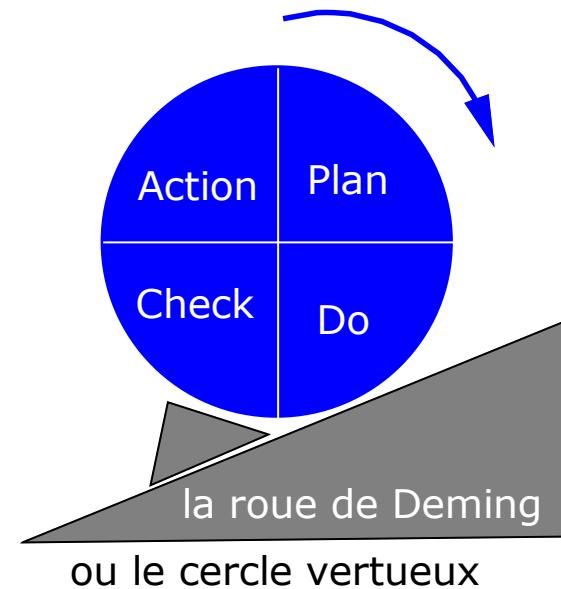
Un tableau de bord est un outil de mesure. C'est le thermomètre. Or jamais un thermomètre n'a fait baisser la fièvre...



Piloter la performance est une démarche d'amélioration continue.



Gestion par exception
Analyse des causes (pourquoi?)
Proposition de plan d'action
Mise en œuvre du plan d'action
Suivi des résultats



Voici les thèmes qui seront abordés durant ce cours

Définir la « performance » (rappel)

Comprendre les limites des modélisations traditionnelles

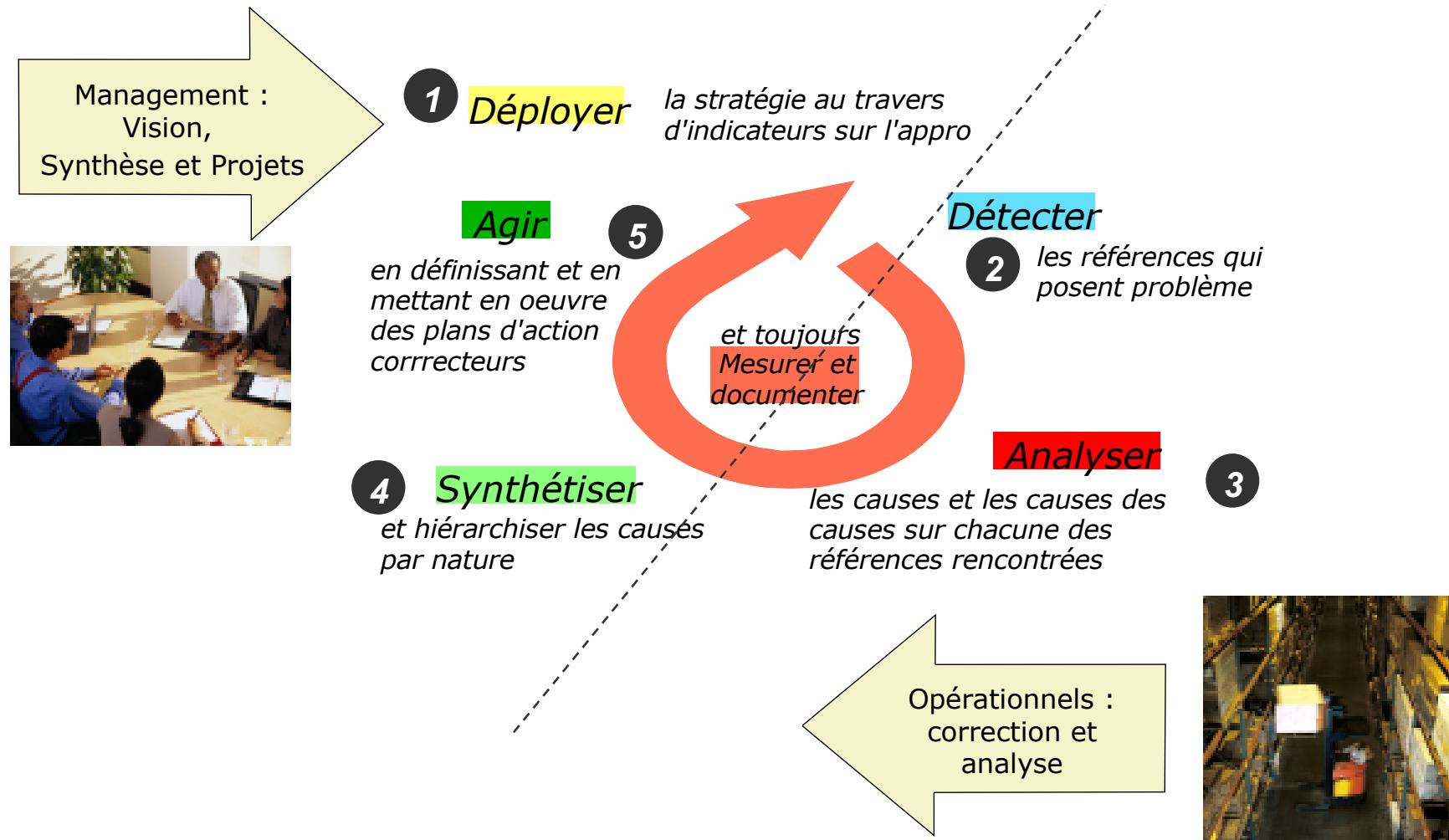
L'approche « processus »

Décliner la stratégie sur les processus

Qu'est ce que piloter un processus ? Comment construire les tableaux de bord et définir des indicateurs de performance des processus

Quelle évolution pour le contrôle de gestion ?

Le rôle du management est de faire évoluer l'entreprise vers moins de correctif et plus de préventif



Du « contrôle des coûts » au « pilotage de la performance » : vers un nouveau contrôle de gestion

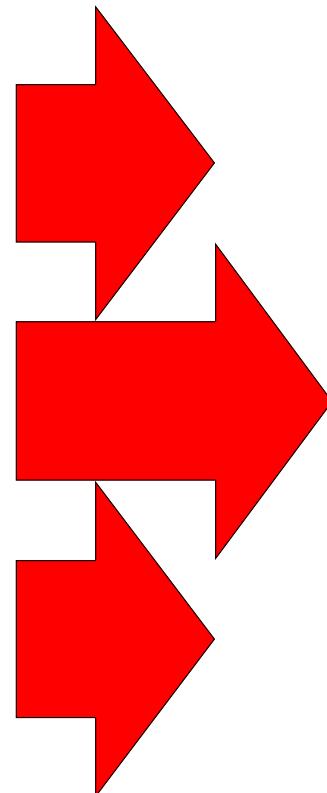
Pratiques les plus souvent rencontrées

Centré sur la fabrication
(ou sur le coût d'achat)

Logique "fonction"

80% du temps passé en
collecte, calcul,
explication des écarts

80% du temps passé sur
les processus actuels
(coûts a posteriori)



Meilleures pratiques

Répartition équitable entre toutes les activités à valeur ajoutée

Logique "processus / activité"

80% du temps passé en recherche des causes et des causes des causes

80% du temps passé en lancement et suivi de projets d'amélioration

La mission du contrôle de gestion s'en trouve fortement renforcée

