

L'ENTREPRISE ÉTENDUE : APPORTS DE L'ACTIVITY-BASED COSTING APPLICATION À "L'EFFICIENT CONSUMER RESPONSE" (ECR)

Michel Baldellon

Conseil en management IBM Consulting Group
Distribution et Industrie

LES NOUVEAUX DÉFIS

L'évolution profonde et rapide des marchés exige une évolution des modes de gestion industrielle

De manière quasi-générale depuis le milieu des années 1980, les industriels sont confrontés à une série de défis sans commune mesure peut-être avec ceux qu'ils avaient dus affronter auparavant. La cause principale de ces bouleversements est et demeure la profonde mutation de l'environnement économique. Elle continue de se manifester par :

w Une concurrence exacerbée, puisque plus seulement nationale. Traduction directe de la mondialisation de l'économie, peu de marchés sont épargnés par des concurrents venant de la CEE, d'Amérique voire d'Asie.

w Une offre très supérieure à la demande.

w Beaucoup de nouveaux entrants sur le marché. Les industriels sont confrontés à de nouvelles races de concurrents, très souvent spécialisés sur une niche, adoptant parfois des méthodes de commercialisation originales (force de vente réduite car fabrication de marques distributeurs, vente directe au consommateur par téléphone...)

w Des clients plus exigeants. Les acheteurs et les consommateurs sont devenus beaucoup plus compétents et réfléchissent avant d'acheter. La fidélité à un fournisseur est fréquemment transgressée...ce qui peut devenir un avantage pour les meilleurs.

Si certaines entreprises ont connu les temps heureux où la problématique principale était de savoir produire ce qu'elles espéraient vendre, ces temps paraissent bien révolus. Nous ne sommes plus dans l'époque où tout ce que produisait l'industriel était vendu. Mais

dans celle où il faut produire ce que les clients demandent. Cela implique souvent de **pouvoir livrer** :

- **avec des préavis de plus en plus courts.** Les distributeurs demandent de plus en plus fréquemment des livraisons pour le lendemain ou le surlendemain, partout en France, même en non-alimentaire.
- **des produits de plus en plus différenciés**, afin de satisfaire les multiples segmentations de la clientèle réalisées par les services marketing. Ainsi là où n'existait autrefois qu'un seul format de paquet de café apparaît aujourd'hui la segmentation café en grains ou moulu, expresso ou non, décaféiné ou pas. Cela représente vite des combinaisons importantes, surtout avec le rajout des lots promotionnels spécifiques à chaque enseigne de distributeur.
- **à des prix toujours plus bas** pour un produit donné, concurrence oblige.

Toutes les fonctions de l'entreprise réagissent en faisant individuellement d'énormes efforts, et pourtant cela se révèle souvent insuffisant :

v Le taux de service se dégrade (il y a de plus en plus de ruptures),

v les coûts sont trop élevés et la marge baisse,

v les stocks augmentent (et bien entendu pas ceux que l'on vend.)

Souvent la dégradation de ces trois indicateurs est simultanée. Les anciennes méthodes de travail, qui avaient si bien marché jusqu'alors se révèlent inopérantes (inefficaces - l'objectif n'est pas atteint - et inefficaces - avec des coûts très élevés.)

Face à cette dérive, le défi est pourtant d'améliorer de manière *simultanée, durable et visible* la satisfaction client, la marge de l'entreprise, et la réactivité. **La question posée par la Direction Générale est rarement celle de la seule réduction des coûts.** L'objectif, plus ambitieux et plus difficile est de trouver parmi les méthodes efficaces possibles (c'est à dire atteignant les objectifs fixés de satisfaction client et de

réactivité, donc de valeur créée), celle qui est la plus efficace (c'est à dire la plus économique).

sections homogènes (ex pour les produits manufacturés : Coupe, Pliage, Assemblage...)

LA RÉPONSE TRADITIONNELLE DU CONTRÔLE DE GESTION TROUVE SES LIMITES

"Focus" sur l'activité de Fabrication

On peut s'interroger sur les caractéristiques du contrôle de gestion qui est chargé de guider l'entreprise dans la voie du progrès. Caricaturalement, il procède encore souvent de la manière suivante :

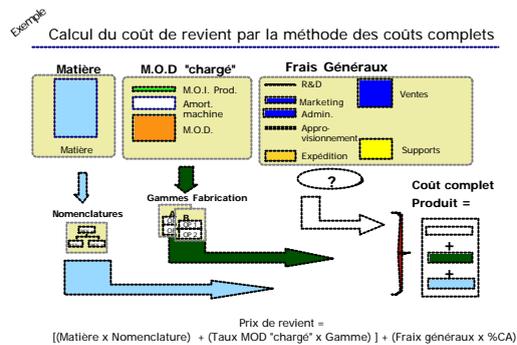
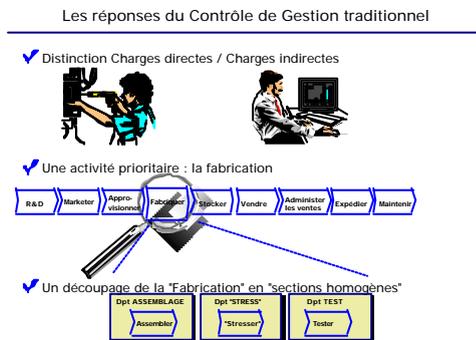
1. Séparation des coûts de l'entreprise entre ceux qui sont dits directs (matière et main d'oeuvre essentielle) et ceux qui sont dits indirects, c'est à dire difficilement affectables de manière simple à un produit.
2. Focus sur une activité particulière de l'entreprise : la Fabrication.
3. "Découpe" de cette fabrication en ateliers réalisant la même activité et que l'on dénomme les

Un calcul du coût de revient souvent limité au coût de revient industriel

Pour calculer le coût de revient, on identifie 3 "masses" :

- ▼ La Matière
- ▼ les coûts Machines (ou Main d'oeuvre directe - MOD)
- ▼ Les Frais Généraux

Ces "masses" étant ensuite réparties suivant les produits par les règles suivantes :



1. La matière via les nomenclatures
2. Les coûts de machine ou de main-d'oeuvre via les gammes de fabrication
3. Les frais généraux en suivant des clés de répartitions diverses : % du CA, du prix de revient industriel...

Poste concerné	Actions classiques
Les coûts matières (Matière x Nomenclature)	Faire pression sur le fournisseur pour qu'il baisse ses prix en général au détriment du délai
Les coûts de fabrication (Taux machine (ou MOD) "chargé" x Gamme)	saturer les équipements avec de longues séries ce qui fait grimper le stock - mais le producteur n'est pas toujours responsable du stock, délocaliser (augmente les cycles) ou sous-traiter (augmente les cycles et les indirects)
Les frais généraux	contrôle budgétaire des coûts (parfois au détriment de la valeur perçue par le client)

Si l'on regarde les actions qui permettent de réduire les coûts de revient ainsi modélisés, on constate que poussées aux extrêmes, elles se traduisent dans les faits par une rigidité industrielle accrue, des surstocks, et des sur-coûts.

Toute volonté d'optimisation d'une fonction ou d'un service se traduit par une désorganisation des fonctions ou des services en aval (clients) et en amont (fournisseurs).

L'environnement des affaires a changé

Ce paradoxe s'explique. Ce qui caractérisait l'environnement dans lequel est né le contrôle de gestion "traditionnel", c'est la stabilité des fabrications avec ce qui en découle : organisation taylorienne, main d'oeuvre spécialisée, et coûts directs très importants. Ce n'est plus vrai aujourd'hui : les produits sont de plus en plus diversifiés avec une courte durée de vie, les organisations de travail sont polyvalentes. Un produit "consomme" de plus en plus d'activités réputées indirectes et surtout de manière hétérogène d'une référence à l'autre. Le modèle de l'entreprise a évolué d'une entreprise consommatrice de "matière" à une entreprise consommatrice de "matière grise".

LE CONTRÔLE DE GESTION DOIT TENIR COMPTE DE CES ÉVOLUTIONS EN RÉVISANT SES MÉTHODES

Les coûts directs industriels restent affectés via les gammes et les nomenclatures

Une nouvelle réponse est possible qui prenne en compte cette mutation de l'environnement. Un découpage fondé sur les activités, toutes les activités prédominantes et non plus seulement la fabrication, va permettre une approche plus pertinente de la notion de coût de revient, parce que plus proche du modèle de fonctionnement réel de l'entreprise moderne.

Rien ne change en ce qui concerne les coûts directs. Il ne nous viendrait pas à l'idée d'affecter les coûts matière de manière équivalente à un produit A de 250 g ou à un produit B de 500 g : on va différencier par les nomenclatures; le deuxième produit se verra affecter deux fois plus de coûts matière que le premier.

De même, on n'envisagerait pas d'affecter arbitrairement les coûts de main d'oeuvre directe au prorata du coût matière d'un ensemble (sauf bien entendu dans le cas où il y a une relation directe de proportionnalité). Deux produits C et D ayant les mêmes coûts matière et nécessitant l'un une heure de transformation, l'autre deux heures se verront affecter des coûts de main d'oeuvre en proportion de l'énergie nécessaire à leur fabrication. On va différencier par les gammes de fabrication.

Mais alors que la méthode traditionnelle affecte de manière indifférenciée les coûts réputés indirects...

Dans la pratique courante, on affecte les frais généraux souvent au prorata du coût de revient industriel du produit, c'est à dire de son coût de fin de fabrication. Cette approche était justifiée dans le passé, quand les coûts de R&D étaient amortis sur de longues séries, quand les coûts commerciaux représentaient 3 % du prix de revient industriel, quand les fonctions centrales étaient rares. On imputait originellement de manière très simple une masse très faible. L'erreur était réduite. L'approche était logique et pertinente.

Mais les produits ont aujourd'hui des durées de vie souvent très courtes (donc les coûts de R&D ne deviennent pas unitairement négligeables), la concurrence et la maturité des consommateurs rendent nécessaires des forces commerciales et marketing très professionnelles donc coûteuses, l'environnement incertain a eu comme conséquence l'apparition de "services centraux" plus étoffés. Au point que dans certaines entreprises le prix de vente d'un produit est le double ou le triple de son prix de revient industriel... mais le contrôle de gestion continue parfois à dépenser 100% de son énergie sur moins de 50% des coûts.

...l'ABC propose d'affecter les coûts de manière différenciée quand c'est pertinent.

Restons dans les coûts commerciaux. Quand on analyse et mesure les efforts déployés pour vendre deux gammes de produits A et B, il n'est pas rare de constater qu'il faut déployer 3 fois plus d'énergie pour vendre un produit A qu'un produit B. Si les deux produits ont un prix de revient industriel de 100 F et si les frais de commercialisation totaux sont de 100 F, dans une approche classique nous obtiendrons des prix de revient équivalents (A = B = 150 F), dans une approche ABC nous affecterons les 3/4 des coûts à A qui nécessite 3/4 des ressources commerciales et 1/4 à B. Ainsi nous aurons A = 175 F et B = 125 F.

On constate donc qu'avec cette méthode qui est certainement plus proche de la vérité, on arrive à une conclusion différente de l'approche précédente. En pratique, n'est ce pas la généralisation de ce que l'on faisait auparavant avec un atelier mono-activité (coupe, assemblage... baptisé pour cela section homogène), mais généralisé à l'ensemble des activités de l'entreprise ? Il ne s'agit pas avec l'ABC de passer d'une approche simple à une approche compliquée, mais d'une approche simpliste à une approche pertinente.

Dans une telle approche, réduire ses coûts pour être plus compétitif ne passe plus seulement par la réduction du coût de revient industriel pour lequel il y a de grandes chances que les actions envisageables aient été mises en oeuvre depuis longtemps. Mais de nouvelles perspectives s'ouvrent sur la réduction du coût de l'activité "commercialiser", peut-être au prix même d'une augmentation du coût de revient industriel.

Nous pouvons illustrer cet état d'esprit par un exemple pris dans le secteur automobile. Un constructeur français faisant le constat que ses véhicules sont trop chers envisage de réduire la qualité de la moquette (diminution des coûts matière...au détriment de la valeur perçue par le client), d'automatiser encore ses lignes de fabrications (autres coûts industriels), mais ne cite jamais, du moins officiellement, comme possibilité d'autres voies de commercialisation moins coûteuses (pourquoi pas par téléphone ou dans les hypermarchés comme pour les micro-ordinateurs ?)

LES PRINCIPES FONDATEURS DE L'ACTIVITY-BASED COSTING

C'est la manière de concevoir, de produire et de commercialiser un produit qui prédétermine son coût de revient

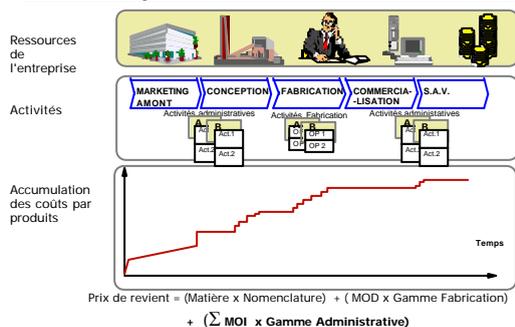
Les principes fondateurs de l'Activity-based Costing pourraient se synthétiser de la manière suivante : la manière d'élaborer un produit consomme des activités. Les activités utilisent des ressources. Les ressources génèrent des coûts. La nouvelle approche utilise la représentation des coûts cumulés tout au long de la vie d'un produit. Le coût d'un produit augmente en fonction de la "consommation" d'activités : recherche, fabrication, ordonnancement, contrôle qualité, vente, facturation...Le coût d'une activité est directement lié aux ressources utilisées.

La Compagnie IBM qui utilise l'ABC pour ses propres besoins a fait le parallèle avec son activité industrielle. On dit souvent en usine que 80% des coûts sont prédéterminés quand le bureau des méthodes a terminé son travail, c'est à dire avant que la première série ait été fabriquée. En généralisant ce constat non plus au seul domaine industriel mais à l'ensemble de l'entreprise, en banalisant la notion de "gamme" (toute succession d'activité qu'elle soit industrielle ou administrative - nous dirons plutôt *un processus*), nous en avons tiré des conclusions pratiques, simples et performantes :

1. Les coûts sont prédéterminés par les deux ou trois processus majeurs d'une entreprise : Elaborer l'Offre et Satisfaire la demande (Concevoir, Commercialiser et Produire). **Renforcer fortement sa compétitivité suppose donc souvent de refondre la manière de fonctionner actuelle en ayant une vision transversale des organisations** : Marketing amont, R&D, Méthodes, Production (Achat, Fabrication, Ordonnancement), Logistique, Commercial, Service Après-vente...

2. Bien au delà des détails techniques, c'est la finalité même d'un système de coûts qui est à rappeler : **l'objectif est moins de déterminer un hypothétique coût de revient que de chercher à diminuer celui-ci**. On peut réduire les coûts sans les connaître précisément...et les connaître sans savoir les réduire ! Le nouveau système doit être un système de pilotage tourné vers l'action et facilitant la prise de décision, plus qu'un outil de calcul.

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



3. **C'est lors de la définition d'un processus que l'on a le plus d'influence sur les coûts qui s'accumuleront ensuite sur les produits.** Or les démarches et les outils traditionnels du contrôle de gestion sont en général plus orientés vers un suivi du coût de revient que vers la constitution de ce dernier : on consacre la majeure partie des efforts en aval, alors qu'il faudrait idéalement consacrer 80% de son énergie quand 80% des coûts sont influençables, c'est à dire en préparation, et 20% seulement en suivi, puisque les possibilités d'action sont alors réduites. Le système de pilotage des coûts doit donc privilégier la prise de décision en amont, au moment de l'élaboration de l'offre qui ne se résume plus aux seules qualités techniques d'un produit, mais également à l'environnement qui lui est attaché : délai de livraison, méthodes de production, canal de commercialisation, services complémentaires... Ce doit être l'outil des fonctions (marketing, achat, logistique...) ou des propriétaires de processus, plus qu'un nouvel instrument du contrôle de gestion. L'une des conséquences directes sera l'utilisation privilégiée des coûts standards.

4. **Le seul coût de revient à réduire est le coût de revient "rendu chez le client."** Il faut se méfier des sous-optimisations par fonctions. Or c'est toujours une phase délicate que de faire accepter à une fonction (par exemple la production) qui porte, via le budget, un objectif de réduction de ses propres coûts d'accepter de les augmenter (en faisant de petites séries) pour augmenter la marge globale de l'entreprise. Le management par les processus est une réponse privilégiée à ce type de problème.

5. **L'objet de coût n'est pas nécessairement le produit physique** : ce peut être le client (l'enseigne distributeur...), le fournisseur, le canal de commercialisation. On est donc loin d'un simple toilettage des systèmes de calculs existants.

L'analyse de processus est un outil très puissant d'amélioration des performances de l'entreprise et de ses rouages internes. L'ABC en est sa composante financière.

Nous avons vu plus haut que l'émergence de ce nouveau système de pilotage des coûts suppose la modélisation de l'entreprise en processus et activités. L'outil privilégié que nous utilisons à ce titre est l'analyse de processus : son champ inclut, mais déborde largement celui de la finance. L'ABC est la composante financière de l'analyse de processus : ***l'ABC est la métrologie financière d'un processus.***

L'expérience et la pratique de l'analyse de processus permet d'éviter quelques unes des difficultés traditionnellement rencontrées par ceux qui ont voulu mettre en oeuvre l'ABC. Citons deux exemples :

W Première difficulté : le maillage des activités. On peut réduire l'entreprise à 3 activités (concevoir, commercialiser, produire) ou à plusieurs milliers (visser...). Quel est le bon niveau de découpage ?

W Deuxième difficulté : La compréhension des causes de coûts, c'est à dire des vrais leviers d'action. On sort là du domaine de la finance pour rentrer dans celui du pilotage de la performance via des indicateurs non financiers : un taux de service, un délai de réapprovisionnement, un nombre de litiges... C'est là un des vrais enjeux de l'ABC car il permet l'appropriation de la démarche économique par les opérationnels.

APPLICATION AUX RELATIONS INTER-ENTREPRISES DANS LA DISTRIBUTION. L'ABC DANS UNE DÉMARCHE D'EFFICACITÉ ET DE RÉACTIVITÉ AU SERVICE DU CONSOMMATEUR (E.C.R¹.)

L'étape suivante consiste à poursuivre à l'extérieur de l'entreprise ce qui a été initié au-dedans. C'est à dire à raisonner avec des clients et des fournisseurs externes comme avec des clients et des fournisseurs internes.

La Distribution évolue, son environnement aussi

Les relations traditionnelles Industrie / Distribution ont vécu :

- v la société de consommation s'essouffle,
- v l'attitude des pouvoirs publics se durcit,
- v le consommateur change,
- v la concurrence est de plus en plus vive,
- v les fournisseurs ont moins de potentiel pour accorder de nouvelles ristournes.

Il faut chercher de nouveaux avantages concurrentiels. Il faut changer les modes de gestion pour être compétitif. Compétitif dans un monde où c'est le client qui décide, et où il faut être réactif. Il faut définir de nouvelles manières de fonctionner, en interne certes, mais aussi et surtout avec ses fournisseurs, ses réseaux et ses clients. C'est cela l'Entreprise Etendue.

¹Efficient Customer Response - Efficacité et réactivité au service du Consommateur

L'industrie manufacturière (informatique en particulier, mais aussi automobile...) connaît bien cela.

L'E.C.R. : coopérer pour satisfaire les souhaits des consommateurs

Ce concept d'Entreprise Étendue est connu sous le vocable d'E.C.R.⁽¹⁾ quand il est appliqué aux relations entre la Grande Distribution et ses fournisseurs. L'ECR c'est la coopération entre Fournisseurs et Distributeurs pour satisfaire les souhaits des consommateurs : mieux, plus vite et à moindre coût.

L'ECR couvre 4 domaines d'application :

- v Le réapprovisionnement
- v L'assortiment magasin
- v Les promotions
- v Les nouveaux produits.

Le réapprovisionnement est le domaine incontournable, souvent choisi comme la première étape à réaliser car il semble être le plus maîtrisé et le plus immédiatement productif. De plus, la nouvelle stratégie de réapprovisionnement est une base nécessaire aux autres domaines.

La relation client-fournisseur actuelle crée d'importantes limitations aux potentialités d'optimisation

Le problème est posé : comment avoir **un linéaire toujours rempli** (en libre-service, un produit ne se vend que s'il est exposé et en quantité suffisante), en n'ayant **pas de sur-stocks** et les **coûts les plus bas possibles** ?

Ce défi est surtout centré sur le processus d'approvisionnement, mais a des répercussions très importantes sur d'autres activités des entreprises : du référencement au merchandising en passant par la comptabilité fournisseur pour le distributeur, du nouveau rôle de son service commercial à celui de la logistique pour le fournisseur.

Ce type de chantier a d'autant plus d'importance qu'il y a toujours, entre deux entreprises, une frange de coûts mal contrôlés, parce que partiellement connus, qui est celle de l'interface.

Jusqu'à présent, chaque acteur du marché (usine et dépôt Fournisseur, transporteur, entrepôt et magasin Distributeur...) a eu tendance à faire des investissements pour améliorer et optimiser son organisation interne. On peut immédiatement faire deux remarques :

- v la somme des optimums n'est pas l'optimum global.

v Ceci est vrai entre les entreprises, c'est également vrai entre les organisations.

De fait, il s'est créé des barrières encore plus épaisses entre les acteurs. Une autre manière de dire cela est de constater tous les dysfonctionnements qu'une manière de travailler classique génère :

- v La non visibilité sur l'utilisation réelle qui est faite des produits/services ou des documents transmis.
- v la méconnaissance des contraintes ou des possibilités réelles de chacun.
- v des duplications administratives : multiples saisies et ressaisie de documents
- v des duplications de sécurités par méconnaissance de celles prises par les uns et les autres
- v des duplications des facteurs de stockage
- v de multiples manutentions
- v de nombreux conditionnements et déconditionnements
- v la duplication des vérifications et des comptages : un même produit peut être vérifié successivement à l'usine, au dépôt fournisseur, dans l'entrepôt du distributeur et à son arrivée en magasin.
- v Un allongement du cycle global en conséquence.

Quelques constats généraux :

1. Pour le client final, la valeur ajoutée n'est créée qu'à certaines étapes du processus : essentiellement lors de la fabrication du produit et lors de son exposition sur un linéaire.
2. Mais le coût progresse constamment : frais de stockage, de manutention, financiers, administratifs, transport...
3. Agir sur les coûts induits par les activités sans valeur ajoutée pour le client final est donc une autre façon d'agir sur les prix. Il est possible de gagner plusieurs points de marge par ce biais là.
4. Mais une détermination optimale impose un partage d'informations, donc un partenariat entre fournisseur et client, chacun ne possédant qu'une partie de la clé.

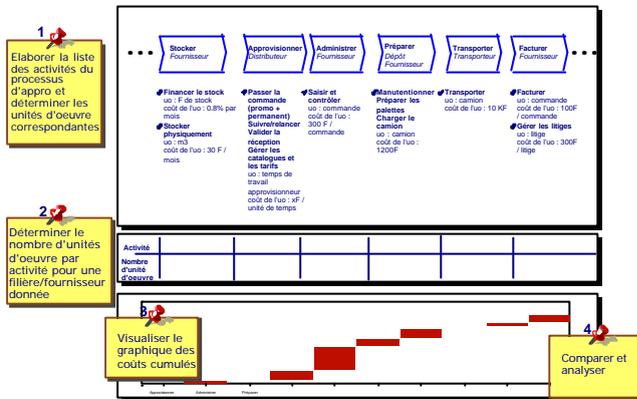
Exemple d'un entrepôt Distributeur

Illustrons l'apport de l'analyse de processus et de l'ABC appliqué à la résolution de ce type de problème. Le cas présenté est réel, même s'il été simplifié pour la circonstance. Il s'agit d'un entrepôt d'un distributeur pour lequel la situation de départ était la suivante : les coûts de l'entrepôt étaient affectés sur la base d'un pourcentage du prix d'achat, pourcentage identique pour tous les produits. Ceci, indépendamment de la durée de stockage (quelques jours ou quelques mois) ou des manutentions nécessaires (manutention en palette homogène ou picking). Les "bons" payaient pour les "mauvais" et les effets pervers ne tardaient

Première phase : description et analyse du processus d'approvisionnement actuel

La première étape a consisté à construire une chaîne d'activité simple représentant le processus d'approvisionnement de l'entrepôt. Une partie de ces activités est réalisée par le fournisseur, une autre par un prestataire de transport, une troisième enfin par le distributeur lui-même. C'est la phase de description du processus. Elle inclut beaucoup de notions non financières : quelle est la finalité de l'activité ? Quel en est le propriétaire ? Que nécessite-t-elle en entrée ? Quelle est la description de l'activité (sous-activités) ? Quelles en sont les sorties ? Quelles sont les ressources nécessaires ? Quels en sont les indicateurs de performances et leurs valeurs ? Quels sont les cycles ? ...

Cas réel : coûts cumulés d'un processus d'approvisionnement Les 4 étapes de la démarche de représentation du coût du processus (ABC)



La deuxième étape visait à trouver des "unités d'oeuvre²" pour chacune de ces activités et à calculer leur coût. La mesure des coûts a été manuelle car les systèmes comptables des deux entreprises n'étaient pas structurés comme cela, et que l'on était dans un système commun à deux entreprises.

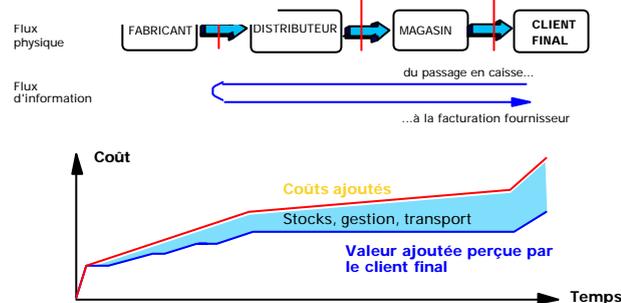
La troisième étape était la suivante :

joutée n'est créée qu'à certaines étapes : frais de manœuvres, administratifs, de transport...

pas à se faire sentir : les acheteurs qui savaient qu'ils pouvaient obtenir la même prestation de manière plus économique, évitaient l'entrepôt. Ne restaient que les "mauvais". La prestation était sans cesse plus coûteuse. C'était une spirale infernale.

La question était : **comment s'améliorer ?**

L'une des tentations était de remplir encore plus l'entrepôt afin de baisser les coûts fixes par produit. Mais ce n'était bien entendu pas l'idéal. Une méthodologie est obligatoire pour définir et conduire un tel changement.

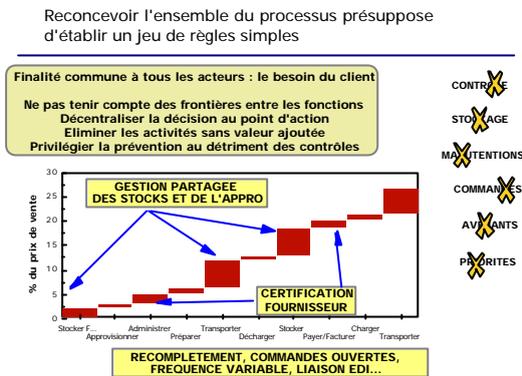


Agir sur les coûts induits par les activités sans valeur ajoutée pour le client final est une autre façon d'agir sur les prix

trouver combien d'unités d'oeuvre étaient consommées par objet de coûts (un produit ou un fournisseur) pendant une période donnée (1 mois ou 1 an par exemple), puis construire la courbe des coûts cumulés.

²La terminologie ABC serait "cost-drivers" ou "activity-drivers" selon les différents auteurs

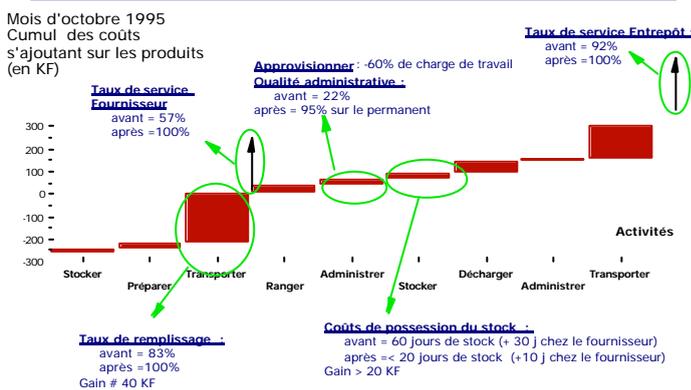
Deuxième phase : bâtir un nouveau processus



d'approvisionnement

La démarche a été conduite par un groupe de travail pluridisciplinaire comprenant des commerciaux, des acheteurs, des logisticiens et des financiers du distributeur et du fournisseur ainsi que par un consultant d'IBM Consulting Group. Un accord de partenariat avait été signé entre les directions générales. Le propriétaire du projet était un dirigeant opérationnel du distributeur. Chacun des membres du groupe était le représentant de son organisation et avait le droit d'engager cette dernière en son nom. C'est à partir de là que le travail d'amélioration a pu réellement commencer : nous étions capables, ayant décrit et analysé le

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



1. S'attaquer à chaque activité isolément. C'est de l'amélioration continue. On va gagner quelques pourcents mais on continue à garder la même logique de fonctionnement. Il faut simplement être attentif à ne pas faire de la sous-optimisation.

2. Imaginer une autre manière de fonctionner. C'est la transformation du processus. Les principes sont simples : on simplifie, on supprime les activités sans valeur ajoutée, on oublie les frontières. On améliore simultanément le service client, la réactivité et les coûts de revient.

Ces deux méthodes n'étaient et ne sont pas exclusives, mais applicables à des moments différents. Nous avons retenu la deuxième approche en mettant en oeuvre une nouvelle philosophie d'approvisionnement.

Troisième phase : validation par expérimentation

Elle a permis d'améliorer spectaculairement et de manière simultanée le taux de service (qui est passé de moins de 60% à 100%), la marge (+3%) et le niveau des stocks (de 3 mois à moins d'un mois !). La progression de CA a été de plus de 20% dans un marché en récession. Les gains ont toujours été supérieurs aux prévisions...et pas toujours là où on les attendait. L'ABC a été un support pédagogique de compréhension des coûts et de l'impact des décisions prises. Il a été un moyen de formalisation indiscutable du Gagnant/Gagnant.

La quatrième phase a été une phase de déploiement.

L'ABC UNE NOUVELLE COMPTABILITÉ OU UN OUTIL D'ANALYSE ET D'AMÉLIORATION ?

processus, de prendre les actions pertinentes. La visualisation des coûts cumulés a permis de faire un diagnostic pour déterminer les bras de levier les plus importants. Nous avons deux approches possibles pour réduire les coûts et améliorer le service :

La finalité de cette démarche est de permettre d'améliorer les marges de l'entreprise grâce à une analyse pertinente des coûts. Il faut donner aux opérationnels la compréhension économique globale de leurs décisions : depuis la conception d'un produit jusqu'à sa

facturation, voire son service après-vente. La réponse aux nouveaux défis se saurait, selon nous, être seulement comptable. Elle comprend :

v une composante organisationnelle et une vision transversale et partagée de l'entreprise (le management des processus),

v des outils d'analyse et d'amélioration (l'analyse des processus et l'ABC),

v une méthodologie de conduite du changement. Par expérience, les difficultés sont rarement d'ordre technique mais humaines : l'évolution des métiers, la redistribution des activités et des responsabilités, les craintes liées à l'emploi, etc. sont autant d'écueils potentiels qui demandent une extrême attention. Une erreur dans un de ces domaines est souvent fatale au bon déroulement du projet.

C'est la méthode que nous utilisons en interne ou chez nos clients et qui permet d'atteindre les résultats escomptés. Les principales étapes sont :

1. **Le diagnostic** pour déterminer les domaines d'études prioritaires. Quelles sont les stratégies de l'entreprise ? Quels sont les processus (élaboration de l'offre, satisfaction de la demande...) qui représentent les meilleurs leviers d'amélioration pour l'atteinte desdites stratégies.

2. **La compréhension du mode de fonctionnement actuel** y compris sa composante financière (ABC), et **l'analyse critique** (amélioration continue ou réingénierie de processus) en gardant en mémoire les règles simples suivantes :

, Le potentiel d'optimisation dépend de l'étendue du domaine abordé

, L'ABC constate les coûts de revient. Mais si on veut les modifier, il faut réduire le coût des ressources et/ou changer de manière de fonctionner.

3. **La mise en oeuvre d'un pilote** et le transfert de compétence des consultants internes ou externes aux opérationnels.

4. **Le déploiement**

Cette démarche est bien entendue itérative. Allant de l'essentiel à l'accessoire, elle permet des résultats rapidement visibles, ce qui est un facteur de

motivation des directions et des opérationnels. L'ABC est un moyen de rationalisation indiscutable des progrès effectués.