

MASTER " CONTROLE DE GESTION " (MSCG)

Mémoire de fin d'études sur le thème :

La mise en place d'un outil de Contrôle de Gestion : l'Activity Based Costing (ABC) ou comptabilité par activité

**Cas de la Société
d'Exploitation des Verreries
Au Maroc
S.E.V.A.M.**

Préparé par : M. Mohamed KOUACHI

Encadré par : M. BIADE

Année Universitaire : 2002 – 2003

Remerciements

Au terme de ce rapport, je tiens à exprimer mes vifs remerciements au corps professoral du Master Contrôle de Gestion de l'I.S.C.A.E. ainsi qu'à celui du groupe ONA.

J'exprime mes profonds et respectueux remerciements à M. BIADE, enseignant à l'I.S.C.A.E. ainsi qu'à toutes les personnes qui m'ont aidé à réaliser ce travail.

A mes parents, ma famille et à tous mes amis.

Table des matières

Introduction	2
I. Présentation de la S.E.V.A.M	3
II. Le thème et les arguments de choix	5
III. La méthodologie poursuivie	6
IV. Les axes du rapport	7
Partie I : Analyse de l'existant au sein de la SEVAM	9
I. Le marché	10
II. Le système de production	12
III. Le système de coûts	16
IV. Le système de valeurs stratégiques	19
Partie II : Les orientations pour la mise en place de l'ABC au sein de la SEVAM	22
I. Justification de l'ABC pour la SEVAM	23
II. Le projet "Activity Based Costing" à la SEVAM	25
III. La mise en œuvre du projet et les difficultés rencontrées	27
IV. Les erreurs à éviter et recommandations	35
Conclusion générale	38
Bibliographie	41
Annexes	42

BIBLIOGRAPHIE

Les ouvrages :

- 📖 P. BARANGER et P. MOUTON, (1994), Comptabilité de gestion, Hachette Supérieur, Paris.
- 📖 A. BENDRIOUCH, (2000), Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, Editions Cogefos, Collection Gestion.
- 📖 H. BOUQUIN, (1993), Comptabilité de gestion, Sirey, Paris.
- 📖 M. GERVAIS, (1991), Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise, Economica, Paris.
- 📖 P. LORINO, (1997), Méthodes et pratiques de la performance : Le guide du pilotage, Editions d'organisation, Paris.
- 📖 P. LORINO, (1992), Le contrôle de gestion stratégique, Dunod, Paris.
- 📖 H. MINTZBERG, (1994), Structure et dynamique des organisations, Editions d'organisation, Paris.
- 📖 C. SICARD, (1994), Le manager stratège : Manuel pratique d'analyse stratégique d'entreprise, Dunod, Paris.

Les revues :

- 📖 R. COOPER et R.S.KAPLAN, (été 1989), “Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions”, Harvard l'expansion.
- 📖 S. EVRAERT et P. MEVELLEC, (Janv. Fév. 1991), “Les systèmes de coûts par activité : Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de Gestion”, Revue Française de Gestion.
- 📖 J. LAVERTY, “Comment introduire dans l'entreprise la gestion par les activités ?”, Revue Française de Comptabilité, n° 289.

Les sources d'Internet :

- 📖 Table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124 : “Où va la comptabilité d'activité ?”.
- 📖 Activity Based Costing Bibliography (Bibliographies publications en anglais).
- 📖 Implementing Activity Based Costing (Institute of Management Accountants Statement on Management Accounting).

« Certes, notre métier évolue constamment, mais il est toujours fait d'exigence, car il nous a fallu hier, il nous faudra demain, nous remettre en cause, innover, réduire nos coûts, améliorer encore notre qualité, faire mieux et moins cher que les matériaux concurrents, relever les défis techniques et Marketing qui se posent à nos clients et donc qu'ils nous posent.

De passion, car c'est un métier difficile, mais qui donne de grandes satisfactions au travail à tous ceux qui, à tous les niveaux, se prennent d'amour pour lui. D'humilité, car aussi remarquables soient-ils en performances techniques, ils ne valent rien s'ils ne répondent pas parfaitement aux demandes et à toutes les exigences légitimes de nos clients. C'est donc un métier de service au moins qu'un métier industriel...».

*Citation d'un expert
international en Verrerie.*

INTRODUCTION

I. PRESENTATION DE LA S.E.V.A.M.

1. Identification

La Société d'Exploitation des Verreries Au Maroc (S.E.V.A.M.) est monopole de l'emballage en verre au Maroc (Bouteilles, Bocaux, Pots industriels et flacons).

Couvrant l'ensemble des besoins du pays en quantité, qualité et toutes teintes, la S.E.V.A.M. est aussi leader de la gobeletterie et articles de table en verre (verre à boire "thé, à eau", bols, assiettes, ...etc.).

Créée depuis 1934 et domiciliée à Casablanca dans la zone industrielle de Roches Noires, la S.E.V.A.M. est considérée comme l'une des plus grandes entreprises maghrébines et africaines opérant dans le secteur de la gobeletterie et de l'emballage en verre.

2. Bref Historique

- ❑ 1934 : Création de l'usine sur le site industriel de Roches Noires pour les produits (Bouteilles, pots, articles de ménage, gobelets, isolateurs,...). Equipements semi-automatiques et utilisation du procédé artisanal de soufflage à la cane.
- ❑ 1973 : Changement d'actionnariats et d'encadrement suite à la loi sur la marocanisation.
- ❑ 1976 : Création de partenariat avec le groupe alimentaire BSN/GERVAIS DANONE.
- ❑ 1977 – 1978 : Etude du projet de construction d'une deuxième unité de produits sur le site industriel de Tit Mellil : 1 four d'une capacité de tirage de verre par jour de 200 tonnes et trois lignes de production et de conditionnements (machines IS + arches de cuisson + machines de contrôle qualité + toutes les installations et équipements annexes...)

- ❑ 1980 : Démarrage de cette unité de fabrication des emballages en verre (bouteilles, pots et flacons) aux standards et normes internationales de qualité.
Vente et commercialisation sur le marché local et à l'export.
Spécialisation de l'usine de Roches Noires en verre de table (gobelets, bols, assiettes...).
- ❑ 1988 : Investissements et autres équipements modernes.
Réfection partielle du four de Roches Noires.
- ❑ 1991 – 1992 : Réfection totale du four de Tit Mellil avec acquisition de nouvelles machines IS de fabrication et des machines de contrôle plus modernes et plus performantes.
- ❑ 1995 : Réfection intermédiaire du four (Roches Noires).
- ❑ 1997 : Définition d'une nouvelle stratégie pour permettre d'atteindre les objectifs et rester compétitifs.
 - Réfection du four (Roches Noires) + annexes.
 - Investissement et achats de nouveaux équipements et nouvelles installations :
 - Automatisation de la composition.
 - Alimentation automatique du four.
 - Renouvellement du système informatique (gestion de la production et GMAO).
 - Lancement du projet de certification ISO 9002 avec dans un premier temps la partie "fabrication, stockage et livraisons" concernant l'unité de Tit Mellil et dans un deuxième temps l'ensemble des activités des deux unités.

Objectif : Mettre en place un système de qualité totale ou T.Q.M.

- ❑ Fin 2000 : Projet de réfection du four de Tit Mellil et renouvellement de l'outil de production (machines de fabrication, arches, machines de contrôle qualité, palettiseurs...).

3. Fiche synthétique

- Activité : Fabrication et vente des articles en verre creux (gobeletterie et emballage verre) sur le marché marocain et à l'export.
- Statut : Société Anonyme.
- Capital : 160 Millions de dirhams.
- Administrateur Directeur Général : M. Khalid Bouchentouf.
- Chiffre d'affaires : 280 millions de dirhams dont 16% réalisé à l'export (Libye, Algérie,...)
- Production journalière : 260 tonnes.
- Superficie d'exploitation : Deux sites spécialisés :
 - Le site de Roches Noires : spécialisé en gobeletterie sur 2 hectares.
 - Le site de Tit Mellil : spécialisé en emballage verre sur 17 hectares.
- Effectif : 700 personnes (permanents et temporaires).

II. LE THEME ET LES ARGUMENTS DU CHOIX

La société S.E.V.A.M. consciente de l'importance du contrôle de gestion comme moyen efficace pour maîtriser sa gestion tactique et stratégique, décide de mettre en place un nouveau système de calcul des coûts pour répondre à trois objectifs :

1^{er} objectif : Maîtriser ses coûts.

2^{ème} objectif : Faire face à la compétitivité internationale exigée par l'application des nouveaux accords du commerce international.

3^{ème} objectif : Documenter de la meilleure façon les stratégies commerciales et la rentabilité de ses produits (notamment ceux fabriqués à l'usine de Tit Mellil) avec les évaluations de coûts fournies par une méthode de coûts et de gestion de la performance la plus fiable possible.

Satisfaire ces trois exigences ne pourra se faire qu'avec une connaissance suffisante de ses coûts et de leurs origines.

La mise en place de cet outil de contrôle de gestion, à savoir un système de calcul des coûts basé sur la comptabilité par activité ou ABC, vient remplacer un autre système mis en place depuis des années et qui n'est plus en mesure de suivre l'évolution croissante de la société.

Nous avons donc choisi pour thème à ce mémoire : “***La mise en place d'un outil de contrôle de gestion : L'Activity Based Costing (ABC) ou comptabilité par activité***” dont l'objectif est d'indiquer les grandes orientations à suivre pour la mise en place de l'ABC au sein de la S.E.V.A.M. et notamment sur son site de Tit Mellil.

III. LA METHODOLOGIE POURSUIVIE

Pour la rédaction de ce rapport, nous nous sommes basés sur les deux grands axes suivants :

1. Les moyens d'investigation utilisés sur le terrain

Nous les avons décomposés en moyens directs, moyens indirects et supports de synthèse des informations recueillis.

a. Les moyens directs

Nous avons utilisé cinq moyens :

- Les organigrammes.
- Les fiches de définition des fonctions.
- Les documents du manuel des procédures.
- Les analyses effectuées dans le cadre du projet de certification qualité ISO 9002 Version 2000 en cours.
- Les plans de surveillance (liés au processus de production).

b. Les moyens indirects

Il s'agit des :

- Interviews ou grilles d'entretien.
- Questionnaires.

c. Les supports de synthèse des informations recueillies

Il s'agit essentiellement d'un document synthétisant les informations recueillies à la suite de l'analyse des activités et que nous avons appelé "*Fiche signalétique d'activité*". L'objectif d'élaboration de ce document est de nous permettre de constituer une véritable base de données sur les activités à la S.E.V.A.M.

2. Les moyens bibliographiques

Il s'agit ici des bibliographies (ouvrages et revues spécialisés) ainsi que tout ce que nous avons appris au cours des différents séminaires du MASTER au cours de cette année.

De même, le recours aux nouvelles technologies de l'information (Internet notamment) ne sera pas omis dans nos investigations bibliographiques.

IV. LES AXES DU RAPPORT

L'objet de la comptabilité de gestion a pour vocation de fournir aux dirigeants de la S.E.V.A.M. des informations quantitatives et qualitatives sur les coûts utiles pour son management en vue de procéder à des diagnostics et pour la prise de décision.

La comptabilité de gestion a donc besoin de connaître, entre autres, les coûts pour valoriser les actifs produits par l'entreprise (les stocks en particulier). Le fisc marocain, lui, établit, comme règle d'ensemble, que ces valorisations sont effectuées au coût de production.

Pour répondre à ce double objectif, nous devons mener une réflexion raisonnée et scientifique sur la mise en place d'un système de coût moderne et efficient au sein d'une entreprise industrielle comme la S.E.V.A.M..

La démarche adoptée consistera donc à analyser dans un premier temps l'existant au sein de la société, analyse qui portera, entre autres, sur le marché, la production, le système de coût ainsi que sur la stratégie de l'entreprise. Ainsi cette **première partie** fera le point sur le diagnostic de l'existant avant de passer à une **deuxième partie** consacrée elle aux grandes orientations et voies à emprunter pour la mise en place de la comptabilité par activité (CPA) ou ABC au sein de l'unité de Tit Mellil qui a été choisie comme site à notre expérimentation.

PREMIERE PARTIE

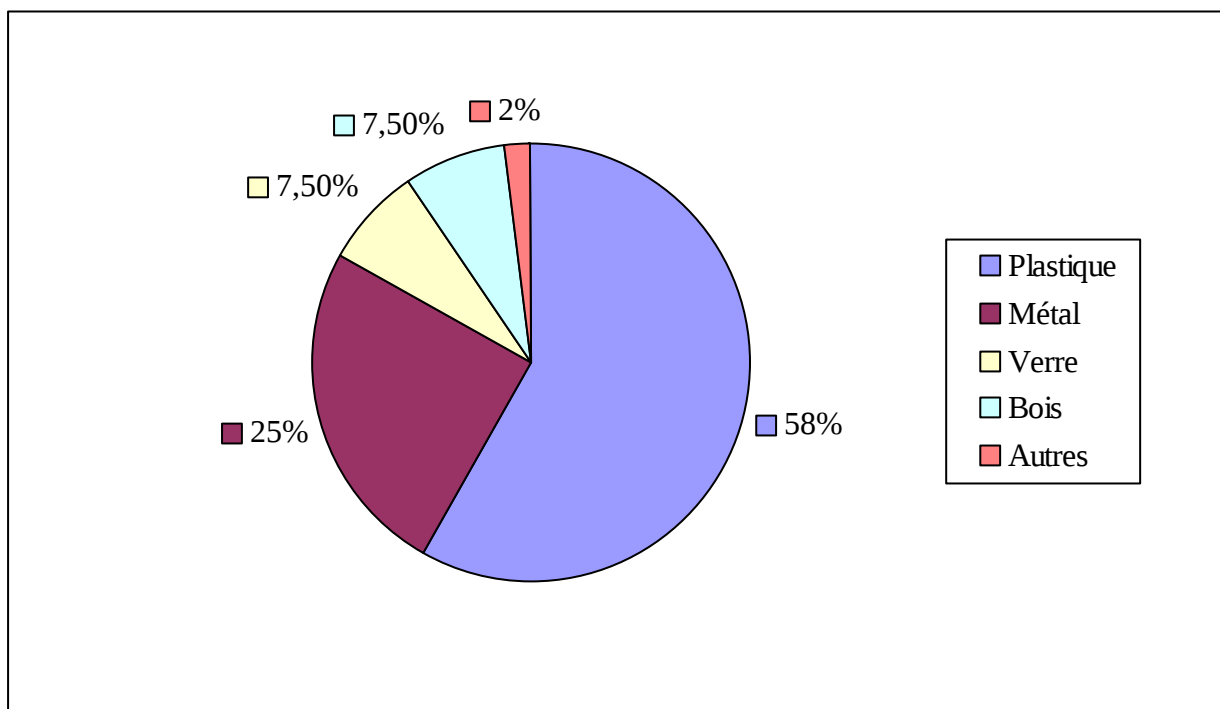
ANALYSE DE L'EXISTANT AU SEIN DE LA S.E.V.A.M.

I. LE MARCHE DE L'EMBALLAGE EN VERRE

Le secteur de l'emballage au Maroc est constitué de 5 sous-secteurs : le verre, le plastique, le métal, le papier-carton et le bois qui sont placés en situation de concurrence et de substitution.

Chacun de ces sous secteurs tente d'augmenter sa part de marché en améliorant son rapport qualité/prix, en créant des produits qui se rapprochent le plus possible des besoins du consommateur ou encore en proposant des emballages remplissant d'autres fonctions (telles que les supports de communication par l'intermédiaire du packaging). Cependant, au Maroc, la matière plastique est la plus utilisée dans cette industrie en raison de son excellent rapport qualité/prix, suivie par le carton et le métal, le verre et le bois étant peu utilisés.

Fig. 1 : Répartition des parts de marché dans le secteur de l'emballage en 1999 au Maroc.



Source : le pôle alimentaire n° 13

Avec un chiffre d'affaires annuel d'environ 280 millions de dirhams, l'industrie de l'emballage en verre au Maroc, orientée essentiellement vers le marché local, est dominée par trois entreprises :

- ❑ Avec deux unités industrielles dont l'une est dotée d'un four principal de 75 m² et de trois lignes de production, la S.E.V.A.M. est le principal producteur de verre au Maroc capable de produire annuellement plus de 200 millions d'unités constituées de bouteilles en verre blanc, en verre de toutes teintes pour boissons ainsi que des pots pour conserves végétales et articles de gobeletterie.
- ❑ Les deux autres sociétés opérant sur le marché sont spécialisées dans la fabrication des articles d'emballage en verre pour les produits pharmaceutiques et cosmétiques : il s'agit de la Verrerie Médicale Africaine (VMA) et Verpharma.

On peut donc dire qu'il n'y a pas de concurrents internes pour la S.E.V.A.M. et qu'elle est par voie de conséquence en état de monopole de fait.

Le marché de l'emballage de verre au Maroc est victime de l'inertie des habitudes de consommation. En effet, l'industrie dans cette activité perd de plus en plus ses parts de marché au profit d'autres produits de substitution comme le plastique et l'aluminium (notamment au niveau des bouteilles et pots), même si les boissons (gazeuses ou autres) sont consommées à plus de 60%.

Ainsi, malgré que la matière de verre soit concurrencée par les emballages de plastique et d'aluminium dans le conditionnement des boissons et eaux minérales, son emballage continue à jouir, dans l'esprit des consommateurs, d'une aptitude de protection efficace des produits issus de l'industrie agroalimentaire et ceux, notamment de l'industrie pharmaceutique. La raison de ces vertus est due grâce à sa relative inertie chimique et à son imperméabilité aux différents gaz. De plus, non seulement il est résistant à la chaleur pour certains produits, mais aussi il peut être recyclé à 100% sous forme de groisil ou calcin (verre concassé, calibré, épuré) : on trouve ici ses vertus liées à la donne environnementale.

Au niveau de la concurrence, il faut noter tout d'abord que la S.E.V.A.M., bien qu'elle ait le statut de monopole de la verrerie au Maroc, elle est l'une des plus grandes verreries au niveau africain. Avec ses deux unités de production et ses deux grands fours elle s'accapare une place de choix au niveau continental.

Cependant, ces dernières années la concurrence se fait sentir premièrement au niveau maghrébin avec la SOTUVER (Société Tunisienne du Verre) et récemment au niveau européen avec la concurrence espagnole (notamment sur le segment des pots pour conserves végétales) et Turquie (sur le segment des gobelets et verres de tables).

Au niveau local, le marché ne se porte pas très mal en terme de volume et les prix pratiqués sont considérés comme équitables.

Mais, il faut souligner que, bien que le marché marocain soit encore protégé par des droits de douanes, qui constituent pour la S.E.V.A.M une barrière contre la concurrence étrangère, cet avantage n'est pas éternel et sa pérennité est remise en cause avec le démantèlement douanier actuellement en vigueur au Maroc, ainsi qu'avec l'ouverture des frontières avec tout ce que cela peut entraîner comme compétition à double tranchant : Une concurrence exacerbée de la boîte et du plastique et une surcapacité structurelle en volume et en diversité de la production.

II. LE SYSTEME DE LA PRODUCTION A LA S.E.V.A.M

L'activité de la verrerie à la S.E.V.A.M est caractérisée par un système de production très particulier : Des investissements très lourds se chiffrant à des millions de dirhams et des cycles de réfection totale de ses deux unités industrielles de Roches Noires et Tit Mellil, au maximum tous les dix ans. Ce sont des processus continus nécessitant un personnel qualifié pour la maîtrise des paramètres de conduite des fours, des machines de fabrication et puis la maintenance des équipements et installations.

La production du verre a aussi une autre caractéristique : c'est une activité à feu continu 24 heures/24 heures toute l'année avec une organisation du travail sous forme d'équipes de 3×8, avec tout ce que cela engendre comme consommations et charges (en énergie, matières premières, heures de travail, usure des machines...)

Afin de maîtriser sa production en quantité et en qualité et en vue d'obtenir un haut niveau de fiabilité de ses produits, la S.E.V.A.M. utilise des matières premières (en majorité importées) à peu de groisil (issu du recyclage du verre).

Au sein de l'unité de Tit Mellil, objet de notre étude, le système de production en place est organisé de telle manière qu'il permette le suivi et l'analyse des informations associées au processus de production. Nous pouvons le schématiser comme suit :

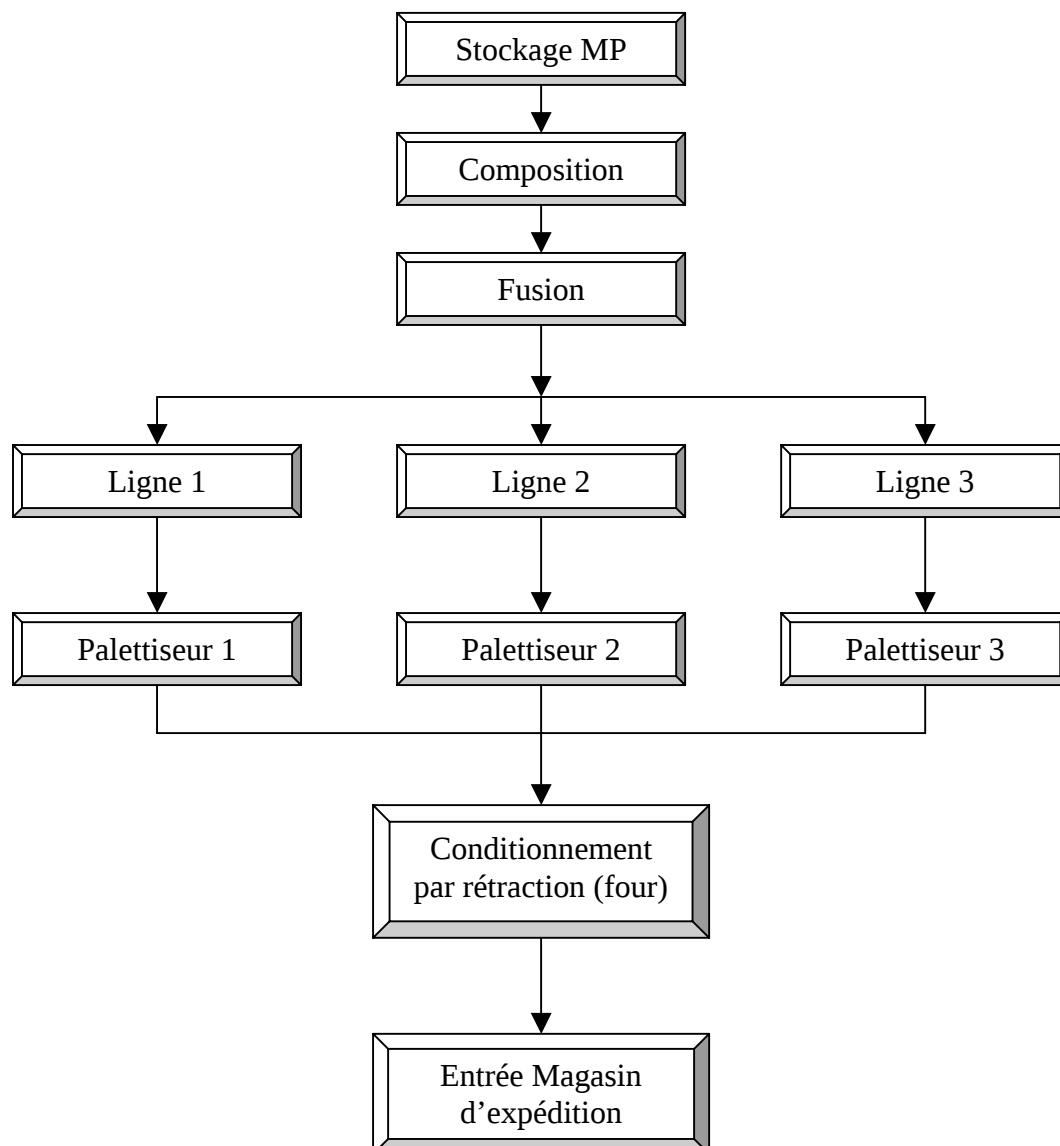


Fig. 2 : Schéma de la production à l'usine de Tit Mellil

Les principales activités et les fonctionnalités attendues par chaque membre de ce système sont :

1. Composition, fusion

Dont les attributions sont :

- ❑ Le contrôle et le suivi quotidien de la composition (c'est à dire, le mélange de matières premières) nécessaires pour récupérer à la sortie du four 1504 kg de verre en fusion.
- ❑ Le suivi des activités du four (Tonnage tiré, surveillance des températures, de la pression, du débit fuel, les réparation...).

Rôle en matière du système de production (S.P) :

- ❑ Relevé et suivi quotidien des consommations :
 - De matières premières (sable, soude, calcaire, groisil...).
 - D'énergie (fuel, propane...).
 - De consommables (huiles et lubrifiants).
- ❑ Suivi statistique du lit de fusion (LDF) et recherche de l'amélioration de sa composition.

2. Fabrication

Dont les principales attributions sont :

- ❑ Le contrôle des paramètres de la production.
- ❑ Assurer les différents changements de fabrication.
- ❑ La maintenance des équipements de fabrication.

Le rôle en matière de synthèse d'information de production est dévolu au service Q.S.

3. Contrôle qualité ou service QS (Qualité et Spécification)

Dont les attributions essentielles sont :

- ❑ Le contrôle de qualité des produits finis (contrôle manuel et automatique).

- ❑ Livraison au service commercial de produits fabriqués selon les normes de qualités internes.

En matière de système d'information de production, il faut souligner que ce service est chargé de la quasi-majorité des informations liées à la production.

Parmi les données et statistiques produites par le QS on trouve :

- ❑ Suivi des activités par ligne de fabrication :
 - Arrêts et leurs durées.
 - Quantités produites (par article, par ligne et par jour).
 - Durée des changements de fabrication, arrêts déduits et non déduits, le suivi des fausses teintes,...etc.
- ❑ Suivi journalier chiffré de la production par équipe, par tranche de production et par article.
- ❑ Suivi statistique des rendements machines, des PTM (Pack To Melt).

4. L'entretien et la maintenance

Ses principales attributions sont :

- ❑ La réparation, le contrôle et la maintenance des machines de production (Atelier d'entretien mécanique et atelier moulerie)
- ❑ L'entretien général et électrique.

Son rôle en matière du système d'information de production est d'assurer le suivi curatif et préventif à travers :

- La planification des travaux.
- Le suivi des interventions (types, durées, pièces consommées et nature des travaux).
- Elaboration des bons ou fiches de réparation.

N.B. : Un progiciel de maintenance et de suivi des travaux d'entretien (Gestion de la Maintenance Assistée par Ordinateur "GMAO") est déjà opérationnel depuis plus de trois ans.

En résumé, nous pouvons caractériser la production et son système au sein de la S.E.V.A.M. par le tableau suivant :

Caractéristiques de la production au sein de la SEVAM
➤ Système de production intégré. ➤ Un matériau de base donne naissance à une multitude de produits finis diversifiés. ➤ Trois procédés de fabrication (le soufflé-soufflé “SS”, le pressé-soufflé “PS” et le Verti-Flow “VF”). ➤ Des volumes importants et des produits diversifiés. ➤ Automatisation. ➤ Pas de stocks intermédiaires. ➤ Trop d’effectif, mais qualifié. ➤ Importance de la maintenance. ➤ Systèmes de gestion simples. ➤ Rigides mais productifs

Tableau 1 : Facteurs caractéristiques de la production à la S.E.V.A.M..

L’analyse de la production entretient des relations étroites avec le système de mesure de son coût et notamment le coût de production.

III. LE SYSTEME DES COUTS A LA S.E.V.A.M.

Le système de calcul et de comptabilisation des coûts au sein de la Société d’Exploitation des Verres Au Maroc (S.E.V.A.M.) est un système à base Coûts Complets.

En effet, la méthode en vigueur est celle dite des “Sections Homogènes” qui est basée sur le découpage de l’entreprise par sections et l’analyse des charges en charges directes et charges indirectes (charges de sections).

Au sein de la SEVAM, le découpage analytique suivant a été retenu :

1) Sections principales :

- Composition /Fusion (CF)
- Fabrication (FAB)
- Contrôle Q.S (Q.S)
- Décor (DEC)
- Conditionnement (CD)
- Stockage et expédition (SE)
- Commercial (CL)

2) Sections de Structure :

- Administration-Usine (AU)
- Administration Générale (AG)

3) Sections Auxiliaires :

- Atelier entretien générale (AEG)
- Atelier entretien électrique (AEE)
- Atelier entretien mécanique (AEM)
- Moulerie (ML)
- Parc Auto (PA)
- Magasin général (MG)

Ce découpage se matérialise par un tableau de répartition qui autorise de récapituler les résultats des calculs en permettant :

- de répartir les charges par nature entre les différentes sections (répartition primaire)
- d’opérer les prestations réciproques éventuelles entre sections

- de ventiler les frais des sections auxiliaires sur les autres sections (répartition secondaire)
- de calculer le coût des unités d'œuvre qui ont été préalablement définies.

Son schéma de fonctionnement est le suivant :

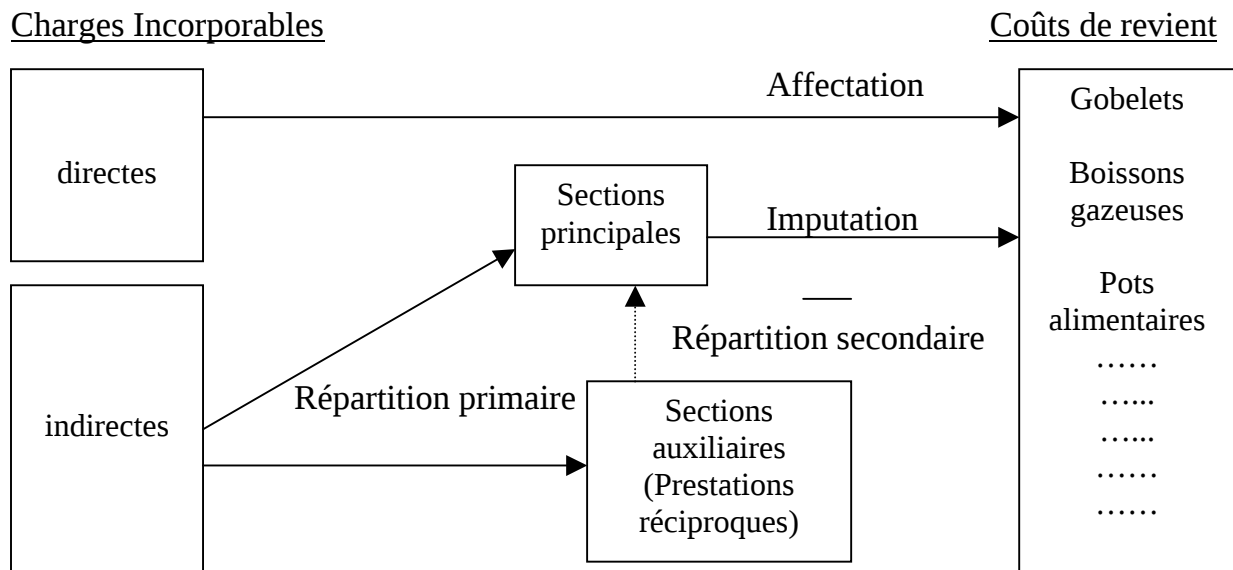


Fig. 3 : Schéma de la méthode des sections homogènes à la SEVAM

A la S.E.V.A.M., ce système de calcul des coûts poursuit les buts suivants :

1. Connaître le coût réel de production. Combien cela coûte-t-il à la société ? est une phrase entendue de très nombreuses fois et qui manifeste le souci permanent de la part de ses dirigeants.
2. Pouvoir fixer les tarifs des articles commercialisés.
3. Vérifier que les articles vendus le sont bien à un prix supérieur au coût moyen de la période étudiée.

Au niveau des charges saisies, il faut noter le coût exorbitant lié aux achats et aux approvisionnements en matières premières qui sont en majorité importées. La même remarque est à signaler au niveau de l'énergie et combustible (le coût de l'énergie reste élevé au Maroc), et au niveau des produits d'emballage et conditionnement.

En ce qui concerne les frais généraux, il faut souligner le caractère très arbitraire de leur répartition : c'est la « boîte noire ».

En effet, parmi les critiques majeures adressées à ce système l'arbitraire au niveau de cette répartition ce qui entraîne bien évidemment des coûts ne reflétant pas la consommation réelle des charges et par voie de conséquence des décisions (tactiques et/ou stratégiques) erronées.

IV- Le système de valeur stratégique :

Comme nous le savons la stratégie d'entreprise est « *l'ensemble des missions et des objectifs principaux, ou des buts et des politiques et des plans essentiels à l'accomplissement de ces buts, présenté de manière à définir le genre d'activités auxquelles l'entreprise se consacre ou va se consacrer et le type d'entreprise qu'elle constitue ou qu'elle va constituer* ». ⁽¹⁾

Avant d'indiquer la stratégie poursuivie par la S.E.V.A.M dans son secteur d'activité, présentons d'abord, à titre informatif son profil stratégique :

- Une culture liée à son statut de monopole ;
- mais des objectifs de survie, de développement et de flexibilité ;
- une structure fonctionnelle ;
- mais fortement centralisée au niveau du siège ;
- une recherche d'automatisation et d'intégration technique
- mais des différenciations en aval et une standardisation en amont
- une importance de la maintenance ;
- mais des volumes de production importants ;
- un personnel hautement expérimenté (qualifié par métier) ;
- mais sureffectif.

⁽¹⁾ définition donnée par K.ANDREWS : « *The concept of corporate strategy* ».

Ces caractéristiques, non limitatives, constituent un check list des forces et des capacités compétitives de la S.E.V.A.M donc autant d'atouts d'excellence qu'elle possède pour améliorer sa compétitivité dans son secteur d'activité.

Par ailleurs, ce profil contient aussi des faiblesses, donc des sources de carence et de handicaps potentiels.

Nous pouvons résumer l'ensemble de ces caractéristiques dans l'analyse S.W.O.T. (forces et faiblesses, opportunités et menaces) effectuée ci-après :

L'analyse SWOT appliquée à la S.E.V.A.M.

Forces potentielles	Faiblesses potentielles	Opportunités potentielles	Menaces potentielles
• Une situation financière solide. • Position de leader sur le marché. • Notoriété et image de marque sur le plan national et africain. • Meilleure qualité produits. • Compétence et expérience des hommes de la production. • Ligne de produits diversifiés. • Proximité client.	• Faibles compétences marketing. • Pas de direction stratégique claire. • Système de coûts à perfectionner.	• Expansion des lignes de produits. • Expansion pour couvrir de nouveaux marchés. • Possibilités pour exploiter de nouvelles technologies. • Alliances ou joint-venture pour accroître la couverture.	• Entrée de nouveaux concurrents potentiels. • Pertes de CA du fait des produits de substituts. • Endettement des clients. • Perturbations de la conjoncture dans le secteur agroalimentaire.

Tableau 3 : Analyse des forces et faiblesses, opportunités et menaces appliquée à la S.E.V.A.M.

Par ailleurs, l'activité de la S.E.V.A.M. dans son secteur est caractérisée par des tendances lourdes à ne pas négliger. Nous citons entre autres :

- ❑ Globalisation croissante de l'industrie.
- ❑ Changements dans la croissance à long terme du secteur.
- ❑ Déplacement de la demande actuelle vers des produits de substitut (plastique, métal,...).
- ❑ Entrée de firmes de première importance (européennes notamment).

Face à ces défis, la S.E.V.A.M. a développé une stratégie de domination par les coûts consistant en une meilleure organisation interne (au niveau de la production, qualité,...) pour mettre sur le marché des produits qui soient perçus par le consommateur comme étant, au plan des prix, les moins chers.

Dans cette stratégie, la société s'est intéressée à l'ensemble des segments du marché (bouteilles, pots, flacons, gobelets et verres de table).

Cependant, il faut noter que cette manœuvre stratégique n'est pas sans inconvénients si l'on ne dispose pas d'un avantage compétitif, réel et durable. Ici, l'avantage compétitif pour lequel a opté la S.E.V.A.M. consiste à pouvoir fabriquer moins cher que ses compétiteurs (étrangers notamment). Il ne s'agit pas de se leurrer en abaissant artificiellement ses prix : il s'agit, au contraire, de s'organiser pour disposer d'avantages compétitifs certains, au niveau des coûts.

Pour atteindre cet objectif, il faut disposer au préalable d'une véritable analyse stratégique des coûts qui puisse comparer les coûts de l'entreprise activité par activité depuis l'achat de la matière première jusqu'au prix payé par l'ultime client en passant par l'ensemble des étapes de la chaîne de valeur de la société. Cela nécessite que l'on dispose au préalable d'un véritable système de coûts et de gestion de la performance centré sur les activités. C'est l'objet de notre deuxième partie concernant les orientations pour la mise en place de l'ABC au sein de la S.E.V.A.M..

DEUXIEME PARTIE

LES ORIENTATIONS POUR LA MISE EN PLACE DE L'ABC AU SEIN DE LA S.E.V.A.M.

I. JUSTIFICATION DE LA METHODE ABC POUR LA S.E.V.A.M.

Le projet ABC au sein de la S.E.V.A.M. vient combler le manque de fiabilité des informations sur les coûts qui est la conséquence des choix comptables sensés qui ont été faits plusieurs années auparavant, lorsqu'elle fabriquait une gamme limitée de produits.^(*) A cette époque, il était facile de rattacher les coûts matière et main d'œuvre directe, facteurs de production les plus importants, à chacun des produits. Les distorsions qui résultent de l'imputation des frais généraux des deux usines et du siège étaient négligeables.

En outre, la collecte et le traitement des données étaient si coûteux qu'il n'était guère raisonnable de proposer une imputation plus complexe de ces coûts et d'autres coûts indirects.

Actuellement, les lignes de produits (plus de 5 lignes de production et plus d'une centaine de références) et les systèmes de promotion des ventes se sont multipliés de sorte que la main d'œuvre (MOD) ne représente plus qu'une petite part des frais de l'entreprise (20%) alors que les dépenses liées aux opérations de soutien de l'usine, (contrôle qualité et assurance qualité, bureau d'études, laboratoire,...), à la distribution et autres frais généraux ont augmenté dans des proportions considérables. Mais la S.E.V.A.M. continue encore à imputer ces frais généraux et ces coûts de soutien toujours croissants de façon arbitraire : à titre d'illustration les frais généraux globaux de la S.E.V.A.M. ramenés à la main d'œuvre directe (MOD) ont atteint une fourchette qui se situe entre [260% et 290%] en 2000.

La situation décrite ci-dessus provient de la disparition progressive de la main d'œuvre directe (MOD) au profit d'un accroissement du personnel indirect, chargé de la préparation du travail (bureau de méthodes) et du contrôle (QS, laboratoire,...).

(*) rappelons que la S.E.V.A.M. fabriquait au début des gobelets, et qu'elle n'a commencé à diversifier ses produits qu'à partir de la création de l'usine de Tit Mellil dans les années 80.

En résumé, les charges indirectes de production diminuent au profit de charges indirectes de support.

Aujourd'hui, à la S.E.V.A.M., l'étendue de sa gamme mise sur le marché et la diversité de ses productions s'est substituée à la longueur de série qui prévalait auparavant. Le but de ses dirigeants est de répondre au mieux aux exigences d'une clientèle devenue désormais de plus en plus exigeante.

Par ailleurs, à côté des produits fabriqués en grandes séries se trouvent des produits fabriqués en petites séries. Cette situation, de plus en plus prévalente au sein de la S.E.V.A.M., fait que la première catégorie des produits subventionne la deuxième.

En effet, les produits fabriqués en petites quantités supportent une part plus grande des frais indirects, cette part n'étant pas toujours entièrement récupérée dans le prix de vente final. Cela, parce que les coûts de commandes, de stockage, de vérifications des pièces détachées et des changements de fabrication, etc..., représentent généralement une proportion importante des frais indirects d'usine. Dans le cas des produits fabriqués en faible volume, la charge des coûts devient par-là même disproportionnée pour ces gammes de produits.

Ces effets de subventionnements croisés ont toujours existé à la SEVAM, mais ils sont d'une toute autre ampleur en raison de la diversification des produits et des processus de production (par exemple : le processus Pressé-Soufflé "PS", le Soufflé-Soufflé "SS", le Verti-Flow "VF",...).

Devant cet état de fait, la S.E.V.A.M. doit revoir son système de coûts pour lui permettre d'appréhender les nouvelles logiques de performance et d'efficience. Pour cela, la nécessité de mener une étude sur les coûts de revient s'avère plus que nécessaire.

II. LE PROJET ACTIVITY BASED COSTING A LA S.E.V.A.M.

La mise en place d'une comptabilité analytique au sein de la S.E.V.A.M. s'est nourrie, depuis quelques années, dans l'esprit de ses dirigeants, lorsqu'ils se sont confrontés à la concurrence tant étrangère (espagnole et turque notamment) que locale (avec la percée des produits de substituts tels que le plastique et le métal).

Avec le système actuel de calcul des coûts en place, qui est considéré comme étant incapable de suivre les évolutions, tant technologiques qu'organisationnelles, dans un secteur aussi volatil et "ingrat" comme le secteur des emballages, la direction de la société a cherché à mettre en place une comptabilité non pas seulement analytique mais aussi de gestion, c'est à dire qu'elle puisse assurer la cohérence entre, d'une part le calcul des coûts, et d'autre part leur maîtrise avec en perspective de disposer d'un outil de management stratégique des coûts.

Face à cette situation, et afin d'éviter tous les dérapages dans la mise en œuvre, il a été convenu avec la direction de la S.E.V.A.M. que la démarche ait des objectifs clairs et qu'elle soit menée par un "groupe projet" restreint.

1. Constitution d'un "groupe projet"

Pour plus d'efficacité, le projet est piloté par un groupe restreint et ses travaux sur le projet en question sont toujours en cours. Ce groupe comprend :

- ❑ Un ingénieur de production : il est chargé de toutes les questions techniques et détails liés à la production ;
- ❑ Le contrôle de gestion : qui est chargé de toutes les questions liées au choix de la méthode, techniques de répartitions des charges ;
- ❑ L'informatique : qui participe à la mise en application des besoins exprimés ;
- ❑ La direction financière : elle a un rôle de supervision et de surveillance de l'état d'avancement.

Cependant, nous devons préciser qu'un tel projet est complexe et comporte des enjeux considérables (remise en cause de l'organisation actuelle), il a été donc prudent de l'expérimenter en grandeur nature sur un site pilote : il s'agit de **l'unité industrielle de Tit Mellil** spécialisée dans la production des bouteilles, pots et flacons. Ce choix est justifié par l'importance de cette usine dans le chiffre d'affaire généré et aussi par la forte automatisation de ses activités.

2. Clarification des objectifs du projet

Comme nous le savons, les objectifs, poursuivis lors de la mise en place d'un système de coûts basé sur les activités, doivent être au préalable clarifiés : s'agit-il simplement d'améliorer la fiabilité du calcul des coûts ? Ou bien, est-il question d'une gestion transversale au travers des activités et impliquant une refonte complète de l'organisation autour des principaux processus ?

A la S.E.V.A.M., les objectifs sont moins ambitieux par rapport à la littérature décrite dans les ouvrages traitant de la question. L'objectif de l'ABC au sein de la S.E.V.A.M. est centré sur le calcul des coûts (produits et objets de coûts) de la manière la plus fiable possible en utilisant pour cela une méthode scientifique.

L'atteinte de cet objectif sera un premier passage vers l'adoption d'un management par les activités (ABM) dans les années à venir .

3. Transparence de la démarche

Pour atteindre le premier objectif ci-dessus, les motifs et les buts de la démarche ont été explicités à tous (Direction Générale, Direction Financière, Direction Technique et à l'ensemble des opérationnels) afin d'éviter tout malentendu sur les véritables mobiles de l'opération : le pire serait que le doute s'installe : cherche-t-on à diminuer les effectifs sous couvert de rationalité ? Veut-on instaurer un contrôle plus strict et réduire la marge d'autonomie ?

Ces conditions vont nous permettre de mener à bien la mise en œuvre du projet.

III. LA MISE EN ŒUVRE DU PROJET ET LES DIFFICULTES RENCONTREES

Pour concevoir notre système général d'évaluation des coûts au sein de la S.E.V.A.M., il nous a paru essentiel dans un premier temps de pouvoir saisir le fonctionnement des activités et leurs répercussions sur la structure globale des coûts. En d'autres termes, le système que nous cherchons à mettre en œuvre devra refléter l'image de l'entreprise toute entière, l'effort et les compétences nécessaires pour fabriquer et vendre chaque produit.

L'Activity Based Costing (ABC), à laquelle le groupe a opté, répond à notre sens à cette attente. Cette méthode suppose en effet un examen plus attentif des facteurs clés susceptibles de modifier les frais indirects en tentant de découvrir ce qui, sur le plan interne et externe, détermine les coûts.

1. Déroulement de la mise en place du système ABC

Au départ, une étude horizontale de la firme a été réalisée par le groupe afin d'identifier la chaîne complexe des ressources, des activités et des tâches nécessaires à la production de chaque produit ou à la prestation de chaque service.

Pour cela, on s'est basé sur deux méthodes combinées pour conduire l'analyse :

- ❑ *Premièrement*, on s'est fondé sur l'organisation : nous avons adopté cette méthode en raison de sa simplicité. En effet, elle consiste à suivre l'organigramme ; elle est exhaustive et c'est la plus facile à faire accepter. Bien qu'elle présente l'inconvénient de refléter l'organisation avec ses défauts et des opacités et ne met pas en évidence les liaisons entre activités, nous l'avons utilisée mais combinée à une approche fonctionnelle complémentaire.
- ❑ *Deuxièmement*, le découpage fonctionnel : les fonctions (les métiers) de la S.E.V.A.M. (fabrication, ventes, gestion des ressources humaines, finance,...) ont été analysées fonction par fonction et sous-fonction par sous-fonction.

Ce découpage a eu l'avantage d'être moins subordonnée à l'organisation en place et de pouvoir s'appuyer sur de nombreux modèles et dictionnaires d'inspiration fonctionnelle.

Cette étude horizontale a couvert donc toutes les zones fonctionnelles, les achats, la production, le contrôle, l'administration, etc., en partant de l'hypothèse que les activités sont génératrices de coûts, mais que parallèlement les produits et les services sont consommateurs d'activités selon le schéma suivant :



Fig. 4 : logique de causalité

Contrairement à la logique habituelle et traditionnelle d'allocation qui consiste à faire croire à une fatalité des charges que les produits doivent absorber, via des procédures bien conventionnelles, et que les clients doivent ensuite payer, on a inversé cette tendance pour retrouver une logique de causalité propice à la modélisation.

a. Séquence de mesure des coûts de revient des produits à la S.E.V.A.M.

Pour familiariser la direction et les opérationnels à la nouvelle approche de coûts basés sur les activités, nous leur avons proposé sous forme d'un schéma général la séquence de mesure des coûts de revient des produits escomptée dans le cadre de la mise en place de l'ABC.

Séquence de mesure des coûts de revient des produits à la S.E.V.A.M.

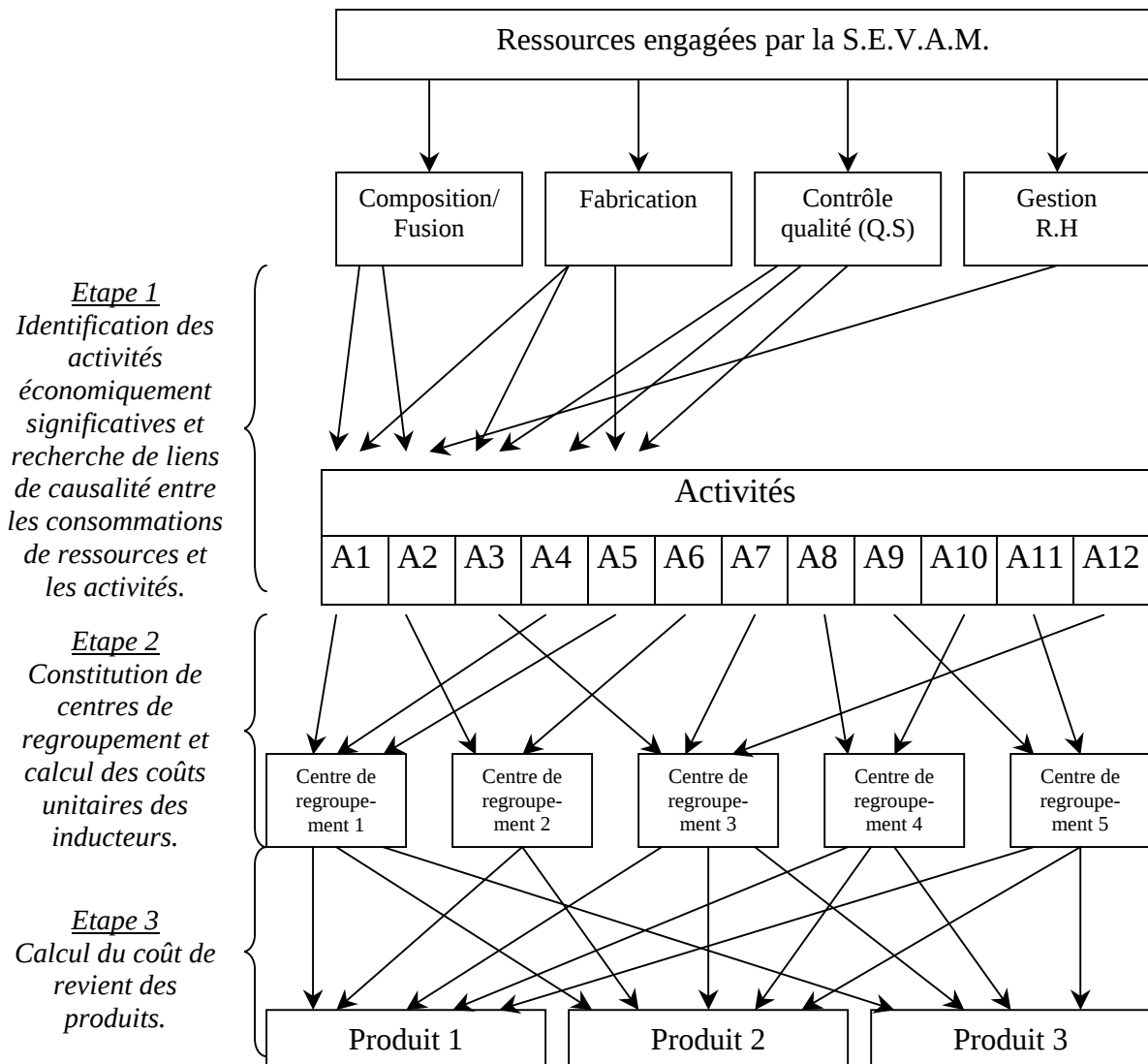


Fig. 5: Schéma d'analyse des activités et étapes de mise en oeuvre

L'objectif de ce schéma consiste à établir une carte des activités de la S.E.V.A.M. ou nomenclature des activités en les identifiant à partir des centres de travaux. En effet la société sera perçue comme un réseau d'activités au service du client tant interne qu'externe dont il faut réaliser une cartographie pertinente, qui sera le support d'une nouvelle analyse des coûts et de la performance, et donc de l'action future.

Ce travail de modélisation a été primordial pour le groupe de travail, car de lui dépendra la qualité de l'information de gestion sur la base de laquelle des décisions seront prises, tout en évitant de tomber dans un mauvais diagnostic qui peut nous fournir de mauvaises réponses et nous induire donc en erreur.

Afin d'éviter cet inconvénient, on s'est appuyé sur les modalités concrètes de mise en œuvre.

b. Les modalités de mise en œuvre de la méthode

Pour concevoir le nouveau système de calcul des coûts des produits, il fallait tout d'abord procéder à la collecte de données exactes sur les coûts de la main d'œuvre directe (MOD) et des matières premières (les MP importées représentent 80% du coût des MP globales). Ensuite, il faut déterminer l'utilisation des ressources indirectes pour chacun des produits. Pour cela, il fallait :

- ❑ Diversifier les centres d'analyse en tenant compte de la multiplicité des activités qui y existent, tout en essayant de ne pas tomber dans l'excès de "l'usine à gaz" (à la S.E.V.A.M. on a recensé 27 activités principales).
- ❑ Appréhender les inducteurs de coûts pertinents susceptibles de traduire fidèlement les lois de variation des coûts (poids, heures-machines, HMOD,...).
- ❑ Circonscrire au mieux les phénomènes de subventionnement des produits en distinguant trois niveaux d'affectation des charges, chacun représentatif d'un mode de consommation des ressources mobilisées par les activités : le produit, le lot et le volume.
- ❑ Clarifier la structure et le processus de production et non complexifier à outrance la modélisation des coûts.

Dans le but de respecter ces modalités fondamentales de mise en œuvre, on s'est basé sur les conseils de deux spécialistes de la méthode (R. COOPER et R. KAPLAN)^(*) :

- ❑ Concentrer son attention sur les ressources coûteuses.
- ❑ Donner priorité aux ressources dont la consommation subit de fortes variations en fonction du produit et du type de produit ; rechercher la diversité.
- ❑ Concentrer son attention sur les ressources dont la demande n'est pas en corrélation avec les systèmes d'imputation traditionnels tels que la main-d'œuvre directe (MOD), la durée de traitement et les matières premières.

Pour effectuer ce travail convenablement, on s'est basé sur une technique de choix "l'interview" effectué avec les cadres et responsables des services (voir la grille d'entretien en annexe). L'objectif était d'identifier en liaison avec les comptes de frais généraux concernés, les activités élémentaires du service et à rechercher en même temps toujours par entretiens l'unité d'œuvre ou inducteur le plus pertinent.

Le processus d'identification des activités élémentaires a abouti ainsi à une forte désagrégation par la multiplication des centres de coûts d'activité comme le montre le tableau suivant relatif à la décomposition des activités de la section achats locaux à la S.E.V.A.M.

(*) R. COOPER et R. KARLAN (été 1989) : *"Mesurez vos coûts pour prendre de bonnes décisions"*
HARVARD-L'EXPANSION, p44

Activités	Tâches réalisées	Nombre effectif concerné par l'activité	Inducteur de coûts
1. Traitement des demandes d'achats (D.A)	• Réception et vérification des DA. • Enregistrement des DA. • Création code articles nouveaux. • Saisie des DA et consultation de la base de données sur les prix (BDP). • Consultation des fournisseurs. • Elaboration du tableau comparatif (TC). • Constitution du dossier des consultations.	4	Nombre des demandes d'achats (DA)
2. Passation des commandes	• Choix des fournisseurs. • Etablissement des BC. • Validation des BC.	3	Nombre des BC
3. Livraison par propres moyens S.E.V.A.M.	• Dispatching des BC. • Récupération de la marchandise et livraison par S.E.V.A.M.	1	Nombre livraisons
4. Clôture et classement des dossiers d'achats.	• Constitution dossier achat. • Saisie des factures et édition d'un état de dépenses. • Vérification et contrôle des données facture/pièce état de dépenses. • Transmission du dossier à la comptabilité.	3	Nombre de dossiers achats clôturés

Tableau 4 : analyse de l'activité achats locaux à la S.E.V.A.M. et identification des inducteurs de coûts.

Par ailleurs, pour les activités recensées à la S.E.V.A.M. et nécessitant un personnel important (Q.S, A.E.G,...), les coûts ont été définis en termes de salaires, d'indemnités, de locaux, d'utilisation des systèmes informatiques. Le coût en capital investi est plus facile à identifier : l'investissement initial effectué pour l'acquisition du matériel, installation et entretien.

En déterminant les coûts des différentes activités participant à l'élaboration des produits, le groupe projet de la S.E.V.A.M. peut :

- ❑ Identifier les coûts générés par les produits et calculer leur contribution.
- ❑ Déterminer si les activités génèrent une valeur ajoutée ou non.
- ❑ Identifier les activités qui ont un impact sur les frais de structure de l'entreprise et déceler les facteurs internes ou externes générateurs de coûts.
- ❑ Réaffecter les coûts de ces activités en fonction de leur apport réel au produit.

Un autre élément a retenu notre attention, à la S.E.V.A.M., les coûts de stockage et de distribution prennent des proportions inquiétantes. Dans ce cas précis, il s'est avéré utile de rechercher les déterminants de coûts suivants :

- ❑ L'enregistrement des opérations logistiques.
- ❑ Le déchargement et le contrôle des livraisons fournisseurs au magasin général.
- ❑ Le stockage des livraisons fournisseurs.
- ❑ La sélection des composants selon les directives du Directeur Technique.
- ❑ Le contrôle des commandes et transport jusqu'à l'usine.

Il est clair que les coûts entraînés par ces activités peuvent varier considérablement en fonction des différentes gammes de produits.

L'optimisation de l'espace est un autre exemple de déterminant de coûts. Certains produits fabriqués en grandes quantités (les pots standards par exemple) peuvent exiger une disponibilité immédiate de stocks importants pour répondre à des commandes clients imprévues.

Une telle disponibilité suppose un important investissement en charges d'exploitation et de stockage, chose qui peut engendrer des coûts additionnels et donc des difficultés de gestion supplémentaires.

2. Les difficultés de mise en œuvre de l'ABC au sein de la S.E.V.A.M.

L'un des gros problèmes rencontrés lors du déroulement de la mise en place de l'ABC au sein de la S.E.V.A.M. fut la difficulté dans l'évaluation du temps et de l'effort, nécessaires pour s'entretenir avec les responsables opérationnels et saisir les données.

Cette situation était due à la longueur et à la complexité des chaînes d'activités, ce qui nous a posé un réel problème, d'autant plus que le projet ABC coïncidait avec un autre projet important : celui de la certification qualité ISO 9002, ce qui a entraîné, à un certain moment, l'indisponibilité pas seulement des responsables et chefs de service, mais aussi de certains membres du groupe "projet ABC" qui se sont consacrés entièrement à la certification.

Autre problème rencontré, c'était la tentation de s'enliser dans une multitude de détails et dans des évaluations excessives de coûts. Toutefois, ce problème fut vite surmonté en se focalisant sur six à huit activités par service au maximum.

Pour limiter l'impact de ces difficultés et éviter les erreurs, nous nous sommes inspirés des expériences pratiques^(*) qui permettent d'éviter les erreurs en matière de mise en place de l'ABC.

(*) in Revue Française de Comptabilité (RFC), n° 262, Décembre 1994, p :44 – 48

IV. LES ERREURS A EVITER ET RECOMMANDATIONS

1. Les dix erreurs à éviter en matière d'ABC

En matière de gestion de projets d' "Activity Based Costing" (ABC) rien n'est vraiment simple. Conscients de la nécessité de maîtriser ses coûts de revient, la S.E.V.A.M. et son personnel se sont lancés dans la mise en place du projet de calcul des prix de revient fondé sur les activités. Pour éviter le risque d'échec dans la mise en place, l'équipe a su garder dans son esprit de ne pas commettre les dix erreurs suivantes :

- ❑ *Erreur n° 1* : ne pas se poser suffisamment la question "Pourquoi ?". Avant de vouloir résoudre un problème, il convient de le poser clairement.
- ❑ *Erreur n° 2* : vouloir répondre simultanément aux trois objectifs des coûts de revient. La conception du système est grandement facilitée dès lors qu'on a précisé si l'objectif est la vision stratégique, opérationnelle ou financière des coûts de revient.
- ❑ *Erreur n° 3* : se concentrer sur les coûts de production et oublier tous les autres. Les systèmes traditionnels de suivi des coûts de revient (et bon nombre des systèmes ABC) sont focalisés sur les seuls coûts de production (directs et indirects). C'est risquer là de se priver de l'opportunité de réduire les coûts dans tous les secteurs non productifs.
- ❑ *Erreur n° 4* : ne faire appel qu'à des "financiers" et non à une équipe pluridisciplinaire. Il est très difficile à des financiers purs, de décortiquer de façon pertinente les différents processus de l'entreprise, notamment en matière de production. Une équipe multicom pétente est absolument nécessaire.
- ❑ *Erreur n° 5* : ne pas s'adresser aux bonnes personnes. Si la Direction Générale doit soutenir fermement le projet, il convient cependant de préférer les personnes qui "collent au terrain", les opérationnels qui gèrent les activités, qui organisent les processus et qui maîtrisent les générateurs de coûts.

- ❑ *Erreur n° 6* : essayer de développer un système maison. Il existe sur le marché des outils – souvent disponibles sur micro-ordinateur – qui permettent de couvrir les besoins de 90% des entreprises qui souhaitent démarrer des projets d'ABC ou d'ABM. Ces systèmes “préfabriqués” offrent notamment à l'entreprise un gain de temps appréciable.
- ❑ *Erreur n° 7* : sélectionner trop de générateurs de coûts. La majorité des entreprises ont compris qu'il n'est pas nécessaire d'intégrer un grand nombre de générateurs de coûts.
- ❑ *Erreur n° 8* : ne pas créer une fonction projet ABC à part entière. La mise en œuvre d'un projet de suivi de coûts de revient fondé sur les activités nécessite un chef de projet entièrement dédié.
- ❑ *Erreur n° 9* : ne pas avoir lancé le projet sur un site pilote. Lancer le projet sur un site pilote permet d'éviter beaucoup de déconvenues. L'expérimentation sur le site pilote permet de se rendre compte des résultats (et de leur utilisation) issu d'une logique ABC/ABM.
- ❑ *Erreur n° 10* : ne pas accompagner le changement. La gestion du changement doit être traitée comme un objet à part entière. Il va falloir expliquer, former, accompagner, dédramatiser, voire même donner une image sympathique du projet.

2. Les recommandations pour réussir l'après ABC

Pour assurer l'efficacité et l'efficience des opérations et rendre ainsi la S.E.V.A.M. encore plus performante, nous proposons les recommandations suivantes :

a. Eliminer les activités sans valeur à la S.E.V.A.M.

Une façon très simple d'envisager le problème est de se mettre à la place du client (tant interne qu'externe) et de se demander si l'output de l'activité concernée présente pour lui un intérêt quelconque : se préoccupe-t-il des multiples contrôles internes, de la manutention et de la circulation des matières, des retouches, de la lourdeur des circuits administratifs,...

Si tel n'est pas le cas, il faut songer, au moins à terme, à son élimination, en réexaminant tout le processus. Il ne suffit pas en effet de repérer une activité sans valeur pour l'éliminer d'un coup de baguette magique. La démarche est parfois longue, mais l'essentiel est de l'enclencher et de veiller à ce que les activités sans valeurs ne représentent pas une proportion excessive.

Il faut également prendre en considération le fait que la suppression d'une activité sans valeur n'entraîne pas automatiquement une baisse des coûts. Certes, elle libère des ressources (hommes, machines, informations), mais pour lesquelles il faut trouver un usage créateur de valeur.

b. Améliorer les activités créatrices de valeur

Pour y parvenir, plusieurs voies sont possibles :

- ❑ Rechercher des améliorations potentielles au niveau des tâches qui composent l'activité et dans leur enchaînement, on y trouvera presque toujours des coûts sans valeur ajoutée (temps d'attente, redondances, ...).
- ❑ Bien que monopole, la S.E.V.A.M. doit chercher à gagner de l'efficacité par rapport à des compétiteurs externes ou internes : le Benchmarking est, à cet égard, fondamental car il crée une volonté d'apprentissage des savoir-faire les plus performants.
- ❑ Partager les activités en retardant au maximum la différenciation, ce qui conduit à des économies d'échelle ou d'apprentissage.

c. Reconfigurer les processus

Il ne faut pas se contenter d'agir sur les activités, mais aussi sur les processus dans lesquels elles s'inscrivent ; les *opérations de reengineering* consistent à repenser totalement les processus existants. La maladie principale des processus est la complexité et les lourdeurs bureaucratiques destinées à contrôler le travail.

Pour cela, les opportunités de reengineering ne sont pas toujours aussi flagrantes et il faut parfois faire preuve d'une certaine créativité, en contestant, s'il le faut, les pratiques habituelles.

CONCLUSION

Le projet de calcul du prix de revient fondé sur les activités à la S.E.V.A.M. n'est pas conçu pour permettre la prise de décision automatique. Il est conçu pour fournir une information précise sur la production, les activités de soutien et les coûts des produits afin que la Direction puisse concentrer son attention sur les produits et les processus les plus en mesure de favoriser une augmentation des profits. Il aide ses managers à prendre de meilleures décisions pour ce qui est de la conception du produit, de la fixation des prix et des tarifs, du marketing et de la gamme, et les incite à améliorer en permanence le fonctionnement de leur entreprise.

La conduite d'un tel projet implique la gestion et la maîtrise de quatre paramètres critiques :

- ❑ *Le premier est d'ordre social* et concerne la fiabilisation des informations de base, les déclaratifs de temps notamment. Si ce paramètre est mal géré, on peut à terme disposer d'un bel outil informatique... inutilisable en raison de sa fiabilité douteuse.
- ❑ *Le second est d'ordre technique* et concerne la flexibilité de la maille élémentaire d'information (les modèles d'activités) et la disponibilité des mesures d'unités d'œuvre. C'est à dire que 1°) l'analyse d'activité doit intégrer la dimension stratégique dès la phase de conception du modèle afin d'en assurer la pérennité ; 2°) que parallèlement il faut s'assurer que les mesures physiques des unités d'œuvre (Nombre de factures, de références, d'installations, ...) existent, sinon mettre en place les "compteurs" nécessaires.
- ❑ *Le troisième est d'ordre culturel* et concerne la capacité à institutionnaliser de nouvelles attitudes de management des coûts. L'histoire de l'innovation de gestion nous a appris que le cap du pilote est souvent l'écueil de bien des projets de modernisation. Dans une phase pilote, il suffit de se lancer dans l'aventure. La généralisation suppose de convaincre toutes les parties prenantes. La tâche est plus dure car les résistances aux changements sont plus diffuses.

- ❑ *Le quatrième est d'ordre intellectuel* et concerne la capacité de l'équipe projet à gérer la courbe d'apprentissage du projet, c'est à dire l'accumulation, la standardisation et la diffusion de l'expertise. En effet, aussi paradoxal que cela puisse paraître, il n'existe pas sur le marché marocain un savoir-faire ABC standard qu'il suffirait de se procurer par différents moyens (lectures, colloques, contacts avec d'autres entreprises, des amis...). Il faut donc se donner les moyens de gérer sa propre courbe d'apprentissage. C'est à dire qu'on est loin d'un simple problème technique d'amélioration de l'allocation des coûts au produit.

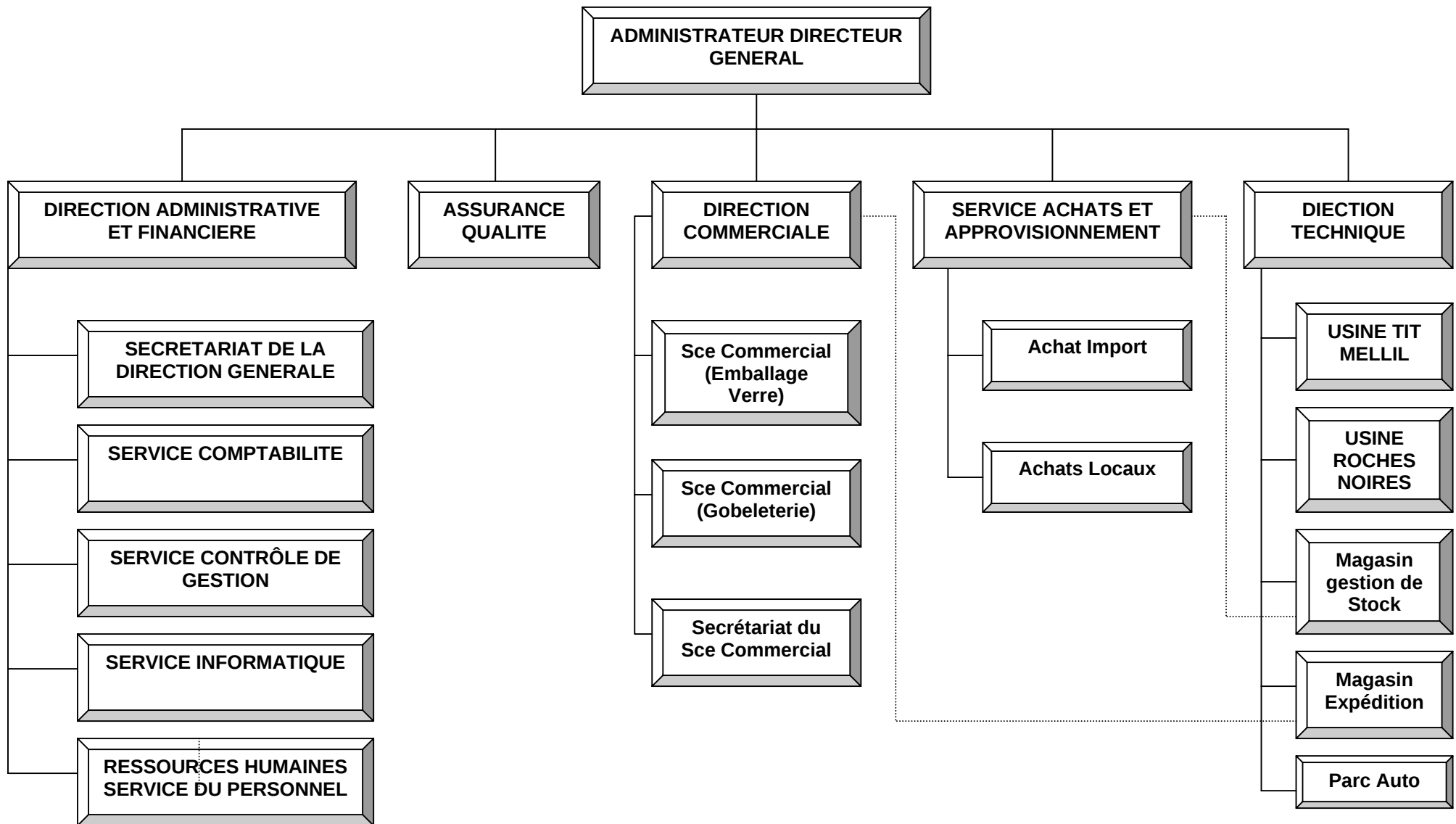
Par ailleurs, il faut noter que la détermination des prix de revient comporte de s'assurer des faits et des chiffres et d'en tirer des conclusions par le raisonnement logique, déductif et analytique. Mais organiser est à la fois un art et une science, il faut tenir compte des opinions, des passions et des comportements aussi bien que de la réflexion rationnelle.

Pour tirer un parti avantageux des méthodes modernes de calculs des prix de revient, il faut non seulement être capable d'interpréter les chiffres, mais aussi comprendre les réactions de la nature humaine.

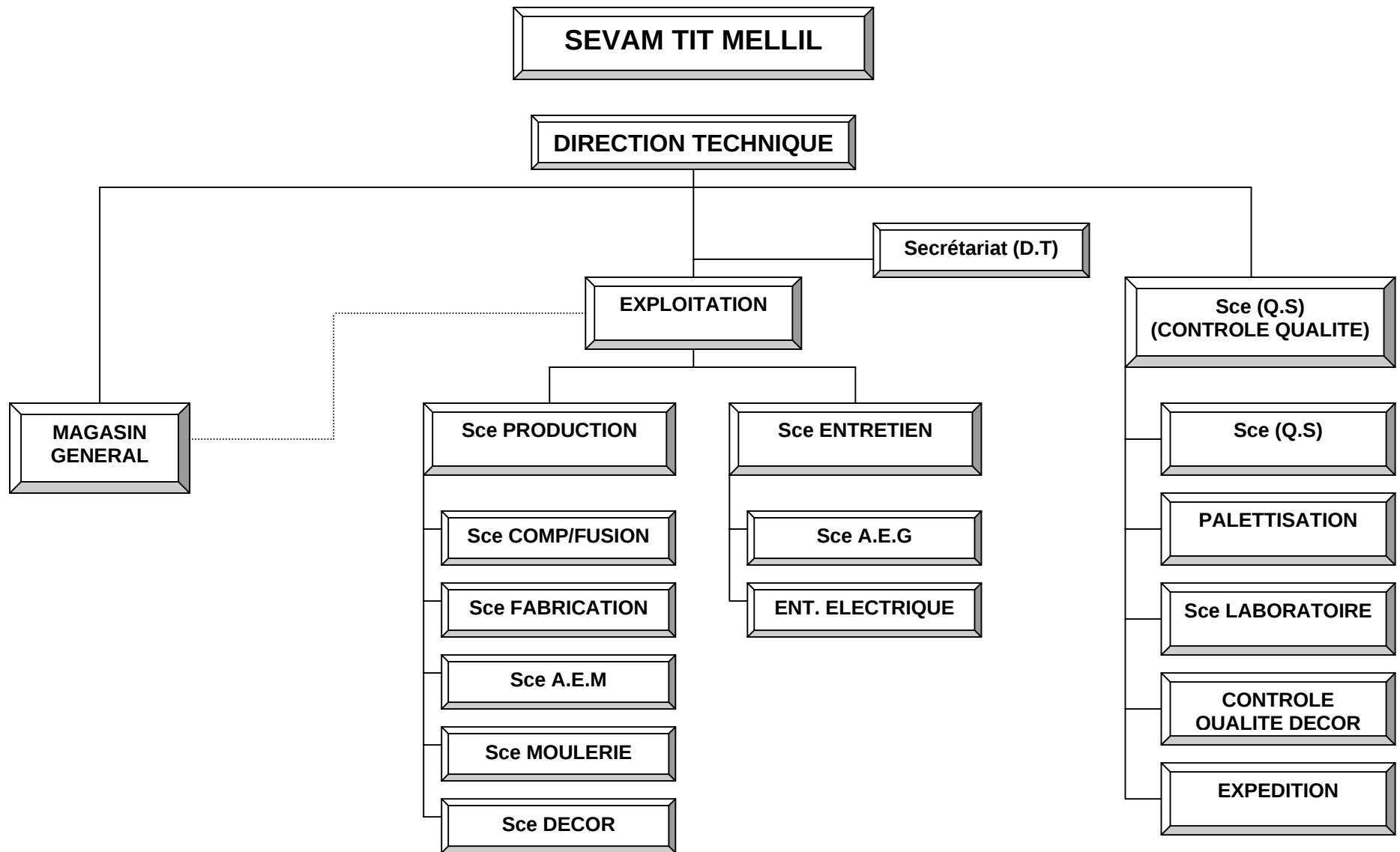
Jusqu'ici, personne n'a pu prétendre résoudre complètement et exactement les difficultés que présente le gouvernement des hommes, mais les possibilités sont grandes d'améliorer les rendements grâce à une utilisation convenable des renseignements issus du management par les activités. Il n'y a aucune raison pour que les responsables de tout grade persistent à croire aux idées fausses et à commettre les innombrables erreurs engendrées par la méconnaissance des techniques de prix de revient. Qu'il leur suffise de déployer les ressources de cet attribut si inégalement partagé : Le bon sens.

ORGANIGRAMME GENERAL

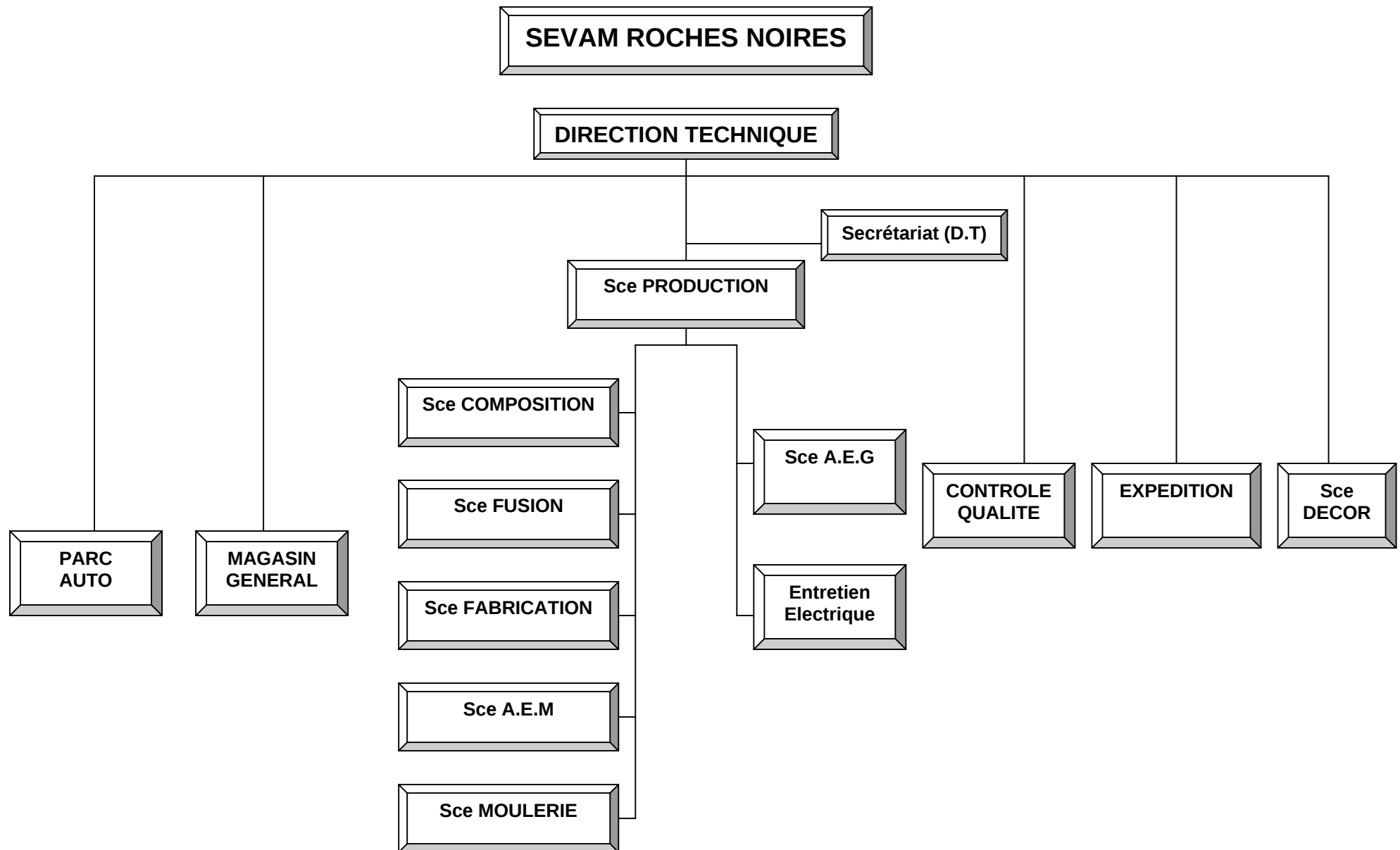
VUE SYNTHETIQUE



ORGANIGRAMME SERVICES TECHNIQUES



ORGANIGRAMME SERVICES TECHNIQUES



PROGRAMME DE LA REUNION DE TRAVAIL PROJET "METHODE DES ACTIVITES ABC"
--

Emetteur :

Destinataire :

Service :

Date de la réunion :

Ordre du jour de la réunion :

- 1) Sensibilisation à la méthode de calcul des coûts proposée.
(voir la note de sensibilisation ci-jointe).
- 2) Collecte des informations à l'aide de la fiche signalétique de
l'activité :.....
- 3) Validation des données et informations collectées à la suite de l'interview.
- 4) Programmation des prochaines séances de travail.

Le groupe de travail :

**QUESTIONNAIRE D'AIDE A LA COMPREHENSION DE LA
FICHE SIGNALÉTIQUE**

Monsieur,

Dans le cadre du projet de la mise en place d'une comptabilité analytique au sein de notre société, nous vous demandons de bien vouloir nous renseigner sur les activités de votre centre. A l'aide de ce questionnaire-guide, veuillez nous remplir la fiche signalétique ci-jointe.

Questions		Champs à remplir dans la fiche signalétique
1	Quelle est la nature de l'activité de votre centre ?	Réf. 1 ^{er} tableau de la fiche signalétique
2	Quelle est sa mission ?	Même chose (le 1 ^{er} tableau de la fiche)
3	Quelles sont ses principales activités ?	Idem
4	Quel est l'input (entrée) consommée par votre activité ?	Idem
5	Quel est l'output (sortie) engendré par votre activité ?	Idem
6	Selon vous, quel est l'inducteur d'activité explicatif de votre activité ? N.B : l'inducteur d'activité est une unité de mesure de l'activité permettant d'attribuer la consommation des ressources de votre activité aux articles produits.	Idem
7	Quel est l'inducteur de coût de votre activité ? N.B : l'inducteur de coûts est la cause profonde de la consommation des ressources par votre activité. A ne pas confondre avec l'inducteur d'activité.	Idem

8	Quel est selon vous l'inducteur de qualité de votre activité ? N.B : l'inducteur de qualité est ce qui permet à une activité de maîtriser sa performance.	Idem
9	Quel est cette fois-ci l'inducteur qui permet à votre activité d'être flexible ?	Idem
10	Quel est l'inducteur de délai de votre activité ?	Réf. 2 ^{ème} tableau de la fiche signalétique
11	Quelles sont les activités ou tâches réalisées par votre activité ?	Idem
12	Quelles sont les fonctions concernées par votre activité ?	Idem
13	Pour chaque activité ou tâche recensée, quel est selon vous son inducteur approprié ?	Idem
14	Déterminer le volume de chacune des activités et la référence ? Exemple : 150 Bons e commandes par mois, par jour, ...etc	Idem
15	Parmi les activités citées, quelles sont celles qui présentent selon vous un poids économique important ?	Idem
16	Quelles sont les ressources mobilisées et consommées par chacune des activités recensées ? Exemple : Eau, électricité, matériel, Informations...	Réf. 3 ^{ème} tableau de la fiche signalétique
17	Quels sont les moyens de mesure des ressources citées ? Disponible actuellement et celles que vous souhaitez ?	Idem
18	Quels sont les clients de votre activité ?	Idem

La fiche signalétique de l'activité *ACHATS LOCAUX "AL"*

Nom activité primaire	ACHATS LOCAUX
Mission	Acheter au meilleur rapport qualité, prix, délais selon moyens disponibles
Principales activités	Traitement des demandes d'achat (D.A)
Input	Demandes d'achats (D.A) validées
Output	Commandes réalisées
Inducteur d'activité	Nombre de Bons de Commandes (BC)
Inducteur de coûts	Nombre ds BC
Inducteur de qualité	Nombre de réclamations internes liées aux traitements (ou Nombre erreurs B
Inducteur de flexibilité	Réactivité par rapport aux demandes d'achats urgentes
Inducteur de délai	Réactivité par rapport aux demandes d'achats non urgentes

I - Liste des activités secondaires

[illegible]

EVA	A.Q	Liste des Travaux à préparer par centre de responsabilité	Date de MAJ	INDICE :0
			ANNULE ET REMPLACE CELLE DU :	

Compteur	Sce	Désignation des tâches	Piolote Tâche	Délai	Tache Définie	Tâche Engagée	Tâche Validée	Tâche Maîtrisée
1	COMPOSITION - FUSION	SUIVI CONSOMMATION MP						
2		SUIVI CONSOMMATION COMBUSTIBLE						
3		CALCUL TAUX DECHER GROISIL INTERNE						
4		ESTIMATION TONNAGE GROISIL INTERNE UTILISE						
5		VALORISATION DU GROISIL INTERNE						
6		COUT ENTRETIEN FOUR REFRACTAIRE						
7		DUREE DE FONCTIONNEMENT DES STATIONS GROISIL...						
8		SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO						
9		LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION						
10		LISTE DES SORTIE MAGASIN						
11		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE						
12		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES						
13		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES						
14		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR SECTION						
15	MOULERIE	SUIVI TAUX D'UTILISATION D'UNE SERIE DE MOULES/TRANCHE						
16		SUIVI CONSOMMATION MDB PAR TRANCHE						
17		SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO						
18		LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION						
19		LISTE DES SORTIE MAGASIN						
20		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE						
21		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES						
22		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES						
23		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR SECTION						
24	FABRICATION	SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO						
25		LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION						
26		LISTE DES SORTIE MAGASIN						
27		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE						
28		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES						
29		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES						
30		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR LIGNE						
31	CONTRÔLE QUALITE	SUIVI CONSOMMATION PRODUITS DE CONDITIONNEMENT						
32		SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO						
33		LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION						
34		LISTE DES SORTIE MAGASIN						
35		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE						
36		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES						
37		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES						
38		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR SECTION						
39	DECOR	SUIVI CONSOMMATION PRODUITS DE DECOR						
40		SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO						
41		LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION						
42		LISTE DES SORTIE MAGASIN						
43		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE						
44		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES						
45		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES						
46		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR SECTION						
47	AEG	DEFINIR LES TAUX D'UTILISATION DES AUXILIAIRES/SECTIONS						
48		ESTIMER LES DUREES D'UTILISATION DES PIECES MONTEES						
49		IMPRIME DE RELEVÉ DUREE FONCTIONNEMENT COMPRESSEUR						
50		CALCUL DES CONSOMMATIONS COMPRESSEURS						
51		REPARTITION DES CONSOMMATIONS AIR PAR SECTION						
52		SUIVI CONSOMMATION DES EAUX						
53		REPARTITION DES CONSOMMATIONS EAUX PAR SECTION						
54		SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO						

Compteur	Sce	Désignation des tâches			Piolote Tâche	Délai	Tache Définie		Tâche Engagée		Tâche Validée		Tâche Maîtrisée	
55	AEG	LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION												
56		LISTE DES SORTIE MAGASIN												
57		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE												
58		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES												
59		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES												
60		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR SECTION												
61	ATELIER ELECTRIQUE	IMPRIME DE RELEVÉ AMPERAGE												
62		CALCUL DES CONSOMMATIONS ENERGIE												
63		REPARTITION DES CONSOMMATIONS ELECTRIQUE PAR SECTION												
64		ESTIMER LES DUREES D'UTILISATION DES PIECES MONTEES												
65		SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO												
66		LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION												
67		LISTE DES SORTIE MAGASIN												
68		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE												
69		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES												
70		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES												
71		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR SECTION												
72	ATELIER AEM	ESTIMER LES DUREES D'UTILISATION DES PIECES MONTEES												
73		SUIVI DES TRAVAUX PAR GMAO												
74		LISTE DES PRODUITS D'EXPLOITATION												
75		LISTE DES SORTIE MAGASIN												
76		FRAIS DU PERSONNEL DU SERVICE												
77		COUT DES INVESTISSEMENTS EFFECTUES												
78		ETAT UTILISATION DES RESSOURCES MATERIELLES												
79		REPARTITION FRAIS DU PERSONNEL PAR SECTION												
80	A. QUALITE	LISTER LES COMPTES D'IMPUTATION												
81		LISTER LES DIFFERENTES CHARGES												
82		LISTER LES METHODES												
83		CHOIX DE METHODES												
84		MISE EN APPLICATION DES METHODES												
85		VALORISER LES STOCKS												
86		EDITER ETATS DE SORTIE MAGASIN VALORISES												
87		CRÉER UNE LIAISON INFORMATIQUE ENTRE MAGASIN ET GMAO												
88		RAPPORTER FRAIS SECTIONS A UNE TRANCHE DONNEE												
89		CALCULER LE PRIX DE PRODUCTION DES ARTICLES												

TAUX D'AVANCEMENT PRECEDENT	
TAUX D'AVANCEMENT ACTUEL	

total à traiter	Définie	Engagée	Validée	Maîtrisée

SEVAM - CG	ETAT D'AVANCEMENT - MISE EN PLACE METHODE ABC	Date de MAJ	INDICE:0
		ANNULE ET REMPLACE CELLE DU	p 1/1

Compteur	INTITULE	Nb. Séances	Responsable concerné	DELAI	A. Engagée	A. Terminée	A. Clôturée	OBSERVATIONS
1	Recencement activité	1						
2	Définition imprimés de travail	4						
3	Elaboration d'n plan d'action général	2						
4	Validation du planning par la Direction	1						
	Traitement des activités avec les responsables	87						
5	Traitement de l'activité Achats Locaux	4						
6	Traitement de l'activité Achats Imports	4						
7	Traitement de l'activité Réception	-						
8	Traitement de l'activité Composition	3						
9	Traitement de l'activité Fusion	3						
10	Traitement de l'activité Fabrication	4						
11	Traitement de l'activité Contrôle Q.S	3						
12	Traitement de l'activité Décor	3						
13	Traitement de l'activité Conditionnement	3						
14	Traitement de l'activité Stockage	3						
15	Traitement de l'activité Expédition	3						
16	Traitement de l'activitéMagasin Général	4						
17	Traitement de l'activité Bureau d'étude	3						
18	Traitement de l'activité Moulerie	3						
19	Traitement de l'activité A.E.M	4						
20	Traitement de l'activité Laboratoire	4						
21	Traitement de l'activité A.E.G	3						
22	Traitement de l'activité A.E.E	4						
23	Traitement de l'activité Gardiennage	3						
24	Traitement de l'activité AssuranceQualité	2						
25	Traitement de l'activité Parc Auto	4						
26	Traitement de l'activité Commercial	4						
27	Traitement de l'activité Système d'information	4						
28	Traitement de l'activité Financière	2						
29	Traitement de l'activité Comptabilité	4						
30	Traitement de l'activité Ressources Humaines	4						
31	Traitement de l'activité Direction Générale	2						
32	Regroupement & agrégation des activités	3						
33	Définition moyens d'obtention de l'information	3						
34	Définition modalités d'imputation (par tranche)	3						
35	Présentation d'un modèle synthétique de coûts	5						
36	Présentation d'un modèle complet de coûts	6						
37	Mise en place du système ABC à la SEVAM							

TAUX D'AVANCEMENT PRECEDENT	
TAUX D'AVANCEMENT ACTUEL	

Total .AC à traiter	Actions Engagées	Actions Terminées	Actions Clôturées

PLAN D'ACTION DU GROUPE DE TRAVAIL : "PROJET COMPTABILITE ANALYTIQUE"

I - LES PHASES PRELIMINAIRES

Etape n° 1	* Recensement de l'ensemble des activités de la société
Etape n° 2	* Liste des sous activités par activité
Etape n° 3	* Liste des ressources consommées par activité (Inputs)
Etape n° 4	* Définition des Outputs par activité
Etape n° 5	* Définition des Indicateurs de performance par activité (coûts, délais, qualité, flexibilité)
Etape n° 6	* Définition des indicateurs de disfonctionnement
Etape n° 7	* Calcul du poids économique par activité
Etape n° 8	* Agrégation des activités par le biais d'un inducteur approprié
Etape n° 9	* Définition des moyens d'obtention de l'information (systèmes d'information)
Etape n° 10	* Identification des méthodes de calcul de chaque consommation (les ressources)
Etape n° 11	* Définition des méthodes d'imputation en cas de consommations communes
Etape n° 12	* Définition de la périodicité de calcul
Etape n° 13	* Définition des méthodes d'imputation par tranche ou par article
Etape n° 14	* Identification des objets de coûts : Produits, commandes, clients, ...
Etape n° 15	* Présentation d'un modèle synthétique de calcul des coûts
Etape n° 16	* Présentation d'un modèle complet de calcul des coûts sur la base de la méthode ABC
Etape n° 17	* Mise en place d'un système de coûts à base d'activités définitif et évolutif

II - LES MOYENS D'INVESTIGATION A UTILISER

a- Moyens directs :

- * Les organigrammes
- * Les fiches de définition des fonctions
- * Les documents de procédures
- * Les analyses effectuées dans le cadre du projet Audit Qualité
- * Les plans de surveillance (Liés au processus de fabrication)

b- Moyens indirects :

- * Les interviews ou grilles d'entretien
- * Les questionnaires

III - LES SUPPORTS DE SYNTHESE DES INFORMATIONS RECUEILLIES

- * Les fiches signalétiques d'activités

GRILLE D'ANALYSE DES ACTIVITES A LA SEVAM

Activité	Acteurs	Ressources	Fournisseurs	Clients	Unité d'œuvre	Volume annuel	Coût annuel
Nom et description	Fonctions des personnes qui réalisent l'activité	- Effectif - Systèmes d'info. - Investissement - ...	Entité(s) fournisseur(s) d'éléments nécessaires à la réalisation de l'activité	Entités clients de l'activité	Unité de mesure du volume de l'activité	quantité d'unité d'œuvre	Valorisation des ressources consommées par l'activité