

# PRO

Jean Chalvidant  
Emmanuel Le Gouguec  
Olivier Brongniart

guide  
pratique de  
**la réduction  
des coûts**

vie professionnelle  
droit - économie - gestion



COLLECTION MANAGEMENT/RESSOURCES HUMAINES

# **GUIDE PRATIQUE DE LA RÉDUCTION DES COÛTS**

Jean Chalvidant, Emmanuel Le Gouguec,  
Olivier Brongniart

**LES ÉDITIONS DEMOS**

20, rue de l'Arcade  
75008 Paris

<b>Préface</b>	<b>7</b>
<b>Introduction</b>	
<b>LE COST HOUSE CONCEPT®</b>	<b>9</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <b>La réduction des coûts, ou comment maintenir et développer son activité</b></li> <li>■ Un mal nécessaire ?... ■ ... ou une nouvelle façon d'entreprendre ? ■ <b>Démarche et organisation de l'ouvrage</b> ■ <b>Un guide pratique de réduction des coûts : pour qui ?</b> ■ Pour quels secteurs économiques ? ■ Pour quelles entreprises ? ■ Pour quels acteurs ? ■ <b>Les coûts : qu'est-ce que c'est ? Les bases</b> ■ Qu'est-ce que c'est ? ■ Que veut-on faire ? ■ La comptabilité générale ■ La comptabilité analytique classique ■ L'approche ABC (Activity Based Costing) ■ <b>Le Cost House Concept®</b> ■ Périmètre et philosophie d'utilisation du modèle Cost House Concept® ■ Structure détaillée ■ <b>Cost House Concept® : la démarche</b> ■ Structuration de l'information ■ Les projets</li> </ul>	
 <i>Chapitre 1</i>	
<b>COST HOUSE CONCEPT® : DÉCLINAISON EN PROJET OU EN PROCESSUS</b>	<b>2 7</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <b>Introduction</b> ■ <b>Projet ou processus</b> ■ Définition ■ L'axe « produit » ■ L'axe « transverse » ■ <b>Les acteurs à mobiliser : quelques recettes</b> ■ De bonnes doses de compétences internes ■ Un zeste de consultants ■ Faire monter avec les fournisseurs ■ Garder au chaud, en maintenant la pression ■ Présenter au client, si nécessaire ■ <b>Une démarche structurée</b> ■ L'approche « projet » ■ L'approche « processus » ■ La phase de structuration ■ La phase d'analyse ■ La phase de recherche de pistes ■ La phase de mise en œuvre ■ Ordres de grandeur de durée des projets et du cycle des processus</li> </ul>	
 <i>Chapitre 2</i>	
<b>SAVEZ-VOUS RÉDUIRE LES COÛTS ? L'APPROCHE « PRODUIT »</b>	<b>3 7</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <b>Le cycle de vie du produit</b> ■ <b>Réduction des coûts et cycle de vie du produit</b> ■ Une approche adaptée pour chaque phase ■ Cycle de vie produit et Cost House Concept® ■ Les outils adaptés à chaque phase ■ <b>Comment structurer un projet « produit »</b> ■ Pour commencer : comprendre et regarder autrement ■ Premier niveau d'analyse : définition de la référence économique ■ Le retour aux fondamentaux : le client ■ Analyser autrement un produit : boîte à outils ■ <b>Pour agir : chercher d'autres voies</b> ■ Diagramme cinématique valorisé ■ Diagrammes d'architecture ■ Quelques méthodes de créativité ■ Mise en place d'un codéveloppement fournisseur ■ Les brevets : protéger sa matière grise ■ Industrialisation du produit</li> </ul>	
 <i>Chapitre 3</i>	
<b>LA SOLUTION EST CHEZ LE FOURNISSEUR... L'AXE ACHAT</b>	<b>7 3</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <b>De l'importance des gains de type achat</b> ■ <b>Le rôle de l'acheteur dans l'entreprise moderne</b> ■ <b>Make or buy : lorsque l'acheteur se substitue au producteur</b> ■ <b>La relation client-fournisseur : quelle réalité ?</b> ■ <b>Les techniques d'achat</b> ■ Prix et coût ■ Les outils de chiffrage ■ Revenir aux bases : vérifier le contrat ■ Donner un prix objectif ■ La négociation ■ L'effet volume ■ Planification des achats ■ Le produit standard ■ La gestion du panel ■ Le niveau de détail communiqué au fournisseur ■ La réunion technico-économique ■ Intégrer la productivité dans les contrats ■ Il n'y a pas que les coûts dans l'achat : le choix du fournisseur ■ Les nouvelles technologies</li> </ul>	

## Chapitre 4

### LA SOLUTION EST DANS L'ATELIER... L'AXE PROCESS

1 0 5

■ **Introduction** ■ Les gains process sont-ils réels ? ■ Le coût du process ■ La productivité dans l'usine – Le Cost House Concept® ■ **On organise la gestion de production** ■ Des contextes variés, des solutions différentes ■ Les flux dans l'usine ■ La planification ■ L'implantation des postes de travail ■ La gestion des stocks ■ Quand la réalité dépasse les documents : écart de gamme et surconsommation ■ **Réduire les taux** ■ Les postes techniques ■ Les postes liés à l'organisation ■ Utiliser des ateliers protégés/sous-traitance ■ **Gagner sur la cadence** ■ Introduction ■ La cadence machine ■ Le nombre d'opérateurs ■ Conclusion ■ **Améliorer l'efficience** ■ Introduction ■ Identifier et résoudre les problèmes : les outils qualité ■ Perdre moins de temps : le SMED ■ Si on rangeait : les 5S ■ Le progrès continu, le Kaizen ■ Organiser le support : TPM ■ Synthèse efficience ■ **Les autres idées** ■ On n'y pense jamais assez : les emballages ■ Du côté de la benne : l'analyse des rebuts

## Chapitre 5

### SAVEZ-VOUS RÉDUIRE LES COÛTS... LES INDIRECTS

1 5 9

■ **L'investissement industriel** ■ Généralités ■ Avant-projet ■ Étude générale ■ Étude détaillée ■ **Les frais généraux** ■ De quoi parle-t-on ? Les enjeux ■ Les précautions d'usage : quand et comment procéder ? ■ Une approche adaptée pour chaque sujet ■ Les différentes approches ■ Synthèse générale ■ **Les systèmes d'informations** ■ Aborder l'informatique autrement ■ Les coûts de développement informatique ■ Les achats de prestations ■ Les coûts d'exploitation ■ Micro-informatique, réseaux et infrastructure ■ Conclusion – Ce qu'il faut retenir en trois points ■ **Qualité et performance économique** ■ Votre entreprise est ISO9000 : pourquoi et comment ? ■ Du nouveau dans l'ISO... ■ Qualité : l'art et la manière... ■ **Les frais commerciaux et marketing** ■ Avant de dépenser, y penser à deux fois ■ Communiquer en économisant ■ La principale source d'économie : l'achat d'espaces ■ Pour naviguer à vue : évaluation des négociations ■ Quelques conseils supplémentaires

## Chapitre 6

### METTRE EN PRATIQUE

2 2 5

■ **Le plus dur reste à faire: mettre en pratique** ■ La gestion du projet : redonner de l'élan ■ Valider les gains ■ **Les (mauvaises) surprises de la fin de projet... à prendre en compte au début** ■ Les obsolètes ■ Les contrats fournisseurs existants ■ Les impondérables ■ **La gestion du client : en parler ou pas ?** ■ Un client industriel ■ Le client final ■ **C'est fini, au prochain** ■ Clôre un projet ■ Ça doit marcher pour les autres : les limites des idées transverses

### Conclusion

2 3 1

### Annexes

2 3 3

■ Les coûts de structure – Présentation détaillée ■ Exemple de plan de spécifications fonctionnelles

### Index

2 3 7



L'expression « *réduire les coûts* » est aujourd'hui largement véhiculée : elle est même utilisée à l'envi dans le quotidien sportif *L'Équipe* tant à propos de la santé de clubs de football, de la construction d'un voilier hauturier que de l'organisation de coupes du monde variées et festives. Leur point commun : des enjeux financiers considérables.

Bien sûr, le domaine privilégié d'une telle démarche se trouve dans l'*entreprise* (et devrait se trouver également dans les *administrations* !). Tel Monsieur Jourdain, chacun sans le savoir fait à son niveau le nécessaire pour trouver un optimum entre coûts salariaux, frais fixes, achats et ventes. Mais l'âge d'or de l'économie paraît être derrière nous. L'époque où l'on dépensait sans compter, où l'on embauchait facilement et où l'on facturait sans vergogne est révolue. La mondialisation entraîne une compétition féroce et l'**exigence de performance** est devenue un défi et un devoir incontournables pour chaque entreprise. On est prié de gagner plus en dépensant moins ou *mieux*, c'est la raison d'être de la réduction des coûts.

Comment s'y prendre, lorsque l'on est une entreprise aux méthodes rodées, aux fournisseurs fidèles, aux clients dont on est à l'écoute, pour entreprendre une telle démarche ? Appeler des consultants extérieurs ? C'est effectivement une solution, qui est cependant économiquement inaccessible à beaucoup d'entreprises, trop petites pour pouvoir supporter ce type de dépenses.

Une autre voie consiste à adopter une méthodologie stricte, remettre en cause les fournisseurs, les processus de conception et de production, mieux appréhender la place et le rôle de chacun dans l'entreprise. Bref, aller sur le terrain et essayer de comprendre les aspects « *techniques* » (et pas seulement économiques ou organisationnels) qui ont un effet sur les coûts. Ce qui est plus facile à dire qu'à faire car en interne, on manque de recul, de cette faculté à se remettre en cause.

C'est l'un des mérites de cet ouvrage que de donner à tout responsable des outils qui lui permettront d'entreprendre une démarche, d'une part, méthodique, d'autre part, innovante (penser et agir « **autrement** »), pour son secteur de responsabilité.

En parallèle d'une démarche de réduction des coûts, il faut savoir renforcer ses investissements (formation, système d'information, marque,

recherche/développement, etc.) et être très exigeant sur les coûts sans valeur pour le client et le comportement des managers dans leurs dépenses doit être exemplaire.

Il faut privilégier au début du programme les projets à *résultats rapides*, car ceux-ci donneront confiance et « le succès va au succès ». Le choix des *responsables de projet*, qui doivent être des « doers », est essentiel dans tous les cas. Le projet doit valoriser les équipes qui y contribuent.

Parmi les différents outils et méthodes :

- Le *benchmarking*, ou l'étalonnage par rapport aux meilleurs, internes et externes, est un outil indispensable à tout lancement et accompagnement d'un programme de réduction des coûts. *L'adaptation* généralisée, rapide, *des meilleures pratiques*, à recenser d'abord est à privilégier.
- Beaucoup de projets de réduction de coûts sont résolus par une *simplification* des procédures ou parfois par un *abandon* pur et simple de tâches devenues non prioritaires. Par ailleurs, *l'externalisation* peut être la solution pour des tâches où l'entreprise peut trouver un partenaire plus compétent dont c'est le métier.
  
- Le recours aux NTIC doit être aujourd'hui  systématiquement  abordé.

En accompagnement d'une démarche de réduction des coûts, des actions fortes de développement des ventes et de diversification de l'offre doivent être menées (meilleure motivation du personnel et génération de marges supplémentaires).

Les collaborateurs l'entendront d'autant mieux qu'ils verront qu'elle ne touche pas, sinon à leurs tâches, du moins à leur emploi ou à leur « employabilité »

On « tue certains coûts » : les fameux *cost killers* ; on « ne tue pas les hommes » : on les redéploie et on augmente leur qualification.

Cet ouvrage, le premier en France sur ce thème, en fait la démonstration.

Jean-Marie Descarpentries  
Président-Directeur Général d'INGENICO  
Président de la FNEGE (Fédération Nationale de l'Enseignement de la  
Gestion des Entreprises).



# **LE COST HOUSE CONCEPT®**

## **1 • La réduction des coûts, ou comment maintenir et développer son activité**

### **1.1 • Un mal nécessaire ?...**

Attention ! Un « cost killer » est annoncé dans les couloirs de l'entreprise. Tout le monde aux abris ! À peine le mot est-il prononcé que la rumeur enflé : réduction d'effectifs, licenciements, baisse de la qualité, design dégradé, régressions technologiques, pression sur les fournisseurs, baisse de performance, etc. L'ombre du prédateur plane déjà au-dessus de la tête des salariés comme une menace méconnue, mais absolue.

### **1.2 • ... ou une nouvelle façon d'entreprendre ?**

Heureusement, ces craintes sont infondées et souvent liées à une méconnaissance totale de ce qu'est la réduction des coûts, de façon pratique. On a longtemps utilisé un voile méthodologique, nommé « analyse de la valeur », qui aboutit aujourd'hui à une confusion totale — mais bien confortable — sur le sujet. Pourtant, si l'on reprend de façon simple les fondements des outils de réduction des coûts, il s'agit bien d'une démarche de progrès, remarquablement pragmatique, qui peut s'appliquer à la quasi-totalité des environnements économiques. L'approche est fluide : elle consiste à faire en sorte que l'ensemble des acteurs de l'entreprise (bureau d'études, acheteurs, méthodes, production, qualité,

marketing, management, etc.) et les acteurs externes (fournisseurs) partagent les objectifs économiques de l'entreprise. Ce qui veut dire simplement que l'information économique est communiquée à tous les salariés et par tous les fournisseurs. De l'objectif initial d'augmentation de la marge économique d'une activité découlent naturellement :

- la garantie du maintien de l'activité locale ;
- l'augmentation potentielle des parts de marché ;
- une simplification de la conception du produit, qui induit une amélioration de sa fiabilité et de sa qualité ;
- le recours à des technologies alternatives (changement de matières ou de modes d'obtention de pièces), qui ouvrent de nouvelles possibilités, en termes de fonctionnalités produit et de design ;
- le coût des achats externes : les fournisseurs, qui participent à une démarche réussie de réduction des coûts, sont de leur côté en mesure de proposer des plans de progrès à leurs autres clients et donc de maintenir, voire d'accroître, leur activité. De fait, un fournisseur qui suit une démarche de compétitivité forte avec ses clients évite de se retrouver en décalage accentué avec la réalité du marché. Et donc de voir disparaître son business de façon violente (un cas rencontré dans des entreprises protégées pendant une période, sur un marché captif sans concurrence). Le partenariat est alors réel.

## 2 • Démarche et organisation de l'ouvrage

L'objectif clairement annoncé de ce guide est d'éviter d'encombrer les étagères déjà bien fournies de traités d'organisation d'entreprises. Il se veut résolument pratique. Comme la réduction des coûts est structurellement un sujet qui aborde l'ensemble des fonctions dans l'entreprise, nous avons associé :

- un fil directeur, le Cost House Concept®, qui permet de naviguer à travers les masses financières de l'entreprise et d'effectuer un diagnostic pertinent sur les plans d'action à lancer ;
- pour chaque outil de réduction des coûts, une présentation précise de sa mise en œuvre, ses limites et ses avantages, le périmètre d'utilisation et les enjeux associés. De nombreuses références bibliographiques et Internet permettent d'aller plus loin dans l'étude du sujet ;
- des études de cas permettant de replacer dans un contexte concret la mise en situation des acteurs d'un projet de réduction des coûts.

## 3 • Un guide pratique de réduction des coûts : pour qui ?

### 3.1 • Pour quels secteurs économiques ?

Compte tenu de la pression concurrentielle, l'industrie a été la première à formaliser les démarches de création de valeur. En revanche, l'expérience montre que ces méthodes peuvent être appliquées avec succès aux autres secteurs d'activité. La structuration des besoins, les appels d'offres, la gestion d'un panel fournisseurs ou l'approche fonctionnelle sont également adaptés dans le domaine des services. De plus, les problématiques de frais généraux, d'informatique, d'investissement sont communes à tous les secteurs d'activité. Mais le cœur du sujet – le produit – nous oriente vers des problématiques plus industrielles.

### 3.2 • Pour quelles entreprises ?

Plus que la taille de l'entreprise, il faut que les enjeux soient suffisants au regard des moyens à mettre en œuvre. Tout type d'entreprise trouvera dans ce livre les réponses à sa recherche de valeur.

### 3.3 • Pour quels acteurs ?

L'approche résolument pratique de cet ouvrage oriente naturellement vers les acteurs opérationnels : responsables de bureau d'études ou chefs de projet, acheteurs, responsables de production, responsables d'unités. Il est cependant intéressant, pour un décideur de haut niveau, de découvrir combien les problèmes techniques peuvent être abordés avec simplicité, et de se voir éventuellement orienter vers **un autre type de management, plus pratique et plus profitable.**

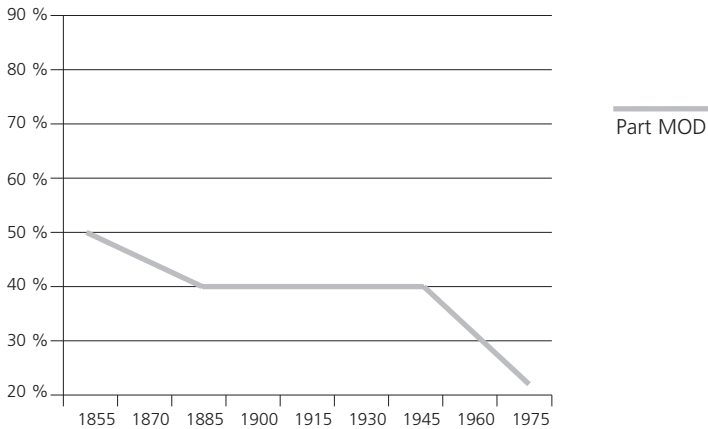
## 4 • Les coûts : qu'est-ce que c'est ?

### Les bases

#### 4.1 • Qu'est-ce que c'est ?

Le coût dans l'entreprise représente les ressources mises en œuvre pour obtenir un certain niveau de valeur. Il se décompose entre le **coût de matière et composants**, la **main-d'œuvre directe** et l'**ensemble des frais fixes** (de la machine au gardien du site, de la promotion de la marque au comptable). Malgré la diversité des domaines d'activité, des tendances lourdes se sont dessinées quant à la structure de ces coûts.

- Importance accrue des achats de composants et de matières. Les entreprises se concentrent sur leur activité dite stratégique. On ne peut plus être spécialiste dans tous les domaines ; on fait appel aux fournisseurs pour maîtriser la technique et la production des composants. Prenons l'exemple du secteur automobile. Les premiers constructeurs étaient complètement intégrés : définissant et produisant les composants, ils les assemblaient et les vendaient dans leurs réseaux. Sur les trente dernières années, les fournisseurs internes sont devenus des sociétés à part entière, ne gardant avec leur maison d'origine que des liens capitalistiques. On peut citer le groupe PSA, dont ECIA était le fournisseur interne. Le premier fournisseur automobile – Delphi – appartenait à General Motors. Les constructeurs n'ont gardé que la caisse, la peinture, la motorisation et l'assemblage final. Jusqu'à 70 % de la valeur d'un véhicule sont désormais achetés à l'extérieur du groupe.
- La part de la main-d'œuvre directe n'a cessé de décroître dans la valeur ajoutée, au profit des frais fixes. Les efforts de productivité ont en effet principalement porté sur ce poste. Via l'automatisation, la recherche d'efficience et l'ergonomie, la part du travail de l'homme dans le produit a été fortement réduite. En revanche, l'ensemble de ces moyens nécessite des ressources supplémentaires en support (maintenance, formation). De plus, les frais de développement, de promotion et de communication n'ont cessé d'augmenter.



Source : J. Miller, T. Vollman, The Hidden Factory, Harvard Business Review, September/October 1985

► Le produit gagne tous les jours en complexité et l'on constate que la part « immatérielle » des produits est croissante. La marque est aujourd'hui une valeur aussi importante et coûteuse que le coût de production. Or on amortit les investissements industriels, pas le coût de la communication. La frontière entre les offres de service et les offres de produit se brouille de plus en plus : on souscrit une ligne de téléphone portable (offre de service) et via ce contrat, on vous donne un téléphone. De même, on achète une voiture avec un système GPS de cartographie et vous bénéficiez du service tout au long de la vie du produit. La valorisation de la part « immatérielle » d'un produit est souvent difficile à établir (publicité, design, informatique embarquée, etc.). C'est autour de ces trois tendances que les nouvelles démarches doivent se structurer, pour coller au plus près des réalités industrielles.

## 4.2 • Que veut-on faire ?

Chaque entreprise travaille avec ses propres règles et structure ses coûts de façon différente. L'intégration des investissements, des énergies ou des frais indirects fait l'objet d'affectations variées. Avant d'aller plus loin dans la description du Cost House Concept®, évoquons la finalité de la structuration du coût :

- Le chef d'entreprise a besoin d'éléments pour prendre des décisions ;
- Le comptable doit se plier à des règles fiscales ;
- L'acheteur doit y trouver une aide pour ses négociations ;
- Le chef de projet l'utilise pour piloter son développement.

Chaque mode de représentation de l'information économique a un objectif et des moyens à mettre en œuvre différents.

## 4.3 • La comptabilité générale

La première description économique d'une entreprise se retrouve dans la **comptabilité générale**. Elle constitue un cadre légal, auquel les entreprises doivent se plier. L'avantage du plan comptable réside dans son caractère commun et obligatoire. Toutes les entreprises doivent respecter des règles identiques, ce qui facilite notamment les comparaisons et l'interprétation des chiffres, sans connaissance directe de leur environnement. En revanche, le plan comptable est davantage inspiré par la fiscalité (comment garantir à l'État qu'il pourra vérifier l'assiette des taxes et des impôts des entreprises ?) que par la performance de l'entreprise.

### Vision « statique »

*le bilan*

<b>1</b>	<b>CAPITAUX</b>
101	Capital
106	Rése ves
11	Report à nouveau
12	Résultat net de l'exercice
14	P ovis ons réglmentées
15	P ovis ons pour risques
16	Emprunts et dettes assimilées
<b>2</b>	<b>IMMOBILISATIONS</b>
20	Immobilisations inco porelles
21	Immobilisations corporelles
280	Amortissements des immobilisat ons inco porelles
281	Amortissements des immobilisat ons co porelles
<b>3</b>	<b>STOCKS &amp; EN COURS</b>
31	Matières premières
34	En-cours de product on de se vices
<b>4</b>	<b>TIERS</b>
40	Fournisseurs
41	Clients
42	Personnel
43	Sécurité sociale et autres organismes sociaux
44	État - impôt sur les bénéfices
45	Associés - D v dendes à payer
<b>5</b>	<b>COMPTES FINANCIERS</b>
51	Banque

### Vision « flux »

*le compte de résultat*

<b>6</b>	<b>CHARGES</b>
60	Achats
61	Services extérieurs
62	Autres services extérieurs
63	Impôts
64	Charges de personnel
66	Charges financières
67	Charges except onnelles
68	Dotat ion aux amortissements et provis ons
691	Participat on des salariés
695	Impôt sur les bénéfices
<b>7</b>	<b>PRODUITS</b>
70	Ventes
71	Product on stockée
72	Product on immobilisée
76	Produits financiers
77	Produits except onnels

### Soldes intermédiaires de gestion

<i>Marge commerciale</i>
<i>Production de l'exercice</i>
<i>Valeur ajoutée</i>
<i>Excédent brut d'exploitation</i>
<i>Résultat d'exploitation</i>
<i>Résultat courant avant impôts</i>
<i>Résultat de l'exercice</i>

### Illustration : les principaux comptes de comptabilité générale

#### C'est bien...

- Obligation légale
- Outil de pilotage de la valeur globale de l'entreprise vis-à-vis de l'extérieur (Bourse, État)

#### Mais...

- N'est pas adapté au pilotage opérationnel



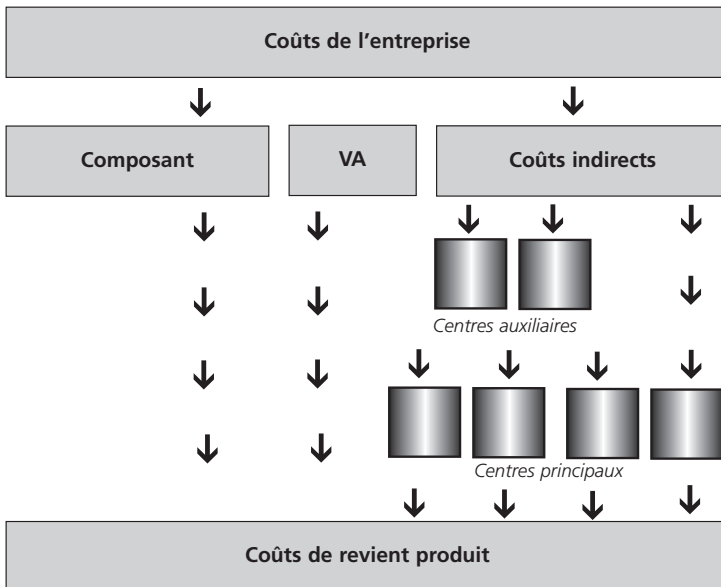
#### EN SAVOIR PLUS...

*Comptabilité financière*,  
Serge Launois,  
Éditions Gestion PUF,  
1991, 208 pages.

## 4.4 • La comptabilité analytique classique

Les entreprises ont donc rapidement identifié le besoin de disposer d'une vision des coûts correspondant à l'organisation de l'entreprise : c'est le rôle de la **comptabilité analytique**. L'approche classique consiste à mettre en place une méthode dite des « **sections homogènes** » ou des « **centres d'analyse** ». Le principe est le suivant : les coûts directs des produits sont directement affectés aux produits. Les coûts indirects sont affectés par centres d'analyse, qui peuvent être « **auxiliaires** », c'est-à-dire correspondre à des fonctions transverses dans l'entreprise, sans lien direct avec le produit (ressources humaines, comptabilité, informatique), ou des centres « **principaux** », qui agissent directement sur le produit (découpage en atelier de fabrication par exemple). Les coûts des centres auxiliaires sont distribués par des clés de répartition sur les coûts des centres principaux, qui eux-mêmes sont distribués sur les coûts des produits. On obtient ainsi une vision complète du coût du produit. L'intérêt de cette approche est de pouvoir responsabiliser les responsables des différents services de l'entreprise sur leurs coûts.

Illustration : comptabilité analytique par centre d'analyse



Cependant, les entreprises travaillent de plus en plus en « processus » et cette notion est complètement ignorée dans cette approche. Par ailleurs, la répartition

par clé des coûts des centres auxiliaires et principaux ne permet pas de segmenter les différences de traitement entre divers processus et peut fausser la décision.

Considérons une usine composée de deux ateliers.

Atelier A	Atelier B
Produit 1000 A	Produit 1000 B
En 500 heures	En 500 heures
Frais fixes : 10 000 €	



Produit A	Produit B
Composants : 10 €	Composants : 15 €
VA directe : 10 €	VA directe : 10 €
Frais fixes : 5 €	Frais fixes : 5 €
<b>Total : 25 €</b>	<b>Total : 30 €</b>

La clé de répartition des frais fixes est le nombre d'heures de production. Un investissement productif est réalisé sur l'atelier A, permettant de produire en 250 heures les 1 000 produits. Les frais fixes augmentent, de nouvelles compétences sont nécessaires en interne pour maintenir les machines. Il n'y a pas d'évolution sur l'atelier B.

Atelier A	Atelier B
Produit 1000 A	Produit 1000 B
En 250 heures	En 500 heures
Frais fixes : 15 000 €	



Produit A	Produit B
Composants : 10 €	Composants : 15 €
VA directe : 5 €	VA directe : 10 €
Frais fixes : 5 €	Frais fixes : 10 €
<b>Total : 20 €</b>	<b>Total : 35 €</b>

Le produit B voit son coût augmenter de 16 %, sans que rien n'ait changé dans son mode de production et de consommation. Il prend à sa charge les frais fixes du produit A.

### ***C'est bien...***

- Facilité de mise en œuvre
- Compatibilité avec la comptabilité générale

### ***Mais...***

- Peut conduire à des décisions discutables
- Donne une vision tronquée de la réalité



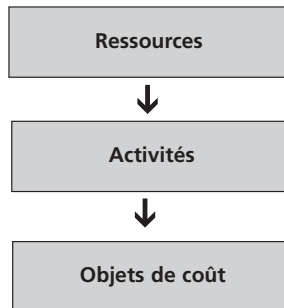
## 4.5 • L'approche ABC (Activity Based Costing)

C'est ainsi que l'on a développé à la fin des années 1980 une nouvelle théorie : l'approche ABC (1). Cette méthode est née des travaux effectués par General Electric. L'Activity Based Costing fait appel à trois notions fondamentales.

- Les ressources correspondent aux différents postes de dépenses.
- Les activités correspondent à une décomposition des processus de l'entreprise. Elles correspondent au niveau d'analyse demandé par le management de l'entreprise. Ces activités peuvent être décomposées en tâches.
- Les objets de coût correspondent aux éléments que l'on veut mesurer d'un point de vue économique.

Le passage des ressources aux activités se fait par des mesures de quantités élémentaires (nombre d'heures, surfaces, unités d'œuvre, etc.). Le passage des activités aux objets de coût se fait par des mesures de niveau de consommation ou d'activité (nombre de commandes, nombre de produits assemblés, nombre d'appels, nombre de recrutements, etc.). On distingue ainsi le niveau d'activité du niveau de coût unitaire d'une opération.

### Illustration : approche ABC

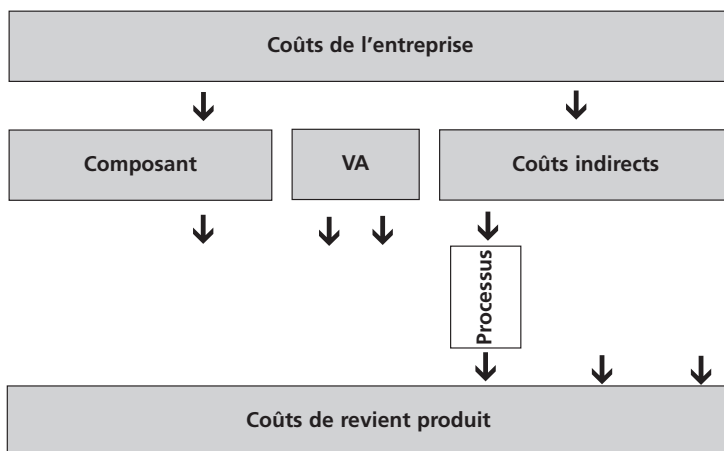


Cette approche est appliquée aux coûts indirects pour définir leur mode d'imputation sur les produits et services de l'entreprise (réintégration avec les coûts directs pour obtenir le coût complet). Elle paraît la plus séduisante, à ce

---

(1) Attention à ne pas confondre cette approche « Activity Based Costing » avec les notions d'analyse ABC de type Pareto.

jour, pour la gestion quotidienne de l'entreprise. Il convient de bien regrouper les tâches en activités pour éviter d'obtenir une combinaison ressources/activités/objets de coût trop importante, qui ne permettrait pas une gestion quotidienne de l'entreprise.



En revanche, cette approche ne permet pas d'analyser finement une situation (par exemple, dans le cadre d'un projet de réduction des coûts précis) et n'apporte aucune réponse à l'analyse et la structuration des coûts directs. Nous vous proposons donc une dernière approche, qui nous servira de fil rouge dans cet ouvrage : le Cost House Concept®.

### **C'est bien...**

- Affectation réelle des coûts sur le produit

### **Mais...**

- Mise en œuvre difficile



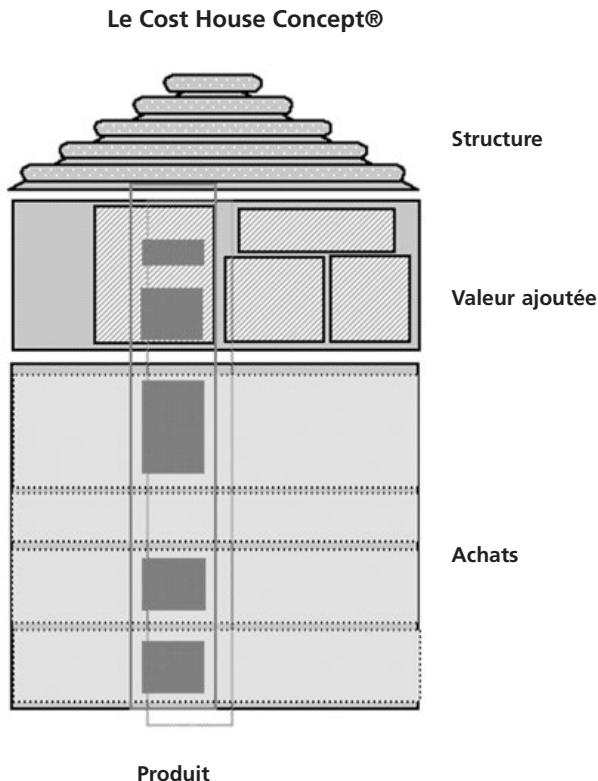
### **EN SAVOIR PLUS...**

Johnson H. Thomas,  
Kaplan Robert S.,  
*Relevance lost - The rise  
and fall of Management  
Accounting*, Harvard  
Business School Press,  
Boston, 1987, 269 p.

## 5 • Le Cost House Concept®

### 5.1 • Périmètre et philosophie d'utilisation du modèle Cost House Concept®

Cette approche a pour finalité de servir de base à l'analyse des coûts, en particulier dans une démarche d'amélioration de compétitivité. L'objectif n'est donc surtout pas de transformer cette modélisation des coûts en un outil de gestion quotidien de l'entreprise. La maille d'analyse est trop fine et le modèle général visualise davantage les démarches de réduction des coûts (enjeux, périmètres d'action) que les processus opérationnels. Cette approche a pour ambition de séparer les coûts de différentes natures et non de les agglomérer, comme dans une comptabilité analytique. On décompose le coût pour pouvoir le réduire ; on ne le consolide pas pour analyser un niveau de performance global de l'entreprise.

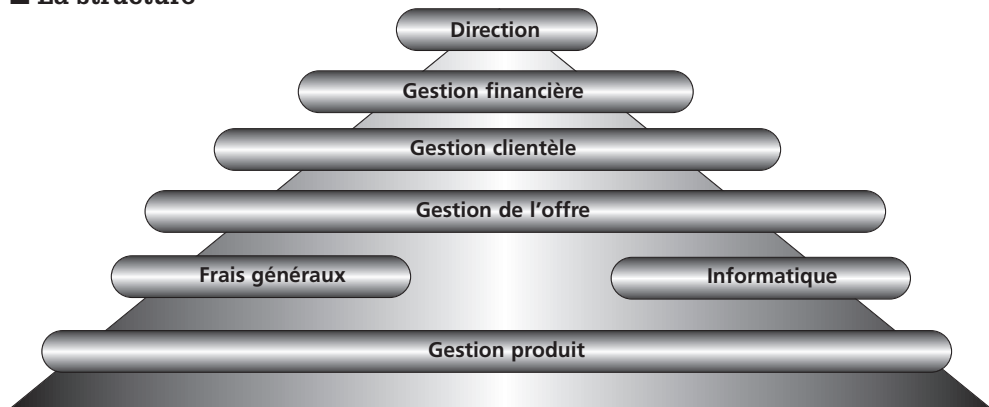


La structure représente l'ensemble des frais indirects permettant de faire fonctionner la société. La valeur ajoutée correspond – dans le cas industriel – aux moyens de production (hommes et machines) directement intégrés dans le prix de revient du produit (au sens gamme/nomenclature). Les achats couvrent les composants intégrés dans la nomenclature du produit final. La dimension du produit englobe les coûts directs, c'est-à-dire l'ensemble des coûts pouvant être directement imputés au produit. Le niveau de précision dépend des informations disponibles et de la structure de l'entreprise (par exemple, achats composants, valeur ajoutée de production, voire publicité). Ils sont représentés par les blocs plus sombres dans le diagramme précédent.

## 5.2 • Structure détaillée

Reprenons de façon plus précise le contenu de chaque partie de la structure de coût (visite de la « maison »). Cette description ne se veut pas exhaustive, mais elle va permettre de définir le concept associé à la démarche (voir Annexe A pour description détaillée des rubriques).

### ■ La structure



### ■ La valeur ajoutée

La valeur ajoutée est composée des charges directes du personnel productif sur la ligne, ainsi que des coûts machine (amortissement et consommables de production). La partie valeur ajoutée peut prendre des formes très variables dans l'entreprise : on peut passer d'un mode de type « grande série », où l'ensemble des moyens est organisé sous forme de lignes pratiquement dédiées aux produits, à des ateliers qui le sont plus ou moins, pour arriver à des postes

de travail polyvalents. On retrouve sur le diagramme qui suit ces différents types d'environnements, qui feront l'objet d'analyses distinctes. L'organisation sous forme de ligne dédiée favorise une approche « produit », donc verticale sur le diagramme, alors qu'un atelier flexible demande une approche « métier », donc horizontale.



## ■ Les achats

La part « achats » n'est constituée que des coûts directs de produits et services achetés. Les coûts de fonctionnement du service achat, des approvisionnements et de l'ensemble de la « supply chain » (notamment la gestion du stockage) ne sont pas repris ici, mais font partie de la « structure » et doivent être étudiés en tant que tels. On distingue sur le diagramme qui suit plusieurs types d'achats : ceux de composants standard ou de matières premières, qui ne sont pas dédiés à un produit donné et qui feront donc l'objet d'une approche de type horizontal (approche globale entreprise, contrat-cadre, sourcing groupe, etc.). À l'opposé, des achats de composants ou de sous-ensembles spécifiques devront être abordés uniquement dans une approche de type « produit » (donc verticale).

