

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique

ECOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences financières et comptables
Option : Comptabilité et finances**

Thème :

**La mise en place de la comptabilité à base d'activités au sein
d'une entreprise pétrolière
Cas : Entreprise Nationale des Grands Travaux Pétroliers
(EN-GTP) de SONATRACH**

Elaboré par :

**SIDI ALI Manal
MEZGHRANE Liza**

Encadré par :

Mme BOUZAMLEL Faiza

***Lieu de stage :* EN-GTP de la SONATRACH à Reghaia.**

***Période de stage :* du 03/04/2019 au 02/05/2019**

Année universitaire : 2018 / 2019

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique

ECOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences financières et comptables**

Option : Comptabilité et finances

Thème :

**La mise en place de la comptabilité à base d'activités au sein
d'une entreprise pétrolière
Cas : Entreprise Nationale des Grands Travaux Pétroliers
(EN-GTP) de SONATRACH**

Elaboré par :

**SIDI ALI Manal
MEZGHRANE Liza**

Encadré par :

Mme BOUZAMLEL Faiza

***Lieu de stage :* EN-GTP de la SONATRACH à Reghaia.**

***Période de stage :* du 03/04/2019 au 02/05/2019**

Année universitaire : 2018 / 2019

Remerciement

Nous remercions avant tout Allah le tout puissant de nous avoir donné la volonté, la santé et surtout la patience pour l'élaboration de ce travail.

Nos remerciements s'adressent en particulier à Mme BOUZAMLAL Faiza, notre encadreur, qui nous a aidées à progresser dans notre réflexion grâce à ses conseils, son esprit critique et son soutien tout au long de la réalisation de cette recherche.

Nous tenons également à témoigner nos profondes gratitudee à Mr BENZAID Djamel, pour sa disponibilité et pour ses nombreux conseils.

Nous remercions également tout le personnel de L'EN-GTP, à sa tête notre maitre de stage Mr SADOUKI et Mr. LEKADIR et Mme. DRAOUI qui ont manifesté un intérêt considérable pour la présente recherche et qui n'ont ménagé aucun effort pour répondre à nos interrogations.

Nous tenons d'autre part à remercier vivement tous nos enseignants de l'école supérieure de commerce à leur tête, Mme HAMOUCHE, Mr MOKRANI ainsi que les bibliothécaires de l'ESC pour leur aide en matière de documentation.

Enfin, nous remercions tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail de recherche.

Dédicace

Avant tout, nous remercions dieu, le miséricordieux pour nous avoir donné la force, la patience et la volonté afin de réaliser ce travail que je le dédie :

À mes chers parents

Aucune dédicace ne saurait exprimer mon respect, mon amour éternel et ma considération pour les sacrifices que vous avez consenti pour mon instruction et mon bien être.

À mes chères frères Ghiles, Passer et Zakaria et ma petite sœur adorable Anias.

À mon fiancé Adel, pour son soutien et encouragement.

À mon binôme Manal, que je la souhaite un avenir gracieux et plein de bonnes promesses.

À toute ma famille et mes amies.

Liza

Dédicace

*Au nom du dieu le clément et le miséricordieux louange à ALLAH
Le tout puissant.*

*Je dédie ce travail en signe de respect, reconnaissance et de
remerciement :*

*A la mémoire de ma grand-mère, que le tout puissant vous accueille
dans son paradis.*

*A mes chers parents, qui m'ont aidé de loin et de près, que dieu les
préservent de tout malheurs.*

A mon frère Bilal et mes chères sœurs Sana et Hiba.

A mon grand-père, ma cousine Lisa et sa fille Razane.

*A mon binôme Liza, merci de partager avec moi les moments de joie, de
souffrance et de doute.*

*Mes remerciements vont également à mes amis particulièrement Hala,
Yasmine, Reumaissa, Sara et Mohammed.*

*A tout ceux qui ont participé à l'élaboration de ce modeste travail et
tous ceux qui nous sont chers.*

Manal

SOMMAIRE

CHAPITRE 01 : Notions de base sur la méthode des coûts complets classique

SECTION 01 : Notions et aspects sur la comptabilité de gestion.....3

SECTION 02 : La démarche de calcul des coûts selon la méthode des coûts complets classique 12

SECTION 03 : L'évolution de la méthode des coûts complets.....27

CHAPITRE 02 : Les aspects techniques de la comptabilité à base d'activités (ABC)

SECTION 01 : Origines et principes de base de la méthode ABC33

SECTION 02 : Préalables de la mise en place de la comptabilité à base d'activités.....43

SECTION 03 : Les étapes essentielles de la mise en place de la comptabilité à base d'activités. 51

CHAPITRE 03 : La mise en place d'une comptabilité à base d'activités au sein de l'EN-GTP

SECTION 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....59

SECTION 02 : Présentation de calcul des coûts dans l'organisme d'accueil.....67

SECTION 03 : Essai d'application de la méthode ABC sur le projet GR5 74

LISTE DES ABREVIATIONS

Abréviation	Signification
A	Activité
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
AIB	Association des Industriels de Belgique
ALTRA	ALgérienne des TRAvaux
BP	Boîte Postale
CAM-I	Consortium for Advanced Manufacturing International
CF	Comptabilité Financière
CFI	Charge Fixe Imputé
CIR	Coefficient d'Imputation Rationnelle
CR	Centre de Regroupement
DA	Dinar Algérien
EN-GTP	Entreprise Nationale de Grands Travaux Pétroliers
EPE	Entreprise Publique Économique
Y	Gamma
GP	George Perrin
GPL	Gaz Propane Liquéfié
GR5	Gazoduc Regan 5
GTP	Grands Travaux Pétroliers
HSE	Hygiène Sécurité Environnement
I	Inducteur
IR	Imputation Rationnelle
IRCF	Imputation Rationnelle des Charges Fixes
ISO	International Organization for Standardization
Kg	Kilogramme
Km	Kilomètre
L	Litre
LPG	Liquefied Propane Gas
MBM	Management By Means
ML	Mètre Linéaire
MOD	Coût de main d'œuvre
PCG	Plan Comptable Général
RH	Ressources Humaines
SGS	Société Générale de Surveillance
SONATRACH	Société Nationale de Transport et de la Commercialisation des Hydrocarbures
SPA	Société Par Action
SPP	Service Para Pétrolier
STC	Système de Transport par Canalisation
TDABC	Time Driven Activity Based Costing
UIE	Union Interprofessionnelle d'Entreprise
USA	United States of America
UVA	Unité de Valeur Ajoutée

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Les objectifs de la comptabilité de gestion	9
Figure 2 : Processus de production avec stock	13
Figure 3 : Principe de la méthode de centres d'analyse	15
Figure 4 : L'imputation des coûts des centres aux produits	18
Figure 5 : Représentation comparée du coût réel et du coût avec IRCF	24
Figure 6 : Le schéma de base de l'ABC	35
Figure 7 : Comparaison méthode traditionnelle et méthode ABC	36
Figure 8 : ABC, une représentation du fonctionnement de l'entreprise.....	37
Figure 9 : La relation entre tâches, activités et processus.	38
Figure 10 : Représentation du processus	48
Figure 11 : Le principe de la méthode ABC.	52
Figure 12 : Le traitement des coûts selon l'ABC	54
Figure 13 : Organigramme du département budget et contrôle.....	65
Figure 14 : Etat de la réalisation budgétaire	71

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Critère de comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.....	10
Tableau 2 : Tableau de répartition des charges indirectes.	17
Tableau 3 : Activités et leurs inducteurs de coût (exemple).	54
Tableau 4 : La liste des activités	74
Tableau 5 : Présentation des ressources et des inducteurs de ressources.....	76
Tableau 6 : La matrice activité/ressources	77
Tableau 7 : Présentation des inducteurs de coût d'activités.	78
Tableau 8 : Codification des inducteurs.	79
Tableau 9 : Coût des activités	80
Tableau 10 : Matrice activités / inducteurs	81
Tableau 11 : Regroupement des activités.....	82
Tableau 12 : Le coût unitaire des inducteurs de coûts d'activités.....	83
Tableau 13 : Affectation des charges directes.....	83
Tableau 14 : Affectation des charges indirectes.....	84
Tableau 15 : Les charges supplétives.....	84
Tableau 16 : Le coût de revient du produit réalisé.....	85
Tableau 17 : Ecart entre les deux méthodes.....	85

LISTE DES ANNEXES

Intitulé des annexes
Annexe n°01 : l'organigramme de l'EN-GTP
Annexe n°02 : location géographique du GR5
Annexe n°03 : schéma représentant les entreprises participantes dans l'élaboration du GR5
Annexe n°04 : les quantités réalisées du projet GR5
Annexe n°05 : ensemble du matériels utilisés dans la réalisation du projet durant le 04/2014.
Annexe n°06 : ressources consommées dans la réalisation du projet durant le 04/2014.

RÉSUMÉ :

L'objectif de notre étude est de mettre en place une comptabilité à base d'activités (ABC) dans une entreprise pétrolière. Cette dernière qui est une base fondamentale d'une nouvelle philosophie de gestion dite « la gestion par les activités » a été développée pour servir ce besoin de l'environnement actuel afin d'offrir plus de précisions dans les couts et dans les répartitions des charges indirectes par secteur.

A travers cette tendance, nous nous sommes inspirées pour, développer une problématique élémentaire traitant du degré d'application de la comptabilité par activités et ses apports par rapport aux méthodes des coûts complets traditionnels de la comptabilité de gestion.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons étudié le cas de l'entreprise nationale des grands travaux pétroliers de SONATRACH (EN-GTP), et les informations fournies concernant un projet se nommant GR5 qui consiste en un système de transport par canalisation de gaz reliant la ville de départ Reggane à la ville d'arrivée Hassi-R'mel.

D'où nous avons conclu que la méthode des calculs des coûts utilisée par cette entreprise ne respecte pas le principe de la répartition des charges indirectes ; nous avons constaté aussi le degré de pertinence et l'efficacité des résultats obtenus en appliquant une comptabilité à base d'activités (ABC) et la maîtrise des charges indirectes permet de déterminer le coût exacte des produits afin d'aider l'entreprise d'améliorer sa performance et son image auprès des tiers.

Mots clés : comptabilité de gestion, coûts complets traditionnels, comptabilité à base d'activités, répartition, l'amélioration de la performance.

ABSTRACT:

The objective of our study is to set up an Activity-Based on Costing (ABC) in an oil company, which represents a fundamental basis of a new business management philosophy. It has been developed to serve the need of our modern life, in order to provide more precised costs and indirect load distributions by the sector.

Through this trend, we have been inspired to develop a basic problem dealing with the degree of application of activity-based accounting and its contributions compared to the traditional full cost methods of management accounting.

As part of our research, we studied the case of the major national petroleum corporation SONATRACH. The provided information are about a project called *GR5*, that consists of a gas pipeline transport system, connecting the city of Reggane to the city of Hassi-R'mel.

As a conclusion that the cost calculation method used by this company by applying the activity-based costing (ABC), the obtained results get a higher degree of efficiencies and relevance. The control of indirect costs allows the determination of the right costs of the products, in order to improve the company's performances.

Key words: management accounting, traditional full costs, activity-based costs, allocation, performance improvement.

Introduction générale

Introduction générale :

La mondialisation fait partie d'un des principaux changements économiques de ces dernières années. Elle désigne l'intégration de tous les phénomènes économiques, financiers, culturels, écologiques à l'échelle de la planète pour transformer cette dernière en un monde uni et sans frontières. Agissant ainsi considérablement sur l'environnement externe et interne des entreprises. Conduisant, de ce fait, à une concurrence de plus en plus accrue offrant de nouvelles opportunités mais aussi de nouveaux défis à ces dernières les plus grandes parts de marchés seront attribuées aux compagnies à l'organisation planifiée et mise à jour à l'inverse les entreprises à faible organisation risqueront la disparition .

Parmi les différents volets de cette mondialisation, l'évolution technologique a agi vigoureusement de sorte à pousser les entreprises à adopter de nouveaux outils économiques pour une bonne prise de décisions.

Dans les entreprises industrielles modernes à technologie intensive sont soumises à une concurrence globale, il est de moins en moins facile de documenter les stratégies commerciales et la rentabilité des produits avec les évaluations de coûts fournies par les systèmes comptables conventionnels. Que ceux-ci fassent appel aux notions de coûts variables, de coûts directs ou de coûts complets, ils aboutissent dans la quasi-totalité des cas à des mauvaises estimations du coût unitaire des produits.

Le pilotage des entreprises en devient de plus en plus complexe et incertain. Elles doivent faire face à cet environnement, s'organiser, se doter d'outils de gestion leur permettant de maîtriser leurs coûts, d'innover, d'assurer la qualité de leurs produits afin de rester compétitives et d'être proactives.

Les modes de fonctionnement, les structures changent et les systèmes d'informations évoluent. Par conséquent, la nature du contrôle de gestion change. En effet, dans sa conception traditionnelle, le contrôle de gestion est une fonction de contrôle, de surveillance qui permet de maîtriser les activités entre autres. Cette conception traditionnelle laisse place à l'idée selon laquelle le contrôle de gestion doit répondre à un besoin d'informations. Il n'est plus question de contrôle mais de pilotage. Les dirigeants ont à leur disposition divers outils de gestion. Il leur revient de développer et de maîtriser ceux qui leur permettront de piloter au mieux leurs entreprises.

Dans ce cadre, l'une des évolutions nouvelles ces dernières années est la comptabilité à base d'activités ABC. C'est une méthode popularisée par les travaux de Kaplan, Cooper et Turney à la fin des années 1980, centrée sur les processus et les activités ; elle apporte une connaissance pertinente des coûts des produits par une affectation plus rigoureuse des charges indirectes au travers des activités.

La méthode ABC constitue une alternative efficace aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts complets dont le manque de pertinence pour prendre des décisions stratégiques et éclaircies. En effet, les données de rentabilité plus précises fournies par la méthode ABC amélioreraient la prise de décision des responsables sur les améliorations de processus, l'acceptation et le rejet des commandes, le calcul des prix et la relation client. Les décisions se traduisaient par des gains immédiats et à long terme dans la rentabilité des produits et des clients.

La problématique

Les coûts d'une entreprise peuvent être contrôlés par une comptabilité de gestion qui permet de produire une information régulière. Cette dernière permet l'identification des zones de performances et de non performances et facilite aussi la prise de décision.

L'entreprise EN-GTP (Entreprise Nationale des Grands Travaux Pétroliers) qui est une filiale de SONATRACH est l'icône en Algérie en matière de construction des ouvrages et installations industrielles ; elle représente un éventail de choix multiples en produits et services notamment dans les secteurs suivants : engineering, génie civile et bâtiment, montage industriel, préfabrication, canalisation, soudage, contrôle et essaie, traitement thermique, maintenance industrielle.

En terme d'outil de gestion, l'EN-GTP dispose d'une comptabilité de gestion par la méthode des coûts complets sachant que cette méthode n'est pas privée de limites, car elle occulte les essais des variations des volumes d'activités et ne permet pas d'effectuer des prévisions ou des simulations et donc pas de distinction entre charge fixe et charge variable et donc elle ne peut constituer un instrument efficace de gestion et de décision, notamment commerciale.

La question principale qui s'impose et qui constitue la problématique de ce travail est la suivante : **De quelle manière la comptabilité à base d'activités peut-elle nous permettre de mieux avoir le contrôle sur les coûts ?**

Les questions secondaires

Pour pouvoir répondre à notre problématique, on peut se poser les sous-questions suivantes :

- En quoi consiste la notion de la comptabilité de gestion et quelles sont ses différentes méthodes de calculs des coûts complets ? et sont-elles qualifiées pour répondre aux besoins des entreprises ?
- Qu'apporte la comptabilité à base d'activités ABC ?
- L'application de la méthode ABC rajoute-t-elle une influence dans la prise de décision pour l'EN-GTP ?

Les hypothèses

L'hypothèse principale

Les coûts calculés à base d'activités sont plus pertinents pour différentes raisons d'où la répartition des charges indirectes est plus crédible car elle traduit mieux la consommation des différentes ressources, elle prend mieux en compte la complexité des processus de production et de la multiplicité des activités, elle évite l'inconvénient de la méthode classique qui implique parfois le subventionnement d'un produit au profit d'un autre.

Les hypothèses secondaires

Voici les hypothèses secondaires qui s'engendrent des questions secondaires :

- H01 : l'entreprise utilise la comptabilité de gestion afin de calculer les coûts et la rentabilité d'un service ou d'un produit grâce à des méthodes structurées, qui restent toujours insuffisantes par rapport aux objectifs fixés par l'entreprise.
- H02 : La comptabilité à base d'activités (ABC) apporte une connaissance pertinente des coûts de produit par une affectation plus rigoureuse des charges indirectes à travers des activités.
- H03 : L'application d'une comptabilité à base d'activités (ABC) a prouvé son efficacité et l'étendu de sa contribution au contrôle des charges indirectes qui nous a permis d'atteindre les résultats qui aident l'entreprise dans la prise de décision.

L'objectif de la recherche

L'objectif principal est d'une part d'envisager et mettre en place la méthode ABC au sein de l'EN-GTP pour pouvoir déterminer les moindres coûts de revient et d'autre part, prendre des décisions stratégiques et l'amélioration de la performance.

Le choix du thème :

Voici quelques arguments qui nous ont menés à traiter ce présent sujet :

- La concordance du thème avec notre spécialité (comptabilité et finances).
- Élargir nos connaissances théoriques acquises au cours des années académiques précédentes et les mettre en pratique.
- Le rôle joué par la méthode ABC au sein de l'entreprise dans l'identification des facteurs de coûts réels et des économies potentielles et l'amélioration de la rentabilité des produits et des clients.

La méthodologie de recherche :

Notre étude est basée sur :

- L'approche descriptive, dans le but de connaître et comprendre l'intérêt et l'ensemble des conditions de mise en place d'une comptabilité à base d'activités. En effet, ce mémoire repose sur une recherche documentaire et l'examen des ouvrages appropriés qui sert à comprendre et à cadrer le sujet.
- L'approche analytique repose sur l'application des informations collectées et renforcées par une étude empirique pour la mise en place de la comptabilité à base d'activités afin de confronter les coûts issus de cette méthode avec ceux de la comptabilité déjà appliquée par l'entreprise.

Le plan de travail :

Ce mémoire s'articulera autour de trois chapitres :

- **La partie théorique : sera développée autour de deux chapitres :**

Le premier chapitre traitera le cadre théorique de notre étude. Il nous conduit à commencer cette recherche par le premier chapitre qui sera consacré à l'étude de la comptabilité de gestion et relater les insuffisances par rapport aux changements externes et internes de l'entreprise, les différentes alternatives pour pallier aux insuffisances du système de coûts et les premières réflexions

- Qui serviront de tremplin à l'émergence d'une nouvelle démarche basée sur les activités.

- Le deuxième chapitre traitera la méthode ABC, ses origines et ses principes de base, analyse du concept clé de la méthode à savoir l'activité. Les autres notions liées au concept d'activité seront également traitées notamment, les processus, les inducteurs de coûts, les ressources.... La deuxième phase de l'analyse de l'ABC sera la description des étapes essentielles de la mise en œuvre de cette méthode au sein d'une entreprise.

- **La partie pratique** : Dans le cadre de la deuxième partie comportant le troisième chapitre, nous essayerons de mettre en œuvre la méthode ABC au niveau d'une entreprise pétrolière en l'occurrence l'EN-GTP de Réghaia. Le calcul de coût de revient sera une des applications qui nous intéressera dans notre projet de recherche et ce afin de confronter les coûts issus de cette méthode avec la méthode utilisée par l'EN-GTP.

CHAPITRE I

Notions de base sur la méthode des couts complets classique

L'entreprise a pour objectif la réalisation d'une meilleure analyse de sa performance, enrichie par l'étude des coûts. Pour cela l'entreprise applique la comptabilité de gestion afin d'avoir une bonne prise de décision.

Sa finalité étant la détermination du coût de fonctionnement, elle regroupe ses charges dans différents champs d'applications qui les concernent.

En fonction de l'information désirée par le gestionnaire et des objectifs recherchés, les coûts peuvent être calculés en tenant compte la totalité des charges d'une période (coût complet).

La méthode des coûts complets traditionnelle est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les seconds, dans des « centres d'analyse ». Malgré ses imperfections, la méthode reste encore solidement implantée dans les entreprises et la compréhension de ses principes est donc nécessaire. Sa mise en œuvre nécessite la maîtrise d'un minimum de concepts et de définitions

Dans ce chapitre nous allons traiter les aspects de la comptabilité de gestion, ses outils, ses objectifs, ses caractéristiques... afin de mettre en lumière les différentes méthodes de calcul des coûts complets et leurs évolutions.

SECTION 01 : Notions et aspects sur la comptabilité de gestion.

1. Aperçu sur la comptabilité de gestion

Plusieurs systèmes sont développés dans la maîtrise des coûts pour améliorer la gestion de l'entreprise et aider les dirigeants à prendre les meilleures décisions, de ce fait on a établi la comptabilité de gestion qui constitue une source capitale d'information permanente, pertinente et adapté aux besoins du contrôle de gestion.

1.1. Historique de la comptabilité de gestion

Au début du vingtième siècle, les objectifs stratégiques des dirigeants étaient de fabriquer un produit standard tout en veillant à ce que les coûts soient maîtrisés. Les techniques de mesure héritées de la révolution industrielle se perfectionnent jusqu'à l'aboutissement d'une technique de coût complet (Full costing) les centres d'analyses autrefois nommés « sections homogènes ».

L'ensemble des techniques propres à la détermination des coûts appelés à l'époque « comptabilité industrielle » puis « comptabilité analytique » prend aujourd'hui le nom « comptabilité de gestion ». Cette évolution sémantique n'est pas gratuite en reflète les préoccupations des différents époques¹.

-En France, le plan comptable de 1947 prescrivait l'utilisation des «sections homogènes ».

-Les années 50 virent le développement du direct costing. La marge sur coûts variables devenait la référence et sert encore aujourd'hui au calcul du seuil de rentabilité et du point mort.

-Les années 60 furent une période de bouleversements multiples. La production était si bien rationalisée que l'offre devint supérieure à la demande, provoquant l'émergence de marketing. Diverses techniques de mesure des coûts furent créées à cette époque pour tenter de pallier les insuffisances des sections homogènes (la méthode GP et son évolution en UVA par exemple) mais sans grand succès.

-Les années 70 furent celles d'un pragmatisme induit par un environnement de plus en plus fluctuant. Au Japon fut créée la technique des coûts cibles.

-Les années 80 apportèrent leur lot de nouveautés, s'intégrant toujours d'avantages à son environnement, le contrôle de gestion fut pensé à travers le modèle de la théories des systèmes bien que le méthode des centres d'analyse se révélait de moins en moins adaptés aux nouveaux mode de production et au développement des services fonctionnels, elle était

¹ JY Baudot, <http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html> consulté le 28/01/2019 à 20h.

encore privilégiée par le plan comptable de 1982. Toutefois, de nouvelles techniques allait bientôt voir le jour, la méthode des coûts par activités (ABC) qui s'inscrit dans une logique transversale et non plus fonctionnelle et le management par activité ABM conceptualisée par la théorie des systèmes.

Il est un peu tôt relever ce qui a émergé du durable pendant les années 2000, la diffusion des techniques de gestion étant moins rapide que la diffusion d'une prouesse technologique.

Aujourd'hui, diverses techniques apparues au fil du temps coexistent, ce qui est tout naturel eux aussi.

1.2. Évolution de la comptabilité de gestion :

L'évolution rapide des techniques comptables et des méthodes associées ont conduit à l'émergence de la comptabilité de gestion qui a connu les dénominations suivantes :

- Comptabilité industrielle ;
- Comptabilité analytique d'exploitation ;
- Comptabilité de gestion.

1.2.1. La comptabilité industrielle :

Deux facteurs principaux sont avancés pour expliquer l'émergence de la comptabilité industrielle : l'internalisation des opérations et l'accroissement de la concurrence.

La comptabilité industrielle serait née de l'industrialisation et de l'intégration des processus de production, lorsqu'un acteur économique remplace du travail à façon et de la sous-traitance par des processus internes, les coûts de transformation qui étaient jusque-là des prix ne sont plus connus avec précision, il doit donc développer des outils pour isoler les coûts relatifs à chaque production au sein d'ensembles industriels plus grands et plus complexes¹.

Une autre thèse met en avant le rôle du renforcement de l'environnement concurrentiel dans le développement de la comptabilité industrielle.

Selon Marc Nikitin, la fin des situations de monopole de l'ancien régime a conduit certaines entreprises françaises à mettre en place des outils d'évaluation des coûts. En Angleterre, c'est également la mise en concurrence qui aurait conduit les fileurs de laine à calculer leurs coûts au cours de la période 1485-1509.

Donc le développement massif de la comptabilité industrielle au cours de la révolution industrielle s'expliquerait par l'intensification de la concurrence.

¹ H.BOUQUIN, « Le contrôle de gestion », PUF, 6^{ème} édition, Paris, 2004, p12.

« Une concurrence croissante et la diminution de la marge bénéficiaire, pour ne rien dire de la nécessité d'étudier minutieusement les opérations, ont depuis quelques temps contraint les industriels à examiner les coûts de leurs produits et je pense que l'on s'apercevra souvent que les entreprises qui réussissent sont celles qui ont su étudier ces coûts de près¹».

1.2.2. La comptabilité analytique d'exploitation :

Le congrès international de comptabilité de Paris de 1948 préconise l'abandon de la dénomination de comptabilité industrielle au profit de celle de « comptabilité analytique d'exploitation ».

Avec le développement des activités de service, le rejet de la référence à l'industrie est la principale justification de ce changement de dénomination².

1.2.3. La comptabilité de gestion :

L'idée de comptabilité de gestion s'est affirmée dans les années 1980 avec l'apparition de nouvelles techniques, tranchant avec une longue période de stabilité des méthodes depuis les années 1920. Le parallèle peut être fait avec la différence faite par certains auteurs entre le cost accounting et le management (ou managériale) accounting.

Robert Anthony oppose ces deux visions, celle qui ne s'occupe que des chiffres, de la mécanique pour seul objectif de découvrir le coût de produits et celle selon laquelle ce sont des êtres humains qui utilisent des chiffres pour chercher à influencer le comportement des décideurs³.

Philippe Lorino associe l'émergence de la comptabilité de gestion à la remise en cause des quatre principes tayloriens suivants :

- le principe de stabilité : les mécanismes de performance, les savoirs opérationnels qui permettent d'être efficace sont stables dans le temps ;
- l'information parfaite : le dirigeant a sur les mécanismes de performance du système qu'il dirige une information parfaite ;
- la performance productive s'identifie à la minimisation des coûts ;
- le coût global est équivalent au coût d'un facteur de production dominant : il existe un facteur dominant dans la structure des ressources consommées par l'entreprise,

¹ H. BOUQUIN, Op.cit, p34.

² Ibid., P 56.

³ P.LORINO, « Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités », Dunod, Paris, 1991, P.101.

généralement la main d'œuvre directe, le capital (amortissement des immobilisations) et les matières premières.

Ces quatre principes ne sont plus fondés :

- Le rythme des innovations croît ;
- La complexité des technologies est toujours plus grande ;
- Les marchés d'offres ont été remplacés par une demande exigeante ;
- les structures de coûts sont totalement modifiées avec en particulier le développement des fonctions support¹.

1.3. Définition de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion constitue une source privilégiée d'informations que le gestionnaire a besoin ; des informations sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise, les conditions d'exploitation des ressources ; afin de gérer et contrôler et de même réaliser les objectifs de la gestion ainsi qu'en les comparant aux prévisions.

Nombreuses sont les définitions données à la comptabilité de gestion, on présente dans ce qui suit quelques-unes :

Première définition : « un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements ventilations, abonnements, calcul des charges, en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non² ».

Deuxième définition : « la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions et le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs³ ».

Troisième définition : « La comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise⁴ ».

A partir de là, on peut définir la comptabilité de gestion ou la comptabilité de gestion d'exploitation comme une discipline qui vient compléter la comptabilité générale et combler

¹ N. ANYHONY, « Reminiscences about Management Accounting », Journal of Management Accounting Research, 1989, p1-20.

² MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », édition Dalloz, Paris, 1998, p.80.

³ DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, 4ème édition, 2003, P.21.

⁴ <https://www.compta-facile.com/comptabilite-analytique-definition-utilite-calcul-de-couts>, consulté le 02/02/2019 à 13h.

ses insuffisances. C'est un système d'information interne destiné à traiter et quantifier les flux internes de l'entreprise, à contrôler les consommations ainsi que leurs destinations d'une manière détaillée, à calculer des différents coûts et fournir des informations de base par nature afin d'éclairer les prises de décisions.

1.4. Caractéristiques de la comptabilité de gestion

Les caractéristiques de la comptabilité de gestion sont les suivants :

- La comptabilité de gestion est un outil facultatif mais très important dans la prise de décision ;
- La comptabilité de gestion est un instrument de valorisation :
 - Stocks ;
 - Immobilisations en cours de production.
- La comptabilité de gestion est un outil de décision ;
- La comptabilité de gestion est un instrument de contrôle de gestion ;
- La comptabilité de gestion pose des problèmes conceptuels :
 - Imputation des coûts indirects ;
 - Imputation des coûts fixes en raison de l'activité.
- La comptabilité de gestion pose des problèmes organisationnels nécessite de mettre en place des techniques d'obtention de l'information :
 - Saisie d'information ;
 - Circulation de document ;
 - Liaison efficace avec la gestion de la production.

1.5. Outils de la comptabilité de gestion :

1.5.1. Les méthodes de calcul des coûts :

L'entreprise a le choix entre plusieurs méthodes afin de mettre en place une comptabilité de gestion, et cela dépend de ses besoins, dont les principales sont les suivantes :

- La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse ;
- La méthode des coûts à base d'activités ou méthode ABC (Activity Based Costing) ;
- La méthode d'imputation rationnelle de charges fixes ;

- La méthode des coefficients ;
- La méthode des coûts préétablis ou coûts standards ;
- La méthode des coûts marginaux.

1.5.2. Les outils de planifications et de gestion

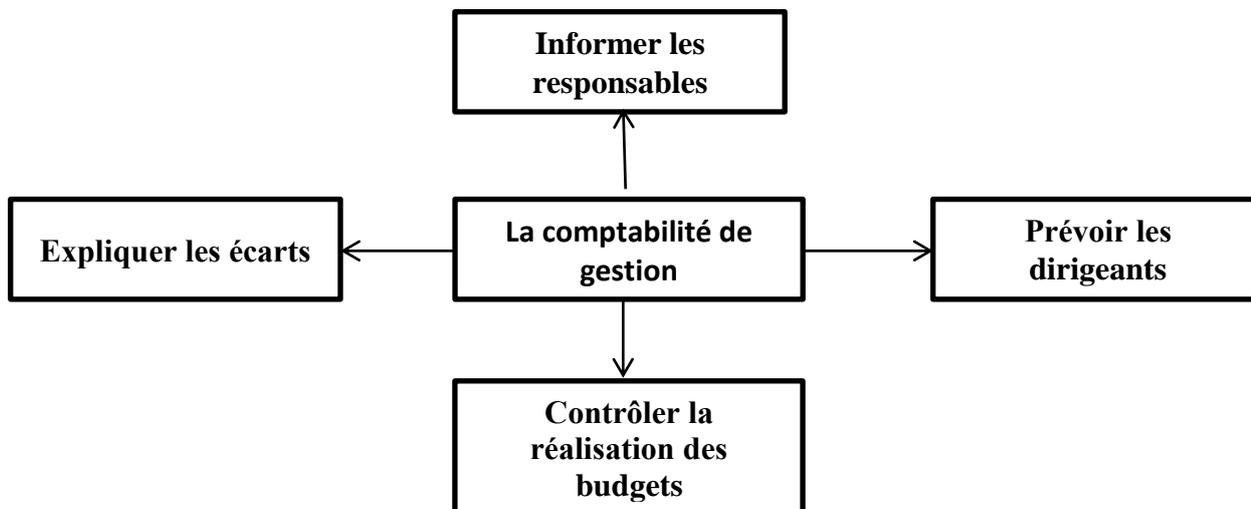
- Le plan stratégique : détaille les voies de développement futur et les moyens qui seront mobilisés pour y parvenir. Il porte sur une période de trois à cinq ans.
- Les plans opérationnels : ils déclinent les orientations stratégiques en allouant des moyens et en agissant des objectifs aux principales fonctions ou divisions de l'entreprise.
- Les plans des budgets : ils établissent pour chaque entité ou centre de responsabilité de l'entreprise et constituent un élément de suivi de la délégation.

1.6. Les objectifs de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion a pour but la réalisation des objectifs principaux suivants :

- La détermination des coûts des différents biens ou services assurés par l'entreprise ;
- Analyser les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Proposer des méthodes permettant de calculer les coûts de stocks des matières premières et les stocks des produits finis ;
- Analyser les performances de l'entreprise ;
- Aider les gestionnaires à déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, et par produit ;
- Détailler les résultats de chaque produits fourni par l'entreprise ;
- Éclairer la prise de décision de gestion.

Figure 1 : Les objectifs de la comptabilité de gestion



Source : Patrick B OISSELIER, « contrôle de gestion », édition Vuibert, p109.

1.7. La comptabilité de gestion et d'autres disciplines :

1.7.1. La Relation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion et la comptabilité financière sont liées du fait de leur appartenance aux systèmes d'information de l'entreprise. Elles sont complémentaires car la comptabilité de gestion fournit des informations à la comptabilité financière et vice versa.

La comptabilité financière présente quelques insuffisances car les informations produites par celle-ci demeurent incomplètes pour appréhender les performances internes de l'entreprise, et la comptabilité de gestion est née pour couvrir ces insuffisances.

La différence entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière peut être présentée comme suit :

- En CF, le classement des documents et des informations se fait par nature, alors que le classement dans la comptabilité de gestion se fait par destination.
- Les documents de base utilisés par la comptabilité financière sont des documents externes (les factures des clients, les factures des fournisseurs...). Or les documents de base utilisés par la comptabilité de gestion sont souvent à caractère interne tels que (les bons de sortie matières ; les fiches de contrôle ; etc.).
- La CF donne une vision globale et synthétique des comptes de l'entreprise ; alors que la comptabilité de gestion donne une vision détaillée de chacune des activités.

Le point important dans la séparation de la comptabilité de gestion et la comptabilité financière peut être illustrée comme suit : « la valorisation du stock final permet de calculer les

variations de stock au cours de l'exercice et ses variations sont prises en compte dans l'établissement des états financiers annuels. Autrement dit, dans le cas où il existe des variations de stocks, la comptabilité financière a besoin d'informations fournies par la comptabilité de gestion¹ »

1.7.2. Caractéristiques des deux types de comptabilité :

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, ils ont certains points de divergences.

Voici un résumé sous forme de tableau qui représente les différentes caractéristiques de ces deux types de comptabilité :

Tableau 1 : Critère de comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion

Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Global	Détaillée
Horizons	Passé	Présent-future
Nature des flux	Externe	Interne
Documents de base	Externe	Interne et externe
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectif	Financier	Économique
Règles	Rapide et normative	Souple et évolutive
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée et formelle	Rapide, pertinente et approchée

Source : Margerin J, Ausset G, « Comptabilité analytique outil de gestion aide à la décision », SEDIFOR, 5^{ème} édition, 1984.

¹ Benderiouch, « Mise en place et exploitation d'une comptabilité analytique pour le contrôle de gestion », 2003

1.7.3. La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion :

La comptabilité de gestion joue une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la phase « contrôle » de ce processus.

Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponibles afin d'atteindre les objectifs de cette entité. Dans une entreprise, l'objectif de rentabilité, bien qu'en étant pas le seul, est souvent privilégié. Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats.

Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à diverger par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un environnement, c'est-à-dire un ensemble d'agents socio-économiques qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs, (les entreprises concurrentes par exemple). Il est nécessaire donc, si on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte quand des écarts importants apparaissent entre prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctives qui s'imposent. C'est justement la comptabilité de gestion qui permet de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire.

SECTION 02 : La démarche de calcul des coûts selon la méthode des coûts complets classique

Connaitre les coûts des activités accomplies, des produits et des services fournis par l'entreprise permet de disposer une information très précieuse aussi bien en matière de gestion que pour éclairer les décideurs quant aux choix stratégiques.

Selon la méthode des coûts complets classique, il est possible d'évaluer le montant des charges cumulées à chaque stade du cycle d'activité ou du processus de production de biens et de services et de leur distribution.

1. Coût complet et coût de revient :

Il ne faut pas confondre entre coût complet avec celui de coût de revient. Selon le plan comptable :

- **Coût complet :** « il est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées (PCG2). La notion de coût complet s'applique aux objets de coût et de marge : coût complet d'une activité, d'un produit, d'un processus. »¹
- **Coût de revient :** « c'est un coût complet d'un produit au stade final avec coût de distribution inclus (PCG82). La notion de coût de revient s'applique aux objets de marge : coût de revient d'un produit, d'un service »²

2. Structure des coûts :

L'enchaînement du calcul des coûts est fondé sur le cycle d'exploitation de l'entreprise :

- Dans une **entreprise commerciale**, le cycle est le suivant :

(1) Achat de produits – (2) Stockage des produits – (3) Vente des produits.

- Dans une **entreprise industrielle**, il suit le schéma suivant :

(1) Achat de matières premières – (2) Stockage de matières premières – (3) Production des produits – (4) stockage des produits finis – (5) vente des produits finis.

Des opérations diverses de manutention, transport et autres peuvent générer des charges entre ces étapes du cycle d'exploitation.

¹ Brigitte Doriath, Mchel Lozato, Paula Mendes, Pascal Nicolle, «comptabilité et gestion des organisations», Dunod, 7^{ème} édition, Paris, 2010, p261.

² Ibid, p261.

3. La démarche de calcul des coûts complets :

Et voici la démarche de calcul des coûts¹

3.1. Démarche générale :

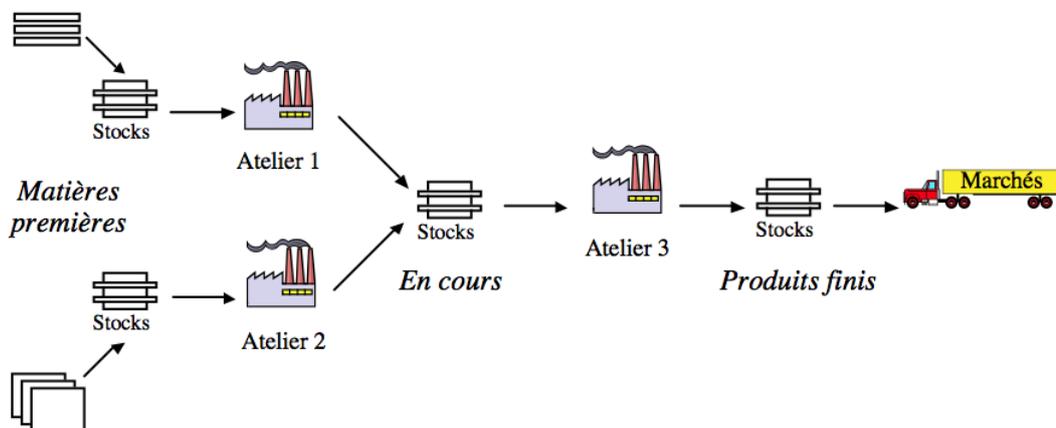
A chaque période de calcul des coûts, la démarche est la suivante :

- Détermination des charges incorporées ;
- Distinction des charges directes et des charges indirectes ;
- Construction du tableau d'analyse des charges indirectes ;
- Calcul des coûts selon un modèle hiérarchique ;
- Calcul et analyse des résultats.

3.2. Schéma de production et modèle hiérarchique de calcul des coûts :

La schématisation du processus de production permet de mettre en évidence les étapes de calcul de coûts selon un modèle hiérarchique qui, pour une entreprise industrielle, se décline en trois étapes : achat, stockage, production et vente.

Figure 2 : Processus de production avec stock



Source : http://unt.unice.fr/auneg/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_03.html consulté le 22/02/2019 à 19h

3.3. Notion de coûts hors production :

Les coûts hors production n'interviennent qu'au moment du calcul du coût de revient. Ils comprennent :

- **Le coût de distribution** qui comprend les charges directes (rémunération des commerciaux...) et indirectes (coûts du centre d'analyse) générées par la fonction de distribution ;

¹ Brigitte Doriath, Mchel Lozato, Paula Mendes, Pascal Nicolle, 2010, Op.cit, p261.

- **Les autres coûts hors production** concernent les centres de structure (administration générale, gestion financière, etc.) et les « autres frais à couvrir » (charges de caractère général, non imputables à une unité fonctionnelle. Exemple : les frais d'établissement).

4. Le calcul des coûts complets classiques

4.1. La méthode des sections homogènes ou centres d'analyse :

L'objectif de la comptabilité de gestion dans le cadre du système des coûts complets classiques est de déterminer le coût de revient complet d'un bien, c'est la démarche la plus ancienne mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

4.1.1. Définition des sections homogènes :

« La section homogène consiste à décomposer l'activité en centre de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charge indirecte doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre ». »¹

La méthode des sections homogènes considère l'ensemble des charges selon la possibilité de les affecter directement ou indirectement au coût que l'on veut calculer. Le coût complet est donc l'ensemble des coûts directs affectables et des coûts indirects répartis et imputés à l'aide de clés de répartition permettant d'aboutir au calcul du coût de revient d'un produit, d'une prestation ou d'une activité.

Les coûts indirects sont collectés dans des « centres d'analyse » intermédiaires et ensuite répartis au prorata d'une clé de ventilation représentative de la consommation du coût indirect.²

En résumé, on peut dire que les charges directes sont imputées aux produits de l'entreprise. Pour répartir les charges au sein de ces produits, l'entreprise est divisée en sections. A chaque section correspondent des coûts (des charges indirectes) ; ces charges indirectes sont réparties dans toutes les sections proportionnellement aux produits de l'entreprise à l'aide de clés de répartition afin d'aboutir un coût de revient.

¹ DUPUY Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition ECONOMICA, paris, 2003, p17.

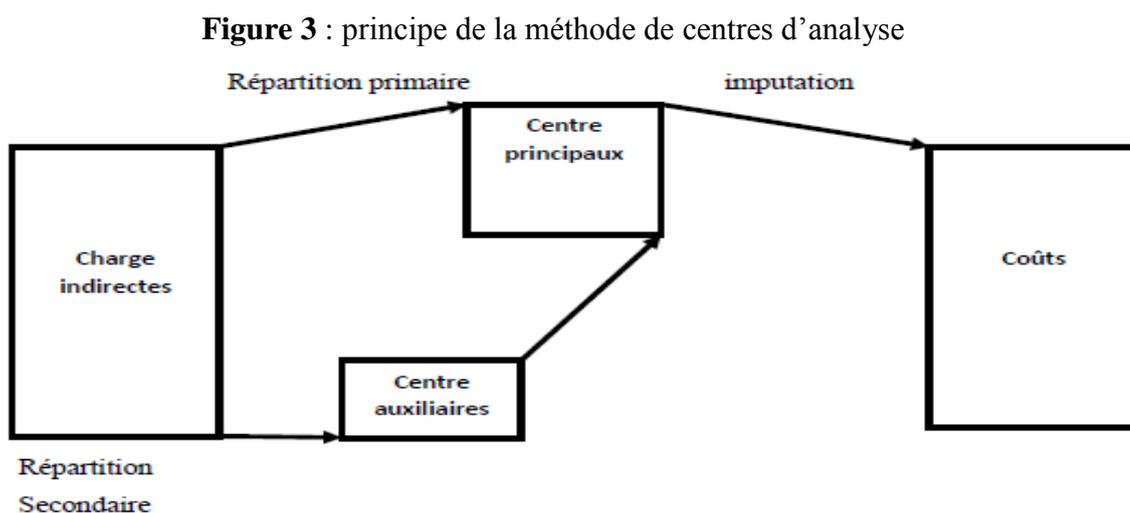
² Helene Löning Et (AL), « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, dunod, paris, 2008, p82.

4.1.2. Principes et notions des sections homogènes :

Les principes de la méthode des sections homogènes sont les suivants :¹

- **Les charges de chaque centre sont supposées variées proportionnellement à l'unité d'œuvre retenue.** Un centre de coût doit réaliser une seule catégorie d'opérations dont on pourra mesurer l'activité avec une même unité d'œuvre physique (tonne achetée, heure machine, kg de matière utilisée,...) ou monétaire (dinars de matière achetée, 10 ou 100dinars de chiffre d'affaire..).
- **Chaque section correspond à l'activité d'une fonction clairement identifiable, à des tâches précises et à une responsabilité.** Même si le découpage en centre d'analyse doit pouvoir se faire indépendamment de l'organigramme structurel, ceci doit correspondre à une division réelle de l'entreprise.
- **Le choix des centres d'analyse dépend également des choix de gestion,** c'est-à-dire des modes d'organisation et des objectifs de contrôle. Il peut s'agir de centre de coût (regroupement de charges permettant le calcul d'un coût fonctionnel), de centres de travail ou de responsabilité (correspondant à un exercice d'une responsabilité) ou de centres de profit (pour le calcul de résultats élémentaires ou pour une gestion décentralisée).
- **Pour chaque centre principal,** l'imputation des coûts est déterminée soit par le biais d'une répartition (pour les centres non homogènes), soit par celui d'une unité d'œuvre.

Et voici un schéma qui illustre le principe de la méthode des centres d'analyse :



Source : GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, Paris, 2000, P97.

¹ Thierry Jacquot, Richard Milkoff, « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Dareios & Pearson Education, Paris, 2007, p123.

4.1.3. Le processus de calcul des sections homogènes :

Cette méthode est la plus fréquente sur le plan pratique dont les étapes sont les suivantes :

- **Première étape : distinction entre les charges directes et les charges indirecte**

Un coût complet est composé de charges directes et indirectes. Les charges directes sont par définition, des charges qui concernent exclusivement un seul produit. Par conséquent, elles font l'objet d'une affectation directe au coût du produit en question.

Par contre les charges indirectes sont relatives à plusieurs produits, ce qui nécessite un traitement préalable avant leur imputation aux coûts de produits concernés.

- **Deuxième étape : Classification des sections homogènes**

Une distinction est opérée entre les sections principales et les sections auxiliaires :

❖ **Les sections principales** : sont des sections dont les charges peuvent être aisément imputées aux coûts, car leur unité d'œuvre est en fonction des quantités achetées, produites ou vendues : approvisionnement, production et distribution.¹

Donc, les charges de ces centres principaux sont totalement imputées aux coûts des produits.

❖ **Les sections auxiliaires** : n'ont pas de lien direct avec la réalisation de l'objet de l'entreprise. Ces sections correspondent aux services qui travaillent pour l'ensemble de l'entreprise : leur activité sert à d'autres sections principales ou auxiliaires.

On distingue :

- Les centres auxiliaires opérationnels, qui interviennent au bénéfice des centres principaux (entretien, transport, énergie, force motrice, etc.)
- Les centres auxiliaires de structure (administration, financement, ressources humaines, etc.) pour lesquels on ne peut définir aucune unité d'œuvre physique (euro, kg, unité) mesurant leur activité.²

- **Troisième étape : Découpage de l'entreprise en centres d'analyse**

Les sections auxiliaires sont réparties au sein des sections principales selon des clés de répartition :

❖ **Définir la clé de répartition**

La clé de répartition : est un procédé de partage, une proportion ou un pourcentage fixe s'appliquant en fonction de la nature de la charge indirecte pour déterminer la part qui en revient à un centre déterminé de l'activité.

¹ Thierry Jacquot, Richard Milkoff, Op.cit, p123.

² Ibid, p123.

La création des clés de répartition repose sur l'hypothèse qui l'existe une proportionnalité entre le coût et les services fournis.

❖ **Traitement et répartition des charges indirectes**

Cette méthode consiste à répartir les charges indirectes dans les différents centres d'analyse :

➤ **La répartition primaire**

Cette étape consiste à la répartition des charges indirectes sur l'ensemble des sections analytique selon les clés de répartitions prédéfinis (elle se fait par la multiplication du montant de chaque compte par la clé de répartition qui lui correspond pour chacun des départements.

➤ **La répartition secondaire**

Une fois les totaux de la répartition primaire sont établis, on calcule les prestations des centres auxiliaires dans les centres principaux à l'aide des nouvelles clé de répartitions fournies.

Le total des répartitions secondaires s'obtient en additionnant tous les charges qui ont affectées dans les centres d'analyses (y compris le total de répartition primaires).

A l'issue de la répartition secondaire, le total des centres auxiliaires est donc égale zéro.

La répartition primaire et secondaire s'effectue dans un tableau appelé « tableau de répartition des charges indirectes ».

Et voici un tableau qui explique la répartition des charges indirectes :

Tableau 2 : tableau de répartition des charges indirectes.

Charges	Total	Administr.	Entretien	Approvision.	Production	Distribution
Répartition primaire						
Matières	X				X	
Frais personnel	X	X	X	X	X	X
Impôts	X	X				
Transport	X			X		X
Etc.	X	X	X	X	X	X
Répartition secondaire						
Administration	X	X	X	X	X	X
Entretien	X	X	X	X	X	X
Total	X	0	0	X	X	X
Unité d'œuvre				libellé	libellé	libellé
Nombre u. œuvre				X	X	X
Coût de l'unité d'œuvre				X	X	X

Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion/manuel et application », Éditions DUNOD, Paris, 2010, p70.

- **Quatrième étape : Imputation des coûts des centres aux produits**

Une fois on a calculé les totaux après répartition secondaire on doit choisir pour chaque centre principal, une unité d'œuvre qui le caractérise :

A. Définition de l'unité d'œuvre :

Selon le plan comptable générale 1982 L'unité d'œuvre « est une unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre aux coûts des produits. »¹

Donc, elle est :

- l'unité de mesure de l'activité de section.
- le moyen qui permet d'imputer les charges directes communes ou indirectes au coût de revient des produits.

B. Le choix et le calcul de l'unité d'œuvre

Le choix des unités d'œuvres résulte toujours d'une étude technico-comptable. Il arrive souvent que les mesures effectuées dans l'entreprise pour la surveillance technique ou pour la rémunération du personnel fournissent les unités d'œuvres adéquates.

Le coût de l'unité d'œuvre d'un centre d'analyse est le quotient du coût du centre d'analyse par le nombre d'unités d'œuvre du centre. On l'obtient de la façon suivante :²

- **Coût de l'unité d'œuvre** = Coût du centre d'analyse / Nombre d'unité d'œuvre

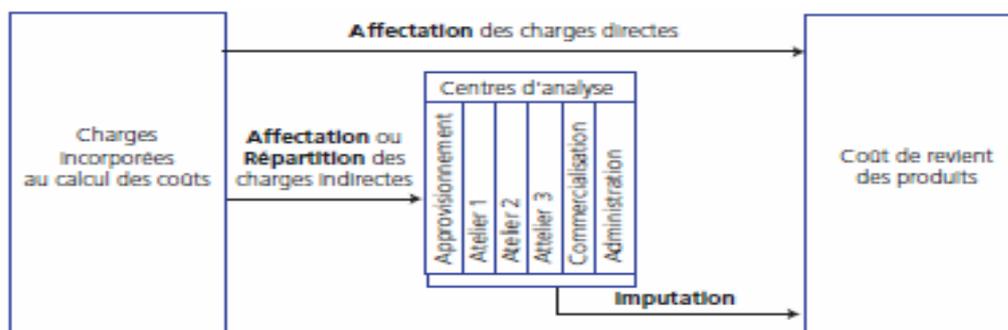
Lorsque l'unité d'œuvre est monétaire, on parle de taux de frais. On l'obtient par la formule suivante :

- **Taux du frais** = Coût du centre d'analyse*100 / Assiette de répartition en Dinar

Les coûts des centres sont imputés aux produits (famille de produits, activités, etc.) en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées.

Le PCG 82 en propose la présentation selon le schéma suivant :

Figure 4 : L'imputation des coûts des centres aux produits



Source: B.Doriath, M.Lo zato, P.Mendes, P.Nicolle, 2010, Op.cit, p258

¹ Brigitte Doriath, Mchel Lozato, Paula Mendes, Pascal Nicolle, «comptabilité et gestion des organisations», Dunod, 7^{ème} édition, Paris, 2010, p256.

² Ibid, p257.

4.1.4. L'enchaînement des coûts :

Le modèle du Plan comptable général 1982 propose le calcul du coût complet selon une démarche dite hiérarchique, qui suit le déroulement du processus de production du produit ou du service : approvisionnement, production, distribution.

A chaque stade, on associe un coût à savoir : le coût d'achat, le coût de production et le coût de distribution pour aboutir à un coût final : le coût de revient.

A. Coût d'achat :

« Le coût d'achat est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction approvisionnement de l'entreprise ».¹

Les composantes de ce coût sont :

Prix d'achat
+ Charges directe d'approvisionnement
+ Charges indirectes d'approvisionnement
= Coût d'achat

L'intérêt du calcul du coût d'achat est de permettre la valorisation de l'entrée des éléments achetés en stock. Donc ce coût d'achat sera porté au débit du compte de l'inventaire permanent de l'élément concerné.

B. Coût de production

« Le coût de production est un coût qui intègre, outre la consommation des matières consommées, les charges de production relatives aux produits ».²

Le coût de production regroupe les charges directes et les charges indirectes consommées lors de la fabrication d'un produit.

Le coût de production des produits permet de valoriser les entrées en stocks des éléments fabriqués par l'entreprise. Il se compose donc de :

¹ ALAZARD.C et SEPARIS, « contrôle de gestion : Manuel et applications », édition DUNOD, Paris, 2004, p77.

²Ibid, p85.

Coût d'achat des matières consommées
+ Coût de main d'œuvre (M O D)
+ Autres charges directes de production
+ Frais indirectes de fabrication ou frais généraux d'ateliers
= Coût de production

C. Coût hors production

- **Le coût de distribution**

C'est l'ensemble des charges que l'entreprise engage depuis la fin de production jusqu'à l'arrivée des produits chez les clients. Les composantes du coût de distribution sont les suivantes : les emballages, certains transports publicité, promotion des ventes spécifique à un produit

- **Les autres coûts hors production**

D'autres coûts hors production se rapportant au fonctionnement général de l'entreprise doivent être imputés non au coût de production mais au coût de revient. Exemple : les charges d'administration générale: (contrôle de gestion, CAG, CF...) et autres charges (charges de recherche et développement...).

D. Le coût de revient

Le coût de revient est « la somme des coûts correspondant à l'ensemble des dépenses nécessaires pour élaborer et mettre sur le marché un bien ou un service ».¹

Le coût de revient désigne le coût complet à son stade finale, c'est-à-dire qu'il ne concerne que les produits et services vendus. Il se compose donc de :

Cas d'entreprise commerciale :

Coût d'achat de marchandise vendue
+ Coût de distribution
= Coût de revient

Cas d'entreprise industriel

Coût de production de produits vendus
+ Coût de distribution
+Autres charges hors production
= Coût de revient

¹ BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », édition BERTI, ALGER, 1998, p06.

La formation des coûts et coût de revient se fait selon un processus logique qui est celui du cycle d'exploitation de l'entreprise auquel correspond un réseau de coût à calculer successivement pour aboutir en fin d'analyse au coût de revient.

La conception de ce réseau de coûts doit être adaptée à l'activité de l'entreprise et aux besoins d'information des décideurs. Il n'y a donc pas un modèle unique de réseau de coûts mais on peut néanmoins fixer un cadre général d'analyse qu'il appartient à la charge d'entreprise d'aménager.

E. Le résultat analytique :

Le résultat analytique correspond à la différence entre le produit des ventes de biens et service et leur coût de revient.

Le résultat analytique correspond à :

Chiffre d'affaire
-Coût de revient
=Résultat analytique

Le résultat analytique permet d'étudier la performance de plusieurs unités, biens ou services de l'entreprise.

4.1.5. Les avantages de la méthode des sections homogènes

Les avantages de cette méthode sont :¹

- Permettent d'obtenir les coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise ;
- Moyen de traitement des charges pour le calcul de coûts complets 'corrects et précis' par produit, fonction étape de fabrication ;
- Permet l'élaboration de devis notamment les entreprises qui travaille sur commandes ;
- Constitue une aide aux décisions ;
- Elle constitue une aide à la détermination et la fixation des prix de ventes.

4.1.6 Les inconvénients de la méthode des sections homogènes

Les inconvénients de cette méthode sont :²

- La mise en œuvre de la méthode est lourde ce qui conduit de souvent à multiplier les centres d'analyses ;
- Le choix d'unité d'œuvre est difficile ;

¹ SAHRAOUI ALI, « comptabilité analytique de gestion », exercice et études des cas corrigés, éditions Berti, Alger, 2004, p5.

²Ibid, p5.

- La répartition se fait sans distinguer les charges de structure des charges opérationnelles ;
- Le système d'information est parfois lourd ne permettant pas prendre des décisions ;
- Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse est complexe ;
- La division en section et en clés de répartition peuvent être difficile.

4.2. Cas d'activité saisonnière

L'entreprise connaît des variations d'activité saisonnière de manière structurelle. Aussi l'évolution de ses coûts de revient dépend-elle, pour partie, de sa capacité à maîtriser les charges et pour une autre, des effets mécaniques des volumes d'activité sur les coûts unitaires.

« Les coûts partiels sont très utiles pour réaliser des simulations commerciales et comme outils de décisions. Les coûts variables ont permis d'obtenir des coûts indépendants de l'activité. Mais le problème... c'est qu'ils ne sont pas complets. La méthode de l'imputation rationnelle permet justement de déterminer des coûts complets, mais en corrigeant les charges fixes à imputer proportionnellement aux écarts d'activité (réelle / normale) afin d'éliminer leur influence. »¹

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est également utilisée lorsque l'on a besoin de calculer des prix de revient qui, tout en échappant aux fluctuations dues aux variations saisonnières d'activité.

4.2.1. Définition de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

La méthode des imputations rationnelles des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite.²

Cette méthode s'attache à neutraliser la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle.³

4.2.2. Principes de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

La méthode de l'imputation rationnelle de charge fixe a pour but d'imputer au coût de charges fixes proportionnelles ; ce qui permet d'éliminer l'incidence de la variable de l'activité sur les coûts afin de rendre comparable dans l'espace et dans le temps.⁴

¹ Thierry Jacquot, Richard Milkoff, 2007, Op.cit, p42.

² PIGET PATRICK, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, édition Economica, Paris 2003, p147.

³ Micheal Gervais, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, Paris, 2000, p115.

⁴ ABDELKRIM TOUDJINE, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, ben-Aknoun Alger, 2005, p104.

Elle repose sur la détermination au préalable :

- Du niveau normal d'activité ;
- Du niveau réel d'activité.

L'imputation des charges fixes s'effectue selon le coefficient d'imputation rationnelle (CIR)

$$\text{CIR} = \text{activité réelle (ou constaté)} / \text{activité normale (ou standard)}$$

$$\text{Charge fixe imputé : CFI} = \text{Charges Fixe} * \text{CIR}$$

Coût d'imputation rationnelle = charges variables réelles + charges fixes imputé

Ce coefficient d'imputation rationnelle (coefficient d'activité) permet d'éliminer l'influence des variations de volume d'activité sur les coûts calculés.

Les frais fixes réels, étant constants, se trouvent absorbés par un nombre plus ou moins grand d'unités de mesure de l'activité.

Coefficient d'IR < 1 = coût de sous-activité

Coefficient d'IR > 1 = boni de suractivité

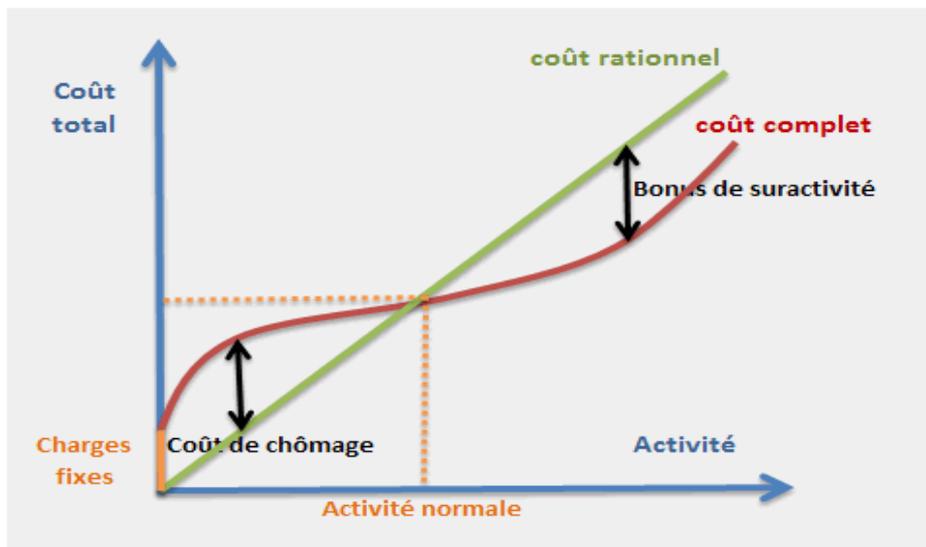
Différence d'incorporation = charges fixes réelles – charges fixes imputées

- Un coefficient d'activité supérieur à 1 traduit une suractivité qui permet une bonne absorption des charges fixes.
- Un coefficient d'activité inférieur à 1 traduit une sous-activité qui alourdit les coûts unitaires du fait d'une moins bonne absorption des charges fixes.

Si la différence d'incorporation est négative, l'entreprise réalise un boni de suractivité, si elle est positive, elle réalise un mali de sous-activité.

Comme le démontre le schéma suivant :

Figure 5 : représentation comparée du coût réel et du coût avec IRCF



Source : <http://www.jybaudot.fr/Gestion/imputarat.html> , consulté le 24/05/2019 à 17h34

Le graphique ci-dessus illustre le niveau d'un coût complet en fonction de l'activité (quantités produites, heures machines...) et celui d'un coût rationnel. La représentation de ce dernier est particulièrement facile à tracer puisque la droite part de l'origine et croise la courbe de coût au niveau d'activité normale. Les différences d'imputation sont les zones marquées de doubles flèches noires.

4.2.3. Les avantages de la méthode de l'imputation des charges fixes :

Les avantages de la méthode sont les suivants :

- Constitue une référence pour la fixation des prix de vente notamment à long terme ;
- Elle permet une meilleure connaissance de coût de revient des produits ;
- La simplification de calcul de coût puisque l'imputation des charges indirectes est limitée seulement aux charges variables

4.2.4. Les inconvénients de la méthode de l'imputation des charges fixes :

Les inconvénients de la méthode sont les suivants :

- La difficulté dans la fixation du niveau de l'activité normale ;
- L'exigence de beaucoup de calcul de répartition très complexe ;
- Sa mise en œuvre est complexe si les centres d'analyses ont des niveaux d'activités différentes de chacun d'eux ;
- Elle suppose résolue le problème de détermination de l'activité normale :

- La méthode d'imputation rationnelle n'est pas plus correcte et précise que celle des coûts complets ;
- La répartition des charges indirectes est parfois arbitraires (même problème que les coûts complets).

4.3. Les intérêts et les limites des méthodes de coûts complets classique :

Si le coût complet apporte des informations utiles aux décisions de gestion, il comporte des limites qui sont dues au coût complet même.

4.3.1 Les intérêts des méthodes de coûts complets :

Les intérêts du coût complet se présentent comme suit :¹

- Les méthodes de coûts complets permettent d'obtenir les coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise, donc leur résultat analytique (marge) et celui de l'ensemble de l'activité ;
- La méthode des centres d'analyse sert de moyens de traitement des charges pour le calcul de coûts complets « corrects et précis » par produit, fonction, étape de fabrication ;
- Les coûts complets sont adaptés aux entreprises travaillant sur commande, ainsi que pour l'établissement de devis (peu de problèmes d'imputation, prestation unique) ;
- L'obtention d'un coût de revient constitue une aide à la fixation des prix de vente ;
- Le détail de la formation des coûts constitue une aide aux décisions de sous-traitance.

4.4. Les limites du coût complet :

Les limites du coût complet se résument comme suit :²

A. Les limites liées au délai d'obtention de l'information

Le coût complet est établi a posteriori : il ne permet donc pas d'anticiper les décisions de gestion ;

De plus, sa détermination est complexe (processus long) : malgré l'utilisation de moyens automatisés, les coûts sont obtenus tardivement.

B. Les limites liées à l'évolution des modes de production et des organisations

Le modèle du PCG 82 s'applique de préférence à des entreprises industrielles connaissant une organisation de type taylorien (modèle hiérarchique à forte main d'œuvre spécialisée).

- **Le développement des charges indirectes** : il est dû à l'automatisation et à l'intégration des processus de production, substituant un capital et une main d'œuvre

¹ Thierry Jacquot, Richard Milkoff, 2007, Op.cit, p136.

² Brigitte Doriath, Mchel Lozato, Paula Mendes, Pascal Nicolle, 2010, Op.cit, p267.

polyvalents à une main d'œuvre directe, il s'explique aussi par le développement des activités de soutien, telles que la logistique ou la gestion de la qualité.

- **L'importance croissante des activités en amont et en aval du processus de production** : citons pour exemples les activités de recherche, en amont de la production et les activités liées à la communication commerciale et au service après-vente, en aval de la production.

L'analyse des coûts sur une périodicité mensuelle ou annuelle n'intègre pas un certain nombre de ces coûts.

SECTION 03 : L'évolution de la méthode des coûts complets

1. Aperçu sur l'évolution des méthodes des coûts complets.

Les coûts complets sont obtenus en prenant en considération l'intégrité des charges incorporables, qu'elles soient fixes ou variables.

En réalité, les méthodes de calcul des coûts complets s'agissent des techniques de répartition des charges indirectes. Le caractère variable ou fixe de la charge à imputer est secondaire.

En effet, on trouve parmi les charges variables et les charges fixes à la fois des charges directes et indirectes.

En principe, dans le calcul des coûts complets réside le problème de répartition des charges indirectes. Ce problème a suscité le réveil de plusieurs économistes, les uns voulant compléter ou corriger les autres sur la détermination beaucoup plus correcte d'une part des charges indirectes revenant à chaque produit ou commande.

D'une manière générale, quelle que soit la méthode utilisée, le calcul des coûts complets se fait en deux étapes principales :

- affectation des charges directes (c'est-à-dire celles pouvant être imputées sans ambiguïté et sans arbitraire à un type de produit fabriqué ou vendu par l'entreprise quel que soit le niveau d'analyse) aux coûts des produits.
- Imputation après répartition des charges indirectes (c'est-à-dire celles ne pouvant être imputées au produit ou au commande qu'après répartition préalable que revêtira un caractère plus ou moins arbitraire en fonction du choix des clés de répartition) aux mêmes coûts, selon le niveau des charges concernées ; dans la pratique, on parlera souvent d'imputations des frais généraux.

Cette dernière n'a pas été considérée sans critique et on l'a complétée par une autre méthode qui peut être considérée comme un aménagement des méthodes fondées sur la notion de coût complet. Il s'agit de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.

Cependant, ces deux méthodes de calculs des coûts dites classiques (traditionnelles) ont été analysées avec des critiques de certains auteurs comme R.BRAULT et P GUERRE.

Ainsi, lors de la répartition des charges indirectes en faisant recours aux clés de répartition, la part de l'arbitraire n'est pas négligeable.

En effet, la complexité croissante des produits, l'allongement et la mécanisation de leur cycle de production qui vont de pair et la concentration industrielle qui alourdit les frais d'administration dans les grandes organisations aboutissent à une très forte croissance des

charges directes. Or les charges indirectes globalisent un ensemble des charges hétérogènes (de comportement variable) imputée en fonction d'une même unité d'œuvre.

Toutefois les limites de ces méthodes dites classiques ont suscité chez certains économistes gestionnaires responsables de l'information comptable le souci de rechercher une nouvelle méthode d'estimation des coûts.

Il s'agit de la méthode « Activity Based Costing » ABC qui, sans pour autant être exacte, permettrait pour eux d'approcher la réalité des coûts.

2. Les limites des méthodes des coûts complets classiques :

Les faiblesses des méthodes de coûts tiennent à la modification de la structure des charges constitutives des coûts, au périmètre de l'organisation qui contraint à élargir les charges à analyser, à l'horizon temporel sur lequel les coûts sont construits et à la modélisation des coûts inadaptés aux structures organisationnelles actuelles.

En effet, le modèle classique dont la variable essentielle semble être le volume, conduit à des subventions croisées entre les coûts des produits. La volonté de retrouver une traçabilité satisfaisante des flux internes ainsi que le désir de réintroduire des liens de causalité dans le calcul du coût des produits ont conduit les praticiens vers une nouvelle méthode de calcul : la comptabilité à base d'activités.

A. Méthodes standards inadaptées aux exigences de contexte économique actuel

Cela est dû principalement au renversement de la pyramide des coûts. Il y a 20 ans de cela Les coûts directs représentaient 90 % des coûts totaux et les 10% restants sont des coûts indirects.

Avec la croissance économique et l'évolution accélérée de l'environnement, des entreprises et aussi des coûts, les coûts indirects représentent 70 % des coûts totaux. L'allocation sur la base des coûts directs ressemble à une pyramide renversée : par ce que les coûts indirects sont repartis par extrapolation de la répartition des coûts directs¹.

B. Les subventions croisées

Le terme de « subventionnement croisé » désigne la situation dans laquelle une part insuffisante du total des charges est imputée à certains produits dont le coût est ainsi sous-estimé.

¹ Claude) ALAZARD et (Sabine) SEPARI, « Manuel et Application de contrôle de gestion », Dunod, 4ème édition, P.123.

La complexité et la variété des produits et des processus de production ce qui résulte la naissance d'un besoin d'une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise, prenant en compte des indicateurs plus nombreux et plus variés.

La difficulté de connaître avec précision la part des charges indirectes supportée par chaque produit.

C. Négligence de l'interdépendance des activités

Elles négligent tous les liens existants entre les différentes activités au sein de l'entreprise, donc une comptabilité analytique par activité (ABC) est jugée utile pour prendre en considération toutes les charges liées à l'interdépendance d'activités à fin d'améliorer l'efficacité de processus de création de la valeur au sein de l'organisation¹.

¹P. Lorino, « Méthodes et pratique de la performance », Éditions d'Organisation, 3ème édition, Paris, 2003, P191.

Conclusion

A travers l'aperçu sur ce premier chapitre ; les notions de la comptabilité de gestion ainsi que sur les différentes méthodes de calcul des coûts complets classiques et son évolution, nous pouvons conclure que la comptabilité de gestion est caractérisée par plusieurs méthodes de calcul des coûts complets, ces méthodes sont distinctes et variées, parmi toutes ces méthodes il faut choisir celle qui répond mieux aux besoins de la société en termes d'information utile pour la prise de décision.

En effet, comme nous le verrons par la suite dans notre deuxième chapitre d'où il sera consacré à présenter en détail l'une des méthodes de calcul des coûts qui a éprouver un grand succès dans la maîtrise des coûts qui est la méthode ABC.

CHAPITRE II

***Les aspects techniques de la
comptabilité à base d'activités
(ABC)***

Dans le chapitre précédent nous avons traité la comptabilité de gestion classique dans son contexte de finalité, ses différentes méthodes d'application et son évolution ; des insuffisances, qui n'existaient pas à l'origine, sont peu à peu apparues, principalement à cause d'une évolution désynchronisée des modèles de production par rapport aux critères de gestion nécessaires à les piloter. Autrement dit ; les managers, pour faire face à une concurrence de plus en plus ardue, doivent chercher un moyen de se démarquer (l'avantage concurrentiel) en puisant du potentiel d'information que peuvent leur fournir les structures de l'entreprise (comptabilité de gestion classique). Selon l'intensité de cette concurrence, ses informations sont plus ou moins satisfaisantes, mais dans la majorité des cas, beaucoup de questions restent sans réponses.

Le modèle classique dont la variable essentielle est le volume, conduit à des arbitrages parfois grossiers entraînant des choix inadaptés pour l'entreprise compromettant ainsi sa rentabilité voire même sa pérennité. Un système d'information de gestion basé sur une comptabilité par activité semble être l'alternative aux multiples attentes des décideurs. N'étant pas seulement une technique nouvelle de calcul de coût de revient, elle permet une perception du point de vue stratégique afin d'entreprendre les mesures adéquates et correctives nécessaires pour rester dans la "course".

Dans ce chapitre, nous allons procéder par une approche descriptive de la comptabilité à base d'activité (ou Activity Based Costing, ou encore la méthode ABC). Ce chapitre va essayer de répondre à quelques questions ; Pourquoi cet engouement important pour cette méthode ? Quelle est son origine ? Pourquoi semble-t-elle être l'alternative aux insuffisances des approches classiques ? Quelles sont ses avantages et les préalables pour sa mise en œuvre ?

SECTION 01 : Origines et principes de base de la méthode ABC

La comptabilité à base des d'activités est une nouvelle méthode de calcul des coûts de revient, basée sur une nouvelle répartition des charges indirectes, dans cette section, nous allons évoquer la définition de cette dernière, ses principes et ses intérêts et ses limites.

1. Généralités sur la comptabilité à base d'activités :

1.1. Historique et Origines de la comptabilité à base de d'activités :

Le constat de la pertinence perdue des méthodes dites maintenant classiques de calculs de coûts a conduit la comptabilité de gestion à proposer le concept d'activité. La comptabilité par la méthode ABC signifie Activity Based Costing. Elle s'est développée depuis une quinzaine d'années et utilisées par des entreprises américaines aux USA dans les années 1960 (General Electric), et elle est arrivée en France vers la fin des années 80.

La méthode ABC a été proposée à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (R. Cooper et R.S. Kaplan) et issue des travaux de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International)¹ est un consortium de recherche-développement situé à Arlington (Texas) composé de grands groupes industriels de cabinets de consultants, d'universités, etc.

Dans la diffusion de la méthode, le développement de l'infrastructure et les stratégies de communication mises en place sont les éléments déterminants. Après 1992, les deux réseaux éclatent et plus tard, vers la fin des années 1990, l'ABC entre dans une phase de maturité : sa diffusion stagne et l'intérêt qu'il suscite est en baisse. En raison de ces deux facteurs, la méthode fait désormais l'objet d'une véritable stratégie de différenciation. Ainsi apparaissent trois méthodes dérivées (Time Driven ABC TDABC, Feature Costing et Management By Means MBM), développées chacune par l'un des membres des réseaux d'origine en coopération avec des consultants². À ce stade, il devient indispensable de savoir à quoi consiste cette nouvelle méthode.

Selon Bescos et Mendoza « l'ambition de l'ABC est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources »³ ; le concept clé de cette méthode est l'activité.

¹ C.Jones & D.Dugale, « The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity », Accounting Organization And Society, volume 27, 2002, P 24.

² Zelinski Dragoş. « GENÈSE ET ÉVOLUTIONS D'UNE INNOVATION : LA MÉTHODE ABC », la place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, may 2009, p27.

³ Boscós P.L. & Mendoza C. « Le management de la performance », ECM, Paris.1994, P41.

Développée dans les années quatre-vingts, cette méthode conduit à gérer des déversements de coûts pour calculer le coût de revient d'un produit. Dans cette approche, le principe général est que les ressources engagées par l'entreprise permettent de réaliser des « activités », qui sont-elles mêmes consommées par les produits.¹

1.2. Définition de la comptabilité à base d'activités (ABC)

Plusieurs définitions peuvent être proposées comme suit :

Première définition : « La méthode ABC est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes ».²

Deuxième définition : « L'idée de base étant d'annuler les sections et de créer les activités, de remplacer les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts, afin de réduire les effets de subventionnement entre les produits ainsi que les applications subjectives, dans la méthode classique de calcul des coûts. »³

Troisième définition : « La méthode ABC repose sur l'idée que ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités. Les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits ».⁴

Donc, de ces dernières définitions nous retiendrons que la méthode ABC est le développement de la méthode des coûts complets. Et selon son principe l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant les liens entre elles au sein de processus identifiés. Avec le but de modéliser les charges par activités/processus et de mieux les piloter.

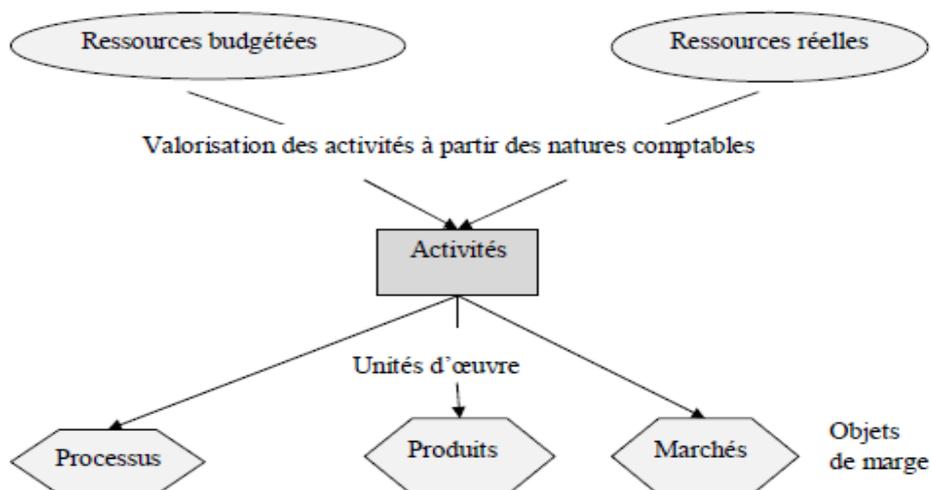
¹ Mottis N. « Le contrôle de gestion », 2ème édition, éditions EMS, Paris, 2006, p77.

² 1 BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Malesherbes, paris, 1994, p186.

³ TANNOUS Jean, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », Revue Proche-Orient de la faculté de gestion et de management de l'université saint joseph-n°15-, 2003.

⁴ Elhamma A. « la comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence », Revue du chercheur, N°08,2010, P40.

Figure 6 : le schéma de base de l'ABC



Source : Demeestre R. & Lorino P. & Mottis N. (2009), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », DUNOD, 4^{ème} édition, édition DUNOD, Paris, p314.

1.3. Les attentes de la comptabilité à base d'activités (ABC)

Après l'analyse de plusieurs enquêtes effectuées aux États-Unis, Royaume-Uni, Singapour, Canada, Suède, Les principaux facteurs qui ont motivé les entreprises à adopter l'ABC sont¹ :

- la perception que l'ABC permet de se rapprocher du coût réel des produits ;
- la nécessité de réduire les coûts ;
- la possibilité d'utiliser l'ABC pour déterminer le prix de vente des produits ou pour réaliser une analyse stratégique de la rentabilité de ceux-ci ;
- l'amélioration du contrôle des coûts et des activités, que peut apporter l'ABC ;
- la proportion croissante des frais généraux de fabrication dans le coût de revient des produits ;
- le niveau d'insatisfaction quant aux systèmes classiques ;
- l'acquisition d'une meilleure connaissance de l'origine des coûts.

¹ GOSSELIN Maurice et OUELLET Gino, « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activité : qu'avons-nous vraiment appris ? », Comptabilité- Contrôle- Audit, Tome 05, Volume 01, Mars 1999, P48-50.

Le facteur principal qui incite les entreprises à adopter et mettre en œuvre l'ABC, ainsi devenue indispensable voire obligatoire dans un environnement concurrentiel en mutation (mondialisation, élargissement permanent des marchés, nouveaux segments de clientèle...).

2. Principes et domaines d'application de la comptabilité à base d'activités :

2.1. Principes de l'ABC :

La méthode ABC repose sur le principe suivant :¹

Les activités consomment des ressources, les produits consomment des activités

La comparaison avec les méthodes traditionnelles, dans lesquelles les charges se répartissent sur les produits (par affectation pour les charges indirectes et par imputation des charges indirectes), peut être schématisée de la manière suivante :

Figure 7 : Comparaison méthode traditionnelle et méthode ABC



Source: Thierry Jacquot, Richard Milkoff, 2007, Op.cit, p238.

Dans la méthode ABC, les ressources de l'entreprise sont réparties entre les activités à l'aide d'inducteurs (clés de répartition) et les activités sont imputées aux objets finals de coûts (produits, services...)

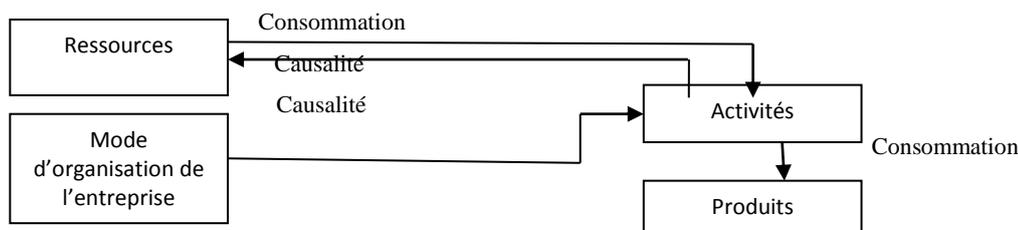
Les méthodes traditionnelles proposent de répartir les ressources utilisées par l'organisation sur les objets de coûts. La méthode ABC intègre une interface, l'activité, qui apparaît comme la cause première de consommation des coûts.

Ce principe d'affectation a pour objectif d'améliorer la traçabilité des charges, ce qui permet le suivi de leur évolution et ainsi, d'en faciliter la maîtrise.

¹ Thierry Jacquot, Richard Milkoff, 2007, Op.cit, p239.

ABC tend à mettre en relation une charge et sa cause. L'élaboration d'une « cartographie d'activités » permet une représentation de l'entreprise de manière transversale et d'obtenir un réseau de relations causales entre, d'une part, les éléments du fonctionnement de l'entreprise (les activités) et, d'autre part, les consommations de coûts.

Figure 8 : ABC, une représentation du fonctionnement de l'entreprise



Source: Thierry Jacquot, Richard Milkoff, 2007, Op.cit, p239.

2.2. Les notions de la méthode ABC :

La compréhension des notions : Tâche, activité, processus et ressource, est une étape essentielle dans cette approche :

A. Les tâches :

La tâche est une opération participant à une activité. Une tâche sert de base à l'analyse des actions des acteurs.

Selon H. BOUQUIN, les tâches constituent le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent les coûts, elles forment des ensembles cohérents : activités.¹

B. Les activités :

« L'activité est l'ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, permettant de fournir un output à partir d'un panier d'inputs, et homogènes du point de vue de leurs comportements de performance »².

L'activité c'est tout ce que l'on peut décrire par un verbe dans la vie de l'entreprise : usiner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur, monter une campagne publicitaire, préparer un budget, élaborer un plan, émettre des factures... Une activité est un ensemble de tâches élémentaires ayant les caractéristiques suivantes:³

¹ Hugues BIOSVERT, « la comptabilité par activité », 1^{ère} édition, ERPI, Québec, 1998, P65.

² P. Lorino, « le contrôle de gestion stratégique la gestion par les activités », édition Dunod, paris, 1991, p 48.

³ P. Lorino, H. Bouquin, « Comptabilité de gestion », 3^{ème} éditions, Economica, Paris, 2004, p75.

- Elles sont effectuées par des personnes et/ou des machines faisant appel à une qualification ou à une configuration spécifique.
- Elles sont homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance.
- Elles fournissent un output (le produit : la pièce fraisée, la qualification de fournisseur, le budget, la facture), à partir d'un panier d'inputs (les ressources : du temps de travail, des fournitures, machines, informations...) destiné à un client interne ou externe à l'entreprise.

Il peut s'agir d'activités technologiques liées à un processus de fabrication ou d'activités purement administratives. Les activités s'enchaînent en ensembles d'activités ayant une finalité commune : les processus.

C. Les processus :

Selon **H. Bouquin** un processus désigne les différentes étapes et les différents stades dans la réalisation d'une opération économique ou tout simplement le mouvement dans le temps et dans l'espace de développement d'une activité.¹

Généralement, un processus est la combinaison d'activités; il se caractérise par une finalité, des moyens et une possibilité de pilotage, il représente une suite logique d'activités représentant le cycle de fabrication du produit.

Figure 9 : la relation entre tâches, activités et processus.



Source : BIOSVERT Hugues, « la comptabilité par activité », 1^{ère} édition, ERPI, Québec, 1998, p33.

¹ H. Bouquin, « Comptabilité de gestion », édition economica, 3^{ème} édition, Sirey, 1993, p94.

D. Les ressources :

« Les ressources telles que la comptabilité de gestion les voit sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fourniture, locaux, matériel»¹.

En effet, c'est le terme par lequel les promoteurs et les différents auteurs ont décidé d'appeler les intrants utilisés pour la fabrication du produit. La valorisation de ces intrants constitue les charges de l'entreprise. Les ressources sont réparties entre les différentes activités proportionnellement à leurs consommations.

2.2.1. Les types d'inducteurs :

Il existe deux catégories d'inducteurs² :

La première est utilisée pour désigner une clé de répartition (inducteurs de ressources, d'activités).

A. L'inducteur de ressources est utilisé pour imputer les ressources- hommes, matériel et finances- entre des activités. Exemple : pourcentage de salaire des employés qui se consacrent à une activité déterminée.

L'inducteur d'activités : est un facteur explicatif du niveau d'activité. Il permet d'imputation des activités sur les produits. Exemple : le nombre de bons de commandes détermine le niveau de l'activité Achat.

La seconde concerne la cause initiale de l'existence du coût et de son niveau (inducteur de coût).

B. L'inducteur de coût : représente la cause principale du niveau de coût de l'activité. Généralement situé en amont de l'activité proprement dite. Il intervient essentiellement dans le cadre d'un pilotage à base d'activités (ABM²). Exemple : conception générale d'un produit fini.

On distingue aussi :

C. Les inducteurs volumiques, lorsque le niveau de consommation des activités varie directement avec le volume de leur production- nombre de livraisons, de contrats.

D. Les inducteurs de complexité, qui tiennent compte de l'impact sur les consommations de la complexité des opérations réalisées- nombre d'opérations de maintenance.

¹Ibid, P95.

²Thierry Jacquot, Richard Milkoff, 2007, Op.cit, p245.

E. Les inducteurs qui traduisent le mode de production- nombre de séries lancées, de lignes de production.

3. Les apports de la méthode ABC :

Les apports de cette méthode apparaissent comme suit :

A. Les apports de la méthode ABC au pilotage de l'entreprise

La méthode ABC semble s'illustrer comme un outil permettant un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts.

En identifiant les activités responsables des coûts majeurs dès cette phase, il est possible d'orienter les efforts pour baisser le coût global du produit.

L'analyse par activités fournit des références et un langage commun à toutes les phases du cycle, pilotées de manière intégrée. Elle ne se concentre pas uniquement sur le contrôle des phases opérationnelles aval, mais tend à prendre en compte le fait que la majeure partie des coûts du cycle de vie est prédéterminée par les choix de conception. Elle vise, par ailleurs à analyser les phases transitoires du cycle (introduction du produit, fin de vie) qui tendent à peser de plus en plus lourd.

Tout cela apparaît donc concourir à de plus grandes possibilités d'amélioration du rendement financier du produit.

En effet, cette approche conduirait à une meilleure appréhension de la création de la valeur.¹

B. Les apports de la méthode ABC dans l'amélioration de la performance :

La performance s'articule souvent autour du couple valeur/coût et contribue à maximiser la création de valeur.

Selon Boisvert (1998), la méthode ABC permet d'améliorer la performance des organisations à travers la réingénierie des processus, l'identification des coûts cachés, une meilleure allocation des coûts et la fourniture d'une information plus pertinente pour la prise de décision. En effet, elle permet de détecter les éventuels dysfonctionnements, les activités qui ne créent pas de valeur pour le client.

C. Les apports de la méthode ABC dans la gestion des risques

Les entreprises évoluent dans un environnement incertain donc risqué bien en interne qu'en externe. Pour s'assurer de maîtriser ces risques. Les informations sur les coûts et valeurs

¹ P. LORINO, 1991, Op.cit, p84

qu'elles fournissent peuvent permettre de prévenir d'éventuelles pertes ou destruction de valeur ou, au contraire, d'identifier des couples risques/opportunités à exploiter par l'entreprise.

En effet, la méthode ABC permet d'obtenir des informations sur les objets de coûts, notamment les produits, les plus rentables grâce au calcul de coût de revient complet. De même, méthode ABC permet d'identifier et d'apporter des solutions à la sous-activité et de fournir les informations sur les coûts de revient permettant de fixer des prix plus avantageux.

4. Intérêts de la méthode ABC

La méthode ABC est un bon outil d'analyse et donc de maîtrise des coûts. Elle présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits, sa mise en œuvre permet¹ :

-La pertinence des coûts : la recherche de traçabilité des flux internes, via les activités, permet une meilleure allocation des charges indirectes aux objets de calcul des coûts.

Les inducteurs, volumiques, de complexité ou traduisant le processus productif, assurent une meilleure allocation des ressources consommées par les produits.

-Le pilotage de la performance : les inducteurs (d'activité) apportent une première approche de la performance de chaque activité. La mise en place d'inducteurs de performance (inducteurs de coût, de délai, de qualité,...) enrichit cette analyse.

Le maillage des activités en processus met en valeur le processus de création de valeur et prend en compte la nécessaire coordination entre activités au sein d'un même processus.

- Un modèle stable : les activités présentent une stabilité supérieure aux produits qui subissent des modifications et dont la durée de vie se raccourcit.

Le changement qualitatif de la production n'affecte donc pas le modèle : le changement de la production se traduit par l'adaptation des nomenclatures.

5. Limites de la méthode ABC :

La principale difficulté de la méthode ABC réside dans sa mise en œuvre que nous pouvons décliner en ces limites²:

La principale limite du modèle à base d'activités réside dans sa complexité. La simplification du modèle par concentration et sélection nuit forcément à la qualité de l'information obtenue.

Comme pour le modèle du PCG 82, la qualité du modèle est tributaire de la façon dont il est défini au sein de chaque entreprise : contraintes d'homogénéité des coûts au sein de chaque activité ou de chaque centre de regroupement, et définition des inducteurs.

Alors avant d'opter pour la mise en place de la méthode ABC, il convient donc de procéder à une étude de faisabilité et une évaluation systématique des avantages et des

¹ Brigitte Doriath, Mchel Lozato, Paula Mendes, Pascal Nicolle, 2010, Op.cit, p275.

² Ibid, p275.

inconvénients de la méthode on s'assurant que les informations qui seront obtenus sont vraiment utiles à la prise de décision.

SECTION 02 : Préalables de la mise en place de la comptabilité à base d'activité

Entreprendre la mise en place de la comptabilité à base d'activité dans une organisation est un projet de grande envergure, une fois cette étape est franchie les efforts s'orientent vers les préparatifs pour rassembler toutes les conditions nécessaires pour s'engager dans ce projet.

Cette section va nous permettre de nous familiariser avec les grands principes de la méthode ABC qui sert à désigner comment intégrer une démarche de pilotage par les processus dans une entreprise qui est une vision transversale (et non verticale) de l'entreprise.

1. Domaine d'utilisation de la comptabilité à base d'activité :

La mise en utilisation de la méthode ABC nécessite :

- Avoir une production en masse et en grandes séries ;
- le problème de répartition des charges indirectes ;
- une haute technologie ;
- voir l'entreprise comme un ensemble d'activité par opposition à un ensemble de ressources ;
- Difficulté de distinguer entre la main d'œuvre directe et indirecte (exemple : robotisation, automatisation...)
- L'augmentation des frais généraux qui est très importante : amortissements, réparation, planification, recherche et développement, gestion des stocks...

Et aussi

- l'incapacité des outils existants à cerner les causes réelles des coûts ;
- La vision des coûts est basée sur les coûts antérieurs à la période, ce qui donne une vision dépassée des coûts et n'apporte pas d'aide significative aux dirigeants pour prendre des décisions.

2. La mise en place d'un management transversale :

Une mise en place d'un management transversale, autrement dit management par processus où les entreprises ont de plus en plus recours aux fonctions transversales (RH, qualité, marketing...) dans la conception de la méthode ABC pour assurer la coordination permanente nécessaire au bon fonctionnement global.

2.1. Définition et spécificités du management transversal :

2.1.1. Définition du management :

Le management a fait l'objet de nombreuses définitions. Parmi ces définitions :
Pour Henry Fayol (1916) : « c'est de la prévoyance, de l'organisation, du commandement, de la coordination, du contrôle ». En fait manager renvoie à l'action d'organiser le travail des individus, de les impliquer et de les motiver en fixant des objectifs et en établissant des normes de performances dans une logique d'efficacité collective. Tel qu'il existe deux grandes tendances de management :

- Le management hiérarchique, parfois appelé management pyramidal, est un système d'organisation verticale où les initiatives circulent du haut vers le bas ;
- Le management transversal est l'opposé du management hiérarchique, qui est un système d'organisation horizontale qui a pour but de faire fonctionner ensemble les différents acteurs.

2.1.2. Définition de la transversalité

« La transversalité c'est créer des passerelles entre les services, les acteurs, où la mutualisation des compétences prend tout son sens, dans un objectif commun. »¹

La transversalité a, pour chaque type de structure, des buts et des modalités différents. Sans aller jusqu'à affecter tel ou tel outil de management à telle ou telle structure, il est clair que les risques à gérer sont, d'un type à l'autre, différents, ce qui assigne à la transversalité des buts différents visant à compenser les risques, en même temps qu'à maintenir l'avantage majeur de la structure.²

2.1.3. Définition du management transversale

Lorsque l'on parle de management transversal, on renvoie souvent au management de projet. Ainsi, pour simplifier et distinguer cet autre management transversal du management de projet, nous l'appellerons management de processus.

Le management par les processus est une démarche transversale de décloisonnement qui prend le « monde du client » comme référentiel, en rappelant que la satisfaction du client est la raison d'être de l'entreprise.

¹ Article www.passerelles-eje.info posté le 17 février 2018/ publié dans commerce.

² Jacques Lemonnier, « le management transversale » 30 outils pour favoriser l'intelligence collective, édition VUIBERT, Paris, 2002, p17.

Cela consiste à reconsidérer et valider tout ce que fait l'entreprise par rapport au besoin du client, de l'aval vers l'amont.

Cela consiste également à raisonner par finalités successive et convergentes, jusqu'au résultat final.¹

Le management transversale permet de mobiliser, de faire cohabiter et de coordonner plusieurs disciplines différentes, afin d'atteindre un objectif supérieur qui dépasse les clivages et les égos.

2.1.4. Spécificités du management transversal :

Adopter le management transversal c'est entre autres :²

- Limiter la perte d'informations ;
- Faire sauter les verrous hiérarchiques qui peuvent considérablement ralentir la prise de décision et sa mise en application ;
- Fluidifier les échanges entre et au sein des équipes ;
- Accélérer les processus d'innovation ;
- Augmenter la motivation, l'engagement, la confiance et le bien-être des collaborateurs ;
- Améliorer les produits et les services proposés par l'entreprise en bout de chaîne.

La mise en pratique d'un management transversal n'a rien d'une évidence. Même en respectant à la lettre un plan d'action à maintes reprises à travers les processus.

2.2. Les étapes de mise en place du management transversale :

2.2.1. Définition, caractéristiques et typologie du processus :

A. Définition du processus

On appellera processus les ensembles d'activités ainsi finalisés par un objectif global, donc par un output matériel ou immatériel global. Les processus sont donc des combinaisons de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis (un produit ou un nouveau produit, la modification technique, la campagne publicitaire) et un objectif global commun à toutes les activités qui le composent.

¹ Hans BRANDENBURG Jean-Pierre WOJTYN, « l'approche processus mode d'emploi », Éditions d'Organisation, 2003, page50.

² Article www.managersenmission.com

« Un processus est défini comme l'enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une autre information ayant de la valeur pour le client interne ou externe »¹

B. Caractéristiques du processus

Les processus ont trois caractéristiques importantes :

- Les processus sont généralement transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise (études, production, marketing, ventes, finances, personnel, planification, achats...);
- Chaque processus a un output global unique ;
- Le processus a également un client interne ou externe.

Les processus illustrent parfaitement le principe de transversalité de l'activité globale au sein de l'organisation et met en évidence la contribution de chaque entité ou centre de responsabilité à la réalisation de ces objectifs. En d'autres termes, quand au moins une activité ou un processus sont transverses par rapport aux entités que la représentation de l'entreprise à travers ses processus apporte une vision réellement différente de celle, verticale, de l'organisation en entités. Alors que cette dernière approche cloisonne, l'approche par les processus met en évidence les logiques de complémentarité.

C. Typologie de processus

Les processus peuvent être de nature différente. Dans l'approche processus ils sont regroupés en trois familles :

❖ processus de réalisation (opérationnels);

« Les processus de réalisation sont les activités qu'une entreprise doit mettre en œuvre pour transformer la demande de ses clients en produits ou prestations qui satisfont cette demande. »²

Les processus de réalisation se rapportent directement à la mission générale de l'entreprise. Exemple : processus commerciaux, processus d'achats et approvisionnements, processus de production, services après-vente,

¹ Pierre Mevelle, « Qu'est-ce qu'une activité ? », Revue française de comptabilité, n°238, 1992. Cité par T.Jacquot et R.Milkoff, « Comptabilité de gestion », Dareios & Pearson édition, France, 2007, p240.

² Hans BRANDENBURG Jean-Pierre WOJTYNA, « l'approche processus mode d'emplois », Éditions d'Organisation, 2003, p25.

❖ **processus supports (de soutien opérationnel / ressources);**

Appelés également processus de soutien, dont toute entreprise a besoin de moyen pour fonctionner. Dans toutes les entreprises on trouve donc les activités qui réalisent la fourniture de ces moyens.

Dans notre approche processus, nous distinguerons donc des processus support.

« Les processus support ont pour but de fournir les moyens nécessaires à tous autres processus »¹

❖ **processus de pilotage ou de direction (de management / décisionnels) ;**

Pour toute entreprise ou organisme, les théories de management nous rappellent qu'il faut un pilote. Nos processus de réalisation et de support doivent donc, pour bien fonctionner, être piloter.²

« Un processus de pilotage est un ensemble d'activités destiné à établir & déployer les lignes directrices d'une organisation, à contrôler & corriger ses activités et à analyser & améliorer son fonctionnement. »³

Les processus de pilotage peuvent donc aussi être appelés processus de management ou processus de direction

2.2.2. Définition de l'approche processus

L'approche processus est une exigence fondamentale de la norme ISO 9001 dans la version 2000 (définit les critères pour un système management) par rapport à laquelle l'entreprise est certifiée.

L'approche processus qui est une méthode d'analyse ou de modélisation d'un organisme qui, en partant des besoins des clients et d'autres parties intéressées, identifie toutes les activités nécessaires pour les satisfaire et atteindre d'autres objectifs de l'organisme.

L'approche processus permet à l'organisme :

- De fonctionner de manière efficace et efficiente ;
- D'assurer la qualité des produits et des prestations ;
- De bâtir une organisation utile et efficace ;
- De gérer efficacement les ressources ;

¹ Hans BRANDENBURG Jean-Pierre WOJTYNA, 2003, Op.cit, p55.

²Ibid, p55.

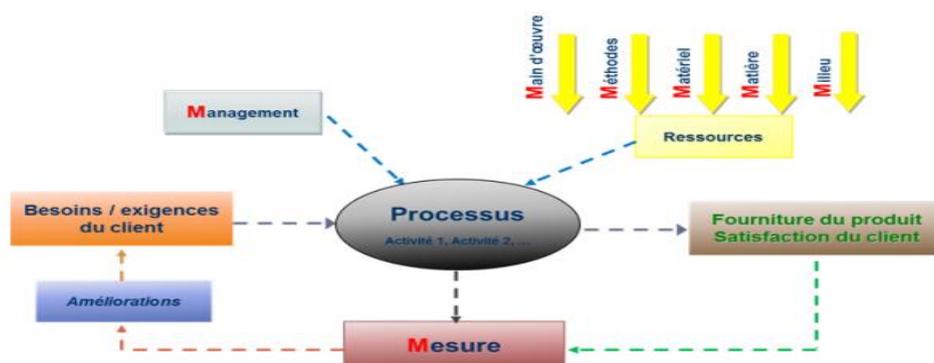
³Ibid, p73.

- De piloter et d'améliorer le fonctionnement global de l'organisme à l'aide d'indicateurs pertinents et offrir à chaque collaborateur une vision claire de sa contribution aux objectifs.

L'organisation par processus consiste à « enrichir la vision des activités en superposant à la représentation par grandes fonctions une représentation transversale regroupant l'ensemble des activités contribuant à une finalité donnée ».¹

Voici un schéma explicatif du processus

Figure 10 : représentation du processus



Source : <https://www.qualiblog.fr/principes-generaux-de-la-qualite/mettre-en-oeuvre-une-demarche-qualite-en-10-etapes/>, consulté le 03/05/2019 à 19h59

2.3. Méthodologie générale pour gérer et améliorer l'approche processus

La gestion ou le pilotage des processus est une démarche progressive d'évaluation, d'analyse et d'amélioration des performances des processus et des produits guidée par la volonté d'obtenir la satisfaction des besoins des clients².

Notre méthode comprend quatre phases de base :

- **Phase 1 : l'identification et la description des processus**

A. Identification des processus

- Établir les trois cartographies :

Établir les processus élémentaires de réalisation, de pilotage et de support.

¹ D.Genlot, « Manager dans la complexité : Réflexions à l'usage des dirigeants », INSEP CONSULTING édition, 2001, p359.

² Hans BRANDENBURG Jean-Pierre WOJTYNA, op, cit, p115-118.

B. Description des processus

- Décrire la finalité du processus (la valeur ajoutée pour le client) ;
- Déterminer les responsabilités (le propriétaire et les pilotes du processus) ;
- Formaliser les besoins du client ;
- Décrire les méthodes de pilotage du processus (indicateurs de performance) ;
- Décrire le déroulement du processus ;
- Documenter, si nécessaire, les activités du processus (procédures, instructions...).

Nous avons l'habitude d'utiliser un document type, appelé fiche processus pour décrire chaque processus élémentaire.

• Phase 2 : la mesure des processus (maturité) et le choix des processus cruciaux

Une fois les processus identifiés et formalisés, il s'agit de mesurer ou d'évaluer leur capacité à atteindre les objectifs, dans le but de les améliorer si nécessaire.

Pour cela il convient de collecter les données et évaluer la performance de chaque processus (c'est-à-dire sa capacité à satisfaire les besoins du client et à atteindre vos objectifs).

Il est rarement possible de s'attaquer de front à tous les processus. La deuxième phase consiste donc également à déterminer les priorités. Il s'agit des processus cruciaux, c'est-à-dire les processus sur lesquels il est important d'agir en premier.

• Phase 3 : l'analyse des processus cruciaux et la recherche de solutions d'amélioration

La phase 2 permis de fixer les vos priorités : les processus cruciaux qui ne fonctionnent pas bien.

L'étape suivante consiste à analyser leurs dysfonctionnements et à proposer des solutions :

- Lister tous les dysfonctionnements ;
- Analyser les causes de dysfonctionnements ;
- Développer des solutions ;
- Revoir et valider les solutions avec les acteurs du processus ;
- Planifier la mise ne œuvre des solutions et la vérification de leur efficacité.

- **Phase 4 : la mise en œuvre et la validation des actions d'amélioration**

La dernière étape consiste à :

- Mettre en œuvre le plan d'amélioration ;
- Mesurer les résultats ;
- Avoir le retour de satisfaction du client sur les résultats ;
- Valider la solution ou réviser le plan si nécessaire ;
- Généraliser la solution (à travers l'organisation).

Les phases 3 et 4 consistent donc à mettre en œuvre les processus de pilotage ainsi que leurs instances et outils associés.

Ces quatre étapes constituent une boucle d'amélioration permanente qui doit être mise en œuvre de façon continue.

SECTION 03 : Les étapes essentielles de la mise en place de la comptabilité à base d'activités.

1. Démarche de la comptabilité à base d'activités :

La mise en place de la **méthode ABC** nécessite de respecter quelques étapes clés :

- L'élaboration de la liste des activités ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Identification et choix des inducteurs de coûts ;
- Regroupement des activités par inducteurs ;
- Calcul de coûts unitaires des inducteurs ;
- Affectation du coût des activités aux coûts des produits.
-

1.1. L'élaboration de la liste des activités :

Dresser la liste des activités constitue une étape fondamentale de la démarche ABC, dans la mesure où ce point de départ va orienter par la suite de nombreux choix et les informations obtenues pour la prise de décision. Ainsi élaborer une représentation efficace et pertinente en activités résulte à la fois d'un arbitrage intelligent, d'une démarche interactive et d'un souci d'agir plus en profondeur sur l'amélioration de la performance et cela se traduit par l'exécution d'un certain nombre d'actions.

1.2. Affectation des ressources aux activités :

Une fois les activités définies, il s'agit dans cette étape d'affecter les ressources réellement consommées par chaque activité. Autrement dit, de rattacher le coût des ressources aux activités qui les ont consommées.

- S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe ;
- S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie à l'aide de clés de répartition ; pour chaque activité, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation du coût de l'activité : on cherche ainsi à « tracer » le coût, ce facteur est appelé « cost driver » (inducteur de coût).

Figure 11 : Le principe de la méthode ABC.



Source : Élaboré par nos soins.

1.3. Calcul du coût des activités :

Une des principales hypothèses de la méthode ABC, repose sur le fait que les produits ne consomment pas directement des coûts mais des activités qui utilisent des ressources, qui elles-mêmes ont un coût. Toute ressource est donc liée directement à une activité, toute ressource est acquise pour un certain usage bien déterminé. Mais cette hypothèse simple cache une des difficultés majeures de la méthode ABC.

En effet, il arrive que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité, dans des proportions différentes ou non. Chaque fois qu'il existe des moyens non affectés à une activité précise, la ventilation des charges se fait grâce à des critères qui sont des inducteurs de ressources. Ce sont en réalité les activités qui impliquent l'usage d'une ressource.

1.4. Choix des inducteurs de coût :

Certain auteurs à l'instar d'ALAZAR, insiste sur le choix des inducteurs qui rendent compte du lien existant entre le coût de l'activité et sa consommation par un produit ou un autre objet de coût. Il considère que le choix de l'inducteur est primordial lors de l'affectation des ressources aux activités, préconise que ce choix mette en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur¹.

L'expérience montre qu'il est possible de regrouper les activités en quatre grands types d'inducteurs possibles :

- Les activités liées aux volumes fabriqués : les inducteurs privilégiés sont l'heure de main d'œuvre, l'heure machine... ;
- Les activités liées aux changements de lots ou de séries : les inducteurs retenus sont le nombre d'ordres de fabrication ou nombre de séries fabriquées... ;
- Les activités de soutien concernant un objet de coût : les inducteurs retenus principalement sont le nombre de composants, le nombre de modification technique..;

¹ ALAZAR. C, SEPARI. S, « contrôle de gestion : Manuel & application », Dunod, Paris, 2004, P.262.

- Les activités de soutien général, dont les charges sont indépendantes du volume et de la gamme de produit : l'inducteur s'apparente à une assiette de répartition comme la valeur ajoutée.

Ce travail de définition permettra un regroupement d'activités quand les inducteurs sont identiques afin de ne pas démultiplier le nombre d'activités.

1.5. Regroupement des activités par inducteur :

Ce regroupement est une chaîne d'activités ayant un déclencheur ou un facteur de consommation commun (inducteur).

Il s'agit donc dans cette étape de regrouper toutes les activités ayant des inducteurs identiques. Ce travail se présente sous forme d'une matrice croisant les activités et les inducteurs, permettant ainsi d'obtenir des centres de regroupement homogène pour lesquels l'inducteur est le même.

Dans ce cadre, le coût de centre de regroupement caractérisé par l'inducteur commun, correspond à la somme des coûts de toutes les activités concourant à sa formation.

1.6. Calcul du coût unitaire des inducteurs :

Une fois les regroupements nécessaires sont effectués, il sera question de calculer un coût unitaire de l'inducteur. Ce dernier est égal à la somme des charges consommées par le centre de regroupement sur le volume total de l'inducteur.

Le calcul est comme suit :

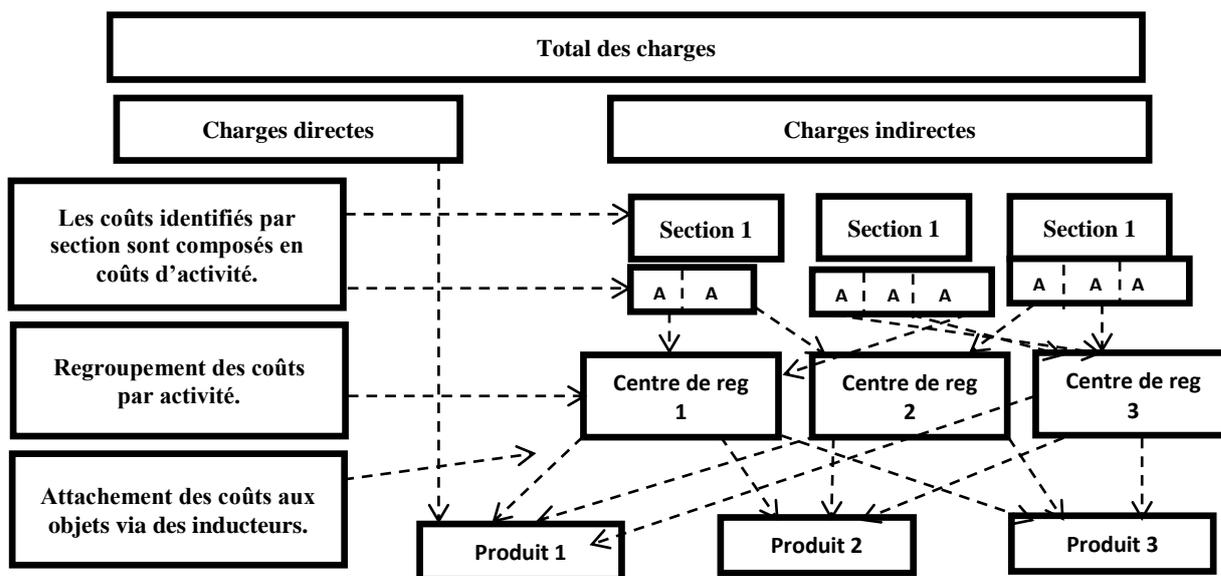
Coût unitaire de l'inducteur = le coût total des ressources consommées par le centre ÷ le volume de l'inducteur.

1.7. Affectation du coût des activités aux coûts des produits :

Il s'agit très souvent d'obtenir un coût de revient des produits, composé de consommation de charges directes en fonction d'indications extraites de la nomenclature et la gamme opératoire et du coût des activités consommées. Pour calculer ce dernier il faut déterminer pour chaque objet de coût les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommée par ces activités. Ce nombre d'inducteurs de chaque activité est multiplié par le coût unitaire de ces mêmes inducteurs, le résultat ainsi obtenu est le coût d'une quantité donnée d'un produit¹.

¹ ALAZARD.C, Op.cit, 1998, P.250.

Figure 12 : Le traitement des coûts selon l'ABC



Source : BurlandAlain, SAADA Toufik et Simon Claude, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 1995, P.114.

Nous remarquons que cette méthode de calcul rend inutile la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux pour affecter les charges indirectes.

Le tableau suivant nous donne quelques exemples sur les activités et leurs inducteurs de coûts.

Tableau 3 : Activités et leurs inducteurs de coût (exemple).

Activités	Inducteurs de coûts
- Rotation d'une machine	- Heures de travail de la machine
- Ordre d'achat	- Nombre d'ordres d'achat
- Contrôle de qualité	- Nombre d'inspection
- Test de produits	- Heures de test
- Transport	- Distance / Nombre de livraisons
- Reception de la matière première	- Nombre de réception

Source : Élaboré par nos soins.

Ce sont uniquement les activités développées au sein de l'entreprise qui sont utilisées pour le calcul des inducteurs de coûts ; à savoir la relation entre les ressources consommées et les activités.

2- Conditions de la mise en œuvre de l'ABC :

Quelques conditions mises par Joseph A. Ness et Thomas G. Cucuzza pour assurer la réussite de l'ABC¹.

Afin d'évaluer la pertinence et l'efficacité de la méthode ABC l'entreprise doit s'assurer que ses employés ont bien compris les objectifs et les conditions de l'utilisation de cette méthode et la mise en œuvre dans des différentes tâches en tenant compte de sa culture et de ses particularismes opératoires et de l'intégrer pleinement dans leurs pratique quotidienne et éradiquer aussitôt que possible les anciens systèmes ainsi les processus quotidiens de prise de décisions doivent souvent eux-mêmes être modifiés. Toutes ces informations établis par la méthode ABC doivent être actualisées pour une bonne analyse de cette méthode en revanche le non-respect de l'ensemble de ces conditions et une cause majeure d'échec.

¹ CUCUZZA Thomas et NESS Joseph, Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC, Article, Harvard Business Review, Editions d'organisation, Paris 1999, P70 (selon une étude faite dans deux entreprises américaines, Chrysler corporation et Safetycleen corporation).

Conclusion :

A partir de ce deuxième chapitre, nous pouvons déduire que la méthode ABC est une variante des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient.

Contrairement aux autres méthodes dont le langage est celui du comptable et non des opérationnels, qui se trouvent exclus de la compréhension de l'analyse de performance de leur métier, la méthode ABC permet une meilleure politique de communication interne et une meilleure compréhension des coûts dans un objectif de pilotage de performance, ce qui facilite la prise de décision.

La comptabilité à base d'activité peut être créée et utilisée par toute organisation selon ses objectifs visés et prédéterminés.

Par la suite, nous allons mettre en place la méthode ABC au sein d'une entreprise pétrolière, en détaillant les étapes de calcul des coûts.

CHAPITRE III

*La mise en place d'une comptabilité à
base d'activités au sein de l'EN-GTP*

Nous avons illustré auparavant les différents aspects théoriques de la comptabilité à base d'activité, ainsi que les différentes étapes nécessaires pour la conception de cette dernière.

Dans notre cas, il faut mettre en évidence que notre objectif par rapport à ce travail de recherche est l'application de la méthode ABC, notre démarche est purement expérimentale. Notre objectif principal est donc de bien conduire cette opération qui consiste à tester la méthode ABC dans l'entreprise choisie et de respecter toutes les procédures et techniques nécessaires à la réussite du projet de mise en place. En une base de calcul de coût plus fine, nous essayerons utiliser cette méthode pour calculer le coût de revient d'un projet et le confronter à ceux obtenu par la méthode des sections homogènes utilisée par l'entreprise l'EN-GTP en vigueur.

Pour ce faire, nous avons réparti ce chapitre en 03 sections, la première présente l'historique et l'organisme d'accueil de l'entreprise EN-GTP, la deuxième sert à illustrer la méthode utilisée par l'entreprise « sections homogènes », quant à la troisième section on l'a gardé pour essayer l'application de la méthode ABC. Avec une comparaison des résultats obtenus par les deux méthodes.

SECTION 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Pour entamer notre cas pratique, nous allons d'abord parler de l'historique de l'entreprise suivi de sa présentation, l'ensemble de ses marchés et ses concurrents, ses missions et objectifs, et son organisation concernant son organigramme et ses activités, et enfin une présentation de département budget et contrôle (service comptabilité analytique et budget) où nous avons effectué notre stage.

1. Présentation de l'EN-GTP

1.1. Historique de l'EN-GTP ;

L'Entreprise Nationale de Grands Travaux Pétroliers (**EN-GTP**) a connu plusieurs événements marquent son développement depuis sa création :

❖ Année 1968 :

SONATRACH et le Groupe français **UIE** créent une société de canalisation et de montage industriel dénommée **ALTRA**, société d'économie mixte dans laquelle **SONATRACH** détient 51 % des actions.

Le siège social est fixé au **1 Rue Bd Mahmoudi** à Alger. Son activité principale est domiciliée dans la région Hassi- Messaoud et Arzew (Oran).

Les effectifs de l'entreprise s'élèvent à environ 600 personnes et son chiffre d'affaire est de 24 millions de Dinars.

❖ Année 1972 :

ALTRA se transforme en unité **SONATRACH**, **ALTRA** devient alors filiale de **SONATRACH** à 100% ; son siège est fixé au **2 Bd Mohamed V-Alger**.

Elle réalise avec succès son premier gros projet (**LPG** Nord et Sud à Hassi Messaoud), ses effectifs passent à 1500 agents et son chiffre d'affaires à 122 millions de Dinars.

L'entreprise **ALTRA** devient une entreprise autonome affranchie de toute tutelle. A la tête d'**ALTRA**, un Président Directeur Général qui a mission, de gérer et d'administrer l'entreprise et alors sous responsabilité le contrôle du conseil d'administration.

❖ Année 1980 :

La restauration de **SONATRACH** donne naissance à l'Entreprise Nationale de Grands Travaux Pétroliers (**EN-GTP**) dont le siège social est fixé à Regahaia. C'est une entreprise socialiste à caractère économique son implantation sur le territoire national s'est amplifiée par

la création de bases régionales (Arzew, Skikda, Hassi Messaoud, Hassi- Rmel et Ecole de soudure).

Ses effectifs s'élèvent à environ 6700 agents et son chiffre d'affaire à 600 millions de Dinars.

Elle est sous tutelle du ministère de l'énergie et des industries pétrolières.

❖ **Année 1989 :**

Statut EPE/SPA pour l'**EN-GTP**, elle devient une société par action le 19 février 1989. Son actionnaire principal est le fonds de participation mines hydrocarbures.

Ses effectifs s'élèvent à environ 7400 agents et son chiffre d'affaire à 770 millions de Dinars.

❖ **Année 1999 :**

Augmentation de son capital de 570 millions DA à 1200 millions DA.

❖ **Année 2004 :**

L'**EN-GTP** a certifié son système à la norme ISO 9001 version 2000, certification obtenue auprès de l'organisme certificateur AIB Vinçotte international (Organisme Belge).

La démarche en vue de la certification de ses système de management environnemental et management HSE selon respectivement, les normes 14001 version 2004 et 18001, selon en cours.

❖ **Année 2005 :**

L'**ENGTP** devient officiellement une filiale à 100% du Groupe SONATRACH Holding SPP. Son capital s'élève à 2790 millions DA.

❖ **Année 2007 :**

L'**EN-GTP** augmente son capital de 2790.000.000 DA à 6390.000.000 DA dû à la réévaluation de ces investissements vu le décret n° 11/2007.

❖ **Année 2017 :**

L'**EN-GTP** a certifié son système à la norme ISO 9001 version 2015, certification obtenue auprès de l'organisme certificateur SGS international (Organisme Chinois).

1.2. Présentation de l'entreprise ENGTP :

L'Entreprise Nationale de Grands Travaux Pétroliers «EN-GTP» est une société par action, avec un capital social actuel de 16.500.000.000 DA, ses actions étaient détenues d'une part par la société mère SONATRACH à 51% et d'autre part par la Société de Gestion de

Participation à 49 % jusqu'au 13 décembre 2005 où toutes ses actions sont détenues à 100% par SONATRACH.

L'objet social de l'EN-GTP est l'étude et la réalisation des projets d'installations matérielles notamment dans les domaines des hydrocarbures, de l'hydraulique, de l'énergie, de l'agroalimentaire, des matériaux de construction et des industries s'y rapportant, à l'intérieur du territoire et à l'étranger. La maintenance d'installations industrielles en exploitation. La formation dans ce domaine de soudage, contrôle et activités annexes.

Elle est spécialisée dans la construction des installations industrielles destinées à la production, transformation, transport et distribution des hydrocarbures avec une capacité de réalisation de l'ordre de 09 million d'heures, soutenue par un effectif de 9000 agents et 4000 équipements de construction.

A travers son implantation au niveau des principaux pôles industriels au nord, dans l'ensemble des champs pétroliers et gaziers au sud, ENGTP dispose d'une capacité de réalisation annuelle de l'ordre de 8,5 millions d'heures. Dans des multiples domaines, à savoir :

- Engineering-procurement ;
- Génie civil et bâtiments ;
- Montage industriel ;
- Préfabrication ;
- Canalisation ;
- Soudage procédés ;
- Contrôle et essais ;
- Traitement thermiques ;
- Maintenance industrielle ;

Son siège social est fixé à : BP 09, Zone Industrielle de Réghaia, Alger. Elle est implantée sur le territoire national d'est en ouest et du nord au sud, notamment à Skikda, Arzew, Hassi Rmel, Hassi Messaoud et in amenas où elle est représentée par des directions régionales.

1.3. Fiche signalétique de l'ENGTP :



- **Dénomination** **Entreprise nationale des grands travaux pétroliers**
- **Création** **1980**
- **Forme juridique** **SPA**
- **Siège social** **Réghaia Algérie**
- **Direction** **Messaoud Mokhnache**
- **Actionnaire** **SONATRACH**
- **Activité** **Engineering, génie civil, préfabrication, constructions industrielles, maintenance industrielle.**
- **Société mère** **SONATRACH**
- **Effectif** **10 000 (2019)**
- **Site web** **www.engtp.com**
- **Chiffre d'affaires** **17.43 millions \$**
- **Fax** **+213 (23) 965073**

Source : documents internes de l'entreprise

1.4. Les marchés de l'EN-GTP :

- **Traitement des hydrocarbures** : unités de récupération conensat, unités de récupération GPL, station de compression, station de pompage, unités de traitement de gaze, unités de traitement d'huile, unités de traitement de récupération de gaze associé ;
- **Raffinage et pétrochimie** : raffineries, unité reforcing catalytique, unité de production d'engrais, unités de production d'ammoniac ;

- **Énergie électronique** : centrales thermo électriques, centrale à gaze, centrale Diesel, postes blindés, postes de transformation ;
- **Collecte et transport des hydrocarbures** : réseaux de dessertes pipes de transport, postes de sectionnement, postes de coupure ;
- **Autre types de réalisation** : cimenteries, semouleries, salles omnisports ;
- **Stockage et distribution** : centres emplisseurs, dépôts de stockages carburants, station de service ;
- **Infrastructure** : base de vie, entrepôts frigorifiques, marchés couverts, salle d'archives, bâtiments industrie ;

2. L'organisation de l'entreprise EN-GTP

2.1 L'organigramme de l'entreprise : (voir l'annexe n°1)

2.2 Missions et Objectifs de l'EN-GTP

2.2.1 Les missions de l'EN-GTP

Les missions principales de l'entreprise sont les suivants

- L'étude de la réalisation des projets d'installations matérielles dans le domaine des hydrocarbures et des industries s'y rapportant ;
- L'étude générale industrielle, résolution des problèmes technico-économiques et expertises ;
- Contrôle et réception de tous matériaux, matériels et installations industrielles ;
- La réalisation des grands ensembles industriels dans le domaine des hydrocarbures et des industries se rapportant à son objet ;
- La réalisation des réseaux de collectes et dessertes d'hydrocarbures liquides et gazeux et des installations de surfaces y afférents.

Ses différents domaines d'intervention sont :

- Secteur hydrocarbures ;
- Secteur chimie et pétrochimie ;
- Secteur énergie électrique ;
- Secteur agroalimentaire ;
- Secteur matériaux de construction

2.2.2 Les objectifs de l'EN-GTP

Le président directeur général fixe à l'ensemble du personnel de l'entreprise les objectifs suivants :

- Développer et maintenir l'écoute permanente de leurs clients dans le but de mieux les satisfaire ;
- Améliorer en permanence la qualité de leurs produits et services ;
- Mieux maîtriser leurs coûts par notamment la réduction des charges, la diminution des rebuts, des réparations et des stocks ;
- Perfectionner leurs rendements afin de rester leader dans leurs domaines d'activités ;
- Développer la compétence des personnels par la formation continue ;
- Implanter un système de management environnemental conforme aux exigences de la norme ISO 14001 version 2004, ainsi qu'à celles de la législation et de la réglementation environnementale.

2.2 Les activités de l'EN-GTP

- ❖ **Les études Engineering** : études de base et de détails, contrôle de la construction, procurement, mise en service des installations de stockages des hydrocarbures, processing ;
- ❖ **Les activités de réalisation** :
 - **Génie civil et bâtiments** : travaux et terrassements de fondation des équipements et de structure, bâtiments techniques, industriels et administratifs ; infrastructures nécessaire à l'exploitation des unités industrielle, génie civile lié à la pose des canalisations ;
 - **Montage et installation industriels** : structure métallique, tuyauteries et supports, réservoir et sphères, équipements électriques, pose et raccordement de câble, instrumentation
 - **Préfabrication** : structure métalliques, tuyauteries palettes.
 - **Canalisation** : topographie, terrassement, bardages des tubes, soudage et contrôle, tests hydrostatiques, protection cathodique.
 - **Contrôle de soudage** : contrôle non destructif (rayons X, ultrasons, suage, magnétoscopie), contrôle destructif (traction, pillage, résilience macro et micrographie).
 - **Traitement thermique** : tuyauterie, colonnes, réservoirs sphériques.

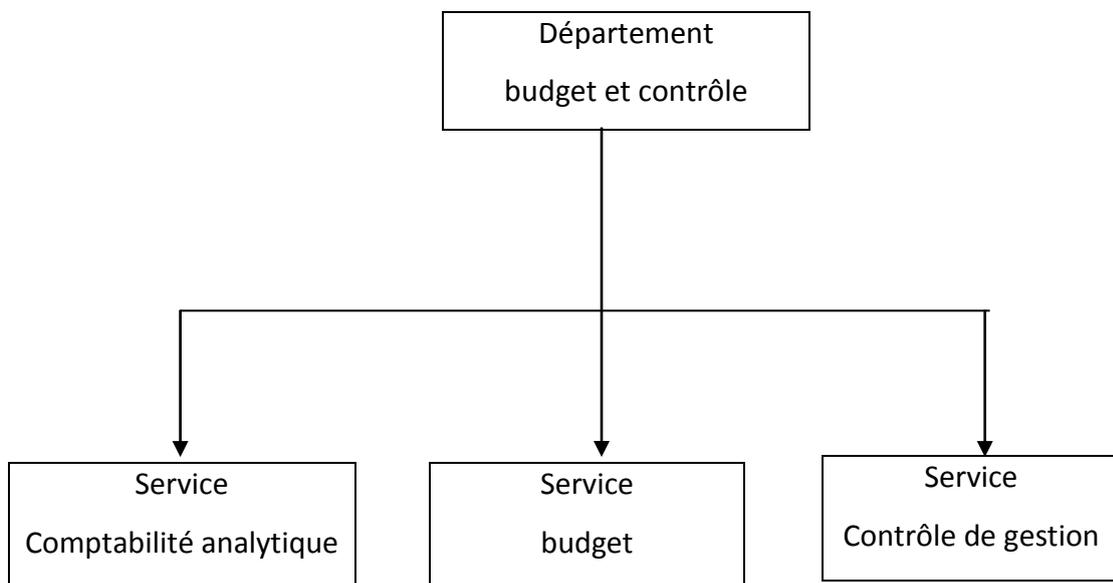
❖ **Maintenance industrielle** : c'est l'activité vache à lait de l'entreprise qui garantit un fond de roulement régulier à l'entreprise, le contrat signé entre l'entreprise et le client s'étale sur plusieurs années. Elle concerne les activités suivantes :

- Élaboration de procédures de testes hydrostatiques.
- Réalisation des travaux neufs induits par la maintenance industrielle.
- Gestion et mise à disposition des moyens nécessaires aux interventions. personnel, matériels.
- Exécution des de maintenance et des arrêts programmés.
- Élaboration de procédures de contrôle.
- Préparation d'opération de maintenance avec les services spécialisés du client.

3. Présentation du département budget et contrôle

Le service comptabilité et finance est sous la tutelle d'un département appelée « budget et contrôle » qui englobe 3 services voici son organigramme afin de voir la place du service comptabilité analytique dans son organigramme.

Figure 13 : Organigramme du département budget et contrôle.



Source : élaborer par nos soins sur la base des données de l'entreprise

❖ **Département budget et contrôle**

Ce département assure les taches et les responsabilités ci-dessous :

- Recommander au directeur Finances et comptabilité la structure d'organisation de son département, préparer les budgets correspondants et diriger les activités de son département dans les limites des budgets approuvés ;

- Recommander la politique de l'entreprise en matière de systèmes budgétaires et de contrôle et les procédures correspondantes ;
- Préparer, consolider et actualiser le plan à moyen terme de l'entreprise ;
- Organiser et assurer la comptabilité analytique de l'entreprise en vue de déterminer les coûts et les prix de revient.

➤ **Service comptabilité analytique**

Les tâches et responsabilités qu'elle assure sont :

- Veiller au respect de règles et procédures du système de comptabilité analytique en vigueur dans l'entreprise ;
- Déterminer les coûts et les prix de revient des projets et des structures et assurer leur diffusion ;
- Assurer la réception, le contrôle de la conformité et l'enregistrement de différentes factures transmises par les structures contractantes et les fournisseurs de l'entreprise, en respect du dispositif du contrôle mise en œuvre.

➤ **Service budget**

Les missions principales de ce service sont les suivants :

- Participer à l'élaboration du plan à moyen terme de l'entreprise ;
- Établir les comptes prévisionnels requis par la réglementation en vigueur ;
- Fournir aide et conseils aux différentes structures de l'entreprise en matière d'application des systèmes et procédures budgétaires ;
- Fournir périodiquement un rapport d'activités du service.

➤ **Service contrôle de gestion**

Ce service assure les taches ci-dessous :

- Participer à l'élaboration du tableau de bord de l'entreprise ;
- Réaliser à la demande de la hiérarchie, toute étude spécifique dans les domaines qui la concernent ;
- Assurer une liaison efficace avec les structures internes et/ou les organismes externes concernés par l'activité du service.

SECTION 02 : Présentation de calcul des coûts dans l'organisme d'accueil

1. Présentation du système de comptabilité de gestion de l'EN-GTP :

Le système de comptabilité de gestion en vigueur au sein de l'Entreprise « EN-GTP » est intégré à celui de la comptabilité financière.

Le principe de ce système « intégré » permet la transmission ou l'échange d'informations comptables entre les différentes comptabilités (financière et de gestion) d'une manière automatique tel que tout mouvement des comptes de gestion (classe 6 et 7) doit être **obligatoirement couplé** avec un compte analytique sinon le mouvement est rejeté par le centre de calcul (informatique).

Ce système est alimenté principalement par :

- Le sous-système **paie** pour les frais de personnel ;
- Le sous-système **stocks** pour les consommations de matières et fournitures ;
- Le sous-système **matériel et transport** pour les locations internes des moyens de réalisation ;
- **La comptabilité financière** pour les services externes, les impôts et taxes ;
- **La comptabilité de gestion** pour les prestations internes.

Le système de comptabilité de gestion de l'EN-GTP consiste à déterminer les coûts de revient de chaque centre de frais ou de profits de l'Entreprise (chantiers, ateliers et structures).

Enfin, la méthode de calcul des coûts appliquée à l'EN-GTP est celle des **coûts complets (Sections homogènes)**. Ce système a été implanté à l'EN-GTP dans les années 80 par un bureau d'étude canadien.

2. Répartition des charges :

Les charges enregistrées dans les comptes analytiques sont :

- Les charges directes ;
- Les facturations internes (prestations internes) ;
- Les charges indirectes (répartition des frais généraux)

2.1. Les charges directes :

Ces charges se rapportent directement aux centres de frais ou de profits concernés et sont cernées au niveau :

2.1.1. Les charges directes de la comptabilité financière :

Comme il est cité plus haut, le système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP est intégré à celui de la comptabilité financière. En effet, tout mouvement des comptes de gestion doit être obligatoirement couplé avec un compte analytique concerné sinon rejet systématique de l'écriture comptable.

2.1.2. Les charges directes du sous-système stocks : (pour les consommations)

Les bons de commandes internes établis par les responsables (d'une affaire, d'un atelier, ou d'une structure) pour la satisfaction de leurs besoins en consommables, pièces de rechange, carburants et fournitures de bureau. Ces bons sont adressés à la gestion des stocks qui établit à son tour des bons de sortie, ces derniers (copies) sont transmis au centre de calcul pour valorisation (au coût moyen pondéré) et imputation automatique de la charge au compte analytique concerné.

Le système de gestion stocks étant informatisé, toutes les opérations y afférentes sont facilement saisies.

2.1.3. Les charges directes du sous-système matériel de transport :

- **Location interne du matériel** : tous les mouvements du matériel de réalisation sont centralisés et saisis au niveau de la gestion matériel et transport sur des bons dits de position. Ces bons sont transmis au centre de calcul pour la valorisation automatique sur la base d'un taux journalier préalablement arrêté d'une part et l'imputation également automatique de la charge au compte analytique concerné d'autre part.
- **Prestations internes de transport de matériel et/ou de marchandises** : les prestations transport de matériel et/ou de marchandises par moyens propres de l'Entreprise sont centralisées et saisies au niveau de la gestion matériel et transport sur

des documents appelés « bordereaux de transport », ces derniers sont transmis au centre de calcul pour valorisation automatique (sur la base d'un tarif préalablement arrêté) et imputation également automatique de la charge sur le compte analytique concerné.

Comme pour le système de gestion des stocks celui de la gestion du matériel et transport est aussi informatisé, les opérations y afférentes sont facilement saisies.

2.1.4. Les charges directes du sous-système paie :

Le sous-système paie étant informatisé, les frais de personnel sont répartis automatiquement sur les comptes analytiques sur la base d'une feuille de pointage du personnel dûment renseignée par le responsable du centre de frais ou de profits.

2.2. Prestations internes (facturations internes) :

L'Entreprise dispose :

- Des ateliers mécaniques pour l'entretien du parc roulant ;
- Des ateliers de préfabrication charpente et tuyauterie ;
- Des ateliers de soudage et contrôle ;
- Des cantines et bases de vie.

2.2.1. Ateliers :

Les prestations fournies par les ateliers sont facturées aux centres demandeurs (affaires ou tout autre centre de frais) sur la base des notes de débit internes dûment établies par le responsable du centre prestataire et acceptées par le bénéficiaire de la prestation. Ces notes de débit internes sont transmises mensuellement au centre de calcul (informatique) pour valorisation et imputation de la charge au centre bénéficiaire de la prestation.

2.2.2. Bases de vie et cantines :

- Bases de vie : assurent la prise en charge en pension complète pour le personnel affecté dans les régions « SUD » ;
- Cantines : assurent le repas de midi pour le personnel exerçant dans les régions «

NORD ».

L'imputation de ces prises en charge (hébergement et nourriture) aux centres bénéficiaires se fait sur la base :

- De la feuille de pointage (pour déterminer le nombre de pensions ou repas servis) ;
- Des tarifs préalablement arrêtés à savoir :
 - 2.500 DA/agent/jour (pour la pension complète « SUD ») ;
 - 500 DA/agent/repas (pour le repas de midi « NORD »).

2.3. Les charges indirectes :

les charges indirectes sont celles relatives aux centres d'analyses (frais généraux). Elles se composent :

- Des frais de structures (siège),
- Des frais de structures (régions).

La répartition de ces frais généraux sur les comptes d'affaires se fait selon un taux normatif préalablement déterminé indexé sur le chiffre d'affaires réalisé. Ce taux s'applique comme suit :

- Frais de siège : 7% du chiffre d'affaires réalisé,
- Frais de régions : 13% du chiffre d'affaires réalisé.

Comme nous avons déjà mentionnés, la méthode utilisée par l'EN-GTP est la méthode des sections homogènes, et donc nous allons vous présenter les étapes de calcul des coûts par cette méthode, et pour cela nous avons choisi un des projets qui est le projet « **GR5** ».

Le projet **GR5** consiste en un système de transport de gaz par canalisation (STC) composé essentiellement d'un pipeline de 48"(pousse) de 765 km, d'un loop de 232 km de long, comprenant essentiellement des ouvrages concentrés et annexes (Terminal départ à Reggane, Terminal arrivé à Hassi-R'mel, postes de coupure, postes de sectionnement, postes de protection cathodique, points d'injection). Ce nouveau STC comprend aussi deux stations de compression, une situé à proximité de Krechba et l'autre à Hassi-R'mel. Le projet a démarré le 1^{er} avril 2013 et s'est achevé le 1^{er} août 2016. Voir les annexes (2.3).

3. Le calcul des coûts à l'EN-GTP

Le document synthèse de l'EN-GTP en matière de comptabilité analytique qui sert à transcrire tous les enregistrements comptables (imputations de charges et de produits) est

l'état des « réalisations budgétaires ». Cet état établi chaque fin de mois et fait ressortir les coûts et prix de revient **globaux** des différents centres de profits (affaires) de l'entreprise.

Voici la réalisation budgétaire du mois d'avril 2014 :

Figure 14 : état de la réalisation budgétaire

Réalisation budgétaire			
Chiffre d'affaires contractuel : 1988346000		AFFAIRE N° : 8552	
Date début travaux : 23/04/12		DESIGNATION: GAZODUC GR 5 Ø 48" REGANE	
Durée des travaux : 18		- KHRECHBA - HASSI R'MEL.	
Date contractuelle d'achèvement:			
Av. Contractuel: DER SITUATION:		SITUATION ARRÊTÉE AU MOIS: 04 / 2014	
Chiffre d'affaire/resultat	Antérieur	Mois	Cumul
Contractuel	536 341 036	76 543 702	612 884 738
Avenants	0	0	0
Travaux supplémentaires	0	0	0
Remboursement de débours	0	0	0
Travaux réalisés et non facturés	0	0	0
Dépense engagées	848 973 853	91 037 194	940 011 047
Frais généraux siège	37 543 873	5 358 059	42 901 932
Bénéfice / Perte	-350 176 689	-19 851 551	-370 028 241
Mpower:	Antérieur	Mois	Cumul
H. Imputées (Manpower+pers improductifs)	0	0	0
Manpower (Pers productifs)	0	0	0
Coefficient de productivité	0	0	0
Détail des dépenses engagées	Antérieur	Mois	Cumul
Matières et fournitures:			
Matière, fourniture et petits outillages	104 546 552	7 402 773	111 949 325
Carburants et lubrifiants	15 586 430	1 312 159	16 898 589
Fournitures de bureau et imprimés	328 944	31 339	360 283
Denrées et vivres	0	4 822	4 822
Procurement & Achat de travaux	0	0	0
Services:			
Transports et déplacements du personnels	10 815 643	2 102 367	12 918 010
Transports de marchandises et matériels	28 034 778	2 988 901	31 023 679
Location matériels et outillages	7 086 250	1 304 870	8 391 120
Entretiens et réparations	1 489 100	0	1 489 100
Réception	0	0	0
Trav. et prest. reçus des sous-traitants	19 352 037	1 916 072	21 268 109
Autres services	5 744 873	0	5 744 873
Hébergement et nourritures par tiers	4 586 950	0	4 586 950
Frais personnels:			
Salaires et charges	116 612 665	13 772 508	130 385 173
Ifri et indemnités	123 222 909	14 838 115	138 061 024
Primes	15 260 001	2 368 610	17 628 611
Impôts et taxes:			
T.A.I.C S/c.a	10 726 821	1 530 874	12 257 695
Autres impôts et taxes	0	0	0
Frais divers:			
Autres Charges Opérationnelles	2 000	0	2 000
Prestations internes:			
Location matériels et outillages	281 953 961	31 513 103	313 467 064
Transports de marchandises et matériels	0	0	0
Préfabrifications	5 744 870	0	5 744 870
Contrôle soudage	0	0	0
Hébergement et nourritures	28 154 734	0	28 154 734
Frais de structures base	69 724 335	9 950 681	79 675 016
Entretien et réparation	0	0	0
Autres Prestations	0	0	0
Total des dépenses engagées	848 973 853	91 037 194	940 011 047

INGENIEUR RESPONSABLE:.....

Source : document interne de l'entreprise

Ce tableau qui représente la réalisation budgétaire du mois d'avril 2014 nous met en valeur le calcul du résultat qui a été établie comme ceci :

Toutes les données ont été procurées par l'EN-GTP sachant que :

- **Les frais généraux du siège** représentent 7% du chiffre d'affaire contractuel
- **Les frais de la structure de base** représentent à son tour 13% du chiffre d'affaire contractuel.

On commence notre calcul par l'addition des dépenses engagé et les frais généraux du siège sachant que le premier représente une multitude de dépenses réparties en : matières et fournitures, service, frais personnel, impôts et taxes et frais divers.

Cette addition nous dévoile le montant total des charges afin de déduire ce dernier du chiffre d'affaire contractuel, cette opération nous a donné un résultat négatif (-19 851 551) ce qui signifie une perte pour l'entreprise.

4. Constats de la méthode des sections homogènes

Après avoir effectué toutes les étapes de calcul de coût de revient par la méthode utilisée par « l'EN-GTP », nous avons pu ressortir les points suivants :

- L'utilisation de la méthode des sections homogènes présente des inconvénients quant à l'imputation des coûts indirects (charges communes) et à celles des prestations internes où s'absente la division de l'entreprise en centres de responsabilité. Il est à noter que cette méthode qui pour certaines rubriques utilise les coûts réels (coûts constatés) et pour d'autres des coûts préalablement calculés et ou standards se caractérise par une certaine lenteur procédurière. Or la disponibilité de l'information dans les délais acceptables est essentielle.
- Les frais généraux (frais de siège) sont imputés arbitrairement sur les centres de profits en fonction du chiffre d'affaires réalisé et selon un taux normatif préalablement déterminé.
- Les prestations internes sont imputées aux centres bénéficiaires sur la base de « notes de débit interne ».
- L'imputation des frais de personnel s'effectue en fonction de la dernière affectation et ce quel que soit le mouvement opéré durant le mois. Aussi, il a été constaté dans la pratique que beaucoup de projet supportent à tort des charges salariales qui ne leur sont aucunement dues.

- Les stocks sont considérés (aussi bien par le système stocks que par la comptabilité) entièrement consommés et imputé aux chantiers destinataires de ces matières. En conséquence, cette pratique réduit la fiabilité des coûts de la période considérée car les sorties de stocks sont valorisées au coût moyen pondéré.
- L'imputation du matériel utilisé par les centres de frais et ou de profits sur la base d'un taux de location journalier préalablement calculé datent de plusieurs années et ne font pas l'objet de révisions périodiques. Ainsi, l'imputation automatique de la location du matériel sur la base de trente (30) jours et ce quel que soit le lieu géographique d'utilisation.

SECTION 03 : Essai d'application de la méthode ABC sur le projet GR5

Mise à part la méthode de calcul des coûts empruntée par l'EN-GTP, nous allons proposer et essayer de mettre en œuvre le modèle ABC qui n'est pas encore effectif au sein de cette entreprise, en respectant toutes les étapes et les techniques nécessaires à la réussite du projet de mise en place. Nous allons pour ce fait se baser sur cette méthode pour le calcul du coût de revient du projet déjà choisis dans la section précédente.

1. Identification des activités

Afin d'identifier les activités, nous avons, suite à divers entretiens avec les chefs de direction, à l'analyse documentaire et à l'observation, ressorti les différentes activités existantes au niveau du projet GR5. Les activités retenues sont au nombre de 14 activités.

Et pour faciliter le travail dans ce qui suit nous avons proposé un code pour chaque activité

Le tableau suivant retrace les activités :

Tableau 4 : la liste des activités

Code	Nom de l'activité	Définition de l'activité
A1	Transport bardage et pré-alignement	Transport, déchargement et alignement des tubes le long de la piste de travail.
A2	Cintrage	Modification de la courbure des tubes afin d'assurer les changements de direction.
A3	Soudage	Assemblage des tubes bout à bout au niveau de site.
A4	Radiographie	Vérification de l'état des soudures par la source radioactive qui met des rayons "γ" Gamma qui seront interprétés par des films au laboratoire.

A5	Enrobage	Un enrobage de la canalisation par une peinture (Protegol) assure sa protection.
A6	Mise en fouille	Mise en place les tronçons de canalisation dans la tranchée.
A7	Direction /Administration	La gestion du projet et du personnel.
A8	Topographie	La constatation du bon achèvement et la surveillance des travaux terminés.
A9	HSE / Infirmierie	Les soins aux personnels, en vue de maintenir ou d'améliorer leur état de santé.
A10	Logistique	Gérer tout ce qui concerne le transport.
A11	Maintenance et entretien	La réparation des équipements
A12	Catering	Fournir le service de la restauration.
A13	Contrôle assurance/qualité	Contrôler l'assurance et la qualité.
A14	Magasin	Gérer le stock.

Source : Élaboré par nos soins sur la base des données collectées.

2. Identification et rattachement des ressources aux activités

Après avoir défini les activités, il est nécessaire d'identifier l'ensemble des ressources consommées par ces activités et les inducteurs de ressources.

Tableau 5 : présentation des ressources et des inducteurs de ressources

Ressources	Inducteur de ressources
Personnels	Heures main-d'œuvre
Location équipements, matériels	Heures machines
Electrodes	Nombre d'électrodes utilisés
Disques de meules	Nombre de disques de meules utilisés
Sangles	Nombre de sangles utilisés
Etuves	Nombre d'étuves utilisés
Gasoil	1 L de gasoil utilisé
Equipements de protection	1 Lot d'équipement de production utilisé
Elingues	Nombre d'élingues utilisés
Sacs de jute	Nombre de sacs de jute utilisés
Films	Nombre de films utilisés
Révéléateur	1 L de révélateur utilisé
Fixateur	1 L de fixateur utilisé
Sable fin	1 Kg de sable de fin utilisé
Protegol	1 Kg de protegol utilisé

Source : Élaboré par nos soins sur la base des données collectées.

Les ressources susmentionnées sont consommées par les activités. Afin d'obtenir le coût total des ressources consommées par une activité, il convient de faire la somme des coûts des ressources qui permettent sa réalisation. Les ressources sont rattachées soit directement aux activités soit par inducteurs d'activités lorsqu'elles sont consommées par plusieurs activités à la fois.

Le tableau suivant représente la matrice Activités/Ressources :

Tableau 6 : la matrice activité/ressources

Ressources/	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13	A14
-------------	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----	-----	-----	-----	-----

Activités														
Personnels	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
Matériels	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×		×	×	
Electrodes			×											
Disques de meules			×											
Sangles		×	×											
Etuves			×											
Gasoil	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×		×	×	
Equipement de protection	×	×	×	×	×	×								
Elingues	×	×												
Sacs de jute	×													
Films				×										
Révéléateur				×										
Fixateur				×										
Sable fin					×									
Protégol					×									

Source : Élaboré par nos soins sur la base des données collectées.

Une fois les inducteurs de ressources déterminés, il convient d'identifier les inducteurs de coût d'activités.

3. Identifications des inducteurs de coût :

Les inducteurs de coûts permettent de mesurer la consommation des activités par les objets de coûts. Ils pourraient s'apparenter à des unités d'œuvre. Les entretiens avec les chefs de départements, l'analyse documentaire et l'observation nous ont permis de déterminer les inducteurs de coût d'activité. Ils sont récapitulés dans le tableau suivant :

Tableau 7 : présentation des inducteurs de coût d'activités.

Code	Activités	Inducteurs de coût
A1	Transport bardage et pré-alignement	1 mètre linéaire de pipes bardées
A2	Cintrage	Nombre d'unités
A3	Soudage	Nombre de joints soudés
A4	Radiographie	Nombre de joints vérifiés
A5	Enrobage	Nombre de joints enrobés
A6	Mise en fouille	1 mètre linéaire de pipeline
A7	Direction /Administration	Heures de travail
A8	Topographie	Nombre d'heures de topographie
A9	HSE / Infirmierie	Heures de travail
A10	Logistique	Heures matériels
A11	Maintenance et entretien	Nombre d'heures de maintenance
A12	Catering	Nombre d'heures de catering
A13	Contrôle assurance/qualité	Nombre d'heures de contrôle
A14	Magasin	Heures de travail

Source : Élaboré par nos soins à l'aide de l'annexe n°04.

Pour faciliter la tâche dans les étapes suivantes nous avons donné à chaque inducteur retenu un code comme le montre le tableau suivant :

Tableau 8 : codification des inducteurs.

Code d'inducteurs	Inducteurs
I1	1 mètre linéaire de pipes bardées
I2	Nombre d'unités
I3	Nombre de joints soudés
I4	Nombre de joints vérifiés
I5	Nombre de joints enrobés
I6	1 mètre linéaire de pipeline
I7	Heures de travail
I8	Nombre d'heures de topographie
I9	Heures matériels
I10	Nombre d'heures de maintenance
I11	Nombre d'heures de catering
I12	Nombre d'heures de contrôle

Source : Élaboré par nos soins.

Le calcul des coûts de chaque activité est une étape cruciale pour arriver à déterminer le coût de revient du projet.

Le tableau ci-dessous représente le coût de chaque activité :

Tableau 9 : Coût des activités

Code	Activités	Montant de l'activité
A1	Transport bardage et pré-alignement	5562838,64

A2	Cintrage	6239441,18
A3	Soudage	33191241,94
A4	Radiographie	6291597,37
A5	Enrobage	19229085,36
A6	Mise en fouille	2480173
A7	Direction/Administration	4242654,73
A8	Topographie	403449,64
A9	HSE / Infirmierie	625601,22
A10	Logistique	4353750,62
A11	Maintenance et entretien	3890812,33
A12	Catering	4197065,2
A13	Contrôle assurance/qualité	1248643,1
A14	Magasin	321899,31

Source : Élaboré par nos soins sur la base des données collectées et à l'aide de l'annexe n°05 et 06.

4. Regroupement des activités qui ont le même inducteur de coût :

Les inducteurs de coûts peuvent être communs à plusieurs activités ainsi l'activité ayant le même inducteur de coûts sont regroupés en « centre de regroupement ».

Le tableau suivant représente la matrice inducteurs/ activités :

Tableau 10 : matrice activités / inducteurs

	I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7	I8	I9	I10	I11	I12
A1	×											
A2		×										
A3			×									
A4				×								
A5					×							
A6						×						
A7							×					
A8								×				
A9							×					
A10									×			
A11										×		
A12											×	
A13												×
A14							×					

Source : Élaboré par nos soins sur la base des données collectées.

Au niveau des activités du projet GR5, on remarque que l'inducteur de coût « Heures de travail » apparaît dans trois activités notamment : direction /administration, HSE / infirmerie et magasin ce qui nécessite le regroupement de ces activités dans le même centre. Dans ce qui suit nous allons présenter les coûts des centres de regroupement.

Tableau 11 : regroupement des activités.

Centre de regroupement	Activités	Coût d'activité	Coût du centre
CR1	A1	5562838,64	5562838,64
CR2	A2	6239461,18	6239461,18

CR3	A3	33191241,94	33191241,94
CR4	A4	6291597,37	6291597,37
CR5	A5	19229085,36	19229085,36
CR6	A6	2480173	2480173
CR7	A7	4242654,73	5190155,26
	A9	625601,22	
	A14	321899,31	
CR8	A8	403449,64	403449,64
CR9	A10	4353750,62	4353750,62
CR10	A11	3890812,33	3890812,33
CR11	A12	4197065,2	4197065,2
CR12	A13	1248643,1	1248643,1

Source : Élaboré par nos soins.

Les inducteurs sont définis donc il faut déterminer leurs volumes. Il permettra le calcul du coût unitaire des différents inducteurs obtenus par le rapport entre la somme des charges consommées par le centre de regroupement sur le volume total de l'inducteur.

Le tableau suivant représente le calcul du coût unitaire des inducteurs de coûts d'activités :

Tableau 12 : le coût unitaire des inducteurs de coûts d'activités

Centre de regroupement	Coût du centre	Volume de l'inducteur	Coût de l'inducteur
CR1	5562838,64	6539	850,7170271

CR2	6239461,18	175	35654,06389
CR3	33191241,94	671	49465,33821
CR4	6291597,37	648	9709,255201
CR5	19229085,36	338	56890,78509
CR6	2480173	3442	720,5615921
CR7	5190155,26	2232	2325,338378
CR8	403449,64	558	723,0280287
CR9	4353750,62	4278	1017,7070
CR10	3890812,33	1674	2324,2607
CR11	4197065,2	4464	940,2027778
CR12	1248643,1	1488	839,1418683

Source : Élaboré par nos soins sur la base des données collectées.

5. Affectation des charges directes, et imputation des charges indirectes aux coûts des produits :

A partir du projet GR5, l'entreprise EN-GTP ne se dispose qu'un seul produit « Pipeline », du coup il consomme la totalité des charges directes et indirectes du projet.

Tableau 13 : affectation des charges directes

charges directes	Pipeline
Produit	
Transport bardage et pré-alignement	5562838.64
Cintrage	6239461.18
Soudage	33191241.94
Radiographie	6291597.37
Enrobage	19229085.36
Mise en fouille	2480173
Total des charges directes	72994397.49

Source : Élaboré par nos soins.

Le coût direct unitaire d'un mètre linéaire de pipeline égale à :
 $72994397.49 / 3442 = 21206.97196$ DA

Tableau 14 : affectation des charges indirectes

charges indirectes	Pipeline
Produit	

Direction /Administration	4242654.73
Topographie	403449.64
HSE / Infirmierie	625601.22
Logistique	4353750.62
Maintenance et entretien	3890812.33
Catering	4197065.2
Contrôle assurance/qualité	1248643.1
Magasin	321899.31
Total des charges indirectes	19283876.15

Source : Élaboré par nos soins.

Le coût indirect unitaire d'un mètre linéaire de pipeline égale à :
 $19283876.15 / 3442 = 5602.5207$ DA

6. Calcul du coût de revient :

Les charges supplétives : représentent les coûts d'utilisation des capitaux investis par l'entreprise et qui sont intégrés dans l'évaluation des coûts du produit.

Après communication du taux de la banque d'Algérie nous avons ramené à la période étudiée le montant du capital investi par le taux retenu.

Tableau 15 : les charges supplétives.

Capitaux investis (année 2014)	820765014.1
Taux du capital	5.75%
Charges supplétives	47193988.31
Charges supplétives / mois	3932832.359

Source : Élaboré par nos soins sur la base des données collectées.

Tableau 16 : le coût de revient du produit réalisé

Produit	Pipeline
Les charges directes	72994397.49
Les charges indirectes	19283876.15

Les charges supplétives	3932832.359
Le coût de revient	96211106

Source : Élaboré par nos soins.

Le coût de revient unitaire d'un mètre linéaire de pipeline égale à :
 $96211106 / 3442 = 27952.0935$ DA

7. Constats et analyse de l'écart :

- L'absence d'un management transversal et des fiches processus rend difficile l'identification des activités et les ressources consommées par ces dernières ;
- Les inducteurs retenus représentent les unités de mesure utilisées par l'entreprise ;
- L'indisponibilité et la confidentialité des informations de l'entreprise ;
- La mauvaise circulation de l'information interne aboutit à une disposition aléatoire et dissipée ;
- Un écart positif entre le coût de revient d'un pipeline par la méthode utilisée par l'EN-GTP et le coût de revient de ce dernier par la méthode ABC.

Tableau 17 : écart entre les deux méthodes.

	Méthode des sections homogènes	Méthode ABC
Coût de revient unitaire	28005.59355	27952.0935
Écart		53.5

Source : Élaboré par nos soins à l'aide des résultats obtenus.

L'application de la méthode ABC au calcul du coût de revient d'un pipeline, a permis de dégager un écart positif de 53.5 DA.

Conclusion

Le système de comptabilité de gestion mis en œuvre à l'EN-GTP, est devenu obsolète et inefficace. Cela est dû à l'absence de la prise en charge des problèmes rencontrés, certains étant liés au système et d'autres à son fonctionnement.

La méthode des sections homogènes utilisée par l'EN-GTP, permet de renseigner sur les coûts de revient globaux des produits et des affaires, en prenant la quasi-totalité des charges.

La politique de répartition des charges indirectes suivis par l'EN-GTP se fait en fonction de chiffre d'affaires réalisé suivant un taux normatif préalablement déterminé. Cette répartition n'est pas toujours respectueuse de la réalité car le chiffre d'affaires est un paramètre de productivité.

L'objectif initial de ce travail était de mettre en place une comptabilité à base d'activités permettant à l'EN-GTP de réorganiser et répartir les charges d'une façon convenable et raisonnable, et de réduire le coût de revient du pipeline à 53.5 DA par 1 mètre linéaire, ce qui permet à l'entreprise d'améliorer sa marge de sécurité et d'augmenter sa part de marché.

Conclusion générale

Conclusion générale :

Face à l'instabilité de l'environnement concurrentiel, l'entreprise doit se préparer à affronter l'avenir et de prendre des décisions rationnelles et munir un moyen de prévention contre toutes formes de menaces pouvant affecter la pérennité de cette dernière.

La conception d'une comptabilité de gestion par la méthode ABC répond à un besoin de système de gestion moderne et performant, les méthodes traditionnelles n'étant plus adaptées au contexte économique actuel.

Ce choix permet d'affronter un environnement en constante évolution, une innovation technologique toujours plus importante. De plus, il fournit une base pour la gestion des activités de sorte à maîtriser les coûts pour fixer des prix pour une meilleure rentabilité dans une optique d'optimisation.

La méthode ABC constitue une quasi-révolution comparée aux méthodes traditionnelles calcul des coûts. Elle permet une vision transversale de l'entreprise et une affectation plus précise des charges indirectes. Elle fournit des informations précises pour aider à la prise de décision.

Notre stage au sein de la EN-GTP, bien qu'il a été caractérisé par une courte durée nous a permis de concrétiser nos acquis théoriques sur la comptabilité de gestion et leur méthode de calcul de coût de revient et une mise en place de la méthode ABC dans lesquelles on a essayé de vérifier nos hypothèses.

❖ Constats et test des hypothèses

En transposant la théorie sur la pratique, nous avons pu tirer les résultats suivants :

- **La première hypothèse est confirmée :** Le fait que l'entreprise arrive à calculer ses coûts, en utilisant les méthodes de calcul des coûts de la comptabilité de gestion, qui restent plus au moins déficientes et ne répondent pas à la totalité des objectifs tracés par l'entreprise.
- La répartition des charges indirectes à travers les activités que la méthode à base d'activité nous a permis de découvrir ainsi que l'identification des ressources consommées et le calcul de la valeur des coûts nous **confirme la seconde hypothèse.**
- **La troisième hypothèse est confirmée :** car la mise en place de la méthode (ABC) a permis d'économiser cinquante-trois virgule cinq dinars algérien sur le coût de revient unitaire, grâce à la répartition rigoureuse des charges indirectes, donc la mise en place

d'une comptabilité à base d'activités répond à un besoin de gestion moderne et performant.

❖ **Recommandations :**

Pour rendre facile la mise en œuvre de la comptabilité à base d'activités au sein de toute entreprise, nous proposons un ensemble de suggestions :

- Réussir à mettre en place un management transversal ;
- Elaborer des fiches processus pour faciliter l'identification des activités ;
- Fixer des objectifs clairs et identifiés correctement ;
- Décrire les activités et modéliser les processus, et s'assurer d'avoir accès à la bonne information échangée et communiquée tout au long du processus ;
- Acquérir un logiciel spécialisé qui comporte un module de comptabilité par activités suivi de la formation du personnel pour son utilisation par les agents les plus concernés.

❖ **Perspectives de la recherche :**

La comptabilité à base d'activités a un avenir prometteur dans le sens où elle œuvre des perspectives de gestion par processus. Donc c'est clair que la mise en place d'un management par activités (ABM), qui est le prolongement logique de l'ABC.

Les suites de notre travail de recherche pourraient également se pencher sur les thématiques suivantes :

- ❖ Qu'apporte de plus la méthode ABC à la pertinence des résultats obtenus ?
- ❖ Quelle est la démarche à suivre pour obtenir des inducteurs de coût et de ressource précis pour faciliter la prise de décision ?
- ❖ La méthode ABC peut assurer une meilleure circulation de l'information, pour une prise de décision plus réactive et plus efficace ?
- ❖ Dans l'environnement d'aujourd'hui, pourquoi ne pas toujours utiliser des méthodes similaires à la méthode ABC ?

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE :**Ouvrages**

- ABDELKRIM TOUDJINE, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, ben-Aknoun Alger, 2005.
- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion/manuel et application », Éditions DUNOD, Paris, 2010.
- BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Malesherbes, Paris, 1994.
- BIOSVERT Hugues, « la comptabilité par activité », 1 ère édition, ERPI, Québec, 1998.
- Bosc P.L. & Mendoza C. « Le management de la performance », ECM, Paris.1994.
- BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », édition BERTI, ALGER, 1998.
- Brigitte Doriath, Mchel Lozato, Paula Mendes, Pascal Nicolle, «comptabilité et gestion des organisations», Dunod, 7^{ème} édition, Paris, 2010.
- BurlandAlain, SAADA Toufik et Simon Claude, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 1995.
- C.Jones & D.Dugale, « The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity », Accounting Organization And Society, volume 27, 2002.
- Demeestre R. & Lorino P. & Mottis N, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 4^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2009.
- D.Genelot, « Manager dans la complexité : Réflexions à l'usage des dirigeants », INSEP CONSULTING édition, 2001.
- DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, 4ème édition, 2003.
- DUPUY Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition ECONOMICA, paris, 2003.
- GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, Paris, 2000.
- GOSSELIN Maurice et OUELLET Gino, « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activité : qu'avons-nous vraiment appris ? », Comptabilité- Contrôle- Audit, Tome 05, Volume 01, Mars 1999.
- Hans BRANDENBURG Jean-Pierre WOJTYN, « l'approche processus mode d'emplois », Éditions d'Organisation, 2003.
- Heneri. Bouquin, « Comptabilité de gestion », édition economica, 3^{ème} édition, Sirey, 1993.
- Heneri. BOUQUIN, « Le contrôle de gestion », PUF, 6^{ème} édition, Paris, 2004.

- Helene Löning Et (AL), « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, p82
- Hugues BIOSVERT, « la comptabilité par activité », 1^{ère} édition, ERPI, Québec, 1998.
- Jacques Lemonnier, « le management transversale » 30outils pour favoriser l'intelligence collective, édition VUIBERT, Paris, 2002.
- LORINO. P, MOTTIS. N, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », édition Dunod, 2ème édition, Paris, 2004.
- MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », édition Dalloz, Paris, 1998.
- Margerin J, Ausset G, « Comptabilité analytique outil de gestion aide à la décision », SEDIFOR, 5^{ème} édition, 1984.
- Micheal Gervais, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, édition Économica, Paris, 2000, p115.
- Mottis N. « Le contrôle de gestion », 2ème édition, éditions EMS, Paris, 2006.
- N. ANYHONY, « Reminiscences about Management Accounting », Journal of Management Accounting Research, 1989.
- Patrick BOISSELIER, « contrôle de gestion », édition Vuibert.
- PIGET PATRICK, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, édition Économica, Paris, 2003.
- P.LORINO, « Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités », Dunod, Paris, 1991.
- P. Lorino, « Méthodes et pratique de la performance », Éditions d'Organisation, 3ème édition, Paris, 2003, P191.
- P. Lorino, « le contrôle de gestion stratégique la gestion par les activités », édition Dunod, paris, 1991.
- P. Lorino, H. Bouquin, « Comptabilité de gestion », 3^{ème} éditions, Economica, Paris, 2004.
- SAHRAOUI ALI, « comptabilité analytique de gestion », exercice et études des cas corrigés, éditions Berti, Alger, 2004.
- Thierry Jacquot, Richard Milkoff, « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Dareios & Pearson Education, Paris, 2007.
- Zelinschi Dragoş. « GENÈSE ET ÉVOLUTIONS D'UNE INNOVATION : LA MÉTHODE ABC », la place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, may 2009.

Articles et périodiques

- CUCUZZA Thomas et NESS Joseph, Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC, Article, Harvard Business Review, Editions d'organisation, Paris 1999, (selon une étude faite dans deux entreprises américaines, Chrysler corporation et Safetyclean corporation).
- Elhamma A. « la comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence », Revue du chercheur, N°08,2010.
- Pierre Mevelle, « Qu'est-ce qu'une activité ? », Revue française de comptabilité, n°238,1992. Cité par T.Jacquot et R.Milkoff, « Comptabilité de gestion », Dareios & Pearson édition, France, 2007.
- TANNOUS Jean, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », Revue Proche-Orient de la faculté de gestion et de management de l'université saint joseph-n°15-, 2003.

Sites WEB

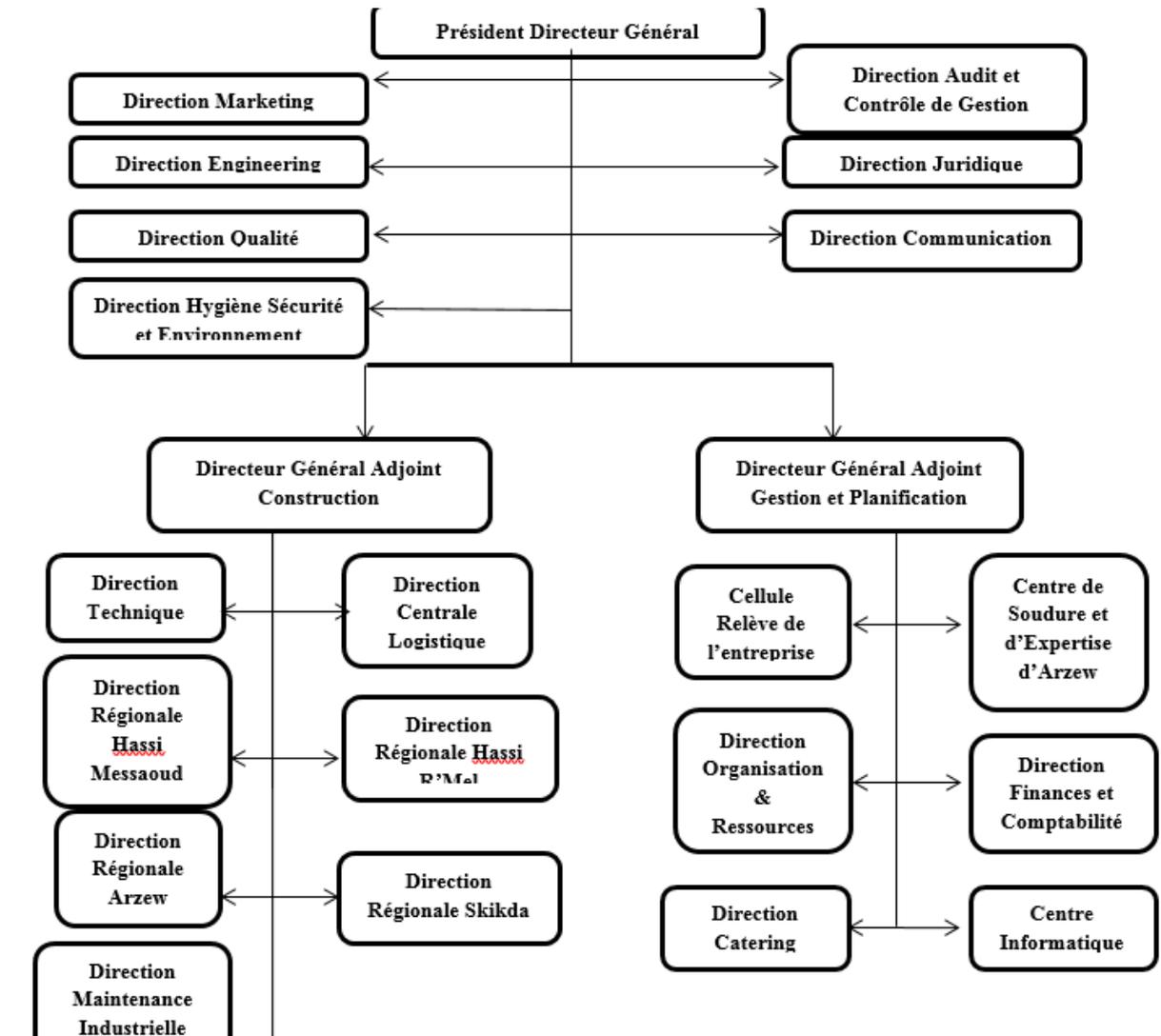
- JY Baudot, <http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html>.
- <https://www.compta-facile.com/comptabilite-analytique-definition-utilite-calcul-de-couts>.
- http://unt.unice.fr/auneg/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_03.html.
- <http://www.jybaudot.fr/Gestion/imputarat.html>.
- Article www.passerelles-eje.info.
- <http://www.howtobecome-manager.fr/04-management-des-processus/les-3-types-de-processus.html>.
- <https://www.qualiblog.fr/principes-generaux-de-la-qualite/mettre-en-oeuvre-une-demarche-qualite-en-10-etapes/>.

Mémoires

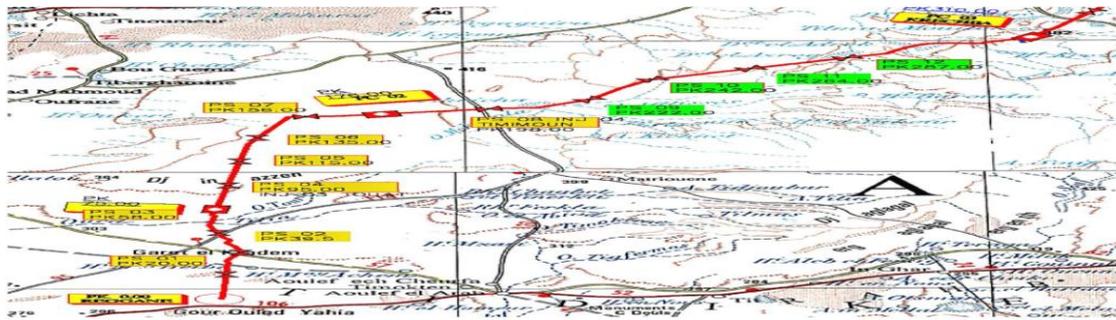
- Abdelghani Benderiouch, « Mise en place et exploitation d'une comptabilité »

Annexes

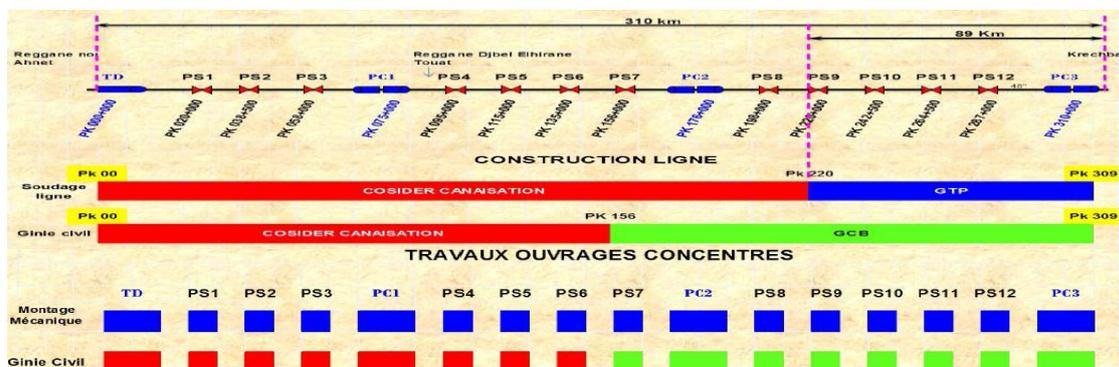
Annexe n°1 : l'organigramme de l'EN-GTP.



Annexe n°02 : location géographique du GR5



Annexe n°03 : schéma représentant les entreprises participantes dans l'élaboration du GR5



Annexe n°04 : les quantités réalisées du projet GR5 durant le 04/ 2014

Activité	unité	quantités réalisées
Transport bardage et Pré-alignement	ML	6539
Cintrage	unité	671
Soudage	Joint soudé	175
Radiographie	Joint vérifié	648
Enrobage	Joint enrobé	338
Mise en fouille	ML	3442

Annexe n°05 : ensemble du matériels utilisés dans la réalisation du projet durant le 04/2014.

Matériels	NB
Cabine laboratoire	01
Postes à souder semi-automatique	20
Postes à souder autonome	31
Side-boom	13
Camion fardier/20T	7
Cintreuse 46/48	02
Clamps intérieur	02
Machine soudage canalisation automatique	10
Sableuse	02
Machine enrobage	01
Diabolo a galets	04
Grue 30/35/50T	5
Véhicule T.T/Ambulance	12
Camion citerne gasoil	02
Camion citerne a eau	01
Camion et bus T personnel	12
Chargeur/chargeur a pince	03
Retro chargeur	01
Tracteur Pn/Ch	06
Groupe électrogène	07
Compresseur 7/14/20 bar	06
Citerne Gasoil 50 000L	02
Source radio	02
Remorque	06
Camion 2.5T	04

Annexe n°06 : ressources consommées dans la réalisation du projet durant le 04/2014.

Ressources	Nb
Personnel	324 personnes
Location équipements, matériels	162 unités
Electrodes	6780 unités
Disques de meules	99 unités
Sangles	07 unités
Etuves	07 unités
Gasoil	407800 L
Equipement de protection	07 lots
Elingues	01 unité
Sacs de jute	272 unités
Films	8052 unités
Révélateur	20 L
Fixateur	20 L
Sable fin	1600 kg
Protégol (A/B)	7200 kg

Table des matières

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENT	
DEDICACE	
SOMMAIRE.....	I
LISTE DES ABREVIATIONS.....	IV
LISTE DES FIGURES.....	III
LISTE DES	
TABLEAUX.....	ERREU
R ! SIGNET NON DEFINI.	
LISTE DES ANNEXES.....	V
RÉSUMÉ	VI
ABSTRACT.....	VII
INTRODUCTION GENERALE :	A-E

CHAPITRE 01 : Notions de base sur la méthode des couts complets classique

Introduction.....	2
-------------------	---

SECTION 01 : Notions et aspects sur la comptabilité de gestion.....3

1. Aperçu sur la comptabilité de gestion.....	3
1.1. Historique de la comptabilité de gestion.....	3
1.2. Évolution de la comptabilité de gestion	4
1.2.1. La comptabilité industrielle	4
1.2.2. La comptabilité analytique d'exploitation	5
1.2.3. La comptabilité de gestion	5
1.3. Définition de la comptabilité de gestion	6
1.4. Caractéristiques de la comptabilité de gestion.....	7
1.5. Outils de la comptabilité de gestion	7
1.5.1. Les méthodes de calcul des coûts	7
1.5.2. Les outils de planifications et de gestion.....	8
1.6. Les objectifs de la comptabilité de gestion	8
1.7. La comptabilité de gestion et d'autres disciplines	9
1.7.1. La Relation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion	9
1.7.2. Caractéristiques des deux types de comptabilité	10
1.7.3. La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion	11

SECTION 02 : La démarche de calcul des coûts selon la méthode des coûts complets classique..... 12

1. Coût complet et coût de revient	12
2. Structure des coûts	12
3. La démarche de calcul des coûts complets	13
3.1. Démarche générale	13
3.2. Schéma de production et modèle hiérarchique de calcul des coûts	13

3.3. Notion de coûts hors production	13
4. Le calcul des coûts complets classiques.....	14
4.1. La méthode des sections homogènes ou centres d'analyse	14
4.1.1. Définition de sections homogène	14
4.1.2. Principes et notions des sections homogènes	15
4.1.3. Le processus de calcul des sections homogènes	16
4.1.4. L'enchaînement des coûts	19
4.1.5. Les avantages de la méthode des sections homogènes.....	21
4.1.6. Les inconvénients de la méthode des sections homogènes.....	21
4.2. Cas d'activité saisonnière	22
4.2.1. Définition de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes	22
4.2.2. Principes de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes.....	22
4.2.3. Les avantages de la méthode de l'imputation des charges fixes	24
4.2.4. Les inconvénients de la méthode de l'imputation des charges fixes	24
4.3. les intérêts et les limites des méthodes de coûts complets classiques	25
4.3.1. Les intérêts des méthodes des coûts complets classique.....	25
4.3.2. Les limites des méthodes des coûts complets classique.....	25

SECTION 03 : L'évolution de la méthode des coûts complets.....27

1. Aperçu sur l'évolution des méthodes des coûts complets.....	27
2. Les limites des méthodes des coûts complets classiques	28
Conclusion.....	30

CHAPITRE 02 : Les aspects techniques de la comptabilité à base d'activité (ABC)

Introduction.....	32
-------------------	----

SECTION 01 : Origines et principes de base de la méthode ABC..... 33

1. Généralités sur la comptabilité à base d'activité	33
1.1. Historique et Origines de la comptabilité à base de d'activités	33
1.2. Définition de la comptabilité à base d'activités (ABC)	34
1.3. Les attentes de la comptabilité à base d'activités (ABC)	35
2. Principes et domaines d'application de la comptabilité à base d'activités	36
2.1. Principes de l'ABC	36
2.2. Les notions de la méthode ABC	37
2.2.1. Les types d'inducteurs	39
3. Les apports de la méthode ABC	40
4. Intérêts de la méthode ABC	41
5. Limites de la méthode ABC	41

SECTION 02 : Préalables de la mise en place de la comptabilité à base d'activité

.....	43
1. Domaine d'utilisation de la comptabilité à base d'activité	43
2. La mise en place d'un management transversale	43
2.1. Définition et spécificités du management transversal	44
2.1.1. Définition du management	44
2.1.2. Définition de la transversalité.....	44
2.1.3. Définition du management transversale	44
2.1.4. Spécificités du management transversal	45
2.2. Les étapes de mise en place du management transversale	45

2.2.1. Définition, caractéristiques et typologie du processus :	45
2.2.2. Définition de l'approche processus	47
2.3. Méthodologie générale pour gérer et améliorer l'approche processus	48

SECTION 03 : Les étapes essentielles de la mise en place de la comptabilité à base d'activités..... 51

1. Démarche de la comptabilité à base d'activités	51
1.1. L'élaboration de la liste des activités	51
1.2. Affectation des ressources aux activités	51
1.3. Calcul des coûts des activités	52
1.4. Choix des inducteurs de coût	52
1.5. Regroupement des activités par inducteur	53
1.6. Calcul du coût unitaire des inducteurs	53
1.7. Affectation du coût des activités aux coûts des produits	53
2. Condition de la mise en œuvre de l'ABC.....	55
Conclusion.....	56

CHAPITRE 03 : La mise en place d'une comptabilité à base d'activités au sein de l'EN-GTP

Introduction.....	58
-------------------	----

SECTION 01 : Présentation de l'organisme d'accueil 59

1. Présentation de l'EN-GTP.....	59
1.1. Historique de l'EN-GTP	59
1.2. Présentation de l'entreprise ENGTP	60
1.3. Fiche signalétique de l'ENGTP	62
1.4. Les marchés de l'EN-GTP	62
2. L'organisation de l'entreprise EN-GTP	63
2-1 L'organigramme de l'entreprise	63
2.2. Missions et Objectifs de l'EN-GTP	63
2.2.1. Les missions de l'EN-GTP.....	63
2.2.2. Les objectifs de l'EN-GTP	64
2.3. Les activités de l'EN-GTP	64
3. Présentation du département budget et contrôle.....	65

SECTION 02 : Présentation de calcul des coûts dans l'organisme d'accueil 67

1. Présentation du système de comptabilité de gestion de l'EN-GTP	67
2. Répartition des charges	68
2.1. Les charges directes	68
2.1.1. Les charges directes de la comptabilité financière	68
2.1.2. Les charges directes du sous-système stocks (pour les consommations).....	68
2.1.3. Les charges directes du sous-système matériel de transport :	68
2.1.4. Les charges directes du sous-système paie	69
2.2. Prestations internes (facturations internes)	69
2.2.1. Ateliers	69
2.2.2. Bases de vie et cantines	69
2.3. Les charges indirectes	70
3. Le calcul des coûts à l'EN-GTP.....	70

4. Constats de la méthode des sections homogènes	72
--	----

SECTION 03 : Essai d'application de la méthode ABC sur le projet GR5 74

1. Identification des activités	74
2. Identification et rattachement des ressources aux activités	76
3. Identifications des inducteurs de coût	78
4. Regroupement des activités qui ont le même inducteur de coût	81
5. Affectation des charges directes, et imputation des charges indirectes aux coûts des produits..	83
6. Calcul du coût de revient	84
7. Constats et analyse de l'écart	85

CONCLUSION.....	86
-----------------	----

CONCLUSOIN GENERALE	88
----------------------------------	----

BIBLIOGRAPHIE	91
----------------------------	----

ANNEXES**TABLE DES MATIERES**