

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

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

Option : Comptabilité et finance

Thème :

la mise en place de la comptabilité à base d'activités
au sein d'une entreprise industrielle

Cas : Entreprise TONIC INDUSTRIE

Elaboré par :
BENACHOUR Amira
BOUDINA Yakoub

Encadré par :
Mr BENZIADI Djamel

Lieu de satge : TONIC INDUSTRIE BOUSMAIL - TIPAZA -

Date de satge : du 10/04/2018 au 10/05/2018

Année universitaire : 2017-2018

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

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

Option : Comptabilité et finance

Thème :

la mise en place de la comptabilité à base d'activités
au sein d'une entreprise industrielle
Cas : Entreprise TONIC INDUSTRIE

Elaboré par :

BENACHOUR Amira

BOUDINA Yakoub

Encadré par :

Mr BENZIADI Djamel

Lieu de satge : TONIC INDUSTRIE BOUSMAIL - TIPAZA -

Date de satge : du 10/04/2018 au 10/05/2018

Année universitaire : 2017-2018

Remerciements

On tient à exprimer nos profondes reconnaissances à toutes les personnes qui nous ont apportés leur soutien et leur confiance tout au long de la réalisation de ce travail de recherche.

Dieu merci ! Pour le savoir, la connaissance, et le courage que vous nous aviez donné.

Nos remerciements les plus vifs s'adressent à notre encadreur Mr Djamel BENZIADI pour le temps qu'il nous a consacré, pour ses précieux conseils et orientations.

Nous remercions également les membres du jury, qui nous ont fait l'honneur de se consacrer à l'évaluation de ce travail.

Nous sommes aussi reconnaissant à Mme Chahira OUBABAS, notre maitre de stage, d'avoir été disponible pour nous, pour tous ses efforts, et surtout pour sa grande gentillesse.

Merci à tout le personnel de TONIC INDUSTRIE, pour son accueil chaleureux.

Nos sincères et profonds remerciements vont aussi à nos parents qui nous ont toujours soutenus et ont eu foi en notre travail.

Votre soutien inconditionnel nous a aidés à surmonter les difficultés et les moments de doute inhérents à ce grand et palpitant travail. Merci !

Merci aux chers enseignants de l'ESC, et nous citons en particulier : Mr TARI, Mr DAHIA, Mr TARHLISSIA, Mme HAMOUCHE et Mme NACIB. Grâce à vos efforts, vos conseils et à la bonne formation que vous nous aviez prodigué, nous voilà en fin réaliser notre mémoire de fin de cycle.

Enfin, nous ne saurions clore nos remerciements sans exprimer notre affection pour nos chères Familles et amis, votre présence à nos côtés fait notre réussite.

Dédicace

Je dédie ce mémoire :

A toi qui applaudissais ma réussite au premier rang, chérie Maman.

*A toi Papa, qui surveillais mes pas et qui ne me lâches pas, je ne te
décevrai pas.*

*A mes sœurs Yasmine et Romaiassa, et mes frères Nassim et Islam, source
de mon bonheur.*

A toute ma famille les « BENACHOUR » du grand père au petit fils.

*A ma petite bande à moi. Merci pour les rires et les fous rires. Pour tout ce
temps passé ensemble dans le meilleur comme dans le pire.*

A mon binôme Yakoub, et toute sa famille.

Je vous aime tous.

Amira

Je dédie ce travail à :

Mes parents, aucun hommage ne pourrait être à la hauteur de l'amour dont ils ne cessent de me combler.

Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

Ma chère tante et ma deuxième maman AMTI Malika, mon frère ayoub, mes sœurs rekia et fatima.

Toute ma famille et tous mes amis.

Mon binôme Amira et toute sa famille.

Yakoub

Remerciement	
Dédicace	
Liste des abréviations	I
Liste des figures	II
Liste des tableaux	III
INTRODUCTION GENERALE	A-E
CHAPITRE I : Comptabilité de gestion : Fondements et typologies	1
Section 01 : Notions de base sur la comptabilité de gestion.....	2
Section 02 : Evolution de la comptabilité de gestion et son rôle dans la prise de décision.....	7
Section 03 : Méthode de calcul des coûts.....	12
CHPITRE II : Démarche de mise en place de la comptabilité à base d'activités	30
Section 01 : Fondements, périmètre et enjeux de la comptabilité à base d'activités (ABC)...	31
Section 02 : Préalables de mise en place de la comptabilité à base d'activités.....	37
Section 03 : Processus de mise en place de la comptabilité à base d'activités.....	45
CHPITRE III : Essai de mise en place de la comptabilité à base d'activités au sien de TONIC INDUSTIER	57
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	58
Section 02 : Etat des lieux et méthode de calcul des coûts.....	68
Section 03 : Processus de mise en place de la comptabilité à base d'activités.....	77
CONCLUSION GENERALE	92

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
A	Activité
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
ACS	Algeria Chmical Specialities
CA	Chiffre d'affaire
CAMI	Construm advertising manufacturer international
CD	Charges Directes
CF	Comptabilité Financière
CG	Comptabilité de Gestion
CI	Charges indirectes
CID	Coût d'inducteur
CNRC	Centre national de registre de commerce
CP	Coût de production
CR	Centre de regroupement
DA	Direction d'audit
DCGO	Direction Contrôle de gestion et organisation
DFC	Direction finances et comptabilité
DAG	Direction d'administration générale
DG	Direction générale
DRH	Direction des Ressources Humaines
EPE	Entreprise Publique Economique
I	Inducteur
IBM	International Business Machines
ISO	The International Organizations for Standardisation
Kg	Kilogramme
M²	Mètre carré
MP	Matière première
NI	Nombre d'inducteurs
PU	Prix unitaire
Px	Prix
Qtte	Quantité
SARL	Société à responsabilité limité
Spa	Société par action

Liste des figures

Chapitre	Intitulé des figures	Page
I	Figure n° 01: le rôle de la comptabilité de gestion	11
	Figure n° 02: Imputation des charges indirectes	14
	Figure n° 03: Le traitement des charges dans la comptabilité d'activité	18
	Figure n° 04: calcul de la marge sur cout spécifique	21
	Figure n°05 : le renversement de la pyramide des coûts	26
II	Figure n° 06: le principe de la méthode ABC	33
	Figure n° 07: la relation entre tache, activité et processus	34
	Figure n° 08: processus	41
III	Figure n° 09: Organigramme du département finance et comptabilité	63

Liste des tableaux

Chapitre	Intitulé des tableaux	page
I	Tableau n° 01: critère de comparaison entre la CG et la CF	6
	Tableau n° 02: Tableau de répartition des charges indirectes	13
	Tableau n° 03: Diagnostic de la méthode des sections homogènes	15
	Tableau n° 04: Diagnostic de la méthode d'imputation rationnelle	17
	Tableau n° 05: Diagnostic de la méthode ABC	18
	Tableau n° 06 : calcul de la marge sur cout variable	20
	Tableau n°07 : Diagnostic de la méthode du direct costing	20
	Tableau n° 08 : Diagnostic de la méthode direct costing évolue	21
	Tableau n° 09 : Diagnostic de la méthode du coût marginal	22
	Tableau n° 10 : Diagnostic de la méthode des coûts préétablis	23
	Tableau n° 11 : Diagnostic de la méthode des coûts cibles	25
II	Tableau n° 12 : Les informations nécessaires pour chaque activité	46
	Tableau n° 13 : La base de détermination des inducteurs de	47
	Tableau n° 14 : Matrice d'activités	50
III	Tableau n° 15 : Tableau de répartition des charges sièges	66
	Tableau n° 16 : Tableau de répartition des charges indirectes sacherie	67
	Tableau n° 17 : Répartition des charges indirectes de l'unité Hélio	69
	Tableau n° 18 : Coût de revient d'impression de sac shopping 26	70
	Tableau n° 19 : Tableau de consommation de matières premières	71
	Tableau n° 20 : Coût de production unitaire d'un sac shopping	73
	Tableau n° 21 : les charges indirecte « sacs shopping »	73
	Tableau n° 22 : Prix de revient d'un sac shopping	74
	Tableau n° 23 : Dictionnaire d'activités	77
	Tableau n° 24 : Codification des activités	78
	Tableau n° 25 : Identification des ressources et les inducteurs	79
Tableau n° 26 : matrice activité/ ressources	80	
	Tableau n° 27 : Identification des inducteurs d'activités	82

	Tableau n° 28 : Codification des inducteurs	83
	Tableau n° 29 : Matrice activités/Inducteurs	84
	Tableau n° 30 : Identification du coût des activités	85
	Tableau n° 31 : Regroupement des activités par inducteur	86
	Tableau n° 32: Calcul du coût unitaire des inducteurs	87
	Tableau n° 33 : charges indirectes sacs shopping 26 avec impression	88
	Tableau n° 34 : Coût de revient des sacs shopping avec impression 26 (ABC)	88
	Tableau n° 35 : Ecart entre les deux méthodes	89

Liste des annexes

Intitulé des annexes
Annexe n° 01 : l'organigramme de l'entreprise
Annexe n° 02 : Répartition des charges sièges
Annexe n° 03 : Répartition des charges indirectes de l'unité sacherie
Annexe n° 04 : Fiche de produit
Annexe n° 05 : Répartition des charges de l'unité Hélio
Annexe n° 06 : Fiche de prix de revient du sac shopping 26
Annexe n° 07 : Fiche d'identifications des activités
Annexe n° 08 : Guide d'entretien
Annexe n° 09 : Total de charges indirectes de l'entreprise
Annexe n° 10 : Répartition des ressources

Résumé

L'objectif de notre étude est d'essayer de mettre en place une comptabilité à base d'activités (ABC) dans une entreprise industrielle. Cette dernière est l'une des méthodes modernes de comptabilité de gestion qui repose sur une nouvelle philosophie de répartition des charges indirectes.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons étudié le cas de l'entreprise « TONIC INDUSTRIE », et les informations fournies concernent l'exercice 2017.

D'où nous avons conclu que la méthode traditionnelle utilisée par cette entreprise déforme la répartition des coûts indirects, et nous avons constaté aussi que l'application d'une comptabilité à base d'activités (ABC) a prouvé son efficacité et l'étendue de sa contribution au contrôle des charges indirects par l'affectation de ces derniers directement aux activités et cela nous permet de déterminer le coût des produits avec précision et atteindre ainsi les résultats qui aident l'entreprise dans la prise de décision.

Mots clés : Comptabilité à base d'activité, répartition, coûts indirectes, comptabilité de gestion, prise de décisions.

Abstract

This study is aimed to shed a light on Activity Based Costing system (ABC) and its role in determining and measuring the cost of productive units and services precisely through a fair distribution of Factory Overhead Costs. This is expected to be helpful in making successful management decisions.

The research was implemented in a company of packaging named TONIC INDUSTRIE where the study has been carried out following the information corresponding to 2017, And it is based on hypothesis which state that; applying ABC system will achieve justice in distributing Factory Overhead Costs and make available of more resized information compared to the traditional system in terms of assessing expected activity levels and the costs suggested for each level.

We have applied a descriptive style in theoretical part and analytical style in the practical part, and the research has resulted in some recommendations among which the necessity of applying ABC system in the economical units especially those units in which the percentage of the factory overhead costs are high compared to the percentage of direct costs considering cost and benefit as the main references when selecting the method to apply.

Key words: Activity based costing, Division, Indirect Costing, management accounting, decision making.

ملخص :

الهدف من خلال دراستنا هو محاولة تصميم نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في مؤسسة اقتصادية، والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، ومعرفة مدى مساهمته في التحكم في التكاليف غير المباشرة، اعتمدنا في دراستنا الميدانية على مؤسسة « TONIC INDISTRIE » والمعلومات المقدمة عن سنة 2017 ، وقد خلصنا الى ان الطريقة التقليدية المستخدمة من طرف المؤسسة تشوه توزيع التكاليف غير المباشرة، كما توصلنا الى ان تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) من افضل الانظمة في كونه اثبت فعاليته ومدى مساهمته في التحكم في التكاليف غير المباشرة وهذا عن طريق تخصيصه للتكاليف غير المباشرة على الانشطة بدقة وبالتالي التحكم فيها، وهذا ما يمكننا من الوصول الى تحديد تكلفة المنتجات بدقة وبالتالي الوصول الى نتائج تساعد المؤسسة في اتخاذ القرار بخصوص منتجاتها .

الكلمات المفتاحية : نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC)، توزيع، التكاليف غير المباشرة، محاسبة التكاليف، اتخاذ القرار.

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie, l'ouverture des frontières et l'évolution économique, les entreprises se livrent une concurrence très agressive et internationalisée pour l'écoulement de leurs produits dans un marché désormais mondial, où seules les compagnies bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître.

La majorité des entreprises affectent aisément leur charges directes aux coûts, sans calculs intermédiaire, mais les charges indirectes doivent être analysées et réparties avant leur imputation, des méthodes rapides mais nécessairement arbitraires peuvent être envisagés en vue de cette répartition.

La survie des entreprises passe nécessairement par l'amélioration de leur performance, donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la comptabilité avec deux composantes financière et de gestion.

On peut dire que la comptabilité de gestion est un outil indispensable au contrôle de gestion des entreprises qui se veulent organisées et modernes.

Cette comptabilité a enregistré une évolution à travers différentes époques, et tout au long de ces époque la comptabilité de gestion a connu différentes méthodes de calcul des coûts tel que : méthode des coûts complets, méthode d'imputation rationnelle et autres.

La décennie 1985-1995 a été caractérisée par le foisonnement des concepts, outils et autres nouvelles méthodes, parmi lesquelles, la comptabilité à base d'activité qu'occupe une place de choix. La comptabilité précitée est née de la concurrence et du besoin des entreprises de connaître les coûts de leurs productions. Donc la comptabilité à base d'activité connue également sous le nom de la méthode ABC, est considérée comme une méthode de gestion de

la performance qui permet de comprendre la formation des coûts et les causes de leurs variations.

Plus précisément la méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux, et présentant le calcul des coûts des extrants comme moyen et non comme finalité. C'est le moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les coûts afin d'aider la prise de décisions stratégiques et améliorer le profit de l'entreprise. Ces informations peuvent être utilisées pour le lancement de nouveaux produits/services, la pénétration dans de nouveaux marchés, le choix des processus de production les plus optimaux et le choix des mix produits/marchés.

Problématique

La comptabilité de gestion permet de produire une information régulière pour contrôler les coûts d'une entreprise. Cette information permet d'étudier une très grande variété de décision, identification des zones de performance ou non performance.

L'entreprise TONIC à laquelle nous avons porté notre choix pour réaliser ce travail, est une société de production d'emballage, elle a une grande part de marché, parmi ces clients on a HANKEL, ZARA, et autres. Elle assure donc la production de tout type d'emballage comme : les sacs shopping, sacs café, gobelets, ..., tous ces produits ont un processus de fabrication et de commercialisation spécifique. Donc il s'agit d'une entreprise qui a besoin de maîtriser les coûts engendrés par ces processus afin de préserver sa part de marché, mais malheureusement cette entreprise n'emploie pas d'instrument de maîtrise des coûts.

Dans tout ce qui précède, nous formulons la problématique de recherche suivante :

Comment la comptabilité à base d'activités nous permet de mieux maîtriser les coûts ?

Questions secondaires :

De cette Question centrale découle les sous questions suivantes :

- ✓ Qu'est qu'une comptabilité de gestion ? et quelles sont ses méthodes ?
- ✓ Qu'est-ce qu'on entend par la comptabilité à base d'activités et quelle est la démarche de sa conception ?
- ✓ Quelle sera la valeur ajoutée pour l'entreprise TONIC en appliquant cette méthode ?

Hypothèses

➤ Hypothèse principale

La méthode ABC apporte une réponse complémentaire aux organisations qui souhaitent développer de nouveaux modèles de pilotage de leurs coûts et de leur rentabilité, Elle permet notamment de maîtriser les coûts et les marges, mettre en place des indicateurs pour réagir à temps, réduire les frais généraux, d'identifier des capacités en excès au niveau des opérations effectuées par l'entreprise et de prendre des décisions fondées pour améliorer l'efficacité.

➤ Hypothèses secondaires

En concordance avec les sous questions, nous émettons les hypothèses suivantes :

- ✓ **H01** : La comptabilité de gestion est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise. Elle est utilisée pour informer les responsables des coûts et de la rentabilité d'un service ou d'un produit.
- ✓ **H02** : la comptabilité à base d'activités est une méthode de calcul des coûts qui se base sur une nouvelle philosophie de répartition des charges indirectes, sa mise en place passe par l'identification des activités puis l'identification des inducteurs de ressources et enfin le calcul du coût d'inducteur.
- ✓ **H03** : l'application de la méthode ABC permet à TONIC d'analyser de manière fine les coûts indirects qui composent les produits ce qui permet à cette dernière de maîtriser ses coûts.

Choix du thème

L'étude de la méthode ABC est étroitement liée à notre spécialité ce qui nous permet d'enrichir nos compétences et de peaufiner notre formation afin d'acquérir plus de connaissances dans notre domaine.

Egalement, la comptabilité à base d'activités (ABC) propose un changement de vision de l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux et la maîtrise des coûts.

Objectif de la recherche

C'est ainsi que notre réflexion se fixe comme objectif d'expliquer l'importance de ce nouvel outil pour la gestion et la détermination des coûts aussi de son importance dans la bonne maîtrise des différents coûts existants.

✚ **Méthodologie de recherche**

Afin d'atteindre l'objectif de notre recherche, nous avons jugé utile de mener une mixture de deux approches :

- ✓ L'approche descriptive pour apprécier le cadre théorique de notre étude, à travers la consultation des revues et des ouvrages littéraires et l'examen des documents appropriés.
- ✓ L'approche analytique pour tenter d'analyser la mise en application des concepts théoriques dans un cadre réel, en suivant la collecte des données et des informations nécessaires à la mise en place de la comptabilité à base d'activités et l'examen des documents existants au niveau de l'entreprise.

✚ **Délimitation du champ du travail**

Nous avons délimité notre sujet dans **le temps**, et dans **l'espace**.

- ✓ Dans le temps, notre recherche porte sur une période d'une année qui est 2017 ;
- ✓ Dans l'espace, notre travail se limite sur un essai de mise en place d'un système de comptabilité à base d'activités dans une entreprise industriel TONIC INDUSTRIE.

✚ **Plan de travail**

Notre étude est subdivisée en deux parties principales :

- ✓ La partie théorique sera développée autour de deux chapitres :
 - Un premier chapitre abordant le cadre conceptuel de la comptabilité de gestion, son évolution, et ses différentes méthodes de calcul des coûts.
 - Un deuxième chapitre permettant de définir la comptabilité à base d'activités, son histoire, ses avantages et ses inconvénients, ses préalables de mise en place ainsi que le processus de sa mise en œuvre
- ✓ La partie pratique présente la méthode utilisé par TONIC INDUSTRIE pour déterminer le coût de revient. En plus d'un essai de mise en place de la méthode ABC, également comment se déroule le calcul du coût en se basant sur la méthode ABC. Et enfin, les constats et les recommandations nécessaires pour améliorer la prise de décision.

✚ Etudes antérieures

✓ **Etude de S.Alcouffe et V.Malleret « les fondements conceptuels de l'ABC, à la française »** : Cette étude rassemble, analyse et compare les principaux concepts qui fondent la comptabilité à base d'activités chez les auteurs français. Elle fait apparaître un certain nombre de convergences et de divergences portant soit sur la définition des concepts élémentaires (tâches, activités et processus) soit sur le mécanisme de calcul des coûts. La définition des processus et les pratiques de regroupement d'activités cristallisent les difficultés rencontrées.

✓ **Etude de Cooper and Kaplan 2002 «the Design of costing management systems : test and cases »**: le but de cette étude est de savoir si l'application de la comptabilité à base d'activités (ABC) nous mènera vers la diminution des coûts, et pour la réalisation de cette étude les deux chercheurs ont pris le cas pratique d'une direction des achats dans une entreprise industrielle, où ils ont procédé à la division de cette direction en macro-activités et puis le calcul de leurs coûts.

L'étude a démontré que l'application de l'ABC fait diminuer les coûts en éliminant les activités non créatrices de valeurs dans le calcul du coût de produit.

✓ **Etude de MAITEM Malek Radi, MEJMEL Daoui Ismail 2007, « la détermination des coûts par la méthode ABC, le cas d'une usine de crème glacée ELKHAFAJI à NAJAF »** : la recherche avait pour objectif le dépassement des limites des méthodes traditionnelles et la démonstration de l'importance de l'application de l'ABC dans la répartition des charges indirectes et dans la clarté et l'exactitude des résultats obtenus.

La recherche est arrivée à confirmer que la méthode ABC sert à mieux maîtriser les coûts et la répartition judicieuse des charges indirectes. Aussi la possibilité de l'appliquer au sien de la majorité des entreprises industrielles.

CHAPITRE I :

La comptabilité de gestion : Fondements et typologies

L'entreprise aujourd'hui ne cherche pas à contrôler le prix de vente autant qu'à contrôler les charges et les coûts générés par celle-ci.

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.

La comptabilité de gestion donne accès à une telle information, et comme tout autre outil de gestion elle a pour objectif d'informer les responsables des coûts et de la rentabilité des produits.

Pour cela la comptabilité de gestion utilise une diversité de méthode, chacune d'elle s'adapte à une activité particulière et répond aux besoins d'une gestion avec précision.

Ce chapitre a pour vocation de définir la comptabilité de gestion, ses objectifs, ses caractéristiques et ses apports, afin de mettre en lumière les différentes méthodes de calcul des coûts d'une firme et d'en déduire les avantages et les inconvénients de chacune.

SECTION 01 : Notions de base sur la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est un système d'information qui a pour but de renseigner les responsables sur les coûts des différents produits de l'entreprise.

1 Aperçu sur la comptabilité de gestion

1.1 Définition de la comptabilité de gestion

Parmi les définitions données à la comptabilité de gestion on a choisi de présenter celle qui nous avons trouvé les plus significatives :

Première 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 décision et le réseau d'analyse à mettre en place et la collecte le traitement des informations qu'il suppose dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs ». ¹

Deuxième 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'entreprise ». ²

Troisième définition : « La comptabilité analytique de gestion est un système d'information comptable, elle permet de savoir quand et comment l'entreprise réalise ses performances et vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies ». ³

Quatrième définition : « La comptabilité de gestion constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision ». ⁴

En résumé, on peut dire que la comptabilité de gestion est une discipline de gestion qui permet de connaître les coûts assumés par l'entreprise pour réaliser ses différents produits et de déterminer de façon détaillée l'origine du résultat. Elle permet aussi de juger la performance réalisée et d'aider les managers à prendre des meilleures décisions.

¹ DUBRULLE et D JOURDAN, **Comptabilité analytique de gestion**, Dunod, 4eme édition, 2003, P.21.

²<https://www.compta-facile.com/comptabilite-analytique-definition-utilite-calcul-de-couts> consulté le : 07/11/2017 à 17h00

³(Henri) BOUQUIN, **Comptabilité analytique de gestion**, Edition Economica, Paris, 2000, P.12.

⁴(Béatrice) GRANDGUILLOT, **comptabilité analytique**, Édition Dunod, Paris, 1998, P.16.

1.2 Caractéristique de la comptabilité de gestion

- 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.

2 Fonction et outils de la comptabilité de gestion

2.1 Fonction de la comptabilité de gestion

Les fonctions de la comptabilité de gestion peuvent être citées, selon leur description comme suit :¹

- **Le traitement des données**

La comptabilité de gestion fournit des informations au système d'information après l'enregistrement et le traitement, ces informations doivent être fiables et pertinentes (comme l'enregistrement des achats et des ventes à titre d'exemple.)

- **L'alerte**

Consiste à signaler les problèmes (lorsque l'entreprise exerce une activité de production ou de distribution, cette activité peut engendrer des déficits qui influencent sur le résultat), ou signaler des opportunités (signaler les marchés ou les produits en croissance rapide sur lesquelles l'entreprise n'aurait pas assez investi).

¹ (Lebas) MICHEL, **la comptabilité analytique de gestion**, Nathan, 1986, P.13.

- **La simulation**

Qui permet à l'entreprise de faire une analyse comparative qui identifie les meilleures solutions pour réaliser les objectifs de l'entreprise (abandonner un produit ou une activité pour investir dans un produit ou dans une activité plus rentable).

2.2 Outils de la comptabilité de gestion

Il existe, en générale deux grandes catégories des outils qui sont les méthodes de calcul des coûts et les outils de planification et de gestion.

2.2.1 Les méthodes de calcul des coûts

- ✚ La méthode des coûts complets ou la méthode 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 partielles ;
- ✚ La méthode des coefficients ;
- ✚ La méthode des coûts préétablis ou coûts standards ;
- ✚ La méthode des coûts marginaux.

2.2.2 Les outils de planifications et de gestion

Ils sont d'ordre deux :

- **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 et budgets**

- ✚ 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 budgets : ils établissent pour chaque entité ou centre de responsabilité de l'entreprise et constituent un élément de suivi de la délégation.

3 La comptabilité de gestion et d'autres disciplines

3.1 La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion

Le contrôle des entreprises repose essentiellement sur des informations fiables tirées de la comptabilité de gestion, dans la mesure où il s'agit de procéder à un constat (les résultats analytiques observés sont-ils bons ou mauvais ?) d'attirer l'attention, des dirigeants sur certains aspects critiques (à quelles contraintes faut-il faire face ?) et chercher une réponse et des

solutions aux problèmes rencontrés (quelle est la meilleure solution pour faire face à ces problèmes ?).

En effet parmi les dispositions du contrôle celle-ci porte sur l'évaluation de la performance et l'analyse des écarts de résultat par rapports aux objectifs poursuivis puis de communiquer les informations pour optimiser le processus décisionnel.

Dans cette perspective il est nécessaire de disposer d'instruments qui contribuent à la définition des objectifs et à la prévision des moyens requis et ce pour faire la gestion budgétaire à la mise en place des facteurs de productivité et à l'identification des causes de gaspillage des ressources c'est encore là l'objet de la comptabilité de gestion.

3.2 Comptabilité de gestion et comptabilité financière

3.2.1 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 incompatibles 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 présenté comme suit :

- la CF, le classement des informations se fait par nature alors que comptabilité de gestion le classement se fait par destination.
- les documents de la CF sont des documents externes tels (la facture client) alors que les documents de la CG sont internes tel (la fiche de stock).
- la CF donne une vision globale sur l'entreprise alors que la CG donne une analyse détaillée.

Le point de séparation entre la CG et la CF peut être illustré comme suit « la valorisation du stock final permet de calculer les variations de stock au cours de l'exercice et ces variations sont prises en comptes dans l'établissement des états financiers annuels autrement dit dans le cas où il existe des variations de stock la comptabilité financière a besoin d'information fournies par la comptabilité analytique de gestion.

3.2.2 Les caractéristiques de la comptabilité de gestion et la comptabilité financière

La comptabilité de gestion est une comptabilité facultative qui conduit à construire des calculs internes à l'entreprise, par contre la comptabilité financière est une comptabilité obligatoire qui conduit à élaborer une information diffusée à l'extérieur de l'entreprise.

Donc chacune de ces deux comptabilités a des caractéristiques qui se présentent dans le tableau suivant :

Tableau n°01 : critère de comparaison entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière.

<u>Critère de comparaison</u>	<u>Comptabilité générale</u>	<u>Comptabilité analytique</u>
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillé
Horizons	Passé	Présent-futur
Nature des flux observés	Externes	Internes
Documents de base	Externes	Externes et internes
Classements des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financières	Economiques
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise – certifiée-formelle	Rapide -pertinente-approchée

Source : www.lacompta.org, consulté le 28/12/2017 à 19H00.

SECTION 02 : Evolution de la comptabilité de gestion et son rôle dans la prise de décision

1 Genèse de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est le fruit des critiques données à la comptabilité financière, cette dernière qui ne répond plus aux exigences de marché en matière d'information et d'aide à la prise de décision. Parmi ces critiques on va citer les suivants :

- ✚ La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise.
- ✚ La comptabilité financière ne permet pas de connaître le résultat par activité. Or dès que l'entreprise se diversifie, la direction éprouve le besoin d'informations détaillées par activité ;
- ✚ La comptabilité financière permet un contrôle a posteriori de la gestion, et non un contrôle dynamique décentralisé ;
- ✚ La comptabilité financière ne permet à l'entreprise d'établir des prévisions de son activité de l'entreprise.

2 Evolution de la comptabilité de gestion

L'évolution des techniques comptables et des méthodes associées ayant rapidement été retracée, il convient de se pencher plus précisément sur l'émergence de la comptabilité de gestion qui a connu les dénominations suivantes :

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

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 complexes.¹

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.

« 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 près ».²

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 dénomination.³

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.

¹(H) BOUQUIN, « Le contrôle de gestion », 6ème édition, Paris: PUF, P.12.

²(H) BOUQUIN, Op.cit., P.34.

³ Ibid., P 56

Robert Anthony oppose ces deux visions, celle qui ne s'occupe que des chiffres, de la mécanique avec 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 décideurs.¹

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, 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 support.²

3 Objectifs de la comptabilité de gestion

Calcul des coûts et analyse de la rentabilité

Le premier objectif de la comptabilité de gestion est la détermination des coûts des produits et des services proposés par l'entreprise à la clientèle. Dans cet axe la comptabilité de gestion constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des coûts de revient des produits, nécessaires pour la fixation de leur prix de vente.

¹ (P) LORINO, *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Paris: Dunod Entreprise, 1991, P.101.

² (N) ANYHONY, *Reminiscences about Management Accounting. Journal of Management Accounting Research*, 1989, 1, 1-20.

+ Analyse de l'activité et des conditions internes à l'exploitation

Par l'analyse des coûts et le suivi de leur évolution, le calcul des normes ou standards, la détermination des écarts entre le prévu et le réalisé et son explication, la comptabilité de gestion permet de suivre et d'analyser les conditions internes d'exploitation dans le but d'une maîtrise de l'activité.

+ Une évaluation de certains éléments du patrimoine

- Les stocks

Tout élément acheté par l'entreprise (matière première, fourniture...) en vue d'être utilisé entre dans le patrimoine de l'entreprise sur la base du coût d'achat (prix d'achat + tous les frais d'achats et d'approvisionnement). Les stocks des produits fabriqués par l'entreprise sont évalués à leur coût de production (toutes les charges de production). C'est précisément la comptabilité de gestion qui propose les méthodes de calcul de ces coûts (coûts d'achat, coût de production, etc.).

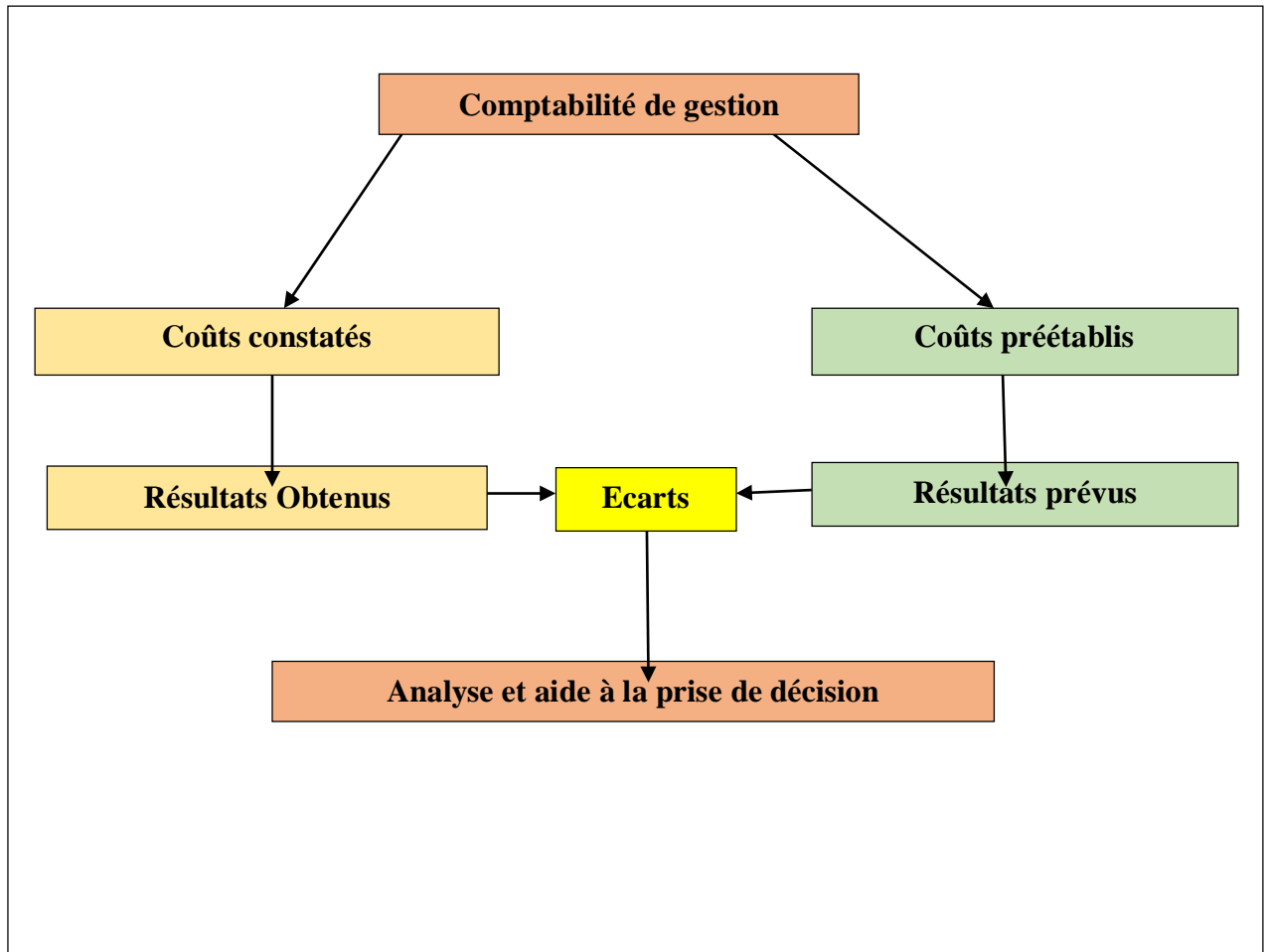
- Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même

Ces éléments sont évalués au coût de production comme les produits fabriqués et destinés à être vendus.

+ Une fonction de prévision et d'aide à la prise de décision

Afin que la direction puisse prendre toutes décisions utiles et organiser leurs mises en œuvre, la comptabilité de gestion doit lui fournir les informations nécessaires en matière de coûts préétablis. Après la mise en œuvre de la décision, la comptabilité de gestion constate les coûts et résultats réels, et effectue un rapprochement avec les coûts et résultat préétablies, elle calcule les différences et les responsables chercheront leur causes (erreurs dans le processus de prévision ou de décision, ou anomalies de mise en œuvre). Et mettrons en place des actions correctives de sorte les mêmes erreurs ne se produisent plus dans l'avenir. La comptabilité de gestion fourni donc aux managers un modèle économique qui leur permet de tester leurs décisions avant de les prendre. Et voici un schéma qui explique le rôle de la comptabilité dans le processus de prise de décision :

Figure n° 01 : le rôle de la comptabilité de gestion.



Source : Elaborer par nos soins sur la base des données de Claude Cossu et MILKOF Richard, comptabilité de gestion, Nathan, 1997, P.23.

SECTION 03 : Méthodes de calcul des coûts

Pour faciliter la prise de décision, divers outils sont à la disposition des gestionnaires en matière d'évaluation et d'analyse des coûts.

La comptabilité de gestion d'une entité peut donc être organisée selon différentes méthodes complémentaires, adaptées au contexte de production et de distribution.

1 Les coûts ex post

1.1 Méthodes des coûts complets

1.1.1 Coûts et charges

Coût

Un coût est une somme des charges relatives à un centre de coût de l'entreprise.¹

Charge

Les charges sont les valeurs financières que dépense l'entreprise pour bénéficier des services des tiers. Elles sont classées par nature dans la comptabilité financière et reclassées par destination par la comptabilité de gestion.²

1.1.2 Méthode des sections homogènes

Définition de la méthode

La méthode des sections homogènes est une méthode basée sur l'analyse des charges en charges directes et charges indirectes, ces derniers étant dites des charges de sections. Elle consiste à répartir les charges indirectes sur des centres d'analyses, ensuite les imputer aux coûts des produits. Le traitement des charges directes ne pose pas de problème majeur quant à leur répartition, il est possible d'affecter immédiatement sans calcul préalable au coût d'un bien ou d'une activité.

Processus de calcul

Cette méthode se déroule sur plusieurs étapes :

a) Détermination des centres d'analyse

Le plan comptable général français de 1957 substitut la notion de « section homogène » par « centre d'analyse » et il le définit comme une division de l'unité comptable où sont analysées les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés.

Le centre d'analyse doit être choisi de telle manière que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'homogénéité c'est ainsi qu'on appelle cette méthode : la méthode des sections homogènes.

Ces sections sont classées en sections principales et sections auxiliaires :

¹ (Jacques) MARGERIN, **Comptabilité analytique**, les éditions d'organisation, 1990, P.54.

² (Abdellah) BOUGHABA, **Comptabilité analytique d'exploitation**, Berti édition, P.76.

➤ **Sections principales**

Ce sont les fonctions liées directement au niveau de l’approvisionnement, au niveau de la production, au niveau de la distribution leur coût est imputé directement aux coûts des produits.

➤ **Sections auxiliaires**

Elles jouent un rôle secondaire car elles n’ont pas une relation directe avec le produit, leur coût sera cédé aux autres sections elles fournissent des prestations aux sections principales.

b) Répartition des charges indirectes

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

➤ **Répartition primaire**

C’est la répartition des charges incorporelles (provenant de la comptabilité financière) entre les divers centres d’analyse.

➤ **Répartition secondaire**

C’est la répartition des charges des centres auxiliaires entre les centres principaux. Cette répartition s’effectue sur la base des clés de répartition.

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 de ces charges :

Tableau n° 02 : 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				<i>libellé</i>	<i>libellé</i>	<i>libellé</i>
Nombre u. œuvre				X	X	X
Coût de l'unité d'œuvre				X	X	X

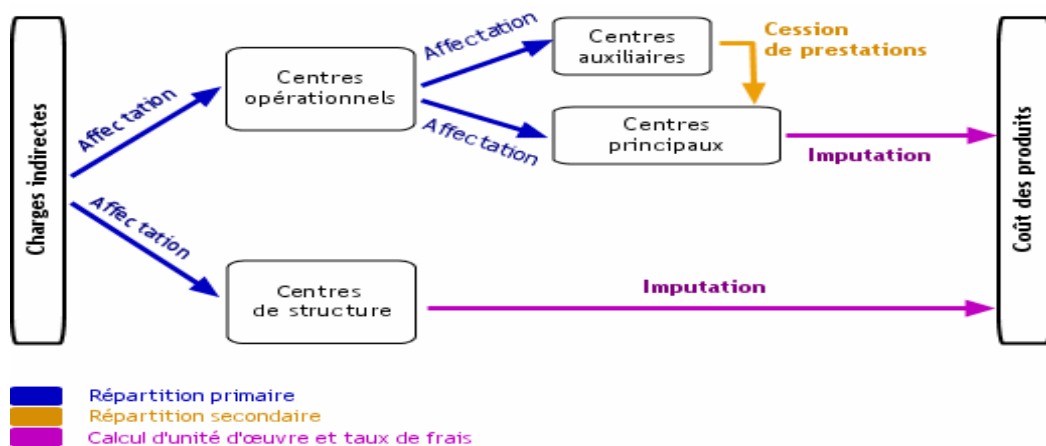
Source : ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), **DCG 11/ contrôle de gestion/manuel et application**, Editions, DUNOD, Paris, 2010, p70.

c) Imputation des charges indirectes

Les charges indirectes sont imputées sur les produits à l'aide des unités d'œuvres ou d'un taux de frais.

- Unité d'œuvre : est l'unité physique de mesure dans un centre d'analyse servant à imputer le coût du centre aux produits concernés. Prenant comme exemple : heures-machines, heures de main d'œuvre...
- Taux de frais : il est utilisé dans les centres de structures ou il n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique. Il est obtenu en divisant les charges du centre par une assiette de frais : chiffre d'affaire, coût de production....

Figure n° 02 : Schéma d'imputation des charges indirectes.



Source : <http://www.maxicours.com/se/fiche/6/8/213668.html> Consulté le : 12/11/2017 à 19H10.

d) Différentes étapes du calcul des coûts

Le coût complet se caractérise par l'affectation et l'imputation de toutes les charges directes et indirectes afin de pouvoir évaluer les stocks et dégager un résultat analytique pour chaque produit.

Le calcul des coûts reflète le processus de production et se fait par grandes étapes fonctionnelles :

- Coût d'achat au niveau de l'approvisionnement ;
- Coût de production au niveau de la fabrication ;
- Coût de distribution au niveau de la phase de commercialisation ;
- Coût de revient.

Coût d’achat

Le coût d’achat est la somme de tous éléments consommés au niveau de la phase d’approvisionnement des matières consommables, le calcul du coût d’achat se présente comme suit :

$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{charges directes d'achat} + \text{charges indirectes}$

Coût de production

C’est la somme de tous les éléments consommés au niveau de la phase de production, ce coût est constitué des charges directes (le coût de main d’œuvre, et le coût de matières consommables) et des charges indirectes (les frais de fonctionnement du service production).

Coût de distribution

Ce coût comprend les frais directs (commission de vendeur) et frais indirectes (frais du fonctionnement du service commercial ou marketing).

Coût de revient

Il englobe l’ensemble de ces coûts et les charges supportés par l’entreprise.

 **Avantages et inconvénients de la méthode**

Tableau n° 03 : Diagnostic de la méthode des sections homogènes.

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> -Permet de connaître à chaque stade du processus de fabrication combien de ressources ont été consommés ; -Constitue un moyen de contrôle de gestion, en comparant les coûts et coûts préétablis -Apprécier la contribution de chaque activité à la rentabilité de l’entreprise. 	<ul style="list-style-type: none"> -la répartition lourde, couteuse des charges indirectes notamment quand les centres d’analyse sont nombreux et la gamme des produits très étendue ; -la difficulté de choisir les unités d’œuvres ; -le coût complet ne permet que de constater à postérieur et non d’anticiper car la collecte de l’information est lourde.

Source : Elaborer par nos soins sur la base d’ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P.100

1.1.3 Méthode d'imputation rationnelle

Définition de la méthode

L'imputation rationnelle est une méthode qui inclut les charges fixes dans un coût selon la proportion : production effective sur production normale.

Principe

Cette méthode cherche à conserver les avantages de l'analyse en charges variables et charges fixes, mais propose un traitement particulier pour ces dernières.

La méthode de l'imputation rationnelle permet de modifier le montant des charges fixes en fonction de l'activité, et d'obtenir des coûts complets corrigés des variations saisonnières et donc comparable d'une période à l'autre.

L'imputation rationnelle ne retient donc dans le coût de revient que la part des charges fixes qui correspond au volume normal de la production, on passera donc d'un coût de revient réel à un coût de revient rationnel.

La mise en œuvre de ce principe implique les étapes suivantes¹ :

1. calcul du coût constaté en distinguant charges variables et charges fixes ;
2. définition de l'activité normale ;
3. calcul du coefficient d'imputation rationnelle (ou taux d'activité TA) ;

$$\frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

4. calcul du coût constaté en appliquant le coefficient aux charges fixes ;
5. mise en évidence d'un bonus de suractivité ou d'un malus de sous-activités.

¹(Florence) DUCREAU et (Michel) BOUTRY, **Imputation rationnelle**, IAE, Université nancy2, P.34.

✚ Avantages et inconvénients

Tableau n°04 : Diagnostic de la méthode d'imputation rationnelle.

Avantages	Inconvénients
-Permet d'évaluer l'incidence du niveau d'activité sur le coût : <ul style="list-style-type: none"> - Boni d'activité en cas de suractivité. - Mali d'activité en cas de sous activité. -l'évaluation des coûts se fait en fonction des coûts unitaire. <ul style="list-style-type: none"> -facilite la comparaison -respecte le principe de prudence énoncé par le plan comptable. 	-une difficulté peut exister pour l'évaluation des charges fixes. <ul style="list-style-type: none"> - La détermination des taux d'activité peut parfois être délicate. - Les coûts résultant de la méthode ne peuvent être utilisés pour la valorisation des stocks en comptabilité générale.

Source : <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P3-09/Pdf/ING-P3-09.pdf>, consulté le 10/03/2018 à 20h :00.

1.1.4 Méthode à base d'activités (ABC)

✚ Définition de la méthode

L'ABC est une nouvelle méthode de calcul du coût de revient basée sur une nouvelle philosophie de répartition des charges indirectes.

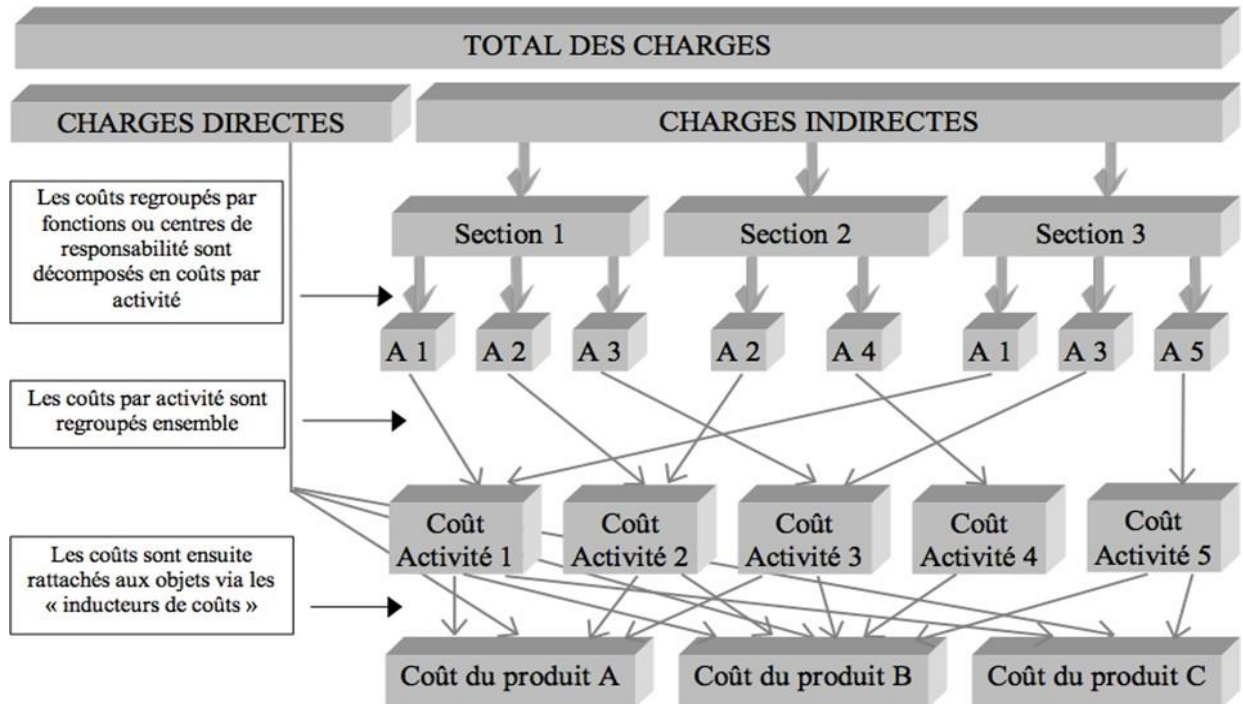
« Activité Based Costing » consiste à placer entre les centres de travail et les produits une catégorie intermédiaire : l'activité, calculer le coût des activités fournis par les différents centres et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité de manière à obtenir une évolution des coûts des produits plus fiable »¹.

La logique de cette méthode peut se résumer comme :

- les activités consommant des ressources au niveau du processus ;
- les produits consomment des activités.

¹ (Michel) GERVIÉS, **Contrôle de gestion**, Edition Economica, 1997, P.174.

Figure n° 03 : Le traitement des charges dans la comptabilité d'activité



Source :

http://unt.unice.fr/auneg/Comptabilite_analytique_L2/html/images/lecon_07/traitement_charges.png consulté le : 12/11/2017 à 19h10.

✚ **Avantages et Inconvénients**

Tableau n° 05 : Diagnostic de la méthode ABC.

Avantages	Inconvénients
-Une meilleure compréhension des coûts (directs et indirects) liés à chaque produit ; -Une réduction des frais généraux grâce à la réduction des capacités en excès ; -Un management basé sur le pilotage des coûts ; -Le reengineering des processus métiers.	-l'ABC nécessite l'intervention de conseils extérieurs ; -la mobilisation du personnel (méthode ABM) ; -la mise en place de solutions informatiques coûteuses.

Source : Elaborer par nos soins sur la base d'ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P. 132.

1.2 Méthode des coûts partiels

Les coûts partiels sont les coûts qui n'incluent pas toutes les charges. Le but de différentes méthodes du coût partiel est de combler les insuffisances de la méthode du coût complet.

1.2.1 Méthode des coûts variables (direct costing)

Définition de la méthode

La méthode du coût variable porte également le nom « direct costing » en raison de ces origines américaines. Cette méthode reprend la distinction des charges incorporelles en :

- Charges de structures ou charges fixes qui constituent le coût des moyens c'est-à-dire les coûts de la structure dont l'entreprise s'est dotée ;
- Charges d'activité ou charges variables liées au volume de l'activité.

La méthode du coût variable consiste à ne prendre en compte que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes pour le calcul du coût et à gérer à partir de la marge sur le coût variable.¹

Marge sur coût variable

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion précieux qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité. Elle permet de répondre à ces questions :

- le produit ou l'activité est-il rentable ?
- quelle est la contribution de ce produit ou de cette activité à absorber les charges fixes ?
- l'entreprise a-t-elle intérêt à le développer ou à le supprimer ?

$$\text{Marge sur coût variable (M/CV)} = \text{chiffre d'affaire (CA)} - \text{coûts variables}$$

- **Le résultat de l'entreprise** : est égale à la différence entre la somme des marges sur coût variable et les charges fixes.

$$\text{Résultat} = \text{total des marges sur cout variable} - \text{charges fixes}$$

¹ (Claude) ALAZARD et (Sabine) SEPARI, Op.cit., P.161.

Tableau n° 06 : calcul de la marge sur coût variable.

Abréviations	Eléments	Montants	%
CA	Chiffre d'affaires		100
- CV	Charges variables		
= M/CV	Marge sur coût variable		
- CF	Coût fixe		
= R	Résultat d'exploitation (*)		

Source : ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P. 160.

✚ **Avantages et inconvénients**

Tableau n° 07 : Diagnostic de la méthode du direct costing.

Avantages	inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> -Simplification du calcul du coût ; -Détermination facile du point mort et des indices dérivés ; -Les coûts variables permettent de mieux mesurer l'efficacité des centres d'analyse ; -Comparaison facile dans le temps et avec un ensemble d'entreprise similaire. 	<ul style="list-style-type: none"> -Distinction difficile entre charges fixes et charges variables ; -Les coûts variables ne sont pas une bonne référence pour la fixation du prix de vente ; -La sous-évaluation des stocks puisqu'on prend en compte que les charges variables.

Source : Elaborer par nos soins sur la base d'ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P.162.

1.2.2 Méthode du direct costing évolué

✚ **Définition**

Appelée encore méthode du coût spécifique, les charges fixes directes s'ajoutent aux coûts variables ; ou bien encore le coût complet diminué des charges fixes indirectes. ¹

Le direct costing est une amélioration de la méthode des coûts variables et permet dans le cadre d'une entreprise fabricant plusieurs produits d'affiner le calcul. Cette méthode ne prend en compte pour l'établissement des coûts de revient que les coûts variables l'ensemble des coûts fixes étant laissé à part dans une masse commune².

¹ (Claude) ALAZARD et (Sabine) SEPARI, Op.cit., P.181

² Ibid.P.182.

✚ Principe de la méthode

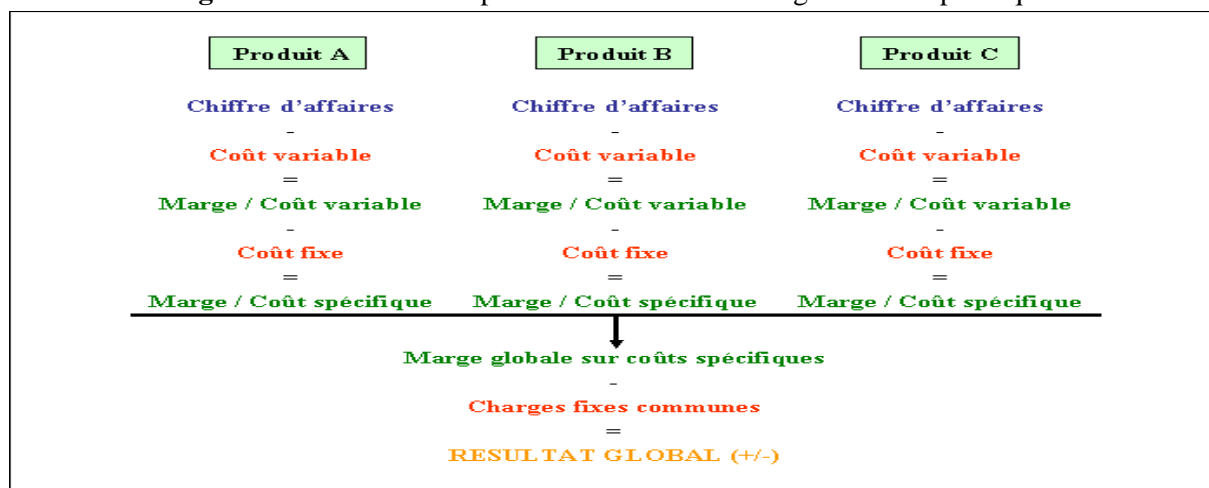
La méthode du coût variable évolué consiste à approfondir l’analyse des charges fixes et d’en distinguer deux types de charges : charges fixes directes (amortissement du matériel spécifique à un produit), charges fixes indirectes (amortissement des installations communes).

Dans ce cas l’ensemble des charges variables et les charges fixes directes seront imputés aux objets de coûts.

On obtient alors deux niveaux de marges successives :

- Marge sur coût variable (Marge brut) ;
- Marge spécifique : qui contribue à la couverture des charges fixes communes et sera la base de la prise de décision.

Figure n° 04 : Schéma explicatif du calcul de la marge sur coût spécifique.



Source : ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P. 185.

✚ Avantages et inconvénients

Tableau n° 08 : Diagnostic de la méthode direct costing évolué.

Avantages	Inconvénients
-Des coûts spécifiques fiables et précis ; -Des coûts spécifiques unitaires contrairement aux coûts variables sont affectés par les variations du niveau d’activité ; -Le contrôle des charges fixes spécifiques est réalisable.	-La distinction entre charges variables et fixes n’est pas toujours facile ; -Les CS malgré l’affectation des couts fixes directs restent toujours insuffisants pour la fixation des prix.

Source : Elaborer par nos soins sur la base d’ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., 187.

1.2.3 Méthode du coût marginal

✚ Définition

Cette méthode consiste à étudier la variation des charges quelles que soit leur nature (variables, fixes, directes, indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global.

Le coût marginal se définit comme l'accroissement de coût qui résulte de la fabrication (coût marginal de production) ou la vente (prix de revient marginal) d'une unité supplémentaire de bien ou de service.

On peut dire aussi que le coût marginal est égal au coût de la dernière unité fabriqué pour atteindre un niveau de production donnée.

✚ Différents types de coût marginal

- Classification selon la nature de l'activité : on distingue des coûts de production marginaux pour une activité industrielle et des coûts de distribution marginaux dans les entreprises commerciales.
- Classification selon l'importance de la variation du niveau d'activité : la variation peut porter sur un lot (100 unités) ou seulement sur une seule unité.
- Classification selon le sens de la variation du niveau d'activité : il existe un coût marginal d'expansion ou un coût marginal de régression.

✚ Calcul du coût marginal

Le coût marginal résulte d'une augmentation de production qui entraîne une augmentation du coût global.

Le coût marginal est le rapport entre l'accroissement du coût global et l'accroissement de la quantité produite ou vendue.

Le coût marginal est donc la dérivée du coût global : $CV = C/Q$

✚ Avantages et Inconvénients

Tableau n° 09: Diagnostic de la méthode du coût marginal.

Avantages	Inconvénients
-Transparence des responsabilités car les coûts et les résultats sont personnalisés ; -Inexistence des problèmes de sous-répartition et d'imputation des charges indirectes.	-Insuffisante pour le contrôle des activités car l'évolution des coûts de revient et des stocks est partielle ; -Les hypothèses de fixation de l'optimum économique sont rarement vérifiées.

Source : Elaborer par nos soins sur la base d'ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P.190.

2 Les coûts ex ante

2.1 La méthode des coûts préétablis (ou des coûts standards)

Définition des coûts préétablis

La méthode des coûts standards ou préétablis consiste à enregistrer les opérations à l'aide de coûts calculés à l'avance puis à les comparer aux coûts réels déterminés à partir de la comptabilité générale. Au lieu d'imputer le coût d'un centre de responsabilité en fonction du coût réel de l'unité d'œuvre, on détermine donc à l'avance le coût de cette unité d'œuvre et on procède à l'imputation des coûts de ce centre dès connaissance du nombre d'unités d'œuvre à imputer, et ce sans attendre de connaître le coût réel du centre. Il en résulte inévitablement un écart qui devra être analysé entre le coût total réel et le montant imputé en utilisant le coût préétabli des unités d'œuvre.

Avantages et inconvénients

Tableau n° 10 : Diagnostic de la méthode des coûts préétablis.

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> - Elle permet une plus grande rapidité dans la sortie du résultat, car les imputations sont effectuées dès que l'on connaît les quantités (sans attendre le calcul des coûts unitaires); Elle suppose que l'entreprise établisse des prévisions et des budgets; - Elle permet la connaissance permanente de marges théoriques calculées au fur et à mesure de la réalisation des ventes ou des commandes 	<ul style="list-style-type: none"> - la base de détermination des prix peut être fausse

Source : Elaborer par nos soins sur la base d'ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P.199.

2.2 La méthode des coûts cibles

✚ Définition de la méthode des coûts cibles

La méthode des « Coûts Cibles » consiste à déterminer pour un produit quelconque un « coût objectif » à ne pas dépasser en raison du prix imposé par le marché et de la marge bénéficiaire prévue et définie par l'entreprise, Elle repose sur la relation suivante :

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente} - \text{Marge bénéficiaire}$$

Cette méthode fut développée au Japon dans les années 80 dans l'industrie automobile. Lorsque le coût estimé a priori ou coût préétabli est supérieur au « coût cible », les conséquences peuvent être envisagées :

- Soit une modification du produit ou de sa composition (modification d'ordre technique),
- Soit des changements dans les conditions d'approvisionnements et de fabrication (réduction des coûts).

✚ Les caractéristiques de la méthode des coûts cibles

➤ Fixation du prix de vente

Dans un contexte concurrentiel, le prix de vente du produit devient une contrainte imposée par le marché. L'entreprise dispose de peu de latitude pour le modifier (réseau de distribution, chaînes de magasins sous franchise, hypermarchés, ...)

Exemple : prix public fixé par les fabricants (habillement, automobiles, électroménager, ...)

Le prix de vente est fonction des quantités prévues pour la commercialisation. Cependant, il peut varier aussi en fonction de la période dans le cycle de vie du produit.

➤ Détermination de la marge

La marge réalisée sur la vente de chaque produit contribue à la formation du résultat (bénéfice) de l'exercice pour l'entreprise.

Cette marge peut varier en fonction des quantités produites et vendues et bien sûr de la période au cours du cycle de vie du produit.

➤ Evaluation du coût

L'innovation continue et le phénomène de l'obsolescence qui en découle, entraînent une réduction de la durée de vie des produits.

Les coûts de revient sont de plus en plus élevés dans les phases suivantes : recherches appliquées, recherche développement, pré-études, conception de nouveaux produits, fabrication de prototype, lancement de la fabrication, frais de mise sur le marché, ...

La méthode des « coûts cibles » nécessite par conséquent la prise en considération de ces différentes étapes et des charges correspondantes. Bien souvent, les « coûts estimés » sont supérieurs au « coûts cibles ».

Il est indispensable de procéder à l'optimisation de la conception du produit, de sa fabrication et de la commercialisation.

✚ Avantages et inconvénients de la méthode

Tableau n° 11 : Diagnostic de la méthode des coûts cibles.

Avantages	Inconvénients
- Orientation de la gestion des coûts vers le marché - une gestion des couts dynamique puisque les couts cibles sont constamment réévalués	- un temps de développement très long lié au fait que la recherche de la baisse des coûts passe avant le respect des objectifs de qualité ; - existence de conflits organisationnels entre les personnels fortement concernés et les personnels moins impliqués.

Source : Elaborer par nos soins sur la base d'ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op.cit., P.212.

3 Les limites des méthodes traditionnelles

Les fondements théoriques de la méthode ABC sont surtout liés à l'évolution de l'environnement économique mondial. Ce qui a amené les chercheurs à critiquer la pertinence des méthodes traditionnelles, nous allons donc exposer quelques limites, On a :

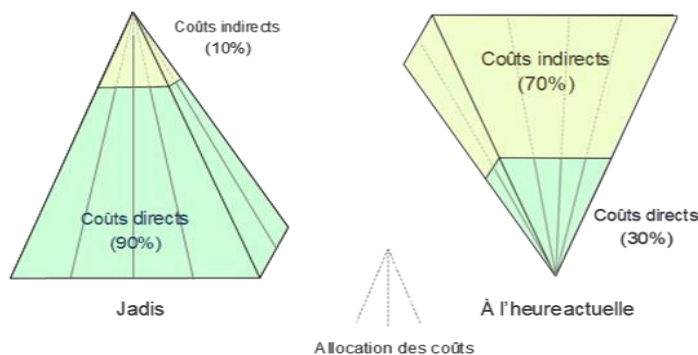
✚ Méthodes standards inadaptées aux exigences de contexte économique actuel

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 directs.¹

Figure n°05 : le renversement de la pyramide des coûts



Source : LORINO. P, MOTTIS. N “ Contrôle de gestion et pilotage de l’entreprise ”, 2e édition, Éditions Dunod, Paris 2004, p260.

✚ 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.

- ✚ 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.

✚ 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 améliorer l’efficacité de processus de création de la valeur au sein de l’organisation.²

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

² (P). Lorino, « **Méthodes et pratique de la performance**, 3e édition, Éditions d’Organisation, Paris 2003, P.191.

Conclusion

De ce qui précède, on peut conclure que l'accroissement des dimensions de la concurrence, l'augmentation des charges indirectes, l'incertitude croissante de l'environnement et la transformation de la structure et les demandes des clients rendent les méthodes de comptabilité classiques inutiles.

D'où la méthode ABC est l'alternative de ces méthodes traditionnelles et elle a été le fruit de renversement de la pyramide des coûts.

Dans ce 1^{er} chapitre, on a évoqué la notion de comptabilité de gestion, son évolution, et ses différentes méthodes de calcul de coûts.

Pour le 2^{ème} chapitre 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.

CHAPITRE II :

Démarche de mise en place de la comptabilité à base d'activités (ABC)

Dans les entreprises industrielles modernes ayant des technologies intensives et soumises à de rudes concurrences locales et internationales, il est difficile de documenter des 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 de mauvaise estimation du coût unitaire des produits.

Ainsi l'évolution des conditions de production met en lumière chaque jour un peu plus l'inadaptation des méthodes classiques de calcul des coûts comme instrument d'aide à la décision dans l'entreprise moderne.

Face à cette situation et pour se donner les moyens de reconstruire un modèle pertinent de la réalité interne des entreprises de cette fin de siècle et de leur interaction avec l'environnement, il convient de trouver une nouvelle méthode qui s'y adapte et ça peut être la méthode ABC.

Cette méthode repose sur une nouvelle philosophie de calcul des coûts où les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.

Dans ce chapitre on va présenter les fondements de la méthode ABC, ses avantages et ses domaines d'application, ainsi que le processus de sa mise en place, et les préalables pour sa mise en œuvre.

SECTION 01 : Fondements, périmètre et enjeux de la comptabilité à base d'activités (ABC)

La comptabilité à base d'activités est le fruit de renversement de la pyramide des coûts, dans cette section, nous allons évoquer la définition de cette dernière, son mécanisme et ses avantages et inconvénients.

1 Généralités sur la comptabilité à base d'activités

1.1 Historique de la comptabilité à base d'activités (ABC) ¹

La comptabilité par la méthode ABC (activities based costing) est une démarche de transformation des systèmes de comptabilité de gestion qui a été développée aux États-Unis depuis une trentaine d'années environ. En effet, et selon H. THOMAS JOHNSON, elle s'est introduite chez General Electric puis a été popularisée par le cabinet Arthur ANDERSEN depuis des années 60.

Pendant cette période, aucun lien n'a été établi avec le contrôle des coûts des produits, l'analyse était centrée sur la mise en évidence des facteurs de contrôle et de l'évaluation des frais généraux et leurs effets sur le coût des activités élémentaires.

Ce n'est que vers les années 80 que les chercheurs et les professionnels soulignent que l'ABC est non seulement une architecture de calcul des coûts, mais c'est aussi un processus de gestion qui s'appuie sur une vision transversale de l'entreprise.

Les principales pratiques à cette époque se sont concentrées sur les travaux de la commission « CAMI » depuis 1986 on a commencé à développer les travaux sur 8 firmes américaines, le travail de la commission a largement dépassé le cadre de simple calcul des coûts de revient des produits, pour atteindre un niveau plus élevé à savoir : l'information sur les coûts nécessaires aux décisions opérationnelles et stratégiques.

La publication de huit études de cas en septembre 1992, sous l'égide de l'I.M. A a permis de se rendre compte de la façon dont l'ambition annoncée en 1986 a été comprise et traduite dans les faits.

Avec ces résultats, les partisans de la méthode ABC des années 60 ont vu qu'elle ne correspond à leurs attentes que lorsqu'on l'articule avec une nouvelle logique organisationnelle à savoir la gestion pour les activités l'A.B.M (Activities Based Management) qui semble maintenant chasser l'ancienne « A.B.C ».

¹ www.pape-gorgui.toure@itu.int, Consulté le 20/02/2018 à 19h:30.

A ce stade, il devient indispensable de savoir à quoi consiste cette nouvelle méthode de la comptabilité analytique appelée la comptabilité à base des activités à travers l'étude de sa conception, ces principes de base, ces avantages et ces problèmes.

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

La comptabilité par activité a fait l'objet de plusieurs définitions qui ne font pas souvent l'unanimité chez de nombreux auteurs. C'est pourquoi dans cette partie nous allons réapproprier quelques définitions faites par certains auteurs ainsi à partir de ces dernières nous essayerons de façonner notre propre compréhension de cette définition.

Première définition : « Elle est définie par le CAM-I comme une méthodologie qui permet de mesurer le coût et la performance des activités, des ressources et des objets de coût. Elle attribue les ressources aux activités et les activités aux objets de coût en s'appuyant sur leur utilisation et reconnaît les relations de causalité entre les inducteurs de coût et activités ».¹

Deuxième définition : Michel Lebas définit la méthode ABC comme « une méthode fixe de calcul des coûts de revient ».

Il ajoute après que « L'ABC ou activity base costing a représenté une véritable remise en cause des méthodes de calcul des coûts de revient. Fondés sur une identification des processus requis pour mettre le bien ou le service à la disposition du client de façon lisible malgré des conventions inévitables, elle met en évidence ce que l'entreprise fait réellement pour satisfaire le client ».²

Troisième définition : « Activité Based Costing » consiste à placer entre les centres de travail et les produits une catégorie intermédiaire : l'activité, calculer le coût des activités fournis par les différents centres et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité de manière à obtenir une évolution des coûts des produits plus fiable ».³

Pour résumer, nous pouvons dire que la méthode ABC est une technique de gestion dont le but est de maîtriser les coûts des activités sur lesquels les ressources sont affectées, et avec une nouvelle logique que les activités consommant des ressources et les produits consomment des activités.

¹ www.Activitybasedmgmt.com consulté le 01/02/2018 à 11h00.

² (Lebas) MICHEL, **article ABM ou management basé sur les activités**, P.2-34.

³ (Michel) GERVIES, **Contrôle de gestion**, Edition Economica, 1997, P.174.

1.3 Objectif de la comptabilité à base d'activités

D'après GRANGUILLOT et al, la comptabilité par activité a pour principaux objectifs :

- D'identifier les activités consommées par chaque produit ;
- De s'appliquer à un grand nombre d'objets de coûts et d'obtenir les coûts des activités, des processus, des produits ou des services entre autres pour faciliter la prise de décision ;
- De mesurer les conséquences d'une décision sur les activités de l'organisations ;
- De déterminer les coûts de revient pertinents grâce à une analyse plus fine des facteurs de coûts ;
- De comprendre le comportement des coûts en offrant une explication de la consommation des ressources ;
- D'améliorer les prises de décision et la performance de l'organisation notamment en fournissant des informations sur les activités mais plus créatrices de valeur pour le client ; celles à développer celles à externaliser. Etc.

2 Principe et domaines d'application de la comptabilité à base d'activités (ABC)

2.1 Principes de l'ABC

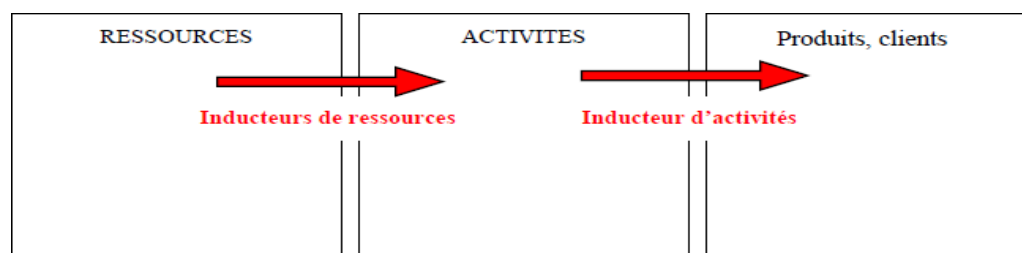
Pour assoir la théorie de l'ABC, beaucoup d'auteurs partent sur le postulat sur lequel :

- Les activités consomment les ressources ;
- Les produits consomment les activités.

Cette méthode repose sur une vision transversale qui fait abstraction des fonctions et des centres de responsabilité, existaient auparavant (méthode classique). Par ailleurs, la méthode ABC est une méthode d'analyse des charges indirectes par excellence, et au contraire des méthodes classiques de calcul des coûts, la méthode ABC ne fait pas la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux, car elle considère que toutes les activités sont « principales » pour la détermination des coûts des produits.¹

¹(Charles) GODARD, **le petit contrôle de gestion** 4eme édition, Dunod, Paris, 2013, P.48.

Figure n° 06 : le principe de la méthode ABC.



Source : <http://www.institut-numerique.org/wp-content/uploads/2013/10/Les-éléments-constitutifs-d'ABC1.png> consulté le : 12/01/2018 à 16h45.

En fait, on peut définir les concepts fondamentaux sur lesquels repose cette méthode à savoir : les tâches, les activités, les ressources, les processus et les inducteurs.

➤ La tâche

La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût, par exemple, l'enregistrement des factures.

Selon 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

➤ L'activité

Une activité est définie comme un ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources.²

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles au sein de processus identifiés, prenant comme exemple l'activité de traitement des déchets.

L'activité intégrant un processus dépasse le cadre strict des découpages fonctionnels et hiérarchiques ; c'est en cela qu'elle exprime une vision transversale de l'entreprise. Seule cette perspective permet d'appréhender la création de valeur surtout pour les activités de soutien et d'introduire des processus permanents d'amélioration compatibles avec une démarche de qualité totale.³

¹ (Hugues) BIOSVERT, **la comptabilité par activité**, 1 ère édition, ERPI, Quebec, 1998, P.65.

² BESCOS et MENDOSA, **le management de la performance**, Edition comptables Malesherbes, 1994, P.23.

³ (Claude) ALARAED et (Sabine) SEPARI, **contrôle de gestion**, 3eme Edition, P.543.

➤ **Les ressources**

Pour **Bosco** et **Mandoza** les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus (ou services ouverts).

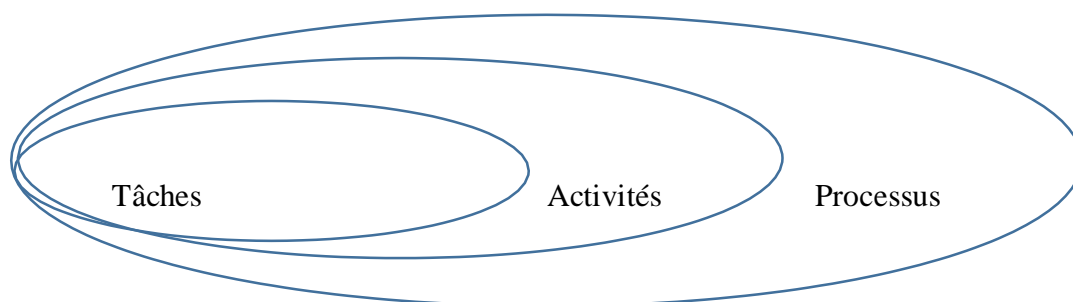
Les ressources ou entrants sont l'ensemble de moyens disponibles pour obtenir des produits ou des services, prenant comme exemple la main d'œuvre ou les équipements.

➤ **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. On peut prendre comme exemple le processus de distribution.

Figure n°07 : la relation entre tâche, activité et processus.



Source : BIOSVERT (Hugues), **la comptabilité par activité**, 1^{ère} édition, ERPI, Quebec, 199.

➤ **Les inducteurs**

Tout ce qui peut expliquer les consommations de charge par les activités et la consommation d'activités par les produits. En fait, la terminologie n'est pas figée, on parle des :

¹ (H) Bouquin, **Comptabilité de gestion**, Sirey, 1993, P.145.

- **Inducteurs d'activité** : indicateurs de la fréquence et de l'intensité de la demande d'activités résultant des objets de Coût ;
- **Inducteurs de ressource** : indicateurs de fréquence et d'intensité de la demande de RESSOURCES résultant des activités;
- **Inducteurs de coût** : Tout facteur modifiant le coût d'une activité.¹

On peut classer les inducteurs de coût comme suit :

- **Inducteurs de volume** : heures-machine, heure de main d'œuvre, kilogramme de matière première, etc...
- **Inducteurs d'organisation ou de gestion** : nombre de séries fabriquées, nombre de commandes passées, nombre de livraisons, etc...
- **Inducteurs de produits ou de services** : nombre de références, nombre de fournisseurs, nombre de clients, etc...
- **Inducteurs caractéristiques de l'entreprise** : superficie, chiffre d'affaire

2.2 Domaine d'application de l'ABC

Les domaines d'application de la méthode ABC sont nombreux et variés mais on peut citer les plus fréquentes et les plus utiles.

➤ L'analyse de la rentabilité des produits

La première application et la plus évidente de la méthode ABC est la détermination du coût de revient des produits finis.

Ainsi par l'analyse de la rentabilité comparée de différentes familles de produits on pourra mieux voir l'apport de chaque famille de produit dans la rentabilité globale de l'entreprise.

➤ Analyse de la rentabilité des clients

L'analyse des activités permet de mieux suivre la consommation des ressources commerciales et l'administration des ventes pour les différentes catégories de clients, par ailleurs, certains clients ont des exigences spécifiques dont le coût peut être mieux appréhendé par la méthode ABC.

¹ (Pierre) MEVELLEC, **Plaidoyer pour une vision française de l'ABC**, Revue Française de Comptabilité, décembre 1993, P.87.

➤ Diagnostic et amélioration des performances

La réflexion sur les inducteurs procure un éclairage nouveau sur les causes à l'origine des coûts, par cette réflexion des coûts la méthode suggère des voies d'améliorations, par ailleurs la mesure d'une prestation fournie par chaque activité rend possible une évaluation de son efficacité.

3 Avantages et limites de la comptabilité à base d'activités (ABC)

3.1 Avantages de la méthode ABC

Les avantages de l'ABC ne peuvent être tus ou passés sous silence, et qu'on peut résumer ses apports comme suit :

En termes de coût

- Des coûts de revient plus pertinents ;
- Un modèle explicatif du comportement des coûts ;
- Une aide précieuse pour la fixation des prix de ventes ;
- Un outil de stimulation.

En termes de performance

- Une aide à l'orientation des choix stratégiques ;
- La mise en évidence des dysfonctionnements ;
- L'identification des leviers d'amélioration ;
- Un outil d'amélioration.

En plus de l'apport incontestable d'être une méthode plus fiable de calcul des coûts de revient, l'ABC permet la mise en place d'un langage commun entre contrôleurs de gestion et opérationnels :

- C'est un instrument précieux pour planifier et préparer les budgets crédibles ;
- C'est un outil efficace de prévision et d'anticipation.

3.2 Les limites de l'ABC

De façon générale, la comptabilité par activité est une méthode qui a ses avantages et ses inconvénients qu'on peut résumer dans les points suivants :

- La mise en place de la méthode ABC requiert des frais importants à titre d'exemple : réorganisation de la gestion, logiciels spéciaux, équipements de collecte et de traitement de données, formation du personnel ;
- Le choix des inducteurs d'activités peut paraître arbitraire et discutable comme le sont les choix des unités d'œuvre dans les méthodes traditionnelles ;
- La nécessité de l'intervention de conseils extérieurs ;

SECTION 02 : les préalables de mise en place de la comptabilité à base d'activités

La conception d'un système de comptabilité par activité dans une entreprise est un processus complexe qui nécessite des préalables à mettre en place, et parmi ces dernières la mise en place d'un management transversale qui facilite l'identification des processus et des activités menées par cette entreprise.

Aussi pour la mise en place de cette méthode dite ABC, l'entreprise doit avoir un certain nombre de conditions qui facilitent cette conception.

Dans cette section, nous allons présenter les conditions nécessaires à l'application de la méthode ABC, ainsi les étapes à suivre pour la mise en place d'un management transversale (par processus)

1 Conditions de mise en place d'un système de comptabilité à base activité

La mise en place de la méthode ABC nécessite de grandes expériences et plusieurs conditions qui sont :

- 1- La diversité et la variation des produits et services fournis par la société ;
- 2- Une augmentation des coûts indirects dans la structure des coûts ;
- 3- Une conception du produit et du processus très élevés ;
- 4- Une haute technologie ;
- 5- Des frais généraux très élevés par rapport à la main-d'œuvre directe ;
- 6- L'augmentation des services de soutien tel que la conception de produits,
- 7- Une informatisation et une automatisation forte ;
- 8- La concurrence au niveau local et mondial de sorte que la réduction des coûts soit une stratégie de continuité et de durabilité.

2 La mise en place d'un management transversal

Une mise en place d'un management transversal, autrement dit management par processus est une étape primordiale dans la conception de la méthode ABC, donc qu'est-ce qu'un management transversal ? Et quelles sont les étapes de sa mise en place ?

2.1 Définition et spécificités du management transversal

2.1.1 Définition du management

Le management se définit couramment comme « l'ensemble des techniques de direction, d'organisation et de gestion de l'entreprise »¹, Donc c'est un domaine aussi large et varié qu'élémentaire, quel que soit votre cursus ou votre spécialisation (gestion, commerce, marketing, communication...)

Donc le management est l'art et la manière de diriger et de coordonner des équipes au sein d'une entité. Il existe deux grandes tendances de management :

- Le management hiérarchique dit classique avec une organisation verticale cloisonnée ;
- Le management transversal avec une organisation décloisonnée dont les liens hiérarchiques sont moins perceptibles.

2.1.2 Définition de transversalité

La transversalité, c'est recréer du lien dans ce qui est naturellement éclaté, de la proximité dans ce qui a tendance à s'éloigner, de la cohérence dans ce qui est soumis à des forces centrifuges. C'est intégrer une démarche et des comportements de négociation, au sens noble et constructif, dans les relations managériales.²

2.1.3 Définition du management transversal

On entend par management transversal un management qui s'exerce horizontalement, et non verticalement.³

On parle de management transversal lorsqu'il n'y a pas de lien hiérarchique entre la personne qui manage et celles qu'il manage.

Lorsqu'on parle de management transversal, on renvoie souvent au management de projet, même s'il n'en est qu'un aspect, le management transversal pouvant également

¹ (Jacques) LEMONNIER, **Le management transversal**, 2002, P.15.

² (Jacques) LEMONNIER, Op. Cite, P.15.

³ Ibid., P.15.

concerner des activités constantes et récurrentes, qui relèvent notamment d'activités fonctionnelles (gestion des ressources humaines, comptabilité, finances, communication...). Ainsi, pour simplifier et distinguer cet autre management transversal du management de projet, nous l'appellerons management de processus.¹

2.1.4 Spécificités du management transversal

Le management transversal est un management² :

- Qui n'est a priori pas fondé sur un lien hiérarchique (ce qui n'exclut pour autant un lien d'autorité) plus complexe à définir, établir et exercer, et pas nécessairement reconnu comme une évidence organisationnelle ;
- Qui est en général « transmétiers, transdépartements, transpôles », donc transculturelles ;
- Qui a de nombreuses différences et de nombreuses similitudes avec le management hiérarchique ;
- Qui a des outils spécifiques qui sont parfois d'un certain niveau de technicité.

D'après qu'on a vu l'objectif du management transversal est de maximiser la production de valeur et la performance à travers les processus. Et pour bien maîtriser ce management il faut mettre en place une approche processus.

22 Les étapes de mise en place du management transversal

2.2.1 Définition, caractéristiques et typologie du processus

2.2.1.1 Définition du processus

Dans la littérature ; on trouve différentes définitions, nous en citons quelques-uns :

Le processus « une activité ou un ensemble d'activités corrélés ou interactives qui transforment les éléments d'entrées en éléments de sorties d'autres peut être considéré comme un processus »³

Un processus est enchaînement d'activités ou de l'ensemble d'activités qui est alimenté par des entrées qui dispose des ressources et qui ajoute de la valeur par rapport au but crée des sorties.⁴

¹ (Jacques) LEMONNIER, **Op.cit.**, P.16.

² Ibid., P.17.

³ Norme internationale iso 9001 :2008 système de management de la qualité exigences éditées et diffusée par afnor, Saint-Denis, 2008, P.8.

⁴ (H) BRANDENBURG et WOJTYNA, **approche par processus**, Edition de l'organisation, 2003, P.19.

Selon M. CATTAN il est beaucoup plus simple de définir un processus comme un sous-système de l'organisation ».¹

2.2.1.2 Caractéristiques du processus

D'après la norme ISO 9001 ; un processus est caractérisé par :

- Un intitulé qui doit être précis et concis ; le mieux est de se fixer un nombre maximum de mot (12 par exemple) pour cette intitulé ;
- Un fait déclencheur qui sera la première action d'un processus ou encore la donnée d'entrée principale ;
- Une fin qui sera la dernière action du processus avec résultat à savoir tout ou partie d'un produit ou un service ;
- Un enchaînement d'activités avec pour chacune d'elle les ressources nécessaires a sa réalisation ses données de sortie ;
- Des acteurs en charges des activités composant le processus sans oublier le pilote du processus ;
- Des ressources (humaines en termes de compétences, financières, matérielles et informationnelles.

2.2.1.3 Typologie de processus

Selon Stéphane, il n'existe pas de typologie unique des processus d'un organisme mais afin de faciliter l'identification et la sélection des processus à analyser en priorité, il peut être utile de les classer en trois grandes familles :

❖ Les processus de réalisation

«Ils contribuent directement à la réalisation du produit, de la détection du besoin du client a sa satisfaction. Ils regroupent les activités liées ay cycles de vie d'un produit ».²

Donc ce processus contribuent à la réalisation du produit ou service depuis la détection du besoin jusqu'à l'évaluation de sa satisfaction ;

❖ Les processus de support (soutien)

Ce processus contribue à la disponibilité des moyens nécessaires au bon déroulement des processus de réalisation, citons comme exemple le processus de fournir l'information, tenir la comptabilité, administre le personnel, acquérir les infrastructures...

¹ (Michel) CATTAN, **guide des processus**, ANAFOR-11 rue Francis de pressenser 93571, LA Plaine Saint-Denis, 2ème édition, 2008, P.8.

² (Stephan) MATHIEU, **réussir l'approche processus**, édition à savoir afnor, 2003, P.17.

❖ Les processus de direction (de management)

Ce processus contribue à la détermination de la politique et au déploiement des objectifs dans les organismes et de vérifier la cohérence des décisions prises vis-à-vis des objectifs poursuivis, et d'anticiper sous la responsabilité totale de l'équipes dirigeants.

Il permet aussi d'assurer et d'orienté la cohérence des processus de réalisation et du support, les processus qui peuvent intégrées dans cette familles, le processus d'élaboration de la stratégie, le processus d'auditer, le processus de communiquer.....

2.2.2 Définition l'approche processus

Selon LONGIN et DENET « l'approche processus dans l'entreprise est transversale aux structures fonctionnelles, elle constitue une vision du fonctionnement de l'entreprise par séquences d'activité. »¹

« L'approche processus désigne l'application d'un système de processus au sien d'un organisme, ainsi que l'identification, les interactions, et le management de ces processus »²

Selon CATTAN M, l'approche processus consiste à considérer l'organisme comme un ensemble de petits organismes qui contribuer à réaliser un même produit.³

Donc l'approche processus est une démarche consistant à prendre des décisions essentielles, à piloter l'amélioration continue des performances, la maitrise des risques dans une logique transversale. Et voici un schéma explicatif du processus :

Figure n° 08: processus



Source : http://www.votre-expert-de-la-qualite.fr/IMG/png/approche_transversale.petite.png, consulté le 17/02/2018 à 13H00

¹ (P) LONGIN et (H) DENET, **construire votre qualité**, 2eme édition, la plain saint, 2008, P.12.

² (Michel) CATTAN, Op. Cit P.11.

³ CATTAN et KNOCKAERT, Op.cit. P.22.

2.3 Etapes de mise en œuvre de l'approche processus

Pour mettre en place et faire vivre un management des processus, il appartient à chaque organisme de définir la démarche la plus appropriée en fonction par exemple de la nature de l'organisme (industrie, service...) et de sa culture (commercial, ouverture sur l'extérieur...)¹

Selon CATTAN : « quel que soit la démarche choisie en y retrouve sous une forme ou sous une autre, cinq phases qui répondent à l'essentiel des exigences de la norme ISO 9001 version 2000 :

- Identification des processus de l'organisme ;
- Description et présentation de chacun des processus ;
- La mise en œuvre de processus ;
- La mise en place d'un système de pilotage des processus ;
- La définition des modalités d'amélioration permanente des processus.

➤ Identification des processus de l'organisme

L'identification de processus de l'organisme suit plusieurs étapes, on commence par définir la finalité de l'organisme ou cet organisme doit identifier ses clients et d'autres parties intéressées ainsi que leurs exigences afin de définir les résultats à fournir

Ensuite définir les politiques et les objectifs de l'organisme, cela se fait après l'identification des marchés visés.

Après détermination des politiques et objectifs on passe à déterminer les processus de l'organisme, ces processus englobent le management, les ressources, l'analyse et l'amélioration.

Ensuite on détermine la séquence des processus qui veut dire identifier tous les éléments d'entrée et de sortie des processus ainsi que les fournisseurs, les clients et d'autres parties prenantes.

On passe après à attribuer la responsabilité et l'autorité pour chaque processus ou la direction doit définir les rôles et les responsabilités à chacun quant à la mise en œuvre, la maintenance, et l'amélioration de chaque processus et de ses interactions.

Enfin définir la documentation des processus et l'objectif principal de cette étape est d'assurer la cohérence et la stabilité de fonctionnement des processus.

¹ (M) CATTAN, Op.cit, P.63.

➤ **Description et présentation de chacun des processus**

Pour décrire ou présenter un processus il faut le planifier, et cette planification se fait comme suit :

- Définir les activités dans le cadre du processus ;
- Définir les exigences en matière de surveillance et de mesure et pour cela on choisit des facteurs comme la conformité aux exigences, satisfaction du client, couts de processus...
- Définir les ressources nécessaires pour le fonctionnement de chaque processus (humaines, infrastructures, environnement de travail....) ;
- Vérifier le processus par rapport à ses objectifs planifiés.

➤ **Mise en œuvre et mesure du processus**

L'organisme peut développer pour la mise en œuvre un projet comprenant les activités suivantes : communication, formation, gestion de management, engagement de la direction et la sensibilisation.....

➤ **Analyse du processus**

Dans cette étape il convient d'abord d'analyser les informations sur les processus obtenus, ensuite comparant les résultats des informations sur la performance du processus avec les exigences définies.

Selon CATTAN l'analyse des processus se fait à partir de quatre (04) étapes :¹

- Définir le processus ;
- Rechercher le dysfonctionnement actuel connus ou supposés ;
- Décrire le processus ;
- Valider l'analyse de processus.

➤ **Amélioration du processus**

La méthode d'amélioration devrait être définie et mise en œuvre (exemple d'amélioration : simplification du processus renforcement de l'efficacité, amélioration de l'efficacité, réduction de la durée du cycle du processus)

Des outils d'analyse des risques peuvent être utilisés pour identifier les problèmes potentiels. La ou les causes profondes de ces problèmes devraient également être identifié et

¹ (M) CATTAN, Op.cit., P96.

corrigées de manière à éviter qu'ils ne se produisent dans tous les processus identifiés comme présentant des risques similaires.

SECTION 03 : le processus de mise en place de la comptabilité à base d'activités

La mise en application de la comptabilité à base d'activités repose sur trois (03) grandes étapes à savoir :

- Identification des activités à partir des processus ;
- Identification les inducteurs d'activités ;
- Détermination du coût de revient.

1 Identification des activités à partir des processus

1.1 Détermination des objets de coûts

Un objet de coût correspond à tout élément pour lequel une mesure de coût sera utile. Les objets de coût pourront alors être différents selon les ressources dont disposent l'entreprise, cela dépendra surtout du domaine d'activité de l'entreprise. Dans cette première étapes il sera important de savoir qu'un objet de couts représente tous les objets auxquelles vous pouvez affecter des coûts de personnel, tel que les salaires et les avantages sociaux toutes ces données sont utilisées pour effectuer des calculs des coûts ici il est souhaitable de déterminer s'il est possible de façon exhaustive l'ensemble des catégories faisant l'objet d'une consommation des différents activités de l'entreprise cette détermination constitue la première étapes dans la démarche de calcul de coût par la méthode ABC.

1.2 Etablir un dictionnaire d'activités

L'importance de cette étape est primordiale car les activités constituent un point central de la démarche, donc il faut définir les activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents.

Les activités sont composées de tâches élémentaires qui s'enchainent vers un objectif commun et les activités qui ont un déclencheur commun constituent un processus.

L'identification des activités est faite à partir de :

- Entretiens avec les différents responsables de l'entreprise ;
- Auto-analyse de ce qui est fait et réalisé par le personnel ;

- Observation des départements de l'entreprise sur une période donnée et aussi sur la base d'une étude fine des pièces comptables.

Aussi, pour bien identifier et analyser les activités, on établit une liste d'activités qui vise à :

- Connaître le coût des activités, la rentabilité des produits, des clients, des marchés, d'un projet...
- Prospecter les clients selon leur rentabilité ;
- Vendre les produits les plus rentables.¹

Mais avant l'identification de la liste des activités il est important d'identifier d'abord les processus.

Les processus sont déterminés à partir des centres de responsabilité qui peut être défini selon LONING comme un sous ensemble de l'entreprise correspond à la structure au découpage défini pour celle-ci.

Donc après avoir déterminé les processus nous pouvons identifier les activités, et on distingue deux types d'activités, primaires et secondaires. Les premières sont affectées directement aux objets de coûts comme la production, les secondes sont exécutées en supports des premières.

La liste des activités est élaborée sur la base de six étapes :²

- Choisir les objectifs de conception de la comptabilité par activités au sien de l'organisation ;
- Définir un groupe de projet ;
- Etablir une première liste d'activités suite à des entretiens ;
- Valider la liste des activités et éliminé toute activité non créatrice de valeur ;
- Identifier pour chaque activité un nom, une définition, un fournisseur un client des ressources consommées et le degré de création de la valeur ;
- Regrouper les activités notamment les moins importantes et mettre en forme la liste des activités.

¹(Toufik) SAASA, (Alain) BURLAND, (Simon) CLAUDE, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, Educapôle gestion, 2^{ème} édition, P.234.

² (Laurent) RAVIGNON, **la méthode ABC/ABM Rentabilité mode d'emploi**, 3^{ème} édition, Eyrolles, Edition d'organisation, Paris, 2007, P.279.

Tableau n° 12 : Les informations nécessaires pour chaque activité.

Nom de l'activité	A formuler sous forme de verbe ou de groupe de verbes
Définition	Pour que chacun dans l'entreprise mette le même contenu dans une activité, et il faut donner la définition précise des opérations ou des tâches qu'elle contient
Fournisseur	Qui déclenche l'activité ? Cela peut être un fournisseur externe ou interne.
Client	Qui exécute l'activité ? Cela peut être un client externe ou un service interne.
Ressources consommées	Tous les moyens humains, financiers, commerciaux, technologiques utilisés par l'activité

Source : MEVELLEC (Pierre), « **Plaidoyer pour une vision française de l'ABC** », Revue Française de Comptabilité, décembre 1993, P.231.

Par ailleurs, l'activité décrit ce que font les différents services, l'entreprise apparaît donc comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elle au sein des processus identifiés.

2 Identification des inducteurs d'activités

2.1 Affectation des ressources aux activités

Après l'identification des activités vient la troisième étape qui est l'affectation des ressources réellement consommées par chaque activité. Autrement dit de rattacher le coût des ressources aux activités qui les ont consommées.

En effet, la réalisation d'une activité demande la mise en œuvre d'une combinaison de ressources humaines, physiques, et informationnelles. De ce fait le déclenchement d'une activité dans l'organisation va directement entraîner la consommation d'une ressource.

La plupart des auteurs s'accordent sur la démarche à suivre pour l'affectation des ressources aux activités. Cette dernière se base sur trois étapes principales : ¹

- Evaluer les différents ressources consommées par les services (nombre de personnel, surface occupée, nombre de facture....) ;
- Affecter les ressources aux activités par le biais des inducteurs de ressources ;
- Regrouper les ressources consommées par les activités.

Cependant certains auteurs insistent sur le choix des inducteurs de ressources qui rendent compte du lien existant entre le cout d'une activité et sa consommation par un produit ou par un autre objet de coût.

En effet, pour d'autres auteurs le choix d'inducteurs est primordial lors de l'affectation des ressources aux activités préconisent que ce choix mette en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume d'indicateur.²

La base de détermination des inducteurs de ressources est indiquée sur le tableau suivant :

Tableau n° 13 : La base de détermination des inducteurs de ressources.

Ressources	Base de détermination	Inducteurs
Main d'œuvre	Estimation du temps	Pourcentage (%)
Matières et fournitures	Estimation de l'utilisation	Pourcentage (%)
Machines et équipements	Estimation de l'utilisation	Pourcentage (%)
Espace	Estimation de la surface ou du volume	Pourcentage (%)

Source : Michel Robert et Katherine Silvester: Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir : Expansion Management Reviw, Mars, 1996.

¹ (Carla) MONDOZA, **Coût et décision**, Paris, 2002, P.112.

² (Claude) ALAZARD et (Sabine) SEPARI, **Contrôle de gestion**, 6eme édition, Dunod, Paris, 2004, P.262.

Par ailleurs, selon Doriat et al : quel que soit le modèle de calcul des couts la détermination des ressources (charges) incorporées relève d'une même analyse. ¹

En outre dans l'approche de l'ABC, le terme « ressource » est utilisé plutôt que charge ; celle-ci est subie, alors qu'on agit sur une ressource en choisissant son niveau d'utilisation et l'activité où elle sera employée. Il serait donc judicieux de définir ces concepts.

2.2 Identification les inducteurs d'activités

Après l'affectation des ressources aux activités grâce aux inducteurs des ressources, il convient de procéder à l'identification des inducteurs d'activités.

L'identification des inducteurs se fait à travers des enquêtes et interviews auprès du personnel. Généralement il faut choisir une unité qui représente au mieux la consommation des ressources par les activités et la consommation des activités par les produits.²

Les inducteurs d'activités, en principe, peuvent être distingués en quatre (04) types : ³

- Les inducteurs volumiques traditionnels (quantités physiques...);
- Les inducteurs liés à l'organisation (nombre de demande d'ouverture un compte);
- Les inducteurs liés à l'existence du produit (nombre de produit);
- Les inducteurs liés à l'existence d'une capacité (nombre de ligne de montage).

Donc il est possible de regrouper les inducteurs de coûts en trois catégories :

- **L'unité d'œuvre d'une activité** : c'est l'unité de mesure du travail de cette activité.⁴
- **Le déclencheur d'activité** : se définit comme étant l'élément qui provoque une activité ou une série d'activités (processus).⁵
- **Le facteur de consommations des ressources par activités** : c'est un élément qui influence la consommation des ressources par activités.⁶

En effet, il est possible pour une même activité d'avoir le choix entre plusieurs facteurs de détermination d'un inducteur d'activité. C'est pour cette raison que des critères de choix faisant intervenir des éléments de gestion ont été définis.

¹ (Brigitte) DORIART, **Comptabilité de gestion**, 5ème Edition, Dunod, Paris, 2011, P.123.

² (R) DEMEESTERE, (P) LORINO, (N) MOTTIS, **Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise**, 2ème Edition, Paris, 2004, P.144.

³ RONGE, **contrôle de gestion**, 1998, P.391.

⁴ (H) BIOSVERT, **comptabilité de management cout décision gestion**, ERPI, 1995, P.149.

⁵ Ibid., P.149.

⁶ Ibid., P.149.

Ces critères sont les suivants :

- ✓ Mesurabilité et quantifiabilité des factures ;
- ✓ Disponibilité des données ;
- ✓ Facteur de coût ;
- ✓ Non propension de créer de la valeur ;
- ✓ Lien avec la stratégie ;
- ✓ Susceptibilité d'influencer sur le comportement ;
- ✓ Contrôlabilité ;
- ✓ Actionnement à court terme ;
- ✓ Pragmatisme.¹

Le premier critère de choix est la capacité de mesurer et quantifier le facteur choisi.

Les facteurs liés à la structure de l'organisation sont utiles pour l'élaboration d'une stratégie de réduction permanentes des coûts voir même l'établissement des tableaux de bord.

Il va de soi que l'on doit pouvoir obtenir un coût raisonnable les coûts donnés relatives aux facteurs choisis comme inducteurs.

Ainsi on doit favoriser les inducteurs négatifs c'est-à-dire ceux qui ne créent pas de valeur aux yeux des clients plutôt que les inducteurs positifs c'est-à-dire ceux qui créent de la valeur.

Nous devons favoriser le choix d'un facteur ayant in lien avec la stratégie élaborée et pouvant influencer sur le comportement des gestionnaires afin de favoriser l'attient des objectifs fixés par la direction.

Enfin il est préférable de choisir un facteur contrôlable c'est à dire sur lequel on peut influencer et qui nous permet donc de passer à l'action.

Mieux encore de choisir une facteur sur lequel on peut exercer une action court terme et ne faut pas oublier d'être programmatique.

De ce fait, pour chaque activité, il faut rechercher un facteur explicatif des variations de son coût, c'est pourquoi l'inducteur de coût doit exprimer nécessairement un lien de causalité entre consommation de ressource et l'activité.

¹ (H) BIOSVERT, **comptabilité de management coût décision gestion**, Op.cit., P.149.

3 Détermination du coût de revient

3.1 Regroupements et imputations des activités aux produits

L'analyse exhaustive des activités nous amène à retenir plusieurs activités avec même inducteurs, pour ne pas rendre complexe le calcul des coûts il est préférable de regrouper les activités ayant le même inducteur aux différents centres avant de les imputer aux produits.

3.1.1 Regroupements des activités

Dans cette étape, il est suggéré de regrouper les activités élémentaires au sien de « centre de regroupement » ou « macro-activités » essentiellement selon une vision fonctionnelle ou type de processus.¹

Les mêmes activités peuvent se trouve dans plusieurs centre de responsabilité et peuvent avoir plusieurs inducteurs de coût. Il s'agit de rendre exploitable la matrice activités inducteurs en regroupement les activités ayant le même inducteurs. L'inducteur le plus représentatif sera retenu comme inducteur d'activités.

Et voici un exemple explicatif d'une matrice d'activité :

Tableau n° 14 : Matrice d'activités.

	A01	A02	A03	A04	La somme
I01	✓	✓			2
I02		✓	✓		2
I03			✓		1
I04			✓	✓	2
I05	✓				1
I06		✓			1
I07	✓				1

Source: nous-soins.

I : inducteur A : activité

¹ (Eric) TORT, **Organisation et management des systèmes comptables : optimiser les leviers de la performance comptable**, Paris, Dunod, 2003, P.34.

3.1.2 Imputation des activités aux produits

L'application la plus immédiate de l'ABC est le calcul du coût de revient des objets de coût à partir des activités, donc l'imputation constitue la dernière étape de cette méthode.

Pour y parvenir l'analyste va établir pour chaque objet de coût une fiche qui indique les activités qu'il utilise ainsi sa consommation d'inducteurs pour chacune des activités. Ensuite on multiplie le nombre d'inducteurs d'activité consommés par le coût unitaire, on obtient le coût d'activité utilisé par l'objet de coût. Aussi, il en résulte que le coût d'objet de coût sera constitué de différentes activités utilisées.¹

L'imputation des activités aux produits comprend les étapes suivantes :

- Calculer le coût de chaque regroupement ;
- Indiquer le nombre d'inducteur correspondant ;
- Calculer le coût de chaque inducteur ;
- Imputer le coût de chaque inducteur en fonction de la consommation à chacun des produits.²

Il s'agit de calculer pour chaque objet de coût, les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommés par ces activités.

Le coût obtenu est composé de consommation de charges directes en fonction d'inducteurs extraites de la nomenclature et la gamme opératoire et du coût des activités consommés : il s'agit d'un coût qui peut être qualifié de « coût attribuable » au produit car à tout moment le principe de causalité de consommation de ressources est respecté.

3.2 Détermination du coût de revient

Une fois le choix d'inducteur fait et son volume mesuré, l'analyste va procéder au calcul du coût unitaire de l'inducteur. Ce dernier est égal à la somme des charges consommées par l'activité sur le volume total de l'indicateur.

$\text{Coût unitaire} = \frac{\text{Coût total des ressources consommées par activité}}{\text{Volume total de l'inducteur}}$
--

¹(Carla) MONDOZA, *Coût et décision*, Gualino, Paris, 2002, P.115.

²DFCG « mise en œuvre pratique de la méthode ABC » Echanges, la revue des dirigeants financiers, Hors-série n 03 novembre, paris, press universitaire de sahel, P.622.

Le coût unitaire de l'inducteur ainsi obtenu il est alors possible de déterminer le coût de revient des objets de couts en l'imputant à ces derniers.

Cette étape est la dernière avant le calcul du coût des objets de cout. Pour chaque objet de coût, les activités et le nombre d'inducteur consommés par ces derniers sont déterminées, du coût unitaire des inducteurs l'on tire le cout global des activités utilisés par les objets de coût, le coût de revient global est obtenu à la suite des calculs.

Et le résultat analytique s'obtient comme suit :

$$\text{Résultat analytique} = \text{chiffre d'affaire} - \text{coût de revient}$$

En conclusion, la conception de la comptabilité de gestion par la méthode ABC en général passe par plusieurs étapes successives, la détermination des activités est l'étape la plus importante et constitue la base de cette méthode.

Conclusion

Nous pouvons déduire, à partir de ce deuxième chapitre, que la méthode ABC trouve son principal intérêt dans la gestion par les activités qu'elle permet. En effet, il devient possible par une vision globale de mieux gérer les ressources tout au long du processus, en identifiant les causes des coûts.

La comptabilité à base d'activité peut être créée et utilisée par toute organisation selon ses objectifs visés et prédéterminer, et la mise en place d'un système ABC au sein de toute organisation constitue un changement important.

La conception de cette comptabilité passe par plusieurs étapes tel que : la détermination des activités et inducteurs des coûts et de ressources, et le succès de cette approche requiert plusieurs conditions dont : l'implication des dirigeants, des employés et la mobilisation des moyens.

Dans ce qui suit, Nous allons procéder à la mise en place de la méthode ABC au sein d'une entreprise de production, et nous présenterons les principes méthodologiques pour le calcul du coût de revient et nous détaillerons autant que possible toutes les étapes de calcul.

CHAPITRE III :

**Essai de mise en place d'une
comptabilité à base d'activités au sien de
l'entreprise TONIC INDUSTRIE**

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

Dans ce qui suit nous essayerons de faire une mise en place de cette comptabilité à TONIC INDUSTRIE, entreprise spécialisée dans la production d'emballages dans laquelle nous avons effectué notre stage pratique et dans laquelle nous allons essayer de répondre aux questions suivantes :

- Quelle est la méthode de calcul de coût utilisée par TONIC ? et quelle est la démarche nécessaire pour l'obtention du coût de revient ?
- Existe-t-il des insuffisances dans la méthode appliquée ?
- Quelle est la démarche à suivre pour la mise en place d'une comptabilité à base d'activité ? et quel est le coût de revient qui sera enregistré en appliquant cette méthode ?

Donc, à travers ce chapitre nous allons présenter l'entreprise Tonic dans sa globalité, sa méthode de calcul des coûts et nous essayerons de mettre en place une comptabilité à base d'activités.

SECTION 01 : Présentation de la structure d'accueil

1 Présentation de l'entreprise TONIC INDUSTRIE

1.1 Historique de Tonic industrie

Tonic Industrie a été créé en date du 11/04/2011 par l'assemblée générale et ce conformément à la résolution du CPE n°06/109 du 06/01/2011.

Cette assemblée générale clôturée en date du 08 juin 2011 a décidé entre autre :

- L'absorption des dix ex SARL Tonic Emballage par l'EPE Tonic Industrie à compter du 30/06/2011.
- L'augmentation du capital de 29.999.000.000,00 DA, pour le porter à 30.000.000.000,00 DA.
- La mise en conformité des statuts et registre de commerce de l'EPE suite à l'opération d'absorption des dix ex SARL Tonic Emballage.
- La régularisation de la situation du patrimoine rétrocedé.
- De donner mandat au conseil d'administration à l'effet de procéder aux formalités de radiation des registres de commerce des dix ex SARL Tonic Emballage auprès du CNRC à partir du 30/06/2011.
- Le transfert du siège de l'entreprise vers la zone industrielle de Bou-Ismaïl.

Ainsi la période du 14 avril au 30 juin 2011 a été consacrée à la mise en place de l'organisation de la nouvelle EPE et au diagnostic des grands problèmes que connaît l'entreprise.

Il a été décidé aussi de faire continuer l'activité des dix ex SARL Tonic Emballage entant que telles. Tonic constitue un véritable cas d'école compte tenu des différentes transformations aux plans juridique et statutaire qu'a connues cette entreprise.

1.2 Présentation de l'entreprise

L'entreprise TONIC INDUSTRIE créée le 14/04/2011 suite à la résolution N°6/109 du 06/01/2011, opérant dans le secteur de la papeterie et de l'emballage. Elle est organisée en la forme d'une EPE/SPA avec un capital social de 30.000.000.000 DA, dont la totalité est détenue pour le compte de l'Etat par la Algeria Chmical Spécialités.

TONIC INDUSTRIE a ses activités concentrées au niveau des deux (02) sites :

Site de Chaiba (Wilaya de TIPAZA)

D'une superficie de **24,6 ha** situé dans la zone de Chaiba à environ 5 km du 1^{er} site. Sur ce terrain clôturé et sécurisé sont implantés :

- L'unité de récupération et de tri de déchets de papier ;
- L'unité de fabrication de papier tissu (papier ouate) ;
- L'unité de fabrication de papier liner ;
- L'unité de transformation de papier tissu ;
- L'unité logistique ;
- Le parc sous douane ;
- Les réservoirs d'eau ;
- La station d'épuration des eaux ;
- Un poste de pompier ;

Il faut signaler que :

- Les différents ateliers de production ne sont pas disposés de façon à constituer une chaîne continue de production.
- Les produits semis finis sont ainsi transportés d'une unité à l'autre par des chariots élévateurs ou par des camions en fonction de la distance entre les deux unités de production. Ce qui génère des surcoûts importants de manutention et des pertes de produits semis finis lors des différentes opérations de manutention.

Site d'activité de Bou-Ismaïl (Wilaya de TIPAZA) :

D'une superficie de **12,2 ha** situé dans la zone industrielle de Bou Ismaïl n'est pas clôturé. Dans cette zone se trouvent les structures administratives et techniques (DG, DRH, DAG, DFC, DAC, DPCGI, les structures commerciales, le magasin central, le magasin de produits semis finis, les ateliers de fabrication de carton ondulé, d'emballage souple, d'alvéoles, de boîtes pliantes, d'enveloppes, de sacs, de gobelets, de pots en plastique, l'imprimerie sur support et les pompiers. A proximité se trouve aussi le magasin de stock de matières premières.

Ces ateliers et bureaux sont situés de part et d'autres des voies d'accès à la zone industrielle occasionnant ainsi des gênes à la production et des surcoûts importants pour assurer la sécurité.

1.3 Fiche signalétique du TONIC industrie



- **Dénomination** : TONIC INDUSTRIE
- **Type de société** : EPE/SPA
- **Date de création** : 1997
- **Registre de commerce** : 11B 0983263.00/42
- **Activités** : Production, transformation, et commercialisation du papier
- **Capital social** : 30 000 000 000 Dinars algériens
- **Président du CA** : BENSALEM Djamil
- **Directeur général** : BENSALEM Djamil
- **Actionnariat** : ACS-SPA
- **Effectif total** : 2648
- **Siege sociale** : Zone Industrielle de Bou-Ismaïl wilaya de Tipaza
- **Superficie** : 36,8 ha
- **Site Internet** : www.tonic-industrie.com
- **Call center** : +213 (0) 24 32 57 62/63/64/65

Source : documents internes de l'entreprise

1.4 Domaines de compétence

✚ L'activité de production

- Fabrication de papiers ouate (tissu) ;
- Fabrication de papiers pour carton ondulé (liner) ;
- Fabrication de cellulose moulée (Alvéoles).

✚ L'activité de Transformation

- Fabrication de caisses en carton ondulé ;
- Fabrication de sacs de petite et moyenne contenance standards et personnalisés ;

- Fabrication de mandrins en carton gris –gris ;
- Fabrication de boîtes en carton compact (emballage pour pâtisserie, fromage, étuis pharmaceutiques, pochettes à CD etc.) ;
- Fabrication de gobelets (pour café et autres boissons) ;
- Fabrication de pots en plastique ;
- Fabrication d'enveloppes et de rames et de ramettes en papier ;
- Fabrication d'emballage souple de conditionnement de produits alimentaires ;
- Transformation papier tissu (serviettes en papier, papier Hygiénique...).

L'activité récupération de papier et carton

L'entreprise assure une activité de récupération de papiers et cartons pour les besoins de ses unités de production.

L'activité prestations de service

- Impression numérique grand format sur tout support (habillage, véhicule, support publicitaires).
- Location de moyens de transport, de levage et de manutention.

Autres éléments clés

- TONIC INDUSTRIE a pu nouer des relations de confiance avec des entreprises publiques et privées, grâce notamment à la qualité de ses produits.
- Parmi ses clients figurent : ENAD-WAFA-HENKEL-MDN-CONDOR–SIM- ENIEM.
- Elle dispose de 11 unités de production.
- Elle dispose d'une large gamme de produits.
- Son outil de production est de technologie relativement récente.
- A 40 km du port d'Alger.
- A 50km de l'aéroport international d'Alger.
- A 03 km de l'autoroute est-ouest.
- Population jeunes : 60% des effectifs au moins de 38ans.

2 L'organisation de l'entreprise :

2.1 L'organigramme de l'entreprise : (voir annexe n° 01)

+ La direction générale :

Elle est responsable de conduire la politique générale de l'entreprise à court, moyen et long terme.

+ Direction ressources humaines :

Elle est responsable de la gestion des paies et rémunération des salariés, du recrutement, du social et formation.

+ Direction technique :

Elle est chargée de tout ce qui est réalisation comme l'architecture et du développement.

+ Direction informatique :

Elle est responsable de la gestion et matériel informatique.

+ Direction contrôle de gestion et organisation :

Elle est chargée de contrôler la qualité des produits et des services fournis, ainsi de diriger l'élaboration des systèmes et procédures de gestion et veille à leur mise en œuvre

+ Direction d'audit :

Elle est chargée du contrôle interne et d'audit interne

+ Direction finance et comptabilité :

Est la structure ou s'est déroulé notre stage ; et elle sera présentée en détail dans le prochain point.

+ Direction approvisionnement :

Elle est chargée des achats locaux, des importations, et de l'étude du coût d'achat, elle veille à la fiabilité des sources d'approvisionnement et des programmes de consommation des stocks.

+ Direction production :

Elle est composée de douze unité de production chacune est responsable à la production d'un type de produits

+ La direction commerciale :

Elle est responsable de l'ensemble des activités de ventes, de marketing, de communication et de la publicité. Elle comporte 04 départements : produits standards, produits personnalisés, produits Ondulés, et gestion des ventes.

2.2 Les activités de l'entreprise :

L'entreprise est principalement spécialisée dans la Fabrication, la Transformation et la vente de papiers et accessoirement dans la location externe de moyens matériels excédentaires. Pour ce faire, le potentiel de Tonic Industrie Spa est organisé en 14 unités de fabrication, de transformation et d'impression sur papier et carton.

- **Unité Récupération :** Cette unité est chargée de récupérer des déchets de papier et cartons destinés aux unités de fabrication. Parmi eux, on peut citer le papier blanc, le papier journal, le carton, la cartonnette, le papier kraft, le papier d'archive, les confettis, les livres etc. Dispose d'une capacité d'approvisionnement de 60 000 T/an.
- **Unité Alvéole :** Cette unité qui produit à partir du déchet de papier journal des plateaux d'alvéoles pour les œufs. Dispose d'une capacité de production de 10 000 T/an.
- **Unité Liner :** d'une capacité théorique de 140.000 tonnes, l'unité Liner fabrique à partir de déchet de papier carton, cartonnette et kraft du papier liner de différentes catégories tels que papier pour onduler, papier cannelure (fluting), papier couverture (test liner), papier d'emballage et le papier gris pour fabrication de mandrins.
- **Unité Ouate :** Cette unité fabrique à partir du déchet de papier blanc, des bobines de papier ouates ou papier tissu destiné principalement aux unités de transformation. Sa capacité de production est de 22 000 T/an.
- **Unité Mandrins :** Cette unité transforme le papier liner en tubes en carton appelés mandrins de diamètre variant de 30 mm à 273 mm La capacité de production est de 2 600 T/an.
- **Unité Caisses en carton ondulé :** Cette unité produit à partir du papier liner des caisses en carton de différentes dimensions destinées à l'emballage des produits industriels et alimentaires tels frigidaire, cuisinières, climatiseurs et des caisses pour l'emballage de produits laitiers (yaourt, fromage etc..). Sa capacité de production est de 90 000 T/an.

- **Unité Boîtes pliantes (KBA) :** Unité d'impression et de transformation de carton compact. Elle fabrique des produits standards tels que les boîtes de fromage, pizza, gâteaux, pâtisserie, barquettes de frites, assiettes, blocs note, cahiers scolaires etc. Elle fabrique aussi des produits personnalisés tels les étuis, assiettes alimentaires personnalisées, étiquettes, notices pharmaceutiques, pochette à CD, revues, calendriers à spirale etc. Cette unité dispose d'une capacité de production de 13 000 T/an.
- **Unité Sacherie :** Cette unité produit des sacs de petite et de moyenne contenance de formes et dimensions multiples tels sacs standards pour les croissants, poulets rôtis, zlabias, sandwiches, à pain, pharmacie, sacs shopping et autres sacs pour l'industrie agroalimentaire. La capacité de production est de 8 000 T/an.
- **Unité Converting :** Cette unité transforme le papier tissu en rouleaux de papier hygiénique, en papier essuie-tout, en serviettes de tables et en papier mouchoir. Ces produits peuvent être personnalisés ou standards. Cette unité dispose d'une capacité de production de 13 000 T/an.
- **Unité Gobelets :** Cette unité produit des gobelets à café, à boisson, à glaces et réalise des prestations d'habillage des pots en plastique. La capacité de production est de 1 300 T/an.
- **Unité Pots :** Cette unité produit des pots en plastique avec couvercles de différentes capacités (0.5 kg, 0.55 kg et 1kg). La capacité de production est de 9 000 000 u/an.
- **Unité Complexage :** Cette unité produit des rames de papier, des enveloppes, du papier nappe et assure la prestation de complexage pour la fabrication des gobelets etc. Sa capacité de production est de 12 000 T/an.
- **Unité Hélio / Flexographie :** Cette unité produit différents types d'emballage souple à base de papier et film en plastique des produits alimentaires tels tablettes de chocolat, cornets de glace, gaufrettes, biscuits etc. Sa capacité de production est de 8 000 T/an.
- **Unité Blaze :** Spécialisée dans l'impression numérique grand format sur tout type de support (habillage de véhicules, supports publicitaires). Sa capacité de production est de 250000 m²/an.

3 Présentation de la direction finances et comptabilité

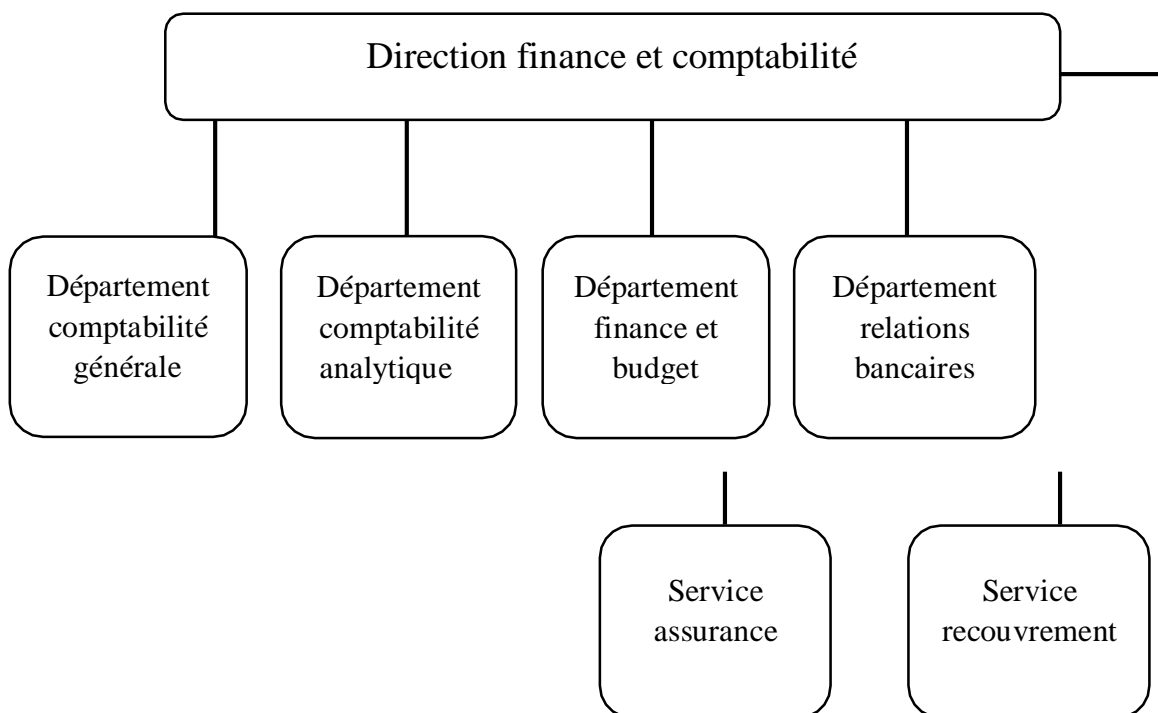
La DFC joue un rôle primordial pour assurer le bon fonctionnement de toute entreprise et gérer de manière efficace l'ensemble des ressources financières disponibles.

La Direction Finances et Comptabilité est chargée de la tenue de la comptabilité, des investissements et de la gestion des crédits relevant des projets inscrits aux différents plan.

Elle est chargée aussi de la gestion de trésorerie en matière des prévisions d'encaissement et de décaissement. Sa mission touche aussi la détermination des différents coûts de tous les produits fabriqués par l'entreprise.

La DFC englobe 4 départements et 2 services attachés directement à la direction comme le montre l'organigramme ci-dessous :

Figure n°09 : organigramme de la direction finances et comptabilité.



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

Département Comptabilité Générale

Elle assure :

- La vérification des pièces comptables ;
- L'établissement de la G50 ;
- L'enregistrement comptable et élaboration des états de synthèse ;
- L'élaboration du bilan condensé.

Département comptabilité analytique

Les tâches qu'elle assure sont :

- Traitement et répartition des charges indirectes ;
- Calculer des différents coûts.

Département finance et budget

Les missions principales de ce département sont les suivants :

- Gérer les crédits d'investissement ;
- Etablir les prévisions ;
- Etablir les budgets.

Département relation bancaire

Ce département assure les taches ci-dessous :

- Déterminer les besoins en financement ou les disponibilités financières de la structure et mettre en place les actions adaptées (ligne de crédit, investissement, ...)
- Evaluer les flux financiers entrants ou sortants de la structure et en définir les procédures de traitement et de sécurisation
- Détecter les fragilités financières de la structure et émettre des recommandations de gestion
- Définir et mettre en place une politique de crédit en direction des clients (contrôle de solvabilité, garanties, encours, ...)

Service recouvrement

La tâche principale de ce service c'est :

- Le Recouvrement des créances auprès des différents clients.

Service assurance :

Sa tâche principale est d'assurer tout produit ou prestation lors de la survenance d'un risque.

SECTION 02 : Etat des lieux et méthode de calcul des coûts

Comme nous avons déjà mentionnés dans la section précédente que l'entreprise TONIC englobe douze unités, chacune de ses dernières propose des produits finaux aux clients, et/ou intervienne dans le processus de fabrication des produits proposer par d'autres unités, pour cela l'entreprise fait appel à une comptabilité analytique pour déterminer le coût de revient des différents produits ainsi que tous les coûts nécessaires à l'achèvement de ces derniers.

La méthode utilisée par tonic est la méthode des coûts standards, Dans cette section nous allons vous présenter les étapes de calcul des coûts par la méthode précitée, et pour cela nous avons choisi une des unités qui est l'unité « sacherie ».

1 Répartition des charges

1.1 Répartition des charges siège

Les charges siège : C'est l'ensemble des charges tel que : fourniture de bureau, assurance meubles, produits pharmaceutiques, études et recherche, frais de mission et hébergement, frais des foires, les salaires et autres, engendrées par l'ensemble d'administrations à fin d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise et une gestion efficace des moyens.

Parmi ces administrations on a la direction générale, la direction finance et comptabilité, la direction ressources humaines, la direction commerciale et autres.

Les charges siège pour l'année 2017 ont été égale à : 1.379.115.798,21 DA, ce chiffre a été obtenu en calculant pour chaque unité une fraction ($CA \text{ de l'unité} / CA \text{ Globale}$), et cela pour connaitre la capacité de chaque unité à couvrir les charges venant des différents sièges.

La répartition des charges siège pour l'exercice 2017 sera présenté comme suit :

Tableau n° 15 : Tableau de répartition des charges siège pour l'exercice 2017.

Unités	CA 2017	CA (U)/ CA(G)	Charges siège de l'unité (Exercice 2017)
Alvéole	39 194 146,30	1.67%	22 971 114,94
Ouate	858 436 341,44	36.48%	503 116 963,33
UP04	732 989 627,13	31.15%	429 594 481,91
Liner	29 030 922,40	1.23%	17 041 598,31
Récupération	16 935 327,00	0.72%	9 925 547,05
Sacherie	87 171 859,01	3.70%	51 090 149,47
Imprimerie	215 928 718,77	9.18%	126 552 658,64
Hélio/Flexo	41 202 371,20	1.75%	24 148 106,13
UTM	300 052 722,40	12.75%	175 856 504,72
Façonnage	24 236 896,22	1.03%	14 204 889,80
Pot et Goblet	5 133 948,80	0.22%	3 008 932,18
Imprimerie numérique	2 784 324,40	0.12%	1 631 851,74
Total	2 353 097 205, 07	100%	1 379 115 798,21

Source : Elaboré par nos soins, à l'aide de l'annexe n°02.

Comme nous avons déjà cité l'entreprise « tonic » contient douze unités chacune de ces unités peut employer jusqu'à 400 personnes, et chaque unité fabrique une variété de produits, pour cela nous avons jugé utile de choisir une seule unité (sacherie) et un seul produit (sacs shopping) pour compléter notre travail.

1.2 Répartition des charges indirectes de l'unité sacherie

Les principaux produits de cette unité sont : sacs shopping, sac croissant, poulets rôtis, et pour assurer la production des produits précités l'entreprise utilise 5 Types de machine, chacune de ces machines est spécialisé dans la fabrication d'un type spécifique de produit, exemple :

- ✚ Sacs croissant 18*35 fabriquer par la machine TRIMUPH NP38.
- ✚ Sacs shopping fabriqués par la machine 5A.

Les charges de l'unité sacherie par machine pour l'exercice 2017 sont les suivants :

Tableau n° 16 : Tableau de répartition de charges indirectes sacherie 2017.

	2B	5 QT	5A	cellow matador	Triumph Np 38	total
Production (unité)	6322175	1430782	296209	922650	92 712 000	101 683 816
Taux (Production/capacité)	15,22%	11,41%	20,29%	21,91%	31,18%	100%
Achats consommées (6 874 057,84 Da)	1 046 058,65	784 129, 91	1 394 835,97	1 505 925,39	2 143 107,92	6 089 927,93
entretien et maintenance (77 659,60 Da)	11 817,84	8 858,70	15 758,15	17 013,18	24 211,74	77 659,61
frais de missions (135 594,70 DA)	20 634,10	15 467,41	27 513,93	29 705,23	42 274,02	135 594,69
frais de personnels (29 616 953,88 Da)	4 506 955,22	3 378 432,35	6 009 666,14	6 488 296,12	9 233 604,05	29 616 953,88
Impôts et taxe (512 381,64 Da)	77 971,59	58 447,83	103 968,92	112 249,35	159 743,95	512 381,64
Amortissements (27 405 431,03 Da)	4 170 417,08	3 126 161,97	5 560 919,32	6 003 809,60	8 544 123,07	27 405 431,04
charges sièges (51 090 149,47 Da)	7 774 635,33	5 827 898,93	10 366 857,53	11 192 508,86	15 928 248,83	51 090 149,48
total	17 608 489,81	12 415 267,19	23 479 519,96	25 349 507,73	36 075 313,58	114 928 098,27

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n°03.

○ Remarques et observations :

- les montants entre parenthèse c'est les charges à repartir entre les machines.

- le montant du compte achats consommées a été obtenu comme suit :

Compte 60 : Achat consommées, montant global à : 577 474 722.52 DA.

Compte 60100 : matière première consommées, montant égale à : 506 000 664.68 DA.

La différence entre les deux montant nous donne, les charges non réparties de compte achats consommées : $577\,474\,722.52 - 506\,000\,664.68 = 6\,874\,057,84$ DA.

L'ensemble des charges de l'unité sacherie (machine 5A) représente près de 21% de l'ensemble des charges de l'unité précitée, les charges siège représente près de la moitié des charges indirectes relatives aux produits sacs shopping.

2 Calcul du coût de revient du sac shopping

La fabrication de produit choisi, suit un processus particulier qui commence par l'impression du papier au niveau de l'unité « hélió », puis le coupage du papier suivant les dimensions déjà retenu et la production des poignées, et enfin le collage du sac. Annexe n°04

2.1 Coût de revient de l'impression

2.1.1 Coût d'ancre utilisé

D'après la fiche technique du produit mentionné au niveau de l'annexe n°04 On a le grammage de support est égale à : 0.130kg/ m

0.130 kg \longrightarrow 1 m²

$$\text{On a: } 1 / 0.130 = 7.69 \text{ m}^2$$

1Kg \longrightarrow X m²

- La moyenne d'utilisation d'ancre dans un sac égale à 3.5g/

1 m² \longrightarrow 0.0035Kg

$$0.0035 * 7.69 = 0.026915 \text{kg}$$

7.69 M² \longrightarrow X Kg

On a le coût d'ancre utilisé dans l'unité égale à : $0.026915 * 350 = 9.42$ DA (1)

2.1.2 Répartition des charges d'hélio :

De la répartition des charges de l'unité hélio on a les charges relatives à la machine :

Tableau n° 17 : Répartition des charges d'hélio.

Charges	Montant (DA)
Achats consommés	643 305.49
Entretien et réparation	159.77
Frais de mission	4 246.25
Frais de personnel	3 674 579.32
Impôts et taxes	24 471.66
Autres charges	86 349.01
Amortissements	2 601 571.89
Charges siège	1 331 233.51

Source : Annexe n°05.

Les charges mentionnées ci-dessus sont des charges annuelles, nous cherchons donc les charges relatives à une unité dans une heure

Exemple de calcul :

On prend les achats consommés à titre d'exemple :

Charges annuelles = 643 305.49 DA.

Le fonctionnement de la machine d'impression : elle travail 2 fractions par jour à 3536 kg/fraction et chaque fraction égale à 8h.

Donc les achats consommés relative à une unité égale à :

$$643\ 305.49 / 12 / 22 / 2 / 8 / 3536 = 0.34\ DA \dots (2)$$

N.B : La méthode de calcul sera la même pour toutes les autres charges.

2.1.3 Coût de revient de l'impression

Tableau n° 18 : Coût revient d'impression de sac shopping 26.

Désignation	Quantité (unité)	Prix (U)	Montant
Encre	0.03	350,00	9.42
TOTALE 1			9.42
Charges D'impression			
Achats consommés			0.34
Entretien, répartitions			0.00003
Frais de mission			0.001
Frais de personnel			0.61
Impôts et taxes			0.013
Autres charges			0.01
Amortissements			0.43
Charges siège			0.22
TOTALE 2			1.62
Prix de revient d'impression			11.04

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n° 05.

On remarque que la quasi-totalité de prix de revient de l'impression est présenté par la consommation d'ancre (85%) et le reste (15%) sont des charges indirectes.

2.2 Coût des matières premières utilisées

Pour la production d'un sac shopping on utilise les matières et les quantités suivantes :

Tableau n°19 : Tableau de consommation de matières premières pour une unité produite.

Matières premières consommées (U)		
<u>MP (Pli imprimé)</u>		Prix :
Papier	0.13 Kg/m	
Laiz	0.8m	49,46 DA/KG
Coupe	0.42m (1)
<u>MP (poignée)</u>		
Papier	100g/m	
Laize	0.1m	122.096 DA/KG
Coupe	0.2m	
Ficelle	0.37m	0.19 DA/M
<u>Colles :</u>		
Colle latéral (14)	3 GM/SAC	80 DA/KG
Colle de fond (CPE)	5 GM/SAC	220 DA/KG
Colle de poignée (MR)	4 GR/SAC	330.40 DA/KG
Colle de poignée(Hot)	3.2 GR/SAC	450.97 DA/KG
<u>Emballage :</u>		
<u>Caisse</u>	100 sac/caisse	27.66DA/caisse
<u>Scotch</u>	3500 sac/unité	60.51 DA/unités

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n°06.

(1) Le prix d'un kilogramme de test liner = coût d'impression + prix d'achat
 = 38.42 + 11.04 = **46.46 DA/KG**

✚ Le poids d'un pli imprimé :

Le papier utilisé dans cette fabrication c'est le TEST LINER, en premier lieu nous allons chercher la superficie du sac :

$$\text{Superficie} = \text{Laize} * \text{coupe}$$

Sachant que : - Laize : longueur, coupe = largeur.

Donc :

$$\text{Superficie} = 0.8 * 0.42 = 0,336 \text{ m}^2$$

Après avoir déterminé la superficie, nous allons chercher le grammage du papier :

$$\begin{array}{l} \text{On a: } 0,13 \text{ kg} \longrightarrow 1 \text{ m}^2 \\ \quad X \longrightarrow 0,336 \text{ m}^2 \end{array} \quad X = 0,13 * 0,336 = 0,04368 \text{ kg} \dots (1)$$

Le poids du papier utilisé dans le pli imprimé égale à 0.04368 Kg/sac

✚ Le poids de la poignée :

Suivant le même processus du calcul, Commençant par la superficie :

$$\text{On a : } \quad \text{superficie} = 0,1 * 0,2 = 0,02 \text{ m}^2.$$

Maintenant on cherche le poids de la poignée :

$$\begin{array}{l} \text{On a: } 100\text{gm} \longrightarrow 1 \text{ m}^2. \\ \quad X \longrightarrow 0,02 \text{ m}^2. \end{array} \quad X = 100 * 0,02 = 2\text{g} = 0,002 \text{ Kg} \dots (2)$$

Le poids de la poignée utilisée dans la fabrication d'un seul sac égale à 0.002kg

- Pour la caisse carton le coût supporté par un seul sac a été calculé comme suit :

$$\begin{array}{l} 100 \text{ sac} \longrightarrow 27,66 \text{ DA} \\ 1 \text{ sac} \longrightarrow X \end{array} \quad \text{coût / sac} = 27,66 / 100 = 0,2766 = \mathbf{0,28} \text{ DA}$$

- Pour le scotch le coût supporté par un seul sac a été calculé comme suit :

$$\begin{array}{l} 3500 \text{ unités} \longrightarrow 60,51 \text{ DA} \\ .1 \text{ unité} \longrightarrow X \end{array} \quad \text{Coût/ sac} = 60,51 / 3500 = \mathbf{0,02} \text{ DA}$$

2.3 Coût de la production d'un sac shopping avec impression

De (1) et (2) et les autres données mentionnées au niveau de tableau n°20, on aura le coût de production d'un sac shopping qui est calculé comme suit :

Tableau n° 20 : coût de production unitaire d'un sac shopping.

Désignation	Quantité	Prix unitaire	Montant
Papier (Pli)	0,04368	49,46	2,1605
Papier (poignée)	0,004	122,096	0,488
Ficelle	0,74	0,5	0,37
Colle latérale	3	80	0,24
Colle (CPE)	5	220	1,10
Colle (MR 442)	4	330,40	1,32
Colle (Hotmlet)	3,2	450,97	1,44
Caisse carton	-	-	0,28
Scotch	-	-	0,02
Coût de production			7.4185

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n°06.

De la répartition des charges indirectes de l'unité sacherie, les charges indirectes concernant les sacs shopping sont mentionnées ci-dessous :

Tableau n° 21 : les charges indirecte « sacs shopping »

Charges	Montant (annuel)
Achats consommées	1 394 835,97
Services extérieurs	15 758,15
Autres services extérieurs	27 513,93
Charges de personnel	6 009 666,14
Impôts, taxes et versements	103 968,92
Autres charges opérationnelles	5 560 919,32
Amortissements	10 366 857,53

Source : Elaborer nos soins à l'aide de l'annexe n°03.

Les charges mentionnées ci-dessus sont des charges annuelles concernant la machine 5A qui assure la production des sacs shopping, on cherche donc les charges relatives à une unité :

La capacité de production de cette machine est de 5000 sacs/fraction, cette donnée a été mentionnée dans la fiche technique de la machine 5A.

Exemple de calcul :

On prend les achats consommés à titre d'exemple :

Charges annuelles = 1 395 835,97 DA.

Le fonctionnement de la machine 5A : elle assure 2 fractions par jour à 5000 sacs/fraction et chaque fraction égale à : 8h

Donc les achats consommés relative à une unité égale à :

$1\ 395\ 835,97 / 12 / 22 / 2 / 8 / 5000 = 0.18\ \text{DA/Unité.}$

N.B : toutes les autres charges sont calculées de la même façon.

Donc le coût de revient unitaire est calculé somme suit :

Tableau n° 22 : Prix de revient d'un sac shopping.

Désignation	Montant
Coût de production	7.4085
Charges	
Achats consommés	0,18
Services exterieurs	0.0008
Autres service exterieurs	0.003
Charges de personnel	0,79
Impôt et taxes	0,01
Autres charges opérationnelles	0,74
Amortissements	1,37
Coût de revient	10.52

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n°06.

Le prix de revient du sac shopping 26 égale à 10,52 DA, Dont près de 75% sont des charges liées directement à la production.

3 Constats de la méthode des coûts standards

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

- ✚ L'entreprise « tonic » utilise la méthode des coûts standards pour le calcul du coût de revient de ses différents produits ;
- ✚ La production d'un sac shopping commence par l'impression de la bobine du papier au niveau d'hélio, en utilisant soit des matières premières locale ou importé (Krafft blanc, teste liner), puis cette dernière passe au découpage selon les dimensions demandées par le client, après elle passe au collage du papier et de poignée, une fois le sac est prêt il s'emballer dans des caisses ;
- ✚ Le coût de revient des sacs shopping porte deux type de charge : des charges liés directe à la production et d'autres indirectes liés à l'unité qui assure la production et des charges siège ;
- ✚ Les charge siège sont des charges indirectes engendrées par l'ensemble des administrations non productives de valeur et qui sont réparties par une fraction de CA ;
- ✚ les charges indirectes de l'unité sont des charges liés aux machines , et la répartition de ces derniers est abusive, la machine 5A à titre d'exemple assure la production des sacs shopping et sacs café, l'ensemble des charges indirectes sont supportées en totalité par les sacs shopping et une autre fois par les sacs café au lieu de les affectent sur la base d'une proportion (ex : quantités produites par chaque sac), donc la répartition des charges indirectes n'est pas fiable et contient de nombreuse erreurs .

De tous ce qui précède, nous avons constaté que la répartition des charges indirectes est arbitraire, pour cela nous avons jugé utile de chercher une autre méthode qui maitrise ces derniers.

SECTION 03 : Conception d'une comptabilité à base d'activité (ABC) au sein de l'entreprise « TONIC INDUSTRIE »

Après avoir effectué les différentes étapes de calcul des coûts utilisés par « tonic », nous allons essayer de faire une conception de la méthode ABC au sein de cette entreprise, et de respecter toutes les procédures et techniques nécessaires à la réussite du projet de mise en place. En fournissant une base de calcul de coût plus fine, nous essayerons d'utiliser cette méthode pour calculer le coût de revient du produit déjà choisie dans la section précédente.

1 Identification des activités et des ressources

1.1 Dictionnaire des activités

Pour l'identification des différentes activités, nous avons basés sur les observations, l'analyse des différents documents et les entretiens avec les chefs de directions, et cela pour ressortir les activités de base existantes au niveau de « tonic », pour cela nous avons analysé les différents niveaux de l'organigramme et ses différents niveaux hiérarchiques afin de recenser les activités exercées dans chaque poste de travail. Cette démarche séduisait par sa facilité de mise en application.

Basant sur l'annexe n°07, nous avons pu établir une liste d'activités de l'entreprise. Les activités retenues sont au nombre de 22 activités et constituent des macro-activités afin de ne pas surcharger le système pour un début.

Le dictionnaire d'activité est mentionné ci-dessous :

Tableau n° 23 : Dictionnaire d'activité

Direction	Activités
Direction générale	Assurer la gestion de l'entreprise Gérer les contrats
Direction des ressources humaines	Gérer le personnel Gestion de paie Gérer la formation
Direction finance et comptabilité	Tenu de la comptabilité Calcul des coûts Gérer la trésorerie
Direction approvisionnement	Gérer les fournisseurs Traiter les commandes Réception des biens
Direction commerciale	Gérer la livraison Traiter les demandes clients Gérer la vente La publicité
Direction production	Gérer les bons des commandes clients Produire les emballages Traitements des déchets Gérer le planning de la production
Direction organisation et contrôle de gestion	Contrôler la conformité des produits
Direction technique	Gérer la maintenance
Direction informatique	Gérer le matériel informatique

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n°07.

Afin de facilité le travail dans les étapes suivantes nous avons jugé utile de donner un code pour chaque activité comme le montre le tableau suivant :

Tableau n° 24: Codification des activités

Code d'activité	Activités
A01	Assurer la gestion de l'entreprise
A02	Gérer les contrats
A03	Gérer le personnel
A04	Gestion de paie
A05	Gérer la formation
A06	Tenu de la comptabilité
A07	Gérer la trésorerie
A08	Calcul des coûts
A09	Gérer les fournisseurs
A10	Traiter les commandes
A11	Réception des biens
A12	Gérer la livraison
A13	Traiter les demandes clients
A14	Gérer la vente
A15	La publicité
A16	Gérer les bons des commandes clients
A17	Produire les emballages
A18	Traitements des déchets
A19	Gérer le planning de la production
A20	Contrôler la conformité des produits
A21	Gérer la maintenance
A22	Gérer le matériel informatique

Source : Elaborer par nos soins.

1.2 Identification des ressources

Pour assurer la production de ses différents produits « Tonic » utilise différentes ressources (personnel, fournitures et consommables, électricité.....)

On a pu déterminer les ressources engagées par l'entreprise grâce à des entretiens et des interviews avec le personnel de TONIC (chef département finance et comptabilité, chef département approvisionnement, chef département commercial et le chef de département de contrôle de gestion) voir annexe n° 08.

Tableau n° 25 : Les ressources et les inducteurs de ressources.

Ressources	Montant	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus
Fournitures et consommables	399090060	Nombre d'article consommés, kg consommés, unités monétaires	Kg consommés
Personnel	1800300300	Nombre de salariés,	Effectif
Électricité	3729929	KWH consommés	KWH consommés
Eau	1598541	M3 consommés	M3 consommés
Fournitures de bureau	3222200	Effectif de personnel	Effectif de personnel
Transport	250500900	Distance	Distance
Amortissement d'équipement	343865172	Quantités par machine	Quantité par machine

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n°08.

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 n°26 : Matrice activité / ressources

	A0 1	A0 2	A03	A0 4	A0 5	A0 6	A0 7	A0 8	A0 9	A1 0	A1 1	A1 2	A1 3	A1 4	A1 5	A1 6	A1 7	A1 8	A1 9	A2 0	A2 1	A22
Fournitures et consommables	×	×	×	×	×	×	×	×									×	×				
Personnel	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
Électricité	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×		×	×	×	×		×	×
Eau																	×	×				
Fournitures de bureau	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×		×	×	×	×			×
Amortissement	×																×	×				
Transport	×		×								×	×					×	×				

Source : Elaborer par nos soins

Les ressources mentionnées dans le tableau 26 sont réparties aux activités comme la montre la matrice ci-dessus à partir des clés de répartition (annexe 08 et 09) (chef de département comptabilité analytique)

2 Identification des inducteurs d'activités et le calcul des coûts d'activités

2.1 Identification des inducteurs d'activités

Les inducteurs d'activités 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 (comptabilité analytique, Commerciale, approvisionnement, Contrôle de qualité), l'analyse documentaire et l'observation nous ont permis de déterminer les inducteurs d'activité ci-après la liste de ces derniers :

Tableau 27: Identification des Inducteurs des activités.

Code D'activité	Activités	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus
A01	Assurer la gestion de l'entreprise	Heures de travail	Heures de travail
A02	Gérer les contrats	Nombre de contrat	Nombre de contrat
A03	Gérer le personnel	Effectif	Effectif
A04	Gestion de paie	Effectif	Effectif
A05	Tenu de la comptabilité	Heures de travail, nombre de pièces comptable	Nombre de pièces comptable
A06	Gérer la trésorerie	Heures de travail	Heures de travail
A07	Calcul des coûts	Heures de travail	Heures de travail
A08	Etablissement des budgets	Heures de travail	Heures de travail
A09	Gérer les fournisseurs	Nombre de fournisseurs, nombre d'articles achetés	Nombre de fournisseurs
A10	Traiter les commandes	Nombre de dossiers traité	Nombre de dossiers traités
A11	Réception des biens	Nombre de biens reçus, KG de matières	Kg de matières
A12	Gérer la livraison	Nombre de produits livrais,	Nombre de produits livrais
A13	Traiter les demandes clients	Nombre de clients	Nombre de clients
A14	Gérer la vente	Nombre de produits vendus	Nombre de produits vendus
A15	La publicité	Nombre de client	Nombre de clients
A16	Gérer les bons des commandes clients	Nombre de dossiers traités, nombre de clients	Nombre de clients
A17	Produire les emballages	Nombre d'unités produites, KG unité produite	Kg unités produite
A18	Traitements des déchets	KG de déchets	Kg déchets
A19	Gérer le planning de la production	Kg d'unité produite	KG d'unités produites
A20	Contrôler la conformité des produits	Nombre de fréquence	Nombre de fréquence
A21	Gérer la maintenance	Nombre de fréquence	Nombre de fréquence
A22	Gérer le matériel Informatique	Nombre de matériel informatique	Nombre de matériel informatique

Source: Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe 08.

Les inducteurs retenus ont été obtenus avec la collaboration du personnel de tonic notamment les chefs de départements et le personnel administratif selon les informations disponibles.

Et pour faciliter la tâche dans les étapes suivantes nous avons donné à chaque inducteur retenu un code comme le montre le tableau ci-après:

Tableau n°28 : Codification des inducteurs.

Code d'inducteurs	Inducteurs
I01	Heures de travail
I02	Nombre de contrats
I03	Effectif
I04	Nombre de pièces comptable
I05	Nombre de fournisseurs
I06	Nombre de dossiers traités
I07	Kg de matières premières
I08	Nombre de produits livrais
I09	Nombre de clients
I10	Kg unités produites
I11	Kg déchets
I12	Nombre de fréquence de contrôle
I13	Nombre de fréquence de maintenance
I14	Nombre de matériels informatique
I15	Nombre de produits vendus

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

Après la détermination des inducteurs d'activité, il est nécessaire de regrouper les activités ayant le même inducteur comme le montre la matrice ci-après :

Tableau n°29 : Matrice Inducteurs/ Activités.

	I01	I02	I03	I04	I05	I06	I07	I08	I09	I10	I11	I12	I13	I14	I15
A01	×														
A02		×													
A03			×												
A04			×												
A05				×											
A06	×														
A07	×														
A08	×														
A09					×										
A10						×									
A11							×								
A12								×							
A13									×						
A14															×
A15									×						
A16									×						
A17										×					
A18											×				
A19										×					
A20													×		
A21												×			
A22														×	

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

2.2 Calcul de coût d'activités

A partir de cette matrice et aussi la matrice Activité ressources et l'annexe n°10, on a pu calculer le coût de chaque activité comme le montre le tableau ci-dessous :

Tableau n°30 : Coût des activités

Numéro d'activité	Activités	Montant
A01	Assurer la gestion de l'entreprise	357857659,7
A02	Gérer les contrats	56320028,29
A03	Gérer le personnel	112257685,6
A04	Gestion de paie	74199220,58
A05	Gérer la formation	74199220,58
A06	Tenu de la comptabilité	56196217,58
A07	Gérer la trésorerie	56196217,58
A08	Calcul des coûts	74199220,58
A09	Gérer les fournisseurs	36241714,58
A10	Traiter les commandes	90121835,58
A11	Réception des biens	102646880,6
A12	Gérer la livraison	136313186,6
A13	Traiter les demandes clients	54115829,58
A14	Gérer la vente	18109823,58
A15	La publicité	30528048
A16	Gérer les bons des commandes clients	18142045,58
A17	Produire les emballages	919039417,6
A18	Traitements des déchets	319095087,6
A19	Gérer le planning de la production	36224724,45
A20	Contrôler la conformité des produits	36006006
A21	Gérer la maintenance	54046308,29
A22	Gérer le matériel informatique	90250723,58

Source : Elaborer par nos soins à l'aide de l'annexe n°010.

Après le calcul du coût de chaque activité il est nécessaire de regrouper les activités qui ont le même inducteur, donc on aura 15 centres de regroupement qui sont les suivants :

Tableau n°31: Regroupement des activités.

Activités		Coût d'activité	Coût du centre
CR01	A01	357857660	506491809
	A06	56196217.2	
	A07	56196217.6	
	A08	74199220.6	
CR02	A02	56320028.3	56320028,3
CR03	A03	112257686	186456906
	A04	74199220.6	
CR04	A05	74199220.6	74199220,6
CR 05	A 09	36241714,6	36241714,6
CR 06	A 10	90121835,6	90121835,6
CR 07	A 11	102646881	102646881
CR 08	A 12	136313187	136313187
CR 09	A 13	54115829.6	102785923
	A 15	30528048	
	A 16	18142045.6	
CR 10	A 14	18109823,6	18109823,6
CR 11	A 17	919039418	955264142
	A 19	36224724	
CR 12	A 18	319095088	319095088
CR 13	A 20	36006006	36006006
CR 14	A 21	54046308,3	54046308,3
CR 15	A 22	90250723,6	90250723,6

Source : Elaborer par nos soins.

3 Calcul de coût de revient des objets de coût

Pour le calcul de coût de revient des sacs shopping 26 avec impression il est nécessaire de calculer le nombre d'inducteurs pour les centre de regroupements, ces chiffres ont été fourni par chef de service statistique et le chef département comptabilité analytique le comptable et le contrôleur de gestion de l'unité sacherie.

3.1 Calcul de coût unitaire d'inducteur

Tableau n°32 : Coût des inducteurs.

Coût du centre de regroupement	Volume d'inducteur	Coût d'inducteur
506491809	476980	1061,87221
56320028,3	48	1173333,92
186456906	2648	70414,2394
74199220,6	5944	12483,0452
36241714,6	42	862897,967
90121835,6	126	715252,663
102646881	134275200	0,76445152
136313187	18200000	7,48973555
102785923	650	158132,189
18109823,6	58453211	0,30981743
955264142	168000	5686,09608
319095088	96000	3323,90717
36006006	17010	2116.76
54046308,3	3880	13929,4609
90250723,6	18200000	4,95883097

Source : Elaborer par nos soins.

3.2 Calcul de coût de revient des sacs shopping 26 avec impression

3.2.1 Calcul des charges indirectes

Revenant à la section précédente, on à calculer le coût des MP utilisées, la partie directe reste fixe, et la partie indirecte sera calculer comme suit :

Tableau n°33 : Charges indirectes sacs shopping 26 avec impression

	Volume d'inducteur	Coût unitaire	Coût globale
A 03	4	42393,38	169573,52
A 09	5	862897,967	4314489,835
A 16	15	27910,83	418662,45
CR11	7560000	0,30981743	2342219,771
A 20	96	2116.76	203208,96
A 21	12	13929,4609	167153,5308
TOTAL charges indirectes			7615308,067
Nombre de Produit			7560000
Coût Unitaire			1.0073

Source : Elaborer par nos soins

Le choix d'activité et le nombre d'inducteur a été choisi par un personnel qualifié (contrôleur de gestion, comptable, technicien de l'unité sacherie et aussi chef de département comptabilité analytique).

3.2.2 Calcul de coût de revient

Tableau n° 34 : Coût de revient des sacs shopping avec impression 26 (ABC).

Désignation	Montant
Coût de production unitaire	7,4185
Coût unitaire des charges	1,0073
Coût de revient unitaire	8,4285

Source : Elaborer par soins sur la base des données collectées.

Le coût de revient de sacs shopping avec impression 26 par la méthode ABC égale à : **8,4285 DA.**

4 Constats et analyse de l'écart

Durant le déroulement de notre travail nous avons constaté les points suivants :

- ✚ L'absence des fiches processus qui facilitent l'identification des activités ;
- ✚ Les inducteurs retenus représentent les unités d'œuvres utilisées par l'entreprise ;
- ✚ La répartition des ressources aux activités se fait de manière arbitraire ;
- ✚ Un écart positif entre le coût de revient d'un sac shopping par la méthode des coûts standards et le coût de ce dernier par la méthode ABC.

Tableau n° 35 : Ecart entre les deux méthodes.

	Méthode des coûts standards	Méthode ABC
Coût de revient	10.52	8.4285
Écart	+2.0915	

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

La politique de répartition des charge indirectes suivis par tonic est basée sur l'affectation de l'ensemble des charges indirectes liés aux machines dans le calcul de coût de revient de tous types de produits sans exception au lieu de les affecter sur la base d'une unité d'œuvre.

Néanmoins, la méthode ABC avec sa nouvelle philosophie de répartition des charges indirectes, elle réorganise les charges entre les produits d'une façon convenable et raisonnable, d'où l'apparition d'un écart de 02 DA.

Conclusion

Le cas de l'entreprise TONIC pose le problème classique du calcul des coûts par une entreprise qui fabrique à partir de matières premières, des produits finis passant par plusieurs stades de production.

La méthode des coûts standards, utilisée à TONIC pour calculer les coûts de ses produits, a l'avantage de fournir des coûts de (production, revient) qui tiennent en compte de la quasi-totalité des charges de la société. L'interprétation de ces derniers peut cependant s'avérer très délicate dans certaines conditions et nécessiter des analyses complémentaires, donc TONIC se trouve dans l'obligation de revoir la répartition de ses charges indirectes.

La mise en place d'une comptabilité à base d'activité permet à TONIC de réduire le coût de revient des sacs shopping à 2,09 DA par sacs, ce qui permet à l'entreprise de contrôler ses charges indirectes et d'améliorer sa marge de sécurité et aussi d'augmenter la part de marché des sacs shopping dans le marché national et international.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

Les entreprises s'intègrent dans l'économie de marché et tentent aussi de s'adapter pour faire face à la concurrence nationale et internationale, ce qui oblige ces derniers de s'impliquer en utilisant des nouvelles méthodes de gestion.

La comptabilité de gestion baser sur l'affectation des dépenses à une activité en particulier et ainsi de déterminer si cette fameuse activité est rentable ou non, donc elle permet de produire une information régulière pour contrôler les coûts de l'entreprise.

De nos jours cette comptabilité avec la mondialisation, la rapidité de communication accrue, la fusions et l'acquisitions en chaîne ont immatriculé des insuffisances qui concerne principalement le renversement de la pyramide des coûts, il devient nécessaire de mettre en place des nouvelles méthodes de gestion basées sur les activités pour pallier la répartition arbitraire des charges et donner une image correcte des coûts réels de l'entreprise.

Dans notre travail, nous avons essayé, dans le premier chapitre, de présenter la comptabilité de gestion, ses objectifs et ses méthodes de calcul des coûts, dans le deuxième chapitre nous avons évoqué les fondements de la comptabilité à base d'activité, son mécanisme et la démarche de sa conception.

Et pour concrétiser notre travail théorique, nous avons effectué un stage pratique au sien de l'entreprise TNOINC INDUSTRIE, et un essai de mise en place de la méthode ABC fera l'objet du troisième chapitre.

Constats et test des hypothèses

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

- L'identification des différents coûts de produits finis constitue l'une des importantes décisions à prendre dans l'entreprise, et cette identification est assurée par la comptabilité de gestion suivie où elle constitue un outil primordial de contrôle de gestion. Donc, nous pouvons dire que la comptabilité de gestion répond au besoin d'information chiffrée, en vue de mesurer la performance de l'organisation et de disposer de données qui aide à la prise de décisions, ce qui conduit à **confirmer la première hypothèse**.

- La mise en place de la comptabilité à base d'activité repose sur une nouvelle logique de répartition des charges indirectes où nous avons passé par l'identification des activités de l'entreprise, l'identification des ressources consommées par cette dernière et l'identification des inducteurs d'activités afin de calculer le coût de revient des produits, ce qui confirme **la deuxième hypothèse** ;
- En analysant le système de comptabilité de gestion existant à TONIC, nous avons constaté qu'elle utilise la méthode des coûts standards et cette dernière pose beaucoup d'anomalies concernant la répartition des charges indirectes. A notre tour, nous avons essayé de mettre en place la méthode ABC, et le calcul du coût de revient par cette dernière a induit à un écart positif de 02 dinars, ceci se justifie par la répartition rigoureuse et judicieuses des charges indirectes qu'assure la méthode ABC, et à la gestion des activités qu'elle permet. Donc la mise en place de la comptabilité à base d'activité répond à un besoin de système de gestion moderne et performant vu que cette dernière cherche à pénétrer des nouveaux marchés à l'échelle internationale, et qu'il convient à **confirmer la troisième hypothèse**.

Recommandations

Pour faciliter la mise en place de la comptabilité à base d'activité au sein de toute entreprise, nous pouvons proposer de manière générale les suggestions suivantes :

- La mise en place d'un management transversal, vu que la méthode ABC inclus un changement d'organisation et des méthodes de travail préexistante ;
- Définition claire des objectifs ;
- L'élaboration des fiches processus pour faciliter l'identification des différentes activités ;
- La description claire des tâches ;
- L'établissement d'un budget destiné à l'acquisition d'un logiciel spécialisé ABC que de se servir d'un tableur tel que Microsoft Excel ;
- La mobilisation de toutes les ressources humaines nécessaires pour s'occuper de sa mise en place, et de recruter des nouveaux employés spécialisés dans ce projet ;
- La bonne tenue des pièces comptables.

Perspectives de la recherche

La comptabilité à base d'activités à 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.

Durant notre recherche, nous n'avons pas trouvé des solutions à des problèmes soulevés, et cela nous conduit à proposer aux étudiants d'avenir quelques thématiques de recherche qui sont comme suit :

- ✓ Quel est le degré de pertinence des résultats obtenus en appliquant la méthode ABC dans la prise de décision opérationnelle et stratégique ?
- ✓ Quelle est la démarche à suivre pour obtenir des inducteurs de coût et de ressource précis pour faciliter la prise de décision ?
- ✓ Quel est l'impact d'application de la méthode Abc sur la performance de l'entreprise ?

TABLE DE MATIERE

<i>Remerciements</i>	
<i>Dédicace</i>	
Liste des abréviations	I
Liste des figures	II
Liste des tableaux	III
Liste des annexes	V
Résumé	VI
INTRODUCTION GENERALE	A
CHAPITRE I	6
La comptabilité de gestion : Fondements et typologies	6
SECTION 01 : Notions de base sur la comptabilité de gestion	2
1 Aperçu sur la comptabilité de gestion	2
1.1 Définition de la comptabilité de gestion.....	2
1.2 Caractéristique de la comptabilité de gestion.....	3
2 Fonction et outils de la comptabilité de gestion	3
2.1 Fonction de la comptabilité de gestion	3
2.2 Outils de la comptabilité de gestion.....	4
2.2.1 Les méthodes de calcul des coûts.....	4
2.2.2 Les outils de planifications et de gestion	4
3 La comptabilité de gestion et d'autre discipline	4
3.1 La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.....	4
3.2 Comptabilité de gestion et comptabilité financière	5
3.2.1 Relation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion	5
SECTION 02 : Evolution de la comptabilité de gestion et son rôle dans la prise de décision	7
1 Genèse de la comptabilité de gestion	7
2 Evolution de la comptabilité de gestion	7
2.1 La comptabilité industrielle.....	7
2.2 La comptabilité analytique d'exploitation.....	8
2.3 La comptabilité de gestion	8
3 Objectifs de la comptabilité de gestion	9
SECTION 03 : Méthodes de calcul des coûts	11
1 Les coûts ex post.....	12
1.1 Méthodes des coûts complets.....	12
1.1.1 Coûts et charges.....	12

1.1.2	Méthode des sections homogènes	12
1.1.3	Méthode d'imputation rationnelle	16
1.1.4	Méthode à base d'activités (ABC)	17
1.2	Méthode des coûts partiels	19
1.2.1	Méthode des coûts variables (direct costing)	19
1.2.2	Méthode du direct costing évolué	20
1.2.3	Méthode du coût marginal	22
2	Les coûts ex ante.....	23
2.1	La méthode des coûts préétablis (ou des coûts standards)	23
2.2	La méthode des coûts cibles.....	24
3	Les limites des méthodes traditionnelles.....	25
CHAPITRE II.....		28
Démarche de mise en place de la comptabilité à base d'activités (ABC)		28
SECTION 01 : Fondements, périmètre et enjeux de la comptabilité à base d'activités (ABC)		30
1	Généralités sur la comptabilité à base d'activités.....	30
1.1	Historique de la comptabilité à base d'activités (ABC)	30
1.2	Définition de la comptabilité à base d'activités (ABC).....	31
1.3	Objectif de la comptabilité à base d'activités.....	32
2	Principe et domaines d'application de la comptabilité à base d'activités (ABC).....	32
2.1	Principes de l'ABC	32
3	Avantages et limites de la comptabilité à base d'activités (ABC).....	36
3.1	Avantages de la méthode ABC	36
3.2	Les limites de l'ABC	36
SECTION 02 : les préalables de mise en place de la comptabilité à base d'activités		37
1	Conditions de mise en place d'un système de comptabilité à base activité	37
2	La mise en place d'un management transversale	38
2.1	Définition et spécificités du management transversal	38
2.1.1	Définition du management	38
2.1.2	Définition de transversalité.....	38
2.1.3	Définition du management transversal	38
2.1.4	Spécificités du management transversal	39
2.2	Les étapes de mise en place du management transversale	39
2.2.1	Définition, caractéristiques et typologie du processus.....	39
2.2.1.1	Définition du processus.....	39

2.2.1.2	Caractéristiques du processus	40
2.2.1.3	Typologie de processus	40
2.2.2	Définition l'approche processus	41
2.3	Etapes de mise en œuvre de l'approche processus	42
SECTION 03 : le processus de mise en place de la comptabilité à base d'activités.....		44
1	Identification des activités à partir des processus.....	44
1.1	Détermination des objets de coûts	44
1.2	Etablir un dictionnaire d'activités	44
2	Identification des inducteurs d'activités.....	46
2.1	Affectation des ressources aux activités	46
2.2	Identification les inducteurs d'activités	48
3	Détermination du coût de revient	50
3.1	Regroupements et imputations des activités aux produits.....	50
3.1.1	Regroupements des activités	50
3.1.2	Imputation des activités aux produits.....	51
3.2	Détermination du coût de revient.....	51
CHAPITRE III		54
Essai de mise en place d'une comptabilité à base d'activités au sien de l'entreprise		
TONIC INDUSTRIE		54
SECTION 01 : Présentation de la structure d'accueil		56
1	Présentation de l'entreprise TONIC INDUSTRIE	56
1.1	Historique de Tonic industrie.....	56
1.2	Présentation de l'entreprise	56
1.3	Fiche signalétique du TONIC industrie.....	58
1.4	Domaines de compétence	58
2	L'organisation de l'entreprise.....	60
2.1	L'organigramme de l'entreprise : (voir annexe n° 01)	60
2.2	Les activités de l'entreprise.....	61
3	Présentation de la direction finance et comptabilité.....	63
SECTION 02 : Etat des lieux et méthode de calcul des coûts		65
1	Répartition des charges	65
1.1	Répartition des charges siège	65
1.2	Répartition des charges indirectes de l'unité sacherie	66
2	Calcul du coût de revient du sac shopping.....	68
2.1	Coût de revient de l'impression	68

2.1.1	Coût d'ancre utilisé	68
2.1.2	Répartition des charges d'hélio	69
2.1.3	Coût de revient de l'impression.....	70
2.2	Coût des matières premières utilisées.....	71
2.3	Coût de la production d'un sac shopping avec impression	72
3	Constats de la méthode des coûts standards	75
SECTION 03 : Conception d'une comptabilité à base d'activité (ABC) au sein de l'entreprise « TONIC INDUSTRIE »		
1	Identification des activités et des ressources	76
1.1	Dictionnaire des activités	76
1.2	Identification des ressources	79
2	Identification des inducteurs d'activités et le calcul des coûts d'activités.....	81
2.1	Identification des inducteurs d'activités	81
2.2	Calcul de coût d'activités	84
3	Calcul de coût de revient des objets de coût.....	87
3.1	Calcul de coût unitaire d'inducteur.....	87
3.2	Calcul de coût de revient des sacs shopping 26 avec impression	87
3.2.1	Calcul des charges indirectes.....	87
3.2.2	Calcul de coût de revient	88
4	Constats et analyse de l'écart.....	89
CONCLUSION GENERALE		91

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

- ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), **DCG 11/ contrôle de gestion/manuel et application**, Editions, DUNOD, Paris, 2010.
- ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), **Contrôle de gestion**, 6eme édition, Dunod, Paris, 2004.
- ANYHONY (N), **Reminiscences about Management Accounting**, Journal of Management Accounting Research, 1989
- BESCOS et MENDOSA, **le management de la performance**, Edition comptables Malesherbes, 1994.
- BIOSVERT (Hugues), **la comptabilité par activité**, 1 ère édition, ERPI, Quebec, 1998.
- BIOSVERT(H), **comptabilité de management cout décision gestion**, ERPI, 1995.
- BOUGHABA (Abdellah), **Comptabilité analytique d'exploitation**, Berti édition.
- Bouquin (H), **Comptabilité de gestion**, Sirey, 1993.
- BOUQUIN (H), **Le contrôle de gestion**, 6ème édition,
- BOUQUIN (Henri), **Comptabilité analytique de gestion**, Edition Economica, Paris, 2000.
- BRANDENBURG (H) et WOJTYNA (J-P), **approche par processus**, Edition de l'organisation, 2003.
- CLAUDE (Alazard) et SABINE (Sépari), **contrôle de gestion**, 3eme Edition.
- DEMEESTERE (R), LORINO (P), MOTTIS (N), **Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise**, 2eme Edition, paris 2004.
- DORIART (Brigitte), **Comptabilité de gestion**, 5eme Edition, Dunod, Paris, 2011.
- DUBRULLE et JOURDAN, **Comptabilité analytique de gestion**, Dunod, 4eme édition, 2003.
- FLORENCE (Cavélius), **Comptabilité de gestion et pilotage des coûts**, Pearson, 2009.
- GERVIES (Michel), **Contrôle de gestion**, Edition Economica 1997
- GODARD (Charles), **le petit contrôle de gestion**, 4eme édition, Dunod, Paris, 2013.
- GRANDGUILLOT (Béatrice), **comptabilité analytique**, Édition Dunod, Paris, 1998.
- LEMONNIER (Jacques), **Le management transversal**.
- LONGIN (P) et DENET (H), **Construire votre qualité**, 2eme édition, la plain saint, 2008.
- LORINO (P), **Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités**, Paris: Dunod Enterprise, 1991.
- Lorino (P), **Méthodes et pratique de la performance**, 3e édition, Éditions d'Organisation, Paris 2003.
- LORINO. (P), MOTTIS. (N), **Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise**, 2e édition, Éditions Dunod, Paris 2004.
- MATHIEU (Stephan), **Réussir l'approche processus**, édition à savoir afnor, 2003.
- MICHEL (Lebas), **la comptabilité analytique de gestion**, Nathan.
- MONDOZA (Carla), **Coût et décision**, Gualino, Paris, 2002.

- RAVIGNON (Laurent), **la méthode ABC/ABM Rentabilité mode d'emploi**, 3eme édition, Eyrolles, Edition d'organisation, Paris, 2007.
- Renault (Anael), Ielpo (Florian), **Cours de PARIS XII CRETEIL « Contrôle de gestion »** année 2002-2003.
- RONGE, **Contrôle de gestion**, 1998.
- SAASA (Toufik), BURLAND (Alain), CLAUDE (Simon), **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, Educapôle gestion, 2ème édition.
- TORT (Eric), **Organisation et management des systèmes comptables : optimiser les leviers de la performance comptable**, Paris, Dunod, 2003.

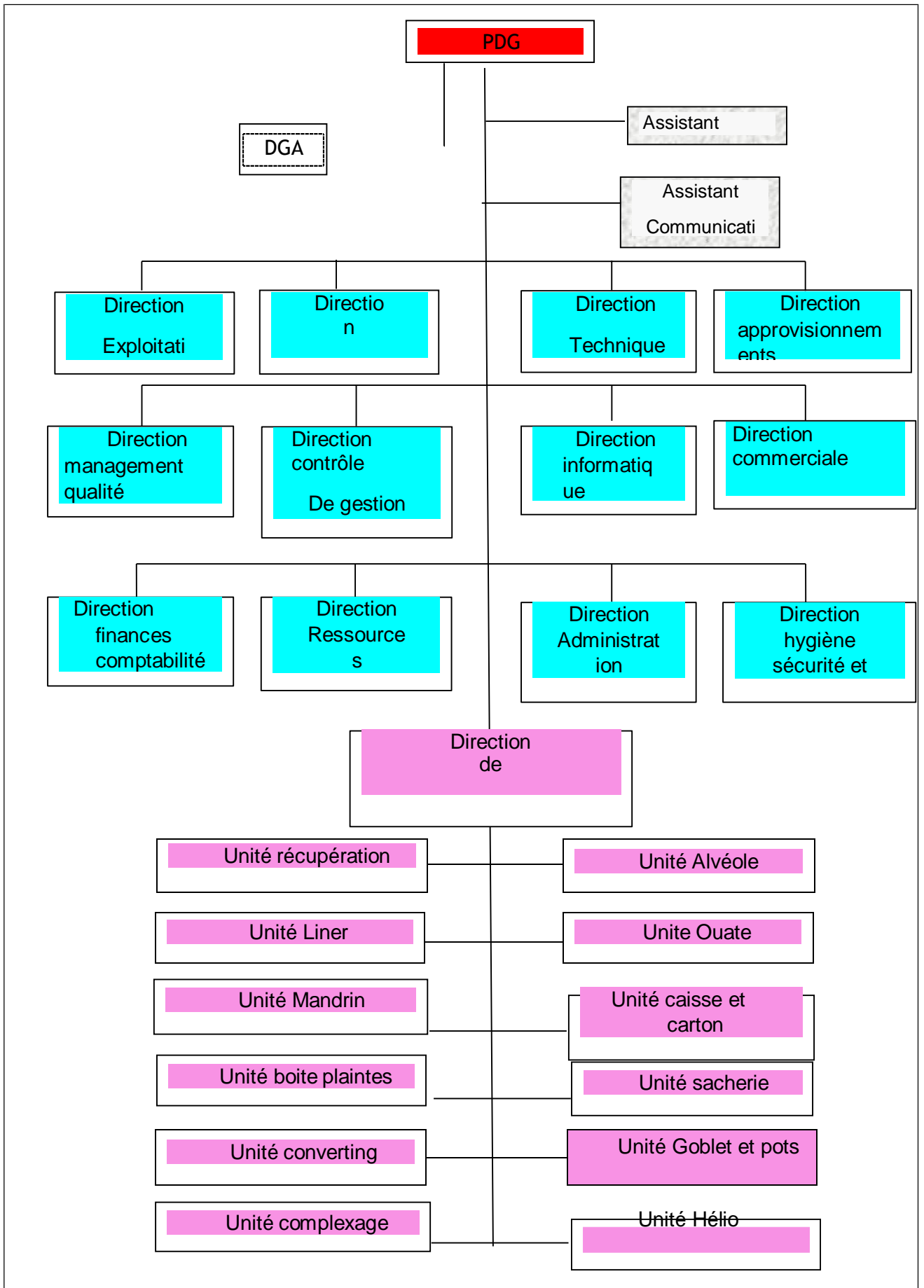
I. Revues, Publications, rapports et articles de presse :

- Conception de la comptabilité analytique d'Hippolyte Ekou, Chef Comptable et Financier de Skinny Sippin, 2012.
- DFCG, mise en œuvre pratique de la méthode ABC Echanges, la revue des dirigeants financiers, Hors-série n 03 novembre, paris, press universitaire de sahel
- Imputation rationnelle, Florence DUCREAU et Michel BOUTRY, IAE, Université nancy2.
- MEVELLEC (Pierre), Plaidoyer pour une vision française de l'ABC, Revue Française de Comptabilité, décembre 1993.
- MICHEL (Lebas), article ABM ou management basé sur les activités.
- Norme internationale iso 9001 :2008 système de management de la qualité exigences éditées et diffusée par afnor, Saint-Denis, 2008.
- Pierre (Mévellec), Plaidoyer pour une vision française de l'ABC, Revue Française de Comptabilité, décembre 1993.

II. Site internet :

- http://unt.unice.fr/aunege/Comptabilite_analytique_L2/html/images/lecon-07/traitement_charges.png
- <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P3-09/Pdf/ING-P3-09.pdf>
- <https://www.compta-facile.com/comptabilite-analytique-definition-utilite-calcul-de-cout>
- www.Activitybasedmgmt.com
- www.lacompta.org

ANNEXES



Organigramme de tonic industrie janvier 2018

