

**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

**ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE**

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

**Spécialité : Comptabilité et finance**

**Thème :**

**Contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts dans l'entreprise  
industrielle**

**Cas : SARL BIBILA**

**Elaboré par :**

Mlle. LAKHDARI Hanane

**Encadré par :**

Dr. TARHLISSIA Lamine

**Lieu de stage : SARL BIBILA, Blida**

**Période de stage : du 02/04/2023 au 02/05/2023**

**Année universitaire : 2022 / 2023**



**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

**ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE**

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

**Spécialité : Comptabilité et finance**

**Thème :**

**Contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts dans l'entreprise  
industrielle**

**Cas : SARL BIBILA**

**Elaboré par :**

Mlle. LAKHDARI Hanane

**Encadré par :**

Dr. TARHLISSIA Lamine

**Lieu de stage : SARL BIBILA, Blida**

**Période de stage : du 02/04/2023 au 02/05/2023**

**Année universitaire : 2022 / 2023**

## **Remerciement**

*Avant toute chose, nous remercions le Bon Dieu, de nous avoir donné le courage, l'audace et la force nécessaire pour la réalisation de ce travail.*

*Nous exprimons nos sincères remerciements à notre encadreur Dr. TARHLISSIA Lamine, pour sa disponibilité, ses conseils inestimables et ses orientations précieuses.*

*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 reconnaissants à M. KHAROUBI Mohammed, notre maître de stage, d'avoir été disponible pour nous, pour tous ses efforts, et surtout pour sa grande gentillesse.*

*Merci à M. SAADI Ahmed le responsable des ressources humaines dans l'entreprise et à tout le personnel de BIBILA, pour son accueil chaleureux.*

*Merci aux chers enseignants de l'ESC, et nous citons en particulier : Dr. OUADAI, Pr. BOUHADIDA, Dr. HAMEL, Mme. HAMOUCHE, Mme. RAIS et Mme. ABBAD. 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 mon exemple éternel, ma grand-mère.*

*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 Boutheina, Djouhaina, Houda, Hiba, Marwa, et mon chère frère Abd Errahmane, source de mon bonheur.*

*Et surtout à mon merveilleux mari, ma moitié et mon compagnon de vie.*

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

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

*Je vous aime tous.*

**TABLE DES MATIERES**

<b>Remerciement</b> .....	I
<b>Dedicace</b> .....	
<b>Table des matieres</b> .....	I
<b>Liste des tableaux</b> .....	V
<b>Liste des figures</b> .....	VI
<b>Liste des abréviations</b> .....	VII
<b>Liste des annexes</b> .....	IX
<b>Résumé</b> .....	IX
<b>Introduction générale</b> .....	X-F
<b>Chapitre 01 : La gestion des coûts</b> .....	1
<b>Introduction du chapitre</b> .....	2
<b>Section 01 : Généralité sur la comptabilité de gestion</b> .....	3
<b>1. La comptabilité de gestion</b> .....	3
<b>1.1. Définition</b> .....	3
<b>1.2. Spécificités</b> .....	3
<b>1.3. Objectifs</b> .....	4
<b>1.4. La comptabilité de gestion comme un outil de la prise de décision</b> .....	4
<b>1.5. Apports</b> .....	5
<b>2. Charges et coûts</b> .....	5
<b>2.1. Notion de charge</b> .....	5
<b>2.1.1. Définition</b> .....	5
<b>2.1.2. Les différentes charges</b> .....	5
<b>2.1.3. La typologie des charges d'exploitation :</b> .....	6
<b>2.2. Notion des couts</b> .....	7
<b>2.2.1. Définition</b> .....	7
<b>2.2.2. Le concept d'objet de cout</b> .....	7
<b>2.2.3. Le concept d'inducteur de coût</b> .....	7
<b>2.2.4. Les caractéristiques du cout</b> .....	8
<b>2.2.5. La hiérarchie des différents coûts</b> .....	9
<b>Section 02 : Gestion des coûts par la méthode des coûts complets</b> .....	11

1. Définition :.....	11
2. Les méthodes de système des coûts complets .....	11
2.1. La méthode des centres d'analyse ou des sections homogène.....	11
La mise en œuvre de la méthode.....	12
2.2. La méthode de coût standard (préétabli).....	14
La mise en œuvre .....	15
2.3. La méthode de coût cible (Target Costing).....	16
2.4. La méthode de comptabilité par activité (ABC) .....	18
<b>Section 03 : Gestion des coûts par la méthode des coûts partiels.....</b>	<b>19</b>
Définition : .....	19
1. La méthode de coût variable (direct costing) .....	19
La mise en œuvre .....	20
2. La méthode des coûts marginaux.....	20
Le calcul du coût .....	21
3. La méthode des coûts spécifiques.....	22
La mise en œuvre .....	22
4. La méthode de coût direct.....	23
La mise en œuvre .....	23
Conclusion du chapitre.....	25
<b>Chapitre 02 : La méthode ABC/ABM .....</b>	<b>26</b>
Introduction du chapitre.....	27
<b>Section 01 : Le cadre conceptuel de la méthode ABC/ABM.....</b>	<b>28</b>
1. Origine de la méthode ABC/ABM .....	28
2. . La méthode ABC .....	28
2.1 Définition des concepts clés .....	28
2.2 Principe de la méthode ABC .....	30
2.3 Objectif de la méthode ABC .....	30
2.4 L'architecteur de la méthode ABC.....	31
3 De l'ABC à l'ABM.....	31
4 La méthode ABM.....	31
4.1 Définition .....	31
4.2 Typologies des activités selon la méthode ABM.....	32
4.3 Principe de la méthode ABM .....	32
4.4 Objectif de la méthode ABM.....	33
4.5 Les outils de l'ABM : .....	33

<b>4.6</b>	<b>Les applications de l'ABM</b> .....	34
	<b>Section 02 : Le processus adapté pour la réalisation de la méthode ABC/ABM</b> .....	36
<b>1.</b>	<b>Identification des activités clés de l'entreprise.</b> .....	36
<b>2.</b>	<b>Affectation des ressources aux activités</b> .....	37
<b>3.</b>	<b>Identification et choix des inducteurs de coût</b> .....	37
<b>4.</b>	<b>Regroupement des activités par inducteur de coût</b> .....	38
<b>5.</b>	<b>Calcul du coût unitaire de l'inducteur</b> .....	39
<b>6.</b>	<b>Affectation du coût des activités aux coûts des produits</b> .....	40
<b>7.</b>	<b>Gestion des activités</b> .....	40
	<b>Section 03 : La contribution de la méthode ABC/ABM dans l'entreprise</b> .....	42
<b>1.</b>	<b>Les apports de la méthode ABC/ABM</b> .....	42
<b>1.1</b>	<b>ABC/ABM comme un outil comptable</b> .....	42
<b>1.2</b>	<b>ABC/ABM comme un outil de gestion</b> .....	43
<b>1.2.1</b>	<b>Développer la politique de fixation des prix</b> .....	43
<b>1.2.2</b>	<b>Améliorer la performance de l'entreprise</b> .....	44
<b>1.2.3</b>	<b>L'analyse de la chaîne de valeur</b> .....	45
<b>1.2.4</b>	<b>Renforcer l'application de l'ISO 9000</b> .....	45
<b>2</b>	<b>Les limites de la méthode ABC/ABM</b> .....	46
	<b>Conclusion du chapitre</b> .....	48
	<b>Chapitre 03 : Etude de cas au sein de l'entreprise BIBILA</b> .....	49
	<b>Introduction du chapitre</b> .....	50
	<b>Section 01 : Présentation de l'établissement d'accueil (BIBILA)</b> .....	51
<b>1.</b>	<b>Présentation générale :</b> .....	51
<b>2.</b>	<b>Les produits de BIBILA :</b> .....	51
<b>3.</b>	<b>Les enjeux internes et externes de BIBILA :</b> .....	52
<b>4.</b>	<b>L'organisation générale des composantes et les missions des directions :</b> .....	53
<b>5.</b>	<b>Le processus de production dans BIBILA</b> .....	54
	<b>Section 02 : La présentation de la méthode de calcul des coûts au sein de l'entreprise :</b> .....	55
<b>1.</b>	<b>Les clés de répartition :</b> .....	55
<b>2.</b>	<b>Calcul du coût de revient de INTENSE :</b> .....	55
<b>2.1</b>	<b>Calcul du coût d'achat de produit INTENSE :</b> .....	57
<b>2.2</b>	<b>Calcul du coût de production de produit INTENSE :</b> .....	58
<b>2.3</b>	<b>Calcul du coût de revient de produit INTENSE</b> .....	58
<b>2.4</b>	<b>Calcul du résultat analytique de produit INTENSE :</b> .....	59

---

<b>Section 03 : La mise en place de la méthode ABC/ABM et l'analyse des résultats .....</b>	<b>61</b>
<b>1. Identification des activités : .....</b>	<b>61</b>
<b>2. L'attribution des ressources aux activités :.....</b>	<b>61</b>
<b>3. Choix d'inducteurs et détermination de leurs volumes :.....</b>	<b>62</b>
<b>4. Regroupement des activités par inducteur et calcul du coût unitaire de l'inducteur : .....</b>	<b>63</b>
<b>5. Affectation des coûts des activités aux coûts des produits :.....</b>	<b>64</b>
<b>6. Comparaison des coûts obtenus par les deux méthodes : .....</b>	<b>65</b>
<b>7. Analyse des résultats : .....</b>	<b>65</b>
<b>Conclusion du chapitre .....</b>	<b>66</b>
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>67</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>70</b>
<b>Annexes .....</b>	<b>i</b>

### LISTE DES TABLEAUX

N°	Désignation	Page
<b>Tableau N° 2.1</b>	Tableau présente un exemple d'inducteur de coût	<b>38</b>
<b>Tableau N° 2.2</b>	Tableau présente un exemple d'une matrice de regroupement des activités	<b>39</b>
<b>Tableau N° 3.1</b>	Les enjeux internes de l'entreprise BIBILA	<b>52</b>
<b>Tableau N° 3.2</b>	Les enjeux externes de l'entreprise BIBILA	<b>52</b>
<b>Tableau N° 3.3</b>	Tableau de calcul du coût d'achat de produit INTENSE	<b>57</b>
<b>Tableau N° 3.4</b>	Tableau de calcul du coût de production de produit INTENSE	<b>58</b>
<b>Tableau N° 3.5</b>	Tableau de calcul du coût de revient de produit INTENSE	<b>58</b>
<b>Tableau N° 3.6</b>	Tableau de calcul du résultat analytique de produit INTENSE	<b>59</b>
<b>Tableau N° 3.7</b>	Tableau représentant les différentes activités de l'entreprise	<b>61</b>
<b>Tableau N° 3.8</b>	Affectation des ressources aux activités	<b>62</b>
<b>Tableau N° 3.9</b>	Choix d'inducteurs pour chaque activité	<b>62</b>
<b>Tableau N° 3.10</b>	Détermination des volumes des inducteurs réalisés dans le mois janvier	<b>63</b>
<b>Tableau N° 3.11</b>	Regroupement des activités par inducteur et calcul du cout unitaire de l'inducteur.	<b>63</b>
<b>Tableau N° 3.12</b>	Affectation des coûts des activités aux coûts des produits	<b>64</b>
<b>Tableau N° 3.13</b>	Comparaison entre les deux coûts de revient par les deux méthodes	<b>65</b>

**LISTE DES FIGURES**

<b>N°</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
<b>Figure N° 1.1</b>	Le rôle de la comptabilité de gestion dans la prise de décision	<b>04</b>
<b>Figure N° 1.2</b>	Le champ d'application du coût	<b>08</b>
<b>Figure N° 1.3</b>	Le contenu du coût	<b>08</b>
<b>Figure N° 1.4</b>	Le moment de calcul du coût	<b>09</b>
<b>Figure N° 1.5</b>	Distinction des centres d'analyse d'après la nature de l'unité de mesure	<b>12</b>
<b>Figure N° 1.6</b>	Distinction des centres d'analyse d'après leur destination	<b>12</b>
<b>Figure N° 2.1</b>	Le principe de la méthode ABC	<b>30</b>
<b>Figure N° 2.2</b>	Le cheminement de la méthode ABC	<b>31</b>
<b>Figure N° 3.1</b>	L'organigramme de l'entreprise BIBILA	<b>53</b>
<b>Figure N° 3.2</b>	Le processus de production de l'atelier COMAS dans BIBILA	<b>54</b>
<b>Figure N° 3.3</b>	Les formules des coûts nécessaires pour calculer le coût de revient de INTENSE	<b>56</b>

---

## LISTE DES ABREVIATIONS

**A** : Activité

**ABC** : Activity based costing

**ABM** : Activity based management

**CR** : Centre de responsabilité

**DA** : Dinar Algerian

**ISO**: The International Organizations for Standardisation

**KG** : kilogramme

**Q** : Question

**UN** : Unité

**LISTES DES ANNEXES**

<b>N°</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
<b>Annexe 01</b>	Recette du produit INTENSE	<b>ii</b>
<b>Annexe 02</b>	Fiche des charges indirectes de l'entreprise BIBILA	<b>iii</b>
<b>Annexe 03</b>	Fiche du coût de produit INTENSE	<b>iv</b>

**RÉSUMÉ :**

Notre étude vise à évaluer la contribution de la méthode ABC/ABM dans le contexte d'une entreprise industrielle. Cette approche moderne de comptabilité de gestion repose sur le principe que les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons analysé le cas de l'entreprise "BIBILA" en sélectionnant un produit spécifique et en utilisant les données du mois de janvier 2023. Ensuite on a appliqué la méthode ABC/ABM pour calculer le coût de ce produit et on a comparé les résultats.

En conclusion, notre étude les résultats ont révélé que la méthode traditionnelle employée par cette entreprise, à savoir le coût standard, entraîne des distorsions dans la répartition des coûts indirects, Et elle confirme que l'adoption de la méthode ABC/ABM présente des avantages significatifs en termes de contrôle des coûts indirects. Elle permet une meilleure allocation des ressources et une prise de décision plus éclairée.

**Mots clés :** La méthode ABC/ABM, Gestion des coûts, Charges indirectes, Comptabilité de gestion.

**ملخص:**

تهدف دراستنا إلى تقييم ودراسة مدى مساهمة طريقة ABC/ABM في المؤسسة الصناعية، حيث تستند هذه الطريقة في مجال محاسبة التسيير على مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.

ولتحقيق ذلك، قمنا باختيار منتج من شركة BIBILA الصناعية وتحليل طريقة تسييرها لتكاليفه باستخدام بيانات شهر يناير 2023، ثم تم تطبيق طريقة ABC/ABM لحساب تكاليفه ومقارنة النتائج بين الطريقتين.

في الختام، أظهرت النتائج أن الأسلوب التقليدي المستخدم في هذه الشركة (وهو تكلفة معيارية) يؤدي إلى تشوهات في توزيع التكاليف غير المباشرة، وأن اعتماد أسلوب ABC/ABM يتمتع بفوائد هامة في مراقبة التكاليف غير المباشرة، كما يسمح بتوزيع أفضل للموارد واتخاذ قرارات أكثر وعياً.

**الكلمات الرئيسية:** طريقة ABC/ABM، تسيير التكاليف، التكاليف غير المباشرة، محاسبة التسيير.

# **Introduction générale**

Dans un contexte économique de plus en plus compétitif, les entreprises sont confrontées à des défis majeurs. Elles doivent non seulement s'adapter aux évolutions rapides du marché, mais aussi faire face à des menaces et des faiblesses potentielles. Pour rester compétitives, ces entreprises doivent prendre des mesures appropriées et revoir leurs stratégies afin de maintenir leur position sur le marché concurrentiel.

Dans ce contexte, l'obtention d'informations précises et fiables est essentielle pour prendre des décisions pertinentes. La comptabilité joue un rôle clé dans la collecte, l'analyse et la présentation des données financières et de gestion. Elle est considérée comme la langue des chiffres de l'entreprise et offre une vision approfondie de la performance économique des différents départements, méthodes et équipements.

Parmi les différents systèmes comptables, la comptabilité analytique ou de gestion occupe une place centrale. Elle vise à mesurer la valeur des ressources consommées dans la production de biens et de services, ainsi que la performance des différentes activités de l'entreprise. Pour ce faire, différentes méthodes sont utilisées, telles que la méthode des coûts standards et la méthode des coûts variables.

Toutefois, ces méthodes traditionnelles peuvent présenter certaines limites et ne pas prendre pleinement en compte la complexité et la diversité des activités au sein d'une entreprise. C'est là qu'intervient la méthode ABC (Activity Based Costing) ou comptabilité basée sur les activités.

La méthode ABC se concentre sur l'analyse des coûts par activité plutôt que par produit. Elle reconnaît que les produits consomment des activités et que ces activités consomment des ressources. Ainsi, elle offre une vision plus détaillée et précise des coûts réels associés à chaque activité.

Pour répondre aux enjeux actuels de gestion, la méthode ABC a évolué vers l'ABC/ABM (Activity Based Costing/Activity Based Management). Cette approche intègre également la dimension de la gestion des activités, en mettant l'accent sur l'optimisation des ressources et la prise de décisions éclairées.

L'application de la méthode ABC/ABM permet d'obtenir des informations plus réalistes et pertinentes sur les coûts, ce qui contribue à une meilleure compréhension de la performance économique de l'entreprise. Cela permet également d'identifier les activités à forte valeur ajoutée et d'optimiser l'allocation des ressources.

Dans le cadre de cette étude, nous mettrons en évidence l'importance de cette méthode pour améliorer le calcul des coûts et déterminer sa contribution dans l'entreprise à travers des études théoriques et appliquées, pour cela on a choisi le thème : « ***La contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts dans une entreprise industrielle*** ».

Au cours de notre recherche nous avons opté pour une étude pratique dans l'entreprise industrielle algérienne "BIBILA", qui est une entreprise active dans le secteur de la production des biscuits.

### **Problématique de recherche :**

Pour pouvoir mettre en évidence l'importance du sujet, nous allons essayer d'apporter des éléments de réponses à une question précise qui constitue la problématique de notre travail de recherche qui est la suivante :

« **Quelle est la contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts de l'entreprise industrielle ?** ».

### **Questions secondaires :**

Pour répondre à cette problématique, d'autres interrogations s'imposent :

**Q1 :** Quelles sont les systèmes de la gestion des coûts ?

**Q2 :** Quel est la démarche pour la mise en place de la méthode ABC/ABM en terme d'organisation ?

**Q3 :** Quelle sera la valeur ajoutée pour l'entreprise BIBILA en appliquant cette méthode ?

### **Hypothèses :**

Afin de mieux cerner les préoccupations suscitées, nous nous sommes basées sur les hypothèses suivantes :

**H1 :** La gestion des coûts est un processus qui peut se réaliser par deux systèmes, le système des coûts complets et le système des coûts partiels.

**H2 :** La mise en place de la méthode ABC/ABM passe par l'identification des activités puis le choix des inducteurs de ressources ensuite le calcul du coût d'inducteur et l'affectation des coûts des activités aux coûts des produits enfin la gestion des activités.

**H3 :** L'application de la méthode ABC/ABM permet à BIBILA d'analyser de manière fine les coûts indirects qui composent les produits ce qui permet à cette dernière de maîtriser ses coûts.

### **L'importance du thème :**

Compte tenu du développement économique rapide récent dans le monde et de la concurrence dans les différents secteurs, les gestionnaires doivent adopter tous les outils nécessaires pour développer la performance et la prise de décision dans le moins de temps et avec le moins d'effort, la gestion des coûts et l'un des processus les plus importantes dans

l'entreprise qu'on peut la maîtriser par différentes méthodes, parmi ces méthodes, on retrouve la méthode ABC/ABM.

Plusieurs entreprises et chercheurs pensent à la contribution de cette méthode dans la gestion des coûts en vue de :

- La nécessité de la maîtrise des coûts afin d'être compétitive.
- L'importance de chercher la qualité de l'information la plus pertinente et précise.
- L'importance d'utiliser les outils les plus adéquates avec les caractéristiques et les besoins de l'entreprise.

### **Objectif de l'étude :**

L'objectif de notre travail est d'essayer de présenter et confirmer la contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts de l'entreprise industrielle et pour cela on va diviser notre travail en 4 étapes qui sont :

- Présentation de la littérature de la gestion des coûts et la méthode ABC/ABM.
- Présentation du processus de la gestion des coûts adopté par l'entreprise.
- La mise en place de la méthode ABC/ABM au sein de l'entreprise.
- Evaluation de la contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts.

### **Méthodologie utilisée :**

La méthode de recherche qui sera appliquée :

- La méthode descriptive utilisée dans la partie théorique basée sur la recherche documentaire (articles, livres, mémoires, sites internet).
- La méthode analytique dans le cadre de la pratique pour analyser les données de l'entreprise d'accueil.

### **Plan du travail :**

Pour répondre à notre problématique, confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous avons articulé notre réflexion en structurant notre travail en trois chapitres, les deux premiers auront un aspect théorique tandis que le troisième aura un aspect pratique.

Dans le premier chapitre, nous allons présenter la gestion des coûts, commençant tout d'abord par les fondements théoriques de la comptabilité de gestion dans la première section, et puis, la deuxième section sera consacrée la gestion des coûts par le système des coûts complet, et nous finirons par la troisième section où nous allons aborder la gestion des coûts par le système des coûts partiels.

Dans le deuxième chapitre, nous allons parler sur la méthode ABC/ABM, ce chapitre sera divisé en trois sections, la première abordera le cadre conceptuel de la méthode ABC/ABM, la deuxième sera consacré le processus adapté pour la réalisation de cette méthode, et la dernière section sera consacré à présenter la contribution de cette méthode dans l'entreprise.

Pour le dernier chapitre, il est réservé au cas pratique (étude de cas) renforçant le cadre théorique de notre travail, Il comprendra essentiellement trois sections : la première pour une brève présentation de l'établissement d'accueil (BIBILA), dans la deuxième section nous allons analyser le processus de la gestion des coûts dans l'entreprise, et la dernière section va présenter la mise en place de la méthode ABC/ABM, et une évaluation et analyse des résultats.

### **Etudes antérieures:**

« **Activity-based Costing (ABC) and Activity based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?** » Article élaboré par Ildikó Réka CARDOȘ, Ștefan PETE.

Le présent document vise à examiner comment les coûts et la gestion axée sur les activités ont évolué au fil des ans ; comment le couple ABC/ABM a été reçu, adopté et mis en œuvre par les organisations et les praticiens au fil des ans. Analysant le processus de mise en œuvre de la Convention ABC/ABM, il a également souligné les avantages et les inconvénients de ces systèmes dans une tentative de présenter les résultats des études et des enquêtes menées, aux niveaux international et national, sur la mise en œuvre et l'adoption de la Convention CBA et ABM dans la pratique.

C'est pourquoi cet article se concentre sur l'analyse des données. Les méthodes utilisées étaient : la théorie basée sur la base et la comparaison. La principale conclusion de cet article est que la mise en œuvre réussie d'ABC/ABM n'est pas la même dans toutes les organisations ou sur la même trajectoire. Adapté à la stratégie, la structure, les capacités et les besoins uniques de l'entreprise, ABC/ABM est un concept et un système d'utilité mondiale qui peut prendre de nombreuses formes et utilisations et les données ABC/ABM doivent répondre aux besoins des décideurs opérationnels et soutenir leurs efforts pour créer de la valeur pour tous les intervenants.

2- « **Apprentissage organisationnel et contrôle de gestion : Une lecture possible de l'ABC/ABM** » Article élaboré par Lise ARENA et Guy SOLLE. (2008)

L'objectif de ce contexte est d'appréhender les systèmes de contrôle de gestion non pas comme des outils objectifs pour améliorer la qualité des informations liées à la performance de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise, mais comme des techniques à caractère cognitif et social que les agents doivent apprendre au sein de l'entreprise.

Le cadre des relations qui les lient au sein de l'organisation, et pour cela une étude a été créée pour présenter les limites de la méthode ABC Cela est dû au fait qu'il s'agit d'un ensemble d'outils uniquement destinés à fournir des informations liées à la performance et au coût de chaque activité, ainsi que de préciser les avantages et la capacité de la méthode ABC/ABM à se constituer comme pratique technologique liée à l'usage et comme support à la gestion des processus opérationnels qui prendrait en compte les interactions entre les activités .

---

3- « **La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon** »  
Article élaboré par Pierre-Laurent BESCOS, Eric CAUVIN, Maurice GOSSELIN et YOSHIKAWA. (2011).

Le but de cette étude est d'analyser les résultats d'une enquête internationale sur la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM menée au Canada, en France et au Japon, les questionnaires ont été transmis par l'intermédiaire de la DFCG. De ce groupe, 20% des entreprises ont mis en place la méthode et 32% ont un projet en cours ou ont entamé une réflexion sur le sujet. Cette enquête est la première du genre en France sur ce sujet.

Un test de non-réponses a été réalisé en France afin de compléter l'étude et d'éviter les biais inhérents à ce type d'enquête. Les comparaisons des résultats entre différents pays fournissent une certaine estimation des types d'objectifs poursuivis et des difficultés rencontrées. Principalement, les coûts de mise en œuvre et les obstacles culturels sont les principaux obstacles à l'utilisation de l'ABC/ABM. Le calcul des réponses qualitatives a permis à la France de procéder à l'analyse des facteurs favorables et défavorables à cette approche. Des différences importantes apparaissent entre les pays considérés.

**La valeur ajoutée de l'étude :**

Les études antérieures ont révélé la possibilité de la mise en place de la méthode ABC/ABM au niveau national et international ainsi que son développement. Dans la présente étude, nous examinerons le processus de la mise en place de cette méthode et la relation entre la méthode ABC/ABM et la gestion des coûts, ce qui est évalué par une étude détaillée de la façon dont elle contribue à la gestion des coûts de l'entreprise industrielle.

## **Chapitre 01 : La gestion des coûts**

## Introduction du chapitre

Dans le monde des affaires, la prise de décision est une étape cruciale, elle représente un processus complexe qui nécessite une évaluation minutieuse des différentes options disponibles. Les décisions sont prises quotidiennement à tous les niveaux de l'organisation afin de maximiser la performance de l'entreprise.

Pour cela, les gestionnaires utilisent plusieurs outils d'aide à la décision et parmi ceux-ci, la comptabilité de gestion occupe une place prépondérante, notamment pour la gestion des coûts qui permet d'identifier les coûts pertinents pour la prise de décision. Cette dernière comprend de deux systèmes : le système des coûts complets et le système des coûts partiels, tel que le choix du système dépend de la nature de l'entreprise et de l'objectif de la prise de décision.

L'objectif de ce premier chapitre intitulé « La gestion des coûts » est de donner un aperçu complet sur la gestion des coûts de l'entreprise, notre chapitre se compose de trois sections, En premier lieu nous présenterons une généralité sur la comptabilité de gestion et étudierons les principaux concepts du coût, ensuite, nous proposons la gestion des coûts par le système des coûts complets pour terminer par l'analyse des coûts par le système des coûts partiels.

## Section 01 : Généralité sur la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est une branche fondamentale de la comptabilité d'entreprise qui fournit des informations cruciales pour une prise de décision opérationnelle efficace.

Afin de Produire ces informations, elle se concentre sur l'analyse des coûts en se basant sur le traitement des charges, ce qui rend crucial la compréhension de la signification de ces deux notions (charge-coût).

Dans cette section, nous allons apporter une présentation de la comptabilité de gestion et essayer de mettre en évidence ses apports, pour ensuite comprendre la notion de charge et de coût.

### 1. La comptabilité de gestion

#### 1.1. Définition

Il est possible de donner différentes définitions à la comptabilité analytique, cependant, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent plus significatives :

« La comptabilité de gestion consiste à établir et à développer un système d'information capable d'aider les gestionnaires à prendre des décisions d'affaires qui satisfont les clients tout en permettant de contrôler continuellement les coûts de l'entreprise et d'améliorer son efficience ». <sup>1</sup>

« La comptabilité de gestion calcule et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique (concurrence internationale, flexibilité des moyens de production...) ». <sup>2</sup>

« La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision ». <sup>3</sup>

A travers les définitions précédentes, on peut définir la comptabilité de gestion comme un système informatisé visant à calculer et analyser les flux internes de l'entreprise pour fournir les données nécessaires afin de soutenir les processus décisionnels et améliorer la gestion de l'entreprise.

#### 1.2. Spécificités

La comptabilité de gestion produit des informations spécifiques, adaptées aux besoins et contraintes de l'entreprise (perspective contingente), destinées à être utilisées par tous les niveaux de l'organigramme (perspective décisionnelle).

Elle est soumise à des règles et des normes établies par l'entreprise elle-même (perspective idiosyncratique) et vise à la fois à contrôler l'exécution des décisions passées et à préparer les décisions futures (perspective décisionnelle).

---

<sup>1</sup> Ray GARRISON ; Theresa LIBBY ; Alan WEBB, **FONDEMENTS DE LA COMPTABILITÉ DE GESTION**, Edition : Chenelière ; Canada ; P : 2.

<sup>2</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, **LA COMPTABILITE DE GESTION**, Edition : Gualino, Paris, France, 2022, P : 15.

<sup>3</sup> Gérard MELYON, Philippe RAIMBROUG, **COMPTABILITE ANALYTIQUE**, Edition Bréal, France, 2004, p : 8.

La fréquence de production de ces informations est déterminée par les utilisateurs, allant jusqu'à une actualisation en temps réel (perspective idiosyncratique), et leur présentation est très diversifiée et détaillée pour répondre aux besoins des utilisateurs (perspective décisionnelle).

Enfin, ces informations sont tenues en conformité avec des règles et des normes internes, avec une orientation vers la pertinence pour aider à la prise de décision (perspective idiosyncratique et décisionnelle).<sup>1</sup>

### 1.3. Objectifs

Les objectifs essentiels de la comptabilité de gestion sont les suivants :

**De calculer :** les coûts pertinents pour chaque fonction, activité ou processus de l'entreprise afin de mieux les comprendre et de les maîtriser.

**De déterminer :** les bases d'évaluation pour les éléments du bilan tels que les stocks et la production immobilisée.

**D'expliquer :** l'origine des coûts, analyser les résultats des produits et autres objets de coût, et les comparer aux prix de vente correspondants.

**D'étudier :** le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise.

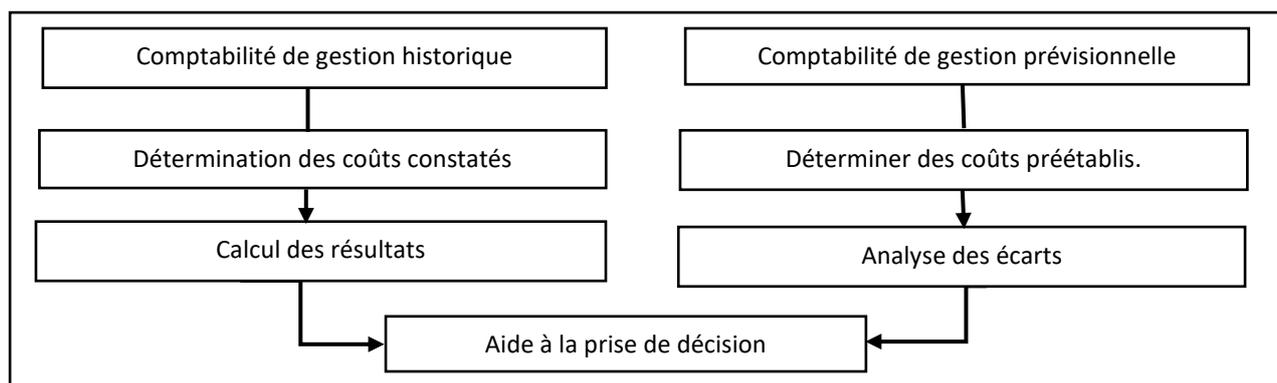
**D'établir :** des prévisions de charges et de produits courants.

**D'interpréter :** les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés.<sup>2</sup>

### 1.4. La comptabilité de gestion comme un outil de la prise de décision

La comptabilité de gestion est un outil essentiel pour la gestion de l'entreprise, elle aide à la prise de décision opérationnelle efficace de l'entreprise. On distingue :

**Figure N° 1.1 : le rôle de la comptabilité de gestion dans la prise de décision**



**Source :** Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, LA COMPTABILITE DE GESTION, Edition : Gualino, Paris, France, 2022, p : 16.

<sup>1</sup> Didier VAN CAILLIE, Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion, Université de Liège & C.E.P.E., Juillet 2005, PP : 36-37.

<sup>2</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit, 2022, P : 15.

## 1.5. Apports

On peut citer plusieurs avantages de la comptabilité analytique :

Tout d'abord, Elle permet de calculer le coût d'un produit ou d'un service, en prenant en compte les différentes dépenses engagées lors de sa production, qu'il s'agisse de coûts directs ou indirects tels que les frais de matériel ou de main-d'œuvre.

Aussi, Sa capacité à analyser le coût de chaque activité au sein de l'entreprise. Cela permet de mieux comprendre les coûts engagés et de les classer en différentes catégories, afin de minimiser les charges liées à la production d'un bien ou d'un service.

En outre, la comptabilité analytique est un outil précieux pour la prise de décisions. En cumulant, classant et analysant les coûts, les gestionnaires peuvent facilement déterminer le prix de vente d'un produit ou d'un service en fonction de la marge bénéficiaire souhaitée, ce qui facilite la fixation des prix et permet de maximiser les profits de l'entreprise.<sup>1</sup>

## 2. Charges et coûts

La distinction entre les termes "charge" et "coût" est essentielle en comptabilité de gestion. Bien qu'ils soient liés, ils ont des significations distinctes.

### 2.1. Notion de charge

#### 2.1.1. Définition

« Cette expression recouvre la même réalité tant en comptabilité générale qu'en comptabilité analytique. Une charge correspond à un facteur d'appauvrissement pour l'entreprise. Elle contribue à diminuer le résultat de l'exercice.

Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de « monnaie » : « achats » et consommation de matière, « salaires » du personnel, « frais » d'entretien et de gestion... Toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement.

Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculées et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple ».<sup>2</sup>

« Est une consommation de ressources qui se traduit par sortie de trésorerie ou qui est la contrepartie d'une perte de valeur d'un élément d'actif (amortissement ou dépréciation) ou d'une perte probable (provision) ».<sup>3</sup>

En effet, la charge correspond aux dépenses financières engagées par une entreprise pour produire ou vendre des biens et des services.

#### 2.1.2. Les différentes charges

**Les charges incorporables :** ou Les charges d'exploitation sont des dépenses liées à l'activité de l'entreprise, telles que les salaires, les loyers, les fournitures, les frais de publicité, etc. Elles

<sup>1</sup> Frédéric ROY-GOBEIL, **Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?**, T2inc, Le 07/09/2019, Disponible sur : < <https://t2inc.ca/fr/blog/quest-ce-que-comptabilite-analytique> >, (Consulté le 03/05/2023).

<sup>2</sup> Gérard MELYON et Philippe RAIMBROUG, Op. Cit, 2004, p : 10.

<sup>3</sup> Cavélius FLORENCE, **Comptabilité de gestion et pilotage des coûts**, Edition : Pearson, Montreuil, Canada, 2016, p : 27.

sont classées en comptabilité générale et sont incluses dans le calcul du coût en comptabilité analytique, car elles sont directement liées à la production et/ou à la vente de biens et services.

**Les charges non incorporables :** Les charges exceptionnelles sont enregistrées dans la comptabilité générale, mais ne seront pas prises en compte dans la comptabilité analytique car elles ne font pas partie des charges courantes liées à l'exploitation de l'entreprise.

**Les charges supplétives :** Il s'agit de charges qui ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale, mais qui sont prises en compte dans le calcul du coût en comptabilité analytique.

Elles comprennent :

- La rémunération des capitaux propres de l'entreprise
- La rémunération du travail de l'exploitant dans le cas d'une entreprise individuelle. <sup>1</sup>

**Les charges de la comptabilité analytique = les charges incorporables + les charges supplétives – les charges non incorporables**

### 2.1.3. La typologie des charges d'exploitation :

#### Charges directes et charges indirectes

**Charges directes :** Les charges directes sont spécifiques à un seul coût et sont directement attribuées sans calcul intermédiaire. Elles incluent par exemple les matières premières utilisées pour fabriquer un produit ou le salaire d'un ouvrier travaillant exclusivement dans un atelier.

**Charges indirectes :** Les charges indirectes sont des coûts qui ne peuvent être directement imputés à un seul produit ou objet de coût car ils concernent plusieurs coûts. Avant de les affecter à un produit ou objet de coût spécifique, il est nécessaire de les répartir de manière appropriée entre eux. Parmi les exemples de charges indirectes, on peut citer les frais de loyer, la consommation d'électricité générale et les frais de communication téléphonique. <sup>2</sup>

#### Charges fixes et charges variables

**Charges fixes :** Les charges fixes ne varient pas en fonction du niveau d'activité de l'entreprise. Par exemple, l'amortissement des équipements de bureau dans les services commerciaux n'est pas affecté par le nombre de produits vendus sur une période donnée. Ces charges, également appelées charges de structure, sont engagées même si l'entreprise connaît une baisse d'activité.

**Charges variables :** une charge variable est une charge dont le montant varie en fonction du niveau d'activité de l'entreprise, comme par exemple la consommation de matières

---

<sup>1</sup> Jean-philippe CLERC, **Processus 7 Détermination et analyse des coûts**, Edition : Le génie des glaciers, France, 2009, p : 20.

<sup>2</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT, Op. Cit, 2022, Paris.p : 42.

premières pour la production de produits finis. Habituellement, on suppose que ces charges sont proportionnelles à l'activité de l'entreprise pour simplifier les calculs.<sup>1</sup>

Cette distinction entre charges fixes et charges variables n'a de sens qu'à Court terme.

## 2.2. Notion des couts

### 2.2.1. Définition

Le terme "coût" est devenu essentiel dans l'univers de l'économie marchande, mais son sens peut être interprété de différentes façons. Pour mieux appréhender cette notion dans le contexte de la comptabilité de gestion, nous allons nous attarder sur les définitions les plus pertinentes.

« Un cout est constitué par l'accumulation de charges sur un produit déterminé (biens ou services). Il s'agit d'un concept interne à l'entreprise ».<sup>2</sup>

« Un coût s'applique à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et de les totaliser. Par exemple, l'objet de coût peut être un produit, un projet, une activité... Un coût se détermine par l'accumulation de charges significatives sur un produit ou tout autre objet de coût ».<sup>3</sup>

« Selon le Conseil National de la Comptabilité « c'est la somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable » ».<sup>4</sup>

En se basant sur les différentes définitions pré-post existantes, on peut conclure que le coût peut être défini comme la somme des charges (supportées par l'entreprise) correspondants à un objet de coût.

### 2.2.2. Le concept d'objet de cout

« Un objet de coût se définit comme étant tout élément pour lequel une mesure séparée du coût est jugée utile ».<sup>5</sup>

### 2.2.3. Le concept d'inducteur de coût

Un inducteur de coût est un élément qui peut influencer le coût d'un objet de coût. En d'autres termes, toute variation de l'inducteur de coût entraîne une modification du coût total de l'objet concerné. L'inducteur de coût est associé à une notion de causalité : il représente le facteur qui explique le coût. En agissant sur cet élément, il est possible de modifier le coût.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Hamid CERBAH, **Gestion des coûts dans la comptabilité de management**, Edition : Pages Blue, Bouira, Algérie, 2013, pp : 26-27.

<sup>2</sup> Gérard MELYON et Philippe RAIMBROUG, Op. Cit, 2004, p11.

<sup>3</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit, 2022, p 15.

<sup>4</sup> Fateh SAHEL, **DE LA COMPTABILITE DES COUTS VERS LA COMPTABILITE DE GESTION : CHANGEMENT DE FOND, OU JUSTE UN CHANGEMENT D'APPELLATION ?**, REVUE NOUVELLE ECONOMIE, 04/09/2011, p : 60.

<sup>5</sup> Yves de RONGE, **Comptabilité de gestion**, Edition : de boeck, bruxelles, 2013, p : 38.

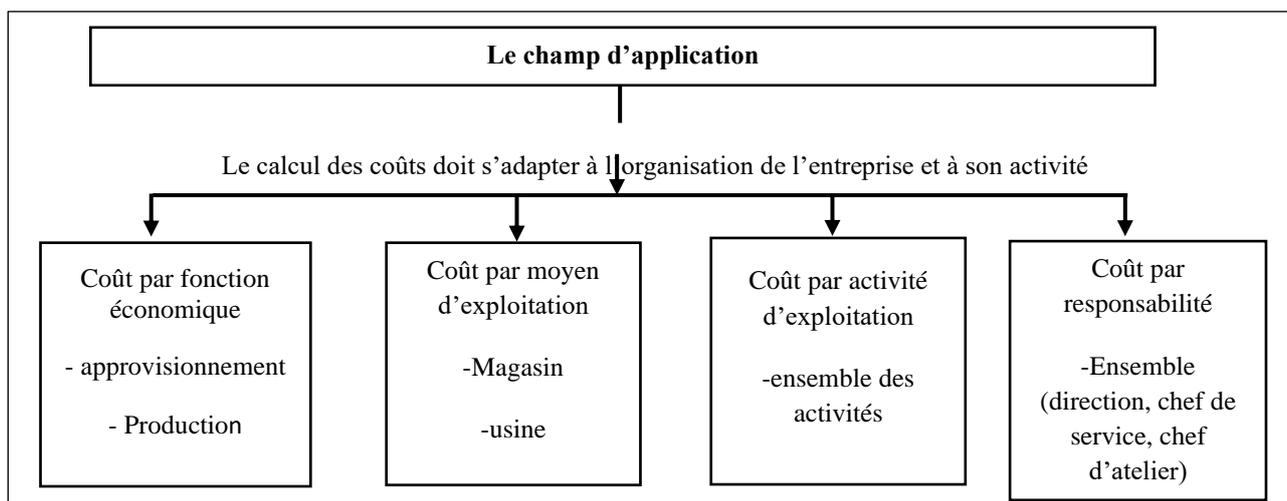
<sup>6</sup> Ibid p 40.

### 2.2.4. Les caractéristiques du coût

Chaque type de coût se caractérise par trois éléments :<sup>1</sup>

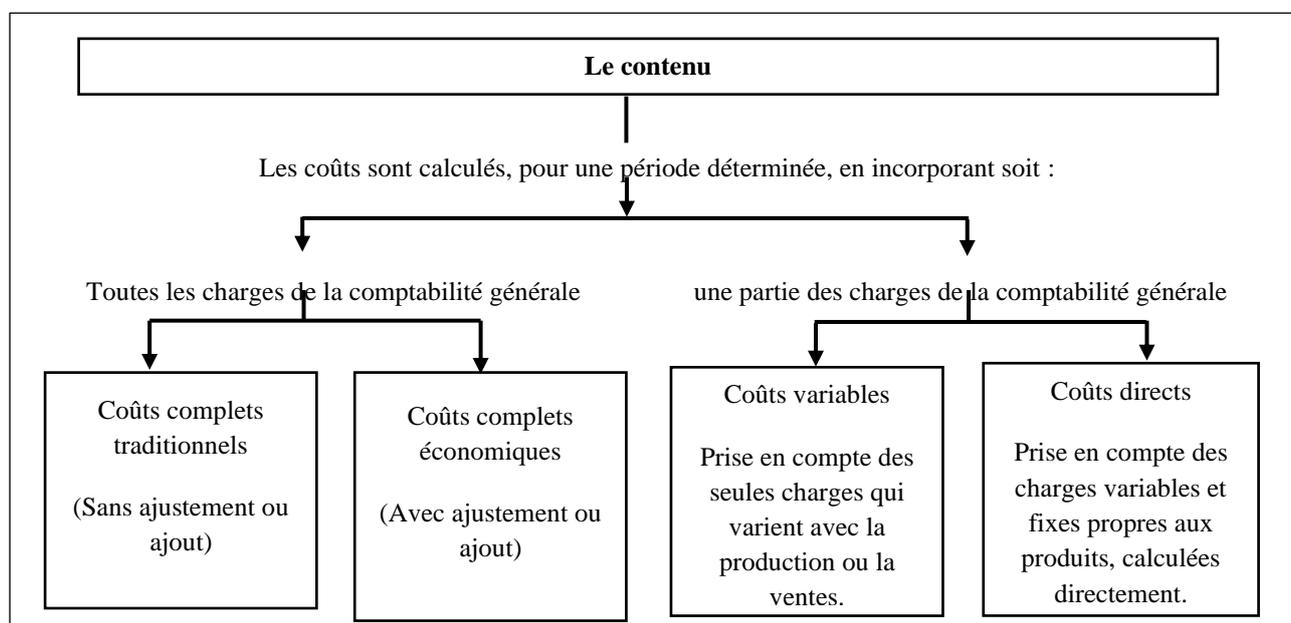
- Son champ d'application.
- Son contenu.
- Le moment de son calcul.

**Figure N° 1.2 : Le champ d'application du coût.**



**Source** : Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, LA COMPTABILITE DE GESTION, Edition : Gualino, Paris, France, 2022, p : 17.

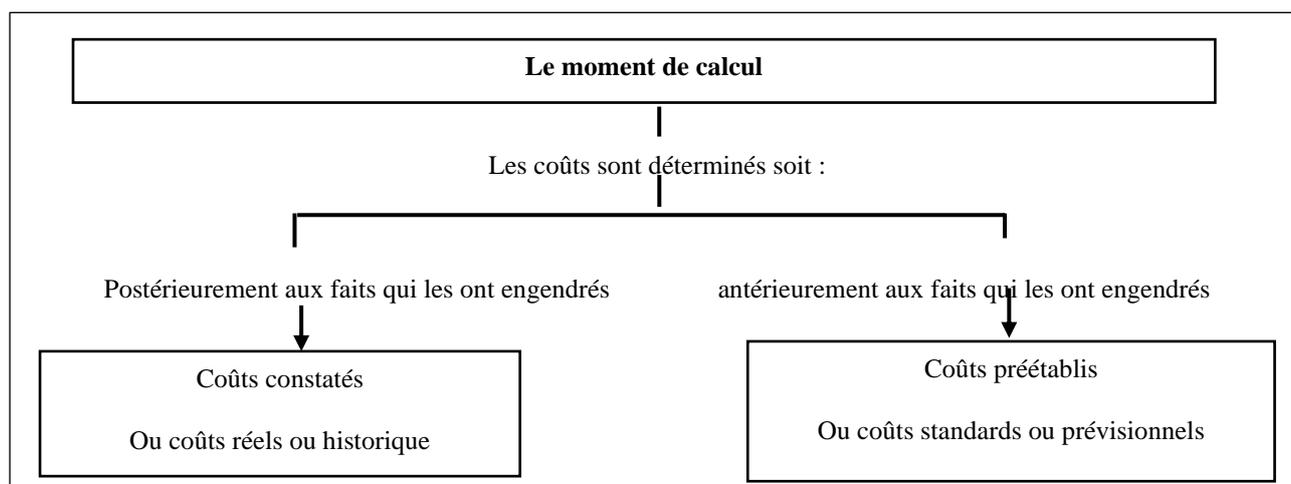
**Figure N° 1.3 : Le contenu du coût**



**Source** : Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, LA COMPTABILITE DE GESTION, Edition : Gualino, Paris, France, 2022, p : 17.

<sup>1</sup>Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op-Cit, 2022 p : 17.

Figure N° 1.4 : Le moment de calcul du coût



**Source :** Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, LA COMPTABILITE DE GESTION, Edition : Gualino, Paris, France, 2022, p : 17.

### 2.2.5. La hiérarchie des différents coûts

En général, les coûts d'un produit (biens ou services) sont formés par l'addition des charges que l'entreprise supporte pour produire ou fournir ce produit. Il existe trois éléments de coûts fondamentaux :

**Les coûts d'achats :** Les coûts d'achat des matières premières ou fournitures comprennent le prix d'achat de ces éléments ainsi que les charges d'approvisionnement qui y sont associées.

**Les coûts de production :** Les coûts directs de production comprennent le coût d'achat des matières premières utilisées pour la production d'un bien ou service, ainsi que les charges directes liées à leur transformation à un stade spécifique de la production.

**Les coûts hors production :** Les coûts hors production englobent les coûts qui se situent en fin de cycle d'exploitation et sont composés du coût de distribution ainsi que des autres coûts hors production.

**Les coûts de revient :** les coûts de revient des produits vendus sont formés par la somme des coûts de production et des coûts de distribution. Les coûts de production incluent le coût d'achat des matières premières utilisées et les charges liées à leur transformation. Les coûts de distribution quant à eux, comprennent les coûts liés à la mise à disposition du produit sur le marché.

Il est important de ne pas confondre les notions de coût et de prix. En effet, le prix est le montant monétaire échangé lors d'une transaction commerciale, tandis que le coût est la somme des charges supportées par l'entreprise pour produire et/ou distribuer un produit. Le calcul des coûts de revient permet à l'entreprise de déterminer son résultat analytique pour

chaque produit, alors que le prix de vente est fixé en fonction de la valeur perçue par les clients sur le marché.<sup>1</sup>

**Le résultat analytique :** Le résultat analytique d'un objet de coût est égal à la différence entre son prix de vente et son coût de revient. En calculant le résultat analytique, il devient possible d'apprécier la rentabilité des produits ou de tout autre objet de coût, de prendre des décisions éclairées et de les orienter en conséquence. Ces décisions peuvent inclure l'identification des produits les plus rentables pour orienter les ventes, la révision des prix de vente ou encore l'amélioration des conditions d'exploitation.<sup>2</sup>

En fin de compte, la comptabilité de gestion est un outil de gestion et d'analyse des coûts qui peut améliorer la rentabilité de l'entreprise. Par conséquent, il est important de donner une grande importance à cette dernière et d'essayer de développer son système.

---

<sup>1</sup> L.DUBRULLE, D.JOURDAIN, comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, France, 2003, p : 21, In-Ali ZEGGAGH, Polycopié de cours du module Comptabilité Analytique, Université A/MIRA de Béjaia, Béjaia, Algérie, 2014, P : 21.

<sup>2</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT, Op. Cit, 2022, p 84.

## Section 02 : Gestion des coûts par la méthode des coûts complets

Afin d'atteindre ses objectifs, une entreprise doit chercher une méthode de calcul des coûts efficace pour déterminer les indicateurs et les outils de décision de gestion. Dans cette optique, Divers méthodes ont été développées et utilisé pour l'analyse et la maîtrise des coûts dans les entreprises. Ces méthodes sont divisées en système des coûts complets et le système des coûts partiels.

Nous tenterons dans cette section de présenter le système des couts complets ainsi que les avantages et les limites de chaque méthode de ce système.

### 1. Définition :

Le coût complet regroupe l'ensemble des charges de l'entreprise qui sont liées aux produits vendus. Il est calculé a posteriori, en intégrant les charges de la comptabilité générale tout en faisant des ajustements pour mieux refléter la réalité économique (tel que l'exclusion des charges non incorporables, l'inclusion des éléments supplétifs, les retraitements). Ce système permet de déterminer les coûts à chaque étape du processus de production et d'évaluer le résultat analytique par produit. De plus, il peut également être utilisé pour déterminer le prix de vente.<sup>1</sup>

### 2. Les méthodes de système des coûts complets

Il est possible d'utiliser diverses méthodes pour appliquer le système des coûts complets, en voici quelques exemples :

- La méthode des sections homogènes
- La méthode de coût standard (préétabli)
- La méthode de coût cible
- La méthode de comptabilité par activité (ABC)

#### 2.1. La méthode des centres d'analyse ou des sections homogène

##### Définition

La méthode des centres d'analyse a été développée dans les années 1920 pour la gestion des coûts des produits industriels. Elle a été formalisée pour la première fois par Emile Rimailho en 1927, sous le nom de méthode des sections homogènes. Cette méthode consiste à diviser l'entreprise en deux types de centres d'analyse afin d'allouer les coûts indirects : les centres principaux et les centres auxiliaires.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Florence DUCREAU, Michel BOUTRY, **HIERARCHIE DES COUTS ET COUT COMPLET**, Université NANCY 2, Nancy, France, p : 1.

<sup>2</sup> Cavélius FLORENCE, Op. Cit, 2016, p : 64.

## Principe

Selon cette méthode, les charges indirectes de l'entreprise sont regroupées et analysées dans des centres d'analyse afin de faciliter leur répartition et leur imputation aux coûts. L'activité de l'entreprise est ainsi divisée en différents centres d'analyse.<sup>1</sup>

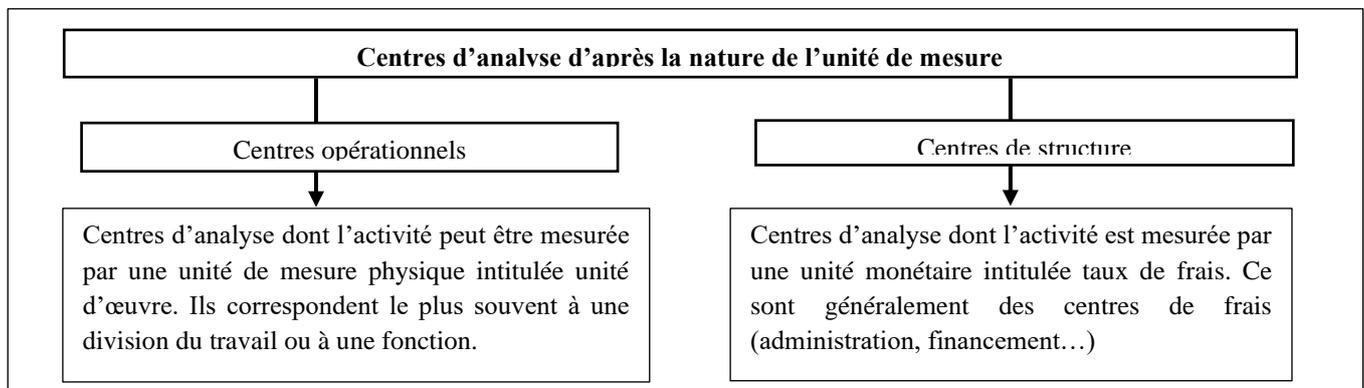
## La mise en œuvre de la méthode

➤ **1<sup>ère</sup> étape** : Le découpage de l'entreprise en centres d'analyse :

**Un centre d'analyse** : « est un regroupement de coûts indirects sur un périmètre donné ».<sup>2</sup>

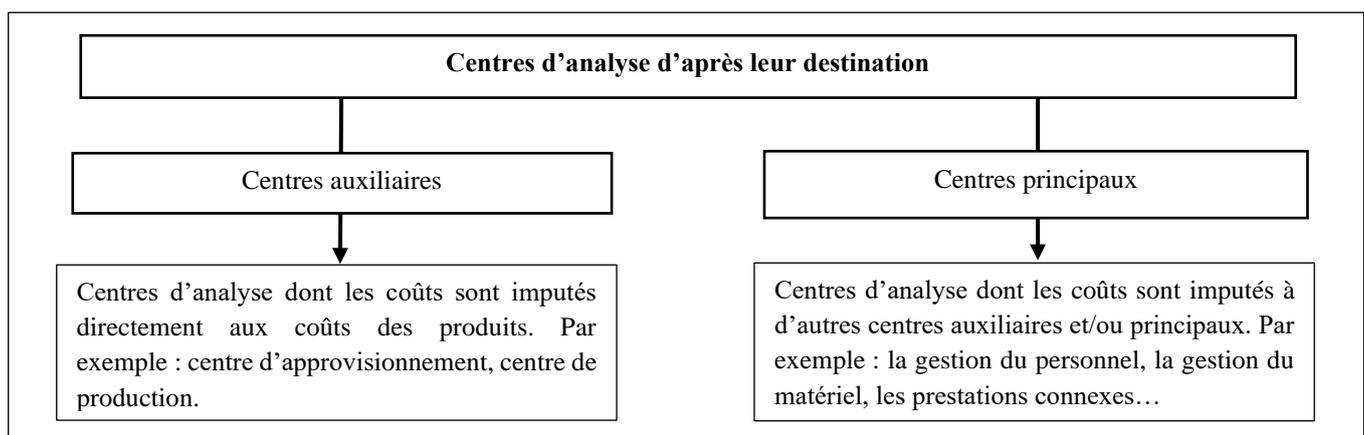
On distingue plusieurs catégories de centre d'analyse, en fonction du critère retenu pour leur classification :<sup>3</sup>

**Figure N° 1.5 : Distinction des centres d'analyse d'après la nature de l'unité de mesure**



**Source** : Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, LA COMPTABILITE DE GESTION, Edition : Gualino, Paris, France, 2022, p : 43.

**Figure N° 1.6 : Distinction des centres d'analyse d'après leur destination**



**Source** : Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, LA COMPTABILITE DE GESTION, Edition : Gualino, Paris, France, 2022, p : 43.

<sup>1</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit, 2022 p : 42.

<sup>2</sup> Cavélius FLORENCE, Op. Cit, 2016, p : 59.

<sup>3</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit, 2022, p : 43.

➤ **2<sup>ème</sup> étape** : Répartition des charges indirectes

Elle comprend deux étapes : la répartition primaire et la répartition secondaire

**La répartition primaire** : Les charges indirectes incorporables sont tout d'abord réparties ou affectées à tous les centres d'analyse, qu'ils soient auxiliaires, principaux ou de structure. Cette répartition ou affectation peut être effectuée soit en utilisant des clés de répartition fixes (pourcentage fournis par des procédures comptables), soit en fonction d'un moyen de mesure objectif pour les charges concernant un seul centre.

Exemple : répartition du loyer par rapport aux surfaces des ateliers ou centres.

**La répartition secondaire** : La répartition secondaire consiste à attribuer les coûts des centres auxiliaires, après leur répartition primaire, aux centres principaux et de structure qui en ont bénéficié. Cette attribution des coûts peut être réalisée en mesurant précisément la consommation de chaque centre auxiliaire par les centres principaux, ou bien en utilisant des clés de répartition pour répartir les coûts de manière approximative.<sup>1</sup>

➤ **3<sup>ème</sup> étape** : La mesure de l'activité des centres d'analyse

Elle se fait au moyen d'une unité d'œuvre ou d'un taux de frais.

**L'unité d'œuvre** : est une variable qui sert à imputer les coûts du centre d'analyse sur les objets de coûts. Chaque centre d'analyse dispose d'une unité d'œuvre spécifique qui reflète la consommation de ressources du centre. Cette unité peut être une mesure physique de l'activité (par exemple le nombre de kilos produits), ou une mesure monétaire (par exemple en dinars de matières premières achetées).<sup>2</sup>

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \text{Total des frais de centre} / \text{Nombre d'unités d'œuvre}$$

**Le taux de frais** :

$$\text{Taux de frais} = \text{Total des frais de centre} / \text{Assiette de frais}$$

➤ **4<sup>ème</sup> étape** : Imputation des coûts des centres principaux sur les produits/services

Les charges indirectes sont affectées aux différents objets de coût en utilisant les unités d'œuvre appropriées qui mesurent leur consommation respective. Cette allocation est effectuée après l'affectation des charges directes et contribue ainsi à obtenir le coût total de chaque objet de coût.

<sup>1</sup> Pierre BARANGER, Patrice MOUTON, COMPTABILITE DE GESTION, Edition : Hachette supérieur, Italie, 1997, pp : 45-46.

<sup>2</sup> Cavélius FLORENCE, Op. Cit, 2016, p : 60.

## Les avantages

Cette méthode présente plusieurs avantages, telles que :

- Elle permet de traiter les charges pour calculer les coûts complets corrects et précis par produit, fonction, étape de fabrication.<sup>1</sup>
- Grâce à cette méthode, il est possible de calculer les résultats par produits ou par commandes à posteriori.
- Elle est utile pour établir des devis qui doivent prendre en compte toutes les charges.
- Chaque centre peut être placé sous la responsabilité d'un responsable qui doit contrôler toutes les charges consommées dans son centre.<sup>2</sup>

## Les inconvénients

- La méthode des centres d'analyse peut être moins adaptée avec la croissance des coûts indirects, tels que les coûts de structure et de fonctions de support, et donc des coûts des centres auxiliaires, ce qui rend la méthode plus complexe à utiliser pour le suivi des coûts et la recherche d'économies.
- Les déversements successifs peuvent être difficiles à interpréter
- Les responsables des centres principaux peuvent se voir attribuer des montants croissants de coûts en provenance des centres auxiliaires, sur lesquels ils ont peu de prise.<sup>3</sup>

## 2.2. La méthode de coût standard (préétabli)

### Définition

**Coût préétabli :** « est un coût évalué à priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts ».

**Coût standard :** « est un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique qui prend généralement le caractère d'une norme ». <sup>4</sup>

### Principe

La méthode des coûts préétablis consiste à établir des normes pour les consommations de ressources, en fonction des conditions de fonctionnement et d'efficacité habituelles des activités de l'entreprise. Cela permet de mettre en évidence des écarts par centre d'activité et de fixer des objectifs cohérents avec la stratégie de l'entreprise. <sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Thierry JACQUOT, Richard MILKOF, Comptabilité de gestion-Analyse et maîtrise des coûts, Edition : Dareios & Pearson, France, 2007, p : 136.

<sup>2</sup> Michel VUILLOD, Michel SCARAMUZZA, Le système des coûts, Edition : Foucher, Paris, France, 1983, pp : 21-22.

<sup>3</sup> Cavélius FLORENCE, Op. cit, 2016, p : 70.

<sup>4</sup> Pierre BARANGER, Patrice MOUTON, Op. Cit, 1997, p : 133.

<sup>5</sup> Alain BOUTAT, Jean-Marc CAPRARO, Comptabilité analytique de gestion, Edition : Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, 2003, p : 168.

## La mise en œuvre

La mise en œuvre de cette méthode consiste à passer par 3 étapes qui sont :

➤ **1<sup>er</sup> étape** : L'évaluation à priori des composants des coûts standards

Afin de mettre en place la méthode, il est nécessaire d'anticiper et de prévoir des informations relatives à :

### Les charges directes :

- Les consommations des matières premières (Quantité et coût d'achat).
- La main-d'œuvre occupée (Temps et coût d'horaire).

### Les charges indirectes :

- Les charges indirectes de production (Nombre et coût des unités d'œuvre).

### Les produits fabriqués ou vendus

- Volume et coût de revient et prix de vente. <sup>1</sup>

➤ **2<sup>ème</sup> étape** : Le calcul du coût standard

En général, un coût standard est déterminé pour chaque unité produite ou pour chaque objet de coût, et une fiche de coût récapitule les différents éléments qui le composent. <sup>2</sup>

$$\text{Coût standard} = \text{Coût unitaire standard} \times \text{Quantité standard}$$

➤ **3<sup>ème</sup> étape** : Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts

### Définition

Un écart : On appelle écart la variation entre le coût préétabli (donnée de référence) et le coût réel constaté.

### Principe et méthode de calcul

Le processus de calcul et d'analyse des écarts implique :

- Comparer les coûts réels avec les coûts standards pour identifier les écarts significatifs.
- Identifier les causes des écarts.
- Prendre des mesures pour corriger les dysfonctionnements et améliorer les performances de l'entreprise. <sup>3</sup>

Chaque écart est évalué en valeur monétaire et calculé de la manière suivante :

$$\text{Ecart} = \text{Coût constaté} - \text{Coût standard}$$

<sup>1</sup> Alain BOUTAT, Jean-Marc CAPRARO, Op. Cit, 2003, p : 147.

<sup>2</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit, 2022, p : 188.

<sup>3</sup> Ibid, p : 193.

## Avantages

On peut résumer les avantages de la méthode de coût standard en deux points :

- Au niveau de la gestion, les coûts de revient sont connus à l'avance, avant même que les travaux ne soient effectués, ce qui permet de les utiliser comme objectifs ou comme garde-fous. De plus, ils peuvent être utilisés pour la planification budgétaire et pour la stratégie à court et moyen terme.
- Sur le plan opérationnel, il est possible de travailler sans attendre les éléments réels, notamment en effectuant des provisions pour enregistrer les réceptions de matières premières et de composants, ainsi qu'en valorisant les stocks et les différents mouvements.<sup>1</sup>

## Inconvénients

La méthode de coût standard, bien qu'étant simple en théorie, peut se révéler complexe en pratique en raison de :

- la nécessité d'une analyse approfondie des conditions de production.
- La mise en place de cette méthode peut également être fastidieuse et coûteuse.
- La définition des standards est souvent remise en question, car elle implique la prise en compte d'une variété de coûts prévisionnels interprétés de manière parfois contradictoire par les différents niveaux hiérarchiques d'une même organisation.<sup>2</sup>

## 2.3. La méthode de coût cible (Target Costing)

### Définition

« Le coût cible est le coût que le produit ou le service ne doit pas dépasser, sous peine de ne pas être ou demeurer compétitif sur le marché ».<sup>3</sup>

### Principe

On considère dans cette méthode que 80% des coûts d'un produit sont inclus dès sa phase de conception. Cependant, il est important de réévaluer régulièrement le coût cible du produit tout au long de sa conception, jusqu'à sa commercialisation et pendant toute sa durée de vie.<sup>4</sup>

### Processus

La méthode du coût cible consiste à déterminer le coût à ne pas dépasser en se basant sur le prix de vente exigé par le marché. Les étapes principales de cette méthode incluent :

- 1- **Analyser** le marché pour identifier les besoins des clients et étudier la concurrence.
- 2- **Définir** le prix de vente imposé par le marché, qui est le prix que les clients sont prêts à payer pour le produit et qui est compétitif par rapport à celui de la concurrence.
- 3- **Fixer** la marge bénéficiaire attendue pour l'entreprise en proportion du prix de vente.

<sup>1</sup> Pierre BARANGER, Patrice MOUTON, Op. Cit, 1997, p : 132.

<sup>2</sup> Alain BOUTAT, Jean-Marc CAPRARO, Op. Cit, 2003, p : 166.

<sup>3</sup> Thierry JACQUOT et Richard MILKOFF, Op. Cit, 2007, p : 303.

<sup>4</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op ; Cit, 2022, p : 211.

#### 4- Déterminer le coût cible.

**Coût cible** = Prix de vente imposé par le marché – Marge attendue par l'entreprise

#### 5- Estimer le coût du produit en se basant sur les compétences de l'entreprise.

#### 6- Comparer le coût estimé avec le coût cible pour réduire l'écart entre les deux tout en satisfaisant les besoins des clients. <sup>1</sup>

### Avantages

Parmi les différents avantages de cette méthode, on peut citer :

- Elle permet d'estimer et de projeter les coûts de production, ce qui permet une réduction des coûts de manière anticipée.
- Elle facilite l'organisation de l'entreprise en fonction de la demande de la clientèle.
- Elle favorise la définition ou la révision de la stratégie de production.
- Elle crée une dynamique de collaboration et d'émulation entre les différents services impliqués.
- Elle contribue à l'identification des activités qui n'apportent pas de valeur ajoutée et à leur suppression ou leur réduction.
- Elle incite à repenser la production d'un produit dans une optique d'optimisation des coûts et de la satisfaction du client. <sup>2</sup>

### Inconvénients

La méthode de coût cible peut entraîner certains risques tels que :

- La banalisation des produits et une possible réduction de l'attractivité des nouveaux produits au profit de prix bas.
- De plus, la contrainte de ne pas dépasser le coût cible peut conduire à la suppression de fonctions importantes pour les clients.
- Enfin, une application trop rigide de certains principes de l'analyse de la valeur peut également être un inconvénient. <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op ; Cit, 2022, p : 206.

<sup>2</sup> Roulleau BEATRICE, **La méthode de coût cible ou comment anticiper les coûts**, Factorial, le 9/10/2022, Disponible sur: < <https://factorial.fr/blog/methode-cout-cible/#:~:text=Le%20co%C3%BBt%20cible%2C%20%C3%A9galement%20appel%C3%A9,fonctions%20attendues%20par%20les%20clients%20C2%BB> >, (Consulté le 20/03/2023)

<sup>3</sup> Zouhair DJERBI, Xavier DURAND, Catherine KUSZLA, **CONTRÔLE DE GESTION**, Edition : Dunod, p : 117.

#### **2.4. La méthode de comptabilité par activité (ABC)**

La méthode ABC (Activity-Based Costing) est une méthode de comptabilité de gestion en s'intégrant dans les systèmes de coûts complets, elle permet de calculer les coûts de revient des produits ou services en identifiant les activités nécessaires à leur réalisation.

Elle permet de mieux comprendre les coûts liés aux différentes activités et de mieux allouer ces coûts aux produits ou services correspondants. Elle se repose sur le constat que les ressources sont consommées par les activités et que les activités sont ensuite consommées par les produits. Cette méthode est souvent utilisée dans les entreprises où les coûts indirects sont importants par rapport aux coûts directs.

Dans le deuxième chapitre, nous allons explorer en détail les mécanismes de calcul des coûts à travers cette méthode.

En conclusion, la méthode de calcul du coût complet est une technique importante de la comptabilité de gestion pour mesurer le coût total de production d'un produit ou service. Elle permet de déterminer les coûts directs et indirects liés à la production, afin de mieux allouer les coûts aux produits ou services correspondants. Elle est très utile pour la prise de décision en matière de fixation des prix de vente, d'identification des produits les plus rentables, de planification de la production et de la gestion des coûts.

### Section 03 : Gestion des coûts par la méthode des coûts partiels

Pour mieux gérer les coûts liés à la production, une entreprise peut recourir au système des coûts partiels qui offre diverses méthodes de calcul.

Dans cette section, nous allons voir les différents principes, intérêts et limites des méthodes de calcul du coût partiels.

#### Définition :

Le coût partiel est un outil de gestion pertinent d'aide à la décision en se basant sur une fraction des charges. Cette méthode repose sur la classification des charges selon leur affectation (directes ou indirectes) et leur variabilité (fixes ou variables). Ainsi, les coûts partiels offrent une grande flexibilité, car ils permettent une action rapide et ciblée sur les charges qui ont un impact immédiat sur les coûts de production.<sup>1</sup>

#### Les méthodes du système des coûts partiels

Il existe plusieurs méthodes qui peuvent être utilisées pour appliquer le système des coûts partiels, voici quelques-unes d'entre elles :

1. La méthode de coût variable (direct costing).
2. La méthode de coût spécifique (direct évolué).
3. La méthode de coût marginal.
4. La méthode de coût direct

#### 1. La méthode de coût variable (direct costing)

##### Définition

La méthode des coûts variables est une approche fondamentale des coûts partiels qui se fonde sur une analyse mixte et repose sur l'analyse différentielle appliquée à plusieurs produits. Elle distingue l'affectation des charges variables et des charges fixes. Cette approche ne néglige pas la problématique de l'imputation des charges indirectes et de la valorisation des stocks.<sup>2</sup>

##### Principe

La méthode des coûts variables implique l'exclusion des charges fixes du calcul des coûts et la prise en compte uniquement des charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes. Cette méthode permet de gérer les coûts en se basant sur la marge sur coût variable.<sup>3</sup>

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	Exclues	Exclues
Charges variables	<b>A affecter</b>	<b>A imputer</b>

<sup>1</sup> Bernard AUGE, Gérald NARO, Alexandre VERNHET, Mini manuel de comptabilité de gestion, Edition : Dunod, Paris, France, 2013, pp : 59-60.

<sup>2</sup> Thierry JACQUOT et Richard MILKOFF, Op. Cit, 2007, p : 182.

<sup>3</sup> Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Comptabilité analytique de gestion, Edition : Dunod, Paris, 2013, p : 179.

## La mise en œuvre

- 1- Les charges sont distinguées entre charges fixes et charges variables.
- 2- Seules les charges variables sont imputées aux différents produits. Les charges variables directes sont affectées, tandis que les charges variables indirectes sont réparties préalablement par centre d'analyse.
- 3- Les coûts variables par produit sont calculés successivement en prenant en compte les variations de stocks.
- 4- Pour chaque produit, le coût variable total et la marge sur coût variable sont calculés :
  - $MCV = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coût variable}$
  - $MCV \text{ unitaire} = \text{Prix de vente} - \text{Coût variable unitaire}$
- 5- Le bénéfice d'exploitation est calculé comme suit :
  - $RAE = \text{Somme des MCV} + \text{Charges fixes totales}$ .

## Avantages

La méthode des coûts variables présente plusieurs avantages, tels que :

- Permettre une évaluation de la pertinence de développer une activité donnée.
- Fournir des coûts variables précis et fiables.
- Ne pas affecter les coûts unitaires par les variations du niveau d'activité.
- Faciliter le contrôle des charges fixes.

## Inconvénients

- La distinction entre charges fixes et charges variables peut parfois être complexe.
- Les coûts variables moyens ne sont pas toujours pertinents pour établir les prix de vente.
- Les charges variables sont de moins en moins fréquentes en raison des évaluations économiques et sociales.<sup>2</sup>

## 2. La méthode des coûts marginaux

### Définition

Le coût marginal représente le coût supplémentaire engendré par la production et la vente d'une unité supplémentaire.<sup>3</sup>

### Principe

Le coût marginal représente l'augmentation des coûts totaux résultant de la production et de la vente d'une unité supplémentaire. En d'autres termes, il mesure combien coûterait la fabrication et la vente de la prochaine unité si l'on produit déjà  $n$  unités. Ainsi, le coût marginal répond à la question suivante : quel est le coût additionnel pour l'entreprise de produire une unité supplémentaire, compte tenu de la production actuelle ?<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Thierry JACQUOT et Richard MILKOFF, Op. Cit, 2007, p : 191.

<sup>2</sup> Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Op. Cit, 2013, p : 181-185.

<sup>3</sup> Ibid, p : 279.

<sup>4</sup> Thierry JACQUOT et Richard MILKOFF, Op. Cit, 2007, p : 294.

## Le calcul du coût

Le coût marginal se calcul comme suit :

$$\text{Coût marginal} = \text{Variation de coût total} / \text{Variation de la quantité produite}$$

$$\text{Résultat marginal} = \text{recette marginal} - \text{coût marginal}$$

- Lorsque le coût marginal est à son minimum, il devient est égal au coût moyen (qui représente le coût unitaire ; il se calcule en faisant le coût total divisé par la quantité de biens produits), ce qui détermine le niveau de production pour lequel le bénéfice unitaire est maximum (**optimum technique / optimum de productivité**).
- Lorsque le **coût marginal** est égal à la recette marginale, le bénéfice global devient maximum. (optimum économique / optimum de rentabilité).<sup>1</sup>

## Avantages

Le calcul des coûts marginaux, tel que mentionné dans le plan comptable général 82, offre une aide à la prise de décision dans divers domaines :

- Il permet de déterminer l'opportunité d'une externalisation en comparant le coût marginal avec le coût de la sous-traitance.
- Il facilite la programmation des productions lorsqu'il est nécessaire de choisir entre plusieurs sources internes de production.
- Il sert à classer les produits en fonction de leur coût marginal pour la programmation des ventes. Cette classification peut également être utilisée pour établir une politique de tarification différenciée par tranche ou pour classer les catégories de clientèle pour un même produit.
- Il permet d'estimer la rentabilité prévisionnelle de nouvelles installations pour la préparation d'un budget ou pour anticiper l'avenir. Le coût marginal peut ainsi être utilisé pour effectuer des simulations basées sur des relations coût/volume.<sup>2</sup>

## Inconvénients

Les limites de la méthode du coût marginal incluent :

- Les coûts fixes ne sont pas pris en compte : la méthode du coût marginal ne prend en compte que les coûts variables, c'est-à-dire les coûts qui varient en fonction du niveau de production.
- Elle ne tient pas compte des coûts indirects, tels que les coûts de marketing, de recherche et développement ou de formation. Ces coûts peuvent représenter une part importante des coûts totaux de l'entreprise et avoir un impact sur la rentabilité.

<sup>1</sup> **Coût marginal**, Beaboss, Disponible sur : < <https://www.beaboss.fr/Definitions-Glossaire/Cout-marginal-239952.htm> >. (Consulté le 08/05/2023)

<sup>2</sup>Bernard AUGE, Gérald NARO, Alexandre VERNHET, Op. Cit, 2013, pp : 78-79.

### 3. La méthode des coûts spécifiques

#### Définition

La méthode des coûts variables évolués, également connue sous le nom de méthode de la marge sur coût spécifique, est une amélioration de la méthode des coûts variables. Elle permet de calculer et d'analyser la marge sur coût spécifique pour chaque produit ou chaque activité, en plus de la marge sur coût variable, afin de mesurer leur performance.<sup>1</sup>

#### Principe

Pour le calcul des coûts, seules les charges variables et les charges fixes directes sont prises en compte, tandis que les charges fixes indirectes sont ignorées.<sup>2</sup>

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	<b>A affecter</b>	Exclues
Charges variables	<b>A affecter</b>	<b>A imputer</b>

#### La mise en œuvre

Il s'agit de la méthode des coûts spécifiques, qui se compose des étapes suivantes :

- 1- Identification et ventilation des charges variables directes et indirectes.
- 2- Exclusion des charges fixes indirectes dans le calcul des coûts.
- 3- Affectation des charges variables et fixes directes, et répartition des charges variables indirectes.
- 4- Calcul successif des coûts spécifiques par produit.
- 5- Calcul du coût spécifique total et de la marge sur coût spécifique pour chaque produit
  - $MCS = CA - \text{Coût spécifique}$
  - $MCS \text{ unitaire} = \text{Prix de vente} + \text{Coût spécifique unitaire}$ .
- 6- Calcul du bénéfice d'exploitation :  $RAE = \text{Somme des MCS} + \text{Charges fixes indirectes}$ .<sup>3</sup>

#### Avantages

- Cette méthode permet de prendre des décisions éclairées sur le maintien ou l'abandon d'une activité.
- Les coûts spécifiques calculés sont précis et fiables.
- Les coûts spécifiques unitaires varient en fonction du niveau d'activité, ce qui permet une meilleure prise de décision sur la fixation des prix.
- Cette méthode permet également une évaluation précise de l'efficacité des centres de responsabilité.

<sup>1</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit, 2022, p : 166.

<sup>2</sup> Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Op. Cit, 2013, p : 198.

<sup>3</sup> Alain BOUTAT, Jean-Marc CAPRARO, Op. Cit, 2003, p : 127.

## Inconvénients

- La distinction entre charges fixes et charges variables peut s'avérer complexe dans cette méthode.
- Les coûts spécifiques ne peuvent pas être utilisés comme référence pour la fixation des prix de vente.<sup>1</sup>

## 4. La méthode de coût direct

### Définition

On peut dire que le coût direct est une méthode de calcul partiel qui prend en compte les charges opérationnelles directes variables, ainsi que les charges fixes qui peuvent être clairement affectées au produit ou à l'activité en question.<sup>2</sup>

### Principe

La méthode des coûts directs vise à évaluer la performance d'un produit ou d'une activité en calculant une marge sur coût direct. Cette approche est particulièrement pertinente lorsque les coûts indirects sont peu importants.<sup>3</sup>

### La mise en œuvre

#### 1. Le calcul du coût direct

Le coût direct d'un produit, d'une activité ou de l'ensemble de l'activité est principalement constitué des charges opérationnelles directes, mais il comprend également des charges fixes qui sont incorporées directement et clairement au produit.

$$\text{Coût direct} = \text{Charges variables directes} + \text{Charges fixes directes}$$

#### 2. Le calcul de la marge sur coût direct

La marge sur coût direct peut être calculée pour chaque produit ou pour une famille de produits, ainsi que pour l'ensemble de l'activité. Elle sert à évaluer la performance d'un produit en mesurant sa contribution à l'absorption des coûts communs ou indirects non répartis et à la rentabilité globale de l'activité.<sup>4</sup>

$$\text{Marge sur coût directe} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{coût directe}$$

$$\text{Taux de marge sur coût direct} = (\text{Marge sur coût direct} / \text{Chiffre d'affaires hors taxes}) \times 100$$

$$\text{Résultat} = (\text{Chiffre d'affaires} \times \text{Taux de marge sur coût direct}) - \text{Coût direct}$$

<sup>1</sup> Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Op. Cit, 2013, p : 199-208.

<sup>2</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT, Op. Cit, 2022, p : 165.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT, L'essentiel de control de gestion, Edition : Gualino, Paris, France, 2018, pp : 47-48.

## Avantages

La méthode des coûts directs ne prend en compte que les coûts directs de la main-d'œuvre, ce qui permet d'éviter de transférer toutes les dépenses au prix unitaire de l'article.

Cependant, cette méthode ne peut pas être utilisée pour présenter les rapports de coûts de stocks conformément aux principes comptables généralement reconnus et aux normes internationales d'information financière. Ces normes exigent que les coûts indirects soient imputés à l'actif d'inventaire pour les rapports externes.

Si les coûts directs étaient utilisés pour générer des rapports externes, les coûts de l'actif en inventaire seraient sous-estimés dans le bilan, ce qui augmenterait la charge financière pour les dépenses de la période.

## Inconvénients :

- Ne prend en compte que les coûts directs de la main-d'œuvre, évitant ainsi de transférer toutes les charges au prix unitaire de l'article.
- Il est inapproprié pour la présentation des rapports de coûts des stocks conformément aux normes comptables généralement admises et aux normes internationales d'information financière. Ces normes exigent que les coûts indirects soient affectés à l'actif des stocks pour les rapports externes. Si les coûts directs étaient utilisés pour les rapports externes, les coûts de l'actif des stocks seraient sous-estimés dans le bilan, entraînant ainsi une charge financière plus élevée pour les dépenses de la période.
- Il ne tient pas compte des coûts indirects, car il est conçu pour prendre des décisions à court terme, où les coûts indirects ne sont pas censés changer.
- Tous les coûts évoluent à long terme, ce qui implique que toute décision qui pourrait avoir une incidence sur l'entreprise à long terme doit prendre en compte l'évolution des coûts indirects sur cette période plus longue.<sup>1</sup>

Pour résumer, l'utilisation des méthodes de coût partiel peut aider les entreprises à mieux analyser leurs coûts, En utilisant des techniques de séparation des coûts directs et indirects, ces méthodes permettent de déterminer les coûts variables et fixes, et ainsi de calculer des marges sur coûts directs pour chaque produit ou activité.

Bien que chaque méthode ait ses avantages et ses limites, il est important de choisir la méthode la plus appropriée en fonction des caractéristiques de l'entreprise et de l'objectif visé.

---

<sup>1</sup> **Coûts directs Caractéristiques, avantages, inconvénients et exemples**, Thpanorama, Disponible sur : < <https://www.thpanorama.com/blog/administracion-y-finanzas/costeo-directo-caractersticas-ventajas-desventajas-y-ejemplos.html> >. (Consulté le 08/05/2023)

### **Conclusion du chapitre**

En définitive, pour accroître leur rentabilité et leur compétitivité sur le marché, les entreprises doivent améliorer leur système de gestion des coûts, qui est l'un des aspects les plus critiques de la gestion d'entreprise.

Cette technique de gestion implique l'évaluation et le contrôle des coûts liés aux activités commerciales d'une entreprise afin de garantir que les dépenses sont maintenues à un niveau acceptable.

Par conséquent, il est primordial de comprendre les différences entre les systèmes de coûts complets et partiels, de manière à sélectionner la méthode la plus appropriée pour chaque entreprise et situation.

## **Chapitre 02 : La méthode ABC/ABM**

## Introduction du chapitre

La gestion des coûts efficace et l'amélioration de la performance sont des impératifs majeurs pour toute entreprise souhaitant prospérer dans un environnement concurrentiel. Néanmoins, les méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion présentent certaines lacunes lorsqu'il s'agit d'évaluer avec précision les coûts liés aux activités et de prendre des décisions stratégiques éclairées en vue d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

C'est précisément à ce point que la méthode ABC/ABM, connue sous le nom d'Activity-Based Costing (ABC) et Activity-Based Management (ABM), entre en jeu. Cette approche novatrice propose un cadre conceptuel inédit et une approche plus précise pour mesurer, attribuer et gérer les coûts associés à des activités spécifiques au sein de l'entreprise.

Au cours de ce chapitre, nous explorerons en détail les principes fondamentaux de la méthode ABC/ABM, ainsi que sa mise en place concrète au sein de l'entreprise. Nous mettrons en évidence les avantages significatifs qu'elle offre en termes d'amélioration de la gestion des coûts et de la performance globale de l'entreprise. De plus, nous examinerons attentivement les limites et les défis potentiels liés à l'adoption de cette méthode afin d'apporter une vision équilibrée de ses implications pratiques.

## Section 01 : Le cadre conceptuel de la méthode ABC/ABM

La méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Activity-Based Management) est une approche novatrice de gestion des coûts qui vise à fournir une vision plus précise et détaillée de la manière dont les ressources d'une entreprise sont utilisées et des coûts qui y sont associés.

Dans cette section, nous établirons les bases du cadre conceptuel de l'ABC/ABM, offrant ainsi une compréhension initiale de cette approche innovante de gestion des coûts. Nous explorerons manière approfondie les principes fondamentaux qui la soutiennent.

### 1. Origine de la méthode ABC/ABM

Le système ABC, également connu sous le nom de méthode ABC (Activity Based Costing), a été développé dans les années 1950 par les grandes entreprises industrielles américaines. Cependant, il n'a été largement connu qu'au début des années 1980 grâce à un programme de recherche international appelé Cost Management System (CMS). Ce programme a réuni des chercheurs et des consultants renommés tels que Porter, Cooper, Kaplan, Lebas, Midler et Mevellec. La méthode ABC est une méthode de coûts complets qui vise à dépasser les hypothèses simplificatrices du modèle des centres d'analyse et à adapter le calcul des coûts aux nouvelles logiques de production.<sup>1</sup> La méthode ABC va souvent de pair avec la méthode ABM (Activity Based Management).

On pourrait dire que la conception théorique de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) est considérée comme la première énonciation de l'ABM, même si le projet ou la discipline était décrit(e) par le terme "Systèmes de gestion des coûts" lors de la publication du livre en 1988. Le terme "Gestion basée sur les activités" est devenu plus populaire ultérieurement lorsque Cooper et Kaplan ont adopté le terme "coût basé sur les activités" utilisé dans une étude de cas de la Harvard Business School (187-107) portant sur le système de coûts de la John Deere Company.<sup>2</sup>

### 2. La méthode ABC

#### 2.1 Définition des concepts clés

##### La méthode ABC :

« La méthode des coûts à base d'activités ou méthode ABC (Activity based costing) est une méthode récente des coûts complets axée sur le calcul et l'analyse des coûts des activités exécutées par l'entreprise et nécessaire à la réalisation des objets de coût. Elle répond aux nouveaux besoins de gestion des entreprises ».<sup>3</sup>

« La méthode ABC (Activity Based Costing ou coût à base d'activités) est une méthode de calcul du coût complet. Contrairement à la méthode des centres d'analyse (considérée

---

<sup>1</sup> Jean-Philippe CLERC, **Processus 7 Détermination et analyse des coûts**, Edition : Génie des Glaciers, France, 2009, p : 67.

<sup>2</sup> James R. Martin, Ph.D., CMA, **Activity Based Management Models**, Management And Accounting Web, Disponible sur : < <https://maaw.info/ABMModels.htm> > (Consulté le 30/04/2023)

<sup>3</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, **L'essentiel de la comptabilité de gestion**, Edition : Gualino, France, 2015, p : 61.

comme étant la méthode traditionnelle), la méthode ABC utilise le découpage stratégique de l'entreprise en activités et répartit les coûts indirects en fonction de ces activités »<sup>1</sup>

Dans le contexte de notre recherche, la méthode ABC peut être définie comme une technique de calcul de coûts qui adopte une approche transversale de l'entreprise, en se concentrant sur les processus et en mettant en avant le concept d'activité.

**La tâche** Action fondamentale réalisée par un individu ou une équipe qui ne fait pas l'objet d'un calcul de coût.<sup>2</sup>

Exemples : Découper une pièce ; Etablir une facture ; Comparer des bons de livraison.

**L'activité** Ensemble coordonné de tâches complémentaires visant à fournir un service ou un produit identifié.<sup>3</sup>

Exemples : Gestion des fournisseurs ; Entretien du matériel ; Usinage ; Manutention.

**Le processus** : Ensemble d'activités liées entre elles pour atteindre un objectif commun.<sup>4</sup>

Exemple : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client.

**L'inducteur de coût** : Mesure de la production d'une activité, utilisé pour affecter le coût de cette activité aux différents produits en fonction du nombre d'inducteurs qu'il consomme. Comparable à l'unité d'œuvre.<sup>5</sup>

**Inducteur d'activité** : L'inducteur d'activité est un élément qui explique la variation du niveau d'activité et qui permet d'imputer les coûts des activités aux produits.<sup>6</sup>

**Inducteur de ressource** : On utilise des clés de répartition pour répartir les ressources entre les différentes activités, par exemple en fonction du nombre d'heures consacrées à chaque activité pour la répartition des salaires. Ces clés de répartition sont des inducteurs utilisés dans le cadre du management des coûts.<sup>7</sup>

**Le centre de regroupement** : entre qui regroupe les activités ayant le même inducteur de coût, permettant ainsi de calculer un coût par inducteur.<sup>8</sup>

---

<sup>1</sup> Compta online, **Méthode ABC : quelle étape pour la mise en place ?**, Publié le 03/03/2022, Modifié le 30/03/2023, Disponible sur : < <https://www.compta-online.com/methode-abc-queelles-etapes-pour-sa-mise-en-place-ao3299> consulté le 10/05/2023

<sup>2</sup> Jean-Philippe CLERC, Op. Cit, 2009, p : 68.

<sup>3</sup> Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, **Comptabilité de gestion**, Edition : Dunod, France, 2011, p : 120.

<sup>4</sup> Simon ALCOUFFE, Véronique MALLERET, **LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC « À LA FRANÇAISE »**, COMPTABILITE CONTROLE AUDIT, Edition : Association francophone de comptabilité, 2004, p : 164.

<sup>5</sup> Jean-Philippe CLERC, Op. Cit, 2009, p : 68.

<sup>6</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, **Control de gestion-manuel et applications**, Edition : Dunod, Paris, France, 2010, p : 592.

<sup>7</sup> Isabelle LACOMBE, **Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational**, Thèse doctorat, Université Paris XII, Paris, France, 1997, p : 39.

<sup>8</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, **L'essentiel de la comptabilité de gestion**, 2015, p : 62.

Exemple : les activités facturation, livraison, mise en service peuvent avoir comme inducteur commun le nombre de commandes clients.

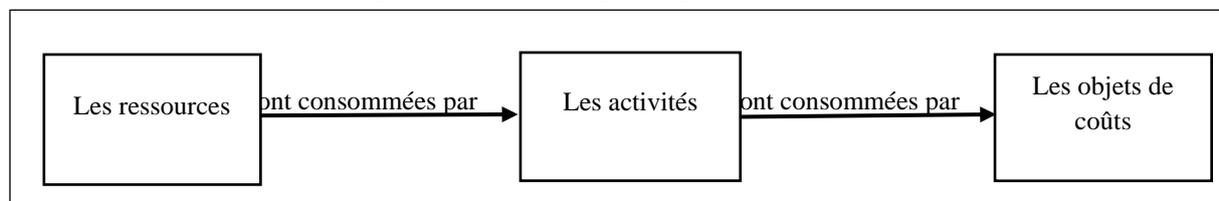
**La charge traçable** : Un coût traçable est un coût qui peut être directement attribué à une cause précise (dont on peut suivre la trace).<sup>1</sup>

**Les ressources** : désignent les moyens humains et matériels dont dispose une organisation pour produire des biens ou offrir des services.).<sup>2</sup>

## 2.2 Principe de la méthode ABC

La méthode ABC repose sur le constat que les activités menées au sein d'une organisation consomment des ressources et que ces activités sont à leur tour consommées par les objets de coûts (produits, clients, services). Ainsi, la méthode ABC organise le processus d'allocation des coûts selon la chaîne ressources/activités/objets de coûts. Les coûts sont d'abord affectés aux activités, puis de celles-ci aux objets de coûts.<sup>3</sup>

Figure N° 2.1 : Le principe de la méthode ABC



Source : Réalisé par nos soins.

## 2.3 Objectif de la méthode ABC

La méthode ABC a pour objectif principal de regrouper les coûts indirects en se basant sur une analyse des activités réalisées au sein des organisations.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Brigitte DORIATH, Comptabilité de gestion, Edition : Dunod, 2007, France, p : 64.

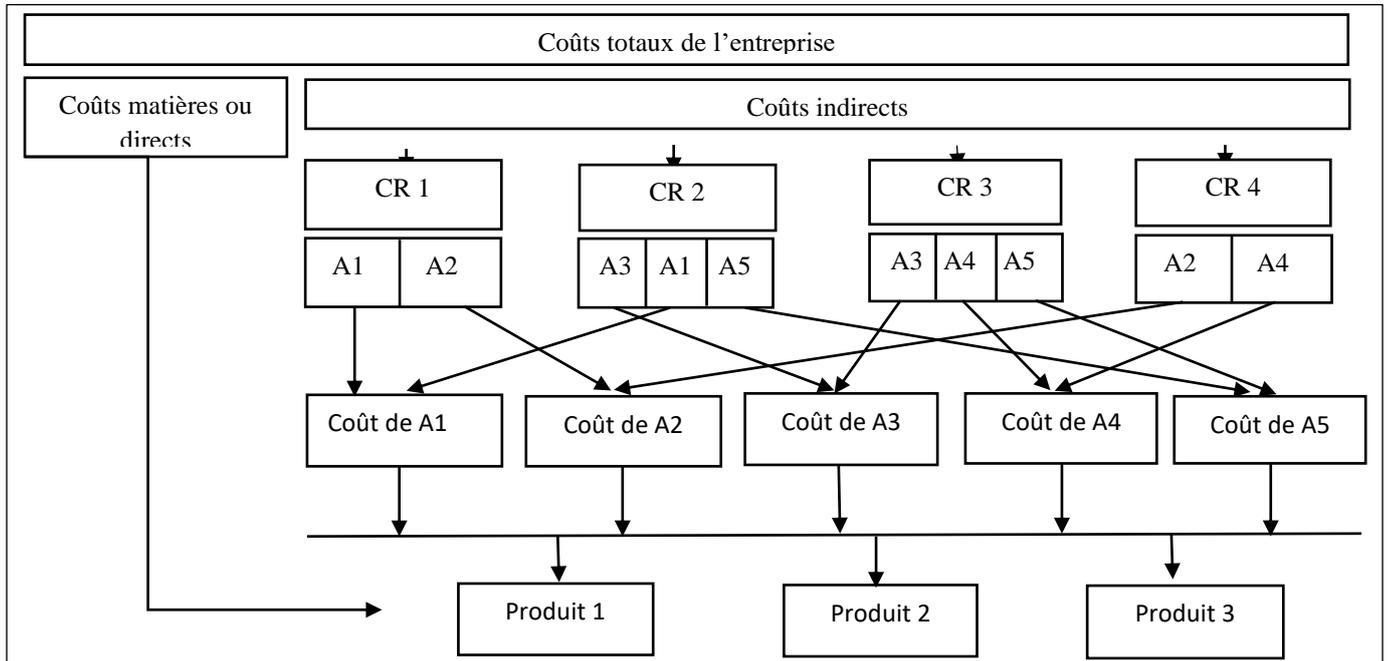
<sup>2</sup>Simon ALCOUFFE, Véronique MALLERET, Op. Cit, 2004.

<sup>3</sup> Véronique MALLERET, Carla MENDOZA, Coûts et Management, Edition : Dunod, France, 2018, p : 118.

<sup>4</sup> Véronique MALLERET, Carla MENDOZA, Op. Cit, 2018, p : 118.

## 2.4 L'architecteur de la méthode ABC

Figure N° 2.2 : Le cheminement de la méthode ABC



**Source :** Thierry JACQUOT, Richard MILKOFF, *Comptabilité de gestion-Analyse et maîtrise des coûts*, Edition : Dareios & Pearson, France, 2007, p : 245.

### 3 De l'ABC à l'ABM

La méthode ABC est souvent combinée avec l'ABM (Activity Based Management) pour permettre aux managers d'agir en fonction des informations fournies par l'ABC.

L'ABM se base sur l'idée que l'ABC fournit des informations pertinentes sur les activités dans toute la chaîne de valeur de l'entreprise (de la conception à la distribution), en identifiant les inducteurs de coûts et de profits. Les décideurs peuvent ainsi utiliser ces informations pour améliorer la gestion en réduisant les coûts et en augmentant la valeur ajoutée.<sup>1</sup>

### 4 La méthode ABM

#### 4.1 Définition

« La gestion par activité (ABM) est définie par CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) comme une discipline qui se concentre sur la gestion des activités comme la voie à l'amélioration de la valeur reçue par le client et le profit réalisé en fournissant cette valeur. ABM comprennent l'analyse des facteurs de coût, l'analyse des activités et la mesure du rendement, en s'appuyant sur ABC comme principale source de données. À l'aide des données ABC, ABM se concentre sur la façon de rediriger et d'améliorer l'utilisation des ressources pour accroître la valeur créée pour les clients et les autres intervenants.

<sup>1</sup> Jurnal du net, **Méthode ABC : Définition, traduction**, Mis à jour le 01/02/2019, Disponible sur : < <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198773-methode-abc-definition-traduction/> >, (Consulté le 29/04/2023).

ABM réalise ses objectifs à travers deux applications complémentaires : (Opérationnels et stratégiques) ». <sup>1</sup>

« Il semble possible de définir l'ABM comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu ». <sup>2</sup>

« Activity-based management (ABM) est une méthode permettant d'identifier et d'évaluer les activités d'une entreprise, en utilisant la méthode ABC pour effectuer une analyse de la chaîne de valeur ou une réorganisation visant à améliorer les décisions stratégiques et opérationnelles au sein d'une organisation (Kennedy, T., & Bull, R.2000). ». <sup>3</sup>

Donc, La méthode ABM (Gestion par activités) est une approche de gestion qui considère l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus. Elle s'appuie sur les informations produites par l'ABC pour améliorer la performance et guider les décisions managériales. En somme, l'ABM utilise l'analyse des coûts basée sur les activités pour optimiser la gestion et améliorer la rentabilité de l'entreprise.

#### 4.2 Typologies des activités selon la méthode ABM

- **Activité avec valeur ajoutée** : sont des activités qui augmentent l'utilité perçue des produits (biens ou services) pour les clients, les incitant à payer un prix plus élevé pour les acheter. Bien que ces activités puissent impliquer des coûts élevés, il est important de les maîtriser pour en tirer le maximum de bénéfices.
- **Activité sans valeur ajoutée** : est une activité qui n'apporte pas de contribution à l'utilité perçue par les clients. En éliminant ou en réduisant ces activités, les coûts pourraient être réduits sans affecter la valeur ou la qualité des produits sur le marché. En mettant en évidence le caractère non-valeur ajoutée de ces activités, cela encourage à agir sur les causes afin de les réduire autant que possible. <sup>4</sup>

#### 4.3 Principe de la méthode ABM

La gestion par activités se base sur une analyse approfondie et transversale des processus et des activités de l'entreprise, qui consomment des ressources pour créer de la valeur. <sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Ildikó Réka CARDOȘ, Ștefan PETE, Activity-based Costing (ABC) and Activity-based-Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability, p : 158.

<sup>2</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, Contrôle de gestion : MANUEL ET APPLICATIONS, Edition : Dunod, France, 2010, p : 588.

<sup>3</sup> Mohamed MAKHROUTE, Abdelali SIDQUI, L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise, Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 3 », pp : 465- 466.

<sup>4</sup> Rania HM, Présentation Activity-Based-Management, 25/05/2021, p : 4, In: Scribd, Disponible sur : < <https://fr.scribd.com/document/509292379/PRESENTATION-ACTIVITY-BASED-MANAGEMENT> >, (Consulté le 30/04/2023)

<sup>5</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, Op. Cit, 2010, p : 588.

#### 4.4 Objectif de la méthode ABM

Son objectif est d'optimiser la relation (Valeur – Coût) des processus et des activités en recherchant une amélioration permanente de ces derniers.<sup>1</sup>

#### 4.5 Les outils de l'ABM :

##### ➤ **Le Benchmarking :**

Le benchmarking permet une comparaison avec des concurrents dans le même secteur économique en établissant des comparaisons mondiales à l'aide de concepts tels que "meilleur de la classe mondiale" ou "meilleure performance potentielle" (en combinant les meilleurs éléments mondiaux de performance). Il est également possible de se comparer à des entreprises extérieures au secteur en comparant des fonctionnalités identiques entre des entreprises de différents secteurs<sup>2</sup>.

Le benchmarking peut s'appuyer sur les informations fournies par la méthode ABC : une entreprise peut se comparer à une autre entreprise ou à des filiales en termes de coûts d'activités, par exemple. L'avantage est que les activités sont indépendantes de la structure hiérarchique de l'organisation choisie. Ainsi, une entreprise peut se comparer à une entreprise du même secteur ou même à une entreprise d'un tout autre domaine, mais qui possède la même activité. Par exemple, l'activité "prise d'appels" d'une grande société de vente par correspondance peut être comparée à la même activité dans une compagnie d'assurance. La comparaison peut se faire au niveau du coût total de l'activité ou du coût unitaire de l'inducteur.

Le Benchmarking peut être orienté selon 2 principales directions :

**Le benchmarking interne :** il concerne la comparaison de plusieurs services internes d'une entreprise.

**Le benchmarking externe :**

- Le benchmarking direct compétitif ou concurrentiel : il s'agit de comparer son entreprise avec des producteurs de produits concurrents.
- Le benchmarking fonctionnel : il se concentre sur une fonction spécifique et compare les services ou les départements externes qui sont leaders dans cette fonction.
- Le benchmarking générique ou horizontal : il compare les processus ou les méthodes de travail avec d'autres entreprises.<sup>3</sup>

##### ➤ **L'opportunité de sous-traiter des activités :**

Véronique Malleret explique que la théorie des coûts de transaction oppose deux modes d'allocation des ressources :

---

<sup>1</sup> **Le management à base d'activité**, Mise à jour le 27/05/2018, Disponible sur : <  
[https://www.tifawt.com/management/le-management-a-base-activites-abm/#La\\_demarche\\_de\\_la\\_methode\\_de\\_management\\_a\\_base\\_dactivites](https://www.tifawt.com/management/le-management-a-base-activites-abm/#La_demarche_de_la_methode_de_management_a_base_dactivites)>. (Consulté le 29/04/2023).

<sup>2</sup> Camp ROBERT C, **Le Benchmarking. Pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents**, Edition : Editions d'organisation, Paris, 1992, p : 224.

<sup>3</sup> **LE BENCHMARKING (Analyse comparative) CONCEPT ET MISE EN PLACE**, Edition : 3IE, France, Mise à jour le 08/08/2003, p : 5. (Consulté le 13/05/2023).

- L'allocation par le marché basée sur des échanges et des contrats,
- L'allocation par l'entreprise qui assure la coordination par des relations hiérarchiques.

Selon la théorie des coûts de transaction, il est possible de comprendre pourquoi une entreprise choisit d'internaliser des services plutôt que de les sous-traiter. Coase a expliqué que le recours au marché peut parfois être trop coûteux en raison de la détermination des prix et de l'assurance qualité, ce qui conduit les agents économiques à s'associer pour former des entreprises. Lorsque le coût de transaction sur le marché devient excessif, les acteurs économiques ont recours à une coordination par l'entreprise. La méthode ABC permet de déterminer le coût des activités réalisées par l'entreprise, et cette information peut aider l'entreprise à décider si elle doit sous-traiter certaines activités en comparant le coût de l'activité réalisée en interne avec le prix proposé par le sous-traitant. Cette approche est similaire à l'évaluation par le marché.<sup>1</sup>

➤ **Le Business Process Reengineering :**

Le terme "Re-engineering" désigne généralement la reconfiguration des processus dans le but d'améliorer ceux qui sont créateurs de valeur. Cette amélioration se concentre sur la simplification, la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et de la satisfaction des clients, ainsi que sur la réduction des activités sans valeur ajoutée. Les dysfonctionnements tels que les circuits d'autorisation trop longs ou complexes, les activités en double, les goulets d'étranglement et les activités non synchronisées générant des files d'attente et des stocks sont ciblés par le Re-engineering.<sup>2</sup>

➤ **L'analyse de la valeur :**

L'objectif de cette méthode est d'optimiser la satisfaction du client en concevant ou modifiant un produit de manière à répondre au mieux à ses besoins. Cette méthode peut être réalisée en deux étapes :

Premièrement, l'analyse de la demande du consommateur qui permet de traduire les besoins à satisfaire en fonctions, et d'évaluer l'importance de chaque fonction aux yeux des clients. Ensuite, une comparaison est effectuée entre la valeur des fonctions accordée par les clients et leur impact sur le coût du produit.<sup>3</sup>

#### **4.6 Les applications de l'ABM**

La méthode ABM atteint ses objectifs grâce à deux applications complémentaires : l'ABM opérationnel et l'ABM stratégique.

**L'ABM opérationnel :** a pour but d'optimiser l'efficacité, de réduire les coûts et d'améliorer l'utilisation des actifs. Il vise à accroître la capacité des ressources en minimisant les temps d'arrêt des machines, en améliorant ou en éliminant complètement les activités et processus défectueux et en augmentant l'efficacité des ressources de l'organisation. Les avantages de

---

<sup>1</sup> Véronique Malleret, Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, Paris, France, 1993, p : 334.

<sup>2</sup> Rania HM, Op. Cit, 2021, p : 7.

<sup>3</sup> Mohamed-Ali khaldi, Le control de gestion, Edition : Ellipses, France, 2021, p : 42.

---

l'ABM opérationnel peuvent être mesurés par une réduction des coûts, une augmentation des revenus grâce à une meilleure utilisation des ressources et un évitement des coûts.

**L'ABM stratégique :** cherche à identifier les moyens par lesquels une entreprise peut créer et maintenir un avantage concurrentiel sur le marché. Pour cela, il vise à influencer la demande pour les activités de l'entreprise afin d'augmenter la rentabilité. Il englobe également les décisions relatives à la conception et au développement de produits, qui représentent souvent la plus grande opportunité de réduction des coûts. Enfin, il vise à améliorer les relations avec les fournisseurs et les clients.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Ildikó Réka CARDOS, Op. Cit, p : 159.

## Section 02 : Le processus adapté pour la réalisation de la méthode ABC/ABM

La mise en place de la méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Activity-Based Management) nécessite une approche méthodique et structurée. Cette section mettra en lumière les étapes clés impliquées dans la mise en place de cette méthode innovante de gestion des coûts. La réalisation de la méthode ABC/ABM nécessite 6 étapes qui sont :

- 1) Identification des activités clés de l'entreprise.
- 2) Affectation des ressources aux activités.
- 3) Identification et choix des inducteurs de coût.
- 4) Regroupement des activités par inducteur de coût.
- 5) Calcul du coût unitaire de l'inducteur.
- 6) Affectation du coût des activités aux coûts des produits.
- 7) Gestion des activités.

### 1. Identification des activités clés de l'entreprise.

Il est crucial de souligner l'importance cruciale de cette phase, car les activités jouent un rôle central dans le processus. Par conséquent, il est nécessaire de définir ces activités avec un niveau de précision adéquat afin d'obtenir des résultats pertinents. Cependant, il est tout aussi essentiel de veiller à ce que le système mis en place reste facile à gérer. Cela signifie que les activités doivent être suffisamment détaillées pour être homogènes et permettre une allocation des coûts qui reflète de manière précise la consommation des ressources. Toutefois, il convient de limiter leur nombre afin d'éviter une complexité excessive.

Les activités se composent de tâches élémentaires qui se coordonnent en vue d'atteindre un objectif commun, et les activités partageant un déclencheur commun forment un processus. L'identification des activités peut être réalisée de différentes manières, notamment par le biais d'entretiens avec les responsables de l'entreprise, d'auto-analyses des tâches accomplies par le personnel, d'observations des différents départements de l'entreprise sur une période donnée, ainsi que d'une analyse détaillée des pièces comptables.

L'élaboration de la liste d'activités nécessite la réalisation des quatre étapes suivantes :

- Définition du groupe de projet : Pour mettre en place la démarche ABC, il est essentiel de définir les responsables et les participants qui travailleront sur la structure des coûts, les marges et les tableaux de bord. Il est recommandé d'inclure au moins un responsable de service dans le groupe de projet.
- Établissement d'une première liste d'activités : Cette étape comprend les actions suivantes :
  - Formation du groupe de projet sur les objectifs et les concepts de l'ABC.
  - Entretiens individuels avec un maximum de membres de l'entreprise.
  - Tenue de réunions collectives.
- Validation de la liste d'activités : Cette étape de validation poursuit deux objectifs essentiels :
  - S'assurer que chaque activité est significative et représente fidèlement ce qui est réellement accompli, que ce soit en créant de la valeur pour les clients ou en consommant des ressources importantes.

- Veiller à ce que le nombre d'activités ne soit pas excessif et que le groupe de projet n'en crée pas de manière superflue.
- Identification de tous les attributs de chaque activité : Pour chaque activité, il est nécessaire de recueillir un certain nombre d'informations afin de garantir tous les bénéfices attendus lors de la mise en œuvre de l'ABC.<sup>1</sup>

Une fois les activités définies et classées, il est nécessaire de calculer leur coût.

## 2. Affectation des ressources aux activités

Après avoir défini les activités, une étape cruciale consiste à répartir de manière précise les charges indirectes de l'entreprise entre ces différentes activités et les services associés. Cette répartition a pour but d'allouer les coûts des ressources utilisées à chaque activité de manière adéquate.

Lorsqu'il existe un lien direct entre une charge et une activité spécifique, les coûts sont directement attribués à cette activité. Cela permet de refléter de manière précise la consommation réelle des ressources par cette activité.

Cependant, dans certaines situations, il peut être difficile d'établir un lien direct entre une charge et une activité spécifique. Dans de tels cas, il est nécessaire d'utiliser une clé de répartition afin de répartir équitablement la charge entre les différentes activités concernées. Cette clé de répartition peut être déterminée en se basant sur divers facteurs, tels que le temps consacré, l'utilisation des ressources ou d'autres mesures appropriées. L'objectif est de trouver la méthode la plus adaptée pour attribuer les charges indirectes de manière raisonnable et équitable entre les activités.<sup>2</sup>

Pour chaque activité, il est indispensable de déterminer le facteur responsable de la variation du coût de l'activité, en comptabilité par activité, ce facteur est appelé inducteur du coût.

## 3. Identification et choix des inducteurs de coût

Une fois que les ressources ont été affectées aux activités, il est alors nécessaire de sélectionner les inducteurs de coût les plus pertinents. Les inducteurs de coût sont des indicateurs de mesure qui permettent de quantifier les activités identifiées. Ils peuvent prendre différentes formes, tels que des inducteurs de volume, des inducteurs de gestion, des inducteurs de produits ou de services, etc.

Il est essentiel de sélectionner avec soin les inducteurs de coût appropriés, afin d'obtenir des résultats précis et significatifs dans le calcul des coûts des activités.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Hamza BELHADJ, Op. Cit, pp : 9-11.

<sup>2</sup> Hamid CERBAH, **Gestion des coûts dans la comptabilité de management**, Edition : Pages Bleues, Alger, Algérie, 2013, pp : 116-117.

<sup>3</sup> **Méthode ABC : quelles étapes pour sa mise en place ?**, Disponible sur : <https://www.compta-online.com/methode-abc-queles-etapes-pour-sa-mise-en-place-ao3299>, (Consulté le 20/05/2023).

**Tableau N° 2.1 : Tableau présente un exemple d'inducteur de coût**

Activité	Inducteurs correspondants
Production de composants	Nombre d'heure d'utilisation des machines
Assemblages des composants	Nombre d'heure de travail
Le traitement des commandes	Nombre de commandes par fournisseurs
Contrôle qualité	Nombre de pièces contrôlées
Livraison	Nombre d'unités livrés

**Source :** Méthode ABC : quelles étapes pour sa mise en place ?, Disponible sur : <https://www.compta-online.com/methode-abc-queelles-etapes-pour-sa-mise-en-place-ao3299>, (Consulté le 20/05/2023).

#### 4. Regroupement des activités par inducteur de coût

À ce stade, les activités partageant le même inducteur de coût sont regroupées dans un "centre de regroupement" commun. Par exemple, les activités telles que l'achat et la fabrication peuvent être associées au même inducteur de coût, comme le nombre de références. Ces activités sont regroupées dans un centre de regroupement appelé "Homogeneous Cost Pools" en utilisant le concept de processus. Un processus est composé de plusieurs activités liées à un même inducteur de coût. Il représente une tâche de niveau supérieur qui aboutit à la production d'un résultat physique, immatériel ou informationnel.

Une fois que les inducteurs de coût ont été identifiés, il est important de sélectionner ceux qui sont les plus fréquents et représentatifs pour chaque activité. Cette étape est réalisée en établissant une matrice de regroupement des activités, qui croise les activités avec les inducteurs de coût. De plus, une analyse de corrélation est effectuée.

Voici un exemple d'une matrice de regroupement des activités :

**Tableau N° 2.2 : Tableau présente un exemple d'une matrice de regroupement des activités**

		Activités							Σ
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	
<b>Inducteur de coût</b>	Valeur ajoutée	X							1
	Nombre de facture-client		X						1
	Nombre d'ordre de production		X	X	X			X	4
	Nombre de prestation			X					1
	Nombre de réception				X				1
	Nombre de référence				X		X		2
	Nombre de produit					X	X		2

Source : Hamza BELHADJ, La méthode ABC, Academia edu, p : 14.

À partir de cette matrice, les inducteurs les plus significatifs pour les différentes activités sont les suivants :

Le nombre d'ordres de production (A2, A3, A4, A7)

Le nombre de références (A4 et A6)

Le nombre de produits (A5 et A6)

La valeur ajoutée (A1)

Dans la suite de cette présentation, nous aborderons l'analyse de corrélation et l'établissement de la matrice de regroupement des activités à travers un exemple concret.<sup>1</sup>

### 5. Calcul du coût unitaire de l'inducteur

Lorsqu'il s'agit de déterminer le coût total d'une activité pour une période donnée, il est possible de calculer le coût unitaire de l'inducteur associé. Pour ce faire, on divise le coût total de l'activité sur cette période par le nombre d'inducteurs correspondants sur la même période.

Par conséquent, le coût unitaire de l'inducteur peut être calculé en utilisant la formule suivante :

**Coût unitaire de l'inducteur = Total des charges indirectes estimés pour chaque activité / Volume total de l'inducteur d'activité.**

<sup>1</sup> Hamza BELHADJ, La méthode ABC, Academia edu, pp : 14-15.

## 6. Affectation du coût des activités aux coûts des produits

Afin de calculer le coût de revient d'un produit fini, il est essentiel de considérer à la fois les charges directes consommées et les charges indirectes associées. Pour estimer ces charges indirectes, il est nécessaire de :

- Déterminer la séquence des activités auxquelles cet élément fait appel, ce qui est enregistré dans une fiche d'activité.
- Quantifier la consommation de chaque activité par cet élément de dépense, en utilisant le nombre d'inducteurs correspondants.

Prenons un exemple concret : si nous avons produit 3 séries pour un client donné, nous attribuerons au coût de ce client, pour l'activité "réglage des machines", un montant équivalent à 3 fois le coût de l'inducteur associé à cette activité.<sup>1</sup>

Nous allons maintenant examiner l'étape suivante de cette méthode : l'ABM.

## 7. Gestion des activités

L'étape de la gestion des activités comprend plusieurs phases essentielles pour analyser et améliorer les activités d'une organisation :

**Analyse des activités :** Cette phase consiste à examiner attentivement toutes les activités de l'entreprise afin de les différencier en termes de création de valeur et de non création de valeur. L'objectif est de comprendre quelles activités contribuent directement à la valeur ajoutée de l'entreprise et lesquelles sont moins pertinentes.

**Identification des activités non créatrices de valeur :** Une fois les activités identifiées, il est important de déterminer les raisons de l'existence des activités non créatrices de valeur. Cela peut inclure des processus inefficaces, des tâches redondantes ou des activités qui ne répondent pas aux besoins des clients. Il est essentiel d'identifier ces activités pour pouvoir les améliorer ou les éliminer.

**Élimination des activités non créatrices de valeur :** Sur la base de l'analyse précédente, il est nécessaire de prendre des mesures pour éliminer les activités non créatrices de valeur. Cela peut impliquer des changements organisationnels, tels que la réaffectation des ressources, la réorganisation des processus ou la redéfinition des responsabilités. L'objectif est de maximiser l'efficacité et l'efficience des activités de l'entreprise en se concentrant sur celles qui créent réellement de la valeur.

**Modification de l'organisation :** En fonction des résultats de l'analyse des activités et de l'élimination des activités non créatrices de valeur, des ajustements organisationnels peuvent être nécessaires. Cela peut inclure des modifications de la structure organisationnelle, des changements de rôles et de responsabilités, ou des adaptations des processus de travail. L'objectif est de mettre en place une organisation plus agile et orientée vers la création de valeur.<sup>2</sup>

En résumé, la gestion des activités passe par l'analyse approfondie des activités, l'identification des activités non créatrices de valeur, leur élimination et la modification de

<sup>1</sup> François POTTIER, Analyse des coûts, Edition : Economica, Paris, France, 2005, p : 91.

<sup>2</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit., 2018, p : 170.

---

l'organisation pour maximiser la création de valeur. Cela permet à l'entreprise d'optimiser ses ressources et de se concentrer sur les activités les plus importantes et rentables.

En fin, grâce à la méthode ABC/ABM, la répartition des coûts indirects entre les activités devient plus précise en utilisant des inducteurs de coût pertinents. Cette approche permet d'obtenir une vision plus précise des coûts associés à chaque activité, évitant ainsi les distorsions liées à une simple répartition équitable des coûts.

De plus, cette méthode offre une meilleure visibilité sur la valeur ajoutée de chaque activité. En comprenant mieux la contribution de chaque activité à la création de valeur, il devient possible de concentrer les ressources sur les domaines les plus rentables. Cela permet d'optimiser l'allocation des ressources et de réduire les activités non essentielles, améliorant ainsi l'efficacité globale de l'entreprise.

### **Section 03 : La contribution de la méthode ABC/ABM dans l'entreprise**

La méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Management) est un outil de gestion qui vise à améliorer la connaissance et la maîtrise des coûts au sein d'une entreprise. Elle offre des avantages potentiels, mais présente également certaines limites.

#### **1. Les apports de la méthode ABC/ABM**

En termes d'avantages, l'ABC/ABM peut être considéré comme :

##### **1.1 ABC/ABM comme un outil comptable**

La méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Activity-Based Management) est largement reconnue comme un outil comptable avancé qui va au-delà des pratiques traditionnelles de comptabilité des coûts. En adoptant cette approche, les entreprises peuvent bénéficier d'une meilleure compréhension de leurs coûts, d'une évaluation plus précise de leur rentabilité et d'une prise de décision plus éclairée. En effet, l'ABC/ABM offre une approche plus stratégique pour la mesure et la gestion des coûts.

Contrairement aux systèmes de comptabilité traditionnels qui se concentrent principalement sur les coûts directs et indirects généraux, l'ABC/ABM se concentre sur l'identification et l'analyse des coûts spécifiques à chaque activité de l'entreprise. Elle permet de décomposer les processus et les opérations en activités distinctes, ce qui facilite une meilleure évaluation des ressources consommées par chaque activité et des coûts qui y sont associés. Cette approche plus granulaire offre une visibilité accrue sur les coûts réels et permet une prise de décision plus précise.

L'ABC/ABM utilise des inducteurs de coûts, tels que le temps, la consommation de ressources, les transactions, les volumes de production, etc., pour allouer les coûts indirects aux activités spécifiques. Cela permet d'attribuer de manière plus précise les charges aux produits, aux services ou aux clients, en évitant les distorsions causées par une simple répartition équitable des coûts. En comprenant mieux les coûts associés à chaque activité, les entreprises peuvent identifier les sources de coûts élevés, les inefficacités et les opportunités d'amélioration, ce qui conduit à une gestion plus proactive des coûts.

De plus, l'ABC/ABM offre une meilleure visibilité sur la valeur ajoutée par chaque activité. En identifiant les activités créatrices de valeur et celles non créatrices de valeur, les entreprises peuvent hiérarchiser leurs efforts et leurs investissements en se concentrant sur les activités à fort potentiel de création de valeur. Cela permet d'optimiser l'allocation des ressources et d'améliorer l'efficacité globale de l'entreprise. De plus, en éliminant les activités non essentielles ou peu rentables, les entreprises peuvent réduire les coûts et améliorer leur rentabilité.

En intégrant l'ABC/ABM dans leur système comptable, les entreprises peuvent également bénéficier d'une meilleure communication et d'une collaboration accrue entre les différentes fonctions et départements. Cette approche transversale encourage une compréhension commune des coûts et des objectifs de l'entreprise, favorisant ainsi une culture de gestion axée sur la performance et l'efficacité.

En conclusion, l'ABC/ABM se distingue comme un outil comptable avancé qui permet aux entreprises d'améliorer leur compréhension des coûts, d'optimiser leur performance et de prendre des décisions éclairées. En fournissant une approche plus détaillée et précise de la mesure et de la gestion des coûts, elle permet aux entreprises de mieux allouer leurs ressources, d'optimiser leur rentabilité et de rester compétitives sur le marché. L'ABC/ABM offre ainsi une perspective novatrice dans le domaine de la comptabilité et contribue à une gestion financière plus efficace et proactive.<sup>1</sup>

## **1.2 ABC/ABM comme un outil de gestion**

La méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Activity-Based Management) constitue un outil de gestion puissant pour les entreprises, leur offrant une approche plus précise et stratégique dans la gestion de leurs activités et de leurs coûts. En adoptant cette méthode, les organisations peuvent obtenir des avantages significatifs comme :

### **1.2.1 Développer la politique de fixation des prix**

La méthode ABC/ABM joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la politique de fixation des prix au sein d'une entreprise. En utilisant cette méthode, les entreprises peuvent obtenir une meilleure compréhension des coûts associés à la production de chaque produit ou à la prestation de chaque service.

Traditionnellement, la fixation des prix se basait sur des méthodes plus simples telles que le coût moyen ou le coût complet, qui ne prenaient pas en compte les variations des coûts entre les différents produits ou services. Cela pouvait entraîner des distorsions et des marges inexactes.

Avec la méthode ABC/ABM, les coûts sont attribués de manière plus précise aux activités spécifiques qui les génèrent. Cela permet de déterminer les coûts réels associés à chaque produit ou service, en tenant compte des différentes activités nécessaires à leur production ou à leur prestation. Par conséquent, les entreprises peuvent établir des prix plus précis qui reflètent les coûts réels engagés.

La méthode ABC/ABM identifie les activités clés qui contribuent aux coûts totaux de l'entreprise et attribue les coûts indirects à ces activités en fonction d'indicateurs pertinents appelés inducteurs de coût. Cette approche permet de mieux répartir les coûts entre les produits ou services en fonction de leur consommation réelle des activités.

En utilisant les résultats de l'analyse ABC/ABM, les entreprises peuvent ajuster leur politique de fixation des prix de plusieurs manières. Elles peuvent identifier les produits ou services qui consomment davantage de ressources et ajuster leurs prix en conséquence. Les produits nécessitant des activités coûteuses peuvent être tarifés de manière plus élevée, tandis que les produits nécessitant moins d'activités coûteuses peuvent être tarifés de manière plus compétitive.

De plus, la méthode ABC/ABM permet d'identifier les activités non essentielles qui génèrent des coûts élevés par rapport à leur contribution à la valeur ajoutée. Ces activités

---

<sup>1</sup> Hamza BELHADJ, La méthode ABC, Academia edu, p : 17.

peuvent être réévaluées ou même éliminées, ce qui permet de réduire les coûts globaux de l'entreprise et d'améliorer sa rentabilité.

En résumé, la méthode ABC/ABM contribue à l'amélioration de la politique de fixation des prix en fournissant une vision plus précise des coûts associés à chaque produit ou service. Elle permet aux entreprises de tarifer leurs offres de manière plus précise, en prenant en compte les différences de coûts entre les produits ou services. Cela conduit à une meilleure rentabilité et à une prise de décision plus éclairée en matière de tarification.<sup>1</sup>

### 1.2.2 Améliorer la performance de l'entreprise

La méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Activity-Based Management) joue un rôle significatif dans l'amélioration de la performance globale d'une entreprise. Voici comment cette méthode peut contribuer à la performance de l'entreprise :

**Allocation précise des coûts :** L'ABC permet une allocation plus précise des coûts en identifiant les activités spécifiques qui génèrent ces coûts. Cela permet de comprendre comment les ressources sont utilisées et réparties entre les différentes activités de l'entreprise. En connaissant les coûts réels associés à chaque activité, l'entreprise peut prendre des décisions éclairées concernant l'allocation des ressources et l'optimisation de son utilisation.

**Identification des activités à valeur ajoutée :** L'ABM, qui est la composante de gestion de l'ABC, aide à identifier les activités à valeur ajoutée et celles qui ne le sont pas. Cela permet à l'entreprise de se concentrer sur les activités qui contribuent le plus à sa valeur et à ses objectifs stratégiques, tout en cherchant à éliminer ou à réduire les activités non essentielles. En éliminant les activités non créatrices de valeur, l'entreprise peut optimiser son efficacité et améliorer sa performance globale.

**Prise de décision basée sur les coûts :** L'ABC/ABM fournit des informations détaillées sur les coûts associés à chaque activité, ce qui permet aux gestionnaires de prendre des décisions éclairées en fonction de ces données. Les décisions relatives aux prix, à la tarification des produits, à l'optimisation des processus et à l'allocation des ressources peuvent être fondées sur une compréhension précise des coûts et de leur impact sur la performance de l'entreprise.

**Amélioration de l'efficacité opérationnelle :** En comprenant mieux les coûts et les activités, l'entreprise peut identifier les opportunités d'amélioration de l'efficacité opérationnelle. L'analyse ABC/ABM permet d'identifier les goulots d'étranglement, les activités à faible rendement et les sources de gaspillage. En optimisant les processus et en éliminant les inefficacités, l'entreprise peut réduire ses coûts, augmenter sa productivité et améliorer sa rentabilité globale.

En fin, la méthode ABC/ABM contribue à la performance de l'entreprise en fournissant une vision plus précise des coûts, en identifiant les activités à valeur ajoutée et non créatrices de valeur, en permettant une prise de décision basée sur les coûts et en favorisant l'amélioration de l'efficacité opérationnelle. En utilisant cette méthode, les entreprises peuvent mieux

---

<sup>1</sup> Hamid Bachir BENDAOU, La comptabilité par activité (méthode ABC), Académie de Versailles, p : 10.

comprendre et gérer leurs coûts, ce qui se traduit par une meilleure performance globale et une plus grande compétitivité sur le marché.<sup>1</sup>

### 1.2.3 L'analyse de la chaîne de valeur

Inspirée par les travaux de Porter (1985, 1999), l'analyse de la chaîne de valeur met en évidence les sources internes de valeur nécessaires pour satisfaire les clients. Elle distingue les activités de base, opérationnelles ou principales (le cœur du métier), ainsi que les activités de soutien ou d'appui. Ces activités sont interdépendantes, et leur interaction conditionne la création de valeur, tout comme les activités elles-mêmes. Dans cette logique, la méthode ABC/ABM se positionne en révélant la nécessité de décloisonner l'organisation, en opposition à la logique traditionnelle de découpage de l'entreprise en fonctions distinctes.

La méthode ABC/ABM facilite l'analyse de l'entreprise en évaluant les coûts à chaque étape de sa chaîne de valeur. Elle permet ainsi de comparer les coûts de l'entreprise avec ceux de ses clients et fournisseurs, ce qui aide à prendre des décisions sur l'intégration de certaines étapes dans la chaîne interne. En offrant une meilleure visibilité des coûts, elle oriente l'attention des décideurs vers les activités porteuses d'attributs de valeur, c'est-à-dire celles qui maintiennent les avantages concurrentiels et constituent des facteurs de succès.

Grâce à la méthode ABC/ABM, l'entreprise peut distinguer les activités créatrices de valeur de celles qui ne le sont pas, et agir en conséquence. Cela signifie qu'elle peut optimiser les activités qui contribuent le plus à la valeur ajoutée et prendre des mesures pour améliorer ou éliminer celles qui ont moins d'impact sur la valeur globale. En concentrant ses ressources sur les activités les plus stratégiques et rentables, l'entreprise peut maintenir ses avantages concurrentiels et répondre aux attentes des clients de manière plus efficace.

En somme, la méthode ABC/ABM, dans le cadre de l'analyse de la chaîne de valeur, permet de révéler la structure interdépendante des activités au sein de l'organisation. Elle offre une vision plus claire des coûts, favorise la prise de décisions éclairées et permet à l'entreprise de se concentrer sur les activités créatrices de valeur, tout en optimisant sa chaîne de valeur globale.<sup>2</sup>

### 1.2.4 Renforcer l'application de l'ISO 9000

L'intégration de la méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Activity-Based Management) avec la norme ISO 9000 peut être bénéfique pour une entreprise. Voici comment ces deux approches peuvent se compléter :

Amélioration de la gestion de la qualité : En utilisant la méthode ABC/ABM, l'entreprise peut identifier les activités qui ont un impact sur la qualité des produits ou services. En comprenant mieux les coûts associés à ces activités, l'entreprise peut prendre des mesures pour améliorer la qualité, réduire les défauts et répondre aux attentes des clients conformément aux exigences de la norme ISO 9000.

---

<sup>1</sup> Isabelle LACOMBE, **Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational**, Thèse de doctorat, Université Paris 12, Paris, France, 1997, pp : 71-75.

<sup>2</sup> Hamid Bachir BENDAOU, **La comptabilité par activité (méthode ABC)**, Académie de Versailles, p : 11.

Optimisation des processus : L'ABC/ABM permet d'analyser les processus internes de l'entreprise et d'identifier les activités à valeur ajoutée et non créatrices de valeur. En éliminant ou en optimisant les activités non essentielles, l'entreprise peut améliorer l'efficacité de ses processus, réduire les coûts et augmenter la satisfaction du client, ce qui est cohérent avec les objectifs de la norme ISO 9000.

La prise de décision basée sur les coûts et la qualité : L'ABC/ABM fournit des informations détaillées sur les coûts des activités, ce qui permet aux gestionnaires de prendre des décisions éclairées sur l'allocation des ressources, la tarification des produits, l'optimisation des processus, etc. Cette approche basée sur les coûts peut être alignée avec les exigences de la norme ISO 9000 en termes de gestion des ressources et d'amélioration continue.<sup>1</sup>

## 2 Les limites de la méthode ABC/ABM

Bien que la méthode ABC/ABM présente des avantages potentiels, il existe encore des réserves quant à son application et à ses résultats, voici quelques limites de cette méthode :

La méthode ABC/ABM n'a pas encore été pleinement validée et il existe peu d'éléments concrets permettant d'évaluer son efficacité. Les études sur l'adoption de la méthode sont limitées, et il est difficile de déterminer précisément l'impact de l'ABC/ABM sur les performances globales des entreprises.

Certains critiques soulèvent des préoccupations quant à la pertinence de l'allocation des coûts de l'ABC par rapport aux méthodes traditionnelles. Ils estiment que l'ABC repose également sur des allocations de coûts ambiguës et subjectives. Une analyse approfondie devrait prendre en compte les évolutions internes et externes de l'entreprise, ainsi que la valeur temporelle de l'argent.

La complexité de la méthode ABC est également pointée du doigt, car elle peut devenir rapidement ingérable et demande des efforts considérables de la part du personnel de l'entreprise.

Certains estiment que l'ABC devrait accorder une plus grande attention aux besoins des consommateurs et se concentrer davantage sur les coûts externes à l'entreprise.

Il est également argumenté que l'ABC ne résout pas tous les problèmes et ne permet pas nécessairement une plus grande précision dans le calcul des coûts par rapport aux méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion, en raison du faible nombre d'inducteurs utilisés en pratique.

Il est souligné qu'il est nécessaire de considérer les activités dans leur ensemble plutôt que de les envisager isolément. Il est essentiel d'examiner l'ensemble du processus dans lequel une activité se déroule afin d'améliorer sa performance et d'étudier l'impact des changements sur les autres activités du processus. En négligeant cette approche globale, de nombreuses

---

<sup>1</sup> **Méthodologie ABC/ABM et approche PROCESSUS**, Tout pour manager, Disponible sur : < <https://www.toutpourmanager.com/methodologie-abc-abm-approche-processus/> >. (Consulté le 20/05/2023)

opportunités d'amélioration opérationnelle peuvent être manquées, car les pertes, les écarts et les inefficiences se manifestent souvent aux interfaces entre les départements et les fonctions.

Des barrières structurelles, tant internes (organisationnelles) qu'externes (liées au marché), peuvent entraver la transition vers l'ABM. Certaines difficultés rencontrées lors de la mise en œuvre de l'ABM s'expliquent par le manque d'actions visant à surmonter ces barrières.

Certains détracteurs considèrent que la comptabilité d'activité n'est qu'une version modifiée des sections homogènes. Selon eux, les aspects calculatoires de l'ABC ne diffèrent pas significativement des méthodes traditionnelles. Cependant, l'ABC introduit la notion de causalité et de transversalité.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Isabelle LACOMBE, **Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational**, Thèse de doctorat, Université Paris 12, Paris, France, 1997, pp : 75-89.

---

## Conclusion du chapitre

En conclusion, la mise en place de la méthode ABC (Activity-Based Costing) et de l'ABM (Activity-Based Management) offre une approche plus précise et stratégique pour le contrôle de gestion. Cette approche permet de mieux comprendre les coûts et les activités de l'entreprise, en mettant l'accent sur la valeur ajoutée.

Grâce à la méthode ABC, il devient possible de répartir de manière plus précise les coûts indirects entre les différentes activités, en utilisant des inducteurs de coût représentatifs. Cela permet une meilleure allocation des ressources et une évaluation plus précise des coûts associés à chaque activité.

L'ABM va au-delà de la simple allocation des coûts et vise à optimiser les activités de l'entreprise. En identifiant les activités créatrices et non créatrices de valeur, il devient possible d'éliminer ou de réduire les activités non essentielles, d'améliorer les processus et de maximiser la valeur ajoutée pour les clients.

En utilisant ces approches combinées, les entreprises peuvent obtenir des informations plus détaillées sur leurs coûts, leurs activités et leur performance. Cela leur permet de prendre des décisions plus éclairées, d'identifier les opportunités d'amélioration et de renforcer leur avantage concurrentiel.

**Chapitre 03 : Etude de cas au sein de  
l'entreprise BIBILA**

## Introduction du chapitre

La gestion efficace des coûts est essentielle pour assurer la rentabilité et la compétitivité d'une organisation. Traditionnellement, les systèmes de comptabilité des coûts se sont concentrés sur l'allocation des coûts indirects aux produits ou aux services en utilisant des méthodes basées sur des critères généraux tels que le volume de production ou la main-d'œuvre directe. Cependant, ces approches peuvent donner des résultats peu précis et ne permettent pas une compréhension approfondie des coûts réels des activités.

C'est là que la méthode ABC/ABM entre en jeu. Le modèle ABC identifie et analyse les activités spécifiques qui consomment des ressources et génèrent des coûts dans une organisation. En comprenant ces activités, il devient possible d'attribuer les coûts de manière plus précise et de prendre des décisions basées sur une meilleure compréhension des coûts réels. L'ABM, quant à lui, utilise les informations fournies par l'ABC pour gérer et améliorer les activités, en se concentrant sur la réduction des coûts inutiles, l'amélioration de l'efficacité opérationnelle et l'optimisation des performances.

Cette étude de cas se concentre sur l'application de la méthode ABC/ABM au sein d'une entreprise afin de renforcer sa compréhension des coûts. Nous commencerons par présenter l'entreprise étudiée, puis nous examinerons en détail le processus de calcul des coûts au sein de celle-ci. Ensuite, nous aborderons les étapes de mise en place de la méthode ABC/ABM au sein de l'entreprise, ainsi que les résultats obtenus grâce à cette démarche.

## Section 01 : Présentation de l'établissement d'accueil (SARL BIBILA)

La production agroalimentaire, en particulier celle des biscuits, est la spécialité de l'entreprise BIBILA. Cette entreprise se distingue par son expertise dans la création et la fabrication de biscuits de haute qualité, répondant aux attentes des consommateurs algériens.

### 1. Présentation générale :

BIBILA est une société à responsabilité limitée fondée en 2015 dont le capital privé s'élève à 3 000 000 DA. Spécialisée dans l'industrie agroalimentaire. BIBILA est implantée dans la zone industrielle BEN BOULAID, Lot n° 14, située dans la wilaya de Blida en Algérie.

Depuis sa création, la société BIBILA s'est spécialisée dans la production et la vente de produits de biscuiterie et de chocolaterie. Son engagement envers ses clients consiste à leur proposer des produits de qualité, élaborés avec des ingrédients conformes aux normes et réglementations en vigueur. Dans le but de renforcer sa présence sur le marché national en pleine expansion de la biscuiterie et de la chocolaterie, BIBILA a réalisé d'importants investissements, en utilisant des technologies modernes. Parallèlement à sa volonté de diversification et de renforcement de ses synergies, BIBILA vise à devenir un acteur majeur au niveau national dans le secteur de la biscuiterie et de la chocolaterie, contribuant ainsi au développement de l'industrie nationale.

La mise en place d'un système de gestion de la qualité selon la norme ISO 9001:2015 par BIBILA témoigne de la volonté collective de l'ensemble du personnel, avec la Direction de l'entreprise en tête, de faire progresser la société.

C'est dans ce contexte que **BIBILA** offre à ses clients :

- La possibilité de bénéficier de produits de haute qualité, élaborés avec des ingrédients conformes aux normes et réglementations en vigueur.
- La mise en œuvre d'une synergie des compétences pour répondre aux besoins de tous les clients.
- L'engagement de garantir la qualité à chaque étape du processus de fabrication, jusqu'à la satisfaction complète des clients.
- Des produits offrant une saveur et une qualité constantes tout au long de leur utilisation.

### 2. Les produits de BIBILA :

- |                               |                             |
|-------------------------------|-----------------------------|
| - BIBILA donuts blanc         | - INTENSE caramel           |
| - BIBILA donuts choco         | - INTENSE caramel lt        |
| - BIBILA œuf boy              | - INTENSE choco             |
| - BIBILA œuf girl             | - INTENSE choco lt          |
| - BIBILA muffin fraise        | - INTENSE multipack cacao   |
| - BIBILA muffin chocolat noir | - INTENSE multipack caramel |
| - BIBILA muffin abricot       |                             |
| - BIBILA muffin crème cacao   |                             |

### 3. Les enjeux internes et externes de BIBILA :

**Tableau N° 3.1 : les enjeux internes de l'entreprise BIBILA**

<b>Enjeux internes</b>	
<b>Technologie</b>	Posséder des lignes de production de haute technologie et de haute capacité de production.  Avoir les ressources techniques nécessaires et adéquates pour répondre continuellement aux besoins et attentes des clients et leurs fournir les produits attendus.
<b>Compétences du personnel</b>	Disponibilité des compétences nécessaires
<b>Personnel</b>	Taux de turnover élevé.
	Taux d'absentéisme moyen.
<b>Approvisionnements</b>	les problèmes de qualité se rapportant aux matières premières ou aux prestations peuvent être traités correctement.
	Lenteur dans la procédure des achats étrangers des matières premières, consommables et pièces de rechanges.
	Disponibilité de certaines matières premières sur le marché local malgré le prix plus élevé.
<b>Stockage</b>	Zone de stockage non adéquate (matières premières et produits finis).
<b>Ateliers de Production</b>	Taux de déchets élevé - sans pouvoir les exploiter.

Source : Document interne de l'entreprise.

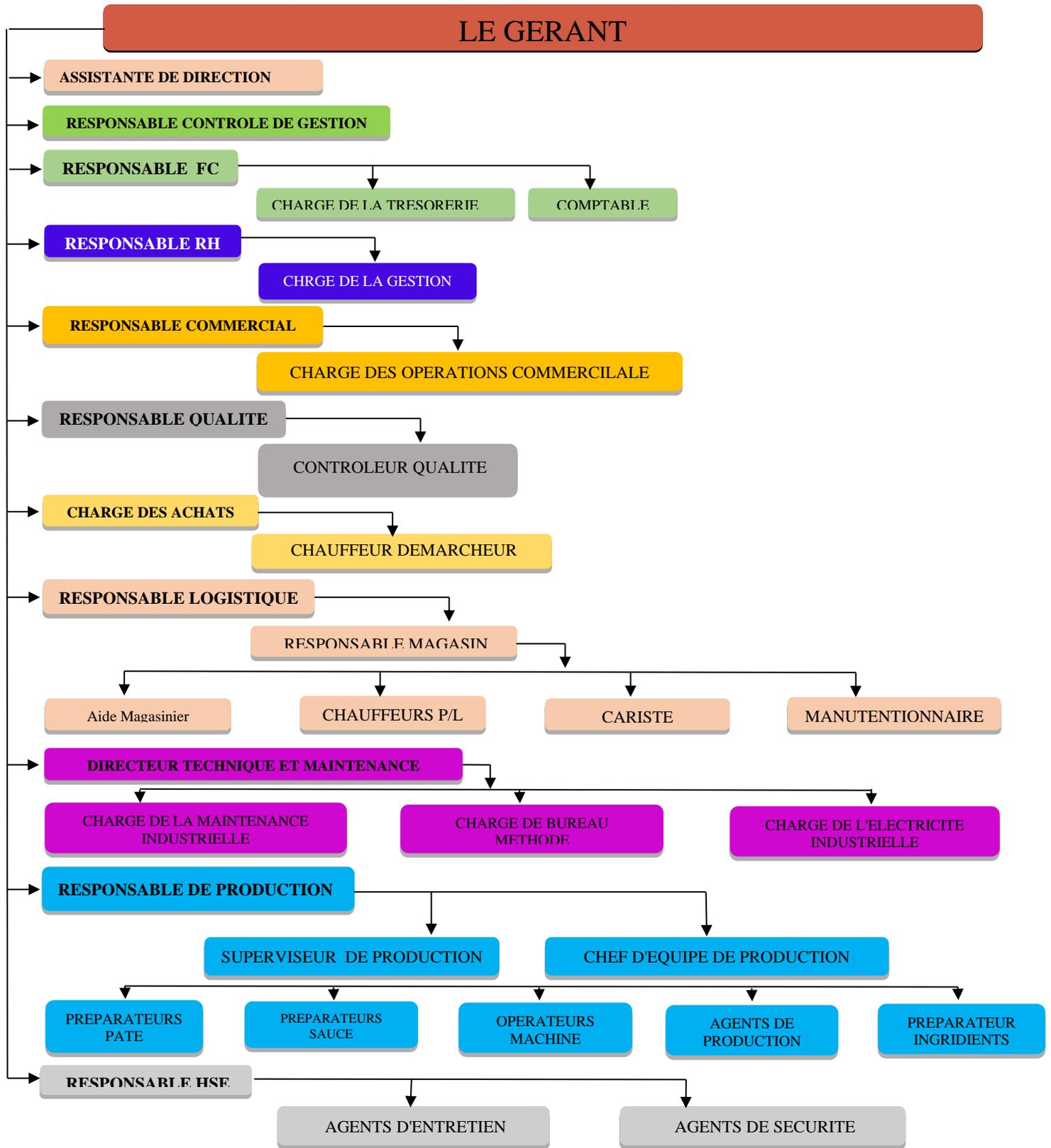
**Tableau N° 3.2 : les enjeux externes de l'entreprise BIBILA**

<b>Enjeux externes</b>	
<b>Concurrence</b>	La société a une concurrence significative dans le marché local (Bifa, Promasidor Djazair).
<b>Social et culturel</b>	Nos produits bénéficient d'un accueil plutôt favorable et engendrent des réactions positives de la société.
<b>Main d'œuvre</b>	Difficultés à acquérir la main d'œuvre qualifiée.
<b>Légal et réglementaire</b>	Restrictions à l'importation des biscuits et chocolats.
<b>Economique</b>	Marché en perpétuelle évolution (ouverture de nouvelles grandes surfaces etc.).

Source : Document interne de l'entreprise.

4. L'organisation générale des composantes et les missions des directions :

Figure N° 3.1 : l'organigramme de l'entreprise BIBILA



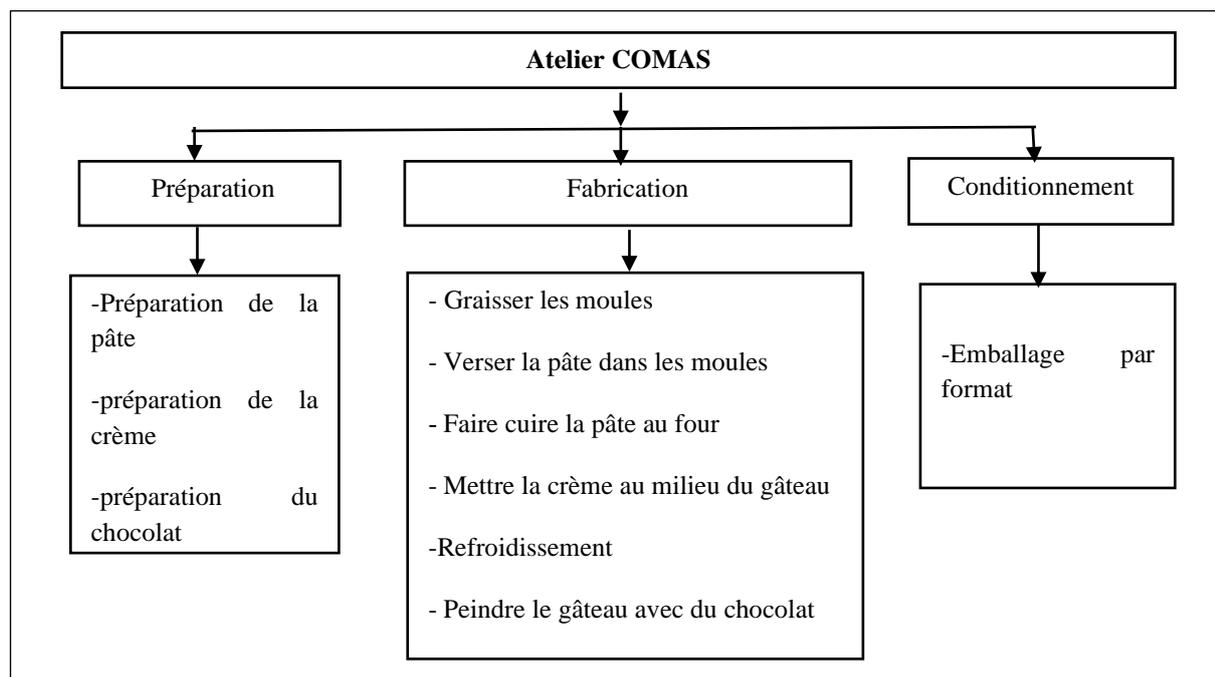
Source : Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

## 5. Le processus de production dans BIBILA

L'entreprise BIBILA se compose de deux ateliers de production qui sont TOYS (qui est spécialisée dans la production de produit TOYS) et COMAS (qui se concentre sur la fabrication de 3 produits : INTENSE, BIBILA MUFFIN, BIBILA DONUTS), dans cette étude on va concentrer sur l'atelier COMAS.

Le schéma ci-dessous représente le processus de production dans l'atelier COMAS :

**Figure N° 3.2 : le processus de production de l'atelier COMAS dans BIBILA**



**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

## Section 02 : La présentation de la méthode de calcul des coûts au sein de l'entreprise

Afin de déterminer le montant des dépenses associées à la production de ces biens, BIBILA utilise la méthode de coût standard qui est une méthode utilisée pour évaluer les coûts de production en se basant sur des normes préétablies.

Pour illustrer de manière concrète le fonctionnement de la gestion des coûts au sein de notre entreprise, nous avons sélectionné le produit (SANDWICH PALMITO X4). Sa production est de 554,532 unités pour le mois de janvier 2023, ce dernier est défini par une nomenclature (voir annexe N°01).

En vue de comprendre la méthode de ce système de gestion des coûts, Avant tout, Il est essentiel de disposer d'une vision claire de la chaîne de production du produit, qui peut être résumée comme suit :

- Les approvisionnements (Farine, sucre, œuf, et autres matières consommables).
- La production : (préparation, fabrication, conditionnement de produit INTENSE)
- Distribution et vente de produit fini.

### 1. Les clés de répartition :

Les clés de répartitions sont les unités d'œuvres utilisées dans l'entreprise afin de répartir les charges des sections auxiliaires aux différentes sections principales pour être imputées aux différents coûts recherchés. Les unités d'œuvres utilisées dans le calcul des coûts unitaires de l'unité d'œuvre sont comme suit :

Approvisionnement : tonne de matières achetées.

Production : volume de production Conditionnement : Unités produites.

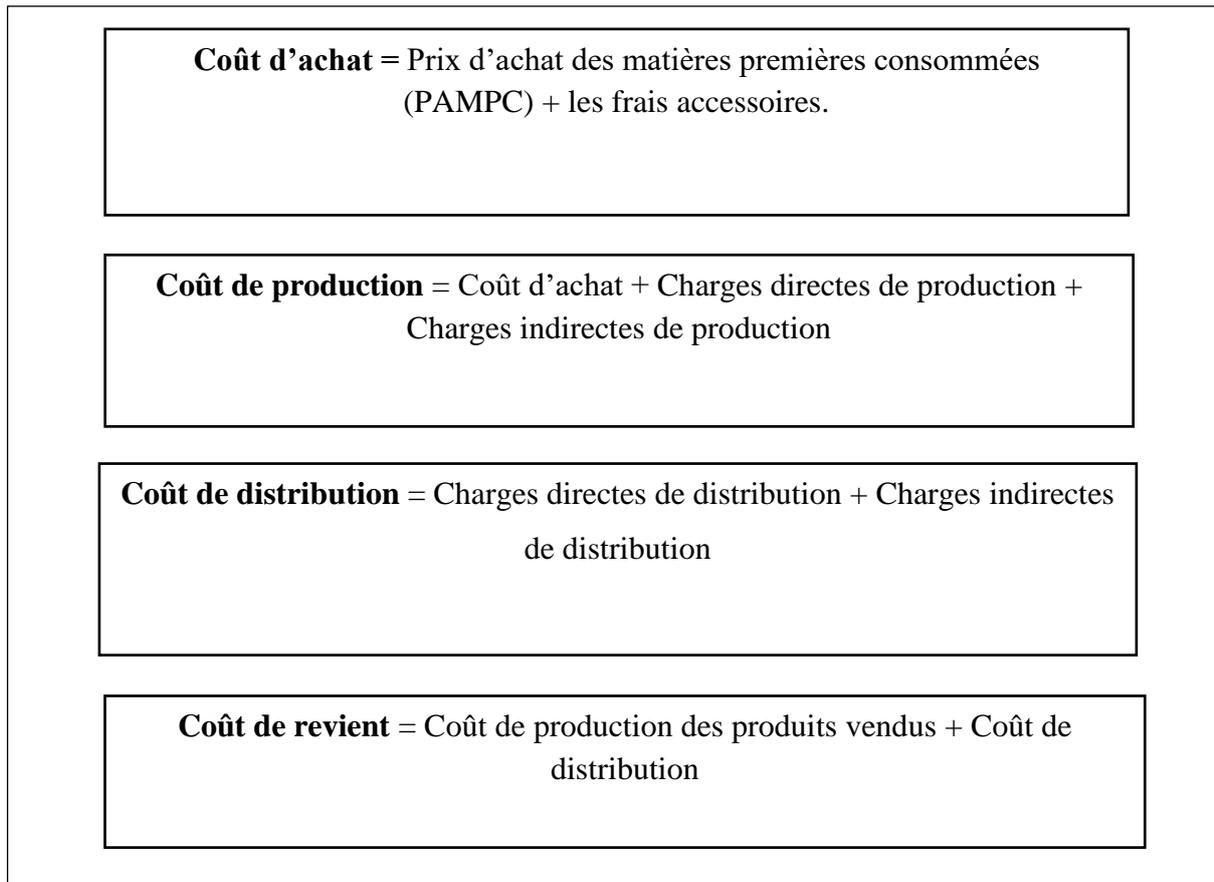
Distribution : 100DA / CA

Dans ce cas on doit calculer le cout de production de produit pour le mois janvier, on évalue le stock par la méthode du cout unitaire moyen pondéré (CUMP).

### 2. Calcul du coût de revient de INTENSE :

Avant de procéder au calcul du coût de revient, on doit d'abord calculer les différentes charges qui constituent le coût de revient comme le coût d'achat, le coût de production et le coût de distribution qui sont l'ensemble des dépenses réalisés pour produire le bien.

**Figure N° 3.3 : Les formules des coûts nécessaires pour calculer le coût de revient de INTENSE**



**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

### 2.1 Calcul du coût d'achat de produit INTENSE :

Le coût d'achat permet de déterminer le montant total dépensé pour acquérir les matières premières, les fournitures.

Dans l'entreprise BIBIA, il se calcul comme suit :

**Tableau N °3.3 : Tableau de calcul du coût d'achat de produit INTENSE**

Désignation	Unité	Quantité * volume	Prix unitaire	Montant
<b>Acide citrique monohydrate</b>	KG	13.84	416.07	5 759.87
<b>Bicarbonate acide d'ammonium (E503)</b>	KG	6 182.61812	0.57	3 524.09
<b>Bicarbonate acide de sodium</b>	KG	2 782.17799	0.54	1 502.38
<b>Arome beurre</b>	KG	927.392662	1 784.00	1 654 468.51
<b>Arome noisette</b>	KG	86.3894312	1 786.57	154 340.77
<b>Lécithine de soja</b>	KG	2 100.41916	3.05	6 406.28
<b>Pyrophosphate acide de sodium (SAPP 40) (E450)</b>	KG	3 709.57065	427.21	1 584 765.68
<b>Caisse PALMITO CHOCOLAT X4</b>	UN	565 622.64	29.83	16 872 523.35
<b>Scotch GM</b>	UN	565.62264	1 279.41	723 663.26
<b>Film étirable manuel 500</b>	KG	1 010.04067	325.50	328 768.24
<b>Cacao naturel</b>	KG	6 965.08606	2.85	19 850.50
<b>Farine panifiable</b>	KG	556 435.617	23.00	12 798 019.20
<b>Graisse végétale 38/40</b>	KG	115 199.463	1.50	172 799.19
<b>Poudre de lait 26%</b>	KG	1 393.0171	4.43	6 171.07
<b>Sel</b>	KG	2 225.74228	17.66	39 306.61
<b>Sucre</b>	KG	250 286.956	83.50	20 898 960.85
<b>TOTAL COUT D'ACHAT</b>	DA	-	-	53 451 234.22

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise).

### 2.2 Calcul du coût de production de produit INTENSE :

On calcule le coût de production de produit fini INTENSE qui est le résultat de la somme des charges directes et indirectes de la production.

**Tableau N° 3.4 : Tableau de calcul du coût de production de produit INTENSE**

Désignation	Unité	Quantité	Prix unitaire	Montant
Coût d'achat	DA	-	-	53 451 234.22
Charges directes	DA	862.408	23 131.6801	19 948 946
Charges indirectes	-	-	-	79 341 536
<b>TOTAL COÛT DE PRODUCTION TOTAL</b>	DA	554 532	275.44	152 741 716.22

Source : Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

### 2.3 Calcul du coût de revient de produit INTENSE

Le coût de revient d'un produit ou d'un service représente l'ensemble des frais engagés tout au long du processus, jusqu'à sa livraison finale aux clients. Il est calculé en additionnant tous les coûts associés à sa production et sa distribution.

Un cout de revient se calcul comme suite :

**Tableau N° 3.5 : Tableau de calcul du coût de revient de produit INTENSE**

Désignation	Unité	Quantité	Prix unitaire	Montant
Coût de production des produits vendus	DA	311 850	275.44	85 895 964
Coût de distribution				
Charges directes	DA	-	-	3 868 000
Charges indirectes	DA	-	-	1 500 000
<b>TOTAL COUT DE DISTRIBUTION</b>	DA	311 850	17.21	5 368 000
<b>TOTAL COÛT DE REVIENT</b>	DA	311 850	<b>292.65</b>	91 263 964

Source : Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

Le coût de revient unitaire du produit égale à 292.65 DA, Dont près de 94% sont des charges liées à la production.

### 2.4 Calcul du résultat analytique de produit INTENSE :

Le calcul du résultat analytique permet de déterminer la marge bénéficiaire obtenue par l'entreprise lors de l'opération de vente en question.

Il se calcul comme suit :

**Tableau N° 3.6 : Tableau de calcul du résultat analytique de produit INTENSE**

Désignation	Unité	Quantité	Prix unitaire	Montant
Chiffre d'affaires	DA	311 850	331.90	103 503 015
Coût de revient	DA	311 850	292.65	91 262 902.5
<b>TOTAL RESULTAT ANALYTIQUE</b>	DA	311 850	<b>39.25</b>	12 240 112.5

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

### 3. Commentaire

Après une présentation détaillée du processus adapté par l'entreprise BIBILA pour calculer le coût de revient de son produit INTENSE au cours du mois de janvier, plusieurs limites ont été identifiées dans cette méthode. Ces limites entraînent la fourniture de résultats qui ne reflètent pas la réalité du coût. Parmi ces limites, on peut mentionner les suivantes :

- Complexité de l'établissement des normes : Définir des normes de coûts standards précises peut être un processus complexe. Il faut tenir compte de nombreux facteurs tels que les volumes de production, les spécifications des produits, les variations saisonnières, les fluctuations des prix des matières premières, etc. La collecte et l'analyse des données nécessaires peuvent être chronophages et nécessiter des ressources importantes.
- Sensibilité aux variations réelles : Les coûts standards sont basés sur des estimations préétablies et peuvent ne pas refléter les variations réelles qui se produisent dans l'environnement de production. Les fluctuations des prix des matières premières, les changements dans les coûts de main-d'œuvre, les variations de productivité, les facteurs économiques et les modifications des conditions du marché peuvent tous influencer les coûts réels, ce qui rend les coûts standards moins précis.
- Déconnexion avec la réalité opérationnelle : Les coûts standards peuvent être basés sur des hypothèses idéalisées et ne pas refléter la réalité opérationnelle. Les contraintes de temps, les défauts de qualité, les retards, les pannes d'équipement, les perturbations de la chaîne d'approvisionnement, etc., peuvent entraîner des écarts importants entre les coûts standards et les coûts réels.
- Manque de précision dans l'allocation des charges indirectes : La méthode de coût standard utilise souvent des allocations arbitraires pour répartir les charges indirectes entre les produits ou les services. Cela peut conduire à des distorsions et à une mauvaise attribution des charges indirectes, en particulier lorsque les produits ou services ont des profils de consommation de ressources différents. Par conséquent, les coûts standards

peuvent ne pas refléter avec précision la réalité des charges indirectes associés à chaque produit ou service.

- Ne favorise pas une culture de gestion des coûts : La méthode de coût standard peut conduire à une vision statique des coûts et ne favorise pas une culture de gestion active des coûts au sein de l'entreprise. Elle peut donner l'impression que les coûts sont fixes et immuables, limitant ainsi l'engagement des employés dans l'identification et la réduction des coûts.

En conclusion, afin de remédier aux anomalies associées à la méthode de coût standard, dans notre étude de cas, nous avons proposé d'adapter la méthode ABC/ABM comme méthode de calcul du coût par l'entreprise. Dans la troisième section, nous examinerons le processus de mise en place de cette méthode et les résultats obtenus.

### Section 03 : La mise en place de la méthode ABC/ABM et l'analyse des résultats

Une fois les étapes de calcul des coûts accomplies au sein de l'entreprise BIBILA, nous nous engageons à mettre en place la méthode ABC/ABM en respectant scrupuleusement toutes les procédures et techniques nécessaires pour assurer le succès de ce projet. L'objectif principal est d'améliorer la précision de la base de calcul des coûts.

Pour ce faire, nous allons appliquer la méthode ABC/ABM afin de déterminer le coût de revient du produit spécifique que nous avons préalablement sélectionné.

Dans le cadre de cette démarche au sein de l'entreprise BIBILA, les étapes suivantes ont été suivies pour le calcul du coût de revient selon la méthode ABC/ABM :

#### 1. Identification des activités :

Nous avons procédé à l'identification des différentes activités en nous appuyant sur des observations, l'analyse de divers documents et des consultations des différents centres. Cette approche nous a permis de mettre en évidence les activités de base existantes pour chaque centre au sein de l'entreprise BIBILA.

Le tableau suivant résume les centres ainsi que les activités propres à l'entreprise BIBILA.

**Tableau N° 3.7 : Tableau représentant les différentes activités de l'entreprise**

Centre	Activité
<b>Approvisionnement</b>	Achat
	Gestion de stock et magasinage
<b>Production</b>	Préparation des produits semi fini
	Conditionnement
	Contrôle de la qualité
	Maintenance
<b>Distribution</b>	Préparation des commandes
	Stockage
	Livraison

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

#### 2. L'attribution des ressources aux activités :

Après avoir identifié les activités de l'entreprise pour la production de l'INTENSE, nous passerons à la deuxième étape qui est l'affectation des ressources aux différentes activités. Dans cette étape, il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources dans la méthode des coûts complets traditionnelle (appelés coûts réels). Et d'affecter les ressources aux activités.

**Tableau N° 3.8 : Affectation des ressources aux activités**

Centre	Ressource	Activité	Coût d'activité
Approvisionnement	2 874 472.9	Achat	1 211 193.575
		Gestion de stock et magasinage	1 663 279.325
Production	13 831 675	Préparation des produits semi fini	3 126 274.838
		Conditionnement	9 403 727.03
		Contrôle de la qualité	959 461.892
		Maintenance	342 211.24
Distribution	5 368 000	Préparation des commandes	1 682 817.86
		Stockage	3 637 715.73
		Livraison	47 466.41

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

Après l'affectation des ressources aux différentes activités, on a déterminé le facteur responsable de la variation des coûts qui est l'inducteur.

### 3. Choix d'inducteurs et détermination de leurs volumes :

Le choix d'inducteur a été choisi par un personnel qualifié (contrôleur de gestion et technicien de l'entreprise).

**Tableau N° 3.9 : Choix d'inducteurs pour chaque activité**

Activité	Inducteur
<b>Achat</b>	Quantité de matière première
<b>Gestion de stock et magasinage</b>	Quantité de matière première
<b>Préparation</b>	Kg de produit semi fini
<b>Conditionnement</b>	Nombre de produit fini
<b>Contrôle de la qualité</b>	Nombre de produit fini
<b>Maintenance</b>	Heures mains d'œuvre
<b>Préparation des commandes</b>	Nombre des commandes
<b>Stockage</b>	Nombre de produit fini et vendue
<b>Livraison</b>	Nombre de produit fini et vendue

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

Ensuite, on va déterminer le volume de chaque inducteur :

**Tableau N° 3.10 : Détermination des volumes des inducteurs réalisés dans le mois janvier.**

<b>Inducteur</b>	<b>Volume d'inducteur lié à chaque activité</b>	<b>Volume global d'inducteur</b>
Quantité de matière première	1 515 506.59	3 131 600.62
Kg de produit semi fini	862 408	1 227 000
Nombre de produit fini	554 532	767 138
Heure mains d'œuvre	32	456
Nombre des commandes	79	668
Nombre de produit fini et vendue	311 850	511 326

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

#### 4. Regroupement des activités par inducteur et calcul du coût unitaire de l'inducteur :

**Tableau N °3.11 : Regroupement des activités par inducteur et calcul du cout unitaire de l'inducteur**

		<b>Inducteur de coût</b>					
		Quantité de matière première	Kg de produit semi fini	Nombre de produit fini	Heure mains d'œuvre	Nombre des commandes	Nombre de produit fini et vendus
<b>Activité</b>	<b>Achat</b>	1 211 193.575					
	<b>Gestion de stock et magasinage</b>	1 663 279.325					
	<b>Préparation</b>		103126275				
	<b>Conditionnement</b>			9 403 727.03			
	<b>Contrôle de la qualité</b>			959461.892			
	<b>Maintenance</b>				342211.24		
	<b>Préparation des commandes</b>					1 682 817.86	
	<b>Stockage</b>						3637715.73
	<b>Livraison</b>						47 466.41
<b>Assiette frais</b>	2 874 472.9	103126275	10363188.922	342211.24	1 682 817.86	3685182.14	
<b>Volumes d'inducteurs</b>	3 131 600.62	1 227 000	767 138	456	668	511 326	
<b>Cout de l'inducteur</b>	0.9179	84.0475	13.5089	750.4632	2 519.1884	7.2071	

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

On a regroupé les coûts des activités qui ont la même nature d'inducteurs, On n'a constaté le coût unitaire de chaque inducteur.

Le coût unitaire de l'inducteur se calculé en utilisant la formule suivante :

**Coût unitaire de l'inducteur = Total des charges indirectes estimés pour chaque activité (Assiette frais) / Volume total de l'inducteur d'activité.**

#### 5. Affectation des coûts des activités aux coûts des produits :

Après avoir déterminé le coût unitaire de chaque inducteur, il est nécessaire de donner à chaque produit son coût de production

**Tableau N° 3.12 : Affectation des coûts des activités aux coûts des produits**

Désignation	Unité	Quantité	Prix unitaire	Montant
<b>1) CHARGES DIRECTES</b>				
Matières premières				53 451 234.22
Charges directes de production				19 948 946
Charges directes de distribution				3 868 000
<b>TOTAL CHARGES DIRECTES</b>				77 268 180.22
<b>2) CHARGES INDIRECTES</b>				
Achat	DA	1 515 506.59	0.9179	1391083.499
Gestion de stock et magasinage	DA	1 515 506.59	0.9179	1391083.499
Préparation des produits semi fini	DA	862 408	84.0475	72483236.38
Conditionnement	DA	554 532	13.5089	7491117.335
Contrôle de la qualité	DA	554 532	13.5089	7491117.335
Maintenance	DA	32	750.4632	24014.8224
Préparation des commandes	DA	79	2 519.1884	199015.8836
Stockage	DA	311 850	7.2071	2247534.135
Livraison	DA	311 850	7.2071	2247534.135
<b>TOTAL CHARGES INDIRECTES</b>				94 965 737.02
<b>COÛT DE REVIENT DE PRODUIT INTENSE</b>	DA	554 532	<b>310.5933</b>	172 233 917.24
<b>CHIFFRE D'AFFAIRES</b>	DA	311 850	331.90	103 503 015

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

Lorsque la méthode ABC/ABM est appliquée, le résultat analytique obtenu est le suivant :

$$103\,503\,015 - 172\,233\,917.24 = \mathbf{6\,644\,494.395}$$

#### 6. Comparaison des coûts obtenus par les deux méthodes :

Il est maintenant temps de procéder à la comparaison des coûts de revient des deux méthodes :

**Tableau N° 3.13 : Comparaison entre les deux coûts de revient par les deux méthodes**

	Coût de revient unitaire
<b>Méthode de coût standard</b>	292.65
<b>Méthode ABC/ABM</b>	310.5933
<b>Ecart</b>	<b>-17.9433</b>

**Source :** Elaboré par nos soins sur la base des documents internes de l'entreprise.

#### 7. Analyse des résultats :

Après l'application de la méthode ABC/ABM, nous constatons que le coût de revient obtenu est nettement plus intéressant que celui déterminé précédemment par l'entreprise BIBILA selon la méthode du coût standard.

L'augmentation du coût de revient s'élève à **17.9433** DA par produit, et cela est principalement dû à la réorganisation et à l'imputation significative des charges indirectes au produit, en fonction de l'utilisation des différentes activités. Cet écart découle du changement de méthode de calcul des coûts et de la répartition des charges indirectes.

Aussi, Cette augmentation du coût dans la méthode ABC/ABM est due à la différence du choix des unités d'œuvre, du fait dans la méthode ABC/ABM, les inducteurs représentent un lien de causalité des ressources consommées par le produit fabriqué. L'augmentation peut s'expliquer aussi par l'utilisation de plusieurs inducteurs qui donnent la possibilité d'affecter les charges indirectes d'une façon plus pertinente suite à la conception du lien de causalité.

Enfin, le résultat analytique du produit obtenu par la méthode ABC/ABM, était réduit de 45% par rapport au résultat obtenu par la méthode adoptée par l'entreprise. Cela souligne la nécessité de prendre des mesures pour réduire les coûts telles que l'utilisation optimale des espaces loués, l'automatisation de la production ou la révision du nombre d'ouvriers de production. Il convient de noter que le coût de l'activité conditionnement représente la plus grande valeur parmi toutes les autres activités, ce qui nécessite une attention particulière pour réduire les coûts.

### **Conclusion du chapitre**

L'entreprise BIBILA fait face au défi habituel du calcul des coûts dans le contexte de fabrication de ses produits à partir de matières premières, impliquant plusieurs étapes de production.

La méthode des coûts standards utilisée par BIBILA pour évaluer ses coûts présente l'avantage d'intégrer la majorité des charges de l'entreprise (production, revient). Cependant, leur interprétation peut s'avérer complexe dans certaines situations, nécessitant des analyses complémentaires. Ainsi, BIBILA est contrainte de réexaminer la répartition de ses charges indirectes.

Suite à l'application de la méthode ABC/ABM au sein de l'entreprise, dans le but d'obtenir des coûts plus réalistes et pertinents, reflétant fidèlement la réalité de l'entreprise et sa position sur un marché concurrentiel exigeant, nous avons comparé les résultats obtenus par les deux méthodes. Cette comparaison a révélé une convergence entre les deux, attribuable à l'imputation arbitraire des charges indirectes dans la méthode des coûts standards.

Cette différence significative souligne l'importance d'utiliser une approche plus précise et détaillée comme la méthode ABC/ABM pour évaluer les coûts réels et prendre des décisions pertinentes en matière de gestion et d'optimisation des coûts.

## **Conclusion générale**

Les entreprises évoluent dans un environnement économique en constante évolution et font face à une concurrence nationale et internationale. Pour rester compétitives, elles doivent s'adapter en adoptant de nouvelles méthodes de gestion.

La comptabilité de gestion, qui se concentre sur l'allocation des dépenses à des activités spécifiques, joue un rôle essentiel dans le contrôle des coûts de l'entreprise. Elle fournit des informations régulières permettant d'évaluer la rentabilité de chaque activité.

Cependant, avec la mondialisation, la rapidité de communication accrue et les fusions et acquisitions en cascade, certaines lacunes ont été identifiées, notamment en ce qui concerne la répartition arbitraire des charges. Il devient donc nécessaire de mettre en place de nouvelles méthodes de gestion basées sur les activités afin de refléter de manière précise les coûts réels de l'entreprise.

Dans notre travail, nous avons exploré la gestion des coûts, ses objectifs et les différents systèmes dans le premier chapitre. Le deuxième chapitre a abordé les fondements théoriques de la méthode ABC/ABM, son mécanisme et la démarche de sa conception.

Pour concrétiser notre travail théorique, nous avons effectué un stage pratique au sein de l'entreprise BIBILA, où nous avons entrepris une tentative de mise en place de la méthode ABC. Les résultats de cette expérience seront présentés dans le troisième chapitre.

### **Constats et test des hypothèses**

La gestion des coûts est un processus essentiel qui vise à évaluer, contrôler et calculer les dépenses associées à une entreprise. Pour ce faire, diverses méthodes de calcul des coûts sont disponibles, telles que la méthode du coût direct et la méthode des sections homogènes. Ces méthodes peuvent être regroupées en deux catégories de systèmes : les systèmes de coûts complets et les systèmes de coûts partiels. Cette distinction **confirme la validité de notre première hypothèse.**

L'implémentation de la méthode ABC/ABM repose sur une approche novatrice de répartition des charges indirectes. Ce processus implique l'identification des activités de l'entreprise, la détermination des ressources consommées par ces activités, ainsi que la sélection des inducteurs d'activités. Ces étapes permettent de calculer le coût de revient des produits et d'analyser les activités de manière approfondie, ce qui vient **corroborer la validité de notre deuxième hypothèse.**

Après avoir analysé le système de comptabilité de gestion en place chez BIBILA, nous avons constaté que l'entreprise utilise la méthode des coûts standards, qui présente plusieurs anomalies concernant la répartition des charges indirectes. Par la suite, nous avons entrepris de mettre en œuvre la méthode ABC/ABM, et le calcul du coût de revient réalisé à l'aide de cette méthode a révélé un écart négatif de **17.9433** dinars. Cette différence s'explique par la rigueur et la pertinence de la répartition des charges indirectes assurée par la méthode ABC/ABM, ainsi que par la gestion des activités qu'elle permet. Ainsi, la mise en place d'une comptabilité basée sur les activités répond à un besoin de système de gestion moderne et performant, surtout dans

un contexte où l'entreprise cherche à pénétrer de nouveaux marchés à l'échelle internationale. Cette constatation vient **appuyer la validité de notre troisième hypothèse.**

### **Recommandations**

Après avoir étudié la contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts, voici quelques recommandations à prendre en compte :

- Définir clairement les objectifs : Il est essentiel d'établir des objectifs précis et mesurables pour l'application de la méthode ABC/ABM. Cela permettra de mieux orienter les efforts et de s'assurer que les résultats attendus sont atteints.
- Décrire clairement les tâches : Il est important de documenter et de décrire de manière détaillée les différentes tâches et activités au sein de l'organisation. Une compréhension claire des activités permettra une allocation plus précise des ressources et une meilleure évaluation des coûts.
- Intégrer la méthode ABC/ABM dans les processus de gestion existants : La méthode ABC/ABM doit être intégrée de manière harmonieuse dans les processus de gestion existants, tels que la planification stratégique, la budgétisation et le contrôle de gestion. Cela favorisera une approche globale et cohérente de la gestion des coûts.
- Fournir une formation adéquate : Il est primordial de fournir une formation approfondie aux membres de l'organisation sur les principes et les techniques de la méthode ABC/ABM. Cela leur permettra de comprendre pleinement les concepts et de les appliquer de manière efficace dans leurs responsabilités quotidiennes.

### **Perspectives de la recherche**

Après une étude approfondie de la contribution de la méthode ABC/ABM dans la gestion des coûts, plusieurs perspectives de recherche peuvent être envisagées. Voici quelques exemples :

- L'analyse des facteurs de succès et des obstacles à la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM.
- L'étude de l'impact d'application de la méthode ABC/ABM sur la performance de l'entreprise.
- L'application de la méthode ABC/ABM dans différents secteurs et contextes comme le secteur des services.
- L'étude de l'impact de la méthode ABC/ABM sur la prise de décision.
- L'intégration de la méthode ABC/ABM avec d'autres systèmes de gestion tels que gestion de la qualité totale (TQM), la gestion par objectifs (MBO) ou le lean management.

# **Bibliographie**

## Ouvrages

- ALAZARD Claude, SÉPAR Sabine I, **Control de gestion-manuel et applications**, Edition : Dunod, Paris, France, 2010.
- AUGÉ Bernard, NARO Gérald et VERNHET Alexandre, **Mini manuel de comptabilité de gestion**, Edition : Dunod, Paris, France, 2013.
- CERBAH Hamid, **Gestion des coûts dans la comptabilité de management**, Edition : Pages Bleues, Alger, Algérie, 2013.
- BOUTAT Alain et CAPRARO Jean-Marc, **Comptabilité analytique de gestion**, Edition : Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, 2003.
- BARANGER Pierre et MOUTON Patrice, **COMPTABILITE DE GESTION**, Edition : Hachette supérieur, Italie, 1997.
- CLERC Jean-philippe, **Processus 7 Détermination et analyse des coûts**, Edition : Le génie des glaciers, France, 2009.
- DORIATH Brigitte, **Comptabilité de gestion**, Edition : Dunod, France, 2007.
- DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, **Comptabilité de gestion**, Edition : Dunod, France, 2011.
- DUBRULLE Louis, JOURDAIN Didier, **Comptabilité analytique de gestion**, Edition : Dunod, Paris, 2013.
- DJERBI Zouhair, DURAND Xavier et KUSZLA Catherine, **CONTRÔLE DE GESTION**, Edition : Dunod.
- DUBRULLE.L et JOURDAIN.D, **comptabilité analytique de gestion**, Dunod, Paris, France, 2003
- FLORENCE Cavélius, **Comptabilité de gestion et pilotage des coûts**, Edition : Pearson, Montreuil, Canada, 2016.
- GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, **L'essentiel de la comptabilité de gestion**, Edition : Gualino, France, 2015.
- GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, **L'essentiel de control de gestion**, Edition : Gualino, Paris, France, 2018.
- GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, **LA COMPTABILITE DE GESTION**, Edition : Gualino, Paris, France, 2022.
- GARRISON Ray, Theresa LIBBY et Alan WEBB, **FONDEMENTS DE LA COMPTABILITÉ DE GESTION**, Edition : Cheneliere ; Canada, 2016.
- JACQUOT Thierry et MILKOF Richard, **Comptabilité de gestion-Analyse et maîtrise des coûts**, Edition : Dareios & Pearson, France, 2007.
- KHALDI Mohamed-Ali, **Le control de gestion**, Edition : Ellipses, France, 2021.
- MELYON Gérard et RAIMBROUG Philippe, **COMPTABILITE ANALYTIQUE**, Edition : Bréal, 2004.
- POTTIER François, **Analyse des coûts**, Edition : Economica, Paris, France, 2005.
- ROBERT C Camp, **Le Benchmarking. Pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents**, Edition : Editions d'organisation, Paris, 1992.
- RONGE Yves de, **Comptabilité de gestion**, Edition : de boeck, bruxelles, 2013.
- VUILLOD Michel, SCARAMUZZA Michel, **Le système des coûts**, Edition : Foucher, Paris, France, 1983.
- VAN CAILLIE Didier, **Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion**, Université de Liège & C.E.P.E., Juillet 2005

### Articles et revues scientifiques

- ALCOUFFE Simon, MALLERET Véronique, **LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC « À LA FRANÇAISE »**, comptabilité contrôle audit, Edition : Association francophone de comptabilité, 2004.
- BENDAOU Hamid Bachir, **La comptabilité par activité (méthode ABC)**, Académie de Versailles.
- BELHADJ Hamza, **La méthode ABC**, Academia edu.
- CARDOŞ Ildikó Réka, PETE Ştefan, **Activity-based Costing (ABC) and Activity-based-Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability.**
- DUCREAU Florence et BOUTRY Michel, **HIERARCHIE DES COUTS ET COUT COMPLET**, Université NANCY 2, Nancy, France.
- HM Rania, **Presntation Activity-Based-Management**, Scribd, 25/05/2021, p : 4, Disponible sur : < <https://fr.scribd.com/document/509292379/PRESENTATION-ACTIVITY-BASED-MANAGEMENT> >.
- MAKHROUTE Mohamed, SIDQUI Abdelali, **L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise**, Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 3».
- SAHEL Fateh, **DE LA COMPTABILITE DES COUTS VERS LA COMPTABILITE DE GESTION : CHANGEMENT DE FOND, OU JUSTE UN CHANGEMENT D'APPELLATION ?**, REVUE NOUVELLE ECONOMIE, 04/09/2011.

### Thèses et magistères

- LACOMBE Isabelle, **Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational**, Thèse doctorat, Université Paris XII, Paris, France, 1997.
- MALLERET Véronique, **Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires**, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, Paris, France, 1993.

### Webographie

- BEATRICE Roulleau, **La méthode de coût cible ou comment anticiper les coûts**, Factorial, le 9/10/2022, Disponible sur : < <https://factorial.fr/blog/methode-cout-cible/#:~:text=Le%20co%C3%BBt%20cible%2C%20%C3%A9galeme%20appel%C3%A9,fonctions%20attendues%20par%20les%20clients%20%C2%BB> >.
- Compta online, **Méthode ABC : quelle étape pour la mise en place ?**, Publié le 03/03/2022, Modifié le 30/03/2023, Disponible sur : < <https://www.compta-online.com/methode-abc-quelles-etapes-pour-sa-mise-en-place-ao3299> >.
- **Coûts directs Caractéristiques, avantages, inconvénients et exemples**, Thpanorama, Disponible sur : < <https://www.thpanorama.com/blog/administracion-y-finanzas/costeo-directo-caractersticas-ventajas-desventajas-y-ejemplos.html> >.

- 
- **Coût marginal**, Beaboss, Disponible sur : < <https://www.beaboss.fr/Definitions-Glossaire/Cout-marginal-239952.htm> >.
  - Journal du net, **Méthode ABC : Définition, traduction**, Mis à jour le 01/02/2019, Disponible sur : < <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198773-methode-abc-definition-traduction/> >.
  - **LE BENCHMARKING (Analyse comparative) CONCEPT ET MISE EN PLACE**, Edition : 3IE, France, Mise à jour le 08/08/2003.
  - **Le management à base d'activité**, Mise à jour le 27/05/2018, Disponible sur : < [https://www.tifawt.com/management/le-management-a-base-activites-abm/#La\\_demarche\\_de\\_la\\_methode\\_de\\_management\\_a\\_base\\_dactivites](https://www.tifawt.com/management/le-management-a-base-activites-abm/#La_demarche_de_la_methode_de_management_a_base_dactivites) >.
  - Martin James R, **Activity Based Management Models**, Management And Accounting Web, Disponible sur : < <https://maaw.info/ABMModels.htm> >.
  - **Méthode ABC : quelles étapes pour sa mise en place ?**, Disponible sur : <<https://www.compta-online.com/methode-abc-queelles-etapes-pour-sa-mise-en-place-ao3299>>.
  - **Méthodologie ABC/ABM et approche PROCESSUS**, Tout pour manager, Disponible sur : < <https://www.toutpourmanager.com/methodologie-abc-abm-approche-processus/> >.
  - ROY-GOBEIL Frédéric, **Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?**, T2inc, Le 07/09/2019, Disponible sur : < <https://t2inc.ca/fr/blog/quest-ce-que-comptabilite-analytique> >.

# **Annexes**

### Annexe N 01 : Recette du produit INTENSE

Code PF	PF	code article	Article	Somme de Quantité/cs
PFBS16K00020	INTENSE	AAAC05K00001	ACIDE CITRIQUEMONOHYDRATE	2.49643E-05
PFBS16K00020	INTENSE	AAAC05K00010	BICARBONATE ACIDE D'AMMONIUM(E503)	0.012149354
PFBS16K00020	INTENSE	AAAC05K00011	BICARBONATE ACIDE DE SODIUM	0.006017164
PFBS16K00020	INTENSE	AAAR04K00003	AROME BEURRE	0.001673388
PFBS16K00020	INTENSE	AAAR04K00005	AROME NOISETTE	0.000156788
PFBS16K00020	INTENSE	AACN05K00002	METABISULFITE DE SODIUM (E223)	0
PFBS16K00020	INTENSE	AAEM03K00007	LECITHINE DE SOJA	0.004787733
PFBS16K00020	INTENSE	AAEM05K00008	PYROPHOSPHATE ACIDE DE SODIUM(SAPP 40)	0.006689652
PFBS16K00020	INTENSE	AAEP05K00009	AMIDON	0
PFBS16K00020	INTENSE	ACEE25K00044	CAISSE PALMITO CHOCOLAT X4	1.04
PFBS16K00020	INTENSE	ACEE29K00010	SCOTCH GM	0.00101
PFBS16K00020	INTENSE	ACET24K00001	FILM ETIRABLE MANUEL 500	0.001811429
PFBS16K00020	INTENSE	MPCA05K00001	CACAO NATUREL	0.013560296
PFBS16K00020	INTENSE	MPCA05K00009	CACAO ALCALINISE	0
PFBS16K00020	INTENSE	MPEN05K00002	FARINE PANIFIABLE	1.001432836
PFBS16K00020	INTENSE	MPGV25K00003	GRAISSE VEGETALE 38/40	0.205742777
PFBS16K00020	INTENSE	MPGV25K00015	L'HUILE DE SOJA	0
PFBS16K00020	INTENSE	MPPL05K00004	LACTOSERUM	0
PFBS16K00020	INTENSE	MPPL05K00010	POUDRE DE LAIT 26%	0.002412059
PFBS16K00020	INTENSE	MPPN00K00008	EAU	0.128767328
PFBS16K00020	INTENSE	MPPN05K00005	SEL	0.004022731
PFBS16K00020	INTENSE	MPPN05K00006	SUCRE	0.441248085

## Annexe 02 : Fiche des charges indirectes de l'entreprise BIBILA

OVERHEADS DETAILS - TOTAL			
2023 REAL DZD		Budget	
VOLUMES PROD T		1,226.89	
Charge	%	DZD BDG	D
<b>TOTAL(hors transport sur vente)</b>	<b>16.9%</b>	<b>25,248,336</b>	
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>17.90%</b>	<b>26,519,676</b>	
Amendes et pénalités		-	
Analyses externes	0.02%	82,500.00	
Assurances	0.01%	136,621.12	
Cuisine	0.00%	5,000.00	
Carburant et lubrifiants	0.05%	50,000.00	
Consommable maintenance	0.67%	300,000.00	
Consommable production	0.27%	360,000.00	
Consommable qualité		3,000.00	
Amortissement	2.61%	4,798,381.47	
Eau	0.03%	181,985.33	
Electricité	0.22%	691,544.24	
EPI&vêtements	0.55%	155,000.00	
Equipement Laboratoire		-	
frais bancaires	0.11%	130,000.00	
Frais de déplacement	0.10%	8,000.00	
Frais Postaux	0.00%	1,000.00	
Gaz	0.15%	424,632.43	
Honoraires		30,000.00	
Location batiments	1.18%	2,000,000.00	
Location divers		2,000.00	
Location entrepots	0.89%	-	
Location Vehicules		190,166.67	
Informatique	0.07%	40,000.00	
Maintenance externe	0.03%	50,000.00	
Maintenance vehicule	0.02%	40,000.00	
Materiel de manutention		-	
Produits chimiques		20,000.00	
Publicité		-	
R&D		-	
Salaires	8.76%	14,373,159.03	
Salaires freelance		-	
Sécurité et environnement HSE	0.36%	130,000.00	
Ecart de change		-	
Taxes		-	
Telephone et communication	0.04%	80,000.00	
Transport MP&EMB	0.07%	125,000.00	
Transport Personnel	0.40%	462,000.00	
Transport produits non conform		13,000.00	0.01
Formation		150,346.10	0.12
Aménagement+Entretien Non Immo	0.18%	-	-
Bureautique	0.06%	15,000.00	0.01
Autres charge exceptionnel		200,000.00	0.16

## Annexe 03 : Fiche du coût de produit INTENSE

## FICHE DETERMINATION PRIX DE VENTE PRODUIT

PFBS16K00 INTENSE

LOCAL

## Production :

Caisses / équi	8,402
Nombre Jours	22
Equipes	3
en Caisse	554,532
en Kg	862,408

## Colissage :

Poids Pièce :	32.4 g
Pièce / Caisse	48 pièces
Poids Caisse :	1.56 Kg

## 1 - Cout Matière :

PATE	Article	Designation	Batch	% Batch	PU
	MPEN05K000	FARINE PANIFIABLE	450.00	64.49%	21.00
	MPPN05K000	SUCRE	100.00	14.33%	83.85
	MPGV25K000	L'HUILE DE SOJA	-	0.00%	245.85
	SFSI00K000	SUCRE INVERTI	21.00	3.01%	65.00
	AAEM03K000	LECITHINE DE SOJA	2.00	0.29%	448.30
✓	MPPN00K000	EAU	47.00	6.74%	-
✓	AAAC05K000	BICARBONATE ACIDE D'AMMONIUM(E51	5.00	0.72%	83.75
✓	AAAC05K000	BICARBONATE ACIDE DE SODIUM	2.25	0.32%	79.30
✓	AAEM05K000	PYROPHOSPHATE ACIDE DE SODIUM(SA	3.00	0.43%	509.15
✓	MPPN05K000	SEL	1.80	0.26%	20.00
✓	AACN05K000	METABISULFITE DE SODIUM (E223)	-	0.00%	291.60
✓	AAAR04K000	AROME BEURRE	0.75	0.11%	1,790.02
✓	MPPLO5K000	LACTOSERUM	-	0.00%	185.22
✓	MPGV25K000	GRAISSE VEGETALE 38/40	65.00	9.31%	220.50
✓				0.00%	-
✓				0.00%	-
✓				0.00%	-
✓				0.00%	-
✓				0.00%	-
			697.80	100.00%	
	%Evaporation	16%	586.15		
	%Déchets	2%	574.43		

FOURRAGE	Article	Designation	Batch	% Batch	PU
	MPGV25K000	GRAISSE VEGETALE 38/40	12.50	23.66%	189.02
	MPPN05K000	SUCRE	38.00	71.91%	80.50
	MPPLO5K000	POUDRE DE LAIT 26%	0.50	0.95%	609.58
	MPPLO5K000	LACTOSERUM	-	0.00%	271.17
	MPCA05K000	CACAO ALCALINISE	1.50	2.84%	468.77
	AAAR04K000	AROME NOISETTE	0.03	0.06%	1,895.20
	AAEM03K000	LECITHINE DE SOJA	0.31	0.59%	455.84
	MPCA05K000	CACAO NATUREL	-	0.00%	445.77
			52.84	100.00%	
	%Evaporation		52.84		
	%Déchets	2%	51.78		

## 2 - Cout Emballage :

Emballage	Article	Designation	Qtt / caisse	Conso	PU
	ACEP24K000	OPP PALMITO X4 CHOCOLAT	0.044	24,643	640.00
	ACEE25K000	CAISSE PALMITO CHOCOLAT X4	1.000	565,623	28.62
	ACET24K000	FILM ETIRABLE MANUEL 500	0.00	1,010	305.18
	ACEE29K000	SCOTCH GM	0.00	566	1,232.88
	%Déchets	2%			