UNIVERSITÉ D'ORAN
FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, SCIENCES
DE GESTION ET SCIENCES COMMERCIALES

Mémoire de Magistère en Sciences Commerciales
Option : Management Comptabilité Audit et Contrôle

Thème

Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Based Costing) dans une entreprise Algérienne : Cas de la société GAO ORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem

Présenté par :
M. MEBBANI Youcef

Sous la direction de :
M. REGUIEG-ISSAD Driss

Devant le jury :

Président : M. CHOUAM Bouchama, Professeur, Université d'Oran

Rapporteur : M. REGUIEG-ISSAD Driss, Maitre de conférences, Université d'Oran

Examinateur : M. BENBAYER Habib, Professeur, Université d'Oran

Examinateur : M. KOURBALI Baghdad, Maitre de conférences, Université d'Oran

Année universitaire 2007 - 2008

S O M M A I R E

Première partie

Chapitre 01

Approche critique de la comptabilité analytique

	Introduction	1
1.	Système d'information de gestion	4
1.1.	Le concept d'information	4
1.2.	Système d'information et système de pilotage	6
1.2.1.	L'information de base destinée à l'analyse	6
1.2.2.	L'information destinée au pilotage	7
1.3.	Système d'information comptable	7
1.3.1.	Les caractéristiques et les finalités de l'information comptable	10
2.	La comptabilité de gestion, définitions	12
2.1.	Définitions	12
2.2.	Fonction de la comptabilité de gestion	14
2.3.	Coût de revient, définition et usage	15
2.3.1.	Objet de marge	15
2.3.2.	Coût de revient	16
2.3.3.	Les usages des couts de revient	16
2.3.3.1.	Les obligations externes	16
2.3.3.2.	L'analyse et pilotage stratégique	18
2.1.	Évolution de la comptabilité de gestion	19
3.	Les insuffisances des comptabilités analytiques classiques	22
3.1.	Insuffisances structurelles	23
3.2.	Insuffisances des approches	25
3.2.1.	La méthode des coûts complets	25
3.2.2.	La méthode du *direct costing*	26
3.3.	Les subventions croisées	28
3.4.	Négligence de l'interdépendance des activités	29
4.	Rappel des principes et fondements de la méthode des centres d'analyse.	30
4.1.	Fondements	30
4.2.	Objectifs	31
4.3.	La notion du centre d'analyse	31
4.4.	La notion de l'unité d'œuvre	32
4.5.	Les apports et les limites de la méthode	32

5.	Les alternatives de calcul des coûts	34
5.1.	Les méthodes des apports constants ou d'équivalences	34
5.1.1.	La méthode des équivalences	34
5.1.2.	La méthode des points	34
5.1.3.	La méthode des nombres caractéristiques	35
5.2.	La méthode GP	35
5.3.	La méthode UVA	36
6.	La chaîne de valeur	38
6.1.	Le business system	38
6.2.	La chaîne de valeur	39
6.2.1.	La chaîne de valeur interne	42

Chapitre 02

La méthode ABC (Activity Based Costing)

1.	La comptabilité à base d'activités	44
1.1.	Les origines	45
1.2.	Le cadre d'élaboration ; le programme du CAM-I	45
1.3.	La gestion par les activités	46
1.4.	Activités *versus* responsabilités	47
1.5.	Les usages de la comptabilité à base d'activité	48
1.6.	Les principes de base	49
2.	Les activités et les processus	54
2.1.	Les activités	54
2.2.	Les processus	55
2.3.	Les ressources	59
2.4.	Pourquoi les activités et les processus ?	59
2.4.1.	L'activité concept universel	59
2.4.2.	Robustesse de l'activité par rapport à l'organisation	60
2.4.3.	L'activité support de la mesure de coût et de performance	60
2.4.4.	L'activité base du diagnostique et de pilotage	61
2.4.5.	Les processus, base de coordination et de planification	61
2.5.	Description de l'activité	62
2.5.1.	Caractéristiques de l'activité	62
2.6.	Catégories des activités	63
2.6.1.	Classification par nature	63
2.6.1.1.	Les activités de conception	63
2.6.1.2.	Les activités de réalisation	64
2.6.1.3.	Les activités de maintenance	64

2.6.2.	Classification selon positionnement dans l'allocation	65
2.6.2.1.	Les activités primaires	65
2.6.2.2.	Les activités secondaires	65
3.	Unités d'œuvres / Inducteurs de coût	67
3.1.	Inducteur de coûts, unité d'œuvre et inducteur d'activité	68
3.2.	Pourquoi une unité d'œuvre ?	70
3.3.	Choix des unités d'œuvres	70
3.3.1.	L'unité d'œuvre ; reflet de la productivité de l'activité.	71
3.3.2.	L'unité d'œuvre ; indice d'une priorité stratégique	72
4.	Le calcul des coûts	74
4.1.	Le coût des entités	74
4.1.1.	L'amélioration de l'information	75
4.1.2.	Le recours aux clés de répartition	76
4.1.3.	Renoncer à imputer les charges	76
4.2.	Le coût des activités	76
4.2.1.	Le coût du processus	78
4.2.2.	Le coût unitaire des activités	78
4.2.3.	La gestion des coûts des activités	79
4.2.3.1.	Réduction du coût de l'activité	80
4.3.	Le coût des produits ou autres consommateurs d'activités	81
5.	Mise en œuvre de la méthode ABC	83
5.1.	Les facteurs de succès	83
5.1.1.	Distinction entre activités effectives et activités projetées	84
5.1.2.	Des objectifs clairs et sans ambigüité	84
5.1.3.	Un projet collectif	85
5.1.4.	Recenser et capitaliser l'information disponible	85
5.2.	La conduite du projet ; les étapes	86
5.2.1.	L'analyse exhaustive	86
5.2.1.1.	Les méthodes d'analyse	87
5.2.1.2.	Collecte d'informations et modélisation	88
5.2.1.3.	Identifier l'activité	89
5.2.2.	La sélection et validation des activités	91
5.2.2.1.	Identifier les attributs de chaque activité	92
6.	La méthode ABC et la méthode des sections	93
6.1.	Les parentés et les différences	93
6.2.	Le mode de calcul	94
6.3.	Les innovations de l'ABC	94
7.	Les critiques de la méthode ABC	96

7.1.	La complexité du modèle	96
7.2.	Une actualisation délicate	97
7.3.	Des erreurs dans l'évaluation des coûts	97

Deuxième partie

Chapitre 03

Mise en œuvre de la méthode ABC ; Cas de l'UAB Mostaganem

	Introduction (objectifs)	101
1	Le choix de l'entreprise	103
2	Présentation de l'entreprise	106
3	Aperçu de la comptabilité analytique de l'entreprise	107
4	Les étapes de mise en place de la méthode ABC	109
4.1.	L'analyse exhaustive des activités	109
4.1.1.	Première démarche : la méthode organisationnelle	109
4.1.2.	Deuxième démarche : la méthode fondée sur les processus	111
4.1.3.	Troisième démarche : la méthode fonctionnelle	112
4.2.	Validation des activités	113
4.3.	Mise en forme des activités	114
4.4.	Les regroupements d'activités	116
4.4.1.	Premier regroupement ; le regroupement par centre de responsabilité	116
4.4.2.	Deuxième regroupement ; le regroupement des activités du même centre	118
4.4.3.	Troisième regroupement ; le regroupement selon les inducteurs de coûts	120
4.5.	Le choix des inducteurs	122
5	Le calcul des coûts	126
5.1.	Choix de procédure et d'objet de coût	126
5.1.1.	Les produits	126
5.1.2.	La procédure de calcul	126
5.2.	Le coût des inducteurs	127
5.2.1.	Déterminer le nombre d'inducteur	127
5.2.2.	Calcul du coût des inducteurs	128
5.3.	Le coût horaire des activités de production	130
5.4.	Le coût matière	132
5.5.	Le coût de revient	133
	Conclusion	142
	Annexes	145
	Bibliographie, mots clés	169

Premier chapitre

Approche critique

De la comptabilité analytique

Introduction

La connaissance des coûts est utile pour répondre à des questions variée doit être la relation entre le prix de vente et le coût d'un produit ou d'un service ? Le prix de marché permet-il de réaliser un bénéfice ? Dans quelle mesure les pratiques en matière de répartition des charges reflètent-elles la réalité de la consommation des ressources par les différentes lignes de produits ? Le sentiment que trop de systèmes comptables donnent des informations erronées, repose en partie sur la constatation des mutations de l'environnement industriel. Les méthodes de calculs des coûts traditionnelles étaient adaptées à une organisation des processus de travail obéissait à une logique Taylorienne. L'impératif premier pour l'entreprise était celui de la productivité. Depuis lors les évolutions et les bouleversements qu'a connus l'environnement de l'entreprise ont dictés de nouveaux impératifs. L'entreprise doit au delà de la productivité savoir rester flexible et réactive, pouvoir gérer des produits de plus en plus complexes et variés, elle doit aussi se plier à des contraintes de qualité autrement plus élevés. Les outils de calcul des coûts devenaient inadaptés ou du moins insuffisants. Quand il devient nécessaire d'améliorer l'information sur le coût pour qu'elle apparaisse plus pertinente, la *comptabilité à base d'activités* peut constituer une réponse appropriée.

Sans aucun doute, l'évolution la plus importante de ces vingt dernières années est la comptabilité à base d'activités connue également sous le nom de la méthode ABC ou plus simplement sous l'acronyme ABC (Activity Based Costing). Depuis son lancement au États-Unis au début des années 80 par les ouvrages de Thomas Johnson et Robert Kaplan[1], de Callie Berliner et James Brimson[2], elle connait actuellement un engouement croissant à travers le monde, adoptée initialement par les grandes sociétés (General

[1] Thomas Johnson et Robert Kaplan, *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

[2] Callie Berliner et James Brimson, *Cost management for today's advanced manufacturing, The CAM-I conceptual design,* Harvard Business School Press, Boston.

Electric, Hewlett-Packard…), elle a fini par séduire les PME en s'adaptant à tous les secteurs d'activité.

L'originalité essentielle de la méthode ABC réside dans son postulat fondamental : *les produits consomment des activités et les activités consomment des ressources.* L'introduction du concept clé d'activité entre les produits et les ressources permet aussi une répartition plus pertinente des charges indirectes entre les objets de coût. L'intérêt de l'ABC tient plus à la nouvelle représentation qu'elle donne en termes d'activités qu'à la précision qu'elle offre dans le calcul des coûts. La méthode ABC ouvre des perspectives de gestion transversale par les processus, d'où l'apparition de l'ABM (Activity Based Management) : le management par activités appelé aussi gestion par activités, mais cela est une autre affaire, nous espérons la traiter dans de prochaines recherches.

Hypothèses et problématique

La consultation préalable d'ouvrages et de la littérature de manière générale autour du thème de la gestion par activités nous a permis de percevoir l'ancrage de certaines idées de plus en plus soutenues et étayées par des cas d'applications abouties, mais aussi, a suscité des questionnements tant du côté théorique que pratique.

I. Le succès de la méthode ABC dans certaines entreprises porte à croire qu'elle pourrait être la solution miracle tant attendue pour éliminer ou du moins réduire les arbitrages relatifs aux allocations des charges indirectes.

II. les partisans de l'ABC soutiennent l'idée que cette démarche est une révolution, une page nouvelle de la comptabilité de gestion et non une simple évolution d'anciennes méthodes, la méthode des sections homogènes en l'occurrence.

III. Par ailleurs, les antagonistes quant à eux, reprochent à cette méthode les difficultés de mise en place, la lourdeur du système engendré et le coût prohibitif de l'opération pour les PME.

Nous essayerons dans ce travail d'apporter tous les éclaircissements possibles à ces hypothèses et de répondre aux multiples interrogations qui se posent et que nous avons capitalisées dans les points suivants :

1. Y a-t-il vraiment une insuffisance de la comptabilité analytique classique au niveau de nos entreprises en particulier celle qui à fait l'objet de nos tests ?
2. La méthode ABC, apporte-t-elle réellement des éléments nouveaux jusque là inconnus ? et quel est le degré de pertinence de ces éléments pour la prise de décision opérationnelle et stratégique ?
3. Est-il judicieux de mettre en place une comptabilité à base d'activité dans une entreprise sans qu'il y ait un réel besoin pour la gestion ?

Notre travail est composé de deux parties, la première, en deux chapitres, aborde l'aspect théorique de notre recherche, elle sera suivi de la deuxième partie qui englobe son côté empirique.

La méthodologie de travail basée essentiellement sur l'analyse monographique, nous conduit naturellement à commencer cette recherche par l'étude de la comptabilité analytique dite classique (chapitre 1), de relater les insuffisances par rapport aux changements du contexte de l'entreprise tant externe qu'interne. Ensuite nous évoquerons dans le même chapitre les différentes alternatives pour pallier aux insuffisances du système de coût et aussi les premières réflexions qui serviront de tremplin à l'émergence d'une démarche nouvelle basée sur les activités.

Le deuxième chapitre sera consacré à la méthode ABC proprement dite, nous évoquerons les origines et les principes de base mais surtout nous essayerons d'analyser le concept clé de la méthode à savoir l'*activité*. Les autres notions liées au concept d'activité seront également traitées notamment, les processus, les inducteurs de coût, les ressources…. La deuxième phase de l'analyse de l'ABC sera la description des étapes essentielles de la mise en œuvre de la méthode au sein d'une organisation.

La deuxième partie qui contient le troisième chapitre, correspond au côté pratique de notre recherche. En veillant scrupuleusement au respect des procédures et aux règles de la profession, nous essayerons de tester cette méthode au niveau d'une entreprise de production en l'occurrence l'Unité d'Aliment de Bétail de Mostaganem. Le calcul des coûts de revient sera une des applications qui nous intéressera dans notre projet et ce afin de confronter les coûts issus de cette méthode avec ceux des méthodes classiques.

1. Système d'information de gestion

Les systèmes d'information de gestion, tels que la comptabilité générale ou la comptabilité analytique, n'ont d'intérêt que s'ils permettent de déboucher sur l'action. Sinon, ils représentent un gaspillage de temps, de compétences et d'argent. Mais cela ne signifie pas qu'ils constituent effectivement les instruments directs de l'action.

Il n'y a pas d'outils informationnels universels et tout-puissants, images chiffrées de la performance, permettant d'avoir à la fois :

- une description fidèle, précise et quantifiée des phénomènes.
- un diagnostic sur leurs causes qui, en même temps, dicterait clairement les actions à mener.

Attendre de tels outils serait une illusion, celle de la « gestion automatique » où tout effort de compréhension et de diagnostic se trouverait « encapsulé », prédigéré, dans les systèmes d'information de gestion.

1.1. Le concept d'information :

De manière générale, l'information est définie comme un signal susceptible de modifier le comportement de celui qui le réceptionne. Sur le plan théorique, et selon la déclinaison donnée par W. Weaver le concept d'information est classiquement analysé selon trois dimensions[1].

À cet égard, les théories de l'information et de la décision ont contribué à éclaircir, en leur temps, ces différents aspects de l'information en explicitant :

[1] W. Weaver et C. Shannon (1949) ont insisté sur la portée explicative de la théorie et donné à leur ouvrage le titre de *Théorie mathématique de la communication*. Toutefois, ils ont fort bien vu la nature du rapport entre information et communication. La théorie de la communication, selon Weaver, a trois niveaux :

- un « niveau A », où se pose le problème technique : avec quelle précision les symboles de communication peuvent-ils être transmis ?
- un « niveau B », où se pose le problème sémantique : avec quelle fidélité les symboles transmis véhiculent-ils la signification voulue ?
- un « niveau C », où se pose le problème d'efficacité : avec quelle efficacité le sens reçu affecte-t-il la conduite du récepteur dans le sens voulu ?

— d'une part, les mécanismes de transmission des messages avec les différentes opérations de codage à l'émission, et de décodage à la réception (figure 1.1.1) ;

— d'autre part, la décomposition du processus décisionnel à partir de l'obtention d'une information.

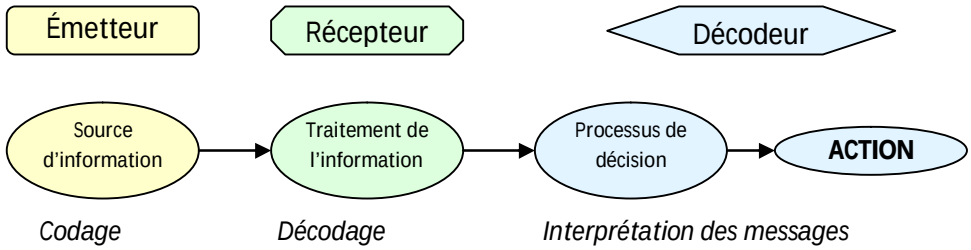


Figure 1.1.1 – Mécanisme de transmission[1]

Au-delà des aspects techniques, on voit bien que la problématique principale de la communication tient à la signification des messages et à leur capacité à permettre une prise de décision éclairée et une action adaptée. Une première difficulté va donc consister à émettre le signal adéquat, au moment opportun, à l'égard du destinataire approprié en évitant, en outre, toutes manipulations des données par l'émetteur. À la réception, pourront également se poser des problèmes quant à l'interprétation des messages transmis en raison des différents filtres déformants et, notamment, de la subjectivité du destinataire final de l'information. C'est pour cette raison que les informations devront être correctement formatées et ordonnées avant d'être diffusées de sorte qu'elles puissent répondre précisément aux besoins du destinataire.

En ce sens, les principales caractéristiques de l'information (fréquence, délai, niveau de détail, etc.) devront être adaptées au profil du destinataire et au niveau visé (opérationnel ou hiérarchique), dans le cadre du protocole de communication.

[1] Source : TORT. É, *Organisation et management des systèmes comptables.* DUNOD, Paris, 2003, p27

En définitive, on retiendra que l'information est une valeur immatérielle qui s'apparente à un signal. Au niveau de son émission et de sa réception, certains facteurs sont susceptibles de la perturber et d'en modifier son contenu et sa signification. Peuvent être en cause des facteurs techniques comme des éléments plus subjectifs liés au destinataire comme à l'émetteur

1.2. Système d'information et système de pilotage :

P. Lorino[1] distingue l'information à l'intérieur de l'entreprise en deux catégorie ; l'**information de pilotage**, directement destinée à conduire l'action, et l'**information de gestion de base**, infrastructure informationnelle de l'entreprise, fournie par des systèmes lourds et permanents tels que la comptabilité et autres sources de l'information de pilotage.

1.2.1. L'information de base destinée à l'analyse

En fait, les qualités exigées d'un système d'information de base, d'une part, et d'un système de pilotage, d'autre part, sont souvent opposées. L'information de base destinée à l'analyse doit coller d'aussi près que possible aux modes de fonctionnement réels, pour limiter les jugements a priori qui peuvent conduire à ignorer des enjeux potentiellement décisifs et induire des diagnostics erronés. Elle doit donc être relativement complète (exhaustivité) et livrer beaucoup de données « brutes ». Les systèmes de base sont donc souvent lourds et complexes. Ils doivent avoir une bonne stabilité dans le temps, afin de pouvoir effectuer des comparaisons d'une période à l'autre.

Les systèmes de base les plus courants sont les systèmes comptables (comptabilité financière et comptabilité de gestion), le système d'information sur la qualité, le système de gestion industriel et logistique (flux) pour les quantités, les systèmes de gestion techniques (bases de données techniques sur les produits et les processus), le système de gestion commerciale (bases clients, produits, territoires, ventes par périodes...) et le système de gestion des ressources humaines (effectifs, classifications, salaires, compétences...)

[1] P. Lorino, *Méthode et pratiques de la performance*, 3e édition, éditions d'Organisation, Paris 2003.

1.2.2. L'information destinée au pilotage

À l'inverse, un système de pilotage (conduite directe de l'action) doit répondre à un certain nombre de conditions qu'un système de base ne remplit généralement pas.

- Il doit être **simple,** facile à manier et facile à modifier. Il doit donc être constitué d'un nombre limité d'objectifs et d'indicateurs. Cela exige qu'il soit **sélectif,** ne vise pas à l'exhaustivité et repose sur des choix guidés par la stratégie.

- Il doit être **clair,** constitué d'indicateurs compréhensibles par les personnes concernées. Ce qui n'est pas le cas de données « brutes », issues des systèmes de base.

- Il doit être **structuré** pour être interprétable, et éviter ainsi la confusion des différents indicateurs qui peuvent fournir des messages contradictoires. Il faut donc parfois les assortir de règles de priorité.

1.3. Système d'information comptable :

Le système comptable s'inscrit naturellement dans l'ensemble organisé des systèmes de l'entreprise. Il est considéré comme étant l'un des plus importants parmi les systèmes d'information quantitative dans presque toutes les organisations. Comme tout système d'information, il a pour fonction essentielle de traiter les données entrantes en les transformant et en les communiquant à son environnement. Cela dit, le système comptable présente trois caractéristiques qui en font sa spécificité :

- **Un système double de comptabilité générale et analytique :** L'organisation du système de comptabilité générale est donnée expressément par le plan comptable qui fixe un plan de comptes, précisant modes d'affectation des enregistrements et des supports comptables permettant de regrouper l'ensemble des écritures d'une période.

  «*la comptabilité est un système d'organisation financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture*» (PCG1999).

En ce qui concerne le système de comptabilité analytique, le plan comptable ne prévoit aucune prescription particulière qu'elle soit obligatoire ou facultative laissant le libre choix aux entreprises. En conséquence, le système de comptabilité analytique d'exploitation sera organisé en fonction des objectifs internes et des spécificités de l'entreprise

- **L'informatisation croissante des systèmes comptables** : Le système comptable est doté d'une structure par nature informatisée. En effet, le caractère répétitif de certaines opérations et le volume d'information sont particulièrement favorables à l'automatisation des différentes chaînes de traitement. De plus, la recherche constante de gains de productivité, de fiabilité et de précision justifie le recours, de plus en plus, massif à l'informatisation du système comptable. Celle-ci offre, en effet, des avantages incontestables :

    - rapidité de traitement et de mise à disposition de l'information par une gestion en temps réel des données primaires ;

    - fiabilité de conservation et d'obtention des données en raison des normes de sécurité et des contrôles automatisés relatifs aux accès, aux sauvegardes et à la détection des éventuelles anomalies ;

    - précision accrue des données du fait des capacités élevées de traitement permettant une minimisation des risques d'erreur et une variété d'analyses à partir d'éléments multiples.

En ce sens, l'introduction des **nouvelles technologies de traitement** (gestionnaire de base de données notamment) et d'échange de données (système client-serveur, EDI, etc.) a fortement participé au développement de ce mouvement. Cela dit, le degré d'informatisation des systèmes comptables dépendra foncièrement des modes d'organisation interne et des contraintes de l'environnement.

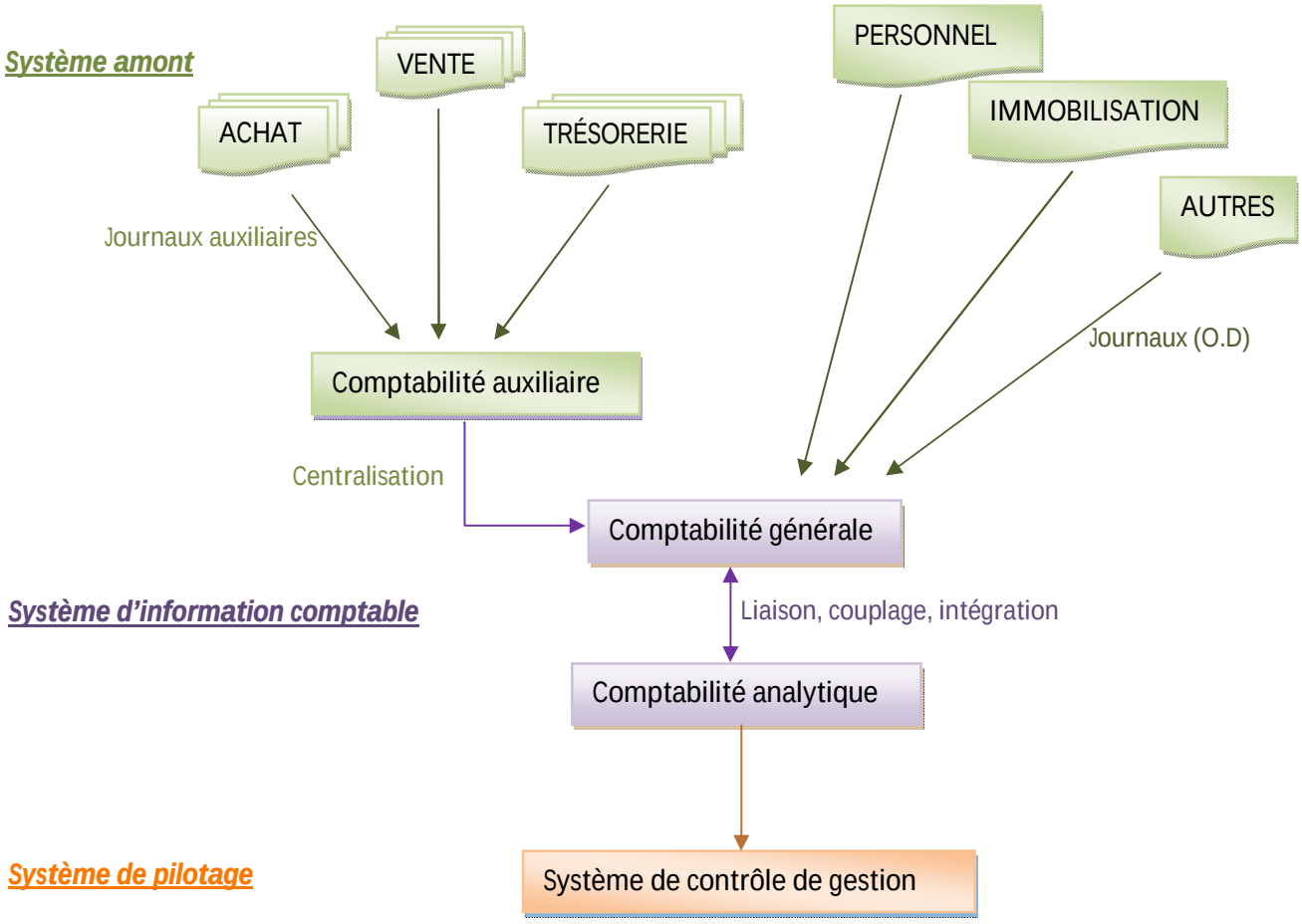


Figure 1.1.2 – Exemple de fonctionnement automatisé du système comptable[1]

Les comptes permettent de classer les différentes transactions économiques et financières de l'entreprise, en fonction de leur nature et selon le principe de la partie double.
Les journaux (généraux et auxiliaires) répertorient chronologiquement les enregistrements comptables des dites opérations.
Ces mêmes journaux sont, périodiquement, centralisés dans un grand livre regroupant l'ensemble des comptes ainsi mouvementés.
En fin de période, les documents de synthèse (bilan, compte de résultat et annexe) sont établis conformément à la législation en vigueur, de sorte qu'ils retranscrivent fidèlement la situation patrimoniale et les résultats de l'activité de l'entreprise.

[1] [1] Source : TORT. É, *Organisation et management des systèmes comptables.* DUNOD, Paris, 2003, p32

- **L'organisation normalisée du système de comptabilité générale :** Dans sa dimension financière, le système comptable est soumis à un ensemble de règles qui en font un système fortement normalisé. Tout d'abord, on trouve les sources réglementaires constituées par le plan comptable et le code de commerce qui définissent, en particulier, les principes fondamentaux de présentation et d'évaluation des comptes. Ce cadre réglementaire vise à rechercher prioritairement l'image fidèle pour rendre compte de la situation économique réelle de l'entreprise. À cela, s'ajoutent l'influence internationale dans le cadre de la normalisation et de l'harmonisation comptable selon des normes tel que les normes IAS/IFRS.

  Qu'il s'agisse des règles d'évaluation (principes) ou de présentation (documents de synthèse), il apparaît clairement que le système de comptabilité générale est fortement réglementé de manière à pouvoir répondre aux besoins d'information externe. Sur un plan interne, il va de soi que les entreprises tendent à développer des systèmes d'information de gestion complémentaires mieux adaptés aux impératifs de gestion et de pilotage de l'entreprise.

1.3.1. Les caractéristiques et les finalités de l'information comptable

Suivant la finalité de l'information comptable, les caractéristiques exigées sont foncièrement différentes. Le premier cas (externe) s'inscrit dans un cadre plus réglementaire de diffusion de l'information auprès du public, et en particulier des actionnaires et de l'administration. Dans le second cas (interne), il s'agit plutôt de permettre et de favoriser la mesure de la performance interne, le contrôle de gestion et la politique générale de l'entreprise (tableau 1.1.1).

Tableau 1.1.1 – Les principales caractéristiques de l'information comptable[1]

Finalité	Externe	Interne
Usage	Analyse financière et patrimoniale	Analyse de gestion
Qualité	Expression chiffrée du patrimoine, de l'activité et des résultats de l'entreprise selon les principes de sincérité, de régularité et d'image fidèle.	Traduction la plus représentative possible de la réalité économique par un degré élevé de pertinence.
Nature des données	Essentiellement quantitatives (sous forme de données chiffrées), historiques et synthétiques.	De nature très variée (quantitative, qualitative, etc.), à la fois historiques et prévisionnelles (budget) comme synthétiques et détaillées (analytique).
Diffusion	Information réglementée à diffusion importante (actionnaires, partenaires extérieurs, etc.) accessible à un large public.	Information de gestion voir stratégique réservée à l'usage interne et diffusée sélectivement auprès des opérationnels, de la direction, des salariés suivant les cas.
Normalisation	Cadre réglementaire très marqué comprenant un plan de comptes codifié, des principes et des normes comptables.	Pas de référentiel spécifique, libre choix laissé à l'entreprise en matière de normalisation interne.
Comparabilité	Comparabilité temporelle assurée par le principe de la permanence des méthodes. Comparabilité interentreprises délicate en raison de la diversité des référentiels de normes comptables (US Gaap, IAS/IFRS).	Comparable d'une année sur l'autre (temps), et d'une entreprise à une autre (espace) au sein du même groupe.
Fréquence	Essentiellement fréquence annuelle et semestrielle dans des délais réglementaires.	Fréquence au minimum mensuelle dans des délais courts

[1] [1] Source : TORT. É, *Organisation et management des systèmes comptables.* DUNOD, Paris, 2003, p88

2. La comptabilité de gestion

Notre travail, comme nous l'avons précisé dans le point précédent, consiste à mettre en évidence la pertinence de la comptabilité à base d'activité comme étant une alternative sérieuse aux insuffisances de la comptabilité analytique classique. Afin d'y parvenir, nous allons préalablement traiter la comptabilité de gestion de manière ''classique'' autrement dis, nous citerons quelques définitions, objectifs, fonctions ainsi que la façon dont cette comptabilité était amenée à évoluer pour répondre aux multiples besoins des managers.

2.1. Définitions ;

Il faut croire que la comptabilité de gestion est difficile à définir, puisque l'énumération de ses objectifs ou des usages des informations qu'elle produit est préférée à une approche plus conceptuelle. Pourtant, un document du Conseil National de la Comptabilité (CNC) tente l'exercice en 1996 :

« La comptabilité de gestion est destinée en premier aux besoins de l'entreprise ; elle est une partie de son système d'information, elle fournit une *modélisation*[1] économique de l'entreprise afin de satisfaire des objectifs de mesure de performance et d'aide à la prise de décision, elle est formée de plusieurs composantes :

- **Un processus de mesure des performances** fournissant des comptes rendus de mesure selon des spécifications (qualité, délais, périodicité, méthode de calcul...) suffisamment précises et permanentes dans le temps pour permettre une appréciation des performances des entités opérationnelles de l'entreprise (centres de responsabilité, lignes de produits, segments d'activité...). Ce processus assure une cohérence des mesures entre les entités opérationnelles et l'ensemble de l'entreprise, afin de permettre une appréciation des contributions de chaque entité à l'ensemble de l'entreprise.

[1] Établissement de modèles, notamment des modèles utilisés en recherche opérationnelle et en économie. Un modèle fait référence à un ensemble d'hypothèses issues d'une théorie. En économie, ces hypothèses sont souvent de type mathématique. Le but recherché est alors de déduire, à partir de ces hypothèses, un certain nombre de résultats, qui pourront être utilisés, dans une perspective normative.

— **Des méthodes d'aide à la prise de décision** opérant soit de façon moins programmée selon des besoins particuliers du moment, soit de façon plus spécialisée selon l'entité opérationnelle, sans forcément nécessiter une cohérence systématique au niveau de l'ensemble de l'entreprise»

La comptabilité de gestion doit montrer comment l'entreprise alloue et consomme ses ressources, donc analyser les coûts (un coût étant une consommation de ressources)

Tous ces textes soulignent le rôle majeur de la comptabilité de gestion : produire des informations qui permettent de *modéliser la relation entre les ressources mobilisées et consommées, et les résultats obtenus en contrepartie,* à la fois dans une optique prévisionnelle pour aider les décideurs, et dans une optique rétrospective pour mesurer des performances.

La comptabilité de gestion doit son appellation à ces deux notions clés : *aider à comprendre l'avenir, aider à influencer les comportements.*

Afin d'aider à comprendre l'avenir, la comptabilité de gestion est construite pour identifier les liens entre les finalités poursuivies et les ressources engagées pour cela. Elle aide à connaître les coûts: pour quoi les engage-t-on ? Quelles lois économiques suivent-ils ? Et cette connaissance accumulée permet aussi de s'en servir pour orienter les actions de ceux qui jouent un rôle dans l'atteinte des objectifs. C'est pourquoi on peut proposer la définition suivante :

« La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies. »[1]

De cette définition nous pouvons en déduire les objectifs essentiels de la comptabilité de gestion à savoir :

— Un outil de connaissance des coûts.

— Un instrument d'orientation des comportements.

[1] H. Bouquin, *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris 2004.

La connaissance des coûts passe par une modélisation pertinente de l'organisation ; il s'agit en effet, non pas simplement de calculer des coûts, mais d'abord de trouver une bonne représentation du fonctionnement de l'organisation permettant de comprendre comment se fabriquent les coûts. La mesure et la gestion des coûts gagnent ainsi en pertinence et en efficacité.

La comptabilité de gestion n'est pas une simple comptabilité des coûts c'est-à-dire une comptabilité des chiffres, une technique de calcul, elle est foncièrement un instrument qui cherche à influencer les comportements des managers afin de leur permettre de prendre de bonnes décisions dans différents domaines, ayant des effets sur les ressources et les coûts de l'organisation.

2.2. Fonction de la comptabilité de gestion

La comptabilité exerce une influence sur la planification, le contrôle et la prise de décision. Elle exerce trois fonctions importantes :

- **le traitement des données** qui comprend la collecte et la conservation des données nécessaires à la communication de résultats fiables à tous les niveaux de la hiérarchie.

- **L'alerte** consiste à signaler les opportunités et les problèmes qui doivent retenir l'attention des responsables (signaler les marchés en croissance rapide sur lesquels l'entreprise n'aurait pas assez investi, signaler les produits dont le taux de défauts ou de retour des clients excède les prévisions). L'alerte s'intéresse à toutes les occasions d'augmenter la valeur de l'organisation, elle ne se contente pas de surveiller les occasions de diminuer les coûts.

- **La simulation** permet une analyse comparative de scénarios qui identifie les meilleures solutions pour réaliser les objectifs de l'organisation (comparaison en termes d'avantages financiers de l'investissement par l'acquisition ou du crédit bail).

Les professionnels de la comptabilité chargés du traitement des données dressent des états et rendent compte des résultats à tous les niveaux de la hiérarchie. Ils sont responsables de la fiabilité de l'information qu'ils communiquent. Cette fonction comporte souvent le traitement de nombreuses données élémentaires (des millions de données dans certains cas). Ce volume important de tâches et de traitements est balisé par des procédures qui doivent impérativement être maîtrisées par ceux qui manipulent les données et exécutées aussi parfaitement que possible.

L'importance de ces fonctions est telle que de nombreuses organisations emploient actuellement des comptables qui s'occupent uniquement des fonctions d'*alerte* ou de la *simulation*. Des titres variés leur sont donnés : « Comptabilité analytique et reporting », « Planification et analyse », « Analyse et assistance technique à la production ».

2.3. Coût de revient, définition et usage ;

La notion de *coût de revient* est généralement utilisée à propos des *objets de marge.* Comme nous allons le voir, nous citerons quelques définitions et s'interroger sur les raisons du calcul et du suivi des coûts de revient.

Quelques définitions

2.3.1. Objet de marge :

L'objet de marge est un objet de gestion simultanément porteur de valeur (vecteur de revenu) et de coût (consommateur direct ou indirect de ressources). Exemples :

- *Les produits* ou toutes les formes de *segmentation de l'offre* de l'entreprise (services, projets), qui se produisent à un certain coût et se vendent à un certain prix,
- *Les clients* ou toutes les formes de *segmentation de la demande* (marchés géographiques ou sectoriels, canaux de distribution), dont la satisfaction absorbe certaines masses de ressources et qui sont en retour sources de revenus.

Puisqu'ils sont simultanément porteurs de revenus et de coûts, ces objets peuvent servir de base à un calcul analytique de marges et à un pilotage par les marges. Ce sont des objets stratégiques, situés à la charnière entre les compétences de l'entreprise et les besoins du marché.

2.3.2. Coût de revient :

Un coût de revient mesure la consommation de ressources par un objet de marge (exemple : coût de revient d'un produit = consommation de ressources par le produit). Le coût de revient résulte d'un traitement souvent complexe des données comptables élémentaires, destiné à rattacher les charges comptables à un objet donné, par des allocations successives parfois complexes. Il s'agit donc de relier des charges, connues par centres de frais, par activités ou par natures, à des destinations particulières, qui sont :

- Soit une segmentation de l'offre (produits, projets, services),
- Soit une segmentation de la demande (marchés, clients, canaux de distribution).

Le coût de revient résulte donc d'un ensemble d'opérations effectuées sur les données de dépenses (affectations directes à l'objet de marge, imputations sur la base d'unités d'œuvre, répartitions sur la base de clés…). On calcule généralement un coût de revient pour le comparer à un prix de vente ou un revenu et calculer une marge.

2.3.3. Les usages des couts de revient :

Deux types de raisons sont souvent cités pour calculer le coût de revient des produits (ou d'autres objets de marge) :

2.3.3.1 Les obligations externes : dont les réglementations qui régissent la fiscalité, l'information des actionnaires et autres financeurs (valorisation des stocks), la concurrence (règles anti-dumping) ou les marchés publics.

Pour les usages réglementaires, le principal danger de coûts de revient imprécis ou biaises réside dans une mauvaise évaluation de l'actif circulant (stocks et en-cours), avec des effets déformants sur le résultat comptable. En effet, les coûts de revient permettent

notamment de valoriser les stocks à leurs coûts de revient réel. Or, par souci de compétitivité, les entreprises qui manipulent des flux matériels (industrie, distribution, transports), s'orienter souvent vers une stratégie de « juste à temps ». Plus elles sont performantes dans ce domaine, plus les taux de rotation de leurs stocks et en-cours sont élevés, moins l'enjeu économique lié à l'évaluation correcte des actifs circulants est important.

Exemple : Une entreprise industrielle dont la valeur de la production annuelle est estimée à 1.200.000,00 DA. En suivant une gestion des stocks « classique » elle peut se retrouver avec des stocks (matières premières et produits finis) de 1 à 3 mois d'âge voir plus. Or, si elle mène une politique de « juste à temps », ses stocks ne peuvent excédés 1 à 2 semaines d'âge. La valeur de deux mois de stocks (toutes catégories confondu) est de 200.000,00 DA, celle d'une semaine est de 23.530,00 DA. (Tableau 1.2.1)

Si l'entreprise se trompe de 15 % sur la valeur de deux mois de stock soit 17 % de la production annuelle, l'erreur commise, équivalente à 2,5 % de la production annuelle, se qui affecterait significativement le résultat de l'entreprise et peut biaiser profondément l'image de sa performance économique globale. Si, par contre, la même erreur de 15 % est commise sur une semaine de stock soit 2 % de la production annuelle, l'erreur est équivalente à 0,3 % de la valeur de la production annuelle, cela tend à devenir marginal.

Valeur de la production annuelle : 1 200 000,00

			Marge d'erreur : 15%	
	Valeur de stock	*Taux P/ prod. annuelle*	*Valeur de l'écart*	*Taux P/ prod. Annuelle*
2 mois de stock (gestion classique)	*200 000,00*	*17%*	*30 000,00*	*2,5%*
1 semaine de stock (juste à temps)	*23 530,00*	*2%*	*3 529,50*	*0,3%*

Tableau 1.2.1 Marge d'erreur de la valorisation des stocks

2.3.3.2. L'analyse et pilotage stratégique : Dans ce domaine, une vision biaisée des coûts de revient et de la profitabilité des objets de marge (produits et services offerts au marchés, clients, projets...) peut conduire à des décisions de *portefeuille*[1] erronées et à des contre-performances graves.

L'usage du prix de revient pour le pilotage stratégique se caractérise dans les points suivant :

- Le choix de produire ou d'acquérir : Pour ce type de choix, l'entreprise compare le coût de revient de la production interne au prix d'acquisition accessible sur le marché externe. Si l'écart s'avère trop défavorable à la production interne, il est décidé de s'approvisionner à l'extérieur. Un coût de revient interne fortement biaisé peut donc conduire, soit à renoncer à des productions profitables, soit à conserver en interne des productions non compétitives.

- Le choix d'abandonner ou de continuer une production : L'entreprise doit périodiquement analyser l'opportunité d'abandonner ou de poursuivre la production des produits en fin de vie (profitabilité résiduelle). Un coût de revient entaché d'une forte erreur peut conduire à un abandon précoce, assorti d'une perte de marge sur un produit porteur, ou au contraire au maintien d'un produit qui consomme des ressources pour des niveaux de profit insuffisants.

- La position de l'entreprise dans la chaîne de valeur : l'entreprise doit parfois redéfinir sa position dans la chaîne de valeur, parmi ses activités, quelles sont celles qu'elle réalisera en interne, celles qu'elle sous-traitera, celles qu'elle abandonnera à ses fournisseurs ou à ses clients ? ces décisions sont purement stratégiques et fortement inspirées par les compétences de l'entreprise dans un domaine ou un autre (secret de fabrication, savoir-faire dont la maîtrise est vitale), mais des considérations économiques viennent souvent trancher cette question en

[1] Un ensemble d'objets de marge similaires, matériels ou immatériels, constituant une segmentation pertinente. Les divers objets d'un même portefeuille présentent des interdépendances qui exige un pilotage d'ensemble ; la gestion de portefeuille.

procédant à une comparaison entre les coûts et les performances des différentes configurations de positionnement.

2.4. Évolution de la comptabilité de gestion

Les systèmes de comptabilité de gestion qui étaient adaptés aux organisations opérant sur des marchés stables ne le sont plus sur des marchés où les opportunités commerciales ont une durée de vie de plus en plus courte. Les organisations traditionnellement centralisées ne sont plus capables de fournir les informations requises par les gestionnaires d'aujourd'hui.

Actuellement les indicateurs non financiers sont de plus en plus recherchés pour les besoins de l'information comptable de gestion. Il est évident également que des entreprises dont les ressources sont affectées, en priorité, dans le cycle de vie des produits notamment aux phases de conception, de développement et d'études de marchés, exprime une demande de stratégie d'ensemble des coûts et des prix qui reflète cette évolution.

En outre, les études de marché récentes démontrent que l'appréciation des caractéristiques des produits par les clients change constamment. Le besoin d'être informé en temps réel de la situation du marché devient aussi important que d'analyser les variations dues aux conditions d'exploitation internes. La connaissance des clients et de la concurrence est cruciale.

Le comité des comptabilités financières et de gestion (Financial and Management Accounting Committee, FMAC), créé par la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants), distingue quatre étapes historiques dans l'extension des domaines de la comptabilité de gestion[1] ;

- *1re étape*. Avant 1950, la comptabilité avait pour objet la détermination des coûts et le contrôle financier avec l'emploi des techniques budgétaires et de comptabilité analytique.

[1] FMAC 1998. L'FMAC a pour mission de publier les principes de la comptabilité de gestion (Management Accounting Concepts) (http://www.ifac.org)

— *2e étape*. Aux alentours de 1965, l'intérêt s'est déplacé vers la planification et le contrôle de gestion utilisant les notions de centres de responsabilités et d'analyse des décisions.

— *3e étape*. Vers 1985, l'attention s'est concentrée sur la réduction du gaspillage des ressources utilisées dans le fonctionnement des entreprises.

— *4e étape*. À partir de 1995, le nouveau centre d'intérêt a été la création de valeur grâce à l'emploi efficace des ressources, à la prise en compte des critères de détermination de la valeur par le client et à l'innovation.

Ces étapes mettent en relief l'évolution de la comptabilité de gestion dans les organisations. Dans la première étape, la comptabilité était considérée comme une activité technique nécessaire à la réalisation des objectifs de l'organisation. À la deuxième étape, elle était une activité de gestion, plus fonctionnelle que hiérarchique. Aux étapes 3 et 4, la comptabilité de gestion était devenue une partie intégrante des processus de gestion.

Deux phases importantes ressortent de cette évolution historique ; la première est celle ou la comptabilité *analytique* était confinée aux seuls comptables et techniciens de la profession. Cette technique était peu sollicitée par les patrons d'entreprise et l'information produite était beaucoup plus à posteriori. Ces informations servaient à vérifier les résultats de décisions "stratégique" prisent selon d'autres paramètres faisant plus appel à l'expérience et à l'aptitude des décideurs à évaluer l'avenir qu'à des techniques quantitatives évoluées.

La deuxième phase est celle ou la comptabilité de *gestion* est devenue un outil indispensable aux *managers* non pas parce qu'ils ont perdu leur capacité à prévoir les comportements du marché, mais à cause de la complexité, la diversité, et l'évolution effrénée du monde des affaires. Cela nécessite des apports informationnels pointus que le système de comptabilité de gestion, entre autres, tente de combler avec plus au moins d'efficacité.

Selon cette logique, la comptabilité de gestion devait suivre ce chemin de complexité et devrait plus que jamais être ''la propriété'' des comptables et techniciens confirmés. Néanmoins cette tendance est inversée et ce grâce à l'évolution de l'informatique qui à simplifier considérablement l'utilisation de cette technique.

3. Les insuffisances des comptabilités analytiques classiques

La comptabilité analytique et le contrôle de gestion ont des critères d'évaluation et des objectifs pertinents et cohérents avec la logique d'organisation taylorienne de la production.

Les mutations qui touchent les techniques et l'organisation de la production bouleversent le système d'information sur lequel s'appuient les outils classiques de gestion qui deviennent mal adaptés. Il faut donc réfléchir aux évolutions nécessaires pour rendre au système d'information sa pertinence par rapport aux besoins de l'entreprise.

D'une part, si la logique de production évolue, les critères de gestion pour la contrôler doivent eux aussi évoluer : la standardisation des modes de fabrications, la diversification, l'adaptabilité des produits, la dimension qualitative rendent plus complexes les processus à gérer.

De l'autre part, maîtriser ses coûts et parvenir à les réduire de manière régulière est un enjeu essentiel pour les entreprises, en ces périodes de concurrence exacerbée sur des marchés mondialisés. Pour ce faire beaucoup de questions se posent et dont les réponses à caractère stratégique peuvent avoir des conséquences dramatiques pour l'entreprise :

Quels sont les leviers d'action les plus prometteurs ? Faut-il d'abord réduire la diversité ou, au contraire, compléter la gamme et différencier le service ? Élever les rendements des équipements critiques ou investir dans de nouvelles capacités ? Changer certaines technologies ? Externaliser certaines activités ? Réduire les dépenses des fonctions indirectes ? Réorganiser les flux physiques ?

On a alors besoin d'un outil d'analyse qui permette de quantifier et comparer les enjeux, mesurer les gains espérés et piloter les notions de progrès continu. Face à ces exigences, les comptabilités analytiques classiques présentent un certain nombre d'insuffisances.

3.1. Insuffisances structurelles :

- **Le renversement de la pyramide des coûts** : Les coûts directs représentaient il y a trente ans 90 % des coûts totaux. Il était donc envisageable d'asseoir l'analyse de l'activité sur cette base et de répartir arbitrairement et peu précisément les 10 % des coûts indirects restants. À l'heure actuelle, les coûts indirects représentent 70 % des coûts totaux, l'allocation sur la base des coûts directs ressemble à une pyramide renversée (figure 1.3.1) : les coûts indirects (base élargie de la pyramide) sont repartis par extrapolation de la répartition des coûts directs (pointe de la pyramide), l'imprécision qui en résulte est très grande. Il est difficile alors d'avoir une image correcte des coûts réels de l'entreprise et donc risquer de prendre des décisions sur ce système d'information biaisé.

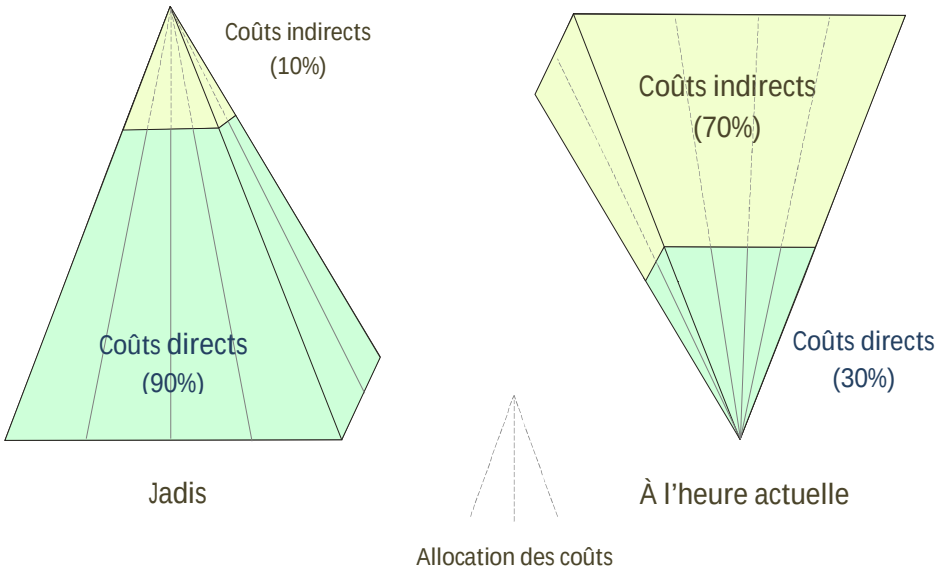


Figure 1.3.1 – La pyramide renversée des coûts[1]

L'augmentation de la part des charges indirectes résulte notamment de l'automatisation des processus de production et de l'expansion considérable des activités ; « tertiaires » : conception, recherche et développement, commercialisation et publicité, organisation, gestion de la qualité... Ces activités, dénommées également activités de soutien sont devenues indispensables, voir stratégiques, en particulier pour répondre aux exigences de diversification des produits et de segmentation plus fine de la

[1] Source : LORINO. P, " Le contrôle de gestion stratégique ", Édition Dunod, Paris 1996, p124 et DEMEESTERE. R, LORINO. P, MOTTIS. N " Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise ", 2e édition, Éditions Dunod, Paris 2004, p260

clientèle. Mais, par ailleurs, leurs coûts sont difficilement maîtrisables. Ces technologies peuvent être fortement réduites sans que la rentabilité à court terme en soit affectée et même au contraire. Mais, inversement, leur diminution drastique hypothéquerait l'avenir de l'entreprise, voir sa survie. D'où l'intérêt, en ce qui concerne ces activités et plus généralement pour l'ensemble de ces charges indirectes, d'identifier :

- Les facteurs de causalité qui génèrent leur consommation de ressources ;
- Leur rôle en termes de création de valeur pour les biens et services de l'organisation : leur production, (leur output), leurs partenaires (clients et fournisseurs), internes ou externes...

- **Les coûts de main-d'œuvre** : La comptabilité analytique porte son attention à 75 % sur la main-d'œuvre directe, qui ne représente en fait que 10 % des coûts totaux, alors que la matière en constitue 55 % et la structure 35 %.

- **Les coûts de production** : La comptabilité analytique ne s'intéresse qu'à la phase de production. Or à l'heure actuelle 70 à 90 % des coûts sont des coûts de conception (en amont de la production) et des coûts de maintenance et de services liés au produit (en aval de la production).

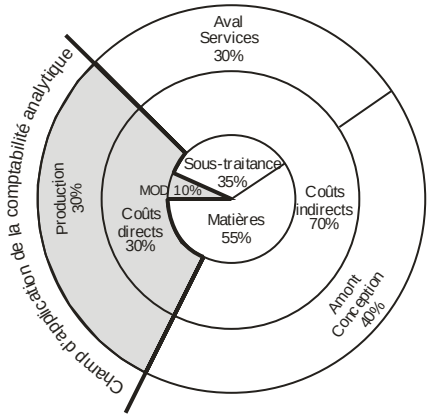


Figure 1.3.2 – La répartition des coûts et la place de la comptabilité analytique[1]

[1] Source : C. Alazard, S. Separi, *Contrôle de gestion manuel et application,* 5e édition, Dunod, Paris 2001, p. 242

- **Les coûts externes** : Si la stratégie dominante des années 60-70 était l'intégration verticale pour mieux maîtriser les coûts, celle des années 90 serait davantage l'impartition, c'est-à-dire «faire faire» par d'autres entreprises avec un coût moindre. Le système d'information devra élaborer des indicateurs pour mesurer l'efficacité et l'efficience des alliances et des coopérations, tant avec des sous-traitants, des fournisseurs, des concurrents nationaux ou internationaux. Cette stratégie d'externalisation des coûts doit être réintroduite dans le calcul du coût de revient.

3.2. Insuffisances des approches :

Les approches « classiques » donnent de bons résultats si les coûts sont en majeure partie directs et/ou variables avec le volume. Ces conditions étaient à peu près remplies au début du siècle. La main d'œuvre directe représentait alors une part prépondérante des coûts industriels et le raisonnement en taux horaires (ou en coûts fixes/variables) conduisait à des approximations tout à fait acceptables.

Dans les conditions actuelles, ces conditions ne sont plus satisfaites. La structure globale des coûts, dans l'industrie mais aussi dans les services (distribution, banque, transport, bureau d'étude…), a fortement sous le triple effet de l'automatisation des opérations manufacturées, de l'informatisation des opérations administratives et de la différenciation des produits et des marchés. La pertinence donc des analyses des coûts et de marges est rarement réalisée avec les méthodes traditionnelles de comptabilité analytique, coût complet ou coût partiel (*direct costing*)

3.2.1. **La méthode des coûts complets** : La méthode des coûts complets passe généralement par une allocation des coûts indirects aux produits au prorata des coûts directs. Ce type de méthode suppose que les coûts indirects varient effectivement comme les coûts directs (selon le volume de production ou de vente). Or les coûts indirects (coûts administratifs, soutiens méthodologiques, coûts de gestion, projets de changement, qualité et non-qualité…) répondent le plus souvent à des logiques de variation totalement indépendantes au volume d'activité, et aux coûts directs, mais plutôt avec **la complexité** (des produits, des process, de l'organisation, du

marché), **la diversité** (nombre d'article, nombre de produits finis), **la fréquence du changement** (lancements de nouveaux produits, modifications de process ou d'organisation, lancements de projets…), **la segmentation** logistique (nombre de lots, les séries).

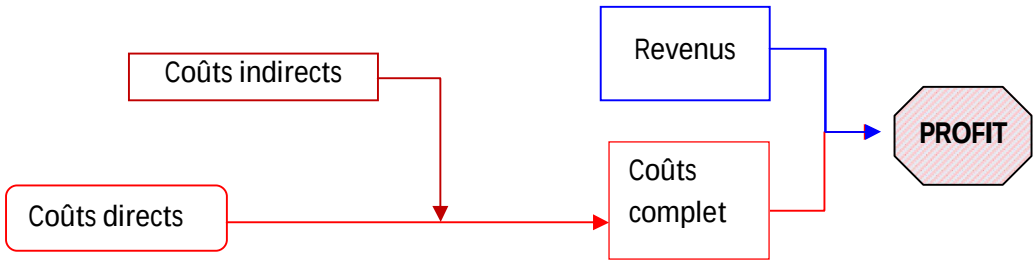


Figure 1.3.3 – Comptabilité en coûts complets[1]

3.2.2. **La méthode du *direct costing*** : Les adversaires du coût complet constatent donc à juste titre que cette méthode crée l'illusion d'une liaison coûts/produits via le volume d'activité qui n'existe pas pour une part significative des coûts indirects. Cela peut conduire à construire des coûts de revient fortement biaises. Pour parer à cette difficulté, les tenants du *direct costing* suggèrent de n'analyser la profitabilité des produits que sur la base des coûts variables, dont le lien avec le volume du produit est incontestable (les coûts variables étant, par définition, ceux qui varient avec le volume de l'activité). Les coûts fixes doivent alors être couverts par la *marge contributive* (marge sur coûts variables). Cette position n'est pourtant pas non plus satisfaisante, car :

- elle fait l'impasse, parmi les coûts « fixes », sur tous ceux qui sont bel et bien liés aux produits, non *via* le volume, mais via leur complexité, leur diversité (les options), la fréquence de leurs modifications, la taille de leurs commandes ; les produits complexes ou problématiques sont ainsi traités comme les produits simples et de série. En d'autres termes, les

[1] Source : LORINO. P, " Méthodes et pratiques de la performance ", Editions d'Organisation, Paris 2003, p224

coûts dits « fixes » sont rarement fixes, mais varient avec d'autres facteurs que le volume.

- cette impasse sur les coûts « fixes » n'est pas très grave tant que la majeure partie des coûts varie avec un même paramètre, généralement le volume d'activité, car les coûts « fixes » représentent alors une part faible du total, mais, comme pour les coûts indirects, cela est de moins en moins le cas. Les facteurs de variation des coûts sont multiples. Les coûts liés au développement et au maintien d'une structure organisationnelle, technologique, sociale, informatique, commerciale tendent à peser d'un poids relatif croissant.

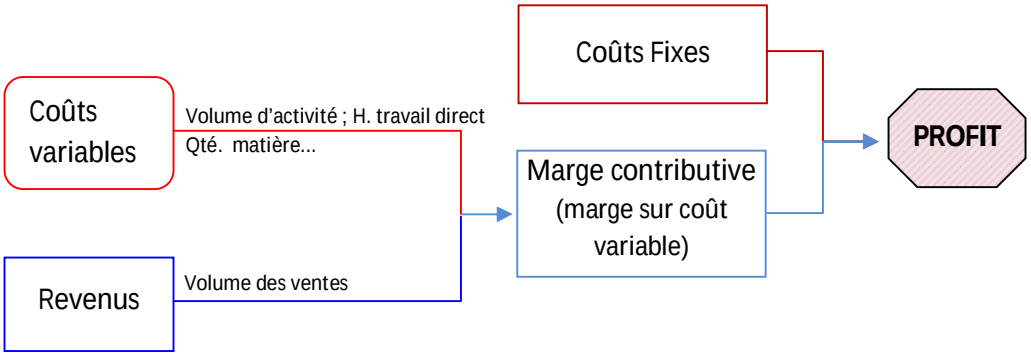


Figure 1.3.4 – Comptabilité en directe costing[1]

La part des coûts directs (respectivement des coûts variables) est devenue le plus souvent inferieure à celle des coûts indirects (respectivement des coûts fixes). Or, coûts indirects et fixes sont de plus en plus des coûts induits par la complexité ou par l'instabilité. En conséquence, les méthodes traditionnelles d'allocation tendent à sous-estimer les coûts de la complexité et de l'instabilité et pénaliser les produits standards, simples et de grandes séries. *Les subventions croisées* qui en résultent peuvent être substantielles et inspirer de mauvais choix stratégiques.

[1] Source : LORINO. P, " Méthodes et pratiques de la performance ", Editions d'Organisation, Paris 2003, p225

3.3. Les subventions croisées :

Le terme de « subventionnement croisé » désigne la situation dans laquelle une part insuffisante du total des charges est imputée à certains produits dont le coût est ainsi sous-estimé. La conséquence est que ces charges sont imputées à d'autres produits dont le coût est ainsi surestimé. Les produits surestimés « subventionnent » les produits sous-estimés. Un exemple classique est celui où une charge est répartie uniformément entre plusieurs utilisateurs sans tenir compte de la consommation effective des ressources par chacun.

Exemple : Prenons le cas d'un diner au restaurent de quatre personnes. Chacun fait une commande distincte comprenant une entrée, un plat principal et une boisson. La note (en dinars) du restaurent est détaillée comme suit :

	Entrée	Plat principal	Boisson	Total
Mohamed	160,00	550,00	40,00	**750,00**
Omar	0,00	440,00	20,00	**460,00**
Ali	180,00	300,00	20,00	**500,00**
Yasser	130,00	400,00	40,00	**570,00**
Total	470,00	1 690,00	120,00	**2 280,00**
Moyenne	***117,50***	***422,50***	***30,00***	***570,00***

La répartition uniforme des frais, sur la base de la moyenne de 570,00 DA par repas, fait payer le même prix à tous les convives : Omar et Ali sont surtaxés, Mohamed paie trop peu, seule Yasser paie une somme équitable.

L'exemple du restaurant est simple et intuitif. Le montant du subventionnement croisé est immédiatement calculable, car tous les postes de dépenses peuvent être directement affectés à chaque convive. Des difficultés apparaissent quand il y a des charges indirectes à répartir entre plusieurs convives comme, par exemple, le coût d'un "Méchoui" consommée à plusieurs.

Ces pratiques peuvent être substantielles de 10 à 100% et inspirer de mauvais choix stratégiques. Cela peut aussi conduire à abandonner des produits en croyant supprimer les coûts correspondants et perdre ainsi les revenus de ces produits en conservant la majeure partie des coûts qui ne partent pas avec les produits.

3.4. Négligence de l'interdépendance des activités :

Les modes d'organisation de la production tels que le « juste à temps »[1] et les « flux tendus », la mise en place de politiques de qualité, renforcent la nécessité d'une coordination très forte au sein de l'organisation. Cette nécessité tend à remettre en cause les modalités de contrôle fondées sur la productivité individuelle, sur l'efficience au détriment de la coordination et de l'efficacité globale. Ainsi, par exemple, l'exigence de productivité peut conduire à fabriquer pour le stock, contrairement aux objectifs de gestion en « juste à temps », de « zéro stock » et de « flux tendus ».

Par ailleurs, dans les systèmes de coûts traditionnels, la conception des centres d'analyse très souvent couplée à la décomposition par centre de responsabilité, a fait passer au second plan l'analyse proprement dite des prestations du centre et leurs liens avec les produits. Ce sont ces liens entre activités et produits que la méthode des coûts à base d'activités vise à renouer. Le langage spécifique utilisé est révélateur de cette volonté d'un changement de perspective. Ainsi, à la dénomination de ''centre d'analyse'' et à ses variantes, ''centre de responsabilité'', ''centre de profit'', se substitue le terme « activité » qui fait référence aux liens éventuels avec d'autres activités et à une intégration dans le processus de création de valeur de l'ensemble de l'organisation.

[1] Le Juste-à-temps, ou JAT (Just-in-time ou JIT en anglais), est une méthode d'organisation et de gestion de la production, propre au secteur de l'industrie, qui consiste à minimiser les stocks et les en-cours de fabrication.
Appelée aussi flux tendu ou encore zéro-délai, la méthode est issue du toyotisme, elle consiste à réduire au minimum le temps de passage des composants et des produits à travers les différentes étapes de leur élaboration, de la matière première à la livraison des produits finis.

4. Rappel des principes et fondements de la méthode des centres d'analyse.

H. Bouquin[1] compare la méthode ABC à la méthode des sections homogènes (centres d'analyse). Cette démarche est souvent suivie dans des cas pratiques d'application de la méthode ABC dans les entreprises, les résultats obtenus sont souvent comparés à ceux de la méthode des centres d'analyse[1]. D'autres considèrent l'ABC comme une évolution de la méthode des sections homogènes, les notions d'*activité* et *d'inducteur de coût* apportées par l'ABC sont assimilées respectivement au *centre d'analyse* et à *l'unité d'œuvre*.

Afin d'appréhender au mieux l'évolution des méthodes, nous allons rappeler dans cette rubrique quelques principes de la méthode des centres d'analyse, ainsi il nous sera aisé d'en ''juger'' du degré d'originalité de cette méthode.

4.1. Fondement :

La méthode des centres d'analyse connue aussi sous le nom de méthode des sections homogènes est proposée par le lieutenant-colonel Rimailho en 1928 dans un rapport à la commission générale d'organisation scientifique du travail de la confédération générale de la production française (CEGOS[2]). Cette méthode n'a été publiée quand 1937 avec une préface de d'Auguste Detoeuf.

Cette méthode se fonde sur l'idée que les charges directes jouent un rôle essentiel et les charges indirectes sont au contraire secondaires. Les charges indirectes sont ventilées entre les centres d'activités en fonction de critères (ou « clés ») aussi précis que possible. Les coûts des centres sont ensuite incorporés (imputés) dans les coûts des produits en fonction des unités d'œuvres consommées.

---

[1] H. Bouquin, *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris, 2004, p. 162.

[1] M. Gervais, *Contrôle de gestion,* 7e édition, Economica, Paris, 2000, p. 178. H. Bouquin, op. sit, p. 97. Collectif coordonné par N. Guedj, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3e édition, Éditions d'Organisation, Paris, 2000, p. 203.

[2] Commission générale d'organisation scientifique, cabinet de conseil et de formation pour les entreprises.

4.2. Objectifs :

Son objectif est le traitement des charges indirectes en réduisant le caractère arbitraire de leur répartition. Elle vise à :

- Calculer les coûts des produits intermédiaires ou finis à mettre en stock ou celui du coût de produits finis livrés aux clients. Les centres d'analyse sont d'abord conçus comme des centres de regroupement des charges indirectes afin de permettre l'imputation de ces charges aux produits aux différents stades du processus.

- Gérer les centres d'analyse eux-mêmes afin de permettre le suivi de la délégation de responsabilité. Les responsables de centres doivent pouvoir suivre l'évolution des charges dont ils sont «comptables ».

4.3. La notion du centre d'analyse :

Un centre d'analyse est une division de l'unité comptable dans laquelle sont réparties les charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés.

Division d'ordre comptable, le centre d'analyse peut correspondre soit à une division fictive ou réelle de l'entreprise. Lorsque le centre d'analyse correspond à une division réelle, autrement dit à une entité de l'organigramme, on parle de centre de travail qui peut comprendre plusieurs sections. Un centre d'analyse homogène est un centre regroupant des activités qui consomment les différentes ressources dans les mêmes proportions pour tous les travaux.

Le nombre de centres d'analyse varie à l'évidence avec la taille de l'entreprise et son type d'activité. En pratique, le nombre de centres d'analyse résulte d'un compromis entre un petit nombre de centres, ce qui facilite la répartition des charges indirectes, et un grand nombre de centres, ce qui donne plus aisément des sous-ensembles homogènes ; l'imputation aux coûts des produits est dans ce dernier cas plus précise.

On classe les centres d'analyse en deux catégories ; *Les centres principaux* dont les charges (indirectes) peuvent être imputées aux coûts grâce aux unités d'œuvre, exemple les centres d'approvisionnement, de production, de distribution… et *les centres auxiliaires* dont les charges doivent être attribuées à d'autres centres. Ils correspondent généralement aux services travaillant pour l'ensemble de l'entreprise, exemple les centres de gestion du personnel, de gestion des bâtiments (chauffage, éclairage, entretien…), de gestion du matériel (réparation), etc.

4.4. La notion de l'unité d'œuvre :

Les charges indirectes regroupées dans un centre d'analyse doivent présenter un caractère d'homogénéité, de façon à adopter, sans difficulté, une unité de mesure appelée unité d'œuvre. Cette dernière peut être soit physique, soit monétaire auquel cas elle est appelée « taux de frais ».

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure nécessaire pour permettre l'imputation des charges des centres aux différents produits et le suivi de leur productivité. Son choix repose sur une analyse technico-comptable, ainsi par exemple, dans un atelier où le travail est déterminant, on choisira l'heure de travail comme unité d'œuvre. Dans un magasin de matières premières, on choisira par exemple le kilogramme manutentionné.

4.5. Les apports et les limites de la méthode :

La méthode des centres d'analyse présente des qualités mais aussi des défauts non négligeables. Vu sous l'angle de ses avantages, cette technique permet :

+ D'étudier l'évolution des coûts d'un produit, aux différents stades de son processus de fabrication et de distribution.
+ De fournir une analyse de coûts par centre de responsabilité.
+ avec la connaissance du coût total et une division pertinente de l'entreprise en centres de travail, de prendre la décision : faire ou sous-traiter.

Cette méthode présente aussi de nombreux inconvénients.

- La démarche est lourde et repose sur des procédés fastidieux et arbitraires notamment quand le nombre de centres d'analyse et de produits réalisés est important.

- Le raisonnement suppose une séparation nette entre le travail opérationnel des centres principaux et le travail fonctionnel des centres auxiliaires.

- Les modalités de répartition (primaire et secondaire) entre les centres ainsi que le choix des unités œuvres entrainent de nombreuses simplifications telles que : l'utilisation de clefs de répartition forfaitaire, l'utilisation d'unités d'œuvre commune dont il est aisé de calculer les quantités (heures de main d'œuvre par exemple). Ces simplifications ne sont pas exemptes de défauts. Elles induisent un certain arbitraire dans la répartition des charges indirectes qui grève la rationalité de l'analyse et peuvent être globalisante à l'excès.

5. Les alternatives de calcul des couts.

En faisant l'historique de la comptabilité de gestion, Kaplan[1] constate qu'il n'y avait quasiment pas d'évolution de ces pratiques depuis 1925. Il faux néanmoins mentionner les travaux du lieutenant-colonel Rimailho et de Detoeuf pour le développement de la méthode des sections homogènes dans les années 1920.

Dès la fin de la seconde guerre, des méthodes alternatives de calcul des coûts de production ont été développées pour répondre aux multiples critiques adressées à la méthode des sections homogènes (Lauzel)[1]. Notamment ; les méthodes ayant pour point commun le recours à des apports constants ou à des coefficients d'équivalence, la méthode développée par George Perrin (la méthode GP) et la méthode UVA.

5.1. Les méthodes des apports constants ou d'équivalences.

5.1.1. La méthode des équivalences : présentée par le Conseil National du Patronat Français (CNPF) en 1957. Cette méthode a pour objectif de ramener les entreprises multi-produits ou multi-activités à des entreprises ne produisant qu'un seul produit en ce qui concerne l'analyse comptable. Elle suppose ramener l'ensemble de la production à un multiple d'un article standard et que ces équivalences sont stables.

5.1.2. La méthode des points : cette méthode est celle qui se rapproche le plus de la méthode GP. Selon son inventeur (Laugier) dans une publication de 1957 ; "*le point se présente comme une unité de mesure de faits techniques identiques et qui sert à hiérarchiser les coûts unitaires… On donne au coût élémentaire le plus bas une valeur en points (100 par exemple) et on affecte tous les autres coûts unitaires de coefficients calculés à partir de cette base*"

---

[1] Kaplan R. S. *''The Evolution of Management Accounting''* (1984), *The Accounting Review,* Vol. 54, n°3.*

[1] Lauzel P. *Comptabilité analytique,* 2éme édition (1973), Sirey.*

*Tous deux cités par Yves Levant et Olivier de la Villarmois, http://odlv.free.fr

5.1.3. La méthode des nombres caractéristiques : dans sa communication de 1955, l'initiateur de cette méthode ; Jean-Marie Audoye, met le point sur l'hétérogénéité des unités d'œuvre choisies dans le calcul des coûts par la méthode des sections homogènes ainsi que l'inégalité de leurs coûts unitaires. Cette méthode devrait permettre, par référence à une unité d'œuvre équivalente valable pour toutes les activités de l'entreprise et attribuer à chaque bien produit une valeur normative comparable caractérisant la structure technique et économique de son prix de revient. Cette valeur est le" nombre caractéristique".

5.2. La méthode GP

La méthode GP a été développée par Georges Perrin[1] dans les années quarante. Il lui a donnée ses initiales. Son principe est qu'il est difficile de mesurer la production d'une usine avec une unité commune. La ventilation des frais en les divisant par le nombre d'objets fabriqués est inadaptée. Au lieu de rechercher la meilleure ventilation possible, il est préférable de déplacer le problème en recherchant l'unification de la production. Cette unification peut se faire en déterminant " l'effort de production ".

Cette notion représente tous les efforts directs et indirects de production nécessaires à la fabrication. Cette notion est homogène car quels que soient les produits fabriqués, et quels que soient leurs modes de fabrication, l'unité choisie pour mesurer l'effort de production est le GP. Son choix est arbitraire ; il peut correspondre soit à une machine particulière soit à une pièce déterminée nommé " article de base ".

La mise en œuvre de la méthode GP se décompose en quatre phases : l'analyse des activités, le choix de l'article de base et son indice, le calcul des constantes et la mesure de la production. L'intérêt majeur de cette méthode est son analyse fine du processus de production, ce qui a comme incidence une meilleure répartition des frais de production.

[1] Ingénieur de l'école centrale, occupant des postes de responsabilité dans de prestigieuses entreprises en Europe et au brésil, il créa en 1946 son cabinet de conseil avec l'aide d'Yves de La Villeguérin et de la société Fiducia afin de promouvoir cette méthode. Apres son décès en 1958 et malgré les efforts de son épouse, la méthode n'a pas eu le succès escompté, seul le cabinet *Les Ingénieurs Associés (LIA)* fera survivre la méthode sous la dénomination de "méthode UP"

Parallèlement l'abstraction des unités monétaires permet une meilleure comparaison des activités dans le temps et l'espace.

Cependant cette méthode a comme limite initiale de ne concerner que les activités de production en n'imputant les charges de l'entreprise qu'à partir des seuls coûts de production. L'élévation des charges indirectes ainsi que la part des services rend aujourd'hui plus criante cette faiblesse. Autre critique est l'imposant travail initial d'analyse des activités de l'entreprise.

La méthode GP a connu un succès assez limité (150 à 200 applications d'après les archives du cabinet *La Méthode GP)* jusqu'à tomber quasiment dans l'oubli, même si elle est encore citée dans quelques ouvrages (Lauzel, Baranger et Mouton, Burlaud et Simon)[1].

5.3. La méthode UVA

La méthode UVA a été développée au sein du cabinet *Les Ingénieurs Associés (LIA)* par Jean Fiévez[2] et Robert Zaya. A l'origine, ce cabinet était spécialisé dans la gestion de production et plus précisément l'organisation du travail, l'étude des temps et les gains de productivité MTM (Methods-Time Measurement).

La méthode UVA appartient à la grande famille des méthodes reposant sur la notion d'unités équivalentes. Cette méthode qui est l'héritière de la méthode GP pousse la logique de l'équivalence jusqu'à sa limite extrême. Elle fait de toutes les entreprises des entreprises monoproductrices d'unités de valeur ajoutée (UVA). Tous les produits et services son traduits en équivalent UVA. La méthode de calcul repose sur une hypothèse

[1] Cités par Yves Levant et Olivier de la Villarmois, http://odlv.free.fr (Lauzel P. *Comptabilité analytique,* 2éme édition (1973), Sirey, Baranger P., Mouton P. *Comptabilité de gestion.* Hachette Supérieur, Paris 1997, Burlaud A., Simon C. *Le contrôle de gestion*. La Découverte, Paris 1997).

[2] Ingénieur des Arts et Métiers (Angers 1955), il était chargé de la mise en place du MTM *(Methods-Time Measurement)* chez *Slex*. En entrant chez Maynard France (consultant en organisation) en 1971 il eu connaissance de la méthode GP. En 1973 il rachète des actions du cabinet conseil *LIA (Les Ingénieurs Associés.* En 1975 il signe un accord avec Suzanne Perrin (veuve de George Perrin) afin de développer la méthode GP. Après la rupture du contrat *LIA* continuait à exploiter une méthode similaire, la méthode GP et devenue la méthode UP (unité de production) et ce jusqu'au mois d'avril 1995. Afin de briser l'ancienne référence à la notion unique de production, le nom de la méthode change et se transforme en méthode UVA (Unité de Valeur Ajoutée).

forte ; l'existence de rapports constants entre les coûts des postes de travail érigés en postes UVA.

La mise en place de la méthode commence par une analyse fine du fonctionnement de l'entreprise qui est subdivisée en autant de poste UVA que de poste de travail homogènes (un poste de travail physique peut donner naissance à deux ou trois postes UVA). Toutes les ressources consommées sont allouées directement à ces postes. Après le traitement des coûts de chaque poste UVA, on obtient des indices UVA. Le coût monétaire est en suite obtenu en déterminant la valeur de l'UVA et en multipliant le contenu en indice UVA du produit par cette valeur.

La diffusion de la méthode reste encore très limitée et ce à cause notamment de la personnalité des promoteurs de la méthode : des ingénieurs qui doivent convaincre des responsables de directions financières... . L'autre frein à la diffusion, est l'absence d'application informatique permettant d'opérationnaliser la méthode.

6. La chaîne de valeur.

"La valeur crée par une entreprise se mesure au prix que les clients sont disposés à payer pour ses produits ou services. L'entreprise n'est rentable que si elle crée une valeur supérieure au coût de ses activités. "[1]

''La valeur est la somme que les clients sont prêts à payer pour obtenir le produit qui leur est offert. Cette valeur résulte de différentes activités réalisées par les fournisseurs, la firme et les circuits de distribution, que ceux-ci soient intégrés ou non à la firme (…). La chaîne de valeur d'une entreprise est donc l'ensemble des activités qui produisent une valeur perçue comme telle par les clients de celle-ci.''[1]

La chaîne de valeur entant qu'outil, permet de décomposer les différentes opérations réalisées par une firme industrielle selon deux représentations ;

6.1. Le *business system*

Le business system[2] décompose les activités de l'entreprise en une séquence d'opérations élémentaires (figure 1.6.1).

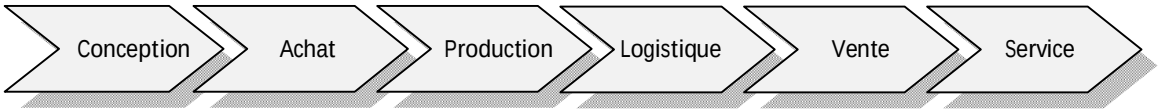


Figure 1.6.1 – Le business system[3]

Cette description schématique devra être complétée par une décomposition plus fine afin de pouvoir identifier avec précision les sources d'avantage concurrentiel

[1] M. Porter, *La concurrence selon Porter,* Village mondial, Paris, 1999, p85.

[1] M. Gervais, *Stratégies de l'entreprise,* Economica, Paris, 1995, p128.

[2] Le concept de « business System », élaboré par McKinsey & Company, saisit bien l'idée selon laquelle une firme est constituée par une série de fonctions (comme la recherche et développement, la fabrication, la commercialisation et la distribution) et montre qu'en analysant la façon dont chacune est exercée par rapport aux concurrents, on obtient des indications utiles.

[3] Collectif sous la direction de, DETRIE. J.P, " Stratégor ", Éditions Dunod, Paris 1997, p45.

potentiel. Bien simple et très intuitive, cette vision séquentielle ne permet pas de tenir compte d'activités et de ressources partagées.

6.2. La chaîne de valeur

Le concept de chaîne de valeur a été introduit par Michael Porter dans son ouvrage "L'avantage concurrentiel" (1985). La chaîne de valeur permet d'analyser et de décomposer l'activité de l'entreprise en séquence d'opérations élémentaires et d'identifier les sources d'avantages concurrentiels potentiels. Elle offre la possibilité de voir comment chaque activité contribue à l'obtention d'un avantage compétitif et permet également **d'évaluer les coûts qu'occasionnent les différentes activités**.

Selon Porter, pour obtenir un *avantage concurrentiel*[1] durable par rapport à ses rivaux, une entreprise doit accomplir ses activités soit pour un coût moins élevé (stratégie de coût), soit d'une manière à aboutir à une différenciation (stratégie de différenciation), ou les deux à la fois. (Figure 1.6.2). Cette dernière est développée par Porter en introduisant le segment de marché ou la cible (large ou étroite), comme une autre variable de l'avantage concurrentiel.

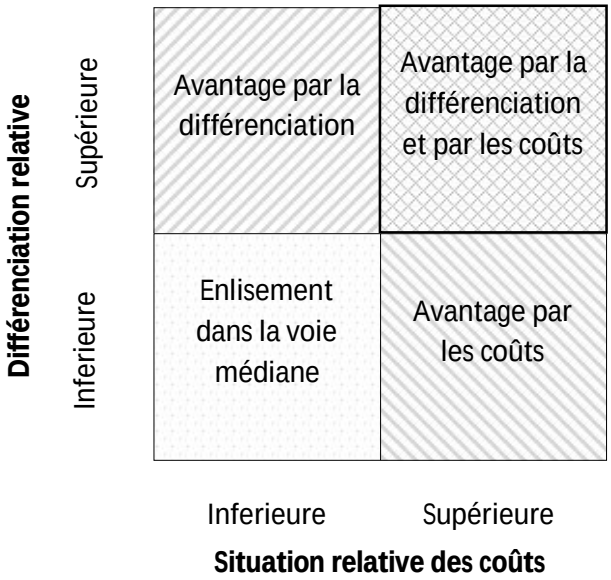


Figure 1.6.2 - Constitution d'un avantage concurrentiel[2].

[1] M. Porter. *L'avantage concurrentiel.* Éditions Dunod, Paris, 1999.

[2] Inspiré du schéma des trois stratégies de base de Porter, *L'avantage concurrentiel.* Éditions Dunod, Paris, 1999 p24.

En résumé, les grandes stratégies de base pour atteindre des résultats supérieurs à la moyenne du secteur sont : la domination par les coûts, la différentiation et la concentration de l'activité.

La stratégie de coût (qui nous intéresse particulièrement dans ce travail) a pour objectif de parvenir à des coûts réduits par rapport à ceux des concurrents. L'avantage par les coûts peut être atteint à travers des approches telles que :

- Les économies d'échelle dans la production,
- Les effets d'expérience (l'apprentissage),
- Une maîtrise accrue des coûts, et l'utilisation optimale des capacités installées.

Porter présente une liste de neuf processus de base, cinq principaux (primaires), auxquels s'ajoutent quatre processus de soutien (d'assistance), (figure 1.6.3).

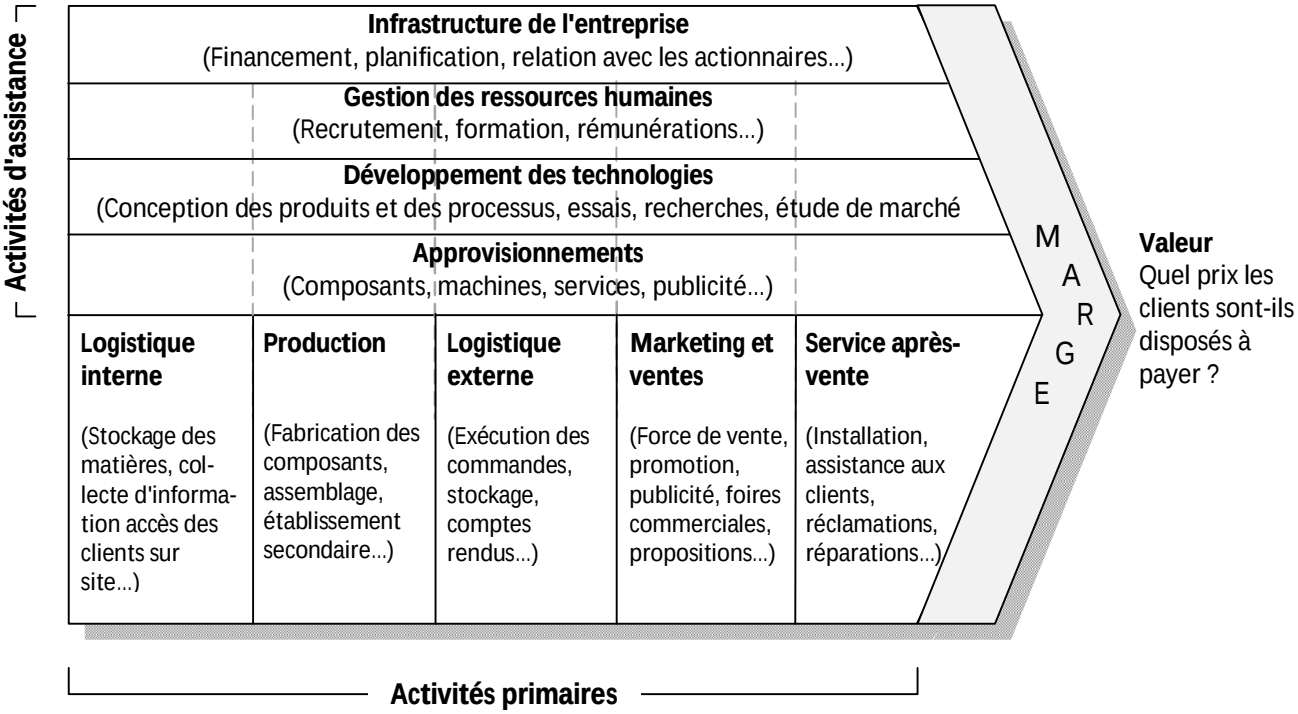


Figure 1.6.3 – La chaîne de valeur[1]

[1]Schéma de la chaine de valeur, M. Porter, *la concurrence selon Porter,* Village mondial, Paris 1999, p. 308. & *l'avantage concurrentiel,* Éditions Dunod, Paris, 1999 p53.

Les activités primaires (principales) sont celles entraînées par la création matérielle et la vente du produit, son transport jusqu'au client et le service après-vente. Elles se partagent en cinq grandes catégories :

- ***La logistique interne*** (entrante): réception, stockage et affectation des moyens de production nécessaires au produit (manutention, contrôle des stocks, renvoi aux fournisseurs, etc.) ;
- ***Production*** (opération) : transformation des moyens de production en produit fini (y compris l'entretien des machines, l'emballage, le contrôle de qualité...) ;
- ***la logistique externe*** (sortante) : collecte, stockage et distribution physique des produits aux clients ;
- ***Marketing et ventes*** (commercialisation) : activités associées à la fourniture des moyens par lesquels les clients peuvent acheter le produit et sont incités à le faire, comme la publicité, la promotion, la force de vente, la sélection des circuits de distribution, les relations avec les distributeurs et la fixation des prix ;
- ***Service après-vente*** : activités associées à la fourniture de services visant à accroître ou à maintenir la valeur du produit, comme l'installation, la réparation, la formation, la fourniture de pièces de rechange et l'adaptation du produit.

Les activités de soutien viennent à l'appui des activités principales, en assurant l'*approvisionnement* des moyens de production, en fournissant la technologie dans le cadre de la *recherche et développement* des technologies directement liées aux produits et au processus de production, en *gérant les ressources humaines* telles que le recrutement, la formation, la gestion des carrières... et en assumant les activités administratives indispensables au bon fonctionnement de l'ensemble. Ces dernières englobent la direction générale, la planification, la finance, la comptabilité, le juridique, les relations extérieures et la gestion de la qualité ; elles forment ce que Porter appel « l'infrastructure de la firme ».

H. Bouquin[1] note que cette liste n'est pas normative, les critères qui conduisent à établir la liste des processus et activités à distinguer sont spécifiques, notamment dans le cas de la sous-traitance. La question porte sur la possibilité que l'entreprise a pour mesurer le profit obtenu en optant pour une sous-traitance ou une production interne dans la mesure ou le marché de cette prestation existe.

6.2.1. La chaîne de valeur interne

La vision classique de la chaîne de valeur interne présentée schématiquement par Porter (figure 1.6.4), constituée de l'ensemble des ses activités dans ses différentes fonctions, a considérablement évoluée. Le concept actuel considère la chaîne de valeur d'une entreprise comme étant insérée dans un système plus vaste qui inclut les chaînes de valeur des fournisseurs et des clients.

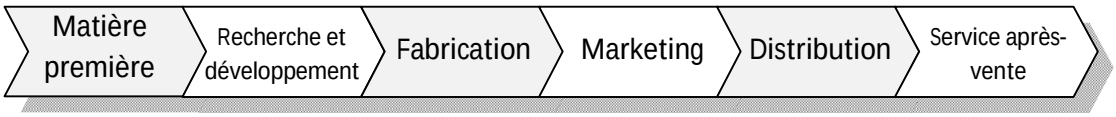


Figure 1.6.4 – la chaîne de valeur interne[1].

Bouquin considère la chaîne de valeur interne à l'entreprise comme étant l'ensemble des processus sur lesquels l'entreprise a un pouvoir d'organisation, soit parce qu'elle les effectue elle-même, soit parce qu'elle les fait effectuer sous son contrôle à l'extérieur[2].

---

[1] H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Economica, Paris 2004, p147.

[1] Collectif de la Harvard Business Review, " La chaîne de valeur ", NORMAN. R, RAMIREZ. R, *De la chaîne de valeur à une constellation de valeurs*, Éditions d'Organisation, Paris 2000, p45

[2] Dans la conception élargie de la chaîne de valeur interne notamment dans sa connotation transversale, la différenciation interne/externe est totalement obsolète. Un constructeur automobile européen définit sa chaîne de valeur interne comme suit : « la chaîne de valeur dont le client est l'ultime maillon va du fournisseur situé le plus en amont jusqu'au réseau commerciale ; elle concerne l'ensemble de l'entreprise étendue et porte un seul nom : Renault ».

Deuxième chapitre

La méthode ABC

(Activity Based Costing)

1. La comptabilité à base d'activités

Dans le chapitre précédent nous avons traité la comptabilité analytique dans son contexte de finalité ; celui d'un système d'information dont l'objectif principal est d'aider à formaliser de manière anticipée, les liens entre les finalités poursuivies et les ressources engagées.

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

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

Dans ce chapitre, nous allons procéder par une approche descriptive de la comptabilité à base d'activité (ou Activity Based Costing, ou encore la méthode ABC) et tenter par les moyens disponibles de cerner les différentes visions des auteurs afin de rester le plus objectif possible dans notre démarche. Ce chapitre va essayer de répondre à quelques questions ;

Pourquoi cet engouement important pour cette méthode ? Quelle est son origine ? Pourquoi semble-t-elle être l'alternative aux insuffisances des approches classiques ?

1.1. Les origines

L'approche de la comptabilité à base d'activités a été promue aux États-Unis dans les années 1980. Sans entrer dans un débat de paternité ou d'antériorité propre aux auteurs dont les avis divergent quelques peux, il est considéré que la publication de l'article de Miller et Vollmann (1985) « *The Hidden factory* » puis des deux ouvrages « *Relevance Lost* » de Kaplan et Johnson (1987) et « *Cost management for Today's Advanced Manufacturing* » par Berliner et Brimson (1988) sur l'initiative du CAM-I, de même que les articles de Cooper de 1987 à 1989 ont tous marquent l'arrivée sur la scène internationale de l'approche par les activités.

1.2. Le cadre d'élaboration ; le programme du CAM-I

A sa création (1972), le CAM-I *(Computer Aided Manufacturing-International)* est un consortium de recherche-développement situé à Arlington (Texas). Composé de grands groupes industriels de cabinets de consultants, d'universités…. Cette association a pour charge de financer des études dans le domaine de la productique (augmenter la productivité industrielle par l'automatisation et l'informatisation). Elle conduit une douzaine de programmes de recherche sur des sujets tels que les langages de programmation de commande numérique, la conception assistée par ordinateur, la génération automatique de gammes.

Début 1986, ce groupement se lance dans un projet consacré non plus à la technologie mais à la gestion ; le programme « *Cost Management System* » (CMS)[1]. Il s'agit de construire un système de comptabilité de gestion adapté à l'environnement des industries fortement automatisées et intégrées. Le C.M.S. publiait en 1988, en association avec la business school de Harvard, les principes de base de l'approche préconisée, sous le titre : « Cost Management for Today's Advanced Manufacturing ».

le C.M.S. rassemble une quarantaine d'entreprises, dont un tiers en Europe et deux tiers aux Etats-Unis, de General Motors à Siemens, en passant par IBM, Boeing, Procter

[1] Le programme est qualifier par Peter Drucker de "travail le plus excitant et le plus novateur en gestion aujourd'hui, avec de nouveaux concepts, de nouvelles méthodes, de nouvelles approches- ce qu'on pourrait même appeler une nouvelle philosophie économique - prenant forme.

and Gamble, Philips, Alcatel, General Electric, Martin Marietta[1], Texas Instruments, General Dynamics[2], Bull, Lucas[3], Aeritalia, British Aerospace.... Aujourd'hui, cet organisme a gardé son sigle, mais les lettres signifient *Consortium for Advanced Management International.*

En dehors du programme du C.M.S. d'autres groupes industriels et de services les plus réputés du monde se sont lancés dans la rénovation de l'économie d'entreprise. Des pratiques innovantes, plus ou moins publiques, se multiplient dans les entreprises et font épisodiquement l'objet de présentations dans des colloques : Hewlett-Packard, Ford, Apple, Jaguar, Mars, Bull, Toyota, Hitachi**,** Toshiba, ECOSIP en France ... Ce n'est donc pas une flambée, une simple mode, mais un mouvement de fond, de portée considérable. Ce mouvement reconstruit, de manière certes progressive et tâtonnante**,** la panoplie complète des outils de contrôle.

1.3. La gestion par les activités

Nous sommes tentés de prétendre au pléonasme des termes ''gestion'' et ''performance''. L'évidence est que la performance n'est atteinte qu'à travers ce que l'on fait et par la manière dont on le fait, donc à travers la maîtrise et le pilotage des activités et de leur combinaison en processus, se qui constitue l'idée de base de la gestion par les activités. La comptabilité à base d'activité est l'outil essentiel de cette gestion, ayant plusieurs appellations selon les entreprises qui l'adopte ; elle est *''process driven costing''* chez Hewlett-Packard, *''process oriented cost accounting''* chez Siemens, *''Cost management system''* chez General Electric... nous n'allons pas déroger à la littérature en se limitant à l'appellation d'origine ; Activity based Costing ou la méthode ABC.

L'ampleur du changement introduit dans les pratiques de gestion est encore sous-estimée. Certains la considèrent comme une technique efficace d'allocation des coûts aux

[1] Lockheed Martin Corporation est une société de construction aéronautique créée, en 1995, par la fusion de Lockheed Corporation et de Martin Marietta.

[2] General Dynamics est une entreprise de conception d'avions militaires pour le compte du gouvernement américain fondé en 1952. Racheté par Lockheed Martin en 1993.

[3] Lucas est une entreprise de conception, fabrication et commercialisation de machines agricoles pour l'alimentation du bétail et le confort des animaux.

produits, d'autres un moyen utile de lutter contre le gaspillage, d'autres encore un outil destiné fondamentalement à analyser et maîtriser les coûts indirects. La gestion par les activités, c'est tout cela en même temps, et c'est bien plus que cela : c'est une nouvelle philosophie de gestion, se traduisant par une panoplie complètement renouvelée d'outils et de méthodes, depuis la mesure des performances opérationnelles jusqu'à la gestion prévisionnelle de l'emploi, en passant par la gestion des flux de matière, l'analyse de la valeur et l'évaluation des investissements.

Deux notions sont souvent associées en parlant de comptabilité à base d'activités ; l'ABC et l'ABM. On désigne en générale par ABC (Activity Based Costing) les opérations comptables d'identification et de calcul de coûts, et par ABM (Activity Based Management) le management des coûts et des performances de l'entreprise. L'ABC est donc une partie de l'ABM, un moyen pour le management. Nous allons nous limité dans se travail à l'étude de la méthode ABC à travers ses multiples approches théorique et empirique en perspective d'une éventuelle recherche sur l'ABM.

1.4. Activités *versus* responsabilités

La gestion par les activités est un ensemble de techniques permettant de structurer les outils de mesure et d'aide à la décision sur la base des activités. Or, traditionnellement, les principaux instruments d'évaluation sont structurés sur la base de l'organisation hiérarchique. Le découpage analytique dans ce cas se base sur les questions: "*qui est responsable ? Et qui rend compte ?*" (Qui ? vision récompense-punition), alors que, dans le cas d'une structuration de l'analyse par activités, les questions-clés sont : "*que fait-on ? Comment le fait-on ?*" (Comment ? vision apprentissage collectif).

L'approche hiérarchique par responsabilité met l'accent sur la délégation de ressources et le contrôle sur l'utilisation de ces ressources. Dans la majorité des cas la responsabilité est synonyme de pouvoir. Être défini au sein de l'entreprise comme responsable exige que l'on soit très attentif à avoir une pleine maîtrise de ses ressources et de son "territoire". Une gestion qui s'appuie exclusivement sur le principe de responsabilité se préoccupe essentiellement de la consommation des ressources (les

coûts, pas la valeur), donc de leur allocation, et elle débouche sur le contrôle. Son modèle d'allocation des ressources est statique : comment planifier au mieux la répartition d'une enveloppe prédéfinie de ressources, puis comment contrôler la consommation effective de ces ressources. La comptabilité analytique classique répond parfaitement à cette vision lorsqu'elle "absorbe" des coûts indirects. L'entreprise apparaît comme une "machine à allouer et utiliser de manière optimale des ressources". Les personnes se retrouvent comme détenteurs de ressources qui leur sont confiées par l'entreprise et sur l'usage desquelles ils doivent rendre des comptes.

A l'inverse, la gestion par les activités s'intéresse prioritairement à la manière dont sont engendrées les performances : elle vise à la maîtrise dynamique des *processus*. Le point de départ n'est plus la ressource, mais l'objectif et le processus qui permet d'y conduire. La gestion par les activités attache de l'importance à l'utilisation rationnelle des ressources, mais à travers l'analyse des activités. En effet, une ressource ne dit rien en soi sur la performance : tout dépend de la manière de l'utiliser (l'activité). Entre volume produit et ressources consommées se situe la charge de travail (niveau d'activité). Fonder la gestion sur le contrôle des ressources revient à considérer les modes opératoires (activités, processus) comme figés. *On ne peut se poser la question du bon usage des ressources qu'à travers les activités*. L'entreprise apparaît alors plutôt comme "une machine à réaliser des objectifs stratégiques". Les personnes se retrouvent comme détenteurs de savoirs opérationnels qu'ils mettent en œuvre au mieux et qu'ils continuent à les faire progresser.

1.5. Les usages de la comptabilité à base d'activité

Lorino[1] distingue deux grandes familles usage, car les solutions de la comptabilité par activités ne sont destinées à améliorer, ni la justification comptable pure, ni la mesure des résultats. La première grande famille d'usages est **la gestion opérationnelle des coûts** (l'ABC). Celle-ci utilise le modèle d'activités comme *base d'analyse causes-effets* (quels sont les facteurs qui font varier le volume et le coût de telle ou telle activité). La seconde grande famille d'usages est **le costing de portefeuilles stratégiques** (l'ABM) utilisant le

[1] P. Lorino, *Méthodes et pratique de la performance,* 3e édition, Éditions d'Organisation, Paris 2003, p. 191

modèle d'activités comme *modèle d'allocation* (combien de ressources consomme telle activité, combien de chaque activité consomme tel produit)

1.6. Les principes de base

— Toute consommation de ressources doit être rapportée à ces deux coordonnées : *l'entité* qui consomme et la *tâche* pour laquelle elle consomme. La constitution d'une base de données selon ces deux critères, nous permettra après traitements, d'identifier avec exactitude ; qui consomme (l'entité) et pour quoi faire (l'activité). Et pour donner un sens à ce constat, il restera à identifier la *finalité de la tâche* (le produit, output)[1].

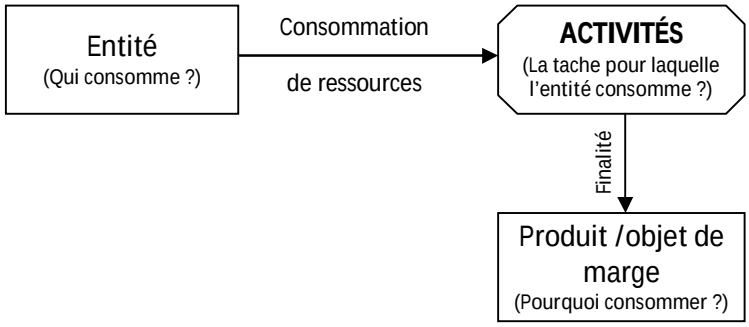


Figure 2.1.1 – L'activité consommatrice de ressources

— La méthode repose sur une analyse coût / valeur, centrée, sur les *produits* et sur les *activités*. Les produits, à travers leurs attributs, au sens large (incluant tous les services liés), sont à la fois générateurs de valeur et mobilisateur d'activités. L'analyse des caractéristiques d'un produit et de ses modalités de production permet d'inventorier les activités requises dans l'ensemble des processus qui vont de la conception à l'après-vente. Les activités s'articulent en processus plus ou moins complexes. L'évaluation de leur coût s'effectue à partir de l'identification de facteurs communs « *les inducteurs de coûts* » qui sont à l'origine de la mobilisation d'un ensemble d'activités et qui sont particulièrement recherchés parmi les attributs du produit (complexité, fiabilité, délai...) ou de ses modalités de

[1] Bouquin. H, *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris 2004, p 70

fabrication. La liaison causale entre chacun de ces attributs et le coût qu'il génère sont donc directs, ce qui permet une confrontation immédiate coût / valeur.

Ce principe illustré par P. Mevellec[1], favorable à une modélisation de l'articulation du coût et de la valeur au sein du système de comptabilité de gestion. La traduction des avantages concurrentiels (de M. Porter chapitre 1, p 35) en ressources financières suppose que les ressources consommées dans l'entreprise pour satisfaire le client soient inférieures aux ressources que le client est prêt à consacrer à l'achat. L'acte d'achat est dépendant de la valeur attribuée par le client au complexe produit-service offert par l'entreprise. Il en résulte que le coût n'a d'intérêt que relié aux facteurs porteurs de cette valeur.

Les activités de l'organisation sont à l'origine de la création de valeur, au travers de l'ensemble des attributs pris en compte pour chaque produit, ce sont : les fonctionnalités du produit, la qualité, le délai, la diversité de la gamme, les modalités de commercialisation, les services et l'ensemble des prestations immatérielles qui accompagnent le produit... Cette création de valeur ne découle plus à titre principal des opérations physiques de production mais également de toutes les activités qui sont impliquées dans le processus qui se déroule depuis la conception du produit jusqu'à son utilisation finale.[2]

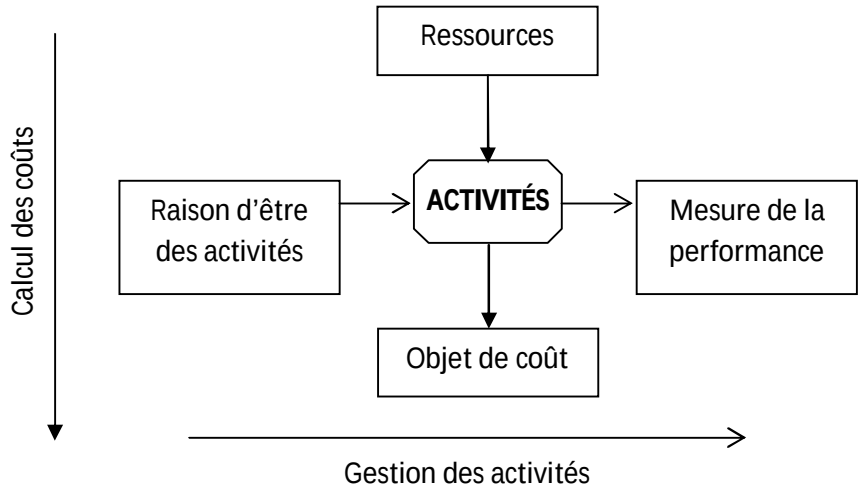


Figure 2.1.2 – L'activité au centre de l'analyse[3]

[1] Revue Française de Gestion n° 97 de jan.-fév. 1994 p. 20.

[2] Concept de la *chaine de valeur* de M. Porter. Chapitre 1 page 35.

[3] Source ; *Manuel de gestion* Vol.1, Dayan Armand, Collectif, Edition Ellipses / AUF Paris 1999 p 753.

— Pour les besoins d'analyse et de suivi des coûts, La comptabilité par activités doit se focaliser sur la recherche des facteurs influençant les niveaux de dépenses et les allocations aux objets de marge. Les principes qui s'y rattachent consistent à :

~ Identifier pour chaque élément de dépense séparément et simultanément : le centre de responsabilité, la nature de dépense et l'activité, celle-ci constituant la base d'analyse la pertinente.

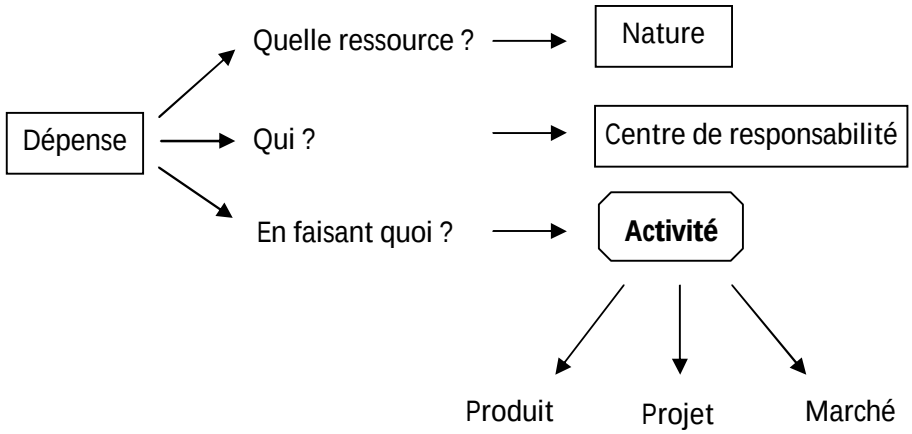


Figure 2.1.3 – Les éléments d'identification de la dépense selon l'idée de base de l'ABC[1]

~ Utiliser l'activité comme rattachement-pivot pour allouer la dépense à des objets de marge.

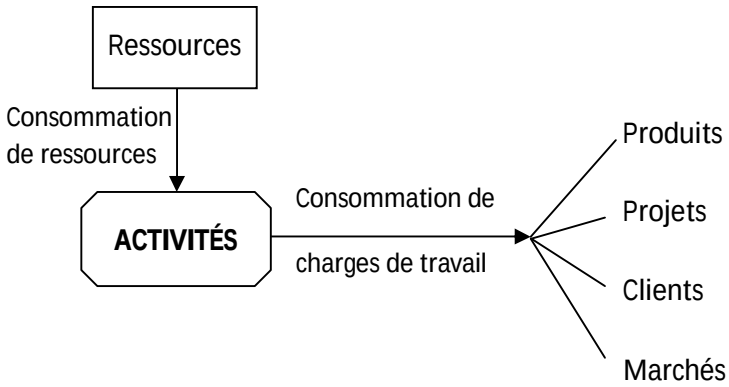


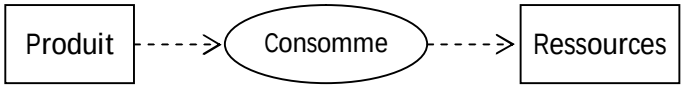
Figure 2.1.4 – L'allocation des charges aux objets de marge dans la comptabilité par activité (ABC)[2]

[1] Source ; Lorino, *Méthodes et pratiques de la performance*, 3e éd, Édition d'Organisation, Paris 2003 p.189

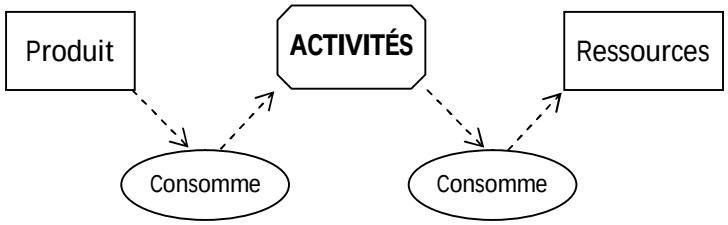
[2] Source ; Lorino, *Méthodes et pratiques de la performance*, 3e éd, Édition d'Organisation, Paris 2003 p.189

~ Utiliser l'activité comme rattachement principal pour rechercher les causes (*les inducteurs de coûts* ou ''cost drivers'') qui influent significativement sur le coût.

— Enfin nous citerons le principe qui fait réellement la part entre la conception traditionnelle de la comptabilité de gestion et celle de la comptabilité par activité. L'approche classique suppose que ce sont les produits qui consomment les ressources, alors que la nouvelle structure de coûts apportée par l'ABC, affirme que ce sont les activités qui consomment les ressources et que ces mêmes activités sont consommées par les produits.



Structure de calcul de coût traditionnel



Structure ABC de calcul de coût

Figure 2.1.5 – L'approche classique et ABC de calcul de coût[1]

Partant de ces descriptions, il convient de noter que l'*activité* est le centre, le pivot, l'élément de base de l'analyse des coûts selon la méthode ABC. A cet effet nous consacrerons une grande partie de ce chapitre à la description et l'analyse de l'activité au niveau de l'entreprise.

[1] Inspiré du schéma de P. Mévellec, *Le calcul des coûts dans les organisations,* éditions La Découverte, Paris 1995 p. 114.

Exemple :

Afin d'illustrer les principes de la comptabilité par les activités, prenons le cas d'une entreprise ayant une clientèle diversifiée selon les produits, les quantités et la situation géographique. Nous allons citer les notions propres à cette démarche (ABC) au fur et à mesure de l'avancement de ce travail en les étayant par des exemples concrets de la vie de cette entreprise (l'intégralité de l'exemple en annexes 01).

Description de l'approche ABC[1]

Notions	***Exemples***
Les entités	*L'atelier mécanique," le garage de l'entreprise"*
Consomment des ressources	*Des matières et fournitures, du temps de travail des ouvriers et des machines…*
Pour effectué des tâches.	*Remplacer les bougies d'un véhicule*
Ces tâches peuvent être regroupées en activités.	*Remplacer les bougies relève par exemple de l'activité : "révision des véhicules des vendeurs"*
… suite page 58	*…*

[1] Bouquin. H, *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris 2004, p70-71

2. Les activités et les processus

2.1. Les activités

« L'activité est l'ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, permettant de fournir un output à partir d'un panier d'inputs, et homogènes du point de vue de leurs comportements de performance »[1].

L'activité c'est tout ce que l'on peut décrire par un verbe dans la vie de l'entreprise : usiner, tourner, polir, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur, monter une campagne publicitaire, préparer un budget, élaborer un plan, émettre des factures, visiter un client, traiter des commandes, surveiller le bon fonctionnement d'une machine... Une activité est un ensemble de tâches élémentaires ayant les caractéristiques suivantes :

- ✓ Elles sont effectuées par des personnes et/ou des machines[2] faisant appel à une qualification ou à une configuration spécifique.
- ✓ Elles sont homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance.
- ✓ Elles fournissent un output (le produit : la pièce fraisée, la qualification de fournisseur, le budget, la facture), à partir d'un panier d'inputs (les ressources : du temps de travail, des fournitures, machines, informations...) destiné à un client interne ou externe à l'entreprise.

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

[1] P. Lorino, *le contrôle de gestion stratégique la gestion par les activités,* édition Dunod, paris 1991 p. 48

[2] P. Lorino parle uniquement de personnes, de salariés accomplissant des activités. H. Bouquin quant à lui, a introduit le fait qu'une activité peut être réalisée par une machine. *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris 2004, p. 75

2.2. Les processus

L'activité constitue une brique de base, aucune activité n'est isolée au sein de l'entreprise : les activités se combinent en chaînes ou en réseaux d'activités dotées d'un objectif commun (fabriquer un produit, introduire une modification technique, développer un nouveau produit, recouvrement de créances, réaliser une campagne publicitaire, sont des activités complexes qui exigent d'accomplir séquentiellement ou simultanément un certain nombre d'activités distinctes).

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

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

Les processus ont trois caractéristiques importantes :

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

Les processus illustre parfaitement le principe de transversalité de l'activité globale au sein de l'organisation et met en évidence la contribution de chaque entité ou centre de responsabilité à la réalisation de ces objectifs. En d'autres termes, quand au moins une

[1] Pierre Mevellec, *Qu'est-ce qu'une activité ?* , Revue française de comptabilité, n° 238, 1992. Cité par T. Jacquot et R. Milkoff, *Comptabilité de gestion*, Dareios & Pearson édition, France 2007, p 240.

activité ou un processus sont transverses par rapport aux entités que la représentation de l'entreprise à travers ses processus apporte une vision réellement différente de celle, verticale, de l'organisation en entités. Alors que cette dernière approche cloisonne, l'approche par les processus met en évidence les logiques de complémentarité.

Les processus les plus fréquents sont ceux qui consistent, à partir d'une commande d'un client, à assurer la production, la livraison, la facturation et le recouvrement de cette même commande. Il est bien évident que de tels processus impliquent la mise en œuvre de compétences très distinctes qui ne se situent pas nécessairement au sein des mêmes centres de responsabilité.

Prenons le cas du processus de recouvrement des créances (figure 2.2.1), on peut définir 5 activités qui composent ce processus. Chacune de ces activités peut elle-même être décomposée en différentes tâches. Pour chacune de ces tâches, il est alors possible d'identifier l'acteur (l'entité) principal afin de déterminer non seulement les ressources consacrées à la réalisation du processus de recouvrement des créances, mais également les coordinations ou les coopérations à renforcer ou à modifier pour aboutir à une gestion plus performante du processus de recouvrement.

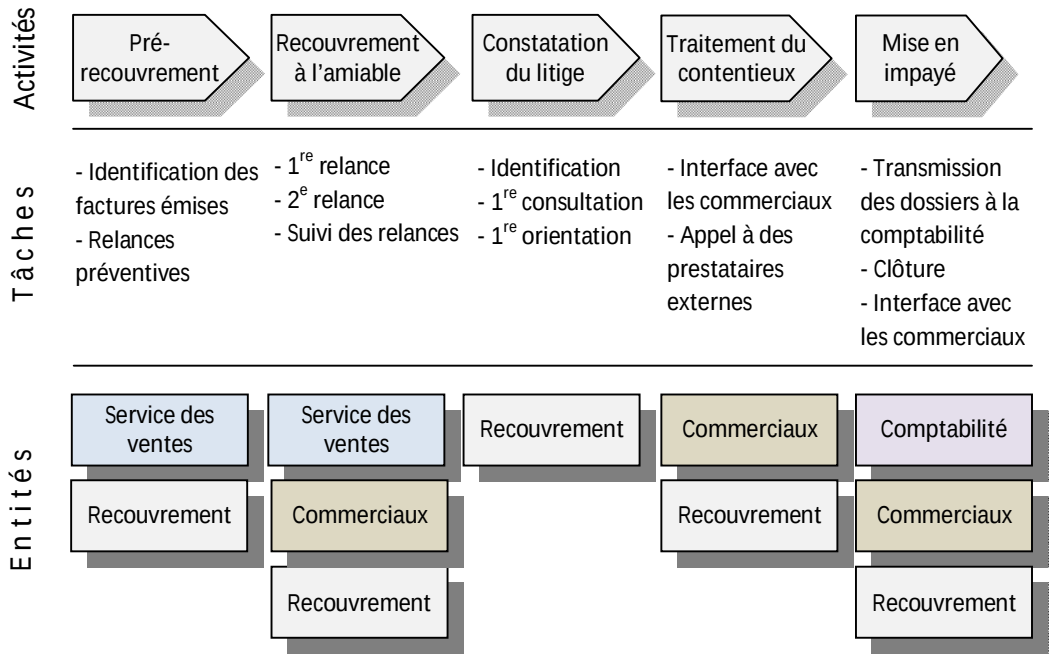


Figure 2.2.1 – Les activités du processus de recouvrement des créances[1]

[1] LARDY. P, PIGÉ. B, " La gestion stratégique des coûts", Éditions EMS, Paris 2001, p71

En récapitulant, un produit est le résultat d'un assemblage de processus, c'est-à-dire de séquences d'activités complémentaires. Celles-ci sont fournies par des entités, dont certaines peuvent être extérieures à l'entreprise qui peut cependant les organiser dans le cadre de partenariats. Toute représentation pertinente en comptabilité de gestion passe donc par la description, en vue d'une modélisation, de l'articulation entre entités, activités, processus, produits[1]. (Figure 2.2.2).

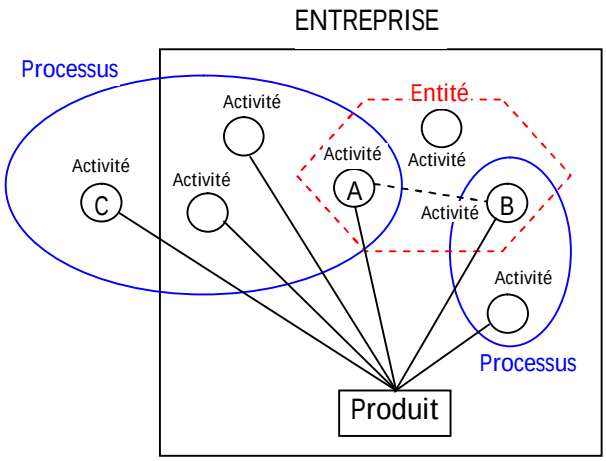


Figure 2.2.2 – Représentation des activités et des processus[2]

Une entité peut effectuer une activité ou plusieurs, mais plus rarement, une partie seulement d'activité. De même, une entité peut effectuer à elle seule tout un processus, ou seulement une partie d'un processus, partagé avec d'autres entités internes ou externes à l'entreprise, voir contribuer à plusieurs processus.

[1] H. Bouquin, *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris 2004, p71.

[2] Inspirée de « la carte des activités et des processus » de Bouquin, op. cit, p73.

Selon l'exemple cité précédemment (en 1.6. p53), le produit (figure 2.2.2) consomme l'activité A (déplacement des représentants) qui elle-même, déclenche l'activité B (entretien des véhicules) appartenant au processus « gestion du parc roulant » lui-même fournisseur du processus « assurer la présence commerciale ». L'activité C (sondage des clients) appartenant à ce dernier est quant à elle assurée par une entité extérieure à l'entreprise.

Suite de l'exemple (en 1.6. p53)

Notions	***Exemples***
…	*…*
Ces tâches peuvent être regroupées en activités, ensemble de tâches complémentaires et coordonnées pour fournir une prestation identifiée	*Remplacer les bougies d'un véhicule relève de l'activité « révision des véhicules des vendeurs »*
Les activités forment elles-mêmes des ensembles cohérents, des processus, définis comme des ensembles d'activités complémentaires et interdépendantes orientées vers une finalité commune et vers un client interne ou externe.	*L'activité « révision des véhicules des vendeurs » appartient au processus « assuré la présence commerciale auprès des grands clients »*
… suite page 73	*…*

2.3. Les ressources

Il est impératif de revenir à ce niveau du moins brièvement sur la notion *d'input.* Car toutes les ressources consommées par l'activité, qu'il s'agisse de composants, de matières premières, d'informations ou d'utilisation d'équipements, ne sont pas de la même catégorie. Il faut distinguer les deux principales ressources ; les ressources permanentes et ressources consommables. Du point de vue de la performance économique de l'activité, il n'y a aucune raison de différencier entre les divers types de ressources qu'elle consomme. L'usure d'une machine est un input, au même titre qu'une consommation de stock ou d'énergie. Toutes ces ressources coûtent et sont absorbées dans le produit, matériellement ou immatériellement.

Cependant, pour des raisons d'organisation ou de culture, certaines entreprises préfèrent différencier entre ressources consommables (matière, énergie) et ressources permanentes, celles qui font l'objet d'investissements et d'une maintenance (les machines, le personnel, l'information). Dans ce cas, il faut distinguer pour chaque activité les ressources de nature permanente et celles qui sont consommables. Pour le faire, il est indispensable de préciser la frontière entre ressource permanente et ressource consommable en fixant un seuil de délai de consommation, en deçà duquel la ressource est réputée consommable (par exemple, une ressource consommée en moins de deux ou trois mois est dite consommable).

2.4. Pourquoi les activités et les processus ?

2.4.1. L'activité concept universel

L'activité est un concept "universel" au sein de l'entreprise : tous "font" quelque chose. Le concept d'activité n'est pas assujetti à un type de processus en particulier (la fabrication technologique d'un produit matériel par exemple) : il est universel. Il s'applique à des métiers tertiaires, administratifs ou techniques, aussi bien qu'à la fabrication.

2.4.2. Robustesse de l'activité par rapport à l'organisation

Les activités présentent l'avantage d'être "robustes" face aux changements d'organisation. Dans le monde mouvant des affaires l'organisation est de moins en moins considérée comme une donnée figée sur de longues périodes. L'organisation tend à constituer une géométrie variable, regroupant temporairement des compétences et des ressources autour d'un objectif précis, et procédant à des reconfigurations périodiques au fur et à mesure de la réalisation des objectifs ou de leur modification (cas de grandes entreprises se comportant comme des PME. Dans l'immense majorité des cas, les activités et les compétences de base (savoir usiner, savoir distribuer, savoir maîtriser un très haut niveau de qualité) offrent un niveau de stabilité meilleur que l'organisation.

2.4.3. L'activité support de la mesure de coût et de performance

L'approche par activités est plus adaptée au diagnostic et au pilotage. Aussi présente-t-elle de nombreux avantages sur les approches fondées sur le contrôle des responsabilités :

- L'activité est homogène au regard des coûts et des performances ;
- Le langage des activités est facile à comprendre et d'application "universelle" au sein de l'entreprise ;
- La structure des activités est relativement autonome vis-à-vis des changements d'organisation ; elle est cohérente avec l'analyse des compétences.

Par définition, le comportement de coût et de performance d'une activité est homogène. Une division hiérarchique peut avoir en charge des activités fortement différenciées, aux comportements de coût et de performance hétérogènes, sinon même contradictoires. Exemple : le service des approvisionnements de l'entreprise chargé, entre autres, d'inspecter les matières et fournitures à la réception et d'homologuer les fournisseurs. Lorsqu'un fournisseur est homologué, on supprime le contrôle de qualité sur ce qu'il livre. Par conséquent, plus il y aura de fournisseurs homologués, moins le service aura d'inspections à réaliser. Plus il est productif en homologation, moins il produit d'inspections. Donc plus il consacre de ressources à l'homologation, moins il a de

ressources disponibles pour l'inspection. Le biais de l'analyse de coût et de performance globaux est évident du fait de la non distinction entre l'activité "homologation" et l'activité "inspection".

Une mesure de performance ne peut se faire qu'à partir d'une activité ou, le cas échéant, d'un processus ; "un faire" (bien faire, mal faire). La gestion par les activités permet d'offrir une base commune à l'évaluation des coûts et des performances, à l'information financière et non financière.

2.4.4. L'activité base du diagnostique et de pilotage

En adoptant l'approche par les activités et les processus, la règle d'or de l'entreprise n'est plus l'allocation et le contrôle des ressources, mais plutôt l'amélioration des processus (apprentissage et innovation). Cette approche est plus adaptée d'une part, à l'analyse et à la compréhension de la performance et de l'autre part au déploiement de la stratégie dans l'entreprise.

2.4.5. Les processus, base de coordination et de planification

Le processus est le complément indispensable de l'activité. Il constitue une nouvelle approche de la *coordination* et de *la planification* au sein de l'entreprise. De grandes entreprises y consacrent des efforts importants à "l'ingénierie des processus", qu'il s'agisse de processus technologiques ou surtout de processus de gestion.

La relative stabilité des grands processus a fait une excellente base de planification. Les entreprises actuellement, trouvent de plus en plus nécessaire de développer une capacité de travail plus flexible, plus orientée vers les équipes, fondée sur la coordination et la communication. Plutôt que de maximiser la performance d'individus ou de fonctions pris isolément, les entreprises doivent optimiser des activités interdépendantes dans et à travers toute l'organisation.

2.5. Description de l'activité

La première description de l'activité au sein de l'entreprise, relatée précédemment était juste un aperçu globale sur la notion, le but était de permette une compréhension correcte et suffisante du concept et ce, pour bien appréhender la suite.

À présent nous allons essayer d'aborder la notion d'activité de manière plus approfondie et détaillée ce qui pourrait éventuellement laisser apparaitre quelques redondances sans pour autant nuire au contenu (nous l'espérons).

Avant tout, une activité doit d'abord avoir un nom reconnaissable de tous, exprimé dans le langage de l'entreprise (ex : "constatation de livraison de marchandise"). Elle doit faire l'objet d'une description claire et objective, répondant à la question ; qu'est-ce que fait cette activité ? Il s'agit de décrire une activité faite réellement, non une activité qui devrait être faite ou se fera un jour... Par ailleurs, l'activité doit être localisée dans l'organisation.

2.5.1. Caractéristiques de l'activité

- L'activité est caractérisée par un output principal et, le cas échéant, les outputs secondaires, physiques ou informationnels, en précisant l'activité de destination. Par exemple, la facturation a pour output principal des factures émises ;
- Le client de l'activité, destinataire de l'output principal ;
- L'unité choisie pour mesurer le niveau de l'activité : il est indispensable de mesurer le niveau quantitatif de réalisation d'une activité ; il faut disposer pour cela d'une unité de mesure pertinente pour cette activité particulière, nous l'appellerons *unité d'œuvre* de l'activité. Il s'agit, le plus souvent, de l'unité mesure de l'output principal, chose qui nous importe quant au niveau de réalisation de l'activité : une mesure d'inputs (heures de travail, heures de machine, matière...) n'est pas toujours significative, car l'activité peut les gaspiller, seul le résultat (l'output) compte.

- La liste des inputs, s'agissant d'inputs physiques ou informationnels : main-d'œuvre, machines, matières, outillage, énergie, gammes, nomenclature, documents administratifs, avec les renseignements utiles les concernant

- Sur la base de l'unité d'œuvre retenue, une mesure de capacité installée de l'activité ; par exemple, la capacité de l'activité ''broyage de maïs'' dans une usine d'aliment pour bestiaux, se mesurera en tonnes de maïs broyé par heure (tonnes/heure).

- Les paramètres permettant d'appréhender les principales caractéristiques de performances de l'activité (son coût, son délai d'accomplissement …), autrement dis, tout ce qui peut permettre d'analyser les comportements de performance de l'activité, que celles-ci portent sur les opérations, sur les outputs (taux d'erreurs, taux de rebuts), sur certains inputs (taux de panne des machines, d'absentéisme du personnel)

- Le "déclencheur" de l'activité, s'il en existe un : la transaction, le phénomène qui déclenche la réalisation de l'activité (exemple, la commande d'un client dans l'activité "fabrication d'aliment" au département exploitation de l'usine)

2.6. Catégories des activités

L'intérêt de cette classification des activités est purement pratique, car les activités d'une même catégorie obéissent à des règles communes d'analyse et de gestion. Les critères de classification diffèrent selon les auteurs, nous nous intéresserons dans notre travail au classement des activités selon leur nature et leur destination.

2.6.1. Classification par nature

Au regard de la nature de l'activité, autrement dis, le type de savoir-faire auquel elle fait appel, trois grande catégories peuvent être distinguées.

2.6.1.1. Les activités de conception

Toutes les activités qui peuvent relever de conception d'un produit, une prestation de service, un processus de production, une organisation. Les

activités d'étude, de développement, d'industrialisation, d'organisation, de planification entrent dans cette classe.

Ces activités présentent plusieurs caractéristiques. Tout d'abord, leur impact sur la performance économique s'exerce généralement surtout à travers d'autres activités, qui ont lieu ailleurs et plus tard : plus que par leurs dépenses ou par leurs délais propres, les activités de conception coûtent ou rapportent par l'influence qu'elles exercent sur les dépenses et les revenus d'autres activités opérationnelles qui ont lieu en aval. Il y a même souvent un décalage temporel important entre l'activité de conception et les principaux effets ressentis en aval.

2.6.1.2. Les activités de réalisation

Il s'agit de réaliser une mission opérationnelle de nature récurrente, depuis les diverses étapes d'une fabrication industrielle jusqu'à l'émission de factures aux clients, en passant par la prospection, les visites aux clients, la négociation des contrats avec les fournisseurs, la tenue des comptes, l'expédition, la paye du personnel...

Ces activités ont souvent une nature relativement répétitive et un output plus aisément mesurable que celui des activités de conception. Leur échelle de réalisation souvent importante leur confère un grand poids économique immédiat et interne : coûts de matière, coûts salariaux, amortissements de machines.

2.6.1.3. Les activités de maintenance

Cette catégorie concerne la maintenance, au sens large, des ressources permanentes de l'entreprise : équipements, informatique, formation du personnel, support technique, support qualité, relation clientèle visant à maintenir une des parts de marché...

Elles font appel, partiellement à des procédures relativement répétitives (maintenance périodique programmée), partiellement à des démarches non répétitives, plus proches d'activités de conception (diagnostic,

ou recherche technologique). Du point de vu de l'impacte économique, ces activités sont intermédiaires entre les activités de conception et les activités de réalisation. Le décalage dans le temps entre l'activité et ses effets est moindre par rapport à la conception et les enjeux de productivité immédiats sont plus importants.

En résumé, les activités de conception créent le cadre structurel de la performance, les activités de maintenance entretiennent l'infrastructure de ressources technologiques, humaines et informationnelles, et les activités de réalisation concrétisent les performances opérationnelles

2.6.2. Classification selon positionnement dans l'allocation

Par rapport à la procédure d'allocation à un objet de marge (produit, client, projet, marché…), les activités se répartissent en deux familles.

2.6.2.1. Les activités primaires

C'est les activités qu'on peut affecter à l'objet de coût avec certitude ; activités « traçables » qui ne sont pas nécessairement des activités directes. Exemple : l'inventaire physique des produits emmagasinés est une activité affectée aux produits inventoriés, ou encore l'ordonnancement, est une activité affectée aux produits sur la base du nombre d'articles.

2.6.2.2. Les activités secondaires

Ce sont les activités non "traçables" à l'objet de coût. Leur output est destiné à une ou plusieurs autres activités, tel que la maintenance d'un module de la chaine de fabrication. Les activités secondaires peuvent avoir leurs propres unités d'œuvre, qui servent à mesurer leur productivité et leur coût unitaire, mais ne jouent aucun rôle dans l'allocation aux produits, puisque leurs dépenses sont déversées sur d'autres activités

A l'image des activités, les processus aussi peuvent être distingués en catégories. Le processus s'inscrit dans le temps : son déroulement intégral exige une certaine durée.

Selon l'importance de cette durée, on se trouvera en présence de processus opérationnels (durée globale courte) ou de processus stratégiques (durée globale longue). Par exemple, le flux de matière dans une entreprise industrielle est en général un processus opérationnel, alors que le cycle de vie du produit est un processus stratégique.

Les processus peuvent être également classés selon la nature de leur output : il peut s'agir d'un output matériel (exemple: le processus de fabrication) ou d'un output informationnel.

3. Unités d'œuvres / Inducteurs de coût

– L'unité d'œuvre[1] dans les comptabilités analytiques traditionnelles (généralement les heures de main d'œuvre directe, les heures de machine ou les *U*nités *M*onétaire de matière) ne représente guère plus qu'une base plus ou moins arbitraire d'allocation. Le coût unitaire de l'unité d'œuvre n'a plus une grande signification pour la gestion. En effet, pour une bonne part, les coûts qui entrent dans son calcul n'ont pas grand-chose à voir avec la consommation de la ressource retenue comme unité d'œuvre et le taux unitaire représente alors un ratio parfaitement artificiel. Par exemple, un ensemble hétérogène de coûts indirects (main d'œuvre de support technique, amortissements, coûts de non-qualité, coûts de stockage, coûts de gestion, maintenance...) se trouvent additionnés et rapportés à l'heure de main d'œuvre directe, pour donner naissance à un taux horaire dépourvu de signification réelle.

Le choix de L'unité d'œuvre pertinente dans la gestion par les activités, permet réellement de mesurer le niveau d'output de l'activité, d'estimer la productivité de l'activité, de calculer son coût unitaire et de procéder à des allocations de coûts. Il est donc une unité de mesure significative des activités de l'entreprise, une base pertinente pour mesurer la productivité globale des activités.

L'unité d'œuvre de l'activité se définit donc comme étant une mesure du volume de la production de l'activité. Elle va permettre d'allouer le coût de l'activité aux objets de coût qui y ont eu recours. Comme dans les systèmes de comptabilité traditionnels, le coût unitaire de l'unité d'œuvre va être calculé selon la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Coût total des ressources consommées par l'activité}}{\text{Nombre total d'unités d'œuvre de l'activité}}$$

[1] D'autres termes sont utilisés par des auteurs tel que : « *Inducteur d'activité »,* « *Inducteur de ressources »* ou encore « *unité de travail élémentaire ».* L'inducteur de coût (cost driver) est un terme issu de la littérature anglo-saxonne. L'unité d'œuvre, terme inspiré de la méthode des sections homogènes, est utilisée par des auteurs comme H. Bouquin et P. Lorino. La notion d'inducteur d'activité est beaucoup plus utilisée dans le contexte stratégique et pilotage des coûts que celui du calcul des coûts des objets de marge. Cette vision a pour but d'agir en amont sur ses inducteurs d'activités pour en réduire la fréquence ou l'intensité de l'activité en question et par conséquent son coût. P. Lorino. L*e contrôle de gestion stratégique,* Dunod, paris 1996.

Dans l'identification des unités d'œuvre de chaque activité, deux cas de figure peuvent se rencontrer :

1. L'existence d'une mesure directe du volume de réalisation de l'activité, cas où le résultat de l'activité est un produit et que le nombre de produits constitue une bonne mesure de l'activité, ce qui sous-entend que chaque produit consomme les ressources de l'activité de façon homogène.
2. Pas de mesure directe du volume d'activité, il faut dans ce cas choisir une unité d'œuvre qui soit statistiquement corrélée avec le volume de production de l'activité.

– La notion d'inducteur de coût que les anglo-saxons appellent «cost driver» a été introduite récemment dans la littérature de comptabilité de gestion. Son émergence s'explique par le souci croissant de maîtrise et de réduction des coûts et par l'échec des programmes de réduction des coûts basés sur une réduction unilatérale des dépenses sans une analyse sérieuse des facteurs de causalité qui expliquaient le comportement des coûts. Un inducteur de coût se définit comme étant un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût d'un objet de coût. Autrement dit, toute modification de l'inducteur de coût entraîne un changement dans le coût total de l'objet de coût. Un inducteur de coût renvoie à une notion de causalité : c'est le facteur qui explique le coût. Si on agit sur la cause, le coût se modifie.

3.1. Inducteur de coût, unité d'œuvre et inducteur d'activité

Le terme d'inducteur n'est pas normalisé. Au début de l'ABC, certains auteurs avaient remplacé le terme d'unité d'œuvre, qu'ils croyaient obsolète, par la notion d'inducteur de coût promue par la méthode. Puis on a constaté qu'il s'agissait de notions différentes. En affinant celle d'inducteur, on a distingué entre *inducteur d'activité* et *inducteur de coût*.

L'inducteur d'activité est l'événement qui déclenche l'activité, et par conséquent, ses coûts variables. L'inducteur de coût, au sens strict du terme, est le phénomène organisationnel qui détermine le niveau des coûts, en d'autres termes, il est la cause principale du niveau de coût de l'activité ou plus simplement, le facteur explicatif de consommation de ressources. Il en résulte que le coût d'une activité est fonction de deux

déterminants : le nombre de fois où elle est déclenchée, les conditions dans lesquelles elle est organisée.

Pour agir sur les coûts d'une activité, il faut donc :

- la déclencher moins souvent ;
- exploiter ses inducteurs de coûts pour éliminer ceux qui handicapent son coût.

Cette distinction étant faite au sein des inducteurs, c'est la différence entre l'unité d'œuvre et l'inducteur d'activité qui est devenue floue, certain jugeant qu'il s'agissait de deux notions distinctes, d'autres les considérant comme strictement identiques (l'heure de main-d'œuvre est, pour ces auteurs, un inducteur d'activité), mais déniant (logiquement) dès lors à l'inducteur d'activité toute validité pour le « management de la performance » et le limitant à être un instrument du « management des coûts »[1].

Les unités d'œuvre ne sont pas des inducteurs de coûts lorsqu'elles se réfèrent à l'une des ressources consommées par une activité plutôt qu'à la prestation qu'elle fournit, car elles s'appuient alors sur le constat d'une simple corrélation entre coûts et non sur celui de la cause d'un coût. C'est clairement le cas de ces unités d'œuvre classiques que sont les temps de main-d'œuvre ou de machine. On les choisit parce que l'on considère que les temps de consommation de ces ressources sont corrélés au coût de consommation des autres ressources de l'activité, ou tout simplement, parce que le coût de la main-d'œuvre ou des machines est dominant dans le coût total.

Inversement, un inducteur de coût ne peut être unité d'œuvre que s'il est mesurable et s'il déclenche toujours les mêmes coûts. Un inducteur d'activité ne peut être retenu comme son unité d'œuvre s'il ne déclenche pas systématiquement les mêmes séquences de tâches, ou lorsque celles-ci ne sont pas effectuées de manière constante. Cela revient à dire que les inducteurs des coûts de l'activité sont multiples, et que l'inducteur d'activité unique considéré n'explique pas tous les coûts.

---

[1] H. Bouquin apporte une précision de taille quant à la signification des deux termes ; " *les inducteurs d'activité sont les événements qui les déclenchent et permette de modéliser les causes des activités. Les unités d'œuvres sont les clés de répartition des coûts des activités. Un inducteur d'activité est une unité d'œuvre si son coût unitaire est stable…*". H. Bouquin. *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris 2004, p.106.

3.2. Pourquoi une unité d'œuvre ?

L'unité d'œuvre sert à mesurer le niveau de réalisation d'une activité : le niveau réel constaté (charge réelle), le niveau programmé (charge budgétée) ou le niveau maximum (capacité). Cette mesure sert de base à deux types d'application essentiels : *l'évaluation de la productivité globale de l'activité* et *l'allocation des coûts*.

Une unité d'œuvre bien choisie est essentielle pour maîtriser l'efficacité d'une activité : *mesurer la productivité globale de l'activité,* et non la productivité des facteurs (travail direct, matière, capital, énergie, etc.) consommés dans l'activité. En effet, si on peut mesurer l'output X de l'activité de manière pertinente, il suffit de diviser cette mesure d'output par la valeur globale C des facteurs consommés (autrement dis, le coût total de l'activité) pour obtenir la productivité globale de l'activité soit ; X/C (x sur c), tous facteurs confondus (output par *U.M* de ressource consommé dans l'activité analysée). Le ratio inverse C/X (c sur x), qui est le coût global divisé par output en unités d'œuvre, n'est autre que le coût unitaire de l'unité d'œuvre, évidemment d'autant plus bas que l'activité est productive.

Une telle mesure de productivité globale est plus significative pour la gestion que la mesure de la productivité d'un facteur, car elle peut être beaucoup plus facilement reliée à des actions pertinentes. L'objectif "améliorer l'efficacité des activités peu productives" est beaucoup mieux ciblé que l'objectif "améliorer l'efficacité des facteurs peu productifs". Une réduction aveugle (non reliée aux activités) des ressources réduit rarement les inefficacités.

Nous verrons par la suite que pour calculer le coût d'un "objet" (produit, projet, client), il faut évaluer la manière dont cet objet consomme les différentes activités, c'est-à-dire le nombre d'unités d'œuvre de chaque activité qui lui sont destinées.

3.3. Choix des unités d'œuvres

- *Une unité d'œuvre commune à toutes les activités d'un même processus :* dans une gestion par les activités, les grands enjeux se manifestent au travers des processus majeurs de l'entreprise : flux des matières, contrôle de la qualité,

maintenance des ressources technologiques, gestion de la clientèle ... Pour mieux appréhender ces grands processus pour des fins de gestion concrètes, il faut les faire apparaître comme enchaînements bien identifiés d'activités, solidarisées entre elles par des mécanismes de performances communs. Un moyen pratique d'y parvenir peut parfois consister à retenir la même unité d'œuvre pour toutes les activités d'un même processus. Pour cela, il faut identifier un paramètre correctement corrélé avec l'ensemble des activités du processus. Par exemple, le paramètre ; nombre de commandes de clients, peut s'avérer bien corrélé avec l'ensemble d'activités déclenchées par les commandes des clients et pouvant constituer un processus (tel que l'enregistrement de la commande, la programmation, lancement de la fabrication, le contrôle de qualité final, l'expédition, la facturation, le recouvrement).

- *S'inspirer des paramètres déjà existants dans les systèmes d'information de gestion,* en effet par souci d'allégement et de ne pas complexifier les systèmes à l'excès, il est de règle à retenir comme unités d'œuvre des paramètres existants tant que l'entreprise dispose souvent d'une immense richesse d'information peu ou pas utilisée. On trouve les mesures de flux (quantité de matière première, nombres d'opérations, nombres de produits…) dans la gestion de production, les mesures de transactions (nombres de commandes, nombres de factures, nombres de bons de commandes pour achats, nombres de clients, effectifs…) dans les divers systèmes de gestion (gestion commerciale, gestion des approvisionnements, gestion financière, gestion du personnel), des paramètres structurels dans les bases de données (nombre de partenaires, de clients, nombre de fournisseurs, caractéristiques techniques des produits).

Le choix des paramètres qui serviront d'unités d'œuvre dépend de l'objectif prioritaire poursuivi par l'entreprise.

3.3.1. L'unité d'œuvre ; reflet de la productivité de l'activité.

Cette démarche vise à décrire et analyser la productivité des activités de manière aussi fidèle et précise que possible, et ce pour diverses raisons notamment : la mise en

place des mécanismes d'allocation de coûts réalistes, obtenir une image claire et crédible de la productivité des activités pour une éventuelle comparaison des performances productives des sites différents, se doter d'une base solide pour des besoins de prévision. Dans ce cas, il faut opter pour des unités d'œuvre qui reflètent aussi fidèlement que possible la performance des activités (processus) par rapport aux flux.

Lorsque l'output de l'activité est homogène, l'unité d'œuvre la plus simple est le volume d'output : nombre de sacs d'aliment fabriqués, nombre de transactions réalisées, nombre de produits contrôlés, nombre de prestations fournies. Néanmoins quand l'output n'est pas homogène, on peut souvent le ramener à un élément physique qui permet d'homogénéiser sa mesure. Par exemple si les sacs d'aliment produits sont de poids différents, l'unité de pesage peut les homogénéisé. Les commandes d'achats traitées sont d'importance très variable, le nombre d'articles commandés fournit une mesure homogène. Les circuits imprimés fabriqués dans l'industrie électronique sont de taille très inégale, leur surface permet de les étalonner.

3.3.2. L'unité d'œuvre ; indice d'une priorité stratégique.

L'objectif prioritaire peut être différent si l'on se trouve dans une entreprise où, le contrôle de gestion repose principalement sur le contrôle financier (les coûts). Que cela soit une obligation ou simplement pour des raisons culturelles profondes, dans ce cas le coût cesse d'être une simple mesure neutre destinée à l'analyse. Il devient un véritable étalon de la performance, en ciblant prioritairement sa réduction. Le coût n'est alors plus vu essentiellement comme mesure objective, mais comme signal ou un avertisseur de la (non) performance.

Il faut choisir les unités d'œuvre en fonction des objectifs poursuivis. Si l'on poursuit une stratégie de juste à temps, le choix d'unités d'œuvre portera sur les temps de cycle, ce qui pourrait pénaliser les produits ou processus fortement consommateurs de temps. Si l'objectif prioritaire est la lutte contre la complexité, on choisira pour unités d'œuvre des paramètres descriptifs de l'état de complexité (nombre de macro et microcomposants gérés dans la base de gestion de production, nombre d'opérations dans les séquences des processus, nombre de modifications techniques...). Si la performance-

clé est la productivité du travail, la ''bonne vieille heure de main d'œuvre'' s'imposera automatiquement.

Une telle orientation ne devrait être adoptée en parfaite connaissance des deux corollaires inévitables : le premier étant le sacrifice de la pertinence dans la mesure de productivité et de la précision dans l'allocation, et le deuxième, l'exigence de flexibilité et d'adaptabilité du système dans le temps. Car en effet, si les unités d'œuvre sont choisies pour refléter *les priorités stratégiques*, elles doivent pouvoir se modifier en fonction des changements de stratégie. L'actualisation permanente des unités d'œuvre doit être prévue et organisée, faute de quoi elles risquent l'obsolescence au vu d'objectifs stratégiques renouvelés.

Les entreprises opteront pour un choix de l'unité d'œuvre selon leur démarche et orientation stratégique. De manière générale, ce choix doit obéir à des impératifs pratiques (disponibilité des données, simplicité globale du système). Il peut se faire selon une logique analytique (performance des processus) ou selon une logique stratégique (traduire les priorités stratégiques, au détriment de la précision descriptive).

Suite et fin de l'exemple (p.58)

Notions	***Exemples***
… *Pour allouer le coût d'une activité à un utilisateur, il faut identifier la variable qui exprime la loi de ses consommations (l'unité d'œuvre)*	*…* *Le coût de la révision des véhicules des vendeurs confiée au garage est proportionnel au temps passé par le garage ; l'heure de main-d'œuvre est donc l'unité d'œuvre de l'activité de révision.*
Néanmoins pour agir sur la consommation de ressources dans une activité, il faudrait en identifier les causes, c'est-à-dire les facteurs qui déclenchent l'activité, (inducteurs d'activité)	*L'activité « révision des véhicules » est déclenchée par le nombre de km parcourus par les vendeurs (inducteur d'activité). Le coût de l'activité dépend donc, par les km, de la dispersion géographique des clients, de la fréquence des visites et du fait que les vendeurs ne sont pas spécialisés par zone géographique mais par branche d'activité des clients. Ce sont les causes agissant sur l'inducteur d'activité (km) et sur lesquelles il faut intervenir si l'on souhaite déclencher l'activité moins souvent.*

4. Le calcul des coûts

Une comptabilité analytique structurée sur la base des activités offre une base pour l'analyse et le diagnostic dont la puissance est incomparable avec les comptabilités analytiques traditionnelles, le plus souvent fondées sur un découpage organisationnel (centres de responsabilité). La mise en place d'une comptabilité par activités préconise une gestion des dépenses (en prévision ou en réalisation) sur la base de celles-ci. L'activité est donc le principe de découpage des dépenses.

4.1. Le coût des entités

Quand on parle de coût des entités[1] (services, unités organisationnelles ou en encore centres de responsabilités selon les appellations), notre perspective par rapport à ce travail sera limité à l'identification des consommations effectuées en propre par chacune des entités identifiées dans le réseau d'analyse. Car en réalité, le coût de l'entité est le calcul du total des coûts que provoquent l'existence et le fonctionnement de cette entité.

Exemple : Si une entreprise souhaite connaitre combien lui coûte le fait d'assurer elle-même la maintenance de ses moyens de transport, elle devra tenir compte du fait que cette activité en induit d'autres, par exemple, au sein du département Gestion des ressources humaines, la gestion administrative du personnel de maintenance. Il faudrait par conséquent chercher à identifier les coûts des activités induites par l'existence du service de maintenance.

La première étape, c'est donc la connaissance des coûts propres à chaque entité. Cette étape n'est possible que si l'on dispose d'une base de données dans laquelle est identifié le consommateur de chaque ressource, ce qui n'est pas toujours le cas. Souvent, des difficultés surviennent parce qu'une information aussi fine n'existe pas et que des consommations sont indirectes aux entités. Cas classique des frais de téléphone et d'électricité dont il est très difficile de connaitre la consommation de chaque entité si

[1] Nous utiliserons indifféremment ces appellations qui veulent dire vraisemblablement la même chose.

l'entreprise ne dispose que d'un compteur unique. Face à cette difficulté, l'entreprise dispose de trois solutions :

4.1.1. L'amélioration de l'information

Dans cette perspective, l'entreprise peut mettre en place de nouvelles procédures de saisie de l'information dans certains cas. Mais dans d'autres, c'est l'investissement qui est la seule solution possible.

- Dans le premier cas, l'action sur les procédures de saisie peut consister en une modification de la codification ou de l'instauration de modalités pratiques permettant d'identifier l'information. Mais aussi l'entreprise peut agir par des "facturations internes" (ou par des notes de frais ou encore par des états d'intervention ou prestation), reposant sur des prix de cession interne. Exemple : le service de maintenance informatique peut facturer ses interventions aux « clients » internes (les autres services utilisant l'outil informatique), ce qui favorise non seulement la traçabilité des coûts, mais aussi la mesure des performances reposant sur des relations de client à fournisseur au sein de l'entreprise voir même en mettant en concurrence un service interne avec un prestataire extérieur.
- Cependant, certaines consommations ne peuvent, notamment en raison de particularités techniques, être suivies ou gérées ni par les procédures de saisie ni par les systèmes de facturation interne. L'investissement peut alors être la solution. Le cas de la répartition équitable des frais de téléphone entre les entités ne peut être réalisée que par l'investissement dans un équipement modernisé capable de fournir les informations précises sur les consommations téléphoniques de chaque poste.

L'entreprise rencontre aussi des situations dans lesquelles la saisie précise des consommations élémentaires n'est pas possible, même en engageant des dépenses nouvelles (investissement) pour l'améliorer, ou ne serait possible qu'en perturbant le fonctionnement de l'entreprise.

4.1.2. Le recours aux clés de répartition

Afin d'imputer les charges aux entités, il faut déterminer une clé de répartition cohérente. La particularité des clés de répartition, c'est leur caractère approximatif, ce sont des solutions palliatives. On les emploie comme solution de remplacement, faute de disposer d'une information complète à coût raisonnable.

Pour reprendre l'exemple précédent ; le cas des frais de téléphone. Ces frais, hors abonnement, répondent à une loi économique qui les explique par le nombre d'unités consommées. Dans le cas d'absence d'information sur le nombre d'unités que chaque entité de l'entreprise a consommé, l'entreprise cherchera alors à définir une variable qui soit mesurable, (sinon aucune répartition n'est possible) et aussi en corrélation avec la variable qui explique les coûts (les unités téléphoniques). Si l'entreprise procède à une répartition des frais téléphoniques au prorata des effectifs, cela suppose qu'il existe une bonne relation linéaire entre les effectifs d'une entité et la consommation téléphonique, ce qui implique l'hypothèse que des utilisateurs aussi différents qu'un commercial et un chercheur aient le même usage du téléphone. Une autre répartition, celle-ci au prorata du nombre de postes téléphoniques, cette vision suppose que la consommation par poste est identique ou du moins peu différente d'une entité à une autre.

4.1.3. Renoncer à imputer les charges

A défaut de découvrir des clés de répartition acceptables, l'entreprise est amenée à s'interroger sur l'opportunité de répartir certaines charges. Il est utile de se poser une telle question, même en l'existence de clés défendables. Répartir les frais de chauffage entre toutes les entités de l'entreprise n'est pas nécessairement la meilleure façon de provoquer des économies d'énergie.

4.2. Le coût des activités

Quant une entité ou un service n'exerce qu'une seule activité, le coût de celle-ci sera identique au coût de l'entité elle-même, dans ce cas il y aura redondance avec le point traité précédemment. Mais si l'entité conduit plusieurs activités différentes (ce qui est généralement le cas), il faut organiser une saisie qui identifie pour quelle activité est

consommée chacune des ressources de l'entité. Le cas le plus simple est quand l'entité est organisée de manière à consacrer des moyens spécifiques à chacune des activités. Exemple ; au sein du service de gestion des stocks, deux gestionnaires ne se consacrent qu'à la gestion de la matière première, alors qu'un autre ne s'occupe que des pièces de rechange.

En revanche, si des moyens communs sont partagés par plusieurs activités, la situation est délicate. Exemple ; Les activités d'un commercial peuvent être : démarcher les clients potentiels, prise en charge des clients habituels, rédiger un rapport mensuel, participer aux rapprochements avec les autres structures… Dans ce cas l'entreprise répartira ses dépenses activité par activité :

- La répartition des dépenses de personnel par activités peut se faire de plusieurs manières :
  - sur la base d'une répartition globale des heures de travail du service entre activités ; cette méthode, très simple, présente un risque de biais importants notamment si les niveaux de salaire à l'intérieur du service sont très hétérogènes et si la répartition du temps entre activités varie beaucoup d'une catégorie de personnel à l'autre : le coût des activités fortement consommatrices de qualification sera sous-estimé.
  - sur la base d'une répartition des heures de travail entre activités, catégorie de personnel par catégorie de personnel.
  - sur la base d'une répartition des heures de travail entre activités individu par individu : méthode la plus précise, mais la plus lourde.
- La répartition des autres dépenses peut parfois se faire de manière directe (amortissement des équipements dédiés à une activité, par exemple) ou sur la base de paramètres jugés pertinents pour cette affectation : effectifs, heures de travail, mètres carrés occupés par les activités respectives du service.

4.2.1. Le coût du processus

Rappelons que le processus est un ensemble d'activités enchaînées les unes aux autres et dont le but est globalement commun. Au sein de l'entreprise, il n y a pas que des processus constitués d'opérations technologiques (processus de production), il y a aussi un grand nombre de processus exclusivement tertiaires (élaboration d'un budget, calcul des coûts de revient, homologation d'un fournisseur…).

Pour calculer un coût de processus, il suffit de disposer de la distribution des activités par processus (la composition des processus en activités). Le fichier qui décrit la composition d'un processus en activités s'intitule "nomenclature d'activités du processus".

4.2.2. Le coût unitaire des activités

Le coût unitaire d'une activité, est tout simplement le résultat de la division de ses dépenses globales sur une période donnée par le nombre d'unités d'œuvre produites sur la même période. On obtient ainsi le coût unitaire, ou taux, de l'unité d'œuvre. Exemple, si l'on a identifié l'homologation de fournisseurs comme activité dans le service des achats :

- ✓ l'unité d'œuvre étant le nombre de fournisseurs homologués, soit N ce nombre sur le trimestre considéré,
- ✓ soit D le total des ressources consacrées à l'homologation de fournisseurs sur le trimestre,
- ✓ le coût réel unitaire de l'homologation sur le trimestre est alors : D/N

Le coût unitaire peut être un coût normatif, standard (norme utilisée comme référence, fondée sur l'expérience, l'analyse, ou sur l'observation externe : concurrence, état de l'art), coût lissé (coût réel lissé sur période moyenne ou longue pour éviter les à-coups conjoncturels).

Remarque

Nous pouvons noter jusqu'à présent que ces outils de mesure sont introduits sans qu'il soit question de coût de revient complet de produits ni même de mécanismes d'allocation. Contrairement à une caractéristique fréquente de la comptabilité analytique traditionnelle, la comptabilité par activités n'est pas polarisée sur ce problème particulier. Certes elle peut fournir une technique d'allocation des coûts plus efficace que les techniques classiques, mais ce n'est pas là son principal apport.

Si la comptabilité analytique se focalise souvent sur le calcul des coûts de revient des produits, c'est bien parce qu'elle est dominée par les préoccupations de reporting légal (la valorisation des stocks et des en-cours, la justification des prix de vente à l'égard d'acheteurs publics...). La forte tendance actuelle de ne mettre en avant que les problèmes d'allocation et de coûts de revient, au détriment de la gestion de la performance, est dangereuse, car ***on ne gère pas une entreprise par des techniques d'allocation****.*

4.2.3. La gestion des coûts des activités

Le premier apport (évident) de la comptabilité par activités, c'est de permettre de gérer les activités, et particulièrement de gérer le coût des activités. Le principe n'est pas de savoir *sur quoi* nous avons dépensé, mais surtout *pourquoi* nous l'avons dépensé, ce qui va nous mener vers ; comment ne plus en dépenser ou en dépenser moins dans l'avenir.

Les comptabilités analytiques traditionnelles fournissent une image des coûts dans le passé, elles effectuent un contrôle a posteriori des écarts de performance (une technique d'inspection des coûts). Son rôle est curatif et non préventif. Or la comptabilité à base d'activité fournie des moyens tournés vers le futur. En effet, la comptabilité analytique classique favorise l'analyse par nature des charges qui n'est pas d'un grand secours. Elle conduit assez inéluctablement à opérer des coupes forfaitaires dans les dépenses, donc à réduire les ressources, or, réduire les ressources en soi n'a pas grand sens, c'est la charge de travail qu'il faut diminuer. En d'autres termes, ce n'est pas la productivité individuelle des ressources qu'il faut rechercher, mais la productivité de l'organisation, qui se reflétera sur celle des ressources. Le moyen d'y parvenir ?

4.2.3.1. Réduction du coût de l'activité

— *Identification et suppression des activités sans valeur ajoutée* : La première démarche consiste à identifier systématiquement les activités sans valeur ajoutée. Plus il y a d'activité sans valeur ajoutée plus l'organisation est défectueuse : circuits complexes, non circulation de l'information, mauvaise maîtrise des flux ou de la qualité, redondances dans les missions... Il y a généralement beaucoup d'activités sans valeur ajoutée dans l'entreprise : par exemple, les retouches, les manutentions complexes liées à une mauvaise configuration des équipements, la mise en urgence de commandes en retard, certaines activités provoquées à cause de la non-efficacité d'autres activités, le traitement des réclamations... L'objectif, dans ces cas, est clair : il faut supprimer les activités sans valeur ajoutée, par une meilleure maîtrise de la qualité, par une meilleure implantation physique des équipements, par la tension des flux, et aussi par la responsabilisation du personnel.

— *Améliorer l'efficacité des activités à valeur ajoutée* : la deuxième démarche consiste à améliorer l'efficacité des activités à valeur ajoutée qui généralement ont toujours une part de gaspillage, de coût sans valeur ajoutée (ne correspondant à aucun apport de valeur du point de vue du client). Il faut les identifier et s'efforcer à les supprimer, ce qui n'est pas toujours très simple, car il n'y a pas de frontière absolue, entre ce qui est à valeur ajoutée et ce qui est sans valeur ajoutée. La seule référence dans ce domaine est "l'état de l'art" : ce qui est en-deçà de l'état de l'art n'est pas à valeur ajoutée et vis versa. Exemple du contrôle de qualité (en 2.4.3, p.57) ou encore l'exemple d'une entreprise de production d'équipement électronique grand publique : la seule manière de garantir un niveau acceptable de fiabilité au client est de procéder à des tests finaux, on peut considérer que de tels tests sont à valeur ajoutée. Si une entreprise du même secteur met au point des processus de production parfaitement fiables (zéro défaut), les tests finaux deviennent une activité sans valeur ajoutée, le signe d'un retard, ou de gaspillage.

4.3. Le coût des produits ou autres consommateurs d'activités

Un produit peut être le seul consommateur d'une activité, voir d'une ressource (matière, temps de travail, temps de machine), qui lui est alors « directe ». Dans ce cas précis, il n'existe aucune difficulté à lui en allouer le coût, en organisant le système adéquat pour saisir l'information quand la consommation survient. Car il est bien entendu qu'en comptabilité de gestion ; *l'information n'est pas un fait de nature, elle n'est disponible que si on a prévu de la saisir* (H. Bouquin). La difficulté s'attache au cas où une activité est consommée par plusieurs produits (ce qui est souvent le cas) entre lesquels on veut allouer son coût.

Dans un système de comptabilité par activités, les coûts indirects sont analysés et leurs véritables facteurs de variabilité sont identifiés. On passe d'une structure (hors matière) 20% variables / 80% fixes à la structure inverse 80% « traçables » / 20% "non-traçables". L'opposition entre coût complet et direct costing disparaît alors en faveur d'un "coût direct presque complet".

Le principe de base de l'allocation dans une comptabilité par activités comme nous l'avons cité précédemment, c'est que les activités consomment des coûts (des ressources) et les produits consomment des activités (voir figure 2.1.5 p.49). Pour mettre en œuvre ce principe, il faut disposer d'une évaluation de la *consommation des activités primaires par les produits.* La méthode la plus pratique et la plus rigoureuse consiste à construire des *nomenclatures d'activités par produit.*

La nomenclature d'activités est un état qui contient la liste de toutes les activités primaires (directes et indirectes) que requiert la production du produit analysé. Pour chaque activité est indiquée la consommation standard d'unités d'œuvre de cette activité primaire pour la production d'une quantité donnée du produit. Par la suite on procède par ;

1. Affecter les dépenses des activités secondaires aux activités primaires correspondantes ;

2. calculer les taux des différentes unités d'œuvre, en rapportant les dépenses des activités primaires (coût des activités secondaires inclus) à la production correspondante d'unités d'œuvre.
3. Calculer le coût de revient du produit, on valorise sa nomenclature d'activités, en multipliant les consommations d'unités d'œuvre qui y figurent par les taux des mêmes unités d'œuvre.

5. Mise en œuvre de la méthode ABC

Entreprendre la mise en place d'une gestion par activité dans une organisation est un projet de grande envergure, nécessitant une étude d'opportunité et de faisabilité. Une fois cette étape franchie, les efforts s'orientent vers les préparatifs pour rassembler toutes les conditions nécessaires pour s'engager dans ce projet. Telle une expédition vers de contrées inconnues et dont l'issue est incertaine, où il faut se munir de tous les moyens et outils essentiels pour affronter d'éventuelles difficultés.

Compte tenu de la nature de notre travail, nous n'aborderons pas le point sur les réflexions quant à l'opportunité d'adoption de la gestion par activité autant que première étape dans le processus de mise en place. Cette question sera néanmoins traitée au même titre que les objectifs à définir avant d'entamer le projet proprement dit.

L'étape ayant une importance primordiale dans la mise en œuvre de cette méthode est l'identification des activités. Car son résultat, le découpage d'activités retenu, va servir à structurer l'analyse et l'information de gestion pour une période à venir probablement longue. Si cette opération est bien menée, elle peut fournir un outil dont l'utilité se révélera dans de multiples domaines, bien au-delà du premier terrain d'application. A l'inverse, une analyse d'activités mal maîtrisée peut s'embourber dans de fausses voies, s'égarer dans un excès de détails, perdre de vue les vrais enjeux et constituer une source de frustration pour l'ensemble des équipes concernées.

- *Avant le démarrage du projet ;*

5.1. Les facteurs de succès

Avant de démarrer une analyse des activités dans une organisation (une entreprise dans notre cas), il est primordiale de réunir quatre conditions préalables pour mettre toutes les chances de réussite de son côté, à savoir :

- ✓ Ne pas confondre entre activités effectives et activités projetées ;
- ✓ La démarche doit répondre à des objectifs clairs ;
- ✓ Elle doit constituer un projet collectif impliquant tous les acteurs concernés ;
- ✓ Recenser au départ toutes les informations déjà disponibles ;

5.1.1. Distinction entre activités effectives et activités projetées

L'analyse d'activités vise à rendre compte aussi fidèlement que possible des activités telles qu'elles sont. Il faut clairement la distinguer d'une planification qui viserait à se projeter dans les activités telles qu'elles devraient être. Ce point est essentiel, car toute confusion entre descriptif et normatif à ce stade peut biaiser durablement les résultats de l'analyse.

5.1.2. Des objectifs clairs et sans ambigüité

Concevoir une structure d'activités neutre (par rapport aux problèmes conjoncturels et des politiques spécifiques), polyvalente (pouvant servir à plusieurs types d'applications) et robuste (demeurant pertinente dans des situations nouvelles) est une entreprise de très grande envergure, car un modèle d'activités de ce type devrait se composer de centaines d'activités distinctes. Un arbitrage raisonnable et intelligent doit donc être opéré et consentir à un compromis entre polyvalence et robustesse. Il faut donc faire un choix.

Le choix doit se faire sur la base de critères qui reflètent clairement les objectifs poursuivis. Non seulement les objectifs immédiats, mais aussi les objectifs potentiels, ceux dont on sait qu'ils feront dans l'avenir l'objet de nouvelles applications. Supposons, par exemple, que la gestion par activités soit mise en place, dans un premier temps, pour améliorer le calcul des prix de revient des produits afin de disposer d'une vision plus réaliste des marges par produits. Il est par ailleurs prévu d'identifier et d'estimer avec précision le rapport entre la consommation de ressource et l'apport en valeur ajoutée d'une activité.

A ces conditions il est indispensable avant d'engager une analyse d'activités ; d'identifier clairement les objectifs immédiats et les objectifs futurs (probables) et ce afin de ne pas s'égarer dans des embuches que peut comporter un tel projet d'une part, mais aussi pour permettre de dissiper toute ambiguïté sur les objectifs réellement poursuivis par rapport au doute qui peut s'infiltrer dans les esprits sur les buts véritables de l'opération (rationalisation des effectifs, révision des organigrammes), la coopération de

tous ne sera plus assurée. Or, une telle coopération est absolument nécessaire pour réussir.

5.1.3. Un projet collectif

Le projet d'analyse des activités doit contenir l'ensemble des acteurs et responsables de l'entreprise. Cet engagement collectif est essentiel car personne dans l'entreprise n'a de connaissance aussi fine et complète de la structure des activités que ceux qui y travaillent. Mais aussi, l'outil qui résultera de l'analyse des activités sera le fruit de leur travail, il sera appelé à jouer un rôle central dans la gestion de l'entreprise, et il ne pourra le faire que s'il est accepté et adopté par tous.

L'analyse d'activités doit être organisée en projet, avec un chef de projet clairement identifié, une équipe de projet légère, et surtout un comité de "contributeurs-utilisateurs" où l'on trouvera représentées les principales fonctions concernées par la démarche. Ce comité sera appelé à valider les résultats, puis à en développer les usages ultérieurs.

5.1.4. Recenser et capitaliser l'information disponible

L'activité entant que tel, a été toujours au centre des préoccupations de l'entreprise, il serait bien étonnant que des sources d'information ne soient pas déjà disponibles sur le sujet. L'analyse doit en premier lieu capitaliser toutes ces informations déjà disponibles. Les utiliser permet de gagner du temps, d'économiser de l'argent. Parmi les sources possibles : les organigrammes, les définitions de postes et de fonctions, les gammes et nomenclatures, les documents de procédure…

- *Démarrage du projet ;*

Les quatre conditions préalables remplies, il reste encore à définir certains éléments avant d'entamer réellement le projet. Il faut en l'occurrence préciser le champ exact à couvrir, le niveau de détail requis et le type exact d'information recherché. Différentes méthodes peuvent être adoptées pour conduire le projet, mais comprendra généralement deux phases ;

5.2. La conduite du projet ; les étapes

La première phase vise à élaborer une décomposition aussi exhaustive et détaillée que possible des activités potentiellement significatives pour l'entreprise. Le nombre résultant d'activités est généralement important, trop important pour être facilement manipulable (entre 200 et 300 activités). La seconde phase vise à éliminer certaines activités moins significatives, et à en regrouper d'autres sur des critères d'homogénéité, de manière à réduire le nombre total d'activité à un chiffre plus utilisable (de 50 à 100 activités).

5.2.1. L'analyse exhaustive

Cette première phase peut combiner deux types de démarches complémentaires à savoir : une démarche dite "de haut en bas" *(top down),* et une démarche de type "bas en haut" *(bottom up).*

L'approche "de haut en bas" consiste à analyser les activités par niveaux hiérarchiques, en partant du niveau le plus élevé, et en procédant à des décompositions successives. Il est essentiel de veiller à ce que le principe de décomposition soit bien l'activité, et non la responsabilité ou la structure organisationnelle existante. Il ne s'agit pas de fournir une nouvelle version de l'organigramme, mais une cartographie des activités (ce qui se fait) significatives de l'entreprise[1]

Cette démarche présente des avantages spécifiques, notamment :

- Adopter une méthode fortement structurée.
- Concentrer l'analyse sur les principaux enjeux,
- Maintenir la cohérence,
- Couvrir la totalité du champ concerné,

La démarche "de bas en haut" consiste à recenser de manière systématique les activités auxquelles les salariés consacrent leur temps et leur énergie, en les interrogeant

[1] P. Lorino utilise le terme "actigramme" pour désigner la cartographie des activités au niveau de l'entreprise.

à partir d'un niveau hiérarchique à définir (à partir des chefs d'équipe), puis en structurant le résultat progressivement.

Au même titre que la première démarche, celle-ci présente également des avantages ;

- ~ Une meilleure implication du personnel concerné,
- ~ Une finesse d'analyse plus grande,
- ~ Valider le résultat sur le terrain en associant les opérationnels.

Vue la complémentarité de ces avantages, il peut être utile de recourir successivement aux deux approches : haut en bas pour disposer d'un premier projet, puis bas en haut pour valider et corriger.

5.2.1.1. Les méthodes d'analyse : Il existe trois méthodes pour conduire une analyse exhaustive des activités ;

- — ***La méthode organisationnelle*** : méthode simple fondée sur l'organisation. Elle consiste à suivre l'organigramme, elle est a priori exhaustive et c'est la plus facile à faire accepter. Elle présente cependant l'inconvénient de refléter l'organisation avec ses défauts (cloisonnement et opacité), elle n'est pas orientée non plus vers la mise en évidence des liaisons entre activités.
- — ***La méthode fonctionnelle*** : les fonctions (les métiers) de l'entreprise (fabrication, ventes, marketing, gestion des ressources humaines, finances, études, planification...) ne sont que partiellement reflétées par l'organisation. Des fonctions identiques ou similaires peuvent être exercées sous des directions fonctionnelles différentes. La méthode fonctionnelle consiste donc à mener l'analyse fonction par fonction. Elle a l'avantage d'être structurée, mais plus complexe et n'est guère plus orientée vers les interactions entre activités que la méthode précédente.
- — ***La méthode fondé sur les processus*** : c'est la méthode la plus difficile, mais la plus cohérente avec un projet de gestion par les activités. Cette méthode commence par identifier les processus dans le but de structurer l'entreprise autour de ses chaînes d'activités et de ses outputs stratégiques. L'analyse menée selon les processus met bien en évidence les interdépendances entre activités,

elle met les activités en relation avec les objectifs globaux de l'entreprise, contrairement aux méthodes précédentes, elle identifie les clients finaux des processus. C'est la méthode la plus indépendante de l'organisation. Elle ne garantit cependant pas l'exhaustivité (risques d'oubli).

5.2.1.2. Collecte d'informations et modélisation : la collecte d'informations peut s'appuyer une panoplie d'outils repartis en deux méthodes ; la première qui consiste en la consultation des experts à savoir l'encadrement de l'entreprise, utilise des outils comme l'entretien et le questionnaire. Cette méthode est la plus répandue malgré sa faible objectivité. La deuxième catégorie (méthode de terrain) est moins subjective mais plus lourde. Elle consiste à enquêter sur le terrain en observant un service sur une période donnée, en établissant des mesures de temps, en analysant des données historiques, et même en confiant au personnels concernés une auto-analyse (tenue d'une feuille de route, ou une check-list).

Les méthodes de modélisation de l'entreprise, que cela soit des diagrammes de flux ou autres, peuvent offrir une base pour organiser et structurer l'analyse (voir point précédent ; méthodes d'analyse). La formalisation graphique des flux, qu'il s'agisse de flux de matière ou de flux d'information, offre une cartographie de processus non imposée par l'organisation en place. Elle fournit, soit un guide d'analyse, si l'on organise les entretiens en suivant les principaux flux, soit un moyen de vérification (pour ne pas oublier une activité significative du point de vue des flux qui traversent l'entreprise) lorsqu'on organise les entretiens en suivant l'organigramme.

Le diagramme de flux livre une première vision des liaisons entre les activités et donc, des processus. Il est souhaitable que les diagrammes soient établis pour les flux d'information aussi bien que pour les flux matériels, car dans la majorité des cas, les processus importants de l'entreprise s'organisent autour de flux d'information.

Remarque : nous avons constaté à travers ce qui précède, le croisement intéressant des concepts de fonction et de processus ce qui constitue l'armature fondamentale de l'entreprise. La fonction regroupe les activités par métiers, caractérisée par un savoir-faire commun. Par contre le processus regroupe les activités autour d'une finalité commune, caractérisé par un output global commun.

5.2.1.3. Identifier l'activité : il est très difficile dans une démarche d'analyse de ce type de savoir avec certitude qu'on est arrivé au niveau voulu de l'activité, ou même de reconnaître l'activité. La raison est qu'il n'existe pas de recette universelle pour cela. En effet la teneur précise de l'activité dépend des objectifs qu'on s'est fixés, de l'ampleur que l'on souhaite donner au projet et aussi de la taille de l'entreprise.

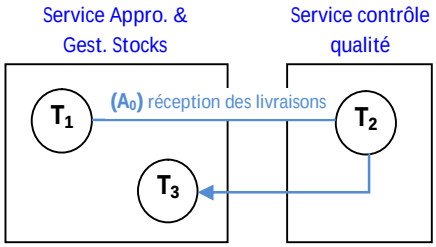
À titre de rappel, une activité est un ensemble de tâches et d'actions,

~ réalisées par un individu ou une équipe ;
~ faisant appel à un ensemble homogène de savoir-faire ;
~ ayant un comportement cohérent par rapport aux performances et aux coûts ;
~ pouvant être caractérisées par des inputs et un output communs ;

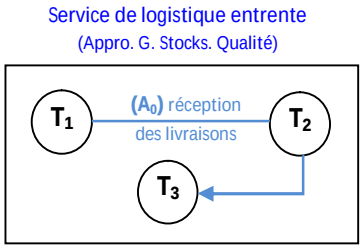
À partir de ce qui précède nous pouvons tirer les critères d'identification.

— L'ensemble des tâches constituant l'activité doit être suffisamment homogène pour répondre à des lois de comportement économique (performances et coûts) uniques, significatives et cohérentes.
— Les compétences (savoir-faire) mobilisées doivent constituer un tout logique, définissant une compétence globale, individuelle ou collective : des savoirs nettement distincts, réunis conjoncturellement dans le cadre d'une opération exceptionnelle, ne constituent pas une activité.
— Une activité doit être "intégrée" cela signifie que les tâches réalisées pour transformer les inputs en outputs doivent toutes se situer à l'intérieur des limites de l'activité ; exemple (figure 2.5.1), si l'activité "réception des livraisons de fournisseurs" (A_0) comprend trois phases (tâches) : une réception administrative (T_1), un contrôle de qualité (T_2) et une entrée en stock (T_3), et si

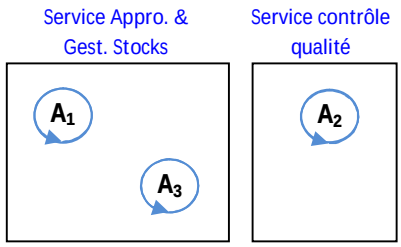
le contrôle de qualité est réalisé par une autre équipe appartenant au service Contrôle qualité, l'activité "réception" (A_0) n'est pas correctement intégrée. Dans ce cas, il faut procéder à une redéfinition des activités, soit par *regroupement* (regroupement des deux équipes concernées, et définition d'une activité globale "réception"), soit par *division* (définir trois activités : réception administrative (A_1), contrôle des livraisons (A_2), entrée en stock (A_3), réalisées par deux équipes différentes.



NON (Activité non intégrée)



Regroupement des équipes



Division de A_0 en A_1 A_2 A_3

OUI (Activité intégrée)

Figure 2.5.1 – L'activité doit être intégrée.

— Une activité doit être après tout reconnaissable et reconnue par l'ensemble des acteurs de l'entreprise, cela est essentiel dans la bonne conduite et la réussite du projet. Les opérationnels doivent se reconnaitre dans le modèle développé et puissent comprendre la logique de découpage et de définition des activités.

Remarque : une même activité peut se retrouver dans plusieurs services différents, mais aussi, un même service exécute généralement plusieurs types d'activités différents. Cela se constate lors du découpage des activités par rapport au découpage organisationnel.

5.2.2. La sélection et validation des activités

De la première phase (l'analyse exhaustive), il en résulte forcement un degré de détail trop élevé, le nombre d'activités identifiées et la complexité du modèle risquent d'être rédhibitoires "une usine à gaz", il faut donc se fixer une limite et des critères de sélectivité ("activités significatives pour la performance économique de l'unité analysée").

La deuxième phase (phase de synthèse) a deux objectifs essentiels :

- S'assurer que chaque activité est bien significative, soit parce qu'elle crée de la valeur pour les clients, soit du fait de sa consommation de ressources. la loi de Pareto[1] (20 % des activités sont à l'origine de 80 % des dépenses et des performances) permet de ne retenir que les activités les plus significatives au vu de leur poids relatif.
- S'assurer que le nombre d'activités n'est pas trop important. Cela est obtenu par éliminations en utilisant des filtres nouveaux et par regroupements. Les activités peuvent être regroupées lorsqu'elles semblent obéir à la même logique économique (coûts et performances) et si on peut leur trouver un même output global. Une séquence d'opérations dans une ligne de fabrication peut constituer une activité unique, si les équipements utilisés ont des logiques économiques homogènes (part relative des salaires et des amortissements, par exemple) et s'ils sont traversés par un même flux.

  En général et en fonction de la taille de l'entreprise, un service ne devrait pas être décrit par plus de 3 à 7 activités et une liste ne devrait pas dépasser 50 activités pour être utilisable, notamment pour une grille de coût de revient.

Les objectifs étant fixés et les critères de sélection adoptés, Il faut néanmoins être particulièrement attentif à trois considérations :

[1] Loi de Pareto, aussi appelée aussi loi des 80/20, est une loi empirique inspirée par les observations de Vilfredo Pareto, économiste et sociologue italien : 80 % des richesses sont détenues par 20 % des personnes économiques. Cette "loi", bien qu'empirique, a été formalisée en mathématiques par la distribution de Pareto.

- certaines activités peuvent avoir aujourd'hui un poids minime, mais un potentiel de croissance considérable qui en fera demain des activités majeures ; il faut tenter d'anticiper de telles évolutions et identifier ces activités.
- certaines activités génériques (informatique, plans et budgets, reporting, formation) peuvent être d'un poids très faible dans chaque service, mais du fait qu'elles se retrouvent dans tous les services, elles peuvent constituer un poids global non négligeable. Une activité qui représente 4 % des dépenses dans chaque service représente 4 % des dépenses globales, alors qu'une activité qui représente 25 % des dépenses d'un seul service peut ne représenter que 0,5 % des dépenses globales.
- Le coût n'est pas le seul paramètre de sélection, des activités relativement peu dépensières peuvent jouer un rôle essentiel par rapport au temps qu'elles prennent, par exemple.

5.2.2.1. Identifier les attributs de chaque activité.

Pour chaque activité, des informations doivent être collectées afin d'obtenir tous les résultats souhaités dans la mise en œuvre. Les attributs de l'activité désignent l'ensemble d'éléments qui font de l'activité ce qu'elle est, à savoir ; sa description ou définition, son fournisseur, son produit, son client et les ressources consommées. Le tableau 2.5.1, donne la liste des attributs de l'activité.

Tableau 2.5.1 Les attributs de l'activité.

Non de l'activité	A formuler sous forme de verbe ou de groupe de verbes
Définition	Une définition précise des opérations ou tâches qu'elle contient.
Fournisseur	Qui déclenche l'activité ? Cela peut-être un fournisseur externe ou un service interne.
Produit	Quel est l'output de l'activité ? Il peut y avoir un produit pour chaque opération qui compose l'activité, c'est le produit final qui compte.
Client	Qui exécute l'activité suivante ? A qui est destiné le produit de l'activité précédente ? Cela peut-être un client externe ou un service interne.
Ressources consommées	Tous les moyens humains, technologiques (combinés au facteur temps), financiers, commerciaux utilisés par l'activité.

6. La méthode ABC et la méthode des sections

Nous avons rappelé les principes et fondements de la méthode des sections (centres d'analyse) dans le premier chapitre (page 27) car ce point a fait l'objet de riches débats entres les auteurs ; s'agissait-il d'une nouvelle modélisation de l'organisation ou d'une simple redécouverte de la méthode des centres d'analyse ? Les promoteurs de la méthode ABC démontrent que cette dernière n'est pas une évolution évidente de la méthode des sections mais belle-et-bien une nouvelle démarche novatrice portée sur la stratégie et le pilotage. A présent nous tenterons d'éclaircir ce point en apportant les éléments de parentés et de différences entre les deux méthodes.

6.1. Les parentés et les différences

La méthode des sections découpe l'entreprise en sections, qui sont des entités de son organigramme ou des fractions d'entités pour analyser plus finement et disposer d'ensemble de coûts homogènes. Chaque section est dotée d'une unité d'œuvre. Pour calculer les coûts des produits, les coûts directs sont alloués aux produits, les coûts indirects sont alloués aux sections puis imputés aux produits au prorata des unités d'œuvre que chaque section leur consacre.

On est tenté de penser qu'une telle méthode est voisine d'ABC : une section est une entité ou fraction d'entité produisant une activité, dont l'unité d'œuvre est celle de la section. Il existe cependant des différences entre les deux approches.

- La méthode des sections fait usage d'unités d'œuvre principalement ou exclusivement volumiques, donc directement liées à la quantité produite négligeant des éléments influant tels que la taille des séries, la taille moyenne des commandes, etc.

- L'approche traditionnelle exclut l'analyse stratégique faute d'isoler les coûts des activités critiques pour la stratégie. La méthode des sections a été trop étroitement vue comme une manière d'allouer les coûts à des produits, alors que les produits ne sont que des consommateurs d'activités et que ce sont elles qui causent les coûts.

- La méthode des sections privilégie l'objectif de réduction des coûts, alors qu'il existe d'autres stratégies pour être compétitif.

- la méthode traditionnelle perd de vue le coût des activités de support, en raison des imputations en cascade. La méthode ABC refuse les imputations en cascade et cherche à garder la trace de la relation entre les coûts et les causes qui les déclenchent.

6.2. Le mode de calcul

- La méthode ABC pose comme principe que l'analyse des chaînes causales doit rendre capable de relier aux produits les activités destinées à l'extérieur d'une entité (activités primaires). En cherchant à ‘’tracer’’ le lien qui unit les activités principales aux produits, il est donc possible de parvenir à leur imputer leurs coûts sans passer par des cascades.

- Concernant les activités secondaires, qui ne sont pas destinées à l'extérieur de l'entité qui les produit, l’ABC agit comme la méthode des sections procède à l'égard des sections auxiliaires, en admettant les ‘’cascades’’ d'imputation : les coûts des activités secondaires sont imputés aux activités principales faute de pouvoir les ‘’tracer’’ vers les produits.

6.3. Les innovations de l’ABC

L’objectif de relier les produits et les consommations même indirectes via la chaîne des causes est nettement plus rigoureuse que celle qui procède par imputations en cascades. Mais la démarche n'est cependant possible qu'aussi longtemps qu'on sait ‘’tracer’’ des liens entre les produits et les activités de support, ce qui est rarement le cas pour la totalité de ces activités. Aller au-delà, c'est courir le risque de construire un système exagérément complexe et de fiabilité discutable puisqu'il repose sur des clés de répartition.

Si ses difficultés ne sont pas sous-estimées, l'approche ABC comporte des innovations qui tiennent en quelques principes :

- Pour identifier des activités à coûts homogènes, il faut s'intéresser aux processus de l'entreprise, et pas simplement à sa structure hiérarchique ;
- Le traçage des liens entre activités conduit à une véritable carte des processus et des causalités, ce qui constitue, au-delà de tout calcul, un facteur de progrès ;
- En partant de l'hypothèse que toute entité produit des activités principales et des activités secondaires, plutôt de voir, comme la méthode des sections, une division du travail entre entités principales et auxiliaires, l'ABC invite à regarder l'état du fonctionnement courant de l'entreprise avec un œil critique.

7. Les critiques de la méthode ABC

Dans des environnements fortement concurrentiels, pour conquérir et garder la clientèle, les entreprises ont tendance à accepter les exigences ‘’complémentaires’’ de leurs clients, à leur fournir tous les services qu'ils souhaitent, afin de les satisfaire. Néanmoins ces services consomment des ressources et génèrent donc des coûts (en majorité indirects). Incapables de les imputer correctement, les entreprises utilisent le plus souvent, des clés de répartition arbitraires tel le chiffre d'affaires. Afin de remédier à ces lacunes et de répondre à ces attentes, certaines entreprises ont adopté la méthode ABC dont elles espéraient beaucoup.

La littérature relate des abandons, des projets qui ne sont pas menés à terme ou des écarts significatifs entre les attentes et les réalisations. Les principales causes avancées pour expliquer ces difficultés peuvent être synthétisées en trois catégories : la complexité du modèle, les difficultés de sa mise à jour et les erreurs dans l'évaluation des coûts.

7.1. La complexité du modèle

Le système ABC est lourd à mettre en œuvre. Lorsqu'une activité devient complexe, la seule solution permettant de capter cette complexité consiste à la décomposer en activités plus petites, plus fines. Cela implique une multiplication du nombre d'activités. Le "principe" sous-jacent est que la précision des coûts repose sur l'analyse des consommations de ressources au travers d'activités les plus fines possibles. Cette complexité induit des lourdeurs dans la mise en place de la méthode, la collecte des données et l'actualisation du modèle.

Beaucoup de modèles ABC tardent à être opérationnels lorsqu'ils sont trop complexes, car ils nécessitent un temps de développement trop long. L'importance du travail à fournir pour la mise en place d'un modèle de calcul de coûts, est considérée, aussi bien par l'équipe du projet que par les comptables, comme un des principaux obstacles à son implantation. Les informations nécessaires a l'implantation sont souvent fortement consommatrices en temps de personnel et donc coûteuses.

Une fois le modèle implanté, il convient de l'alimenter en données. Un modèle complexe induira des temps de collecte d'information très lourds. Cela peut induire des simplifications du modèle qui nuiront à la précision des coûts évalués. Cette complexité induit également une actualisation délicate du modèle et des erreurs de mesure.

7.2. Une actualisation délicate

L'actualisation du modèle est rarement évoquée dans le cas de la méthode ABC. Lorsque le système ABC doit être actualisé, il faut repasser par la phase d'entretiens et d'évaluation des temps affectés à chaque activité. Il faut ré-estimer la part des ressources affectées aux différentes activités. Or, s'il est difficile pour un directeur du contrôle de gestion de dégager des ressources pour implanter un modèle ABC, qu'en est-il pour sa mise à jour ? Par conséquent, les actualisations menées avec peu de moyens seront le plus souvent approximatives et beaucoup trop irrégulières. Dans le cadre de l'évolution normale de l'organisation, de nouvelles activités apparaissent régulièrement. Il sera alors nécessaire de recommencer les entretiens auprès des personnes concernées par les évolutions pour déterminer la répartition de leurs temps entre toutes leurs activités, alors même que la nouvelle activité n'en est qu'à ses débuts.

7.3. Des erreurs dans l'évaluation des coûts

La méthode ABC, repose sur le "principe" de la décomposition des opérations de l'organisation en activités les plus fines possibles pour analyser les coûts. Il est évident que plus la décomposition sera fine, plus la répartition des consommations de ressources entre activités sera sujette à erreurs. Il s'agit de ce que les comptables appellent une erreur d'imputation analytique.

La technique d'affectation des consommations de ressources la plus souvent employée induit également des erreurs de mesure. Les ressources sont réparties en fonction de l'estimation des temps passés par le personnel à l'exécution de chacune de ses activités. Ces temps sont généralement estimés au moyen de questionnaires et entretiens. Ces estimations sont non seulement sujettes à des erreurs mais en plus elles sont figées dans le temps, sauf à envisager une coûteuse actualisation. A titre d'exemple :

quand le personnel est interrogé sur la répartition de leur temps de travail entre leurs différentes activités, le total représente toujours 100 %. Cela signifie que les temps "non travaillés" sont affectés à des activités, ce qui vient augmenter leur coût. Ou encore, lorsque des coûts sont évalués avec l'ABC, le coût de la sous-activité n'est jamais mis en exergue. Ce coût est par conséquent affecté aux objets de coûts, ce qui représente une erreur supplémentaire.

Il n'est pas nécessaire de passer en revue tous les types d'erreurs induits par l'ABC mais seulement de mettre l'accent sur les erreurs induites par les spécificités de la méthode (tableau 2.7.1).

Tableau 2.7.1 : Les types d'erreur dans l'évaluation des coûts[1]

Type d'erreur	Description
Mesure	Elle résulte de la difficulté pratique d'identifier les coûts d'une activité ou de mesurer les unités de ressources consommées par les objets de coûts. Elles correspondent soit à une erreur de saisie dans les comptes (tel montant de charges est attribué par erreur au compte B plutôt qu'au compte A), soit à une erreur sur l'estimation du niveau de l'inducteur (exemple : une secrétaire estime qu'elle passe 20 % de son temps à accueillir la clientèle alors qu'en réalité, elle y consacre 40 %).
Spécification	Elle provient de l'oubli d'un inducteur, de l'emploi d'un mauvais inducteur ou du recours à une relation fausse entre le coût de l'activité et son inducteur.
Agrégation	Elle se produit quand le coût agrège des ressources qui sont consommées par les objets de coûts dans des proportions différentes (problème de l'homogénéité du coût).
Imputation des charges fixes	Elle survient lors d'une sous-utilisassions des capacités productives.

[1] Source : Les types d'erreur dans l'évaluation des coûts (dapté de Datar et Gupta, 1994), O. de La Villarmois et Y. Levant, *Une évolution de l'ABC : le Time-Driven ABC,* Revue Française de Comptabilité, n° 405, déc.-07.

Le Time-Driven ABC[1] est une solution pour réduire l'une des erreurs importante de l'ABC, notamment l'imputation des charges fixes. La complexité du modèle, les difficultés d'actualisation et l'ampleur des erreurs sont d'autant plus importantes que l'organisation est grande et que l'on souhaite implanter le modèle ABC dans toute celle-ci.

Pour réduire ces difficultés, les utilisateurs construisent souvent des modèles séparés pour chacun de leurs sites ou les limitent à un groupe de produits ou à un canal de distribution. L'inconvénient est alors la quasi-impossibilité d'avoir une vision des résultats des couples produits/marchés transversaux. Il s'agit d'une des causes à l'origine des abandons de l'ABC relatés dans la littérature.

[1] Time-driven ABC (TDABC) (Kaplan et Anderson, 2004), cité par O. de La Villarmois et Y. Levant, *Une évolution de l'ABC : le Time-Driven ABC,* Revue Française de Comptabilité, n° 405, déc.-07.

Troisième chapitre

Mise en œuvre de la méthode ABC

Cas de l'UAB Mostaganem

Introduction (objectifs)

Nous avons essayé dans les chapitres précédents de démontrer l'existence d'une réelle évolution de la comptabilité de gestion, car toute évolution n'est palpable qu'en prenant du recul par rapport aux situations vécues quotidiennement.

L'évolution de la comptabilité de gestion n'est pas un fait déclenché par la technique elle-même, car comme tout outil, son évolution est conditionnée par l'évolution de la fonction et l'objet dont il est l'instrument.

La partie empirique de notre recherche n'est qu'une suite logique des développements précédents relatant les principes et les apports de la comptabilité à base d'activités. Nous allons dans cette partie procéder à la mise en place de la méthode ABC au sein d'une entreprise de production, nous présenterons les principes méthodologiques pour le calcul du coût de revient et nous détaillerons autant que possible toutes les étapes entreprises tel "un récit d'une conquête ou d'un journal de bord". Notre but est d'enlever tout artifice à ce travail de terrain et de respecter le côté expérimental de cette partie de la recherche.

L'une des conditions préalable pour réussir une mise en place de la comptabilité par activités dans une entreprise est d'arrêter des objectifs clairs et sans ambigüité (chapitre 2 page 84). Cela est essentiel dans la mesure où il faut "maintenir le cap" menant vers cet objectif et d'éviter le risque de déviation et de déperdition des efforts, mais aussi dans l'éventualité d'avoir à l'expliquer aux responsables et aux opérationnels de l'entreprise de manière suffisamment claire et brève.

Dans notre cas, il faut mettre en évidence que notre objectif par rapport à ce travail de recherche est l'application de la méthode ABC, notre démarche est purement expérimentale, l'issue est improbable et dépend de plusieurs paramètres. L'étude d'opportunité et de faisabilité n'a pas été un prérequis pour entamer cette recherche. Sans qu'elle ne soit complètement négligée, nous avons comme même pu dresser quelques points favorisant l'entreprise choisie plutôt qu'une autre parmi la multitude d'entreprise de la région (nous en reparlerons dans le choix de l'entreprise).

Notre objectif principal est donc de bien conduire cette opération qui consiste à tester la méthode ABC dans l'entreprise choisie et de respecter toutes les procédures et techniques nécessaires à la réussite du projet de mise en place. En fournissant une base de calcul de coût plus fine, nous essayerons utiliser cette méthode pour calculer les coûts de revient des produits et les confronter à ceux obtenus par la méthode classique en vigueur.

1. Le choix de l'entreprise

La réussite de notre travail, qui consiste globalement à mettre en place une comptabilité par activité dans une entreprise, repose sur plusieurs paramètres, notamment le choix de l'entreprise, entre autres. Les critères de sélection sont multiples et peuvent aboutir à plusieurs solutions d'entreprise de la région qui peuvent très bien convenir à ce type d'expérimentation. Mais pour des raisons que nous espérons recevables, nous avons classé ces critères de sélection par ordre favorisant la réussite du projet de mise en place de la méthode avant les critères de pertinences et de besoins de management.

Les critères de sélection qui ont abouti au choix de cette entreprise à savoir ; l'Unité d'Aliment de Bétail (UAB) de Mostaganem, peuvent se résumer dans les points suivants :

- Une connaissance approfondie de l'entreprise est un facteur très important pour mener à bien ce projet et lui donner toutes les chances de réussite. Cette connaissance ne peut être acquise d'après une période d'observation et d'adaptation relativement longue, chose qui fait souvent défaut dans ce type de recherche. C'est pour cela que nous avons opté pour cette entreprise (UAB Mostaganem) appartenant au Groupe Avicole de l'Ouest (GAO-ORAVIO Mostaganem) dont je fais partie depuis 1994, actuellement en qualité de chef de cellule audit. Le patrimoine de connaissance des aspects techniques, organisationnels et de gestion de cette entreprise est inestimable du point de vu gain de temps et d'effort, car cela dispense ou raccourci indéniablement les périodes imprégnation au "langage" de l'entreprise.

- Faire partie de l'entreprise depuis suffisamment longtemps crée des liens professionnels et amicaux avec les différents responsables de services. Cela à pour effet de faciliter le dialogue mais surtout de créer une complicité très apprécié.

- L'entreprise choisie est une entreprise de production, elle correspond parfaitement au model ayant fait l'objet de test d'application de la méthode dans de multiples ouvrages consultés.

— Le marché au quel s'adresse cette entreprise est fortement concurrentiel. En effet le secteur de production d'aliment de bétail dans la région a connu un essor important ces dix dernières années, notamment dans le secteur privé ou le nombre de fabriquant est passé d'environ 10 en 1998 avec une capacité moyenne de 2 tonne par heure à plus de 70 fabricants actuellement d'une capacité moyenne de 4,33 tonnes/heure repartis sur 6 willaya (Mostaganem, Oran, Tlemcen, Mascara, Relizane et Aïn Temouchent)[1].

Connaissant les pratiques quelques peu illicites du secteur privé en matière de déclaration fiscale et parafiscale ainsi que le respect de la qualité du produit, notre entreprise se trouve dans une situation de concurrence déloyale. Les réflexions autour de cette situation sont plutôt du ressors de l'ABM (Activity Based Management), nous allons néanmoins tenter de donner notre avis sur la stratégie que devrait suivre l'entreprise pour faire face à cette concurrence ; doit-elle maintenir la qualité de son produit et opter ainsi pour une concurrence par différenciation, ou bien réduire au maximum ses charges (même au dépend de la qualité) et donc s'aligner avec les autres fabricants selon une politique de concurrence par le prix[2].

Une opportunité inespérée !

Au cours de la période de recherche, j'ai eu la chance de présider une commission chargée de la révision des organigrammes des unités de production et ce après l'application du volet social consistant à libérer le personnel dans le cadre du départ volontaire et de la retraite anticipée. Mon objectif dans cette mission était double ;

Le premier était certes professionnel, répondant aux exigences de la mission pour laquelle cette commission a été crée, mais nous avons profité de cette occasion pour utiliser (en commun accord avec les membres de la commission) la démarche par activités dans un cadre nouveau, celui de l'estimation et de l'appréciation des postes de travail hiérarchique selon la structure organisationnelle de l'entreprise.

[1] Source ; rapports d'activité de la filière aliment du Groupe GAO des mois de décembre 2007 à juin 2008.

[2] M. Porter, l'avantage concurrentiel, chapitre 1 page 39.

Le deuxième objectif était, bien entendu, de profiter de cette opportunité pour approfondir encore plus nos recherches en incitant de manière "officielle" les responsables et les opérationnels à participer activement à notre projet.

Nous tenons comme même à préciser que cela n'est pas un détournement de moyens de l'entreprise à des fins personnels, car les deux perspectives ne sont pas contradictoires, tout au contraire (les avantages de cette double perspective seront détaillés ultérieurement). En effet pour atteindre l'objectif premier (révision des organigrammes), qui suppose un remaniement dans les postes de travail (fusion, séparation, renforcement, élimination, création…), une connaissance approfondie des activités réalisées dans chaque poste est primordiale. Il est inconcevable de se prononcer sur la pertinence d'un poste de travail dans une organisation sans en connaître tous attributs.

Démarche adoptée pour les travaux de la commission :

Les travaux de la commission de révision des organigrammes se repartissent sur plusieurs étapes à savoir ;

- ✓ Étudier l'organigramme en vigueur tel qu'il a été instauré par la tutelle en 1995 au niveau des unités de production et décomposer *les principales missions* assignées aux structures qui les composent.
- ✓ Recenser les postes de responsabilité occupés et vacants au niveau des unités de production et ce suite à l'application du volet social (départ volontaire et de la retraite anticipée).
- ✓ Collecte d'informations relatives aux activités réellement effectuées dans chaque poste de travail. Cette opération, dont dépend le succès de la mission, a été réalisée suivant les méthodes ; *la méthode organisationnelle, la méthode des processus* et *la méthode fonctionnelle* (voir les étapes, chapitre 2 p 87).
- ✓ Localiser les processus pertinents (opérationnel et de gestion) et par conséquent les postes de travail concernés.

- ✓ Établir un projet d'organigramme qui sera soumis à d'autres commissions pour études et évaluations.

Le bénéfice de cette opération a été le fait qu'on ait pu utiliser la démarche par activité dans un contexte nouveau, celui de l'organisation structurelle de l'entreprise. C'est certainement une première au sein du Groupe Avicole qu'une telle tentative ait été entreprise. En dépit du fait que cette démarche est plus orientée management (ABM), nous nous sommes engagés dans ce projet avec tous les moyens en notre possession, car malgré l'incertitude des résultats, cela constituait un apport précieux dans l'identification des activités et des processus de l'entreprise.

2. Présentation de l'entreprise

L'Unité Aliment de Bétail (UAB) de Mostaganem appartient au Groupe Avicole Ouest (GAO. ORAVIO)[1] au même titre que sept autres unités à savoir ; UAB Beni Yehi (W. Mostaganem), UAB Oued Tlelet (W. Oran), UAB Remchi (W. Tlemcen), UAB Sidi Brahim (W. Sidi Bel Abbès), UAB Rahouia (W. Tiaret), UAB Bougtob (W. Bayadh) et UAB Abadla (W. Bechar).

Le Groupe Avicole Ouest, lui même filiale du Groupe ONAB[2], détient deux activités ; une activité industrielle (la fabrication d'aliment de bétail) représentée par ses unités d'aliment de bétail (les UAB) et une activité avicole (l'élevage et la production de poulet…) représentée par ses sociétés filiales à travers la région ouest du pays (diagramme du Groupe en annexes 2).

L'UAB Mostaganem en quelques chiffres :

- L'unité à fait l'objet de deux extensions, la première en 1976 ou elle est passée d'une capacité de 1 tonne/heure à 5 t/h, la deuxième extension était en 1986 pour atteindre une capacité de 10 t/h. L'unité a subi récemment une mise à niveau des

[1] GAO. ORAVIO, spa au capital social de 2 703 000 000 DA, sis route du port la Salamandre 27000 Mostaganem.

[2] ONAB spa au capital social de 4 800 000 000 DA, sis quatre chemins de Kouba, Gué de Constantine Alger.

équipements notamment au niveau du dosage des composants qui est passé du mode manuel à l'automatique.

— Le nombre de personnel avant l'application du volet social était de 78 travailleurs, actuellement ils sont en nombre de 69 travailleurs constitués de 17 cadres, 12 agents de maîtrise et 40 agents d'exécution (détail en annexes 3.1 et 3.2).

— Les capacités de stockage :

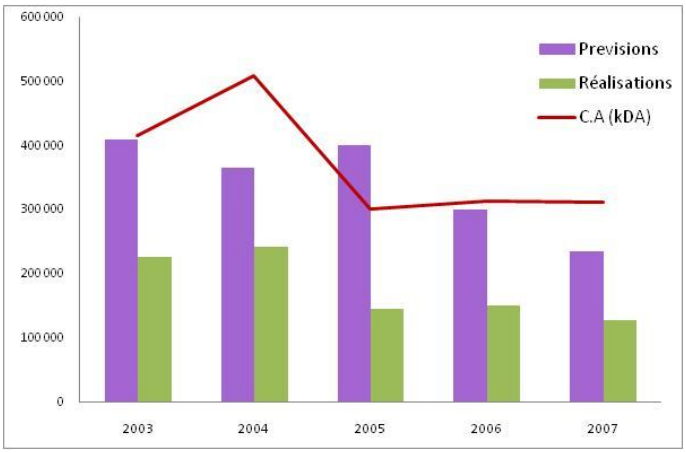
~ Silos matières premières : 4 100 tonnes (céréales ; 2 100 t dans 6 silos de 350 t, farineux ; 2 000 t dans 8 silos de 250 t).

~ Silos produits finis : 160 tonnes vrac dans 8 silos de 20 t.

~ Hangars : 500 tonnes : 450 t (matières premières) et 50 t (produits finis)

— La production et le chiffre d'affaires durant cinq exercices[1] :

	Production (Ql)		
	Previsions	Réalisations	C.A (kDA)
2003	410 000	226 646	416 123
2004	365 000	242 129	509 109
2005	400 000	144 005	301 987
2006	300 000	149 442	314 330
2007	234 000	126 261	311 988



3. Aperçu de la comptabilité analytique de l'entreprise

La comptabilité analytique tenue au niveau de l'UAB Mostaganem est constituée essentiellement de la comptabilité matière. Le logiciel conçu pour cette tâche fourni essentiellement des informations concernant la valorisation des stocks de matière première (comptabilisation des charges de transport pour le calcul du coût d'achat). Les capacités limitées du logiciel vieillissant, ajoutées à quelques négligences de la part du personnel ne favorisent pas la profusion d'informations.

[1] Source ; rapports d'activité de l'unité.

Les informations disponibles sont très insuffisantes pour les besoins du contrôle de gestion. Or, l'entreprise n'entend même pas l'absence d'information comme une insuffisance car le besoin n'existe pas. Comme le dit si bien H. Bouquin[1] « *l'information n'est pas un fait de nature, elle n'est disponible que si on a prévu de la saisir* ».

L'entreprise se contente donc de ces informations pour les besoins du reporting et non de gestion, car il faut le rappeler, l'entreprise appartient à un Groupe qui se charge de fixer les prix des matières premières et les prix de vente des produits finis.

Les coûts de revient sont calculés en extra comptable selon la formule suivant :

Coût de revient = Coût matière + Autres charges

Le coût des matières premières consommées est fourni par le logiciel. La valeur des stocks de matières est actualisée en fonction des entrées (achats et cessions reçues), les consommations (normatives)[2] de matières sont calculées par rapport aux produits fabriqués. Les consommations normatives valorisées donnent *le coût matière* (coût variable). Toutes les autres charges de la période sont sommées ensuite divisées par la quantité produite (l'unité d'œuvre étant le quintal d'aliment produit) pour obtenir le coût unitaire hors matière ; *le coût fixe*.

Coût de revient = Coût matière (coût variable) + Autres charges (coût fixe)

Par ailleurs, les états de coût de revient avec les marges dégagées ne sont destinés qu'à être présentés dans les rapports d'activité. L'intervention des responsables de l'entreprise est très limitée, car comme nous allons le constater, la charge matière représente entre 84% et 91% (selon le produit) du coût de revient. Or les prix des matières premières essentielles (maïs et soja) ainsi que les prix de vente d'aliment sont des prix standardisés fixés par le Groupe. Cette situation nous inspire à constater que la comptabilité analytique de l'entreprise n'est pas réellement un outil de prise de décision mais plutôt un moyen de constatation passive.

[1] H. Bouquin, *Comptabilité de gestion,* 3e édition, Economica, Paris 2004, p. 86.

[2] Chaque sous gamme de produit a une formule de fabrication déterminé, en fonction de celle-ci et de la quantité fabriquée, le logiciel calcule les quantités de matières premières consommées ; c'est la consommation normative. Des rapprochements sont effectués mensuellement entre la consommation normative et la consommation réelle (sorties magasins gestion des stocks) pour tirer les éventuels écarts et procéder aux régularisations nécessaires.

4. Les étapes de mise en place de la méthode ABC

4.1. L'analyse exhaustive des activités :

4.1.1. Première démarche : la méthode organisationnelle : Dans le cadre de l'analyse exhaustive des activités de l'entreprise, nous avons opté pour *la méthode organisationnelle* (chapitre 2 p 87). Cette méthode consiste à suivre l'organigramme et ses différents niveaux hiérarchiques afin de recenser les activités exercées dans chaque poste de travail. Cette démarche séduisait par sa facilité de mise en application et surtout par son côté exhaustive dans l'analyse des activités (pas de risque d'oubli).

Pour ce faire, nous avons choisi trois unités de production dont celle choisie pour notre recherche (*car il ne faut pas oublier que notre objectif était double*). Ses unités avaient la même configuration en matière de capacité de production et de personnel, la seule différence était la situation géographique. Nous avons chargé les contrôleurs de gestion pour superviser cette opération de recensement au niveau de leur unité respective.

Nous avons utilisé pour cela un tableau ; la fiche de renseignement d'activité (tableau 3.4.1), sur laquelle sont détaillés les principaux éléments de l'activité exercée (les attributs) : la dénomination de l'activité, la fréquence et la durée d'exécution, le fournisseur (le déclencheur) le produit et le client.

Tableau 3.4.1- Fiche de renseignement des activités

Exemple :
Poste : Chargé de réception

Tâches - Activités	*Fréquence*		*Durée (min)*	*Fournisseur (déclencheur de l'activité)*	*Produit (output)*	*Client (destinataire de l'activité)*	*OBS*
	Nbr	*Période*					
Établir le Bon de réception Mat, première	*OBS*	*Quotidienne*	*2*	*Peseur*	*bon de réception*	*Gest. Stocks mat.*	*Selon réceptions*
Arrêter un état des réceptions	*1*	*Quotidienne*	*13*	*C. Sce Prog Achat*	*Etat de récep. du jour*	*C. Sce Gest. Stock*	
Effectuer un rapprochement des réceptions et des entrées de mat. Prem.	*1*	*Mensuelle*	*30*	*C. Sce Prog Achat / C. Sce Gest. Stock*	*Un état de rapprochement*	*C Sce. Compta. mat.*	

Les questions posées au responsable d'un service … pourraient être les suivantes:

- *Comment peut-on résumer les missions de votre service ?*
- *Quelles sont vos principales attributions ?*
- *Pouvez-vous me décrire se que vous faites de manière synthétique, sans descendre à un niveau de détail trop fin ?*

Ce tableau doit être renseigné en respectant la hiérarchie, chaque responsable de structure est chargé de sa diffusion pour l'ensemble du personnel sous sa responsabilité, de tel façon que chaque poste de travail sera analysé tout en évitant les redondances. Le nombre de fiche de renseignement récolté sera égale au nombre de poste spécifique. *Exemple : dans une structure où il y a 3 chauffeurs poids lourd et 1 chauffeur léger, nous obtiendrons 2 fiches de renseignement selon les postes spécifiques au lieu de 4.*

Étant conscient du fait que le travail demandé risquait d'éveiller des soupçons et de mauvaises interprétations parmi le personnel interrogé, nous avons pris soin de bien expliquer les attendus de ce travail non seulement aux responsables de structure mais surtout au personnel exécutant. Car comme Lorino[1] le précise ; si un flou dans la démarche est pressenti ou laisse des doutes sur les véritables objectifs, la collaboration des opérationnels, risque d'être stérile compte tenu du risque de rationalisation des effectifs ou de compression.

Des résultats fortement contestables !

A la fin de cette opération et après l'exploitation des fiches de renseignement récoltées, nous nous sommes rendu compte du peu d'intérêt et de sincérité de ses données, le principe de la démarche par activité était ébranlé. En effet, au lieu de recenser les activités réellement effectuées dans chaque poste de travail, nous nous sommes retrouvés avec des activités projetées reflétant le plan de charge préconisé par les procédures de gestion et les circulaires, sans parler des activités "inventées" de toutes pièces.

Les résultats mitigés (quelques peu prévisibles) de cette opération sont dus essentiellement aux craintes du personnel quant à la portée des travaux de la commission de révision des organigrammes (compression des effectifs).

La méthode organisationnelle a été choisie pour ses avantages par rapport à sa facilité d'application et son exhaustivité, elle représente notre première tentative qui a été appliquée dans un cadre professionnel conformément aux prérogatives de la

[1] P. Lorino, *le contrôle de gestion stratégique la gestion par les activités,* édition Dunod, paris 1991 p52

commission de révision des organigrammes, nous espérions par la suite utiliser les résultats de cette opération pour les besoins de notre recherche. Malheureusement nous n'avions pas eu les résultats escomptés et ce pour les raisons citées précédemment.

4.1.2. Deuxième démarche : la méthode fondée sur les processus : cette tentative avait une approche différente, non seulement du point de vue méthodologique mais aussi par rapport à son objectif.

- La méthode adoptée est *la méthode des processus* (chapitre 2 p 87), celle-ci consiste à localiser les processus liés à l'exploitation (approvisionnement, production, commercialisation…) et les processus de gestion à partir d'entretiens avec les responsables et les opérationnels de l'unité.

  Nous avons chargé pour ce travail les contrôleurs de gestion de deux unités de production pour faire un premier travail qui consiste à dénombrer le plus grand nombre d'activités liées de par leurs fournisseurs (déclencheurs) et leurs clients (destinataires).

  Une fois ce travail sera achevé, une deuxième phase de traitement des données est entreprise avec les membres de la commission pour localiser les processus pertinents ayants un apport significatif dans la création de valeur.

  La question qui se pose : Pourquoi cette démarche a-t-elle plus de chance de réussite que la précédente ?

- La réponse réside dans le détournement de l'objectif principal de cette opération. Nous avons prétendu que le travail demandé servirait à des fins personnels (notre recherche), ce qui n'était pas totalement faux, car nous espérions par ce subterfuge évacuer toute suspicion et mauvaise interprétation et pouvoir ainsi "détendre l'atmosphère" et favoriser la collaboration des personnes sollicitées. Les résultats ainsi obtenus peuvent servir les deux objectifs.

Des résultats décevants !

Contrairement à toutes nos attentes, ce que nous avons obtenu étaient bien en deçà de nos espérances, voir même très insuffisant par rapport à ceux de la première méthode. Les raisons de cet échec peuvent se résumer en deux points :

- La difficulté relative de cette méthode par rapport à la méthode précédente, l'assimilation du projet par les opérationnels reste toujours un point difficile à atteindre.
- Le deuxième point est le manque d'intérêt accordé à ce projet. Croyant au départ que l'objectif étant non officiel, donc absence de contrainte administrative et de suspicions douteuses, cela pourrait favoriser l'implication et la contribution des professionnels et aboutir à un résultat intéressant. Or c'est cette même vision qui a causé en partie l'échec de la méthode. Car malgré un sentiment de bonne foi, les personnes sollicitées étaient démotivées et n'accorder que peu d'intérêt au projet.

4.1.3. Troisième démarche : après le constat des deux tentatives précédentes qui n'est pas très favorable, mais pas complètement inexploitable, nous avons rassemblé les résultats des deux méthodes et procéder par recoupement de données. Nous nous sommes inspirés de *la méthode fonctionnelle* pour arrêter une première liste d'activité exercées dans chaque service (l'entreprise étant constituée de 18 services et fonctions).

Afin que ce travail réponde aux exigences de notre projet, nous nous ne sommes pas limités à recenser toutes les activités mentionnées dans les rapports, des filtres ont été utilisés pour garantir que :

- ✓ Les activités retenues sont bien significatives et représentatives de ce qui se fait, soit parce qu'elles créent de la valeur pour les clients, soit du fait qu'elles consomment beaucoup de ressources.
- ✓ Le nombre d'activité ne soit pas trop important ; la liste totale ne doit pas dépasser les 50 ou 60 activités.
- ✓ Un service ne doit pas contenir plus de 3 ou 5 activités.

À la fin de ce travail, nous avons abouti enfin à un résultat conséquent par rapport à nos objectifs. Les activités arrêtées étaient de 54 activités reparties sur 18 services et fonctions. Bien entendu ses résultats doivent être débattus avec les responsables de l'entreprise pour affiner et valider une liste définitive d'activités.

4.2. Validation des activités

Le deuxième volet de cette opération, consiste à valider la liste des activités arrêtées précédemment. Pour ce faire, nous nous sommes déplacés au niveau de l'entreprise et tenu des séances de travail avec les responsables des services et même les opérationnels au contact de l'outil de production.

Après plusieurs séances et entretiens, nous avons défini une liste dont le nombre d'activité retenu est de 58 activités constituées de 176 tâches. Le tableau 3.4.2, montre le nombre d'activités et tâches dans chaque service (détail en annexes 4.1/4.12).

Tableau 3.4.2- Nombre d'activités et tâches des services

Services	*La Direction*	*Sce. - GRH*	*Sce. moyens communs et patrimoine*	*Fonction hygiène et sécurité*	*Sce. finance et budget*	*Sce. comptabilité générale*	
Activités	*2*	*4*	*2*	*2*	*4*	*3*	
Tâches	*5*	*12*	*6*	*4*	*14*	*9*	
Services	*Sce. Compta. analytique et matière*	*Sce. Prog. et achat*	*Sce. transport*	*Sce. Gestion de stocks - Mat. et produit fini*	*Sce. Gestion de stocks P.R et autres*	*Sce. contrôle qualité*	
Activités	*2*	*4*	*3*	*4*	*2*	*4*	
Tâches	*4*	*15*	*12*	*13*	*5*	*14*	
Services	*Sce. maintenance usine*	*Sce. Maint. matériel de transport*	*Fonction du délégué commerciale*	*Sce. commercial*	*Antenne de vente au détail*	*Service fabrication*	***ENTREPRISE***
Activités	*2*	*2*	*2*	*6*	*2*	*8*	***58***
Tâches	*5*	*6*	*2*	*21*	*7*	*22*	***176***

4.3. Mise en forme des activités

Les activités, pour être parfaitement exploitables, doivent être mises en forme selon des modèles et en fonction des besoins de l'entreprise. Soit pour le calcul des coûts (ABC) soit pour des décisions stratégique (ABM). Plusieurs modèles de mise en forme peuvent être choisis : le dictionnaire des activités, la matrice croisée activités / services, la carte des activités par segment stratégique, le regroupement des activités par processus etc.

Il est essentiel dans ce travail de démontrer le principe de transversalité des processus (schéma 3.4.1), la mise en forme en matrice croisée activités / services illustre parfaitement ce principe. À travers l'ensemble des activités arrêtées préalablement, nous avons pu déterminer quelques exemples de processus (facilement localisables) existant au sein de l'entreprise (détail des processus en annexes 5.1/5.5).

Le tableau 3.4.3, illustre les différentes activités des processus *« Prise en charge de la clientèle usine »* et le processus *« Approvisionnement de matière première »* réalisés à travers les services de l'entreprise.

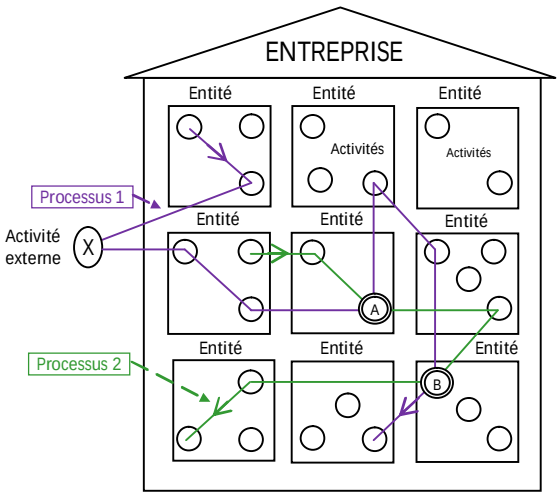


Schéma 3.4.1- Transversalité des processus dans l'entreprise

Le tableau 3.4.3- Matrice croisée activités / services

Activités	Service commercial	Service contrôle qualité	Service fabrication	Service finance	Service Gestion de stocks	Service prog. et achat	Service transport
Processus de prise en charge de la clientèle usine							
Établir le programme hebdomadaire de fabrication							
Enregistrer les commandes des clients							
Procéder au pesage							
Préparer la fabrication							
Procéder à la fabrication d'aliment							
Mise en marche du système de granulation							
Procéder à la granulation de l'aliment							
Ensacher l'aliment farineux							
Expédier le produit							
Procéder au pesage							
Facturer							
Mettre à jour la fiche client							
Procéder à l'encaissement du cheque							
Processus d'approvisionnement de matières premières							
Consulter les fiches de stocks (A32)							
Instruire une commande de matière première (A31 T2)							
Démarcher les fournisseurs							
Commander les matières							
Exécuter le programme d'approvisionnement							
Procéder au règlement des achats							
Réceptionner les matières commandées							
Procéder au pesage							
Réceptionner les matières commandées							
Stocker les matières réceptionnées							

4.4. Les regroupements d'activités

Plusieurs raisons peuvent amener à regrouper les activités. Certaines sont purement formelles ou visent à réduire la complexité du système mis en place pour en faciliter la gestion et la mise à jour. Il s'agit, par exemple de ne pas avoir une liste d'activités trop longue pour que les lignes des grilles de coût de revient ne soient pas trop nombreuses. Nous allons regrouper toutes les activités pour lesquelles le lien avec le produit est trop éloigné ou pour lesquelles un même inducteur aura été choisi.

4.4.1. Premier regroupement ; le regroupement par centre de responsabilité :

L'entreprise se compose d'un nombre important de service et fonction (18), notre première démarche est donc de réduire ce nombre en les répartissant dans des centres de responsabilité.

Notre première vision était de concevoir autant de centres que possible afin de fractionner le processus de fabrication pour une analyse plus fine des coûts et des encours. Or la conception et la tenue de la comptabilité générale au niveau de l'entreprise ne s'y apprêtait pas, car il est très difficile de repartir les charges d'une période sur les centres séparément.

À la fin nous avons comme même pu concevoir sept centres de responsabilité, cinq d'entre eux sont hors production ; *Administration, Appro-transport et gestion des stocks, Contrôle qualité, Maintenance, Commercial* et deux centres de production ; *le centre de Fabrication et le centre d'Ensachage*, au lieu de trois, car *le centre de Granulation* ne peut être conçu du fait qu'aucune production d'aliment granulé n'a été réalisée durant la période analysée et ce pour cause de panne importante au niveau de la presse à granuler.

Pour ainsi dire ce premier regroupement n'a pas pour but de réduire le nombre d'activité mais de les organiser en centres afin de faciliter les regroupements futures. Le tableau 3.4.4, donne les détails des centres et les services qui les composent.

Tableau 3.4.4- Les activités des services par centre de responsabilité
Premier regroupement d'activité

Administration	Appro-transport et Gest. de stock	Contrôle qualité	Maintenance	Commercial	Fabrication	Ensachage
La Direction - Assurer la gestion de l'entreprise et la représentation vis-à-vis des tiers - Assurer la gestion du courrier et la correspondance avec les tiers	Sce. programmation et achat - Démarcher les fournisseurs - Commander les matières et les autres fournitures - Réceptionner les matières commandées - Assurer le reporting et les rapprochements	Sce. contrôle qualité - Contrôler et agréer les matières et produits - Contrôler les équipements, les process et l'hygiène des lieux - Procéder au pesage - Assurer le reporting et l'assistance aux clients	Sce. maintenance usine - Assurer la maintenance des équipements de production - Assurer le reporting	Fonction du délégué commerciale - Démarcher les nouveaux clients - Assurer le reporting et les rapprochements avec les structures concernées	Service fabrication - Préparer la fabrication - Fabriquer l'aliment farineux - Mise en marche du système de granulation - Procéder à la granulation d'aliment - Entretenir les équipements de production et les matières - Assurer le reporting et les rapprochements avec les structures	Service fabrication - Ensacher l'aliment - Expédier le produit
Sce. - GRH - Établir la paie - Gérer le dossier du personnel - Gérer les œuvres sociales - Assurer les déclarations et le reporting	Sce. transport - Exécuter le programme d'approvisionnement - Assurer le suivi réglementaire et technique des véhicules - Assurer le reporting		Sce. maintenance matériel de transport - Exécuter les opérations de réparation et de maintenance - Assurer le reporting	Sce. commercial - Établir et suivre le programme d'enlèvement (fabrication) - Enregistrer la commande du client - Facturer - Mettre à jour la fiche client - Effectuer les travaux de clôture - Gérer la clientèle		
Sce. moyens communs et patrimoine - Gérer le patrimoine - Assurer les déclarations et le reporting	Sce. Gestion de stocks - Mat. et produit fini - Stocker et déstocker - Mat. - Pr et produits fini - Assurer la disponibilité des matières et les bonnes conditions de stockage - Assurer l'inventaire permanant des stocks - Assurer le reporting et les rapprochements			- Antenne de vente au détail - Gérer les stocks - Vendre la marchandise		
Fonction hygiène et sécurité - Assurer la sécurité de l'unité - Assurer les communications légales						
Sce. finance et budget - Gérer la trésorerie - Tenir les pièces comptables - Établir le budget annuel - Suivre les réalisations budgétaires	Sce. Gestion de stocks pièce de rechange et autres - Assurer l'inventaire permanant des stocks - Assurer le reporting et les rapprochements					
Sce. comptabilité - Gle - Comptabiliser - Analyser - Assurer le reporting légal et de gestion						
Sce. comptabilité analytique et matière - Calculer les coûts - Assurer le reporting de gestion						

7 centres
18 services et fonctions
58 activités

4.4.2. Deuxième regroupement ; le regroupement des activités du même centre :

Ce regroupement a pour effet de rassembler les activités similaires exercées dans les services du même centre et les activités n'ayant pas un lien direct avec l'objet de coût mais aussi de combiner celles exercées temporairement par d'autres responsables, car leur consommation de ressources se trouve de ce fait diminuée. À titre d'exemple :

- Les activités ; « *Assurer la gestion de l'entreprise et la représentation vis-à-vis des tiers, Assurer la gestion du courrier et la correspondance avec les tiers, Établir la paie, Gérer les dossiers du personnel, Gérer les œuvres sociales, Gérer le patrimoine, Assurer la sécurité de l'unité, Assurer les déclarations et le reporting légal et de gestion* » sont regroupées dans l'activité ; « *Assurer la gestion administrative* ».
- Les activités ; « *Gérer la trésorerie, Tenir les pièces comptables, Comptabiliser, Analyser* » sont regroupées dans l'activité ; « *Tenir la comptabilité* ».
- Les activités ; « *Établir le budget annuel, Suivre les réalisations budgétaires, Calculer les coûts »* sont assimilées au reporting de gestion.
- Les activités ; « *Préparer la fabrication, Fabriquer l'aliment farineux »* sont regroupées dans l'activité ; « *Fabriquer l'aliment* ».
- Par contre les activités « *Mise en marche du système de granulation » et « Procéder à la granulation d'aliment »* ont été éliminées pour cause de non exécution durant la période.
- Les activités de l'antenne de vente au détail ont été intégrées au service commercial usine à cause de la faible consommation de ressources et de la participation au chiffre d'affaires de l'entreprise.

Ce regroupement a fait que le nombre total des activités de l'entreprise est passé de 58 à 24 activités (tableau 3.4.5).

Tableau 3.4.5- Les activités des centres
Deuxième regroupement d'activité

Tableau 2

Administration	Appro-transport et gestion. de stock	Contrôle qualité	Maintenance	Commercial	Fabrication	Ensachage
- Assurer la gestion administrative	- Démarcher les fournisseurs	- Contrôler et agréer les matières et produits	- Assurer la maintenance des équipements et du parc	- Gérer la clientèle	- Fabriquer l'aliment	- Ensacher l'aliment
- Tenir la comptabilité	- Commander les matières et les autres fournitures	- Contrôler les équipements, les process et l'hygiène des lieux		- Établir et suivre le programme d'enlèvement (fabrication)	- Entretenir les équipements de production et les matières	- Expédier le produit (sac)
	- Réceptionner les matières commandées	- Procéder au pesage		- Enregistrer la commande du client		
	- Exécuter le programme d'approvisionnement	- Assurer le reporting et l'assistance aux clients		- Facturer		
	- Stocker et déstocker - Mat. - Pr et produits fini			- Mettre à jour la fiche client		
	- Assurer la disponibilité des matières et les bonnes conditions de stockage			- Effectuer les travaux de clôture		
	- Assurer l'inventaire permanant des stocks					

7 centres
24 activités

4.4.3. Troisième regroupement ; le regroupement selon les inducteurs de coûts :

Il consiste à regrouper les activités ayant le même inducteur de coût par nature au sein du même centre de responsabilité. Cette opération réduit de manière significative le nombre d'activité sans pour autant nuire à la pertinence des calculs. Il est évident que ce regroupement a pour but de simplifier le processus de calcul et surtout le rendre flexible aux éventuels remaniements, mais concernant notre cas, il faut dire que cette opération était obligatoire, car la comptabilité de l'unité n'est pas conçue pour l'allocation des charges par service encore moins par activité.

Les centres « Appro-transport et gestion des stocks » et « Commercial » ont subi un regroupement important de leurs activités. Le premier centre par exemple est passé de sept à seulement deux activités car elles avaient toutes un élément en commun en l'occurrence l'inducteur de coût. Le centre « Commercial » a aussi subi le même traitement, réduit à deux activités au lieu de six, il en est pas moins significatif en matière d'analyse des coûts.

À la fin de cette opération nous avons pu réduire le nombre d'activités résultantes du deuxième regroupement de 24 à 11 activités (tableau 3.4.6). Le nombre initial d'activité a été divisé par 5 pour arriver au nombre définitif.

Tableau 3.4.6 - Les activités des centres
Troisième regroupement d'activité

Administration	Nature de l'inducteur	Appro-transport et Gestion de stock	Nature de l'inducteur	Contrôle qualité	Nature de l'inducteur
- Assurer la gestion administrative	Milliers (R. expl h/ Mat)	- Assurer l'approvisionnent en matière première et autres fournitures.	Nbr. de commande	- Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistance aux clients.	H/Travaillée (C. qualité)
- Tenir la comptabilité	Nbr. de facture	- Gérer les stocks de matière et produit fini	Nbr. D'entrées et de sortie de mat pf	- Procéder au pesage	Nbr. De ticket de pesage

Maintenance	Nature de l'inducteur	Commercial	Nature de l'inducteur	Fabrication	Nature de l'inducteur	Ensachage	Nature de l'inducteur
- Assurer la maintenance des équipements et du parc	Heure ouvrier	- Gérer la clientèle	Nbr. de client	- Fabriquer l'aliment	Qté fabriquée	- Ensacher l'aliment et l'expédier	Nbr. de sac
		- Assurer la prise en charge des clients.	Nbr. de facture				

7 Centres
11 Activités

4.5. Le choix des inducteurs

Le principe de l'analyse des coûts fondé sur les activités repose sur un dilemme : pour prétendre effectuer des calculs pertinents, il convient d'identifier des activités suffisamment nombreuses et détaillées mais, dans le même temps, ces activités doivent rester en nombre limité pour que leur suivi soit réalisable avec des moyens humains et techniques raisonnables.

Le choix de l'inducteur repose sur un dilemme identique : un arbitrage doit intervenir entre une fiabilité plus élevée des calculs et une simplicité plus grande de la procédure de calcul. Ce qui importe dans notre cas est d'associer le coût des activités aux produits, au moyen d'un inducteur simple et pertinent.

— Dans le Centre « Administration », la *gestion administrative* chargée principalement de la gestion du personnel, du patrimoine, du reporting et de la sécurité, est par excellence l'activité pour laquelle il n'est pas possible de déceler un inducteur physiquement mesurable pour imputer la consommation de cette activité aux produits. Pour résoudre ce problème, nous sommes inspirés d'expériences d'autres entreprises dont les résultats étaient assez probants. L'inducteur retenu pour l'activité « *Assurer la gestion administrative* » est le résultat d'exploitation hors charge matière (en milliers de dinars). La valeur ajoutée aurait pu être un inducteur plus facile à assimiler, l'inconvénient, est que cette valeur inclut la consommation de matière première et que celle-ci ne dépend que de la quantité d'aliment fabriquée (le prix des matières est préalablement fixé par le Groupe) et non de la compétence des acheteurs.

L'inducteur retenu pour l'activité *tenir la comptabilité* est le nombre d'écriture comptable. Cet inducteur semble être un choix évident, alors qu'en réalité ce choix pourrait être discutable, car pas toutes les écritures comptables sont consommées par les produits. Nos recherches au sein du service ont démontré que la majorité des écritures sont celles liées aux ventes, aux approvisionnements et à la production. À titre d'exemple, une facture de vente génère à elle seule quatre écritures comptables. Les autres sont en général des écritures répétées tel que les constatations fiscales et parafiscales, les amortissements, la paie…etc. leur nombre est peu significatif par rapport aux

précédentes. Le choix du nombre d'écriture comptable est donc suffisamment pertinent pour expliquer la consommation de ressources.

— Le Centre « Appro-transport et gestion des stocks », comprend deux activités ; *Assurer l'approvisionnent en matière première et autres fournitures* et *Gérer les stocks de matière et produit fini.* Ces activités ne peuvent avoir que des inducteurs volumiques à savoir : respectivement le nombre de commande et le nombre d'entrées et sorties de matière première et produit fini.

— Les deux activités du centre « Contrôle qualité » sont complètement dissociées, la première ; *Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistance aux clients,* ne peut avoir un inducteur physique, les tâches effectuées sont souvent relatives à une situation ou une période d'activité (accroissement des mouvements de personnes ou de matières, période estivale, sollicitations des clients…). On serait tenté de considérer le nombre d'interventions comme inducteur mais cela est non seulement impossible (absence de rapport sur les contrôles et les visites aux clients) mais aussi parce que les interventions sont multiples et différentes. Connaissant la durée moyenne des contrôles quotidiens, la solution logique serait de considérer l'heure travaillée comme l'inducteur de cette activité.

La deuxième activité ; *procéder au pesage,* est quant elle, conditionnée par le flux entrant et sortant de matière (produits et matières premières). Son inducteur de coût est tout désigné ; le ticket de pesée.

— Le centre « Maintenance » englobe la maintenance usine et parc roulant. Les tâches de cette activité relèvent d'une compétence et d'une organisation quasiment artisanale, rendant impossible l'identification de tâches standards ou répétitives. L'inducteur retenu est l'heure de main-d'œuvre.

— Le centre « Commercial », restreint à deux activités spécialement à cause de la similitude des inducteurs, se distingue par une consommation de ressource relativement réduite. Cela est certainement dû au peu d'intérêt accordé à ce service…. L'activité ; *Gérer la clientèle,* a eu pour inducteur le nombre de client actif durant la période et ce par souci de simplicité. Par contre l'activité ; *Assurer la prise en charge des clients,* considérée

comme principale au niveau du centre, évolue essentiellement autour de la facturation. Il est donc normal de considérer le nombre de facture comme l'inducteur incontestable de cette activité.

— L'activité ; *Fabriquer l'aliment,* du centre « Fabrication » est l'activité qui canalise le plus de ressources, le choix de l'inducteur n'est pas aussi évident qu'il ne le semble. Notre première réflexion était de considérer le nombre de lots de commande des clients comme le facteur explicatif de la consommation de ressources, car une commande de 20 quintaux d'aliment a le même temps de préparation qu'une commande de 200 quintaux. Cette perspective préconise un reclassement des ventes par lots selon les quantités enlevées. Nous avons vite abandonné cette idée car le nombre de lots obtenus après reclassement des ventes était deux lots pour le mois de janvier et trois lots pour février. La cause était simplement les deux catégories de clients que détient l'unité ; les sociétés du Groupe avec des enlèvements de 200 quintaux et les clients privés qui ne dépassent pas les 10 quintaux par enlèvement. L'autre inducteur possible était simplement le nombre de commande des clients, mais cette idée a été également écartée car le nombre de commande était similaire au nombre de facture (inducteur de l'activité ; *Assurer la prise en charge des clients,* du centre « Commercial ». Après ces tentatives nous nous somme résignés à considérer la quantité fabriquée (Quintal d'aliment fabriqué) comme l'inducteur de coût de l'activité en question.

— Le centre « Ensachage » comprend en réalité 2 activités, mais il est manifeste que l'expédition du produit (chargement des camions) ne peut être retenue comme une activité à part entière, elle n'est que la suite logique de l'activité ensachage, car l'unité ne fabrique jamais pour stocker. Les deux activités peuvent alors être regroupées (inducteur identique) sans nuire à la pertinence du calcul des coûts. L'inducteur de coût choisi est le nombre de sac produit (tableau 3.4.7).

Tableau 3.4.7 – Nature des inducteurs

	Nature de l'inducteur
Assurer la gestion administrative	*Milliers (résultat d'exploitation hors matière)*
Tenir la comptabilité	*Nbr. d'écriture comptable*
Assurer l'approvisionnement en matière première et autres fournitures.	*Nbr. de commande*
Gérer les stocks de matière et produit fini	*Nbr. entrées et sortie de matière première et produit fini*
Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistance aux clients.	*H/Travaillée (C. qualité)*
Procéder au pesage	*Nbr. De ticket de pesage*
Assurer la maintenance des équipements et du parc	*H/M.O (Maint.)*
Gérer la clientèle	*Nbr. de client actif*
Assurer la prise en charge des clients.	*Nbr. de facture*
Fabriquer l'aliment	*Quantité fabriquée*
Ensacher l'aliment et l'expédier	*Nbr. de sac*

5. Le calcul des coûts

5.1. Choix de procédure et d'objet de coût

Notre but premier, par rapport à ce projet, est de réussir la mise en place de la méthode ABC, le calcul des coûts est une composante du projet. Pour des raisons pratiques, nous nous somme limités au calcul des coûts des produits au cours des mois de janvier et février 2008.

5.1.1. Les produits :

L'unité a fabriqué durant cette période deux gammes de produits ; l'aliment chair et l'aliment ponte. Chaque gamme se compose de plusieurs sous-gammes, à titre d'exemple : la gamme aliment chair se divise en trois catégories ; l'aliment démarrage, l'aliment croissance et l'aliment finition. Ses aliments sont consommés par le cheptel (poulet de chair) en fonction de son âge. L'aliment ponte se compose également de plusieurs sous-gammes selon l'âge et le type de cheptel (reproductrice, poulette et pondeuse). Ajouté à cela, l'aliment produit est expédié selon deux formes ; en vrac et en sac, ce qui multiplie le nombre de produits et complique les calculs. Afin d'éviter justement ses complications, nous avons considéré toute la gamme d'aliment (avec ses sous-gammes) comme un seul produit avec néanmoins deux variantes ; l'aliment en sac et l'aliment en vrac, nous obtiendrons ainsi quatre produits au lieu de onze à savoir : l'aliment chair sac, l'aliment chair vrac, l'aliment ponte sac et l'aliment ponte vrac, (tableau 3.5.1).

5.1.2. La procédure de calcul :

La procédure de calcul retenue distingue la consommation de matières, l'emploi de main-d'œuvre directe et l'utilisation des différentes activités de l'entreprise. Ce choix correspond parfaitement aux entreprises ayant des structures de production et de soutien. Le but est de distinguer les quotes-parts de chacune des ses composantes de coût dans le coût de revient final.

Il s'agit tout d'abord, de repartir classiquement les ressources de l'entreprise par service, avant de les affecter par activité selon le nombre arrêté après les regroupements.

Les activités ainsi valorisées, le coût des inducteurs est calculé en divisant la valeur de l'activité sur le nombre d'inducteurs. À partir des coûts unitaires des inducteurs, l'imputation du coût de l'activité aux produits est effectuée en fonction du nombre d'inducteur consommé par le produit. Les autres ressources (matières et MOD) sont affectées directement au produit.

Tableau 3.5.1 – Regroupement de produits objets de coût

Qté : QI

Aliment	Janvier 08	Février 08
Démarrage chair (sac)	384,200	132,400
Croissance chair (sac)	1 392,600	379,100
Finition retrait (sac)	10,000	
Aliment Chair sac	**1 786,800**	**511,500**
Croissance chair (vrac)	281,800	
Aliment Chair vrac	**281,800**	
Poulette 2-8 (sac)	185,000	150,400
Poulette 8-18 (sac)	1 870,200	1 273,400
Ponte (sac)	40,000	
Ponte reproductrice (sac)	990,400	712,600
Aliment Ponte sac	**3 085,600**	**2 136,400**
Poulette 8-18 (vrac)	1 612,800	1 513,200
Poulette 2-8 (vrac)	297,400	1 122,600
Ponte reproductrice (vrac)	1 612,400	1 627,200
Aliment Ponte vrac	**3 522,600**	**4 263,000**

5.2. Le coût des inducteurs

L'inducteur de coût (ou unité d'œuvre) est l'unité de mesure du niveau de réalisation d'une activité, il sert de base d'allocation des coûts (chapitre 2 page 67).

Dans notre cas, nous avons procédé par étapes, la première était ; arrêter le nombre d'inducteur pour chaque activité, ensuite le calcul de leur coûts unitaires.

5.2.1. Déterminer le nombre d'inducteur :

La procédure de dénombrement des inducteurs de coûts est différente selon l'activité en question. Pour certaines activités, il suffisait d'un calcul très simple, ou juste une consultation de documents ou même une visualisation de fichiers informatiques, le cas par exemple des activités ; *« Assurer la gestion administrative, Tenir la comptabilité, Procéder au pesage, Assurer la prise en charge des clients… ».*

Les autres activités tel que : *« Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistance aux clients, Assurer la maintenance des équipements et du parc »* étaient plus difficile à cerner pour cause de manque d'objectivité dans l'évaluation. Concernant le nombre d'heures travaillées du service contrôle qualité, nous étions obligés de nous fier aux dires du responsable du service, malgré que le nombre admis au final différait quelque peu du nombre déclaré initialement.

Le nombre d'heures main-d'œuvre maintenance était plus difficile à déterminer, le manque d'objectivité était flagrant quant aux déclarations des techniciens. Pour éviter un arbitrage irrationnel, nous avons décidé de confronter et d'évaluer les résultats obtenus avec les responsables de l'unité notamment avec les demandeurs de prestations en l'occurrence le service de transport. Finalement, nous avons pu déterminer avec plus ou moins d'exactitude le nombre d'heures main-d'œuvre des agents de maintenance. Le tableau 3.5.2, détaille le nombre d'inducteurs des activités retenues

Tableaux 3.5.2 - Nombre d'inducteurs des mois de janvier et février 2008

	Nature de l'inducteur	*janv.-08*	*févr.-08*
- Assurer la gestion administrative	*Milliers (R. expl h/Mat)*	*26 363*	*25 615*
- Tenir la comptabilité	*Nbr. d'écriture comptable*	*696*	*550*
- Assurer l'approvisionnement en matière première et autres fournitures.	*Nbr. de commande*	*116*	*84*
- Gérer les stocks de matière et produit fini	*Nbr. entrées et de sortie de Mat. & P.F*	*229*	*142*
- Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistance aux clients.	*H/Travaillée (C. qualité)*	*96*	*96*
- Procéder au pesage	*Nbr. De ticket de pesage*	*208*	*133*
- Assurer la maintenance des équipements et du parc	*H/M.O (Maint.)*	*45*	*25*
- Gérer la clientèle	*Nbr. de client actif*	*7*	*7*
- Assurer la prise en charge des clients.	*Nbr. de facture*	*92*	*72*
- Fabriquer l'aliment	*Quantité fabriquée*	*8 677*	*6 911*
- Ensacher l'aliment et l'expédier	*Nbr. de sac*	*9 792*	*5 314*

5.2.2. Calcul du coût des inducteurs :

La valorisation des inducteurs, synonyme du calcul des coûts des activités, suit également des étapes, la plus fastidieuse étant la répartition des charges de la période sur les différents services de l'unité. Cette opération indispensable a été réalisée suite à un travail minutieux et un arbitrage intelligent en collaboration avec les responsables des

services concernés. Une fois les consommations de ressources sont allouées à chaque service, nous les avons répercutées sur les activités regroupées. Ainsi par exemple, les charges des structures : "Direction, GRH, Patrimoine, hygiène et sécurité", sont comptabilisées pour estimer la valeur de l'activité *« Assurer la gestion administrative »*.

Le coût de l'activité ainsi établi est égal à la valeur de l'ensemble des inducteurs, le coût unitaire de l'inducteur est obtenu par la division du coût de l'activité sur le nombre d'inducteurs.

Exemple : le total des charges des structures "Direction, GRH, Patrimoine, hygiène et sécurité" durant le mois de janvier 2008 est de 810 978,71 DA, le nombre d'inducteurs (Milliers de résultat d'exploitation hors matière) est de 26 362 561,71 / 1000 soit 26 363. Le coût de l'inducteur = 810 978,71 DA / 26 363 = 30,76 DA. Le tableau 3.5.3, illustre l'ensemble des activités, le nombre et le coût des inducteurs.

Tableaux 3.5.2 - Nombre et coût des inducteurs des mois de janvier et février 2008.

		Janvier 08			Février 08		
	Nature de l'inducteur	Nombre	Valeur	Coût inducteur	Nombre	Valeur	Coût inducteur
- Assurer la gestion administrative	Milliers (R. exploitation- Mat)	26 363	810 978,71	30,76	25 615	800 667,83	31,26
- Tenir la comptabilité	Nbr. d'écriture comptable	696	180 989,87	260,04	550	184 504,31	335,46
- Assurer l'approvisionnement en matière et autres fournitures.	Nbr. de commande	116	276 939,06	2 387,41	84	351 779,23	4 187,85
- Gérer les stocks de matière et produit fini	Nbr. entrées et de sortie de Mat. & P.F	229	242 440,28	1 058,69	142	230 369,11	1 622,32
- Assurer le contrôle des matières et équip. et l'assistance aux clients.	H/Travaillée (C. qualité)	96	99 819,01	1 039,78	96	98 614,32	1 027,23
- Procéder au pesage	Nbr. De ticket de pesage	208	104 571,07	502,75	133	101 495,99	763,13
- Assurer la maintenance des équipements et du parc	H/M.O (Maint.)	45	197 671,09	4 392,69	25	217 937,01	8 717,48
- Gérer la clientèle	Nbr. de client actif	7	49 569,59	7 081,37	7	51 445,71	7 349,39
- Assurer la prise en charge des clients.	Nbr. de facture	92	196 719,07	2 138,25	72	193 813,27	2 691,85
- Fabriquer l'aliment	Qté fabriquée	8 677	750 024,44	86,44	6 911	759 950,99	109,96
- Ensacher l'aliment et l'expédier	Nbr. de sac	9 792	91 404,67	9,33	5 314	92 415,21	17,39

5.3. Le coût horaire des activités de production

Conformément à la procédure de calcul, le coût salarial par activité de production (main-d'œuvre directe) doit faire l'objet d'un calcul préalable afin de l'intégrer comme composant du coût de revient.

Les heures passées par le personnel de production à exercer leurs activités ne sont pas connues le plus souvent, il convient de recenser les temps de ses activités pour pouvoir les évaluer et calculer leur coût horaire.

Plusieurs moyens peuvent être utilisés pour la collecte des temps des activités, à commencer par les fiches de temps à remplir par le personnel de manière permanente. Cette solution a l'avantage de fournir des résultats précis mais très lourde à mettre en place et surtout impopulaire. L'autre solution consiste à utiliser les temps standards en connaissant le temps moyen d'exécution d'une activité, ou bien encore procéder par entretien avec le personnel malgré le manque d'objectivité qu'il peut en résulter.

Quant à notre cas, nous avons opté pour l'observation sur le terrain en chronométrant l'exécution des activités de production (la fabrication et l'ensachage) à plusieurs reprises, et les temps moyens recueillis serviront de base de calcul. Nous avons néanmoins complété nos informations grâce aux entretiens avec les agents d'exécutions, l'approximation obtenue est toujours meilleure que l'absence d'information.

Les résultats obtenus sont détaillés comme suit :

- L'activité fabrication : le processus de fabrication de l'usine est conçu de telle manière que l'aliment est fabriqué par séquences successives d'une tonne chacune, cela est dû à la capacité du mélangeur (voir schéma en annexes 6).

  Le temps nécessaire pour acheminer les matières premières des silos de stockage vers le mélangeur est de 3 minutes.

  Le broyage des matières premières en grain, l'incorporation des autres matières (micro-composants) et l'acheminement de l'aliment du mélangeur vers les silos d'attente nécessite 4 minutes. Soit 7 minutes pour fabriquer 1 tonne d'aliment, et donc 42 secondes pour 1 quintal.

– L'activité ensachage : 13 secondes est le temps nécessaire pour remplir un sac d'aliment, le coudre et le charger sur le camion (sans les temps de préparation de l'opération d'ensachage).

Des tâches spécifiques sont exécutées à chaque nouvelle opération d'ensachage à savoir : le nettoyage de l'ensacheuse, préparation de la couseuse, des étiquettes et dépliage des sacs. Ses opérations nécessitent 55 minutes de temps d'exécution.

Tableau 3.5.3 - volume horaire des activités de production

			Vol. horaire unitaire (sec)	*Agents*	*Vol. horaire opération sup. (h)*	*Vol. horaire Act./période*
janvier-08	*Qté. d'aliment :*	*8 676,800*	*42 sec*	*9*	*0 h*	*9111 h*
	Nbr. Sac :	*9 792*	*13 sec*	*6*	*43 h (a)*	*2165 h*
février-08	*Qté. d'aliment :*	*6 910,900*	*42 sec*	*9*	*0 h*	*7256 h*
	Nbr. Sac :	*5 314*	*13 sec*	*6*	*33 h (b)*	*1184 h*

(a) 55 minutes (temps d'exécution des opérations supplémentaires) x 46 (nombre de vente en sac)
(b) 55 minutes (temps d'exécution des opérations supplémentaires) x 36 (nombre de vente en sac)

Tableau 3.5.4 - coûts salariaux horaires par activité de production

	Activités	*Frais de personnel*	*Nombre d'heures*	*Coût horaire*
janvier-08	*Fabriquer l'aliment :*	*290 485,49*	*9111 h*	*31,88*
	Ensacher l'aliment et l'expédier :	*156 856,61*	*2165 h*	*72,46*
février-08	*Fabriquer l'aliment :*	*280 036,91*	*7256 h*	*38,59*
	Ensacher l'aliment et l'expédier :	*152 243,99*	*1184 h*	*128,54*

5.4. Le coût matière

Comme dans une démarche classique, les coûts de matières sont directement affectés aux produits. La démarche ABC privilégie les liens directs entre les ressources et les produits, la tendance consiste donc à imputer directement aux produits tout type de ressources tant que lien avec l'objet de coût est clairement établi.

Nous avons convenu préalablement (Choix de procédure et d'objet de coût) de regrouper les sous-gammes d'aliment en un seul produit. Bien entendu, les formules de fabrication seront respectées et la consommation normative des matières premières sera calculée dans cette perspective.

Les documents de la comptabilité matière nous ont été d'un grand apport, car comme elle est tenue à jour, toutes les consommations de matières étaient valorisées selon le principe du coût unitaire moyen pondéré (CUPM). Le tableau 3.5.5, montre la consommation normative des matières premières (macro et micro-composants) en quantité et en valeur.

Tableau 3.5.5 - coût matières des consommations normatives

	Janvier			*Février*		
	Quantité	*P.U*	*Montant*	*Quantité*	*P.U*	*Montant*
Mais	*5 526,600*	*2 138,31*	*11 817 562,25*	*4 382,618*	*2 206,67*	*9 671 000,96*
Son de blé	*1 079,901*	*1 321,95*	*1 427 576,26*	*927,130*	*1 210,10*	*1 121 917,61*
***Composant 1** (macro)*	*6 606,501*	*2 004,86*	*13 245 138,51*	*5 309,748*	*2 032,66*	*10 792 918,57*
Torteaux de Soja	*1 614,405*	*3 464,45*	*5 593 017,43*	*1 224,110*	*3 544,27*	*4 338 582,36*
Phosphate	*88,403*	*2 369,60*	*209 479,62*	*71,697*	*2 357,76*	*169 044,34*
Calcaire	*276,861*	*163,95*	*45 390,06*	*234,872*	*220,00*	*51 671,84*
***Composant 2** (macro)*	*1 979,669*	*2 953,97*	*5 847 887,10*	*1 530,679*	*2 978,61*	*4 559 298,54*
CMV (micro)	*90,630*	*10 970,69*	*994 273,96*	*70,473*	*11 491,97*	*809 873,77*
T. macro & micro-compos.	***8 676,800***	***2 315,06***	***20 087 299,57***	***6 910,900***	***2 338,64***	***16 162 090,89***
Sac en papier	*9 792*	*22,69*	*222 196,71*	*5 314*	*22,65*	*120 354,44*
			20 309 496,28			***16 282 445,33***

5.5. Le coût de revient

Les trois éléments constitutifs du coût de revient notamment ; le coût matière, le coût MOD et le coût des activités (coût des inducteurs) sont à présent réunis. La dernière étape consiste à disposer d'une gamme qui indique, pour un produit, le nombre d'inducteurs qu'il consomme pour chaque activité. C'est une information nouvelle pour l'entreprise, le système d'information existant est incapable de la fournir.

Le système ABC apporte son lot de nouveautés, et pas seulement dans les résultats d'analyse mais aussi dans les comportements et les procédures de collecte d'information. C'est tout une organisation qui est mobilisée pour répondre aux besoins informationnels de la méthode. La grande différence entre l'ABC et les méthodes classiques est incontestablement l'introduction du concept d'activité, plus précisément la valorisation de l'activité. Cette information est capitale dans la mesure où elle a plusieurs usages, que se soit dans l'analyse de performance, de rentabilité… mais surtout elle donne des éléments de réponse à la fameuse question ; *faire ou faire faire ?*

Les autres nouveautés apparues avec la méthode ABC sont des concepts autour de l'activité, notamment ; l'inducteur de coût, qui est le facteur explicatif de consommation de ressources et en même temps l'unité de mesure de l'activité, utilisé pour répartir la valeur de l'activité aux différents objets de coût. Autrement dit, il est le moyen avec lequel les produits (ou autres objets de coût) consomment les activités. Le terme "ressource", plus adapté à la démarche ABC, remplace le terme "charge". De même, la notion de processus est souvent mise en avant c'est l'essence même de la gestion par activités. Le processus symbolise le principe de transversalité, en prenant conscience de son importance, il astreint au décloisonnement des services favorisant ainsi le travail collectif et cohérant.

Nous avons décidé, par souci de simplicité, de choisir le volume de production comme élément déterminant du nombre d'inducteur consommé pour chaque activité. Autrement dit ; Le nombre (arrondi) d'inducteur alloué à chaque produit et déterminé au prorata de la quantité produite.

Les tableaux ci-après détaillent les coûts de revient des produits par période.

Aliment Chair Sac

1786,800 Ql

janvier-08

Coût de revient

Activité	Coût matière	Main d'œuvre directe			Charges indirectes			Coût total	Coût unitaire	
		Volume	Coût	Montant	Volume	Coût	Montant			
- Assurer la gestion administrative					5 429	30,76	167 009,70	167 009,70	93,47	3,1%
- Tenir la comptabilité					143	260,04	37 186,14	37 186,14	20,81	0,7%
- Assurer l'approvisionnent en matière première et autres fournitures.					24	2 387,41	57 297,74	57 297,74	32,07	1,1%
- Gérer les stock de matière et produit fini					47	1 058,69	49 758,49	49 758,49	27,85	0,9%
- Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistace aux clients.					20	1 039,78	20 795,63	20 795,63	11,64	0,4%
- Procéder au pesage					43	502,75	21 618,06	21 618,06	12,10	0,4%
- Assurer la maintenance des équipements et du parc					9	4 392,69	39 534,22	39 534,22	22,13	0,7%
- Gérer la clientèle					1	7 081,37	7 081,37	7 081,37	3,96	0,1%
- Assurer la prise en charge des clients.					19	2 138,25	40 626,76	40 626,76	22,74	0,8%
- Fabriquer l'aliment	4 553 654,26	1 876	31,88	59 819,23	1 787	86,44	154 451,37	4 767 924,86	2 668,42	89%
- Ensacher l'aliment et l'expedier	81 508,43	794	72,46	57 539,72	3 592	9,33	33 529,98	172 578,14	96,59	3,2%
								5 381 411,09	**3 011,76**	

Le constat qui peut se faire après le calcul des coûts de revient est que la quote-part des charges directes est très importante par rapport aux charges indirectes (de l'ordre de 90% en moyenne) constituée principalement du coût matière.

La première réaction, dans ce cas précis, serait de remettre en cause l'application de la méthode ABC dans cette entreprise, d'autant plus qu'elle pourrait générer des charges supplémentaires sans apport significatif. Dans ces conditions, les méthodes classiques du coût complet, voir même du direct costing, sont amplement suffisantes pour répondre aux besoins de la gestion et du reporting.

Rappelons que l'étude d'opportunité n'était pas un prérequis pour cette recherche, notre but était l'expérimentation de la méthode dans une entreprise, les résultats sont relégués au "second plan".

La confrontation des coûts de revient issus des méthodes classiques et ceux de l'ABC ne révèle pas d'écarts importants, cela était prévisible du moment où la part des charges directes était largement dominante. Les écarts de coût sont dus essentiellement aux différences de niveau de charge constaté pour chaque période, à titre d'exemple : la somme des charges constatées lors du calcul des coûts de revient du mois de janvier était 23 333 501,88 DA or nos calculs dévoilent un montant de 23 752 787,38 DA, les raisons de cette différence sont les multiples régularisations comptables effectuées entretemps. Le tableau 3.5.13, montre les différences de coût entre les deux méthodes.

Tableau 3.5.13 – Écarts de coût selon les deux méthodes ; classique et ABC

Écarts de coût

Janvier

	Coût matière			*Coût de revient*		
	Sys. classique	*ABC*	*Écart*	*Sys. classique*	*ABC*	*Écart*
Chair Sac	*2 678,04*	*2 594,11*	*-83,92*	*3 009,95*	*3 011,76*	*1,81*
Chair Vrac	*2 532,87*	*2 522,34*	*-10,53*	*2 864,78*	*2 904,16*	*39,38*
Ponte Sac	*2 286,10*	*2 285,98*	*-0,11*	*2 618,01*	*2 704,48*	*86,47*
Ponte Vrac	*2 242,87*	*2 245,47*	*2,60*	*2 574,78*	*2 613,99*	*39,21*

Écarts de coût

Février

	Coût matière			*Coût de revient*		
	Sys. classique	*ABC*	*Écart*	*Sys. classique*	*ABC*	*Écart*
Chair Sac	*2 703,22*	*2 666,32*	*-36,89*	*3 286,59*	*3 239,76*	*-46,83*
Ponte Sac	*2 331,71*	*2 333,73*	*2,01*	*2 915,08*	*2 899,83*	*-15,25*
Ponte Vrac	*2 326,85*	*2 330,01*	*3,16*	*2 910,22*	*2 801,86*	*-108,37*

Conclusion

La comptabilité de gestion est une discipline qui évolue en fonction du contexte. Tout outil de gestion est influencé par des variables contextuelles telles que la stratégie, la technologie, la structure et la culture. L'apparition d'un nouveau contexte où règne l'incertitude fait perdre à la comptabilité analytique (classique) sa pertinence, la méthode ABC (nouvelle approche) est alors présentée comme un substitut aux outils traditionnels.

Changer de système de calcul de coûts pour obtenir des coûts différents pour ses produits ne peut-être une fin en soi. La somme des charges réparties reste la même, le profit également. Le changement ne se justifie que par l'amélioration de la capacité d'action qu'il procure au gestionnaire. Or, la capacité d'action sur la consommation des ressources n'existe qu'au niveau des activités et non au niveau des produits. Changer de système de coûts sans changer simultanément son regard et ses pratiques en matière de contrôle de gestion risque d'être sans réel effet sur la performance de l'entreprise.

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

Dans le cadre d'une évaluation des systèmes d'information comptable dans les entreprises du pays, nous avons élaboré un questionnaire autour de l'implantation et de l'utilisation de la comptabilité analytique en général et de l'ABC en particulier. L'enquête n'a pas été un succès, le taux de réponse au questionnaire était insuffisant et ne peut constituer un support à des conclusions sensées. Mais cela peut déjà être un aperçu de l'intérêt que portent nos entreprises à l'information en général (annexes 7).

Parallèlement on peut citer l'enquête internationale de Better Management[1] en 2005 qui donne un taux d'utilisation de 35% de l'ABC/ABM dans le monde. Selon toujours cette étude et après analyse des facteurs les plus propices à la mise en œuvre de cette méthode, il est constaté que la difficulté d'affecter de manière pertinente les charges de structure soit l'argument premier en faveur de cette démarche.

[1] Détails sur le site web de SAS www.sas.com ou de DELOITTE www.deloitte.com

Le constat qui se dégage à travers les expériences des entreprises ayant optées pour la gestion par activités, que se soit en tant que système principal ou en parallèle avec les systèmes classiques, est que l'implantation de la méthode ABC est très favorable même en l'absence de réel besoin. Plus encore, le projet de mise en place dans ces conditions aurait plus de chance de réussite, car l'aspect expérimental du projet, dénué de toute contrainte de temps, d'argent et de résultat pourrait être un atout considérable. À partir du moment où l'entreprise se lance dans l'ABC, un grand nombre de possibilités lui sont offertes, à elle de se fixer des priorités dans l'utilisation de cet outil.

Ce qu'il faut retenir, c'est que le coût exact n'existe pas, il relève de l'illusion, du mythe, et quand bien même il est recherché, il ne pourrait à lui seul déboucher sur des décisions optimales. La recherche d'une extrême précision dans le calcul de coûts présente peu d'intérêt, il vaut mieux raisonner en termes de coût approché.

La mise en œuvre de la comptabilité à base d'activités est une opération relativement lourde et nécessite des ressources tant financières qu'humaines. Le coût de l'opération est autant plus lourd quant le projet est un échec. Les enjeux sont importants pour risquer une mise en place sans rassembler tous les facteurs de succès.

Mais encore, Il faut être vigilant, car cet outil peut desservir ceux qui le préconisent sans retenue ou sans discernement. Il y a des terrains favorables et d'autres qui le sont moins. De même, il ne faut pas faire jouer à cette approche un rôle pour lequel elle n'est pas faite, cela ne peut pas être ni le cheval de Troie du changement ni la panacée face à un déficit d'orientation stratégique.

Les perspectives :

La comptabilité par activités a un avenir prometteur dans le sens où elle ouvre des perspectives de gestion par les processus. La comptabilité de gestion étant au service de ceux qui gèrent, elle doit donc les aider à articuler harmonieusement le court terme et le long terme.

C'est donc claire, notre première perspective est bien l'ABM (Activity Based Management). C'est le prolongement logique de l'ABC, car la distinction entre les deux

n'a pas beaucoup de sens, dans la mesure où ils sont en total interaction. Du moment où tout est prédisposé au niveau de l'entreprise après la mise en place de l'ABC, le passage à l'ABM est plus aisé dans ces conditions.

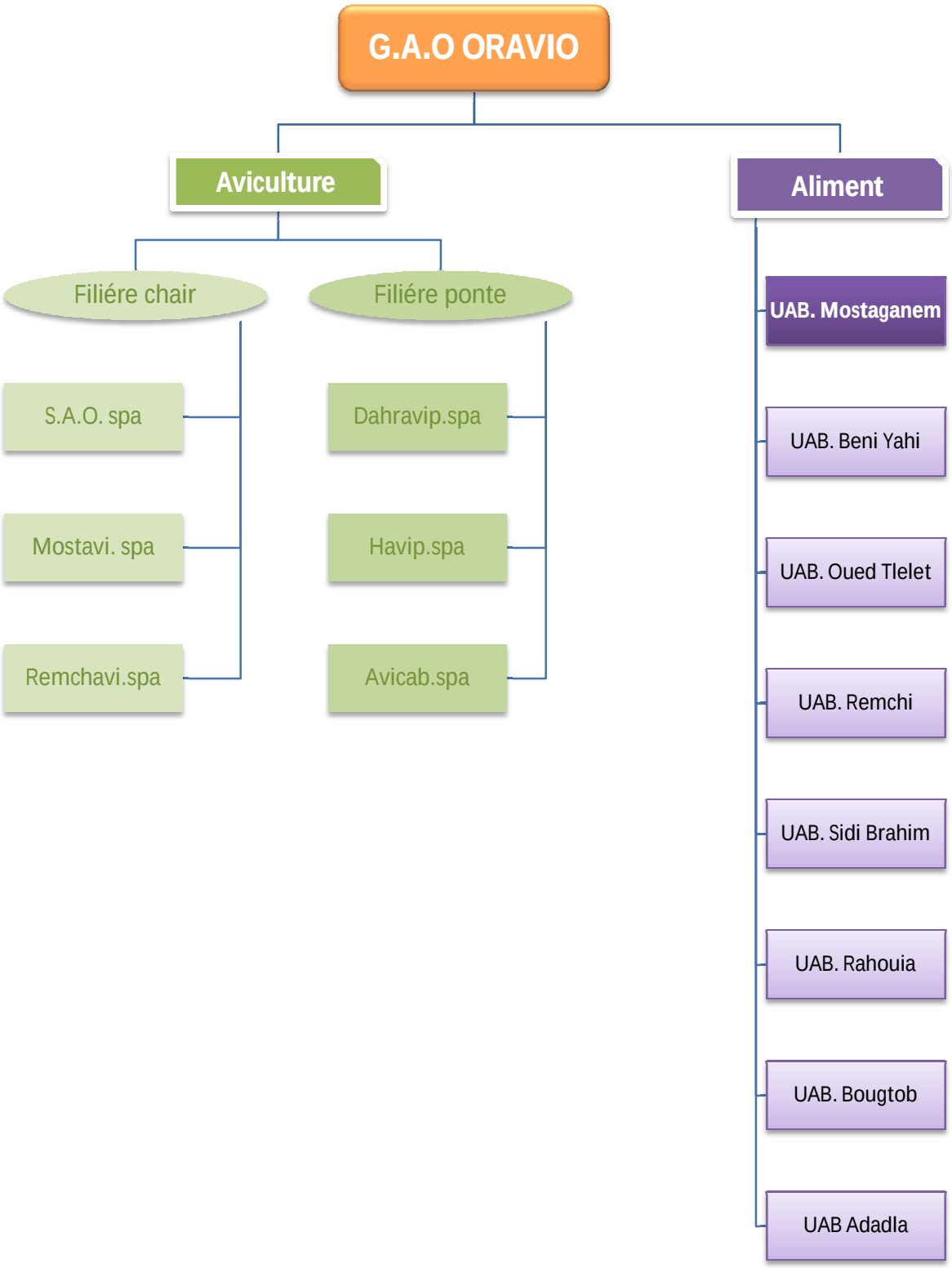
Mener un projet de mise en place de la méthode ABC dans une entreprise est une expérience des plus intéressantes, aboutir à des résultats conséquents est encore meilleur. De cette réflexion apparaît une autre perspective : l'application de la méthode dans une entreprise ou les facteurs les plus propices sont présents et voir ainsi les apports de la méthode par rapport au système en place.

Annexes

Exemple page 53

Notions	Exemples
Les entités	*L'atelier mécanique," le garage de l'entreprise"*
Consomment des ressources	*Des matières et fournitures, du temps de travail des ouvriers et des machines…*
Pour effectuer des tâches.	*Remplacer les bougies d'un véhicule*
Ces tâches peuvent être regroupées en activités, ensemble de tâches complémentaires et coordonnées pour fournir une prestation identifiée.	*Remplacer les bougies relève par exemple de l'activité : "révision des véhicules des vendeurs"*
Les activités forment elles-mêmes des ensembles cohérents, des processus, définis comme des ensembles d'activités complémentaires et interdépendantes orientées vers une finalité commune et vers un client interne ou externe.	*L'activité « révision des véhicules des vendeurs » appartient au processus « assuré la présence commerciale auprès des grands clients »*
Pour allouer le coût d'une activité à un utilisateur, il faut identifier la variable qui exprime la loi de ses consommations (l'unité d'œuvre)	*Le coût de la révision des véhicules des vendeurs confiée au garage est proportionnel au temps passé par le garage ; l'heure de main-d'œuvre est donc l'unité d'œuvre de l'activité de révision.*
Néanmoins pour agir sur la consommation de ressources dans une activité, il faudrait en identifier les causes, c'est-à-dire les facteurs qui déclenchent l'activité, (inducteurs d'activité)	*L'activité « révision des véhicules » est déclenchée par le nombre de km parcourus par les vendeurs (inducteur d'activité). Le coût de l'activité dépend donc, par les km, de la dispersion géographique des clients, de la fréquence des visites et du fait que les vendeurs ne sont pas spécialisés par zone géographique mais par branche d'activité des clients. Ce sont les causes agissant sur l'inducteur d'activité (km) et sur lesquelles il faut intervenir si l'on souhaite déclencher l'activité moins souvent.*

Diagramme du Groupe



Les effectifs par catégorie socioprofessionnelle

janvier-08

Direction						4
Directeur d'unité						1
Assistant chargé du budget						
Assistant chargé de l'hygiène et sécurité						1
Assistant chargé de l'inspection						
Délégué commercial						1
Secrétaire de direction						1

Département exploitation						23
Chef de département						1
Chef Sce. prog. ventes	1	Chef Sce. fabrication	1	Chef Sce. maint. M. Prod.		
Agent d'expédition			1	Électromécanicien H.Q	1	
Chargé de la facturation	1	Pupitreur	1	Chef Sec. Maintenance		
		Conduc. Presse Gr	1	Chef Sec. Maint. Atelier		
Gestionnaire A. Vente	1	Conduc. de chaudière		Électromécanicien	1	
Manutentionnaire	2	Cous 1 Dos 3 Ensach 2	6			
		Manutentionnaire	5			

Département Approvisionnement et transport						7
Chef de département						
Chef Sce. prog. et achats		Chef Sce. transport	1	Chef Sce. maint. M. trans.		
Gestionnaire Appro.	1	Gestionnaire transport				
		Chef de parc				
Agent de réception		Chauffeur semi. +10t	3	Mécanicien	1	
		Cariste	1			

Département gestion des stocks				6
Chef de département			1	
Chef Sce. mat. prod. Fin.		Chef Sce. P.R. autres mat.	1	
Gestionnaire des stocks		Magasinier	1	
Magasinier	3			

Département contrôle de qualité				6
Chef de département			1	
Chef Sce. Agréage		Contrôleur qualité	1	
Peseur	2			
Agent agréeur	2			

Département finance et comptabilité				3
Chef de département			1	
Chef Sce. Fin. et budget	1	C. Sce. Compta Gle.	1	
		C. Sce. Compta analy/mat		
		Comptable principal		

Département administration Gle				18
Chef de département			1	
Chef Sce. G.R.H	1	Chef Sce. moy. Patr.		
Gestionnaire RH		Gestionnaire		
Chef sec œuvres soc	1			
Chef de groupe *	4	Chauffeur léger	2	
Agent de sécurité *	8	Agent d'entretien	1	

* Sous l'autorité de l'assistant chargé de l'hygiène et sécurité

Cadres :	16
Maîtrises :	12
Exécutants :	39
Effectif total :	67

Les effectifs par catégorie socioprofessionnelle

février-08

Direction						4
Directeur d'unité						1
Assistant chargé du budget						
Assistant chargé de l'hygiène et sécurité						1
Assistant chargé de l'inspection						
Délégué commercial						1
Secrétaire de direction						1

Département exploitation						23
Chef de département						1
Chef Sce. prog. ventes	1	Chef Sce. fabrication	1	Chef Sce. maint. M. Prod.		
Agent d'expédition		Contre maitre fab.	1	Électromécanicien H.Q	1	
Chargé de la facturation	1	Pupitreur	1	Chef Sec. Maintenance		
		Conduc. Presse Gr	1	Chef Sec. Maint. Atelier		
Gestionnaire A. Vente	1	Conduc. de chaudière		Électromécanicien	1	
Manutentionnaire	2	Cous 1 Dos 3 Ensach 2	6			
		Manutentionnaire	5			

Département Approvisionnement et transport						9
Chef de département						
Chef Sce. prog. et achats	1	Chef Sce. transport	1	Chef Sce. maint. M. trans.		
Gestionnaire Appro.	1	Gestionnaire transport				
		Chef de parc				
Agent de réception	1	Chauffeur semi. +10t	3	Mécanicien	1	
		Cariste	1			

Département gestion des stocks				6
Chef de département			1	
Chef Sce. mat. prod. Fin.		Chef Sce. P.R. autres mat.	1	
Gestionnaire des stocks		Magasinier	1	
Magasinier	3			

Département contrôle de qualité				6
Chef de département			1	
Chef Sce. Agréage		Contrôleur qualité	1	
Peseur	2			
Agent agréeur	2			

Département finance et comptabilité				3
Chef de département			1	
Chef Sce. Fin. et budget	1	C. Sce. Compta Gle.	1	
		C. Sce. Compta analy/mat		
		Comptable principal		

Département administration Gle				18
Chef de département			1	
Chef Sce. G.R.H	1	Chef Sce. moy. Patr.		
Gestionnaire RH		Gestionnaire		
Chef sec œuvres soc	1			
Chef de groupe *	4	Chauffeur léger	2	
Agent de sécurité *	8	Agent d'entretien	1	

* Sous l'autorité de l'assistant chargé de l'hygiène et sécurité

Cadres :	17
Maîtrises :	12
Exécutants :	40
Effectif total :	69

La Direction

A1. Assurer la gestion de l'entreprise et la représentation vis-à-vis des tiers.

T1. Présider les conseils de direction ;

T2. Assister aux réunions de coordination du Groupe ;

T3. Représenter l'entreprise vis-à-vis des fournisseurs, des clients, et autres partenaires ;

A2. Assurer la gestion du courrier et la correspondance avec les tiers.

T1. Effectuer les travaux de secrétariat saisie, classement… ;

T2. Assurer la prise en charge des communications téléphoniques ;

Service de gestion des ressources humaines

A3. Établir la paie

T1. Collecter les états de présence du personnel ;

T2. Préparer les états des frais de mission ;

T3. Renseigner les fiches de position individuellement ;

T4. Procéder à la saisie informatique des données et vérifier leur concordances ;

T5. Imprimer les états, les ordres de virement et les fiches de paie ;

A4. Gérer les dossiers du personnel

T1. Suivre les carrières du personnel (promotions, suspensions, congés…) ;

T2. Gérer le contentieux et les relations avec l'inspection de travail ;

A5. Gérer les œuvres sociales

T1. Suivre la trésorerie du compte œuvres sociales ;

T2. Octroyer les prêts et les dons au personnel selon le cas ;

A6. Assurer les déclarations et le reporting

T1. Assurer les déclarations parafiscales et les relations avec la CNAS et CNR ;

T2. Assurer la tenue des registres et livres réglementaires (livre de paie, mouvement du personnel, médecine de travail…) ;

T3. Établir les états relatifs au rapport d'activité ;

Service moyens communs et patrimoine[1]

A7. Gérer le patrimoine

T1. Gérer les contrats d'assurance véhicules et équipement ;

T2. Gérer les missions et frais de missions ;

T3. Assurer le nettoyage et l'entretien des surfaces (administration) ;

A8. Assurer les déclarations et le reporting

T1. Tenir les registres légaux ;

T2. Arrêter la situation du patrimoine ;

T3. Assurer la conformité du patrimoine immobilier vis-à-vis des obligations légales ;

Fonction hygiène et sécurité

A9. Assurer la sécurité de l'unité

T1. Assurer le gardiennage de l'unité pendant et en dehors des heures de travail ;

T2. Enregistrer tous les mouvements de matériel, de matière et de personne en entrée et sortie ;

A10. Assurer les communications légales

T1. Établir les BRQ ;

T2. Assurer les déclarations réglementaires ;

Service finance et budget

A11. Gérer la trésorerie

T1. Procéder au règlement par cheque et en espèce des dépenses d'exploitation ;

[1] Assuré par le chef de département administration générale.

T2. Procéder à l'encaissement des chèques des clients ;

T3. Tenir les brouillards de banque et de caisse ;

T4. Assurer la relation bancaire ;

T5. Effectuer les états de rapprochement bancaire ;

T6. Arrêter la situation de trésorerie ;

A12. Tenir les pièces comptables

T1. Veiller à la conformité des pièces justificatives ;

T2. Transmettre les pièces comptables chronologiquement au service comptabilité générale ;

T3. Contribuer aux travaux de bilan de fin d'année ;

A13. Établir le budget annuel[1]

T1. Élaborer le plan de production prévisionnel en collaboration avec les responsables des structures de l'unité ;

T2. Valoriser le plan de production ;

T3. Finaliser le budget avec les agrégats de gestion prévisionnels ;

A14. Suivre les réalisations budgétaires[2]

T1. Calculer les écarts des réalisations par rapport aux prévisions ;

T2. Effectuer les ajustements nécessaires selon le cas ;

Service comptabilité générale

A15. Comptabiliser

T1. Veiller à la conformité des pièces comptables (hors trésorerie) ;

T2. Procéder à l'imputation comptable des opérations sur le bordereau de saisie manuel ;

T3. Procéder à la saisie informatique des écritures comptables ;

A16. Analyser

[1] Par défaut de personnel, l'activité est assurée temporairement par le délégué commercial.

[2] Par défaut de personnel, l'activité est assurée temporairement par le délégué commercial.

T1. Analyser les comptes et effectuer les régularisations nécessaires ;

T2. Procéder au rapprochement des comptes avec les structures et les unités concernées ;

T3. Veiller à la levée des réserves du commissaire aux comptes ;

A17. Assurer le reporting légal et de gestion

T1. Procéder aux déclarations fiscales ;

T2. Effectuer les travaux de bilan annuel (fiscal et comptable) et le présenter dans les délais réglementaires ;

T3. Arrêter les agrégats de gestion périodique et le tableau de bord ;

Service comptabilité analytique et matière[1]

A18. Calculer les coûts

T1. Effectuer la saisie informatique de toutes les entrées et sorties de matière et produit fini ;

T2. Calculer les coûts (coût d'achat, coût de production, coût de revient) et en déduire les marges des différentes gammes d'aliment ;

A19. Assurer le reporting de gestion

T1. Arrêter les tableaux des mouvements de stock valorisés ;

T2. Établir le tableau de bord ;

Service programmation et achat

A20. Démarcher les fournisseurs

T1. Consulter les fournisseurs du Groupe ;

T2. Arrêter un programme d'approvisionnement avec les fournisseurs du Groupe pour l'approvisionnement des matières premières (maïs, tourteaux soja et CMV) ;

[1] Par défaut de personnel, le service est assuré temporairement par le délégué commercial.

T3. Consulter les fournisseurs hors Groupe sur la disponibilité des autres matières premières ;

T4. Instaurer des conventions d'approvisionnement avec les fournisseurs hors Groupe ;

A21. Commander les matières et les autres fournitures

T1. Recevoir les demandes d'achat du service gestion des stocks ;

T2. Établir un programme d'approvisionnement ;

T3. Établir les bons de commande et les demandes de cheque ;

A22. Réceptionner les matières commandées

T1. Recevoir les documents d'achat à l'entrée (facture, bon de livraison, ticket de pesée du fournisseur…) ;

T2. Recueillir le ticket de pesée du pont bascule de l'unité et calculer les écarts de réception ;

T3. Établir le bon de réception ;

T4. Décharger le camion dans la trémie de réception (matières ensilées), ou dans les aires de stockage (autres matières) ;

A23. Assurer le reporting et les rapprochements

T1. Mettre à jour les registres de réception ;

T2. Arrêter les états de rapprochements avec le fournisseur du Groupe (UP Oran) ainsi qu'avec les structures de l'unité ;

T3. Arrêter l'état des dettes fournisseur ;

T4. Établir le rapport mensuel d'activité ;

Service transport

A24. Exécuter le programme d'approvisionnement

T1. Recevoir les bons de commande matière première ou les ordres de transport ;

T2. Établir les ordres de mission des chauffeurs ;

T3. Effectuer le transport de matière et de produit fini[1] ;

T4. Instaurer des conventions avec les transporteurs privés ;

A25. Assurer le suivi réglementaire et technique des véhicules

T1. Assurer la validité des documents de bord et des permis de conduire des chauffeurs ;

T2. Veiller au suivi technique des dossiers des véhicules et des révisions périodiques ;

T3. Établir les demandes de carburant et de lubrifiant ;

T4. Établir les demandes de travaux de réparation ;

A26. Assurer le reporting

T1. Évaluer les charges de transport ;

T2. Suivre les états de service des transporteurs privés et des règlements ;

T3. Établir l'état de prestation de transport et le rapprocher aux facturations ;

T4. Établir le rapport mensuel d'activité ;

Service gestion des stocks matière première et produit fini

A27. Stocker et déstocker les matières premières et produits finis

T1. Procéder à l'ensilage de matière première (macro-composants) ;

T2. Procéder à l'entreposage des autres matières ;

T3. Recueillir les documents de réception des matières et établir les bons d'entrées ;

T4. Déstocker les matières premières et les produits finis ;

T5. Établir les documents de sortie interne et externe de matière et produit fini (bon de mise à disposition, bon de sortie, bon de livraison…) ;

[1]La prestation de transport étant une activité minime, occasionnelle, nous l'avons intégrée dans l'activité « *exécuter le programme d'approvisionnement*».

A28. Assurer la disponibilité des matières et les bonnes conditions de stockage

T1. Suivre la couverture des stocks ;

T2. Établir les demandes d'achat ;

T3. Programmer et effectuer le recyclage des matières ensilées ;

T4. Nettoyage des surfaces de stockage ;

A29. Assurer l'inventaire permanant des stocks

T1. Saisie informatique des mouvements de stock (entrée et sortie) ;

T2. Mise à jour manuel des fiches de stock ;

A30. Assurer le reporting et les rapprochements

T1. Effectuer les rapprochements des flux de matière entre les structures concernées

T2. Élaborer le rapport mensuel d'activité ;

Service gestion des stocks pièce de rechange et autres

A31. Assurer l'inventaire permanant des stocks

T1. Établir les documents d'entrée et sortie magasin ;

T2. Tenir les fiches de stock en manuel ;

T3. Assurer le suivi des registres d'achat et de consommation ;

A32. Assurer le reporting et les rapprochements

T1. Arrêter les états de consommation ;

T2. Effectuer les rapprochements avec les structures concernées ;

Service contrôle qualité

A33. Contrôler et agréer les matières et produits

T1. Agréer les matières premières à la réception en procédant à des prélèvements circonstanciels ;

T2. Contrôler périodiquement les produits fabriqués et les matières destinés à la vente ;

A34. Contrôler les équipements, les process et l'hygiène des lieux

T1. Contrôler le process de fabrication ;

T2. Contrôler le recyclage des matières ;

T3. Contrôler le pont bascule ;

T4. Veiller au respect des règles d'hygiène et de barrière sanitaire à l'intérieur de l'unité et aux alentours proches ;

A35. Procéder au pesage

T1. Procéder au tarage des camions (ou autres) à vide ;

T2. Procéder au pesage des matières premières et produits finis entrants (camion chargé) ;

T3. Procéder au pesage des matières premières et produits finis sortants (camion chargé) ;

T4. Tirer le ticket de pesée et établir le bon de pesée ;

T5. Tenir à jour le journal de pesée ;

A36. Assurer le reporting et l'assistance aux clients

T1. Suivre les élevages des clients et apporter l'assistance technique nécessaire ;

T2. Gérer les réclamations des clients ;

T3. Établir le rapport d'activité mensuel et les rapports d'hygiène réglementaires ;

Service maintenance usine

A37. Assurer la maintenance des équipements de production

T1. Arrêter les programmes de maintenance préventive et curative ;

T2. Formuler les demandes de fourniture de pièce de rechange usine ;

T3. Intervenir en cas de panne mécanique ou électrique et de demande du service fabrication ;

A38. Assurer le reporting

T1. Tenir à jour les dossiers des équipements ;

T2. Établir le rapport mensuel d'activité et le rapport de l'état des équipements ;

Service maintenance matériel de transport

A39. Exécuter les opérations de réparation et de maintenance

T1. Établir des demandes d'approvisionnement en pièce de rechange ;

T2. Effectuer les réparations nécessaires ;

T3. Suivre les réparations effectuées par des mécaniciens externes ;

T4. Gérer la pièce de rechange récupérable ;

A40. Assurer le reporting

T1. Établir des situations périodiques sur l'état du parc ;

T2. Établir le rapport mensuel d'activité ;

Fonction du délégué commercial

A41. Démarcher les nouveaux clients

A42. Assurer le reporting et les rapprochements avec les structures.

T1. Effectuer le rapprochement des ventes comptables par rapport aux sorties effectives ;

T2. Établir le rapport mensuel d'activité ;

Service commercial

A43. Établir et suivre le programme d'enlèvement (fabrication)

T1. Capitaliser et examiner les commandes des clients ;

T2. Consulter le bulletin de commande de matière première ;

T3. Faire le point sur l'état des équipements ;

T4. Confronter le programme d'enlèvement par rapport aux réalisations ;

A44. Enregistrer la commande du client

T1. Réceptionner le bon de commande du client et le mode de règlement ;

T2. Consulter la fiche client ;

T3. Ajuster éventuellement la commande en fonction de la situation du client ;

T4. Établir le bon à livrer (ordre de fabrication) ;

A45. Facturer

T1. Réceptionner les documents de vente et de prestation des différentes structures ;

T2. Établir la facture de vente de produit et de matière première (revente en l'état) et de prestation de transport ;

A46. Mettre à jour la fiche client

T1. Mettre à jour la fiche client manuelle ;

T2. Vérifier la concordance de la fiche client (manuelle) avec la fiche informatisée ;

T3. Mettre à jour le registre de ventilation des ventes ;

A47. Effectuer les travaux de clôture (quotidiens et mensuels)

T1. Arrêter la situation journalière des ventes ;

T2. Arrêter la situation des créances des filiales du Groupe (mensuel) ;

T3. Transmettre les chèques et reçus de versement au service comptabilité ;

T4. Transmettre le double des documents de vente (facture, bon de livraison…) aux servicex concernés ;

T5. Effectuer le rapprochement des encaissements avec les recettes et les créances comptables ;

A48. Gérer la clientèle

T1. Suivre et actualiser les dossiers client (RC, IF…) ;

T2. Suivre les créances clients (filiales du Groupe) ;

T3. Suivre l'activité des points de ventes ;

Antenne de vente au détail

A49. Gérer les stocks

T1. Recenser les besoins en produit (aliment) et établir des commandes d'approvisionnement à l'unité ;

T2. Réceptionner la marchandise ;

T3. Établir les documents d'entrée et de sortie de marchandise et actualiser les fiches de stock ;

A50. Vendre la marchandise

T1. Vendre le produit aux clients de détail ;

T2. Établir les factures de vente et les bons de livraison en manuel aux clients ;

T3. Encaisser les recettes de vente et procéder au versement bancaire en fin de journée ;

T4. Arrêter la situation journalière et mensuelle d'activité ;

Service fabrication

A51. Préparer la fabrication

T1. Consulter le programme d'enlèvement (fabrication) ;

T2. Vérifier la disponibilité des matières ;

T3. Établir la demande de mise à disposition de la matière première (les macro-composants mensuellement, les microcomposants quotidiennement) et de l'emballage au gestionnaire des stocks ;

T4. Réceptionner les matières premières mises à leur disposition ;[1]

A52. Fabriquer l'aliment farineux

T1. Programmer l'ordinateur pour la fabrication de la gamme et la quantité d'aliment demandée et surveiller le process (broyage, mélange) sur les écrans de contrôle ;[2]

[1] À noter que la réception des matières première macro-composants ensilées se fait sur support documentaire seulement, contrairement aux microcomposants et à l'emballage où il y a réellement un flux de matière entre les deux structures.

[2] La fabrication de l'aliment est entièrement automatisée, mise à part l'incorporation des microcomposants qui se fait manuellement.

T2. Doser les microcomposants manuellement sous la surveillance du contremaitre de fabrication ;

T3. Entreposer l'aliment farineux (produit fini) dans les silos d'attente ;

A53. Mise en marche du système de granulation

T1. Préparer et mettre en marche la chaudière ;

T2. Préparer, mettre en marche et régler la presse à granuler ;

A54. Procéder à la granulation d'aliment

T1. Surveiller le bon déroulement du process (refroidissement et émiettement) ;

T2. Entreposer l'aliment granulé (produit fini) dans les silos d'attente ;

A55. Ensacher l'aliment

T1. Préparer l'ensacheuse ;

T2. Procéder à l'ensachage semi-automatique de l'aliment ;

A56. Expédier le produit

T1. Charger manuellement l'aliment en sacs sur le camion destiné à l'expédition ;

T2. Charger l'aliment en vrac (automatique) sur les camions d'expédition ;

A57. Entretenir les équipements de production et les matières

T1. Nettoyer les équipements de production, la tour de fabrication et les surfaces en fin de journée (sous la surveillance du contremaitre de fabrication) ;

T2. Recycler les matières premières disponibles ;

T3. Formuler des demandes de travaux au service de maintenance ;

A58. Assurer le reporting et les rapprochements avec les structures

T1. Tenir à jour le registre de fabrication ;

T2. Arrêter la situation journalière de fabrication ;

T3. Effectuer les rapprochements nécessaires avec les structures concernées (gestion des stocks, commerciale) ;

T4. Rédiger le rapport mensuel d'activité ;

Les processus

P1. Processus de prise en charge de la clientèle usine

P1.A1. Établir le programme hebdomadaire de fabrication (d'enlèvement).

T1. Capitaliser et examiner les commandes des clients

T2. Consulter le bulletin de commande de matière première.

T3. Faire le point sur l'état des équipements.

P1.A2. Enregistrer les commandes des clients.

T5. Réceptionner le bon de commande du client et le mode de règlement ;

T6. Consulter la fiche client ;

T7. Ajuster éventuellement la commande en fonction de la situation du client ;

T8. Établir le bon à livrer (ordre de fabrication) ;

P1.A3. Procéder au pesage.

T6. Procéder au tarage des camions à vide ;

P1.A4. Expédier le produit

T1. Charger manuellement l'aliment en sacs sur le camion destiné l'expédition ;

Ou,

T2. Charger l'aliment vrac (automatique) sur les camions d'expédition ;

P1.A5. Procéder au pesage.

T1. Procéder au pesage des matières premières et produits finis sortants (camion chargé) ;

T2. Tirer le ticket de pesée et établir le bon de pesée ;

P1.A6. Facturer.

T3. Réceptionner les documents de vente des différentes structures ;

T4. Établir la facture de vente ;

T5. Établir le bon de chargement ;

P1.A7. Mettre à jour la fiche client.

T1. Mettre à jour la fiche client manuelle ;

P1.A8. Procéder à l'encaissement du cheque.[1]

T1. Procéder à l'encaissement des chèques des clients ;

P2. Processus de fabrication d'aliment

P2.A1. Préparer la fabrication.

T1. Vérifier la disponibilité des matières ;

P2.1. Processus de fabrication d'aliment farineux vrac (FV).

P2.1.A2. Procéder à la fabrication d'aliment farineux.

T1. Programmer l'ordinateur pour la fabrication de la gamme et la quantité d'aliment demandée et surveiller le process (broyage, mélange) sur les écrans de contrôle ;

T2. Doser les microcomposants manuellement sous la surveillance du contremaitre de fabrication ;

T3. Entreposer l'aliment farineux dans les silos d'attente ;

P2.2. Processus de fabrication d'aliment farineux sac (FS).

P2.2.A2. Procéder à la fabrication d'aliment farineux.

T1. Programmer l'ordinateur pour la fabrication de la gamme et la quantité d'aliment demandée et surveiller le process (broyage, mélange) sur les écrans de contrôle ;

T2. Doser les microcomposants manuellement sous la surveillance du contremaitre de fabrication ;

T3. Entreposer l'aliment farineux dans les silos d'attente ;

P2.2.A3. Ensacher l'aliment farineux.

T1. Préparer l'ensacheuse ;

T2. Procéder à l'ensachage semi-automatique de l'aliment ;

P2.3. Processus de fabrication d'aliment granulé vrac (GV).

[1] Activité « Gérer la trésorerie » du service finance.

P2.3.A2. Procéder à la fabrication d'aliment farineux.

T1. Programmer l'ordinateur pour la fabrication de la gamme et la quantité d'aliment demandée et surveiller le process (broyage, mélange) sur les écrans de contrôle ;

T2. Doser les microcomposants manuellement sous la surveillance du contremaitre de fabrication ;

T3. Entreposer l'aliment farineux dans les silos d'attente ;

P2.3.A3. Mise en marche du système de granulation.

T1. Mettre en marche la chaudière ;

T2. Mettre en marche la presse à granuler ;

P2.3.A4. Procéder à la granulation de l'aliment.

T3. Mettre en marche la chaudière ;

T4. Mettre en marche la presse à granuler ;

T5. Surveiller le bon déroulement du process (refroidissement et émiettement) ;

T6. Entreposer l'aliment granulé dans les silos d'attente ;

P2.4. Processus de fabrication d'aliment granulé sac (GS).

P2.4.A2. Procéder à la fabrication d'aliment farineux.

T1. Programmer l'ordinateur pour la fabrication de la gamme et la quantité d'aliment demandée et surveiller le process (broyage, mélange) sur les écrans de contrôle ;

T2. Doser les microcomposants manuellement sous la surveillance du contremaitre de fabrication ;

T3. Entreposer l'aliment farineux dans les silos d'attente ;

P2.4.A3. Mise en marche du système de granulation.

T1. Mettre en marche la chaudière ;

T2. Mettre en marche la presse à granuler ;

P2.4.A4. Procéder à la granulation de l'aliment.

T1. Mettre en marche la chaudière ;

T2. Mettre en marche la presse à granuler ;

T3. Surveiller le bon déroulement du process (refroidissement et émiettement) ;

T4. Entreposer l'aliment granulé dans les silos d'attente ;

P2.4.A5. Ensacher l'aliment farineux.

T1. Préparer l'ensacheuse ;

T2. Procéder à l'ensachage semi-automatique de l'aliment ;

P3. processus d'approvisionnement de matière première

P3.A1. Consulter les fiches de stocks ;

P3.A2. Instruire une commande de matière première ;

P3.A3. Démarcher les fournisseurs ;

T1. Consulter les fournisseurs du Groupe ;

T2. Consulter les fournisseurs hors Groupe sur la disponibilité des autres matières premières ;

P3.A4. Commander les matières ;

T1. Recevoir les demandes d'achat du service gestion des stocks ;

T2. Établir les bons de commande et les demandes de cheque ;

P3.A5. Exécuter le programme d'approvisionnement ;

T1. Recevoir les bons de commande matière première ou les ordres de transport ;

T2. Établir les ordres de mission des chauffeurs ;

T3. Effectuer le transport de matière et de produit fini ;

P3.A6. Réceptionner les matières commandées ;

T1. Recevoir les documents d'achat à l'entrée (facture, bon de livraison, ticket de pesée du fournisseur…) ;

P3.A7. Procéder au pesage ;

T1. Procéder au pesage des matières premières à l'entrée (camion chargé) ;

T2. Tirer le ticket de pesée et établir le bon de pesée ;

P3.A8. Réceptionner les matières commandées ;

T1. Recueillir le ticket de pesée du pont bascule de l'unité et calculer les écarts de réception ;

T2. Établir le bon de réception ;

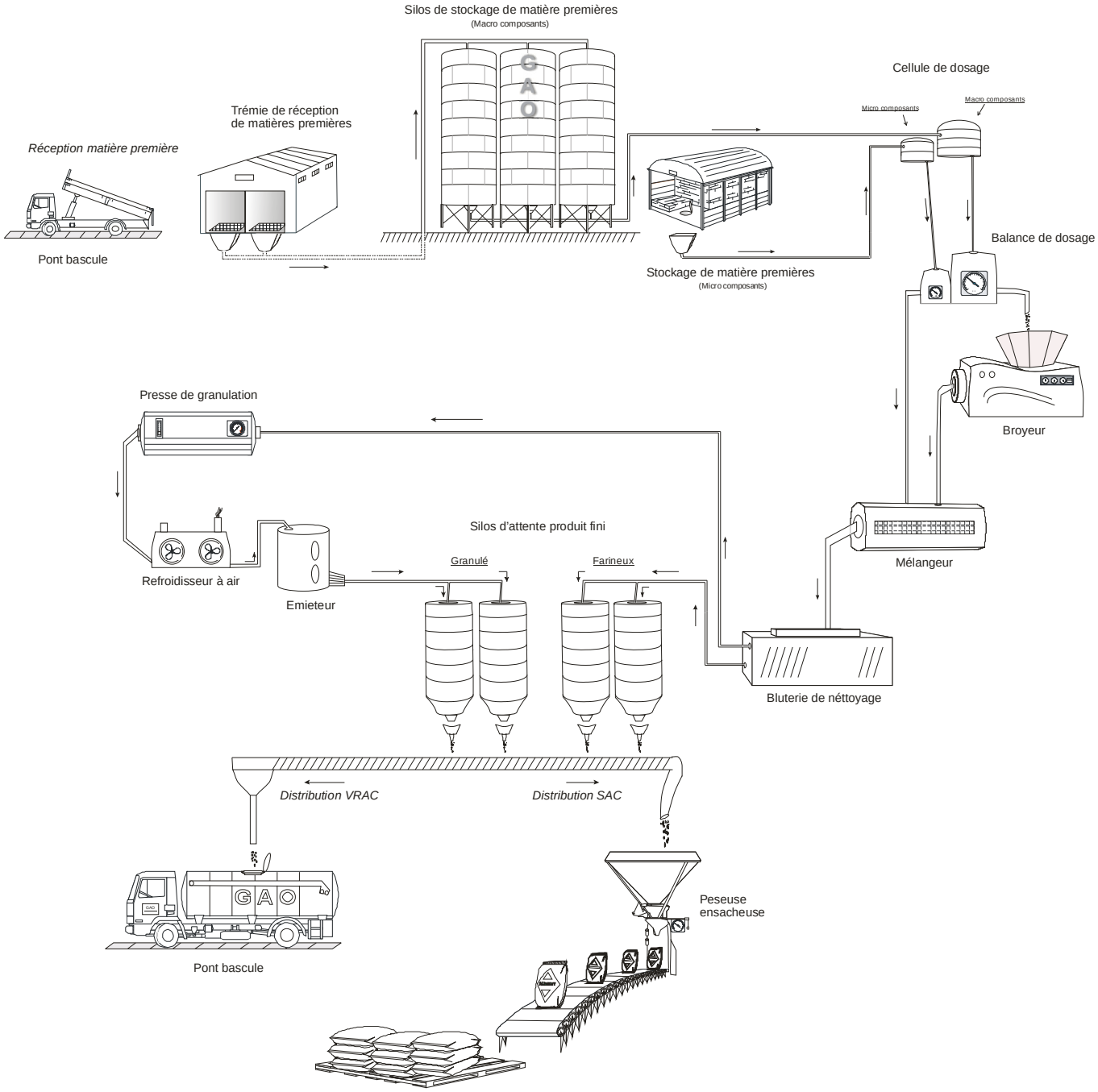
T3. Décharger le camion dans la trémie de réception (matières ensilées), ou dans les aires de stockage (autres matières) ;

P3.A9. Stocker les matières réceptionnées ;

T1. Procéder à l'ensilage de matière première (macro-composants) ;

T2. Procéder à l'entreposage des autres matières ;

T3. Recueillir les documents de réception des matières et établir les bons d'entrées ;


Silos de stockage de matière premières
(Macro composants)
Cellule de dosage
Micro composants
Macro composants
Trémie de réception
de matières premières
Réception matière première
Balance de dosage
Pont bascule
Stockage de matière premières
(Micro composants)
Presse de granulation
Broyeur
Silos d'attente produit fini
Granulé
Farineux
Refroidisseur à air
Emieteur
Mélangeur
Bluterie de néttoyage
Distribution VRAC
Distribution SAC
Peseuse
ensacheuse
Pont bascule

Pour les besoins d'une recherche universitaire en management et en comptabilité de gestion, nous sollicitons votre grande amabilité et votre intérêt aux recherches scientifiques afin de répondre à ce questionnaire.

Pour des raisons évidentes de discrétion liées à la nature de cette recherche, ce questionnaire est réalisé de manière anonyme.

Si vous souhaiter recevoir la synthèse des réponses, merci de joindre une carte de visite à ce questionnaire. Nous nous engageons à dissocier vos coordonnées des réponses fournies dans ce questionnaire. Merci de votre aide.

1. Le capital de votre entreprise est-il ?

   ❒ Publique ❒ Privé ❒ Mixte

2. Quel est le secteur d'activité de votre entreprise ?

   ❒ Agroalimentaire
   ❒ Distribution
   ❒ Transport
   ❒ Chimie/pharmacie
   ❒ Banque/Finance/Assurance
   ❒ Services aux entreprises
   ❒ Biens de consommation
   ❒ Industrie lourde
   ❒ Tourisme/loisir
   ❒ Autres ……

3. Localité du siège ou du centre de décision:

   ……

   Ex : Oran, Alger, Mostaganem…

4. Le marché au quel s'adresse votre entreprise est-il ?

   ❒ Peu concurrentiel
   ❒ Concurrentiel
   ❒ Très concurrentiel

5. Quel est l'effectif de votre entreprise ?

   ❒ 10 / 50
   ❒ 51 / 100
   ❒ 101 / 500
   ❒ 501 / 1000
   ❒ + de 1000

6. Quel est votre chiffre d'affaires annuel en millions de dinars ?

   ❒ Moins de 10
   ❒ 10 à 100
   ❒ 100 à 500
   ❒ 500 à 1000
   ❒ Plus de 1 milliard de dinars

7. La fonction de comptabilité, est-elle réalisée par le personnel de l'entreprise ou sous-traitée par un cabiné externe ?

   ❒ (a) Par le personnel de l'entreprise
   ❒ (b) Par un cabiné externe

8. Si (a), quel est le nombre de personnel affecté au service de comptabilité ?

   Le nombre :

   ……

1. Avez-vous une comptabilité analytique ?

❒ Oui ❒ Non

. Si OUI, est-elle une tache supplémentaire à la charge du service de comptabilité générale, ou totalement indépendante ?

❒ Une tache supplémentaire

❒ Indépendante

Précisions si nécessaires ……..……..…

……..…...

. Quelle est la fréquence des informations fournies par la comptabilité analytique ?

❒ Quotidienne

❒ Hebdomadaire

❒ Mensuelle

❒ Annuelle

❒ Circonstanciel ……

……..…

. Quelle est la méthode utilisée par votre entreprise pour le calcule du coût de revient ?

❒ Méthode du coût complet

❒ Méthode du coût partiel

Précisions si nécessaires ……..……..…

……

. Quels sont les objets de coût qui vous intéresse ?

❒ Les produits

❒ Les clients ou segment de marché

❒ Les activités

. Connaissez vous la méthode de calcule de coût à base d'activités ; la méthode ABC (Activity Based Costing) ?

❒ Oui ❒ Non

7. Si OUI, dans quelle circonstance ou support vous en avez eu connaissance ?

❒ Études universitaires

❒ Séminaires ou formations prof.

❒ Livres, revues…

❒ Notes, nouvelles procédures …

❒ Autres ……

8. Est se que votre entreprise applique la méthode ABC (Activity Based Costing) ?

❒ Oui ❒ Non

9. Si OUI, (***vous êtes sûrement précurseur dans le management stratégique des entreprises dans notre pays***) pourriez-vous nous permettre de vous envoyer un second questionnaire pour plus de détails, en précisant vos coordonnées et ce conformément à nos engagements de confidentialité.

❒ Oui ❒ Non

10. Si NON, est-il envisageable d'appliquer cette méthode dans votre entreprise ?

❒ Oui ❒ Non

11. Si OUI, quelles seraient vos motivations ?

❒ L'obsolescence des méthodes classiques

❒ L'apport des nouvelles méthodes

Précisions si nécessaires ……..……..…

……

……

……

12. Quelles pourraient être les difficultés de mise en place ?

……

……

……

Bibliographie

Bibliographie

Les ouvrages ;

- ALAZARD. C, SEPARI. S, " Contrôle de gestion, **Manuel & application** ", 5e édition, Éditions Dunod, Paris 2001.
- ALAZARD. C, SEPARI. S, " Contrôle de gestion, **Corrigés du manuel** ", 6e édition, Éditions Dunod, Paris 2004.
- Collectif coordonnés par ARMAND. D, " Manuel de gestion, **volume 1** ", 2e édition, Éditions ellipses/AUF, Paris 2004.
- BOUQUIN. H, " Comptabilité de gestion ", 3e Édition Economica, Paris 2004.
- DEMEESTERE. R, LORINO. P, MOTTIS. N, " Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise ", 2e édition, Éditions Dunod, Paris 2004.
- DE RONGÉ. Y, " Comptabilité de gestion ", Éditions De Boeck, Bruxelles, 3e édition 2007.
- Collectif sous la direction de, DETRIE. J.P, " Stratégor ", Éditions Dunod, Paris 1997.
- GERVAIS. M, " Contrôle de gestion ", 7e édition, Éditions Economica, Paris 2004.
- GERVAIS. M, " Contrôle de gestion, **cas et applications** ", Éditions Economica, Paris 2003.
- GERVAIS. M, " Recherches en contrôle de gestion ", Éditions Economica, Paris 1996.
- GERVAIS. M, " Stratégie de l'entreprise ", Éditions Economica, Paris 1995.
- Collectif coordonnés par GUEDJ. N, " Le contrôle de gestion, **pour améliorer la performance de l'entreprise** ", 3e édition, Éditions d'Organisation, Paris 2000.
- Collectif ; HORNGREN. C, BHIMANI. A, DATAR. S, FOSTER. G, adaptation française de LANGLOIS. G, " Comptabilité de gestion ", 2e édition, Éditions Pearson Education, Paris 2003.
- JACQUOT. T et MILKOFF. R, " Comptabilité de gestion, **analyse et maitrise des coûts** ", Éditions Pearson Education, Paris & Dareios, Bordeaux 2007.

- KHOUATRA. D, LEXTRAIT. T, " Comptabilité de gestion ", Éditions ellipses, Paris 1998.
- LARDY. P, PIGÉ. B, " La gestion stratégique des coûts, **consommation de ressources et création de valeur** ", Éditions EMS, Paris 2001.
- LORINO. P, " L'économiste et le manageur ", Édition Dunod, Paris 1996.
- LORINO. P, " Le contrôle de gestion stratégique ", Édition Dunod, Paris 1996.
- LORINO. P, " Méthodes et pratiques de la performance ", Editions d'Organisation, Paris 2003.
- MEVELLEC. P, " Le calcul des coûts dans les organisations ", Édition la Découverte, Paris, 1995.
- MEVELLEC. P, " Les systèmes de coûts ", Édition Dunod, Paris 2005.
- Collectif ; MENDOZA. C, CAUVIN. É, DELMOND.M.H, DOBLER. P, MALLERET. V, " Coûts et décisions ", Éditions Gualino Editeur, Paris 2004.
- PORTER. M et DE LAVERGNE. P, " L'avantage concurrentiel ", Éditions Dunod, Paris 1999.
- PORTER. M, " La concurrence selon Porter ", Éditions Village Mondial, Paris 1999.
- RAVIGNON. L, BESCOS. P. L, JOALLAND. M, LE BOURGEOIS. S, MALEJAC. A, " Méthodes ABC/ABM ", Editions d'Organisation, Paris 2003.
- SHANK. J K & GOVINDARAJAN. V, " La gestion stratégique des coûts ", Éditions d'Organisation, Paris 1995.
- TORT. É, " Organisation et management des systèmes comptables ", Éditions Dunod, Paris 2003.
- Collectif de la **Harvard Business Review**, " La chaîne de valeur ", NORMAN. R, RAMIREZ. R, *De la chaîne de valeur à une constellation de valeurs*, Éditions d'Organisation, Paris 2000.

Les articles ;

- BESCOS. P.L, « A quoi peut bien servir l'ABC/ABM » *Revue Française de Comptabilité,* n°401 juillet-août 2007.
- DE LA VILARMOIS. O, LEVANT. Y, « Une évolution de l'ABC : le TIME-DRIVEN ABC » *Revue Française de Comptabilité,* n°405 décembre 2007.

- DE LA VILARMOIS. O, TONDEUR. H « Les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités » http://odlv.free.fr/documents/recherche/cr_abc.pdf
- LEVANT. Y, DE LA VILARMOIS. O, « Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des Unités de Valeur Ajoutées (UVA) » http://odlv.free.fr/documents/recherche/cca_uva.pdf
- MEVELLEC. P, « Coût à base d'activité : un succès construit sur un malentendu » *Revue Française de Gestion,* n°97 janvier-février 1994.
- MEVELLEC. P, « La comptabilité analytique face à l'évolution technologique » *Revue Française de Gestion,* n°67 janvier-février 1988.

Mots clés

ABC, Activity Based costing, Activité, Processus, Inducteur de coût, Unité d'œuvre, Inducteur d'activité, Ressource, Chaîne de valeur, Avantage concurrentiel, Méthode des centres d'analyse, Méthode des sections homogènes, Méthode GP, Méthode UVA, Méthodes des apports constants ou d'équivalences, UAB Mostaganem, Unité d'Aliment de Bétail.