

Université Abderrahmane MIRA de Bejaia
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité

Spécialité : Comptabilité et Audit

Thème :

***La comptabilité de gestion : Essai de la mise en
place de la méthode ABC***

Cas de la CO.G.B LA BELLE

Réaliser par :

M^{elle} : LAGGOUNE Karima

M^{elle} : OURABAH Nawel

Encadrer par :

M^r : FRISSOU Mahmoud

Promotion Juin 2019

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

*Mes chers parents que Dieu me les protège :
Chabane et Seltana ;*

Mes frères : Atmane, Boussaad ;

Mes sœurs : Salima, Zoulikha, Fatma zouhra ;

Ma belle sœur Chabha ;

Mes neveux ;

Ma chère grande mère Ima djadja ;

Mon mari : Hachemi.

KARIMA

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

Mes chers parents que Dieu me les protège:

Abdelmalek et Tassadit;

Mon frère : Zinne Eddine ;

Mes sœurs : Sofia, Merry et Sara ;

Mes neveux ;

NAWEL

REMERCIEMENT

Nous remercions le bon Dieu de nous avoir donné courage et patience qui nous ont été d'une grande utilité tout long de notre parcours.

A tous nos enseignants pour leurs efforts consentis tout au long des cinq années d'étude pour mener ce travail à terme, En particulier M^r Frissou Mahmoud qui nous a encadré et soutenu durant notre préparation de mémoire.

A L'ensemble du personnel de la CO.G.B LA BELLE service finance et comptabilité, et à M^r Karim Abdeli qui nous a aidé à obtenir notre lieu de stage.

Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing

ABM : Activity Based Management

AN : Activité Normal

AR : Activité réel

CAMI : Computer Aider Manufacturing International

CMS : Cost Management System

CND : Conditionnement

CIR : Coefficient d'Imputation Rationnelle

CO.GB : Corps Gras de Bejaia

CUO : Coût d'Unité d'œuvre

DSI : Défense et Sécurité International

ENCG : Entreprise National des Corps Gras

FMAC : Financial and Management Accounting Commette

HT : Hors Taxes

MT : Montant

NUO : Nombre d'Unité d'œuvre

PU : Prix Unitaire

RAFFI : Raffinage

SCF : Le Système Comptable et Financière

SIAN : Société Industriel d'Afrique de Nord

SOGEDIA : Société de gestion et de développement des industriels Alimentaire

TTC : Toutes Taxes Comprises

TVA : Taxe sur la Valeur Ajouté

UVA : Unité de Valeur Ajouté

Liste des tableaux

Tableau N° 01 : Exemple des types de charges	14
Tableau N° 02 : Les exemples des activités	42
Tableau N° 03 : Fiche d'identification de l'entreprise d'accueil	53
Tableau N° 04 : Capacité de production Tonne/Jour	54
Tableau N° 05 : Calcul du coût d'achat	57
Tableau N° 06 : Coût de production atelier raffinage	58
Tableau N° 07 : Coût de production atelier plastique	59
Tableau N° 08 : Coût de production atelier conditionnement	60
Tableau N° 09 : Identification des activités	62
Tableau N° 10 : Affectation des ressources aux activités	62
Tableau N° 11 : Détermination des inducteurs du coût pour chaque activité	63
Tableau N° 12 : Regroupement des activités par inducteur	64
Tableau N° 13 : Calcul des coûts unitaire d'inducteur	65
Tableau N° 14 : Imputation aux produits des coûts des regroupements des activités	65
Tableau N°15 : Comparaison des deux méthodes	66

Liste des figures

Figure N° 01 : Présentation de rôle de comptabilité de gestion en sous-objectif	6
Figure N° 02 : Comptabilité en coût complet	17
Figure N° 03 : Comparaison de méthode traditionnelle et la méthode ABC	31
Figure N° 04 : ABC. Une présentation du fonctionnement de l'entreprise	32
Figure N° 05 : Les éléments d'identification de la dépense selon l'idée de base de l'ABC	33
Figure N° 06 : Les étapes de traitement des charges par la méthode ABC	34
Figure N° 07 : Représentation du diagramme de l'historique	47
Figure N° 08 : L'organigramme générale de la CO.G.B LA BELLE	51
Figure N° 09 : Diagramme du service finance et comptabilité	52

Sommaires

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale.....1

Chapitre 01 : Présentation de la comptabilité de gestion3

Section 01 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion.....3

Section 02 : Définition des coûts et caractéristiques11

Section 03 : Le choix des coûts et la présentation succincte des différentes méthodes.....16

Chapitre 02 : Généralité sur la méthode ABC26

Section 01 : Origine et contexte économique de la méthode ABC.....26

Section 02 : Principes et objectifs de la méthode ABC.....31

Section 3 : Les étapes à suivre pour mettre en œuvre la méthode ABC37

Section 04 : Intérêts et limites de la méthode ABC43

Chapitre 03 : La mise en place de la méthode ABC au sein de la CO.G.B LA BELLE46

Section 01 : Présentation et historique de la CO.G.B LA BELLE46

Section 02 : Essai de la mise en application de la méthode ABC56

Conclusion générale68

Bibliographie70

Annexes72



Introduction générale

Introduction générale

La mondialisation consiste en l'élargissement des périmètres de la concurrence et l'accélération des processus d'information a profondément modifié les besoins des systèmes d'information comptable de gestion, ce n'est plus une mesure précise dont les entreprises ont besoins que d'indicateur de gestion leur permettant de prendre rapidement la bonne décision, ce n'est pas le coût exacte par ailleurs introuvable, qui leur est nécessaire, mais l'outil de gestion adapté aux besoins de la prise de décision, cette dernière est protéiforme et l'outil doit pouvoir s'y conforter.

De ce fait, la comptabilité de gestion, devenue outil d'analyse et de maîtrise des coûts pour le contrôle de gestion n'est plus déconnectée des préoccupations liées au pilotage de l'organisation et à sa stratégie de développement, ABC, Target costing, UVA... de nouveaux outils sont apparus intégrant la valeur perçue, les notions de risque et d'incertitude, la réactivité ou la complexité des organisations comme leurs environnement.

En effet, toutes les informations financière prévenant de la comptabilité financière ne sont pas prise en compte. Certains de ces données sont dite « incorporable » en comptabilité de gestion comme les charges courant et d'autre comme les charges exceptionnelles sont dites « non incorporables », de plus, l'élaboration d'une méthode de calcul comprend à certain étape une part d'arbitraire.

Dans le cadre de notre travail, nous asseyons d'apporter un éclairage sur les différents méthodes du calcul des coûts aux niveaux des entreprises, Alors se pose la problématique suivante :

« La méthode ABC est-elle en mesure de donner une image d'évolution du coût de revient de l'entreprise CO.G.B LA BELLE » ?

Pour mener notre travail on a posé les questions secondaires suivantes pour répondre à la problématique :

- C'est quoi la comptabilité de gestion, et quelles sont les différentes méthodes de calcul des coûts?
- Quel est le degré d'utilisation de la méthode ABC ?
- Quel est la méthode la plus juste ?

La réponse à la question requiert au préalable l'examen les contraintes des spécialistes de la comptabilité.

Deux hypothèses peuvent être formulées pour l'explication du problème étudié :

Hypothèse 01 :

- ✓ Les entreprises utilisent les méthodes traditionnelles pour la détermination des coût
- ✓

Introduction générale

✓ **Hypothèse 02 :**

- ✓ Face à l'insuffisance des méthodes traditionnelles les entreprises utilisent la méthode ABC.

Notre étude s'est développée et enrichie après un travail d'exploration qui à comporter les opérations suivantes :

a) La recherche bibliographie et documentaire :

- La lecture d'ouvrages, d'articles se rapportant directement ou indirectement au sujet (comptabilité de gestion).
- Consultation des mémoires, thèses ayant trait au sujet.

b) Le travail de terrain :

Pour la collecte des informations et la vérification de nos hypothèses, notre recherche s'est axée sur l'exploration de deux axes :

- Un stage pratique auprès de la C.O.G.B LA BELLE sur le déroulement de traitement des charges pour le calcul des coûts.

Quant au plan de travail, nous avons subdivisé en trois chapitres :

Le premier chapitre, intitulé « Présentation de la comptabilité de gestion », traite au premier niveau, la définition et les objectifs de la comptabilité de gestion, en suite définitions des coûts et ces caractéristiques, et en fin, la présentation des différentes méthodes.

Le second chapitre que nous avons intitulé « Généralité sur la méthode ABC », s'intéresse à l'origine et contexte économique de la méthode ABC, ainsi que l'objectif, limite et les étapes à suivre pour mise en œuvre de cette méthode.

En fin, le troisième et le dernier chapitre, « La mise en place de la méthode ABC au sein de la C.O.G.B LA BELLE », ou on a présenté en premier lieu l'organisme d'accueil la C.O.G.B LA BELLE, en suite, en a présenté la méthode utilisée par la C.O.G.B LA BELLE, en fin, la mise en application de la méthode ABC au sein de la C.O.G.B LA BELLE.

Introduction générale



CHAPITRE 01

La comptabilité de gestion calcule et centre initialement sur l'analyse des coûts et des valeurs des flux internes dans l'entreprise.

Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique et une discipline dont les contours ne sont pas toujours très bien définis. L'objectif de ce premier chapitre est de définir les termes et les concepts qui seront utilisés dans ce manuel, de comprendre les avantages et la place de la comptabilité de gestion ainsi que la présentation des différentes méthodes.

Section 01 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion

Cette section contient sept éléments :

1.1) L'historique de la comptabilité de gestion :

Un large débat sur la pertinence de la comptabilité de gestion a fait rage pendant une bonne dizaine d'années à la fin des années 1980¹.

Quelles sont les raisons de l'apparition de la comptabilité de gestion ? Celle-ci née sous l'impulsion d'une double pression, d'une part, celle de l'environnement économique, et notamment la pression de la concurrence qui oblige les entreprises à se dépasser constamment, à chercher des niches d'efficacité, les hommes du contrôle de gestion sont des « fournisseurs d'information » pour les « chercheurs d'efficacité ». D'autre part, celle de l'organisation même des entreprises et de leur activité, la multiplicité des produits issus d'une seule et même entreprise incite à la clarification des coûts engendrés par les différents « imputés » (consommation nécessaire à la réalisation d'un produit) et la marge possible de « l'output » (produit fini qui sera proposé sur le marché au client potentiel). Ces deux éléments ayant contribué à l'émergence d'une comptabilité de gestion différente d'une entreprise à une autre, afin de prendre en compte ces particularités et par conséquent à chaque question les hommes adoptent des points de vue sinon divergents du moins différents, elle n'est pas unitaire, source d'informations interne. La comptabilité de gestion est un art qui demande une interprétation car « le sens et la portée des informations dépendent de la manière dont elles ont été codifiées et traitées ».

¹Yves DE RONGÉ, (2013), « comptabilité de gestion », ÉDITION DE BOECK, Paris, P9.

1.2) Définition de la comptabilité générale :

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité générale, nous nous limiterons en deux définitions suivantes :

Définition n°1 : le SCF est définie la comptabilité comme « un système d'organisation de l'information 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 du résultat de l'entité à la date de clôture ».

La comptabilité générale fournit un résultat global annuel, connu souvent plusieurs semaines après la clôture de l'exercice. Pour une gestion plus efficace, des informations plus détaillées et plus fréquentes sont nécessaires, même si elles sont moins précises.

Définition n°2 : la comptabilité générale est un système d'organisations dans l'lequel des flux et opérations sont traduits en terme financiers, il reflète ainsi le patrimoine et les performances d'une entreprise qui peuvent tous deux, être analysés. Et est une technique permettant de codifier et de conserver une trace des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité.

1.3) Définition de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est un complément de la comptabilité générale, est un outil de management qui répond au besoin d'informations chiffrées externe et internes des dirigeants, en vue de mesurer la performance de l'organisation et de disposer de données pour «aide à la prise de décision »¹. La comptabilité de gestion permet une action sur le comportement des personnes qui composent l'organisation, en particulier leur implication et leur motivation, elle utilise les techniques de la comptabilité analytique en les actualisant (par exemple, la méthode des coûts à base d'activité) et en élargissant le champ d'analyse (par exemple, coût de la qualité, coût caché, analyse de la valeur et coût cible).

La comptabilité de gestion est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise, son but est informer les responsables des coûts et de la rentabilité d'un service ou produits.

Anciennement appelée comptabilité analytique, est un outil d'analyse facultatif mais extrêmement utile à l'entreprise.

¹PLOT-VICADR. E, « comptabilité de gestion », ÉDITION VUIBERT, France, P6

En effet, est un système ancien simple consistant à enregistrer les opérations : c'est un « système de modélisation¹ des flux économique »². La comptabilité de gestion fait partie des deux grandes catégories de comptabilité d'entreprise :

- comptabilité générale : destinée aux acteurs externe ;
- comptabilité de gestion : destinée à une analyse interne.

Ces deux types de comptabilité sont complémentaires :

Les informations utilisées dans la comptabilité de gestion proviennent essentiellement de la comptabilité générale.

La branche de la comptabilité qui a pour fonction de calculer les coûts est appelée :

- comptabilité analytique dans les SCF antérieurs 1999 ;
- comptabilité de gestion dans les ouvrages récents ;

La comptabilité de gestion apporte aux dirigeants et gestionnaires de l'entreprise les informations utiles à leurs décisions. C'est une comptabilité à usage interne qui se distingue de la comptabilité financière (ou générale) dont le rôle est d'informer les tiers (banques, créanciers, actionnaires, administration fiscale) extérieurs à l'entreprise.

L'importance de la comptabilité de gestion est considérable, et même si l'entreprise n'aucun obligation de tenir une comptabilité de gestion, à la déférence de la comptabilité générale, dite aussi comptabilité financière, peu d'entreprise dès qu'elles ont dépassé une certaine taille, peuvent s'en dispenser.

1.4) Les objectifs de la comptabilité de gestion :

L'objectif premier de la comptabilité de gestion est analyse des coûts et portant du là l'analyse du résultat, d'où son appellation origine de comptabilité analytique, mais son apport à la gestion va au-delà de ce seul objectif.

L'objectif de la comptabilité de gestion est de fournir aux décideurs une information économique, de gestion, pour l'aide à la prise de décision. Pour ce faire, il convient préalablement d'établir le périmètre des informations comptable retenue, de présenté les différents modes de reclassement des charges, conduisant au travers de regroupement à définir la principale catégorie de coûts, ainsi que d'appréhender les valorisations des éléments en stock.

¹Établissement de modèle, notamment des modèles utilisé en recherche opérationnelle et en économie, un modèle fait référence à un ensemble d'hypothèses issue d'une théorie, en économie ces hypothèses sont souvent de type mathématique.

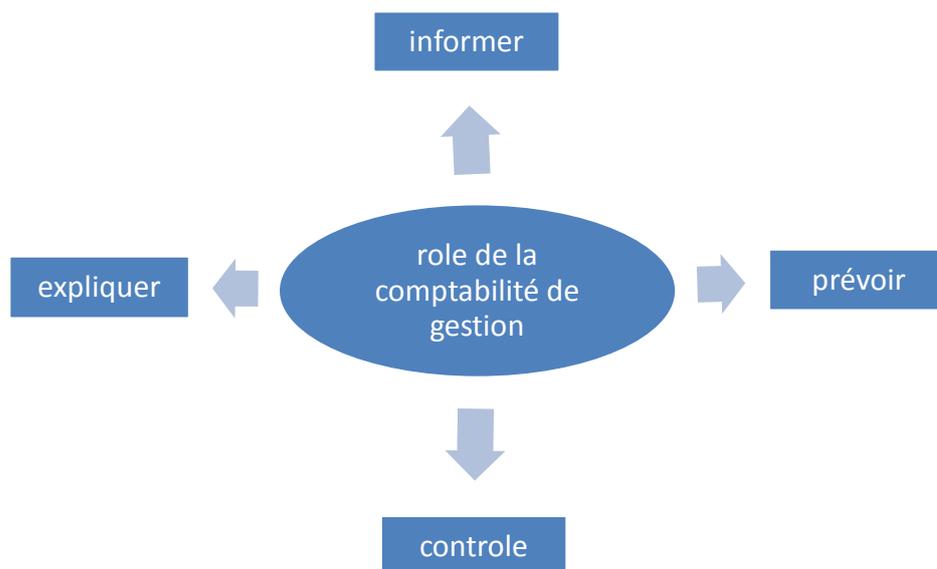
²Bouquin. H, « une défense de la comptabilité de gestion », Revue française de comptabilité, Février 1993.

D'une manière générale, la comptabilité de gestion permet de raisonner en terme de rentabilité, elle doit fournir les éléments de nature à éclairer les prises de décision (abandon d'une produit, embauche ou licenciement, investissement, élargissement de la gamme de produits, exportation...).

- ❖ Elle permet de calculer les coûts pertinents de différentes fonctions, activité ou processus assurés par l'entreprise, en comprendre la structure pour mieux les maîtriser ;
- ❖ Elle permet d'expliquer la cause des coûts, les résultats des produits ou autre objets de coûts pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- ❖ Elle permet de déterminé les bases d'évaluations de certaines éléments du bilan de l'entreprise (stock, productions immobilisée) ;
- ❖ Elle permet d'étudier le comportement des charges par rapports au niveau d'activité de l'entreprise ;
- ❖ Elle permet d'établir les prévisions de charge et de produit courants ;
- ❖ Elle permet d'interpréter les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés.

L'objectif principal de la comptabilité de gestion est de service au pilotage de la firme. Par là même, les sous-objectifs de la comptabilité de gestion sont déterminer par le **processus de contrôle de gestion** et peuvent se résumer sous la forme suivante :

Figure 01 : présentation de rôle de la comptabilité de gestion en sous-objectifs¹ (modifier)



Source : CHEFFI. W, (2010), « étude des rôles de la comptabilité de gestion pour les mangers : le cas d'un grand groupe Automobile », ÉDITION SUBMITTED, France, P11.

-la comptabilité de gestion au cœur du cercle vertueux du contrôle : Qu'entend-on par piloter ? Ici, également il faut penser à des situations connues, ainsi, le capitaine de navire doit-il préparer sa route avant de partir ; il doit ensuite conduire (on dit « piloter » ?) son navire grâce aux instruments qu'il a à sa disposition ; il doit régulièrement faire le point pour tenir compte des dérives liées aux courants et aux vents ; il doit réajuster route si nécessaire, la notion de pilotage englobe toute ses actions dans l'entreprise.

-informer : l'un des tous premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et les coûts des produits qu'elle fabrique ou commercialise afin d'en estimer la rentabilité. Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsable elle permet également de déterminer les bases d'évaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise.

-prévoir : la prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise, elle se fonde en particulier sur l'établissement de budgets et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle des produits ou services offerts par l'entreprise. La comptabilité de gestion doit également permettre l'anticipation des conséquences sur les coûts que peuvent avoir des choix de conception d'un produit à aider ainsi les dirigeants dans la prise de décision.

-contrôler : la notion de contrôle est retenue au sens strict du terme, il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par comparaison avec les prévisions.

-expliquer : une fonction importante, au-delà du contrôle formel, est d'expliquer sur le fond les écarts constatés entre des prévisions et la réalisation.

Ces différents objectifs de la comptabilité de gestion sont applicables à tous les niveaux de l'entreprise. Mais se réalisent à travers des outils adaptés à la dimension et au rôle assigné à chacun.

1.5) Les avantages de la comptabilité de gestion :

Les trois principaux avantages sont :

1. Améliorer la gestion des coûts de l'entreprise :

Elle permet de détailler les dépenses effectuées de façon exhaustive, afin d'améliorer le Contrôle et la gestion.

Prenons l'exemple d'une entreprise avec un nombre élevé d'employés réalisant des déplacements professionnels. La comptabilité financière, qui est la seule comptabilité obligatoire, nous dira combien dépensent les employés en voyage d'affaires, de façon générale. Tout au plus, cette comptabilité pourra spécifier combien ils ont dépensé en logement, en transport...etc.

La comptabilité de gestion va plus loin et permet de détailler les types des frais engagés : les dépenses en kilométrage avec une voiture personnelle, en taxis, le transport public...etc.

Ainsi, en suivant ce cas hypothétique, nous pourrions découvrir que les frais de taxis sont très élevés.

Il nous sera alors possible d'étudier des alternatives et des solutions :

- Parvenir à un accord avec un prestataire de service taxis ;
- Acheter des voitures de services, voire fournir des vélos aux employés ;
- Renforcer l'utilisation de transports en commun pour les déplacements d'affaires.

Grace à l'information actualisées et détailler fournie pour la comptabilité de gestion, il sera possible de trouver des solutions pertinentes afin d'adapter les décisions, les politiques et les actions

Nous menées à la réalité de l'entreprise et aux besoins de ses salariés.

De même, l'amélioration de la gestion des coûts passe par un meilleur contrôle du budget.

La gestion budgétaire peut être suivie en détail, pour détecter de potentiels problèmes, déviations, mauvaises pratiques, frais non attendus, etc. Ainsi, il devient possible d'avoir un contrôle total de l'utilisation faite des ressources économiques de l'entreprise.

2. Faciliter le calcul de la rentabilité :

Nous avons évoqué plus haut l'amélioration de la classification des dépenses grâce à la Comptabilité analytique.

Par ailleurs, la comptabilité de gestion permet aussi une meilleure imputation des dépenses par département par centre de coûts, et même par client ou par objet.

Ainsi, il devient possible d'étudier la rentabilité du travail réalisé et de calculer la marge bénéficiaire obtenue avec chaque client, chaque commande, etc.

Vous pouvez alors améliorer l'efficacité de votre entreprise :

- Concentrez vos efforts sur les clients ou les projets les plus rentables ;
- Réorientez l'activité si nécessaire ;
- Augmentez la rentabilité avec une analyse des coûts indirects ;
- Etc...

De cette façon vous pouvez intégrer à vos analyses des départements ou des centres de Coûts dont il est habituellement difficile de mesurer la rentabilité comme le département

Marketing ou financier.

3. Améliorer la prise de décision :

S'avoir, c'est pouvoir vous avez désormais une idée des bénéfices principaux

Apportés par la comptabilité de gestion.

L'une des difficultés principales, afin d'améliorer grandement votre prise de décision stratégiques, est de recueillir les données pertinentes et actualisées pour votre comptabilité analytique.

Pour ceci, il existe des outils de gestion des frais ils permettent d'apporter les données essentielles et ils réalisent pour vous votre plan de comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est un outil stratégique pour les moyennes et grandes entreprises. Pour une très petite structure, la tenue d'une comptabilité de gestion à moins d'intérêt, comme elle n'est pas obligatoire, elle n'est pas encadrée par des normes précises, et donc flexible et souhaite de l'organisation qui la met en œuvre.

1.6) La place de la comptabilité de gestion dans l'administration des entreprises :

Les raisons justifient la place centrale occupé par la comptabilité de gestion dans l'administration des entreprises sont multiple :

Elle sert à déterminer pour chaque dépense, chaque charge, qu'elle part revient à tel produit, à telle activité de l'entreprise. Pendant de là, elle est indispensable pour l'établissement des devis, et elle donne à l'entreprise les éléments chiffrés pour fixer son prix de vente.

Sur les marchés très concurrentiels, le prix de marchés tend à s'imposer aux producteurs, comme l'enseigne la théorie économique. En pratique, les prix de marché se forment et s'ajustement en fonction des réactions des acheteurs face aux propositions de prix des producteurs, et pour cela, la comptabilité de gestion, qui est fondée sur des calculs de coûts, fournit les bases pour leur déterminer.

Elle sert à prendre des décisions, comme accepter une commande, introduire un nouveau produit, une nouvelle activité, ou, au contraire, les supprimer. Dans le même ordre d'idées, la comptabilité de gestion donne la possibilité de construire des prévisions pour faire évoluer l'activité, programmer des budgets, et a posteriori analyser des écarts par rapport aux prévisions.

Accessoirement, la comptabilité de gestion apporte à la comptabilité générale un certain nombre d'information.

Dans certain cas, son rôle est irremplaçable :

Exemple, d'évaluations des stocks de produits finis et d'encours, ou l'évaluation des immobilisations créent par l'entreprise pour elle-même.

1.7) Evaluation de la comptabilité de gestion :

Les systèmes de la 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.

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), crée par la fédération internationale des comptables (International Fédération of accountants), distingue quatre étapes historiques dans l'extension des domaines de la comptabilité de gestion¹ :

- 1^{re} étape. Avant 1950, la comptabilité avait pour objet la détermination des coûts et le contrôle financière avec l'emploi des techniques budgétaires et de comptabilité analytique.
- 2^e 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.

¹FMAC 1998, L'FMAC a pour mission de publier les principes de la comptabilité de gestion (Management accounting concepts).

- 3^e étape. Vers 1985, l'attention s'est concentrée sur la réduction du gaspillage des ressources utilisées dans le fonctionnement des entreprises.
- 4^e 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. A 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 où 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 vérifier les résultats de décisions « stratégique » prise selon d'autres paramètres faisant plus appel à l'expérience et à l'aptitude des décideurs à évoluer ; la deuxième phase est celle où 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 devait plus que ne jamais être « la propriété » des comptables et techniciens confirmés.

Néanmoins cette tendance est inversée et ce grâce à l'évolution de l'information qui à simplifier considérablement l'utilisation de cette technique.

Section 02 : Définition des coûts et caractéristique

Cette section contenir trois éléments :

2.1) La notion du coût :

2.1.1) Définition et caractéristiques d'un coût :

Chacun a une intuition de ce que signifie le mot coût tellement il est devenu central dans le monde d'économie marchande qui le nôtre. Et pourtant, tenter de définir ce concept, tellement présent dans notre vie quotidienne, n'est pas chose aisée.

Un coût est défini comme : « une somme de charges relatives à un axe d'analyse¹, une ressource sacrifiée, ou à laquelle on renonce pour atteindre un but spécifique.

Concrètement, il s'agit d'un montant monétaire qu'il faut payer pour acquérir un bien ou un service, et la valeur d'un ensemble de consommations dont le regroupement est utile à prise de décisions de gestion ». Un coût est défini par les trois caractéristiques suivants :

- Le champ d'applications du calcul : un moyen d'exploitation un produit, un stade d'élaboration du produit ;
- Le contenu : les charges retenues en totalité ou en parties, pour une période déterminé ;
- Le moment du calcul : antérieur (coût préétablie), a posteriori (coût constaté) à la période considérée.

Selon cette définition, il est important de préciser clairement l'objet dont on mesure le coût, l'horizon de temps considéré ainsi que la nature des charges prises en compte dans le calcul du coût, il est défini par trois caractéristiques indépendants les unes les autres : le champ d'applications, le contenu et le moment du calcul.

2.1.2) Les types des coûts :

Il est important de comprendre que chaque méthode de la comptabilité analytique est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charges, il est donc nécessaire de présenter tout d'abord une typologie des coûts.

a) Les coûts fixes et variables :

Pour différencier les couts fixes et variables, il faut prendre en considération leurs évolutions par rapport à une grandeur de référence déterminée.

Dans la plupart des cas, on utilise comme grandeur volume d'exploitation de l'entreprise, Par exemple, dans la vie quotidienne, lors de l'achat d'un véhicule, nous devons faire face à des coûts fixes (amortissement, service annuel) et à des coûts variables (essence, réparations).

Il est également possible de transformer des coûts variables en coûts fixes (contrat de service à tarif annuel fixe).

¹LEGRENZI. CH, et NOU. J, (2012), « méthode et outils pour la maîtrise des coûts informatique », ÉDITION DUNOD, Paris, P39.

➤ **les coûts variables¹ :**

Les coûts variables sont des coûts « constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation de volume de produits obtenus ».

En d'autre terme, les coûts variables sont celle qui varie en fonction du volume d'activité.

Exemple : matière première pour une activité de production, marchandises pour activités commerciale, consommation d'eau et d'électricité, charge de personnel opérationnel...etc.

➤ **Les coûts fixes, ou charges de structure :**

Les coûts fixes ou charges de structure² sont les « charges liées à l'existence de l'entité et correspondant pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité évolue peu au cours de la période de calcul ».

En d'autre terme, les coûts fixes correspondent à l'entreprise des coûts indépendants du niveau d'activité.

Exemple : assurance des locaux, frais de location, charge de personnel de direction et d'administration, dotation aux amortissements du matériel... .

b) Les coûts directs et indirects :

En comptabilité générale, le critère d'analyse des charges qui est retenue dans la classification de la classe 6 repose sur la nature de ses charges mais en comptabilité analytique, ce sont d'autres critères qui sont retenue comme pertinents

on distingue les coûts directs et les coûts indirects :

➤ **Les coûts directs :**

Une charge directe est une charge dont il est facilement observable qu'elle été en courue pour un objet de cout spécifique et peut donc être affecté, sans aucune ambiguïté à cet objet de coût. Il s'agit de charge qui concernant le coût d'une seul activité ou d'une seul produit.

Exemple : matière première, main-d'œuvre directe de production, publicité...etc.

¹dite aussi opérationnelle

²SALMER. C, (2006), « contrôle de gestion : toute la fonction financière », ÉDITION DONOD, Paris, p33.

➤ **Les coûts indirects :**

Une charge indirecte est une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût. Une charge peut aussi être indirecte par ce qu'il est soit impossible, soit extrêmement coûteux, dans la pratique, de l'affecter directement à un objet de coût particulier. C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coût, si on voulait la rattacher il faudrait mettre en place un système d'information qui coûte généralement cher et donc il est peu utilisé par les entreprises.

C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coûts, si on voulait la rattacher, il faudrait mettre en place un système d'information qui coûte généralement cher et donc il est peu utilisé par les entreprises.

Exemple : consommation d'eau et d'électricité, fournitures de bureaux, assurance incendie des locaux, frais postaux et de télécommunication...etc.

Tableau N°1 : Exemples des types de charges :

	Charges directes	Charges indirectes
Coûts variables	Charges directes variables -consommation de matières premières. -Main-d'œuvre directe. -Salaire des ouvriers de fabrication.	Charges indirectes variables -Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits. -Frais postaux de livraison dans une société de vente par correspondance.
Coûts fixes	Charges directes fixes -Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour seul produit.	Charge indirectes fixes -Salaire du directeur administratif. -contrat de maintenance d'un ordinateur.

Source : LECLÉRE. D, (2006), « l'essentiel de la comptabilité analytique », ÉDITION D'ORGANISATION, paris.

c) Le coût de revient :

Le concept de coût le plus souvent utilisé dans les systèmes de gestion des entreprises est le concept du coût de revient. Le coût de revient rassemble la totalité des charges occasionnées par l'achat, la production et la distribution d'un service dans une entreprise.

Il existe essentiellement trois types de coût de revient qui diffèrent entre eux par le type de charges prise en compte dans le calcul :

-Le coût de revient complet : qui regroupe les charges variables et fixes, directes et indirectes.

-Le coût de revient variable : qui ne retient que les charges variables.

-le coût de revient semi-complet : qui retient les charges variables et fixes directes.

Les coûts mixtes :

Un nombre croissant d'objet de coût présente des structures de coût mixtes, composées d'une partie de coût fixe et d'une partie de coût variable, à titre d'exemple, citons la rémunération des vendeurs qui dans de nombreux secteurs d'activité, comporte un montant fixe et une partie de commission variable liée au chiffre d'affaires réalisé une autre illustration est la structure de coût de la téléphonée mobile qui se compose souvent d'un abonnement à prix fixe et d'une partie variable avec le volume de communication.

2.1.3) objets de coût :

Les consommations sont regroupées selon des critères de classement. Chacun des classements jugés utiles définit un **objet de coût**.

Les consommations peuvent notamment être classées par :

- **Produit** (ou type de produits) ; les produits finis sont les objets de coûts les plus classiques ;
- **Division organisationnelle** de l'entreprise (usine, service, atelier) ; ces divisions correspondent souvent à des centres de responsabilité ;
- **Client** (ou type de client, marché, canal de distribution) ;
- **Activité** ; une activité est un ensemble de tâche élémentaires de même nature accomplies en vue de contribuer à la valeur d'un produit (ex : passer les commandes aux fournisseurs, réceptionner les livraisons, préparer les bulletins de paie, examiner les conditions de prix, crédit, délais, demandées par un client, facturer aux clients, les relancer, assurer l'après-vente, etc.)

2.2) Les premiers termes de la comptabilité de gestion :

❖ Les charges :

Les charges constituent en quelque sorte la matière première de la comptabilité de gestion, elles sont collectées par cette dernière. La comptabilité de gestion qui, une fois effectuées permettent de les diviser en autant de montants partiels qu'il est nécessaire, pour ensuite les regrouper en fonction d'objectifs particuliers.

La comptabilité générale répartit les charges par nature, achats d'approvisionnement, services, charges de personnel...etc., la comptabilité de gestion répartit les charges par destination.

❖ Les coûts :

Les coûts sont des regroupements de charges de l'entreprise, ce type de regroupement est là encore fonction des objectifs que se fixe la comptabilité de gestion, les coûts se rapportent à des produits, des commandes, des activités, des fonctions.

Les coûts sont plus ou moins détaillés, et il existe une gradation dans le calcul des coûts.

La place centrale occupée par le coût de revient, qui se regroupe toutes les charges concernant directement ou indirectement un produit ou une commande de l'achat des matières premières jusqu'au stade final, qui est la vente du produit fini.

En deçà du coût de revient, on procède traditionnellement au calcul du coût d'achat, et ensuite à celui du coût de production, auquel on ajoute le coût de distribution.

❖ Les marges :

La marge est une différence entre un chiffre et un coût. Nous verrons qu'il existe différents niveaux de calcul des coûts, et de ce fait plusieurs types de marges, lorsqu'on fait la différence entre le coût de revient d'un produit qui est le dernier coût calculé, et son prix de vente, la marge s'appelle le résultat analytique.

Section 03 : Le choix des coûts et la présentation succincte de différentes méthodes

Jusqu'à une date récente, les méthodes de calcul de coût avaient un objectif prioritaire, elle mesurer aussi précisément que possible les objets de coûts inhérents à la comptabilité analytique (produits, services, fonctions,...).

3.1) Le choix de coûts :

De manière générale, la comptabilité de gestion est un outil d'aide au management, elle vise à donner à l'entreprise la maîtrise de ses coûts et de ses résultats.

Les coûts viennent de différentes composantes, de différentes activités de l'entreprise, et c'est l'analyse qui va permettre d'identifier de manière précise les coûts qui reviennent à ses différentes décompositions, et qui conditionnent le résultat final.

Or, les composantes, les activités sont conduites par des responsables, ce qui permet d'établir les responsabilités des uns et autres en matière de coûts, c'est évidemment indispensable pour éviter au minimum un développement incontrôlé des dépenses de l'entreprise, et l'apparition de déficits.

De ce point de vue l'analyse des coûts à tous les niveaux de décomposition de l'entreprise va permettre d'effectuer un repérage fin des causes de dysfonctionnements, qui obèrent son résultat et sa rentabilité, et de procéder à tous les ajustements nécessaires.

Un dernier point est à soulever avant d'entrer plus avant dans la technique comptable, celui de la périodicité dans le calcul des coûts, il n'y a aucune contrainte en la matière, tout dépend des spécificités de l'entreprise. Pour l'enseignement, on prendra a priori le mois comme période de calcul, ce qui est aussi le cas de plupart des entreprises.

3.2) Présentation succincte de différentes méthodes :

On a deux catégories des méthodes du calcul des coûts :

3.2.1) Les méthodes traditionnelles :

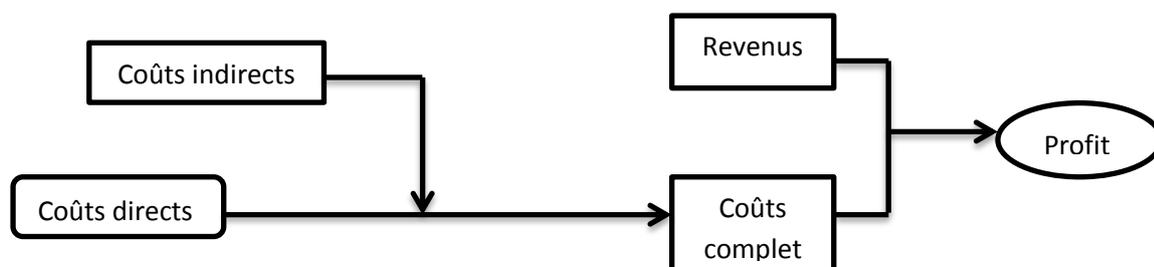
Il existe plusieurs méthodes comptables du calcul des coûts :

3.2.1.1) La méthode du coût complet :

La technique des coûts complets dans sa version classique constitue la méthode de calcul des coûts la plus ancienne. Elle regroupe l'ensemble des charges qui concerne chaque produit ou objet de coût, elle permet de calculer un résultat par produit en comparant le prix de vente au coût de revient.

La méthode des coûts complets, qu'on appelle aussi méthode des sections homogènes ou centre d'analyse. Elle représente le coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapporté par tout traitement analytique approprié, affectation, répartition et imputation. Elle passe généralement par une allocation des coûts indirects aux prorata des coûts directs.

Figure 02 : comptabilité en coût complet.



Source : LORINO. P, (2003), « méthode et pratique de la performance », ÉDITION D'ORGANISATION, paris, p244.

Selon cette méthode, il est possible d'évaluer le montant des charges cumulées à chaque stade du cycle d'activité ou du processus de production de bien et de services et leur distribution soit :

a) Le coût d'achat :

Les coûts d'achat ou couts d'acquisitions se situent au premier stade du cycle d'activité de l'entreprise, qu'elle soit :

- Commercial avec calcul du coût d'achat de chaque marchandise ;
- Industriel avec calcul du coût d'achat de chaque matière première et de chaque fournisseur consommable ;
- De service avec calcul du cout d'achat de chaque fourniture ou prestation utilisée.

Les calculs sont présentés sous forme de tableaux avec un tableau pour chaque élément achetés (nature d'achat, élément de charge directe, éléments de charges indirect, coût unitaire, quantité, montant).

Coût d'Achat = Prix d'Achat des matières + Charges liée aux opérations d'approvisionnement.

Source : JACQUOT. T et MILKOF. R, (2007), « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », France, p73.

b) Coût de production :

Les calculs de coût de production concernent les entreprises industrielles qui transforment des matières premières en produits intermédiaires ou produits semi-finis ou en produits finis.

Il s'agit le plus souvent de composants ou d'éléments entrant dans la fabrication de produits.

Les éléments de coût des se situent au stade de fabrication dans le cycle d'activité de l'entreprise.

Les calculs sont présentés sous forme de tableaux pour chaque élément de coût de production (charge direct, charge indirect) avec cout unitaire, quantité, montant.

Coût de production = coût d'Achat des matières utilisé (consommé) + Charges liées aux opérations de fabrication.

Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit. p73.

c) Le coût de revient :

Un cout de revient regroupe, selon la nature de l'activité :

- toutes les charges engagées pour la vente de marchandise dans une entreprise commerciale ;
- toutes les charges engagées pour la fabrication et la vente de produits dans une entreprise industrielle ;
- toutes les charges engagées pour les activités agricoles ;
- toutes les charges nécessaires à la production de services dans une entreprise prestataire.

Le cout de revient peut être calculé :

- soit globalement ;
- soit par unité de marchandise vendue ;
- soit par produit fini vendue ;
- soit par prestation réalisé.

Coût de revient = coût de production des produits vendues + charge liées aux opération de distribution.

Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit, P73.

d) Les résultats analytiques :

Il s'agit des résultats globaux ou unitaires réalisés sur la vente de chaque catégorie marchandise, de chaque catégorie de produit fini, de chaque prestation de service.

Résultat analytique d'un produit = chiffre d'affaire – coût de revient du produit

Résultat analytique d'exploitation = la somme des résultats des produits

Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit, P89.

e) La mise en œuvre de de la méthode :

1. La découper de l'entreprise en centre d'analyse :

Les centres d'analyses sont des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupé, préalablement à leur imputation aux comptes intéressés de coût ou de cout de revient, les éléments des charges ne peuvent être directement affectés à ces comptes.

2. Les unités d'œuvres et taux de frais :

La totalisation des couts dans chaque centre n'a de sens que si elle est mise en relation avec l'activité de centre, le choix d'une unité de mesure de cette activité permet l'imputation des frais des centres aux différents produits et le suivi de leur productivité.

L'unité d'œuvre exprimé donc l'activité d'un centre. Le choix d'unité d'œuvre résulte d'analyse technico-économique ou d'observation statistique¹.

CUO = total des charges du centre / NUO du centre.

3. Les clés de répartition :

On appelle clé de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classé par nature) entre les différents centres.

Les clés sont donc utilisées en amont des unités d'œuvre et à défaut d'une mesure permettant une affectation « exacte » des charges indirecte aux.

3.2.1.2) La méthode des coûts partiels :

Le coût d'un produits est la somme de la valeur des ressources (charges) utilisées pour fabriquer ce produit, par analogie, un coût partiel est une partie du coût global du produit (c'est-à-dire une partie de son coût complet). Ils ne permettent qu'une partie des charges sélectionnées selon certains critères (coût variable, coût direct, coût spécifique...) ils permettent de calculer des marges. Donc l'objectif de cette méthode est de présenter les calculs des coûts partiels qui regroupent qu'une partie des charges de l'entreprise et permettent de prendre des décisions opérationnelles.

La méthode des coûts partiels répartie les charges en six catégorie :

a) La méthode des coûts variable (direct costing) :

La méthode des coûts variable permet de calculer le coût de revient des produits et services de l'entreprise, d'analyser la contribution de chaque produit ou service à la couverture des charges communes, elle est outil pour discuter de l'abandon ou non de la fabrication et de commercialisation d'un bien. Elle vise à analyser la rentabilité par produit ou service et la profitabilité globale de l'entreprise.

La méthode présente toutefois certaines limites :

	Charges directe	Charges indirecte
Charges variable	1	2
Charges fixes	3	4

Cette première partition consiste à conserver uniquement les charges variables comprises dans la case **1** et **2** à laisser par ailleurs l'ensemble des coûts fixes cases **3** et **4**. Cette opération débouche sur une première méthode appelée méthode des coûts variable, connue également sous le vocable anglo-saxon de « direct costing ». La méthode est surtout

intéressante dans une optique prévisionnelle, car elle permet de calculer un seuil de rentabilité, c'est-à-dire un seuil de chiffre d'affaires ou de quantité vendues qui permet à l'entreprise de couvrir charges fixes et donc, de commencer à réaliser des bénéfices. Les coûts obtenues permettent le calcul « **la marge sur coût variable** », l'utilisation de cette méthode permet de déterminer les produits à supprimer.

b) La méthode des coûts spécifique :

La méthode des coûts variables évolués, est un approfondissement de la méthode du coût variable qui s'appuie sur une analyse plus précise des charges de l'entreprise, elle aide également à la formation du portefeuille produit de l'entreprise. Cette méthode tient compte des charges variables dégagées par produits. Ensuite, elle rattache à chacun de ces derniers les charges fixes qui lui sont spécifiques, il y'a donc distinction entre les charges fixes spécifiques et les charges fixes communes.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges variables	1	2
Charges fixes	3	4

Cette deuxième partition consiste à considérer les charges variables (**1+2**) augmentées des charges fixes directes (**3**). Ce calcul correspond à la méthode des coûts spécifique appelée également « direct costing évolué ». Elle dégage une marge sur coût spécifique, appelé également « direct costing évalué ». Cette méthode prolonge la précédente et son principal intérêt est de mieux appréhender la contribution d'un produit à l'absorption des charges fixes indirectes. En d'autres termes, une fois ce coût calculé, si la « **marge sur coût spécifique** », c'est-à-dire la différence entre le prix de vente de produit, les charges variables et les charges qui lui sont imputables en propre est encore positive, alors cela signifie que son exploitation permet d'absorber une partie des structures. Il s'agit par conséquent, d'un outil précieux pour apprécier la rentabilité des produits et leur abandon éventuel.

c) La méthode de coûts directs :

La méthode des coûts directs permet de calculer et analyser des marges sur coût direct par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance, cette méthode est pertinente lorsque les coûts directs sont faibles.

Le coût direct d'un produit ou d'une activité en tant que tel est comparé essentiellement des charges opérationnelles directes, mais il est composé également de charges fixes qui sont directement incorporées sans ambiguë au produit.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges variables	1	2
Charges fixes	3	4

Cette troisième partition consiste à retenir uniquement les charges directes variables et fixes (**1+3**) la quelle permet de calculer une « **marge sur coût direct** » qui peut être utilisée par exemple pour estimer la marge dégagée par un établissement ou un magasin. Imaginons, une petite société qui distribue différents produits informatiques dans différentes villes. La marge sur coûts directs, C'est-à-dire, la différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts directement supportés par un magasin permet de savoir si ce dernier est rentable et contribue à absorber les charges communes à la gestion de l'ensemble des magasins.

d) La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes :

La méthode de l'imputation rationnelle est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les charges fixes dans un coût selon la proportion : production effective sur production normale « éliminer » l'incidence des variations de l'activité sur coût unitaire indépendant du niveau d'activité. Dans cette méthode les charges fixes sont imputées au coût en fonction du coefficient d'imputation rationnelle.

- Calculer un « coefficient d'imputation rationnelle » :

$CIR = \text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$

$CIR > 1 \longrightarrow \text{suractivité} \longrightarrow AR > AN$

$CIR < 1 \longrightarrow \text{sous-activité} \longrightarrow AR < AN$

Cas de la sous-activité :

	Charges variable	Charges fixes
Charges directs		
Charges indirects		

- Le coût de sous-activité est une différence de traitement comptable négative, qui doit être retranchée du résultat analytique pour obtenir le résultat de la comptabilité générale.

Cas de la suractivité :

	Charges variables	Charges fixes	
Charges directs			
Charges indirects			

e) La méthode des coûts préétablis (coûts standards) :

Le plan comptable générale définit un coût préétablie comme «un coût évalué à priori :

- Soit pour faciliter certains traitements analytiques ;
- Soit pour permettre le contrôle de gestion par « l'analyse des écarts ».

La valorisation des programmes de production nécessite le calcul de coûts préétablis. Il s'agit d'établir à priori, sur la base d'une activité normale, des coûts prévisionnels normaux en vue de calculer à posteriori des écarts entre coûts réels constatés et préétablis.

Cette méthode présente plusieurs avantages pour la gestion et le contrôle de gestion :

- Il permettent une évaluation rapide des coûts de la production prévue et de la production réelle ;
- Il permettent l'élaboration de devis préalables au lancement de la fabrication ;
- Il facilitent les contrôles internes au niveau de l'exploitation par comparaison entre les objectifs prévus et les réalisations effectives ;
- Les calculs d'écarts conduisent à la recherche des causes des variations des charges et aboutissent à la prise de décision de gestion
- Calculés préalablement au lancement de la fabrication et de la commercialisation d'un produit nouveau ils permettent de déterminer le prix de vente.

Les coûts préétablis constituent donc des instruments de gestion de l'entreprise.

3.2.2) Les méthodes actuelles :

Les méthodes classiques de calcul des coûts ont atteint leurs limites et ne permettent plus aux opérationnelles et aux décideurs de prendre des décisions efficaces. En outre, la structure des coûts elle-même est en évolution. Suite à une évolution économique, il est devenu primordial d'accroître la connaissance de la structure de ses coûts afin de pouvoir maîtriser rapidement toute évolution défavorable.

Améliorer la connaissance des coûts et analyser la rentabilité des produits ou services offerts avancées par les organisations qui utilisent ou sont en train de mettre en œuvre la méthode de gestion par activité.

L'outil va au-delà d'une simple imputation de coût entre produit, en analysant les causes des coûts grâce à l'emprunt d'une technique de gestion des coûts largement acceptée dans le milieu des affaires, en l'occurrence la méthode des coûts par activité.

3.2.2.1) La méthode ABM : (Activity Based Management ou gestion par activité)

Se définit comme une méthode de management de l'entreprise qui permet un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. L'ABM conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de valeur, elle s'intéresse à la manière dont les activités et les processus augmentent, tant la valeur reçue par les clients que les profits gagnés en fournissant cette valeur.

3.2.2.2) la méthode UVA :

La méthode UVA ou la méthode des unités de valeur ajoutée adopte une logique de calcul des coûts totalement différente de celle des méthodes traditionnelles et cela afin d'éliminer la répartition arbitraire des charges indirectes liées aux produits ainsi que de celle liées aux clients afin d'obtenir les coûts les plus précis et les plus fiables.

La méthode UVA s'inscrit dans un contexte où les entreprises deviennent complexes, de par l'internationalisation, avec une répartition des charges indirectes de plus en plus conséquentes. Cette méthode a donc pour but de simplifier le calcul des coûts en déterminant une rentabilité par vente.

La méthode du calcul repose sur une hypothèse forte ; l'existence de rapports constants entre les coûts des postes de travail érigés en poste 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 ensuite obtenu 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.

3.2.2.3) La méthode ABC :(Activity Based Casting ou coût par activité)

C'est un outil d'analyse des coûts par activités. Ce modèle de travail permet de diviser les différentes activités d'une entreprise commerciale pour en analyser les coûts et dégager la rentabilité de chaque référence. Dans la méthode ABC, on réfléchit ainsi : chaque produit ou client consomme des activités qui sont elles-mêmes génératrices de coûts.

La méthode ABC est souvent complétée de la méthode ABM qui permet aux managers d'agir ensuite en fonction des points soulevés pour définir objectifs, planification et arbitrages.

Conclusion

La comptabilité de gestion est une modélisation économique, comme pour tout modèle, son usage implique un certain nombre de précautions, de plus sa mise en œuvre efficace repose sur une analyse précise des besoins d'informations à remplir sur une bonne adaptation aux choix d'organisation du pilotage sur une cohérence également avec la démarche budgétaire.



CHAPITRE 02

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

Pour ce faire, elle rattache les coûts aux activités, puis attribue les coûts des activités aux produits selon l'utilisation qu'ils font de l'activité établie en fonction de bases de répartition variant selon la nature de cette activité.

La méthode ABC repose, en premier lieu sur le découpage en activité pertinentes du fonctionnement de l'entreprise. Nous allons aborder successivement dans ce chapitre l'origine et contexte économique de la méthode, principes et objectifs, enfin quelle sont les étapes à suivre pour mise en place de cette méthode.

Section 1 : Origine et contexte économique de la méthode

Cette section contenir quatre éléments :

1.1) L'origine :

La comptabilité par activité ou la méthode ABC (Activity Based Costing) est technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion fondée sur l'analyse des activités.

L'approche de la comptabilité à base d'activité est apparue aux Etats-Unis dans les années 1980 grâce aux travaux de CAMI en 1986 (Computer Aider Manufacturing International). En réponse aux critiques formulées à l'encontre des calculs de coûts traditionnels, ce programme insiste sur le constat selon lequel ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise, mais les processus et les activités nécessaires à leur mise en œuvre.

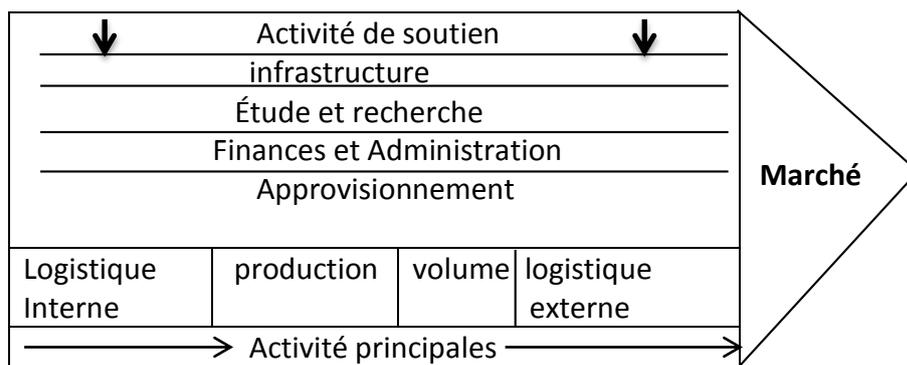
1.2) Le cadre d'élaboration ; le programme du CAMI :

A sa création (1972), le CAMI 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 production (augmenter la productivité industrielle par l'automatisation et l'informatisation).

Elle conduit une douzaine de programme de recherche sur des sujets tels que les langages de programmation de commande numérique, la conception assistée par ordinateur, la génération automatique de gamme.

Début 1986, ce groupement se lance dans un projet consacré non plus à la technologie mais à la gestion, le programme « Cost Management » (CMS). 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 Tatay’s Advanced Manufacturing »

Une des conclusions tirées par le CAMI est qu’il semble préférable de découper l’entreprise en processus et en activités, plutôt qu’en fonctions en produits. Cette démarche transversale repose sur le concept de **chaîne de valeur de M. Porter**¹ :



Source : Porter. M, (1986), « l’avantage concurrentiel », ÉDITION LATER.

Chaque activité contribue à la création de la valeur générée par l’entreprise : on distingue les activités principales, organisées en processus, et les activités de soutien, transversales au fonctionnement de l’entreprise.

1.3) Le contexte d’évolution de la méthode :

La méthode ABC a été dictée par les changements intervenus durant les deux dernières décennies, caractérisés par :

¹YVES DE RONGÉ, op cit, P32.

1.3.1) L'évolution du contexte économique :

Le contexte économique a été marqué par plusieurs phénomènes qui ont changé. En effet, l'évolution des échanges s'est accélérée tout au long de la deuxième partie du vingtième siècle, les périodes ont succédé les unes aux autres et la logique économique, bien que reposant toujours sur les mêmes bases fondamentales (marché, capital, profit), s'est trouvée modifiée par l'évolution du contexte et les transformations du fonctionnement des entités¹. L'internationalisation des échanges, la concentration des firmes, la plus souvent par croissance externe, la modification des rapports entre l'offre et la demande jusqu'à entraîner des crises successives de surproduction sont les paramètres à considérer pour évaluer les changements qui se sont produits. La situation actuelle est caractérisée par une crise de surproduction à laquelle s'ajoute un marché turbulent qui l'emporte sur les comportements rationnels où toute activité de gestion ce qui exige des efforts de réactivité, de flexibilité et d'adaptabilité.

1.3.2) L'évolution de la structure des entreprises :

L'adaptation à la mondialisation des marchés a eu comme tendance d'accélérer la croissance externe des firmes. La nécessité de « coller » aux nouvelles exigences de ces marchés (réactivité, flexibilité, qualité) a conduit les entreprises à accroître une certaine forme d'autonomie des entités organisationnelles les composants. Si la concentration des entreprises n'est pas un phénomène nouveau, l'ampleur qu'elle a acquise a modifié en profondeur des coûts. Ces firmes concentrées, imposantes et lourdes à manière, ont dû parallèlement s'adapter aux nouvelles règles non écrites du marché. Si l'organisation pyramidale et hiérarchique apparaît encore dans les organigrammes structurels, elle ne correspond plus tout à fait au fonctionnement réel de la firme. Prendre des décisions urgentes, régir en temps réel, faire preuve de suffisamment de souplesse pour ne pas rater les opportunités qui se présentent, accepter de modifier ses propres produits pour les adapter aux exigences du « client roi », telle est la liste, non exhaustive, des indispensables adaptations dont ces entreprises ont dû faire preuve.

3.3.3) L'évolution des modes de production :

Le contrôle de gestion tel qu'il est traditionnellement élaboré et mis en œuvre, est né à la fin des années 1920 dans un contexte dominé par l'organisation taylorienne de l'entreprise. « L'organisation scientifique du travail » élaborée par Taylor reposait sur un certain nombre de constats de la réalité économique dans laquelle les mécanismes et les savoirs faire étaient stables, aidés en cela par la production en masse et en grandes séries.

¹le terme « entité » est plus générique que celui « entreprise », laquelle peut être définie comme une organisation de production de bien ou service à caractère commercial. La notion « entité » recouvre toute les structures.

Le pouvoir des managers reposait, entre autre, sur une « connaissance exhaustive et parfaite des mécanismes » l'objectif du « progrès partagé par tous », entraînait le seul choix possible, celui de la minimisation des coûts, en particulier des coûts de production, garant de la maximisation des performances. Un seul facteur de production, la main d'œuvre directe, entraînait, à lui seul, une grande part des coûts de production. La d'un seul facteur de production facilitait la mise en place d'un modèle contrôle de gestion.

Alors tous ces changements précités ont conduit de nombreuses entreprises à transformer leur modèle de calcul de coût en utilisant le concept de comptabilité à base d'activités qui repose sur l'élément de base du fonctionnement de l'entreprise « activité ».

3.3.4) L'évolution du marché :

Si la concurrence reste une réalité, elle peut néanmoins prendre d'autres formes et notamment se faire par une adaptation plus fine du produit aux besoins du client.

C'est ainsi que les constructeurs d'automobiles, par exemple, déclinent les différents modèles de leur gamme grâce à un choix énorme d'option tant et si bien qu'il pourrait pratiquement y avoir autant de versions différentes qu'il y a de clients. On est passé d'un système fondé sur les économies d'échelle à un système fondé sur la diversification de la production.

Enfin, à la diversification du produit lui-même, il faut la personnalisation des services qui peuvent l'accompagner : mode de livraison, mode de financement, durée de la garantie, etc. La diversification du couple produit/service aboutit à une segmentation très fine du marché, ce qui permet de dégager sur chaque segment une rentabilité très supérieure. Le client est généralement prêt à payer un produit cher s'il correspond à la totalité de son besoin et rien qu'à son besoin. En revanche, il répugne bien naturellement à payer les fonctionnalités du produit qui été ajoutées pour satisfaire d'autres clients et dont le producteur veut lui faire supporter une partie du coût.

La performance de l'entreprise devient multidimensionnelle. Elle résulte d'une combinaison de prouesses : prix minimum, qualité maximale et délais strictement respectés.

L'évolution du marché a pour conséquence ne se fait plus seulement par les prix ; la qualité du service ; le respect des délais, etc. constituent également des facteurs de compétitivité importants.

3.3.5) L'évolution des techniques de production :

L'automatisation de la production entraîne une baisse rapide de la part de la main d'œuvre directe dans le coût global de production des produits.

L'organisation de la production en flux tendus et juste-à-temps semble une mesure technique simple et de bon sens. La réduction des stocks et des délais de production n'est

pas un souci qui date d'aujourd'hui ! Ce qui a changé, c'est l'arbitrage que l'on doit faire entre le coût du stockage et le coût de la probabilité d'une rupture d'approvisionnement.

Un compromis optimisant ces deux variables de coûts a laissé place à une nouvelle conception de l'organisation dans laquelle la probabilité de la rupture d'approvisionnement doit tendre vers zéro. Il ne faut pas que le stock amortisse, cache les dysfonctionnements.

L'évolution des techniques de production se traduit par une baisse rapide de la part de la main-d'œuvre directe dans le coût global.

3.3.6) Le développement des activités de support :

Par activité de « support », il faut entendre toutes les activités immatérielles qui accompagnent la production du bien ou service vendu. Elles se confondent souvent avec nos centres auxiliaires mais le mot retenu souligne mieux leur contribution positive.

Concevoir, chercher et innover, organiser, réguler et contrôler, négocier sont l'essentiel de ces activités de « support ». Elles ont pour caractéristique comme de pouvoir être très fortement réduites sans que la rentabilité à court terme de l'entreprise en soit affectée et même au contraire. Mais à terme, sa survie serait alors fortement hypothéquée, son développement impossible.

Le raccourcissement du cycle de vie des produits entraîne un alourdissement des coûts de conception et de lancement des produits. Le développement des activités de support se traduit par une expansion des charges indirectes, lesquelles deviennent prépondérantes dans la structure des coûts.

1.4) Les usages de la comptabilité à base d'activité :

Lorino distingue deux grandes familles d'usage, car les solutions de la comptabilité par activité ne sont destinées à améliorer, ni la justification comptable pure, ni la mesure des résultats. La première grande famille d'usage 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'usage est **le costing de portefeuilles stratégiques** (l'ABM) utilisant le modèle d'activité comme modèle d'allocation (combien de ressources consomme telle activité, combien de chaque activité consomme tel produit).

Section 2 : principes et objectifs de la méthode

Cette section comporte quatre éléments

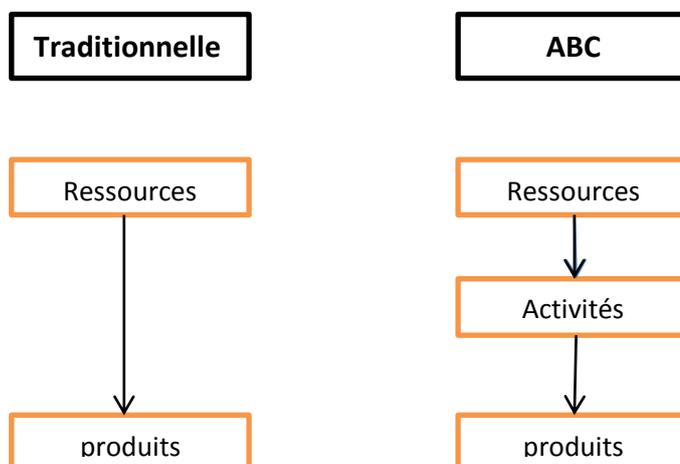
2.1) principes de la méthode :

Vu les inconvénients des méthodes classique de calcul de coût, les gestionnaires ont développé plusieurs technique de calculs de coût, entre autre, La méthode ABC repose sur le principe suivant :

Les activités consomment les ressources, les produits consomment les activités

La comparaison avec les méthodes traditionnelles, dans lesquelles les charges se répartissent sur les produits (par affectation pour les charges directs et par imputation pour les charges indirects). Peut-être schématisée de la manière suivante :

Figure 03 : comparaison de méthode traditionnelle et méthode ABC.



Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit, P238.

Le fonctionnement de l'entreprise peut être décrit à l'aide d'un réseau d'activités, à l'issue desquelles sont obtenus les objets de coûts. C'est-à-dire les produits ou services livrés à la clientèle. Pour atteindre leur stade final, ces objets de coûts ont consommé des activités qui ont nécessité un certain niveau de ressources.

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

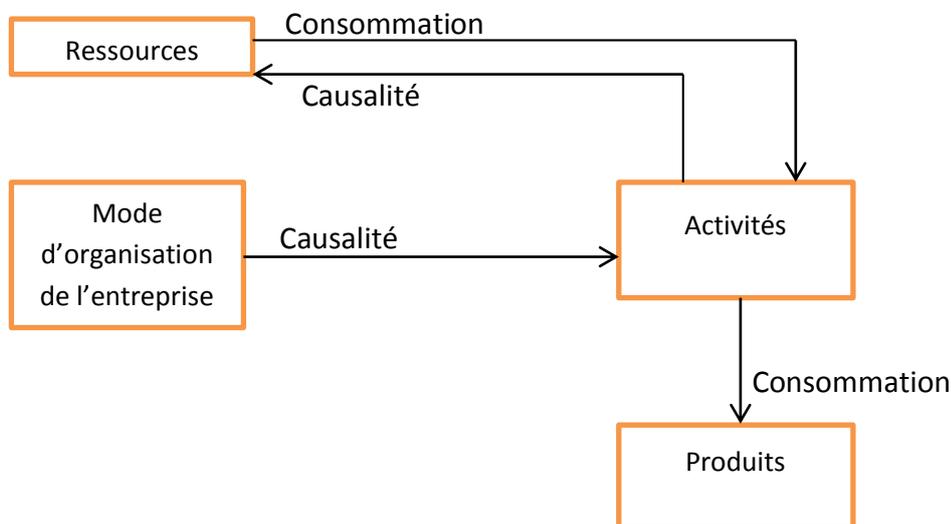
Les méthodes traditionnelles proposent de répartir les ressources utilisées par l'organisation sur les objets de coûts. La méthode ABC intègre une interface, l'activité, qui apparaît comme la cause première de consommation des coûts.

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

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

La stratégie et le mode d'organisation définis, les activités qui en découlent doivent recevoir le financement nécessaire pour pouvoir être mises en œuvre. ABC « colle » à cette réalité, en répartissant les ressources sur les activités et les activités sur les produits.

Figure 04 : ABC. Une présentation du fonctionnement de l'entreprise.

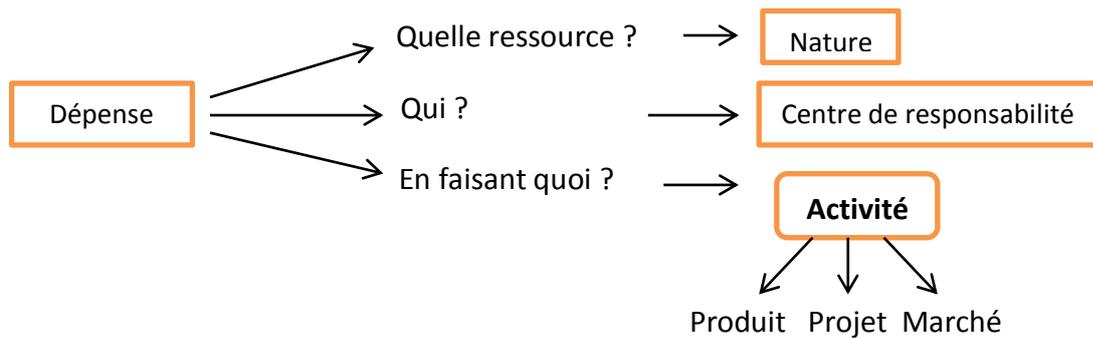


Source : JAQUOT. T et MILKOF. R, op cit, p239.

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 05 : les éléments d'identification de la dépense selon l'idée de base de l'ABC



Source : LORINO. P, op cit, P189.

- Utiliser l'activité comme rattachement-pivot pour allouer la dépense à des objets de marge.
- Utiliser l'activité comme rattachement principal pour rechercher les causes (les inducteurs de coût) qui influent significativement sur le coût.

2.2) Notion d'activité, de processus et d'inducteurs :

De nombreux auteurs ont tenté de définir précisément le terme d'activité. Nous retiendrons ici l'acception reprise par la majorité d'entre eux.

2.2.1) Activité :

Une activité est en général, un regroupement de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, permettant de fournir un output à partir d'un panier d'input, et homogènes du point de vue de leur comportements de performance.

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... une activité est un ensemble des tâches élémentaires ayant les caractéristiques suivantes :

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

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

On distingue les activités :

Primaires : leur production est affectée à un objet de marge (produit) ou à de coût (processus) ;

Secondaires : leur production est affectée à une autre activité : c'est le cas de la logistique de la maintenance, du contrôle qualité.

2.2.2) les processus :

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

Les processus ont trois caractéristiques important :

- Les processus sont généralement transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise ;
- 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 ses objets.

2.2.3) Inducteur :

A. clé de répartition

Il existe deux catégories d'inducteurs :

- La première est utilisée pour désigner une clé de répartition (inducteurs du ressources, d'activités) ;
- La seconde concerne la cause initiale de l'existence du coût et de son niveau (inducteur de coût).

Inducteurs du ressources est utilisé pour imputer les ressources-hommes, matériel et finances-entre des activités. Exemple : pourcentage de salaire des employés qui se consacrent à une activité déterminé.

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

Les conséquences sont jugées en fonction des activités et des coûts :

- Si tous les produits demandent les mêmes opérations de contrôle, on retient le nombre de produit contrôlés comme inducteur d'activité ;
- Sinon, on retient le nombre d'opérations de contrôle.

Le calcul du coût de l'inducteur d'activité permet d'affecter le coût de celle-ci aux produits et/ou aux processus en fonction de leur consommation des activités, exprimée en nombre d'inducteur.

Coût l'inducteur d'activité= coût total de l'activité pour une période / nombre d'inducteur pour la période

Source : JACQUOT. T et MILKOF. R, op cit, P244.

B. Cause initiale de coût :

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

2.3) L'objectifs de la méthode :

La méthode ABC est une méthode des coûts complets centrée sur le calcul des coûts des activités de l'entreprise. Elle propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes. Les entreprises se servent principalement de cette méthode pour suivre leur coût indirect, dans la plupart des entreprises ces charges indirectes sont à présent plus élevées que les charges directes et que ce phénomène s'amplifie d'où l'intérêt porté à leur analyse et à leur mode de répartition.

4. D'exploiter les gisements de productivité qui se trouvent dans les charges de structure et de rendre plus visible la mobilisation des ressources pour en faire le meilleur usage possible ;
5. d'obtenir une représentation fidèle de la réalité modélisée, elle doit s'adapter à tous les cas de figure rencontrés, qu'il s'agisse d'un atelier de production ou de site complet de l'usine, d'un centre activité ou de la totalité des activités d'une division ;
6. Tenue en compte dans la description de la cartographie d'activités préalable à la mise en place de la méthode ;
7. La méthode centrée sur les activités ne doit pas être trop complexe et coûteuse, mais doit allier fiabilité et pertinence ;
8. Expliquer la formation des coûts au travers d'un modèle pertinent par la consommation des ressources, par l'exercice d'activités, pour une offre de services ;
9. Privilégier la vision métier (les processus, les activités) plutôt que la vision budgétaire (section), affiner l'imputation du coût d'un certain nombre d'activités « inducteur » aux

services qui sinon serait réparti dans la méthode des sections homogènes et rendre variables des ressources dont le coût était considéré comme fixe ;

10. Exploiter le caractère transverse de l'activité en s'affranchissant des organisations locales, en proposant un référentiel commun à plusieurs organisations liées par la volonté de comparer leurs coûts à une référence extérieure en vue de retenir les meilleures pratiques d'évaluer l'utilité des services d'une externalisation.

2.4) les caractéristiques de la méthode :

Il quatre catégories qui sont caractérisées de la méthode ABC :

2.4.1) niveaux d'analyse :

La méthode ABC distingue trois niveaux d'analyse :

- Le niveau élémentaire de la **tâche**, alors que la tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.(ex, décharger un camion, trier des pièces comptables, rédiger un courrier, fraiser sont des tâches) ;
- Le niveau intermédiaire de **l'activité** ;
- Le niveau supérieur du **processus**.

Les deux derniers niveaux c'est ce que on vue précédemment.

2.4.2) maîtrisés des coûts :

C'est le principe de base de la méthode :

A) Les activités consomment les ressources :

Pour agir sur le coût du produit, il faut :

- Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
- Identifier les facteurs générateurs des coûts des activités (ou inducteurs de coûts).

La consommation des ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

B) Les produits consomment les activités :

Et ce n'est qu'indirectement par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produit on choisit pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou d'inducteur d'activité par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produit.

Ainsi, les charges « inducteurs » à l'égard des produits, sont directes à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits. La méthode ABC permet de modéliser les relations entre ressources, activités et produits.

2.4.3) adhésion des exécutions des exécutants :

La notion d'activité est plus proche des soucis des personnels concernés que la notion de produit. Les actions d'amélioration du rapport valeur/coût sont donc mieux comprises des exécutants. De même, l'information fournie par l'analyse des coûts est mieux comprise par ses utilisateurs.

2.4.4) Abandon de la distinction entre centre principaux et centre auxiliaires :

La méthode ABC considère que toutes les activités sont principales pour la détermination des coûts des produits, il n'y a pas de développement en cascade des coûts des centres auxiliaires vers les centres principaux. La relation entre les coûts et les causes qui les déclenchant n'est donc pas brouillée par les calculs de répartition.

Cette méthode ne se limite pas à l'analyse des activités de production elle porte la même attention sur les autres activités à titre d'exemple, activités de support, d'approvisionnement, marketing et distribution. La plupart de ces activités sont fortement créatrices de valeur pour le produit.

2.4.5) importance des charges indirectes :

Cette méthode est une méthode d'analyse des charges indirectes. La part de ces dernières dans le coût total devient prépondérante dans la plupart des industries en raison de l'importance croissante des activités de support, d'approvisionnement et de marketing. La pertinence de la méthode d'analyse de ces charges devient essentielle.

Les charges directes (prix d'achat des matières et composants, éventuellement main-d'œuvre), dans la mesure où elles subsistent, sont affectées directement au coût des produits.

Section 03 : Les étapes à suivre pour mettre en œuvre la méthode ABC

Dans cette section on va présenter les étapes et les recommandations de la mise en œuvre de la méthode ABC

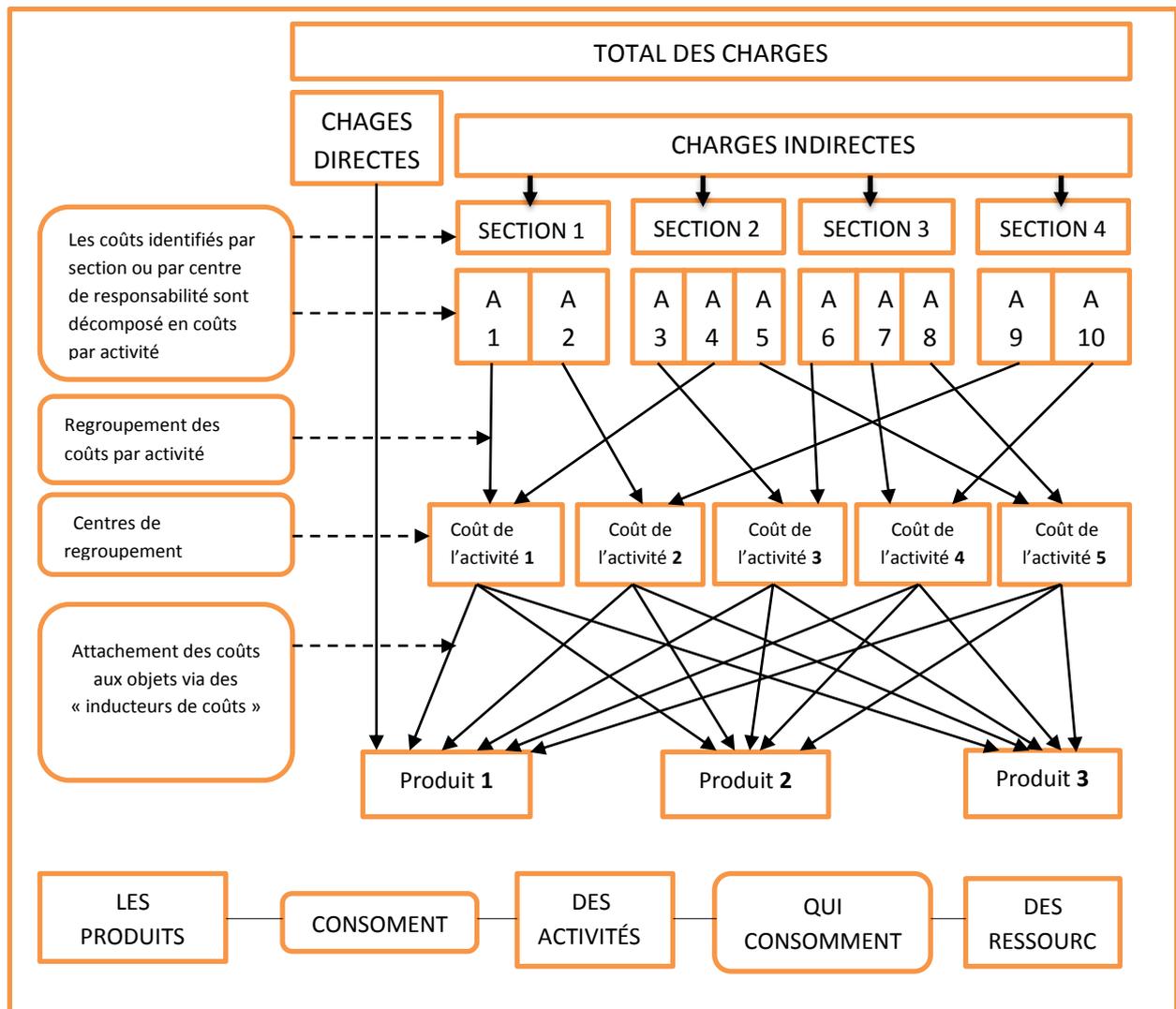
3.1) La mise en application de la méthode :

La mise en œuvre d'une comptabilité par activité passe donc par un meilleur affinement de l'analyse des activités des sections. Celles-ci doivent en effet transiter par des « centre de regroupement » homogènes avant d'être imputées aux coûts des produits à l'aide d'inducteur de coût appropriés. Donc elle comporte les étapes suivantes :

- Identification des activités de l'entreprise ;
- Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités ;
- Identification et choix des inducteurs de coût pour chaque activité ;
- Regroupement des activités ;
- Calcul des coûts unitaires des indicateurs ;
- Imputation aux produits des coûts des groupements d'activités.

Dans le schéma suivant nous illustrons les principales étapes de traitement des charges par la méthode ABC :

Figure 06 : les étapes de traitement des charges par la méthode ABC.



Source : SAADA. T, (2005), « contrôle de gestion », ÉDITION VUIBENT, France, P116.

1. Identification des activités de l'entreprise :

Les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés. La liste des activités retenues :

- Ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux ; il ne faut pas confondre les activités avec les tâches élémentaires ;
- Ne doit pas être trop succincte pour que les activités restent homogènes et respectent la loi d'équiproportionnalité des ressources des ressources utilisées.

Un ou plusieurs inducteurs de coût quantifiables (ou inducteurs d'activités) sont recensés pour chaque activité. Ils permettent de mesurer ce que fait l'activité.

Les inducteurs d'activité peuvent être classés en :

- Inducteurs volumiques ;
- Inducteurs liés aux lancements des lots ou séries ;
- Inducteurs liés à l'existence d'une référence (d'un produit, d'un composant, d'un partenaire) ;
- Inducteurs liés à une capacité de production (frais de siège, gestion des ressources humaines, recherche fondamentale, etc.

Aussi, elle s'effectue à partir de l'analyse des missions et des tâches des sections de la DSI. Exemple, installer un poste de travail. Ou à partir d'un inventaire des principaux processus informatiques, si l'on veut s'affranchir de toute organisation spécifique. Exemple, diriger l'informatique, développer les applicatifs, etc.

L'élaboration d'une liste des activités de l'entreprise effectuée en six phases :

- Définir le groupe de projet ;
- Etablir une première liste des activités ;
- Valider la liste d'activités ;
- Identifier tous les attributs de chaque activité ;
- Recenser les temps passés et les quantités produites pour chaque activité ;
- Regrouper les activités.

Dans cette étape, en doit respectant certaines règles :

- ✓ Les activités retenues doivent être significatives en termes de coût ;
- ✓ Un maximum de 5 à 6 activités par section ;
- ✓ Elles doivent être traçables dans le système d'information ;
- ✓ On pourra associer à chacune d'elles un inducteur de coût pertinent.

L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche et donc il faut définir les activités avec un degré de précision suffisant pour

que les résultats soient pertinents tout en faisant en sorte que le système mis en place reste simple à gérer, c'est-à-dire que les activités doivent être suffisamment fines pour être homogène et permettre une affectation de leur coûts représentatives de la consommation des ressources, cependant leur nombre doit rester raisonnable pour ne pas générer une complexité trop grande. Les activités sont composées de tâche élémentaire qui s'enchaînent vers un objectif commun et les activités qui ont un déclencheur commun constituée un processus.

En effet, l'activité permet un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur de l'entreprise.

2. Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités :

Les charges indirectes sont généralement saisies au niveau des divisions de l'entreprise. Ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division.

- S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe (exemple, les frais de voyage pour visiter un client sont affectés à l'activité « suivi des clients » ;
- S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie au prorata des effectifs ou des moyens matériels occupés aux tâches constituant les activités. Les clés de répartition utilisées pour affecter les ressources aux activités sont dénommées **inducteurs des ressources**.

Elle s'effectue à l'aide de ce dernier qui mesure la quantité de ressources consommées par une activité. Ce sont principalement :

- Pour les personnel commun à plusieurs activités : des relevés de consommation de temps, ou des dires d'experts, ou de simples prorata ;
- Pour le matériel commun à plusieurs activités : des unités œuvre techniques ;
- Pour les locaux : M^2 ;
- ...

L'affectation des ressources aux activités ressemble à la répartition primaire des charges indirectes entre les centres d'analyse. Par ailleurs, les charges directes sont affectées directement au coût des produits comme dans la méthode des centres d'analyse.

Selon le principe de la méthode ABC, les produits ne consomment pas directement des coûts que toute ressources est liés directement à une activité, tout ressources est acquise pour un certain usage bien déterminé, il arrive que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité dans des proportions différents ou non.

En effet, dans l'approche ABC, le terme ressource est utilisé plutôt que charge ; celle-ci est subit, qu'on agit sur une ressource en choisissant son niveau d'utilisation et activité ou elle sera employée.

3. Identification et choix des inducteurs de coût pour chaque activité :

Pour choisir un inducteur, il convient de déterminer le facteur de déclenchement de l'activité, alors que cet inducteur permet de mesurer l'activité.

Les inducteurs du coût peuvent classés en :

- ❖ Inducteur liés au volume fabriqué (Inducteur volumique) ;
- ❖ Inducteur liés au lancement de lots ou de séries ;
- ❖ Inducteur liés à l'existence des références : d'un composant, d'un produit,...etc.
- ❖ Inducteur liés à la structure de production.

4. Regroupement des activités :

Cette étape est mise en œuvre par l'établissement de la matrice de regroupement des activités, il s'agit d'une matrice croissant les activités et les inducteurs de coûts. Alors que, les activités sont regroupées dans un même centre de regroupement. Exemple, l'achat et la fabrication sont le même inducteur de coût, à savoir le nombre de référence. Grâce à la notion de processus elles seront regroupées dans un seul centre de regroupement, le processus est composé de plusieurs activités qui relevant d'un même inducteurs.

Lors que le travail de recensement des inducteurs des coûts effectué, il faut retenir les inducteurs de coûts les plus fréquents et les représentatif au niveau de chaque activité.

Plusieurs raisons peuvent amener à regrouper les activités :

- Le regroupement par centre de responsabilité ;
- Le regroupement des activités du même centre ;
- Le regroupement selon les inducteurs de coûts.

Certaines raisons sont purement formelles ou visent à réduire la complexité du système mis en place pour en faciliter la gestion et la mise à jour. Exemple, ne pas avoir une liste d'activités trop longue pour que les lignes des grilles de coût de revient ne soient pas trop nombreuses. Le regroupement des activités pour lesquelles le lien avec le produit est trop éloigné ou pour lesquelles un même inducteur auront été choisi.

Le choix consiste à effectuer des regroupements transversaux dans le cadre de processus, ou bien à réunir des tâches identiques issues de centres et de processus différents. Il n'existe pas d'activité prédéfinie qui serait transposable d'une entreprise à l'autre : c'est en l'adaptant à la réalité du fonctionnement de l'entreprise que la notion d'activité prend tout son sens.

Les causes de coûts sont nombreuses. C'est pourquoi il est nécessaire de les regrouper, selon leur nature, par type d'activités :

Tableau n° 2 : les exemples des activités

Activités liées	Exemple
Au fonctionnement des installations	Chauffage des bâtiments
À la fabrication des produits	Amélioration de la qualité
Au nombre de lots ou de séries	Contrôle des lots
Au volume de production	Main-d'œuvre directe

Source : JACQUOT. R et MILKOFF. R, op cit, p240.

5. Calcul du coût unitaire des inducteurs :

Pour chaque centre de regroupement :

- On calcule les **ressources** consommées par le centre en cumulant les charges qui avaient été affectées aux activités regroupées dans le centre ;
- On recense le **volume de l'inducteur**. C'est-à-dire le nombre d'unités d'inducteur choisi pour le centre (ou nombre d'unités d'œuvre) ;
- Un coût unitaire de l'inducteur est ensuite calculé selon la formule :

$$\text{coût unitaire de inducteur} = \frac{\text{Ressource consommées par le centre}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

Source : LANGLOIS. L et al, (2008), « contrôle de gestion », ÉDITION BERTI, Alger, P87.

6. Imputation au coût des produits :

Le coût complet (ou coût de revient du produit) est obtenu en cumulant :

- Les charges directes ;
- Les charges indirectes des centres de regroupement qui sont imputées au prorata des inducteurs.

Cette étape passe avant tout par l'identification de l'objet de coût qui est un élément qui absorbe un coût et qui peut donner lieu à un rapport, il s'agit d'identifier les différentes catégories types faisant l'objet du calcul des coûts.

Selon le secteur d'activité, une ou plusieurs catégories peuvent être retenues ; par produit, par client, par objet... Il convient de recenser de manière la plus exhaustive possible des catégories faisant l'objet d'une consommation de différentes activités de l'entreprise. Dans le cas contraire, les coûts de certaines risque d'être attribués par défaut à des catégories qui ne sont à l'origine des consommations.

La mise en œuvre de la méthode ABC est une opération relativement lourde et nécessite des ressources tant financière qu'humaines. Le coût de l'opération est autant plus lourd quand le projet est un échec. Il faut être vigilant, car cet outil peut desservir ceux qui le préconisent sans retenue ou sans discernement.

3.2) recommandations pour la mise en œuvre de la méthode :

- Construire un modèle d'inducteurs d'activité en coût standard ;
- Intégrer la codification des activités et des inducteurs dans le système de gestion de l'entreprise ;
- Définir les règles d'imputation comptable des charges sur le coût réel des activités ;
- Ne jamais imputer le coût réel des activités aux objets de coût, mais le coût standard ;
- Effectuer une seule analyse annuelle de l'écart sur des activités et des objets de coûts.

Section 04 : Intérêts et limites de la méthode

Cette section comporte seulement deux éléments

4.1) Intérêts de la méthode :

Du fait son caractère transverse, l'activité transcende les organisations locales, ce qui mène à deux sortes d'avantages :

- Les organisations mutualisées y ont naturellement recours pour consolider et comparer leurs coûts informatiques, au prix d'un fort investissement (référentiel commun des ressources et des activités, contenu précis des activités, règles d'imputation du coût des ressources aux activités, définition des inducteurs d'activité...);
- La mise en évidence de dysfonctionnements ou d'axes d'amélioration dans la DSI, masqués sous l'organisation par section.

Du fait qu'elle privilégie la vision métier, l'activité incite les DSI à construire une véritable modélisation de leurs processus informatiques, avec parfois une forte tendance au détail, tant le métier est complexe. On s'éloigne des « clés de répartition » budgétaires.

Autres avantages de la comptabilité à base d'activité sont :

- **L'utilisation comme outil comptable :**

La comptabilité à base d'activité permet d'appliquer un mode différent d'imputation des charges, et de calcul des coûts des produits de l'entreprise. En cette matière, si la construction en elle-même constitue un investissement parfois lourd, cet apport une vision des charges et de leur contribution plus liée à la réalité du fonctionnement de l'entreprise, que ne peut l'être une comptabilité à base de section homogène. Elle permet aussi, de provoquer un changement d'organisation comptable de l'entreprise, abolit la distinction entre centres principaux, centres auxiliaires, centres opérationnels et de soutien.

- **Un outil de gestion :**

Cette méthode a pour objectif de calcul de coût et de marges, la comptabilité par activité à un intérêt tout particulier en termes de gestion, sa mise en œuvre menée d'un point de vue plus stratégique peut rapidement aboutir à des résultats significatifs en termes de connaissance de l'entreprise, de choix stratégique, de mise sous tension de l'organisation, et de management dynamique.

4.2) Les limites de la méthode :

- La méthode est communément considérée comme lourde et coûteuse à mettre en œuvre et à entretenir ;

Au-delà d'un certain nombre d'activités (une trentaine), le modèle dégénère vite. Quel contraste entre des modèles comprenant une cinquantaine d'activités, nécessitant une notice de quarante pages pour détailler les ressources, les activités, les inducteurs, les services, alors que certaines DSI de groupes multinationaux finissent par ne retenir à l'arrivée qu'un seul coût unitaire pour plusieurs dizaines de milliers de poste de travail.

La collecte des données (inducteurs de ressources, inducteurs d'activités) est conséquente, car elle doit d'intégrer dans la comptabilité analytique de l'entreprise et non être suivie en extracomptable. Parfois avec recours à un progiciel spécialisé dans l'ABC informatique, alors que l'entreprise n'applique pas ce type de démarche dans les autres domaines opérationnels.

- Dans la mesure où le suivi porte prioritairement sur les activités et non plus sur les sections, l'engagement des responsables de la DSI sur maîtrise des coûts peut être dilué : on privilégie alors la technique au management ;
- La mise en place de la méthode requiert des frais importants (ex, équipement de collecte et de traitement de données, réorganisation de gestion ;
- Comme tous les frais sont imputés aux activités et qu'une bonne partie de ces frais sont fixes de par leur nature, la pertinence des informations obtenues est donc discutable, puisque toute base d'imputation ;

- Son degré de complexité relativement élevé la rend pour l'utilisation hors d'usage dans la plupart des entreprises qui n'ont pas une structure de gestion rodées et une clôture bien établi

Conclusion

L'apparition d'un modèle implique de faire une critique des modèles anciens existant. Les avantages et les apports de cette méthode sont également une repense aux insuffisances des outils traditionnels existant.

En effet, La comptabilité à base d'activité remet en cause les méthodes traditionnelles de calcul des coûts qui ont perdu de leur pertinence pour plusieurs raison, Elle invoque les défauts des systèmes traditionnels en vue l'insuffisance de cette dernière.



CHAPITRE 03

Pour commencer notre étude du cas, nous allons présenter en premier section l'historique de l'organisation d'accueil (COGB LABELLE), et ensuite le diagnostic de la d'organisation, et en dernière section on a essai de la mise en application de la méthode ABC au sien de la C.O.G.B LA BELLE.

Section 01 : Présentation et historique de la COGB LABELLE

Cette section consiste à présenter l'organisation d'accueil C.O.G.B La Belle

1.1) Historique de la COGEB La Belle :

L'entreprise nationale cors gras Bejaia ont débuté ces travaux de construction au début du 20ème siècle sous le nom de S.I.A.N (Société Industrielle d' Afrique de Nord), sa production commencer par l'extraction de l'huile d'olive et la fabrication du savon.

En 1940, a démarré le raffinage de l'huile de colza et l'huile de tourne sol, entre 1953 et 1967 a été occupée de la fabrication de savon de ménage sous forme de pari, de savon toilette et leur conditionnement.

L'unité a été nationalisée en 1974 et la naissance de la SO.GE.D.I.A (Société de Gestion et de Développement des Industriels Alimentaires), cette dernière regroupait à l'époque tous les entreprises du domaine de l'agroalimentaire (sucre, corps gras, jus, etc.).

En 1982, la création d'ENCG (Entreprise National de Corps Gras). Et en 1989, devenue une société par action sous le sigle C.O.G.B/SPA.

En 1990, démarrage de la fabrication de produit végétal aromatisé et la graisse végétale aromatisée. Le groupe ENCG qui découle du holding Agro-alimentaire avait procédé à une nouvelle forme d'organisation en 1995 qui porte sur le principe de filialisation.

La naissance de la COGB est en 1997 après filialisation (Cors Gras Bejaia). Deux ans après elle a lancé l'unité de production de la margarine (margarine de table, pâtisserie et feuilletage), en 1998, les autorités publiques ont décidés la filialisation de l'E.N.C.G par la création d'autant d'entreprise que de zones géographiques couvertes :

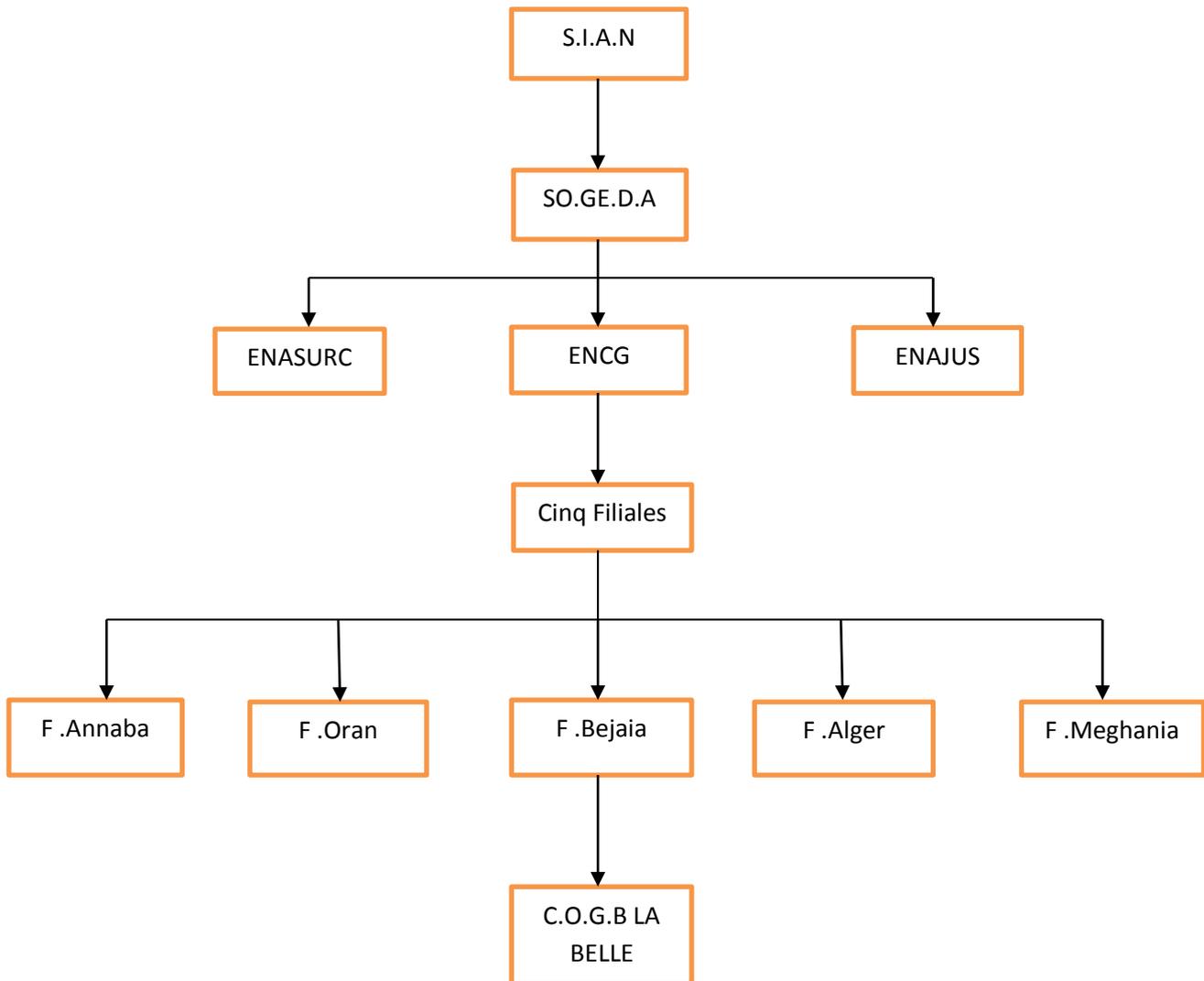
- Cours gras d'Alger ;
- Cours gras d'Oran ;
- Cours gras de Meghnia ;
- Cours gras de Bejaia (COGB) ;
- Cours gras d'Annaba.

En 2005 à lancer de l'électrolyse et l'hydrogénation. Alors que, la 1^{ère} Avril 2006 l'Etat a cédé 70% des parts de complexe C.O.G.B au profit du groupe LA BELLE, en fin le 14 Mai 2006 la C.O.G.B entre en partenariat avec la société agro-alimentaire.

La C.O.G. LA BELLE est SPA d'un capital de 1000 000 000 DA sont répartie en 70% pour La Belle et 30% pour le groupe C.O.G.B.

1.1.1) Diagramme de l'historique :

Figure 07 : représentation du diagramme de l'historique



Source : document de l'entreprise C.O.G.B La Belle

1.2) Présentation de la C.O.G.B La Belle :

1.2.1) La situation géographique :

L'entreprise C.O.G.B La Belle est implantée dans la zone industrielle de la wilaya de Bejaia, elle se trouve au siège de la direction générale qui est située à environ 250Km à l'Est de la capital Alger, à proximité du port et de la gare ferroviaire, de même tout prêt de la route l'aéroport international de Bejaia, ce qui constitue son emplacement stratégique de premier ordre dans ses relations commerciales et internationale.

Elle possède deux unités de production :

- Une petite usine située aux Quatre Chemins produisant des huiles du savon ;
- Une grande usine située sur la route des Aurès fabriquant des huiles, des savons, des margarines, des acides gras, du smen, de la glycérine, etc.

Elle occupe une superficie d'un peu plus de 18 hectares (186 171 m²) :

- Complexe : 121 530 m²
- Usine 4 chemins : 59 681 m²
- Station portuaire : 4 960 m²

1.2.2) Les différents départements de l'entreprise :

Composé de dix départements :

1. département de production :

Travail effectif 24H/24H qui est partagé en quatre équipes de 8 H/jours, ce département compose de quatre services :

- **Service raffinage** : sa mission est la transformation de l'huile brute alimentaire destinée au conditionnement ;
- **Service conditionnement des huiles (CDH)** : il est partagé en deux ateliers :
 1. Atelier conditionnement : son rôle est la mise en bouteille l'huile pour la commercialisation ;
 2. Atelier plastique : son rôle est la fabrication de bouteille en plastique.
- **Service margarinerie** : spécialisé en production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine ;

- **Service savonnerie** : ce service est spécialisé en fabrication du savon de ménage, savon de toilette et la glycérine pharmaceutique.

2. département technique :

Son rôle est la maintenance du matériel de production. Il est composé des services suivants :

- **Service études et méthode** : est chargé de l'organisation du département technique, de renouveler, les équipements, de procéder aux différentes études (investissement, projet,...) ;
- **Service électricité** : d'exécuter les plans d'actions, gérer le curatif, rembobiner les moteurs électriques ;
- **Service mécanique** : est chargé de la maintenance mécanique ;
- **Service utile** : assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'air comprimé.

3. département des ressources humaines :

Il s'occupe de la gestion du personnel, et composé des sections suivantes :

- **Section personnel** : cette section assure le pointage, les absences autorisées et irrégulière, elle gère la carrière des travailleurs, maladies et recrutements ;
- **Section paie** : elle s'occupe de la gestion des fiches de paie du mois ;
- **Section moyens généraux** : la structure des moyens généraux est chargée des travaux suivants :
 - Démarche auprès des assurances contre les incendies ou tous autres dégâts ;
 - Répartition du matériel de bureau.
- **Section social** : elle s'occupe de tous les affaires sociales du personnel : les allocations familiales et la sécurité sociale.

4. département sécurité :

Il s'occupe de la sécurité en matière de protection individuelle et collective et la sensibilisation sur les risques d'accidents ;

5. département comptabilité et finance :

Il est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise et de connaître les mouvements des stocks et les existants en magasin ;

6. département d'approvisionnement :

Il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matière première et consommable, emballages et pièces de recharge ;

7. service laboratoire :

Ce service est chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrant dans le processus de production ;

8. direction générale :

Après le conditionnement des huiles et autres produits, la direction commerciale intervient pour la commercialisation et la distribution des produits finis ;

9. service transport :

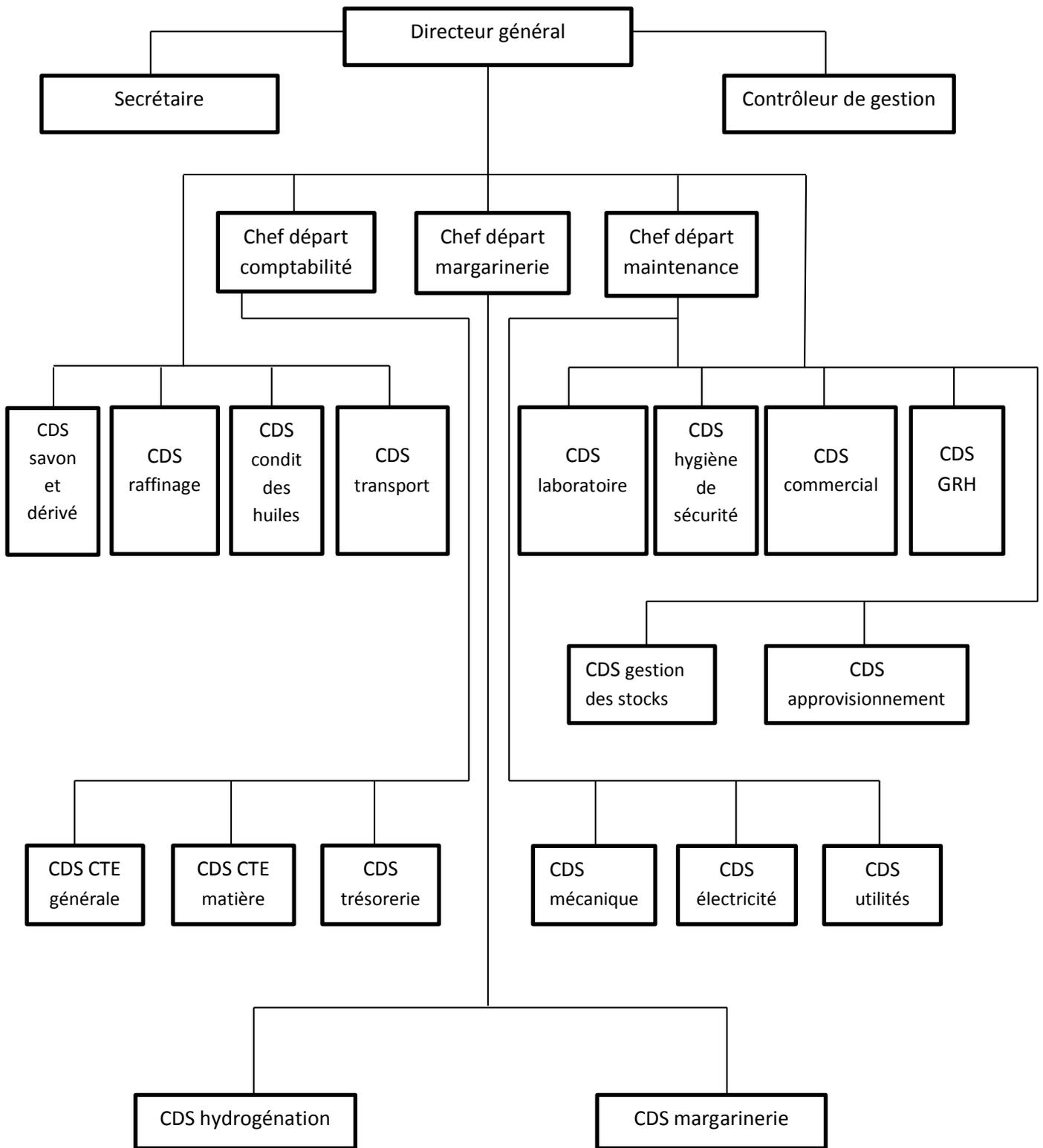
Il est composé d'un atelier de réparation, assure l'acheminement des matières premières et consommable vers l'entreprise, et assure la distribution des produits finis aux clients ;

10. contrôle de gestion :

Il est pour principale mission de veiller à l'élaboration au suivi de l'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, états et rapports statistiques de gestion.

Tous ces départements et services dépend d'une seule personne qu'est le directeur générale (DG) qui gère l'entreprise et prend les décisions stratégiques. **Sont schématisé dans l'organigramme suivant :**

Figure 08 : l'organigramme général de la CO.G.B LA BELLE



Source : document de l'entreprise

L'organisation de l'entreprise s'articule autour du Directeur Général qui assure la coordination de neuf organes et ce sont :

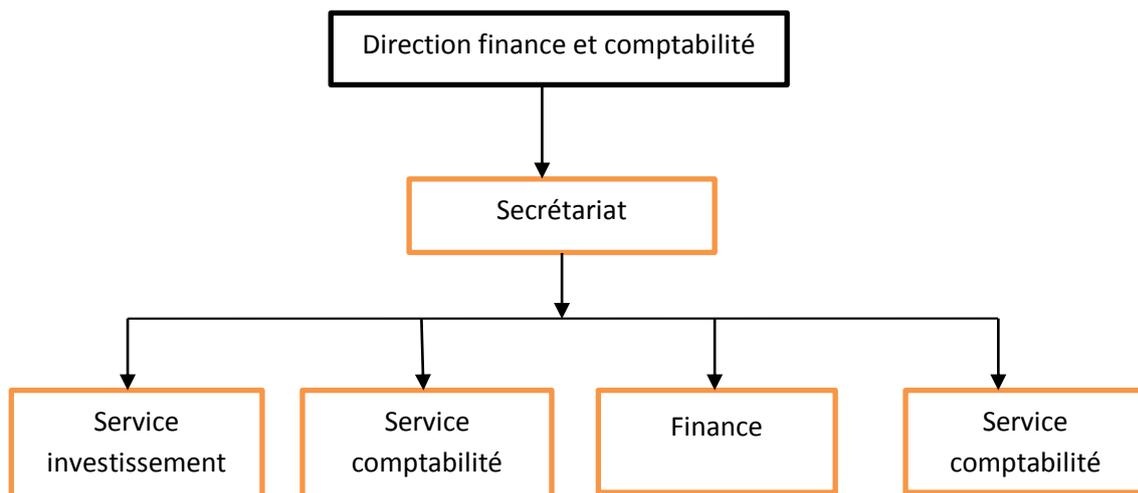
- Audit et contrôle de gestion ;
- RQE (Qualité et environnemental) ;
- Assistant exploitation ;
- Assistant achat et logistique ;
- Assistant commercial ;
- Assistant administration et finance ;
- Laboratoire ;
- Informatique.

L'entreprise assure sa comptabilité et dispose d'une autonomie financière mais les gros investissements sont fait après l'aval de la direction générale.

Un commissaire aux compte veille à la conformité de la pratique procédurière aux principes universels de l'audite.

Le service finance et comptabilité sont schématisé comme suit :

Figure 09 : diagramme du service finance et comptabilité



Source : Document de l'entreprise

1.2.3) Prise de connaissance de l'entreprise :

Tableau n° 3 : fiche d'identité de l'entreprise :

Entreprise	SPA CO.GB LA BELLE Société des CORPS GRAS Bejaia
Siège social	route des Aurès de Bejaia-BP 406-BEJAIA 006000
Capital social	1MDA
Actionnaires	SARL agros alim LA BELLE 700 000 000, 00 (70% des actions) Groupe ENCG/SPA 300 000 000, 00 (30% des actions)
e-mail	COGBLABELLE@yahoo.fr
Usine	PRICIPALE : complexe Corps Gras LABELLE route des Aurès-BP 406-Bejaia. SECONDAIRE : Savonnerie des quatre chemins-BP 245-Bejaia
Superficie	Siège sociale : 121 530 m ² Usine des quatre chemins : 59 681 m ² Station portuaire : 4960 m ²
Président du conseil d'administration	Mr. M. BOUKEROUCHA
Directeur général	Mr. MHENNI IKHLEF
Directeur commercial	Mr. MANSOURI MOKHTAR
Date création	En 1975 par rattachement à la SO.GI.DIA
Secteur d'activité	Agros alimentaire
Activité principale	Raffinage huiles alimentaires Fabrication savons et margarines
Activité secondaire	Fabrication glycérine, hydrogène et acide distillés
Moyens	Humain : 537 Matériels : raffinerie, savonnerie, margarinerie, hydrogénation
Origine des moyens	Europe, Canada

1.2.4) Les différentes activités de l'entreprise :

- Fabrication de l'huile végétale ;
- Fabrication de margarine de table, feuilletage et pâtisserie ;
- Fabrication de produit végétale aromatisé ;
- Fabrication de savon de ménage et de toilette ;

- Fabrication de graisse végétale à usage industriel, de glycérine, d'acides gras dessillés et du savon industriel.

1.3) Diagnostic de la COGB LA BELLE

1.3.1) Diagnostic de production ou industriel :

❖ La gamme de production :

L'aspiration de la COGB LABELLE est de répondre à tous les goûts et besoin des consommateurs et pour ce faire, elle procède à la fabrication de plusieurs produits alimentaires et pharmaceutiques qu'on peut présenter comme suit :

- **usage alimentaire** : huile de table, margarine ;
- **usage domestique** : savon de ménage, savonnette ;
- **usage industriel** : savon industriel type lubrification, acide gras distillé pour peinture, détergents ;
- **usage pharmaceutique** : glycérine codex ;
- **sous-produits valorisables** : résidu de distillation des acides gras, résidu de distillation de la glycérine.

❖ La capacité de production :

Elle est résumée comme suit dans le tableau suivant :

Tableau n° 04 : Capacité de production en Tonnes/jour

Atelier	installée	Réelle
Raffinage des huiles	500	350
Savonnerie	150	120
Conditionnement des l'huiles	400	250
Savon de ménage	150	85
Savon de toilette	10	05
Margarines	80	65
Shortening	96	96

Source : document interne de l'entreprise

❖ Contrôle de qualité :

La qualité de tous les produits entrant dans le processus de production est contrôlée par le service laboratoire de l'entreprise, qui est constitué de quatre laboratoires (des huiles, des savons, de traitements des eaux, de margarine). Ces dernières sont équipées d'un ensemble de matériels, des réactifs nécessaires pour effectuer les analyses physico-chimique et microbiologique.

❖ Maintenance :

Consiste en la maintenance du matériel de production à la mise à jour de toutes les machines et équipements disponible au sein de l'organisme, assurer les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production.

❖ Sécurité :

L'entreprise est dotée d'assistant sécurité qui gère la sécurité interne qui se résume en matière de protection individuelle et collective, ainsi que la protection des bien de l'entreprise, la sécurité industrielle quant à elle, se résume en matière de la sensibilisation sur les risque d'accidents de travail.

1.3.2) Diagnostic des stocks et approvisionnement :

L'objectif de la gestion des stocks est de réduire les coûts et les risques, ce qui nécessite la réduction du volume des stocks pour éviter l'immobilisation des fonds.

Les capacités de stockage représentent comme suit :

- Magasin produit chimique : la superficie de stockage est de 3600m² ;
- Magasin emballage : la superficie de stockage est de 7200m² ;
- Magasin pièce de rechange industrielles et autre : la superficie est de 1620m² ;
- Les voûtes de stockage ;
- Un terrain de stockage plein air de soude caustique.

Elle est approvisionnée en huiles brutes par bateau, par une pipe d'acier qui relie la station portuaire à l'usine dans des Bacs de stockage d'une capacité de 12000T, elle possède une capacité de stockage des huiles finies de 6000T.

1.3.3) diagnostic commercial :

Elle est compose d'un service vente et marketing veille à la satisfaction des besoins des consommateurs et s'occupe de :

- La gestion des ventes de produits finis fabriqués par l'entreprise ;
- L'analyse des préférences et désires des clients qualitativement ;
- L'analyse permanente des tendances du marché ;

- La gestion des fichiers clients ;
- La prise en charge du traitement des suggestions et réclamations des clients pour les utiliser dans l'élaboration des nouveaux plans d'action et de conception des nouveaux produits.

1.4) les objectifs de l'entreprise :

- ✓ Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires ;
- ✓ Répondre aux besoins des consommateurs en terme de qualité ;
- ✓ Accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production ;
- ✓ Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production ;
- ✓ Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions Algériennes ;
- ✓ Exploiter, gérer et développer principalement les activités de productions d'huile alimentaire et industrielle, du savon, de margarine et autre activités industrielles liées à son objet.

Section 02 : Essai de la mise en application de la méthode ABC

Dans cette section on présente en premier lieu la méthode utilisée par la COGB LA BELLE et nous avons essayé d'appliquer la méthode ABC au sein de cette société, et d'avoir qu'elle est la méthode la plus efficace à partir de la comparaison entre les deux.

3.1) présentation de la méthode mise en œuvre par la CO.GB LA BELLE :

Nous avons constaté à partir de notre stage pratique au sein de la CO.GB LA BELLE, que la méthode utilisée pour le calcul des coûts est la méthode des coûts complets (section homogène), et leur système d'analyse des coûts basé sur les rapports mensuels présenté par chacun de ses services.

3.1.1) La répartition des charges indirectes :

S'effectué en trois phases :

- La répartition primaire ;
- La répartition secondaire ;
- Le calcul du coût de l'unité d'œuvre.

A. La répartition primaire :

Dans cette étape, les charges indirectes sont réparties sur l'ensemble des sections analytique (principale et auxiliaire) en fonction des clés de répartition suivantes :

- **Approvisionnement** —————> en fonction de tonnage acheté pour chaque section ;
- **Ressource Humaine** —————> en fonction de nombre d'effectif ;
- **Maintenance** —————> en fonction de l'heur de travail ;
- **Transport** —————> en fonction du tonnage transporté ;
- **Finance** —————> en fonction du nombre d'effectif ;
- **Sécurité** —————> en fonction d'effectif ;
- **Utilité** —————> en fonction du tonnage produit ;
- **Commercial** —————> charge imputé aux sections principales des ventes réalisé pour chaque section ;
- **Laboratoire** —————> en fonction de nombre d'analyse réalisé pour chaque section.

B. La répartition secondaire :

Dans cette étape, les montants des sections auxiliaires (répartition primaire) sont répartir entre les sections principales.

C. Le calcul du coût de l'unité d'œuvre :

Le transfert des charges indirectes du tableau de répartition vers différents coûts nécessite l'utilisation de certains outils appelée unité d'œuvre qui répartie en deux physique et monétaire.

Les achats de la période de la société :

6250000 Kg à un prix de 6953125 € pour un cours d'euro = 133,88 DA à 930884375 DA

Tableau n°05 : calcul du coût d'achat

	Quantité	Prix Unitaire	Montant
-prix d'achat	6250000		930884375
-Frais			17475000
-Assurance			1404125
-Droit de douane			23300000
Coût d'achat	6250000	155,69	973063500

Source : réalisé par nous à partir les documents internes de la COGEB LA BELLE

3.2) La mise en application de la méthode de la société :

D'après les données fournis par la société on commencera les calculs par :

A. Le calcul de coût de production :

Tableau n°06 : coût de production atelier de raffinage:

Volume de production : 6580,32

Désignation	UM	Mai 2019		
		Q	PU	M ^t
1) CHARGES DIRECTS				
<u>Matières première :</u>				
Huiles végétales (fluides, concrètes)	Kg	6783270	109,93	745684871,1
<u>Matières consommables :</u>				
Agent Emulsifiants	Kg	40824,48	42,46	1733407,42
Arôme beure artificiel	Kg	7570,04	90,25	683196,11
sel	Kg	145	0,4	58
Régulateur d'acidité	Kg	22354,37	29,25	653865,32
Agent de conservation	Kg			
Autres fournitures	Kg			1817299,16
<u>Energie :</u>				
Gaz	M3			471177,84
Eau	M3			460710,2
Electricité	KW			914737,09
<u>Autres charges directs</u>				
Services				20085,57
Frais de Personnel				1654485,02
Impôts et Taxes				15156,69
Frais Financière				178321,91
Dotation aux				2610479,37
Amortissements				
Total 1				756897850,8
3) CHARGES INDIRECTS				
Section utilité				11599289,18
Section R.H				2416256,25
Section finance				1029070,20
Section sécurité				255635,53
Section transport				1213575,76
Section Appro				6141212,96
Section laboratoire				249880,1
Section maintenance				490936,16
Total 2				23395856,14
Coût de Production (1+2)		6580,32	118578,91	780293706,9

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la COGB LABELLE.

Tableau n°07 : coût de production atelier plastique

Désignation	UM	Mai 2019		
		Q	PU	M ^t
1) Charges directs				
<u>Matières premières</u>				
PEHD	Kg	147561,25	157,42	23229091,98
PEBD	Kg	3012,5	150	451875
<u>Matières consommables</u>				
Colorant	Kg	916.25	289,33	265098,61
Autres fournitures				156885,46
<u>Energie</u>				
Eau	M3			14957,57
Electricité	KM/H			22395,12
<u>Autres charges directs</u>				
Service				000
Frais de personnel				768354,85
Impôts et Taxes				5978,86
Frais Financières				27794,22
Dotation aux amortissements				2717297,1
Total 1				27659728,77
2) Charges Indirectes				
Section R.H				164337,12
Section finance				160637,21
Section sécurité				315601,81
Section transport				1191834 ,12
Section				930266,47
Approvisionnement				135688,26
Section laboratoire				1046756,37
Section maintenance				
Total 2				3945121,72
Coût de production (1+2)		470780	67,13	31604850,5

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la C.O.G.B LA BELLE.

Tableau n°08 : coût de production de l'atelier conditionnement

Désignation	UM	Mai 2019		
		Q	PU	M ^t
1) Charges directes				
<u>Matières premières</u>				
Margarine Raffinée	Kg	2153,75	134,31	289270,16
<u>Matières consommables</u>				
Boîtes 500g	U	446500	67,13	29973545
Cartons	U	159350	36,91	5881608,5
Etiquettes	U	593625	0,73	433346,25
Colle	U	843,75	388,25	327585,93
Autres fournitures	KG			267606,27
<u>Energie</u>				
Electricité	KW			39738,35
Eau	M3			30962,18
<u>Autres charges directes</u>				
Service				39932,87
Frais de personnel				974255,77
Impôts et Taxes				7581,05
Frais Financières				19622,18
Dotations aux amortissements				1576299,66
Total 1				39533768,24
2) Charges indirectes				
Utile				4526675,45
R.H				273895,2
Finances				267728,68
Sécurité				526003,02
Transport				457471,78
Approvisionnement				000
Laboratoires				336568,2
Maintenance				1476662,63
Total 2				7865004,96
Frais commercial				2438022,28
Prix de revient		2153,81	23138,90	49836795,48

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la société

B) Le coût de revient d'une boîte de margarine de 500g :

Le poids spécifique d'une boîte de 500g en Kg = 0,5Kg

Le coût de revient de 1Kg de margarine = 231,38 DA

Le coût de revient de 500g de margarine = $231,38 * 0,5 = 115,69$ DA

Le prix de vente c'est le coût de revient avec une marge de distribution de 7,5%

La marge bénéficiaire = $115,69 * 7,5\% = 8,68$ DA

Le prix de vente HT = $115,69 + 8,68 = 124,37$ DA.

TVA = 19% = $124,34 * 19\% = 23,62$ DA

Le Prix de Vente TTC = $124,37 + 23,62 = 147,99$ DA

3.3) La mise en application de la méthode ABC au sein de la COGB LA BELLE

Comme nous l'avons vu précédemment la mise en œuvre de cette méthode repose sur six étapes :

A) 1^{ère} Étape : identification des activités de l'entreprise

Tableau n°09 : Identification des activités

Centre principaux	Activité
Approvisionnement	- Gestion des margarines brute
Fabrication de margarine raffinée	- Raffinage - Maintenance - Contrôle de qualité
Fabrication d'emballage	- Fabrication des boites - Maintenance - Contrôle qualité
Conditionnement	- Mise en boites - Mise en carton - Maintenance
Distribution	- Expédition

Source : réalisée par nous à partir des documents internes de la société

B) 2^{ème} étape : affectation des ressources (charges indirectes) aux activités

Tableau n°10 : Affectation des ressources aux activités

Centre principaux	Activité	Ressources	Coût total des activités
Approvisionnement	- Gestion des margarines raffinée	- 562260375	- 562260375
Fabrication de margarine raffinée	- Raffinage - Maintenance - Contrôle qualité	- 134308,73 - 1788135,33 - 4795690,31	- 6718134,36
Fabrication d'emballage	- Fabrication des boites - Maintenance - Contrôle qualité	- 2705301,25 - 7007836,85 - 920635,85	- 10633773,95
Conditionnement	- Mise en boite - Mise en cartons - Maintenance	- 25700540,25 - 4705175 - 8008688,65	- 38414403,9
Distribution	- Expédition	- 2438022,29	- 2438022,29

Source : réalisé par nous à partir des documents interne de la société

c) 3^{eme} étape choix d'inducteurs et détermination des coûts

Tableau n° 11 : détermination des inducteurs du coût pour chaque activité

Désignation	Activité	Inducteur	Valeurs inducteur
Approvisionnement	- Gestion de la margarine brute	- Quantité achetées	- 6250000
Fabrication de margarine raffinée	- Raffinage	- Volume de production	- 6522375 Kg
	- Maintenance	- Heures maintenance	- 11926,25 H
	- Contrôle de qualité	- Durée d'analyse	- 4647,5 H
Fabrication d'emballage	- Fabrication de boites	- Plastique consommés	- 150573,75 Kg
	- Maintenance	- Heure maintenance	- 4673,75 H
	- Contrôle de qualité	- Durée d'analyses	- 1251,88 H
Conditionnement	- Mise en boites	- Nombre de boites	- 446500
	- Mise en cartons	- Nombre de carton	- 159350
	- Maintenance	- Heures maintenances	- 5341,25
Distribution	- Expédition	- Quantité vendue	- 10769062,5g

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de l'entreprise

A) 4^{eme} étape regroupement des activités par inducteur

Tableau n°12 : regroupement des activités par inducteurs

Activité	quantité achetée	Volume de production	Heures maintenance	Durée d'analyse	Nombre de boite	Nombre de cartons	Quantités vendus
Gestion de margarine brute	562260375						
-Raffinage - Maintenance -Contrôle qualité		70080948,75	1788135,33	4795690,31			
- Fabrication des boites - Maintenance -Contrôle qualité			7007836,85	920635,81	2705301,25		
-Mise en boites -Mise en cartons - Maintenance			8008688,65		25700540,25	4705175	
- Expédition							2438022,29
Total	562260375	70080948,75	16804660,83	5716326,13	28405841,5	4705175	2438022,29

Source : réalisé par nous à partir des documents interne de la société

B) 5^{eme} étape : calcul des coûts unitaire inducteurs**Tableau n°13 : calcul des coûts unitaire inducteurs**

Activité	Inducteur	Coût des activités	Volume inducteur	Coût inducteur
Gestion des margarines Obrutes	Quantité achetés	562260375	6250000	89,96
Raffinage	Quantité produit	70080948,75	6522375	10,74
Fabrication de boites	Plastique consommés	2705301,25	150573,75	17,96
Mise en boites	Nombre de boite	25700540,25	446500	57,50
Mise en cartons	Nombre de cartons	159350	4705175	29,53
Maintenance	Heures maintenance	168042160,8	1476662,64	113,79
Contrôle de qualité	Durées d'analyse	5716326,13	1753219,7	3,20
Expédition	Quantité vendus	2438022,29	10769062,5	0,22

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la société

C) 6^{eme} étape : imputation aux produits des coûts des regroupements des activités

Eléments	Quantité	PU	Montant
MP	2153812,5	134,31	289283941,4
M.P.C			950525,81
Autres charges			2691661,36
Coût des activités			
Gestion de margarine brute	6250000	89,86	561625000
Raffinage	6522375	10,74	68289266,25
Fabrication des boites	150573,75	17,96	2704304,55
Mise en boites	446500	57,50	25673750
Mise en cartons	159350	29,53	4705605,5
Maintenance	1476662,64	113,79	168029441,8
Contrôle qualité	1753219,7	3,20	5610303,04
Coût de production	10769062,5	104,89	1129563800
Expédition	10769062,5	0,22	2438022,29
Coût de revient	10769062,5	105,12	1132001822

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la société

D) Le coût de revient d'une boîte de margarine de 500g**Le coût de revient de 500g de margarine = 105,12 DA**

La marge de distribution = 7,5%

La marge bénéficiaire = $105,2 * 7,5\% = 7,88$ DALe prix de vente HT = $105,12 + 7,88 = 113$ DALa TVA = 19% = $113 * 19\% = 21,47$ DA**Le prix de vente TTC = $113 + 21,47 = 134,47$ DA****3.4) la comparaison entre les deux méthodes****Tableau n° 15 : comparaison des coûts obtenue**

Méthode	Le Coût de Revient
La méthode traditionnelle	115,69 DA
La méthode ABC	105,12DA
Écart	10,57 DA

Commentaire :

L'écart obtenue entre les deux méthodes montre que, les charges indirecte sont imputée autoritaires et d'une façon ne permettre pas de différencier entre les produits rentable et non rentable.

Conclusion

A travers notre étude du cas et la mise en application de la méthode ABC au sien de l'organisation d'accueil, nous concluent que cette méthode permet de minimiser les coûts mieux que la méthode utilisée par l'organisation (coût complet), donc elle est bénéficiaire pour elle. Il y'a une convergence entre les deux méthodes (10,57 DA), ce dernier remonte à, les charges indirectes qui sont imputée autoritaire par la méthode des coûts complet, donc il est déficitaire de différencier entre les deux produits que on a cité dans le commentaire.



Conclusion générale

Conclusion générale

L'élaboration de notre mémoire nous a permis d'assimiler que la méthode des coûts complet est la plus utilisée, qui sert à évaluer les différents coûts intermédiaires, coût d'achat, de production, et de distribution, pour aboutir au coût de revient, c'est une méthode qui prend en compte l'ensemble des coûts.

L'objectif est de maîtriser le calcul de coûts pour obtenir des coûts différents pour ses produits, et l'amélioration de la capacité d'action qu'il procure au gestionnaire.

Tout au long de notre modeste contribution nous avons procédé d'abord à un rappel théorique relatif à la comptabilité managériale et à la fin un cas pratique sur la méthode de calcul de coûts utilisée par la CO.G.B LA BELLE et un essai pour la mise en application de la méthode ABC. Nous ferons un bref rappel de différentes étapes de notre travail.

Le premier chapitre qu'on a intitulé « présentation de la comptabilité de gestion » nous avons donné une définition de la comptabilité de gestion et tout ce qui s'y rapporte, et la présentation de différentes méthodes de calcul de coûts (traditionnelle et actuelle).

Le second chapitre est intitulé « généralité sur la méthode ABC » qui retrace l'origine et le contexte économique, les principes et objectifs, ainsi que les étapes à suivre pour la mise en application qui sont utilisées dans le cas pratique.

Le troisième et le dernier chapitre intitulé « étude du cas » où on a présenté l'organisme d'accueil la CO.G.B LA BELLE, son diagnostic, et ses objectifs, après cette présentation on a calculé les coûts par la méthode des coûts complets utilisée par la CO.G.B LA BELLE, et en fin on a essayé la mise en application de la méthode ABC au sein de cette dernière.

Dans le travail que nous avons réalisé au sein de la CO.G.B LA BELLE on a procédé à une approche comparative entre la méthode ABC en termes de performance en l'occurrence la méthode des coûts complets, cette comparaison nous a permis de voir en termes de minimisation des coûts, il y a une convergence entre les deux méthodes, en remarquant que les charges indirectes sont imputées arbitrairement par la méthode des coûts complets.

Après ce bref rappel, nous pouvons valider les hypothèses émises dans notre problématique sur la méthode la plus utilisée et la détermination des coûts. En fin nous recommandons aux managers, aux gestionnaires, et à l'entreprise :

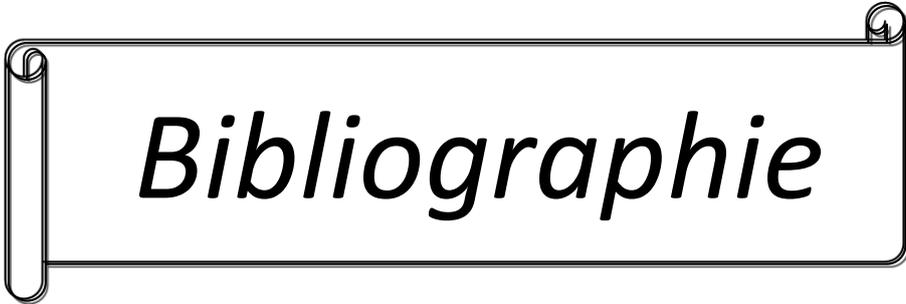
La méthode des coûts complets n'est pas une simple technique de calcul comptable pour la détermination des résultats de l'organisation, elle effectue un lissage des coûts et subventionne les produits non rentables par les produits rentables.

La méthode ABC qui repose sur le principe de consommation des ressources par les activités qui sont elles-mêmes consommatrices des produits, donc cette méthode permet la maîtrise de la performance des activités de l'entreprise, car sa mise en place dans des conditions aurait plus de chances de réussite.

Conclusion générale

L'implantation de la comptabilité à base d'activité est très favorable même en absence de réel besoin, elle améliore la rentabilité grâce à son analyse des coûts qui permettra d'établir la meilleure stratégie de gestion des produits et activités.

En effet, dans le domaine de processus de comptabilité de gestion permet aussi mise en place de la nouvelle méthode UVA (unité de valeur ajouté) qui mesure la valeur ajoutée par chacun de cette démarche et le bénéfice ou la perte au niveau le plus élément, elle affecte chaque poste de travail d'une consommation de ressource à partir d'une analyse technico-économique. L'application de cette méthode permet à l'entreprise de créer une unité de mesure de valeur ajoutée.



Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- 1- AUGÉ. B et al, (2013), « mini manuel de la comptabilité de gestion », Édition Dunod, Paris.
- 2- CERRADA. K, et al, (2014), « comptabilité et analyse des états financiers », Édition de Boeck, Paris.
- 3- CHEFFI. W, (2010), « étude des rôles de la comptabilité de gestion pour les managers : cas d'un grand groupe automobile », Édition Submitted, France.
- 4- DISLE. CH, et MAËSO.R, (2003), « introduction à la comptabilité », Édition Dunod, Paris.
- 5- DUBRULLE. L, et al, (2007), « comptabilité analytique de gestion », Édition Dunod, Paris.
- 6- JACQUOT. T, et MILKOFF. R, (2007), « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », France.
- 7- LANGLOIS. L et al, (2008), « contrôle de gestion », Édition Berti, Alger.
- 8- LECLÉRE. D, (2006), « l'essentiel de la comptabilité analytique », Édition D'organisation, Paris.
- 9- LEGRENZI. CH, et NOU. J, (2012), « méthode et outil pour la maîtrise des coûts informatiques », Édition Dunod, Paris.
- 10- LORINO. P, (2003), « méthode et pratique de la performance », Édition D'organisation, Paris.
- 11- PLOT-VICADR. E, « comptabilité de gestion », Édition Vuibert, France.
- 12- SAADA.T et al, (2005), « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Édition Vuibert, France.
- 13- SALMER.C, (2006), « contrôle de gestion : tout la fonction financière », Édition Dunod, Paris.
- 14- VILLENCÉ C.A. J, (2004), « comptabilité de gestion », Édition Quibec, France.
- 15- YVES DE RONGÉ, (2013), « comptabilité de gestion », Édition De Bock, France.

Revue

BOUQUIN. H, « une défense de la comptabilité de gestion », Revue Française de comptabilité, Février 1993.

Mémoire et Thèse

1. Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du master CCA « la méthode UVA : la mise en place et exploitation dans une entreprise de production ». cas de l'entreprise ICOTL-SPA. Bejaia. Promotion 2009/2010.
2. Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de master Management Comptabilité Audit et Contrôle « intérêt et condition de la mise en œuvre de la

méthode ABC dans une entreprise Algérienne ». cas de la société GAO ORAIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem. Promotion 2007/2008.

3. Mémoire de fin d'étude en vue d'obtention d'une licence Audit et Contrôle de gestion « la mise en place d'une gestion par activités : la méthode ABC/ABM ». Institut Supérieur de Génie Appliqué Casablanca.

Sites internet

1. <http://www.tifawt.com>.
2. <http://www.ifac.org>.



Annexes

ANNEXE N1

TABLEAUX DES CHARGES

INCORPORABLES

SECTIONS PRINCIPALES ET MIXTES

ÉLEMENT	RAFFINAGE		PLASTIQ 500g	
SECTIONS	905	T.G%	932	T.G %
<u>CHARGES DIRECTES</u>				
Matières premières	298529314,1	90,82	13175955,98	71,38
Matières consommables	26393631,99	0,80	212087	1,15
Autres matières et fournitures	1947523,51	0,59	156885,46	0,85
TOTAL	326870469,6	92,22	13544928,44	73,37
<u>ENERGIES</u>				
Eau	493723,85	0,15	14957,58	0,08
Electricité	1225356,85	0,37	224243,9	1,21
Gaz	527019,89	0,16	0,00	0,00
TOTAL	2246100,59	0,68	239201,48	1,30
<u>CHARGES DIRECTES d'exploitation</u>				
Service	21524,88	0,14	0,00	0,00
Frais de personnel	2081006,16	0,63	768354,85	4,16
Impôts et taxes	16242,79	0,00	5978,86	0,22
Frais financiers	191100,14	0,06	27794,23	0,15
Dotations aux Amortissements	3362808,88	1,02	2717297,1	14,72
TOTAL	5672682,85	1,73	3519425,04	19,26
TOTAL	334789253	94,76	17303554,96	93,93
Charge section auxiliaire	15556174,33	4,73	1121199,74	6,07
TOTAL	350345427,3	100	18424754,7	100

Suite ANNEXE 1

ÉLÉMENT	COND 500g 9390	T.G%	SECTION PRINC	T.G%	SECTION AUXL	T.G%
SECTION						
<u>CHARGES DIRECTES</u>						
Matière première				0,00		0,00
Matière conss cond	5335393,99	52,49				
Autres matière et fournitures	267606,28	2,63	996684,3	4,97	28152871,68	12,49
TOTAL 1	5603000,27	55,12	996684,3	4,97	28152871,68	12,49
<u>ENERGIES</u>						
EAU	30962,19	0,30			374281,25	
Electricité	39738,35	0,39			5144801,08	
Gaz					5878437,08	
TOTAL 2	70700,54	0,70	0,00	0,00	11397519,41	6,56
<u>CHARGES D'EXPLOITATION</u>						
Service	40488,59	0,50	3000927,75	14,97	24785235,19	11
Frais de personnel	987813,5	9,72	14003584,45	69,87	119399941,2	52,98
Impôt et taxes	7686,55	0,38	109169,69	0,54	2059301,61	1,91
Frais financière	19895,25	0,58	5302,11	0,06	5049534,01	1,57
Dotations aux amortissements	1576299,66	15,51	0,00	0,00	28138384,05	12,49
TOTAL 3	2632183,55	26,63	17118984	85,44	179432396,1	80,95
TOTAL 1+2+3	8305884,36	82,45	18115668,3	90,41	218982787,2	100
Charges section AUXIL	1229256,66	12,09	1921187,49	9,59		
TOTAL	9535141,02	100	20036855,79	100	218982787,2	100

ANNEXE N2

RAPARTITION DES CHARGES DES STRUCTURES LABORATOIRE PAR CENTRE DE COÛT

Centre de coût	Nombre d'analyse par opération						D.globales analyses	des	Charges 9490449,26
	15 mn	30 mn	45 mn	60 mn	90 mn	120 mn	durée	%	
Sapo SDM	609	402	48		38	169			
Heures	190,31	251,25	45	0	71,25	422,5	980,31	10,66	1011570,78
Cond SDM	162	181				12			
Heures	50,61	113,13	0	0	0	30	193,75	2,11	199927,91
Eau glycérine use	37		18	10	8	36			
Heures	0	0	0	12,5	0	90	102,5	1,11	105768,31
Dis Glye	109	55	30		16	30			
Heures	34,38	34,38	27,5	0	0	75	171,56	1,87	177032,95
Déco Suif	0	0	0	0	0	0			
Heures									
Total Secteur							1448,12	15,75	1494299,92
Raff Ligne 1 et 2	1179					220			
Heures	3686,88	0	0	0	0	550	4236,88	46,07	4371972,11
AGD	466					106			
Heures	145,63	0		0	0	265	410,63	4,46	423718,2
Total secteur							4647,51	50,53	4795690,31
Souff 500g	1151	0				4			
Heures	359,69	0	0	0	0	0	359,69	3,91	371156,5
CDH 500g	2765	45							
Heures	864,06	28,13	0	0	0	0	892,19	9,70	920635,81
Total secteur							1251,88	13,61	1291792,31
Souff 100g PET	240					12			
Heures	75	0	0	0	0	0	75	0,82	77391,45
Total secteur							75,00	0,82	77391,45

Traitement Eau	4000			226					
Heures	1250	0	0	282,5	0	0	1532,5	16,66	1581365,34
S. Epuration	44	12	37		38	49			
Heures	13,75		34,69	0	71,25	122,5	242,19	2,63	249909,9
Total secteur							1 774,69	19,30	1831275,24
Matières	67				12	54			
Premières	20,93	0	0	0	22,5	135	178,43		0,00
Heures									
Matière	15	13		25		11			
consommable	4,69	8,13	0	31,25	0	27,5	71,57		0,00
Heures	245	17	21		8	12			
Emballages	76,56	10,63	19,69	0	0	30	136,88		0,00
Heures	344	58							
Margarine	107,5	36,25	0	0	0	0	143,75		0,00
raffinées									
Heures									
Total gestion des stocks									0,00
Total									
							9197,19	100,00	9490449,22

ANNEXE N3 :

REPARTITION DES HEURES DE MAINTENANCE PAR CENTRE DE COÛT

Centre de coût	Electric/instrument			Mécanique			Fabr/Mécanique			Cumul Maintenance			Rép en % H.Maint	Charges
	CUR	PREV	CUM	CUR	PREV	CUM	CUR	PREV	CUM	CUR	PREV	CUM		
														48093365,46
Sapo SDM	191	158	349	397	395	792	716	640	1356	1305	1193	2498	7,79	3746634,35
Cond SDM	311	161	472	323	325	648	185	200	385	820	686	1506	4,70	2258476,44
Epu Glycir	105	65	170	40	65	405	120	70	190	265	197	462	1,44	693474,09
Dis Glycir	93	122	215	147	87	234	243	180	423	483	390	873	2,72	1310103,76
TOTAL	700	506	1206	907	872	1779	1264	1090	2354	2873	2466	5339	16,65	8008688,64
Raffi Ligne1	430	720	1150	851	831	1682	875	1266	2141	2156	2817	4973	15,51	7457657,88
Raffi Ligne2	350	725	1075	853	861	1714	636	1138	1774	1840	2725	4565	14,23	6844776,73
Winter				12		12				12	0	12	0,04	18742,54
AGD	366	303	669	256	118	374	458	871	1329	1081	1293	2374	7,40	3561083,18
TOTAL	1146	1748	2894	1972	1810	3782	1969	3275	5244	5089	6835	11924	37,18	17882260,33
Souf 500g	111	235	346	291	463	754	5	16	21	407	715	1122	3,50	16883080,36
Inject 500	167	155	322	170	321	491	3		3	340	476	816	2,54	1223888,06
COD 500g	295	377	672	447	672	1119	150	792	942	892	1842	2734	8,53	4100868,43
TOTAL	573	767	1340	908	1456	2364	158	808	966	1639	3033	4672	14,57	22207836,85
Souf 100g	57	101	158	145	262	407	2	20	22	203	383	586	1,83	880989,53
Inject 100g	322	183	505	413	268	681	97	0	97	833	452	1285	4,01	1928307,68
CND 100g 1	112	137	249	116	240	356	27	0	27	256	377	633	1,98	950246,94
CND 100g 2	125	82	207	220	198	418	2	75	77	346	356	702	2,19	1053330,93
TOTAL	616	503	1119	894	968	1862	128	95	223	1638	1568	3206	10,01	4812875,08
Chaudières	93	140	233	65	152	217	152	265	417	311	557	868	2,71	1302606,74
traitmnt Eau	28	20	48	118	97	215	36	60	96	183	177	360	1,13	541659,5
S.Epuration	182	242	424	547	246	793	156	180	336	886	668	1554	4,85	2331572,35
Fondr soude	17	0	17	42	50	92	270	102	372	330	152	482	1,50	723462,16
Compr Air	116	270	386	553	886	1439	0	380	380	670	1536	2206	6,88	3308058,85
Réseau	343	1106	1449	0	0	0	0	0		343	1106	1449	4,52	2174134,99
MT/BT														
TOTAL	779	1778	2557	1325	1431	2756	614	987	1601	2723	4196	6919	21,59	10381494,59

Table des matières

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale.....1

Chapitre 01 : Présentation de la comptabilité de gestion3

Section 1 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion.....3

1-1.L'historique de la comptabilité de gestion.....3

1-2.Définition de la comptabilité générale.....4

1-3.Définition de la comptabilité de gestion.....4

1-4.Les objectifs de la comptabilité de gestion.....5

1-5.Les avantages de la comptabilité de gestion7

1-5-1.Améliorer la gestion des coûts de l'entreprise.....7

1-5-2.Faciliter le calcul du travail8

1-5-3.Améliorer la prise de décision9

1-6.La place de la comptabilité de gestion dans l'administration des entreprises9

1-7.Evaluation de la comptabilité de gestion10

Section 02 : Définition des coûts et caractéristiques11

2-1.La notion du coût11

2-1-1.Définition et caractéristiques d'un coût.....11

2-1-2.Les types des coûts12

2-1-3.Objets de coût15

2-2.Les premiers termes de la comptabilité de gestion15

Section 03 : Le choix des coûts et la présentation succincte des différentes méthodes	16
3-1.Le choix de coût	16
3-2.Présentation succincte des différentes méthodes	17
3-2-1.Les méthodes traditionnelles	17
3-2-2.Les méthodes actuels	23
<u>Chapitre 02 : Généralité sur la méthode ABC</u>	26
Section 01 : Origine et contexte économique de la méthode ABC	26
1-1.Origine	26
1-2.Le cadre d'élaboration ; programme du CAMI	26
1-3.Le contexte d'évaluation de la méthode	27
1-4.Les usages de la comptabilité à base d'activité	30
Section 02 : Principes et objectifs de la méthode ABC	31
2-1.Principes de la méthode ABC	31
2-2.Notion d'activité, de processus et d'inducteurs	33
2-3.L'objectifs de la méthode ABC	35
2-4.Les caractéristiques de la méthode ABC	36
Section 3 : Les étapes à suivre pour mettre en œuvre la méthode ABC	37
3-1.La mise en application de la méthode	37
3-2.Recommandations pour la mise en œuvre de la méthode	43
Section 04 : Intérêts et limites de la méthode ABC	43
4-1.Intérêts de la méthode ABC	43
4-2.Les limites de la méthode ABC	44

Chapitre 03 : La mise en place de la méthode ABC au sein de la CO.G.B LA BELLE	46
Section 1 : Présentation et historique de la CO.G.B LA BELLE	46
1-1.Historique de la CO.GB LA BELLE	46
1-1-1.Diagramme de l'historique.....	47
1-2. Présentation de la CO.G.B LA BELLE	48
1-2-1.La situation géographique	48
1-2-2.Les différents départements de l'entreprise	48
1-2-3.Prise de connaissance de l'entreprise.....	53
1-2-4.Les différentes activités de l'entreprise	53
1-3.Diagnostic de la CO.G.B LA BELLE	54
1-3-1.Diagnostic de production ou industriel	54
1-3-2.Diagnostic des stocks et approvisionnement	55
1-3-3.Diagnostic commercial	55
1-4.Les objectifs de l'entreprise.....	56
Section 02 : Essai de la mise en application de la méthode ABC	56
2-1.Présentation de la méthode mise œuvre par la CO.GB LA BELLE	56
2-1-1.La répartition des charges indirectes	56
2-2.La mise en application de la méthode de la société	57
2-3.La mise en application de la méthode ABC au sien de la CO.GB LA BELLE.....	62
2-4.La comparaison entre les deux méthodes.....	66
Conclusion générale	68
Bibliographie	70

Annexes72

Résumé :

« La comptabilité générale est une technique quantitatives de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information appliquée aux faits matériels juridiques et économique, ayant une incidence patrimoniale pour un sujet économique : individu, ménage, état »

Par comptabilité de gestion on entend une analyse des chiffres présentés par la comptabilité générale pour mieux expliquer les résultats de l'entreprise et ainsi identifier les leviers de croissance. la comptabilité analytique constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, permettant d'une part la détermination des différents coûts par plusieurs méthodes et la maîtrise du prix de revient, et d'autre part d'apporter aux dirigeants et aux responsables des données périodique et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décision.

Ce travail s'intéresse à présenter la contribution de la comptabilité de gestion basée sur la méthode de coût ABC, dans la détermination de différents coûts et l'analyse de la rentabilité des exploitations.

Mot clés : contrôle de gestion, comptabilité de gestion, comptabilité analytique les coûts, méthode de ABC, la performance.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

*Mes chers parents que Dieu me les protège :
Chabane et Seltana ;*

Mes frères : Atmane, Boussaad ;

Mes sœurs : Salima, Zoulikha, Fatma zouhra ;

Ma belle sœur Chabha ;

Mes neveux ;

Ma chère grande mère Ima djadja ;

Mon mari : Hachemi.

KARIMA

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

Mes chers parents que Dieu me les protège:

Abdelmalek et Tassadit;

Mon frère : Zinne Eddine ;

Mes sœurs : Sofia, Merry et Sara ;

Mes neveux ;

NAWEL

REMERCIEMENT

Nous remercions le bon Dieu de nous avoir donné courage et patience qui nous ont été d'une grande utilité tout long de notre parcours.

A tous nos enseignants pour leurs efforts consentis tout au long des cinq années d'étude pour mener ce travail à terme, En particulier M^r Frissou Mahmoud qui nous a encadré et soutenu durant notre préparation de mémoire.

A L'ensemble du personnel de la CO.G.B LA BELLE service finance et comptabilité, et à M^r Karim Abdeli qui nous a aidé à obtenir notre lieu de stage.

Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing

ABM : Activity Based Management

AN : Activité Normal

AR : Activité réel

CAMI : Computer Aider Manufacturing International

CMS : Cost Management System

CND : Conditionnement

CIR : Coefficient d'Imputation Rationnelle

CO.GB : Corps Gras de Bejaia

CUO : Coût d'Unité d'œuvre

DSI : Défense et Sécurité International

ENCG : Entreprise National des Corps Gras

FMAC : Financial and Management Accounting Commette

HT : Hors Taxes

MT : Montant

NUO : Nombre d'Unité d'œuvre

PU : Prix Unitaire

RAFFI : Raffinage

SCF : Le Système Comptable et Financière

SIAN : Société Industriel d'Afrique de Nord

SOGEDIA : Société de gestion et de développement des industriels Alimentaire

TTC : Toutes Taxes Comprises

TVA : Taxe sur la Valeur Ajouté

UVA : Unité de Valeur Ajouté

Liste des tableaux

Tableau N° 01 : Exemple des types de charges	14
Tableau N° 02 : Les exemples des activités	42
Tableau N° 03 : Fiche d'identification de l'entreprise d'accueil	53
Tableau N° 04 : Capacité de production Tonne/Jour	54
Tableau N° 05 : Calcul du coût d'achat	57
Tableau N° 06 : Coût de production atelier raffinage	58
Tableau N° 07 : Coût de production atelier plastique	59
Tableau N° 08 : Coût de production atelier conditionnement	60
Tableau N° 09 : Identification des activités	62
Tableau N° 10 : Affectation des ressources aux activités	62
Tableau N° 11 : Détermination des inducteurs du coût pour chaque activité	63
Tableau N° 12 : Regroupement des activités par inducteur	64
Tableau N° 13 : Calcul des coûts unitaire d'inducteur	65
Tableau N° 14 : Imputation aux produits des coûts des regroupements des activités	65
Tableau N°15 : Comparaison des deux méthodes	66

Liste des figures

Figure N° 01 : Présentation de rôle de comptabilité de gestion en sous-objectif	6
Figure N° 02 : Comptabilité en coût complet	17
Figure N° 03 : Comparaison de méthode traditionnelle et la méthode ABC	31
Figure N° 04 : ABC. Une présentation du fonctionnement de l'entreprise	32
Figure N° 05 : Les éléments d'identification de la dépense selon l'idée de base de l'ABC	33
Figure N° 06 : Les étapes de traitement des charges par la méthode ABC	34
Figure N° 07 : Représentation du diagramme de l'historique	47
Figure N° 08 : L'organigramme générale de la CO.G.B LA BELLE	51
Figure N° 09 : Diagramme du service finance et comptabilité	52

Sommaires

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale.....1

Chapitre 01 : Présentation de la comptabilité de gestion3

Section 01 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion.....3

Section 02 : Définition des coûts et caractéristiques11

Section 03 : Le choix des coûts et la présentation succincte des différentes méthodes.....16

Chapitre 02 : Généralité sur la méthode ABC26

Section 01 : Origine et contexte économique de la méthode ABC.....26

Section 02 : Principes et objectifs de la méthode ABC.....31

Section 3 : Les étapes à suivre pour mettre en œuvre la méthode ABC37

Section 04 : Intérêts et limites de la méthode ABC43

Chapitre 03 : La mise en place de la méthode ABC au sein de la CO.G.B LA BELLE46

Section 01 : Présentation et historique de la CO.G.B LA BELLE46

Section 02 : Essai de la mise en application de la méthode ABC56

Conclusion générale68

Bibliographie70

Annexes72



Introduction générale

Introduction générale

La mondialisation consiste en l'élargissement des périmètres de la concurrence et l'accélération des processus d'information a profondément modifié les besoins des systèmes d'information comptable de gestion, ce n'est plus une mesure précise dont les entreprises ont besoins que d'indicateur de gestion leur permettant de prendre rapidement la bonne décision, ce n'est pas le coût exacte par ailleurs introuvable, qui leur est nécessaire, mais l'outil de gestion adapté aux besoins de la prise de décision, cette dernière est protéiforme et l'outil doit pouvoir s'y conforter.

De ce fait, la comptabilité de gestion, devenue outil d'analyse et de maîtrise des coûts pour le contrôle de gestion n'est plus déconnectée des préoccupations liées au pilotage de l'organisation et à sa stratégie de développement, ABC, Target costing, UVA... de nouveaux outils sont apparus intégrant la valeur perçue, les notions de risque et d'incertitude, la réactivité ou la complexité des organisations comme leurs environnement.

En effet, toutes les informations financière prévenant de la comptabilité financière ne sont pas prise en compte. Certains de ces données sont dite « incorporable » en comptabilité de gestion comme les charges courant et d'autre comme les charges exceptionnelles sont dites « non incorporables », de plus, l'élaboration d'une méthode de calcul comprend à certain étape une part d'arbitraire.

Dans le cadre de notre travail, nous asseyons d'apporter un éclairage sur les différents méthodes du calcul des coûts aux niveaux des entreprises, Alors se pose la problématique suivante :

« La méthode ABC est-elle en mesure de donner une image d'évolution du coût de revient de l'entreprise CO.G.B LA BELLE » ?

Pour mener notre travail on a posé les questions secondaires suivantes pour répondre à la problématique :

- C'est quoi la comptabilité de gestion, et quelles sont les différentes méthodes de calcul des coûts?
- Quel est le degré d'utilisation de la méthode ABC ?
- Quel est la méthode la plus juste ?

La réponse à la question requiert au préalable l'examen les contraintes des spécialistes de la comptabilité.

Deux hypothèses peuvent être formulées pour l'explication du problème étudié :

Hypothèse 01 :

- ✓ Les entreprises utilisent les méthodes traditionnelles pour la détermination des coût
- ✓

Introduction générale

✓ **Hypothèse 02 :**

- ✓ Face à l'insuffisance des méthodes traditionnelles les entreprises utilisent la méthode ABC.

Notre étude s'est développée et enrichie après un travail d'exploration qui à comporter les opérations suivantes :

a) La recherche bibliographie et documentaire :

- La lecture d'ouvrages, d'articles se rapportant directement ou indirectement au sujet (comptabilité de gestion).
- Consultation des mémoires, thèses ayant trait au sujet.

b) Le travail de terrain :

Pour la collecte des informations et la vérification de nos hypothèses, notre recherche s'est axée sur l'exploration de deux axes :

- Un stage pratique auprès de la C.O.G.B LA BELLE sur le déroulement de traitement des charges pour le calcul des coûts.

Quant au plan de travail, nous avons subdivisé en trois chapitres :

Le premier chapitre, intitulé « Présentation de la comptabilité de gestion », traite au premier niveau, la définition et les objectifs de la comptabilité de gestion, en suite définitions des coûts et ces caractéristiques, et en fin, la présentation des différentes méthodes.

Le second chapitre que nous avons intitulé « Généralité sur la méthode ABC », s'intéresse à l'origine et contexte économique de la méthode ABC, ainsi que l'objectif, limite et les étapes à suivre pour mise en œuvre de cette méthode.

En fin, le troisième et le dernier chapitre, « La mise en place de la méthode ABC au sein de la C.O.G.B LA BELLE », ou on a présenté en premier lieu l'organisme d'accueil la C.O.G.B LA BELLE, en suite, en a présenté la méthode utilisée par la C.O.G.B LA BELLE, en fin, la mise en application de la méthode ABC au sein de la C.O.G.B LA BELLE.

Introduction générale



CHAPITRE 01

La comptabilité de gestion calcule et centre initialement sur l'analyse des coûts et des valeurs des flux internes dans l'entreprise.

Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique et une discipline dont les contours ne sont pas toujours très bien définis. L'objectif de ce premier chapitre est de définir les termes et les concepts qui seront utilisés dans ce manuel, de comprendre les avantages et la place de la comptabilité de gestion ainsi que la présentation des différentes méthodes.

Section 01 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion

Cette section contient sept éléments :

1.1) L'historique de la comptabilité de gestion :

Un large débat sur la pertinence de la comptabilité de gestion a fait rage pendant une bonne dizaine d'années à la fin des années 1980¹.

Quelles sont les raisons de l'apparition de la comptabilité de gestion ? Celle-ci née sous l'impulsion d'une double pression, d'une part, celle de l'environnement économique, et notamment la pression de la concurrence qui oblige les entreprises à se dépasser constamment, à chercher des niches d'efficacité, les hommes du contrôle de gestion sont des « fournisseurs d'information » pour les « chercheurs d'efficacité ». D'autre part, celle de l'organisation même des entreprises et de leur activité, la multiplicité des produits issus d'une seule et même entreprise incite à la clarification des coûts engendrés par les différents « imputés » (consommation nécessaire à la réalisation d'un produit) et la marge possible de « l'output » (produit fini qui sera proposé sur le marché au client potentiel). Ces deux éléments ayant contribué à l'émergence d'une comptabilité de gestion différente d'une entreprise à l'autre, afin de prendre en compte ces particularités et par conséquent à chaque question les hommes adoptent des points de vue sinon divergents du moins différents, elle n'est pas unitaire, source d'informations interne. La comptabilité de gestion est un art qui demande une interprétation car « le sens et la portée des informations dépendent de la manière dont elles ont été codifiées et traitées ».

¹Yves DE RONGÉ, (2013), « comptabilité de gestion », ÉDITION DE BOECK, Paris, P9.

1.2) Définition de la comptabilité générale :

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité générale, nous nous limiterons en deux définitions suivantes :

Définition n°1 : le SCF est définie la comptabilité comme « un système d'organisation de l'information 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 du résultat de l'entité à la date de clôture ».

La comptabilité générale fournit un résultat global annuel, connu souvent plusieurs semaines après la clôture de l'exercice. Pour une gestion plus efficace, des informations plus détaillées et plus fréquentes sont nécessaires, même si elles sont moins précises.

Définition n°2 : la comptabilité générale est un système d'organisations dans l'lequel des flux et opérations sont traduits en terme financiers, il reflète ainsi le patrimoine et les performances d'une entreprise qui peuvent tous deux, être analysés. Et est une technique permettant de codifier et de conserver une trace des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité.

1.3) Définition de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est un complément de la comptabilité générale, est un outil de management qui répond au besoin d'informations chiffrées externe et internes des dirigeants, en vue de mesurer la performance de l'organisation et de disposer de données pour «aide à la prise de décision »¹. La comptabilité de gestion permet une action sur le comportement des personnes qui composent l'organisation, en particulier leur implication et leur motivation, elle utilise les techniques de la comptabilité analytique en les actualisant (par exemple, la méthode des coûts à base d'activité) et en élargissant le champ d'analyse (par exemple, coût de la qualité, coût caché, analyse de la valeur et coût cible).

La comptabilité de gestion est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise, son but est informer les responsables des coûts et de la rentabilité d'un service ou produits.

Anciennement appelée comptabilité analytique, est un outil d'analyse facultatif mais extrêmement utile à l'entreprise.

¹PLOT-VICADR. E, « comptabilité de gestion », ÉDITION VUIBERT, France, P6

En effet, est un système ancien simple consistant à enregistrer les opérations : c'est un « système de modélisation¹ des flux économique »². La comptabilité de gestion fait partie des deux grandes catégories de comptabilité d'entreprise :

- comptabilité générale : destinée aux acteurs externe ;
- comptabilité de gestion : destinée à une analyse interne.

Ces deux types de comptabilité sont complémentaires :

Les informations utilisées dans la comptabilité de gestion proviennent essentiellement de la comptabilité générale.

La branche de la comptabilité qui a pour fonction de calculer les coûts est appelée :

- comptabilité analytique dans les SCF antérieurs 1999 ;
- comptabilité de gestion dans les ouvrages récents ;

La comptabilité de gestion apporte aux dirigeants et gestionnaires de l'entreprise les informations utiles à leurs décisions. C'est une comptabilité à usage interne qui se distingue de la comptabilité financière (ou générale) dont le rôle est d'informer les tiers (banques, créanciers, actionnaires, administration fiscale) extérieurs à l'entreprise.

L'importance de la comptabilité de gestion est considérable, et même si l'entreprise n'aucun obligation de tenir une comptabilité de gestion, à la déférence de la comptabilité générale, dite aussi comptabilité financière, peu d'entreprise dès qu'elles ont dépassé une certaine taille, peuvent s'en dispenser.

1.4) Les objectifs de la comptabilité de gestion :

L'objectif premier de la comptabilité de gestion est analyse des coûts et portant du là l'analyse du résultat, d'où son appellation origine de comptabilité analytique, mais son apport à la gestion va au-delà de ce seul objectif.

L'objectif de la comptabilité de gestion est de fournir aux décideurs une information économique, de gestion, pour l'aide à la prise de décision. Pour ce faire, il convient préalablement d'établir le périmètre des informations comptable retenue, de présenté les différents modes de reclassement des charges, conduisant au travers de regroupement à définir la principale catégorie de coûts, ainsi que d'appréhender les valorisations des éléments en stock.

¹Établissement de modèle, notamment des modèles utilisé en recherche opérationnelle et en économie, un modèle fait référence à un ensemble d'hypothèses issue d'une théorie, en économie ces hypothèses sont souvent de type mathématique.

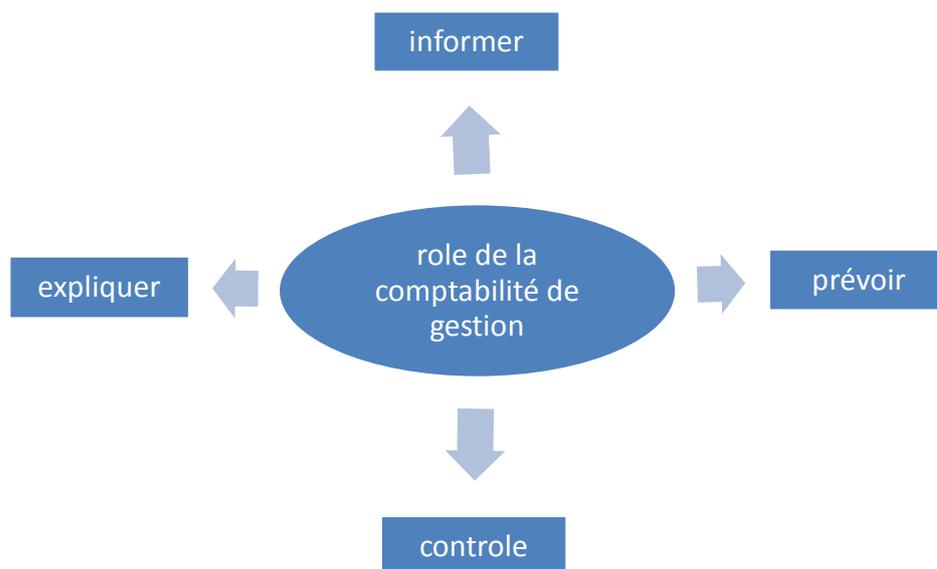
²Bouquin. H, « une défense de la comptabilité de gestion », Revue française de comptabilité, Février 1993.

D'une manière générale, la comptabilité de gestion permet de raisonner en terme de rentabilité, elle doit fournir les éléments de nature à éclairer les prises de décision (abandon d'une produit, embauche ou licenciement, investissement, élargissement de la gamme de produits, exportation...).

- ❖ Elle permet de calculer les couts pertinents de différentes fonctions, activité ou processus assurés par l'entreprise, en comprendre la structure pour mieux les maitriser ;
- ❖ Elle permet d'expliquer la cause des coûts, les résultats des produits ou autre objets de coûts pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- ❖ Elle permet de déterminé les bases d'évaluations de certaines éléments du bilan de l'entreprise (stock, productions immobilisée) ;
- ❖ Elle permet d'étudier le comportement des charges par rapports au niveau d'activité de l'entreprise ;
- ❖ Elle permet d'établir les prévisions de charge et de produit courants ;
- ❖ Elle permet d'interpréter les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés.

L'objectif principal de la comptabilité de gestion est de service au pilotage de la firme. Par là même, les sous-objectifs de la comptabilité de gestion sont déterminer par le **processus de contrôle de gestion** et peuvent se résumer sous la forme suivante :

Figure 01 : présentation de rôle de la comptabilité de gestion en sous-objectifs¹ (modifier)



Source : CHEFFI. W, (2010), « étude des rôles de la comptabilité de gestion pour les mangers : le cas d'un grand groupe Automobile », ÉDITION SUBMITTED, France, P11.

-la comptabilité de gestion au cœur du cercle vertueux du contrôle : Qu'entend-on par piloter ? Ici, également il faut penser à des situations connues, ainsi, le capitaine de navire doit-il préparer sa route avant de partir ; il doit ensuite conduire (on dit « piloter » ?) son navire grâce aux instruments qu'il a à sa disposition ; il doit régulièrement faire le point pour tenir compte des dérives liées aux courants et aux vents ; il doit réajuster route si nécessaire, la notion de pilotage englobe toute ses actions dans l'entreprise.

-informer : l'un des tous premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et les coûts des produits qu'elle fabrique ou commercialise afin d'en estimer la rentabilité. Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsable elle permet également de déterminer les bases d'évaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise.

-prévoir : la prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise, elle se fonde en particulier sur l'établissement de budgets et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle des produits ou services offerts par l'entreprise. La comptabilité de gestion doit également permettre l'anticipation des conséquences sur les coûts que peuvent avoir des choix de conception d'un produit à aider ainsi les dirigeants dans la prise de décision.

-contrôler : la notion de contrôle est retenue au sens strict du terme, il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par comparaison avec les prévisions.

-expliquer : une fonction importante, au-delà du contrôle formel, est d'expliquer sur le fond les écarts constatés entre des prévisions et la réalisation.

Ces différents objectifs de la comptabilité de gestion sont applicables à tous les niveaux de l'entreprise. Mais se réalisent à travers des outils adaptés à la dimension et au rôle assigné à chacun.

1.5) Les avantages de la comptabilité de gestion :

Les trois principaux avantages sont :

1. Améliorer la gestion des coûts de l'entreprise :

Elle permet de détailler les dépenses effectuées de façon exhaustive, afin d'améliorer le Contrôle et la gestion.

Prenons l'exemple d'une entreprise avec un nombre élevé d'employés réalisant des déplacements professionnels. La comptabilité financière, qui est la seule comptabilité obligatoire, nous dira combien dépensent les employés en voyage d'affaires, de façon générales. Tout au plus, cette comptabilité pourra spécifier combien ils ont dépensé en logement, en transport...etc.

La comptabilité de gestion va plus loin et permet de détailler les types des frais engagés : les dépenses en kilométrage avec une voiture personnelle, en taxis, le transport public...etc.

Ainsi, en suivant ce cas hypothétique, nous pourrions découvrir que les frais de taxis sont très élevés.

Il nous sera alors possible d'étudier des alternatives et des solutions :

- Parvenir à un accord avec un prestataire de service taxis ;
- Acheter des voitures de services, voire fournir des vélos aux employés ;
- Renforcer l'utilisation de transports en commun pour les déplacements d'affaires.

Grâce à l'information actualisée et détaillée fournie pour la comptabilité de gestion, il sera possible de trouver des solutions pertinentes afin d'adapter les décisions, les politiques et les actions

Nous menées à la réalité de l'entreprise et aux besoins de ses salariés.

De même, l'amélioration de la gestion des coûts passe par un meilleur contrôle du budget.

La gestion budgétaire peut être suivie en détail, pour détecter de potentiels problèmes, déviations, mauvaises pratiques, frais non attendus, etc. Ainsi, il devient possible d'avoir un contrôle total de l'utilisation faite des ressources économiques de l'entreprise.

2. Faciliter le calcul de la rentabilité :

Nous avons évoqué plus haut l'amélioration de la classification des dépenses grâce à la Comptabilité analytique.

Par ailleurs, la comptabilité de gestion permet aussi une meilleure imputation des dépenses par département par centre de coûts, et même par client ou par objet.

Ainsi, il devient possible d'étudier la rentabilité du travail réalisé et de calculer la marge bénéficiaire obtenue avec chaque client, chaque commande, etc.

Vous pouvez alors améliorer l'efficacité de votre entreprise :

- Concentrez vos efforts sur les clients ou les projets les plus rentables ;
- Réorientez l'activité si nécessaire ;
- Augmentez la rentabilité avec une analyse des coûts indirects ;
- Etc...

De cette façon vous pouvez intégrer à vos analyses des départements ou des centres de Coûts dont il est habituellement difficile de mesurer la rentabilité comme le département

Marketing ou financier.

3. Améliorer la prise de décision :

S'avoir, c'est pouvoir vous avez désormais une idée des bénéfices principaux

Apportés par la comptabilité de gestion.

L'une des difficultés principales, afin d'améliorer grandement votre prise de décision stratégiques, est de recueillir les données pertinentes et actualisées pour votre comptabilité analytique.

Pour ceci, il existe des outils de gestion des frais ils permettent d'apporter les données essentielles et ils réalisent pour vous votre plan de comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est un outil stratégique pour les moyennes et grandes entreprises. Pour une très petite structure, la tenue d'une comptabilité de gestion à moins d'intérêt, comme elle n'est pas obligatoire, elle n'est pas encadrée par des normes précises, et donc flexible et souhaite de l'organisation qui la met en œuvre.

1.6) La place de la comptabilité de gestion dans l'administration des entreprises :

Les raisons justifient la place centrale occupé par la comptabilité de gestion dans l'administration des entreprises sont multiple :

Elle sert à déterminer pour chaque dépense, chaque charge, qu'elle part revient à tel produit, à telle activité de l'entreprise. Pendant de là, elle est indispensable pour l'établissement des devis, et elle donne à l'entreprise les éléments chiffrés pour fixer son prix de vente.

Sur les marchés très concurrentiels, le prix de marchés tend à s'imposer aux producteurs, comme l'enseigne la théorie économique. En pratique, les prix de marché se forment et s'ajustement en fonction des réactions des acheteurs face aux propositions de prix des producteurs, et pour cela, la comptabilité de gestion, qui est fondée sur des calculs de coûts, fournit les bases pour leur déterminer.

Elle sert à prendre des décisions, comme accepter une commande, introduire un nouveau produit, une nouvelle activité, ou, au contraire, les supprimer. Dans le même ordre d'idées, la comptabilité de gestion donne la possibilité de construire des prévisions pour faire évoluer l'activité, programmer des budgets, et a posteriori analyser des écarts par rapport aux prévisions.

Accessoirement, la comptabilité de gestion apporte à la comptabilité générale un certain nombre d'information.

Dans certain cas, son rôle est irremplaçable :

Exemple, d'évaluations des stocks de produits finis et d'encours, ou l'évaluation des immobilisations créent par l'entreprise pour elle-même.

1.7) Evaluation de la comptabilité de gestion :

Les systèmes de la 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.

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), crée par la fédération internationale des comptables (International Fédération of accountants), distingue quatre étapes historiques dans l'extension des domaines de la comptabilité de gestion¹ :

- 1^{re} étape. Avant 1950, la comptabilité avait pour objet la détermination des coûts et le contrôle financière avec l'emploi des techniques budgétaires et de comptabilité analytique.
- 2^e 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.

¹FMAC 1998, L'FMAC a pour mission de publier les principes de la comptabilité de gestion (Management accounting concepts).

- 3^e étape. Vers 1985, l'attention s'est concentrée sur la réduction du gaspillage des ressources utilisées dans le fonctionnement des entreprises.
- 4^e 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. A 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 où 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 vérifier les résultats de décisions « stratégique » prise selon d'autres paramètres faisant plus appel à l'expérience et à l'aptitude des décideurs à évoluer ; la deuxième phase est celle où 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 devait plus que ne jamais être « la propriété » des comptables et techniciens confirmés.

Néanmoins cette tendance est inversée et ce grâce à l'évolution de l'information qui à simplifier considérablement l'utilisation de cette technique.

Section 02 : Définition des coûts et caractéristique

Cette section contenir trois éléments :

2.1) La notion du coût :

2.1.1) Définition et caractéristiques d'un coût :

Chacun a une intuition de ce que signifie le mot coût tellement il est devenu central dans le monde d'économie marchande qui le nôtre. Et pourtant, tenter de définir ce concept, tellement présent dans notre vie quotidienne, n'est pas chose aisée.

Un coût est défini comme : « une somme de charges relatives à un axe d'analyse¹, une ressource sacrifiée, ou à laquelle on renonce pour atteindre un but spécifique.

Concrètement, il s'agit d'un montant monétaire qu'il faut payer pour acquérir un bien ou un service, et la valeur d'un ensemble de consommations dont le regroupement est utile à prise de décisions de gestion ». Un coût est défini par les trois caractéristiques suivants :

- Le champ d'applications du calcul : un moyen d'exploitation un produit, un stade d'élaboration du produit ;
- Le contenu : les charges retenues en totalité ou en parties, pour une période déterminé ;
- Le moment du calcul : antérieur (coût préétablie), a posteriori (coût constaté) à la période considérée.

Selon cette définition, il est important de préciser clairement l'objet dont on mesure le coût, l'horizon de temps considéré ainsi que la nature des charges prises en compte dans le calcul du coût, il est défini par trois caractéristiques indépendants les unes les autres : le champ d'applications, le contenu et le moment du calcul.

2.1.2) Les types des coûts :

Il est important de comprendre que chaque méthode de la comptabilité analytique est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charges, il est donc nécessaire de présenter tout d'abord une typologie des coûts.

a) Les coûts fixes et variables :

Pour différencier les couts fixes et variables, il faut prendre en considération leurs évolutions par rapport à une grandeur de référence déterminée.

Dans la plupart des cas, on utilise comme grandeur volume d'exploitation de l'entreprise, Par exemple, dans la vie quotidienne, lors de l'achat d'un véhicule, nous devons faire face à des coûts fixes (amortissement, service annuel) et à des coûts variables (essence, réparations).

Il est également possible de transformer des coûts variables en coûts fixes (contrat de service à tarif annuel fixe).

¹LEGRENZI. CH, et NOU. J, (2012), « méthode et outils pour la maîtrise des coûts informatique », ÉDITION DUNOD, Paris, P39.

➤ **les coûts variables¹ :**

Les coûts variables sont des coûts « constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation de volume de produits obtenus ».

En d'autre terme, les coûts variables sont celle qui varie en fonction du volume d'activité.

Exemple : matière première pour une activité de production, marchandises pour activités commerciale, consommation d'eau et d'électricité, charge de personnel opérationnel...etc.

➤ **Les coûts fixes, ou charges de structure :**

Les coûts fixes ou charges de structure² sont les « charges liées à l'existence de l'entité et correspondant pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité évolue peu au cours de la période de calcul ».

En d'autre terme, les coûts fixes correspondent à l'entreprise des coûts indépendants du niveau d'activité.

Exemple : assurance des locaux, frais de location, charge de personnel de direction et d'administration, dotation aux amortissements du matériel... .

b) Les coûts directs et indirects :

En comptabilité générale, le critère d'analyse des charges qui est retenue dans la classification de la classe 6 repose sur la nature de ses charges mais en comptabilité analytique, ce sont d'autres critères qui sont retenue comme pertinents

on distingue les coûts directs et les coûts indirects :

➤ **Les coûts directs :**

Une charge directe est une charge dont il est facilement observable qu'elle été en courue pour un objet de cout spécifique et peut donc être affecté, sans aucune ambiguïté à cet objet de coût. Il s'agit de charge qui concernant le coût d'une seul activité ou d'une seul produit.

Exemple : matière première, main-d'œuvre directe de production, publicité...etc.

¹dite aussi opérationnelle

²SALMER. C, (2006), « contrôle de gestion : toute la fonction financière », ÉDITION DONOD, Paris, p33.

➤ **Les coûts indirects :**

Une charge indirecte est une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût. Une charge peut aussi être indirecte par ce qu'il est soit impossible, soit extrêmement coûteux, dans la pratique, de l'affecter directement à un objet de coût particulier. C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coût, si on voulait la rattacher il faudrait mettre en place un système d'information qui coûte généralement cher et donc il est peu utilisé par les entreprises.

C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coûts, si on voulait la rattacher, il faudrait mettre en place un système d'information qui coûte généralement cher et donc il est peu utilisé par les entreprises.

Exemple : consommation d'eau et d'électricité, fournitures de bureaux, assurance incendie des locaux, frais postaux et de télécommunication...etc.

Tableau N°1 : Exemples des types de charges :

	Charges directes	Charges indirectes
Coûts variables	Charges directes variables -consommation de matières premières. -Main-d'œuvre directe. -Salaire des ouvriers de fabrication.	Charges indirectes variables -Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits. -Frais postaux de livraison dans une société de vente par correspondance.
Coûts fixes	Charges directes fixes -Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour seul produit.	Charge indirectes fixes -Salaire du directeur administratif. -contrat de maintenance d'un ordinateur.

Source : LECLÉRE. D, (2006), « l'essentiel de la comptabilité analytique », ÉDITION D'ORGANISATION, paris.

c) Le coût de revient :

Le concept de coût le plus souvent utilisé dans les systèmes de gestion des entreprises est le concept du coût de revient. Le coût de revient rassemble la totalité des charges occasionnées par l'achat, la production et la distribution d'un service dans une entreprise.

Il existe essentiellement trois types de coût de revient qui diffèrent entre eux par le type de charges prise en compte dans le calcul :

-Le coût de revient complet : qui regroupe les charges variables et fixes, directes et indirectes.

-Le coût de revient variable : qui ne retient que les charges variables.

-le coût de revient semi-complet : qui retient les charges variables et fixes directes.

Les coûts mixtes :

Un nombre croissant d'objet de coût présente des structures de coût mixtes, composées d'une partie de coût fixe et d'une partie de coût variable, à titre d'exemple, citons la rémunération des vendeurs qui dans de nombreux secteurs d'activité, comporte un montant fixe et une partie de commission variable liée au chiffre d'affaires réalisé une autre illustration est la structure de coût de la téléphonée mobile qui se compose souvent d'un abonnement à prix fixe et d'une partie variable avec le volume de communication.

2.1.3) objets de coût :

Les consommations sont regroupées selon des critères de classement. Chacun des classements jugés utiles définit un **objet de coût**.

Les consommations peuvent notamment être classées par :

- **Produit** (ou type de produits) ; les produits finis sont les objets de coûts les plus classiques ;
- **Division organisationnelle** de l'entreprise (usine, service, atelier) ; ces divisions correspondent souvent à des centres de responsabilité ;
- **Client** (ou type de client, marché, canal de distribution) ;
- **Activité** ; une activité est un ensemble de tâche élémentaires de même nature accomplies en vue de contribuer à la valeur d'un produit (ex : passer les commandes aux fournisseurs, réceptionner les livraisons, préparer les bulletins de paie, examiner les conditions de prix, crédit, délais, demandées par un client, facturer aux clients, les relancer, assurer l'après-vente, etc.)

2.2) Les premiers termes de la comptabilité de gestion :

❖ Les charges :

Les charges constituent en quelque sorte la matière première de la comptabilité de gestion, elles sont collectées par cette dernière. La comptabilité de gestion qui, une fois effectuées permettent de les diviser en autant de montants partiels qu'il est nécessaire, pour ensuite les regrouper en fonction d'objectifs particuliers.

La comptabilité générale répartit les charges par nature, achats d'approvisionnement, services, charges de personnel...etc., la comptabilité de gestion répartit les charges par destination.

❖ Les coûts :

Les coûts sont des regroupements de charges de l'entreprise, ce type de regroupement est là encore fonction des objectifs que se fixe la comptabilité de gestion, les coûts se rapportent à des produits, des commandes, des activités, des fonctions.

Les coûts sont plus ou moins détaillés, et il existe une gradation dans le calcul des coûts.

La place centrale occupée par le coût de revient, qui se regroupe toutes les charges concernant directement ou indirectement un produit ou une commande de l'achat des matières premières jusqu'au stade final, qui est la vente du produit fini.

En deçà du coût de revient, on procède traditionnellement au calcul du coût d'achat, et ensuite à celui du coût de production, auquel on ajoute le coût de distribution.

❖ Les marges :

La marge est une différence entre un chiffre et un coût. Nous verrons qu'il existe différents niveaux de calcul des coûts, et de ce fait plusieurs types de marges, lorsqu'on fait la différence entre le coût de revient d'un produit qui est le dernier coût calculé, et son prix de vente, la marge s'appelle le résultat analytique.

Section 03 : Le choix des coûts et la présentation succincte de différentes méthodes

Jusqu'à une date récente, les méthodes de calcul de coût avaient un objectif prioritaire, elle mesurer aussi précisément que possible les objets de coûts inhérents à la comptabilité analytique (produits, services, fonctions,...).

3.1) Le choix de coûts :

De manière générale, la comptabilité de gestion est un outil d'aide au management, elle vise à donner à l'entreprise la maîtrise de ses coûts et de ses résultats.

Les coûts viennent de différentes composantes, de différentes activités de l'entreprise, et c'est l'analyse qui va permettre d'identifier de manière précise les coûts qui reviennent à ses différentes décompositions, et qui conditionnent le résultat final.

Or, les composantes, les activités sont conduites par des responsables, ce qui permet d'établir les responsabilités des uns et autres en matière de coûts, c'est évidemment indispensable pour éviter au minimum un développement incontrôlé des dépenses de l'entreprise, et l'apparition de déficits.

De ce point de vue l'analyse des coûts à tous les niveaux de décomposition de l'entreprise va permettre d'effectuer un repérage fin des causes de dysfonctionnements, qui obèrent son résultat et sa rentabilité, et de procéder à tous les ajustements nécessaires.

Un dernier point est à soulever avant d'entrer plus avant dans la technique comptable, celui de la périodicité dans le calcul des coûts, il n'y a aucune contrainte en la matière, tout dépend des spécificités de l'entreprise. Pour l'enseignement, on prendra a priori le mois comme période de calcul, ce qui est aussi le cas de plupart des entreprises.

3.2) Présentation succincte de différentes méthodes :

On a deux catégories des méthodes du calcul des coûts :

3.2.1) Les méthodes traditionnelles :

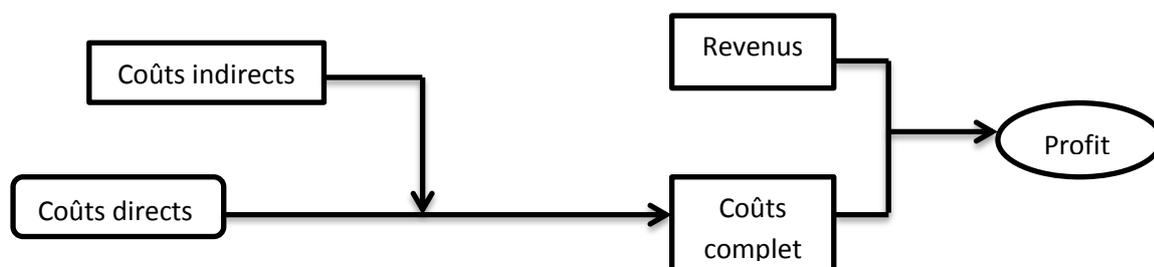
Il existe plusieurs méthodes comptables du calcul des coûts :

3.2.1.1) La méthode du coût complet :

La technique des coûts complets dans sa version classique constitue la méthode de calcul des coûts la plus ancienne. Elle regroupe l'ensemble des charges qui concerne chaque produit ou objet de coût, elle permet de calculer un résultat par produit en comparant le prix de vente au coût de revient.

La méthode des coûts complets, qu'on appelle aussi méthode des sections homogènes ou centre d'analyse. Elle représente le coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapporté par tout traitement analytique approprié, affectation, répartition et imputation. Elle passe généralement par une allocation des coûts indirects aux prorata des coûts directs.

Figure 02 : comptabilité en coût complet.



Source : LORINO. P, (2003), « méthode et pratique de la performance », ÉDITION D'ORGANISATION, paris, p244.

Selon cette méthode, il est possible d'évaluer le montant des charges cumulées à chaque stade du cycle d'activité ou du processus de production de bien et de services et leur distribution soit :

a) Le coût d'achat :

Les coûts d'achat ou couts d'acquisitions se situent au premier stade du cycle d'activité de l'entreprise, qu'elle soit :

- Commercial avec calcul du coût d'achat de chaque marchandise ;
- Industriel avec calcul du coût d'achat de chaque matière première et de chaque fournisseur consommable ;
- De service avec calcul du cout d'achat de chaque fourniture ou prestation utilisée.

Les calculs sont présentés sous forme de tableaux avec un tableau pour chaque élément achetés (nature d'achat, élément de charge directe, éléments de charges indirect, coût unitaire, quantité, montant).

Coût d'Achat = Prix d'Achat des matières + Charges liée aux opérations d'approvisionnement.

Source : JACQUOT. T et MILKOF. R, (2007), « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », France, p73.

b) Coût de production :

Les calculs de coût de production concernent les entreprises industrielles qui transforment des matières premières en produits intermédiaires ou produits semi-finis ou en produits finis.

Il s'agit le plus souvent de composants ou d'éléments entrant dans la fabrication de produits.

Les éléments de coût des se situent au stade de fabrication dans le cycle d'activité de l'entreprise.

Les calculs sont présentés sous forme de tableaux pour chaque élément de coût de production (charge direct, charge indirect) avec cout unitaire, quantité, montant.

Coût de production = coût d'Achat des matières utilisé (consommé) + Charges liées aux opérations de fabrication.

Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit. p73.

c) Le coût de revient :

Un cout de revient regroupe, selon la nature de l'activité :

- toutes les charges engagées pour la vente de marchandise dans une entreprise commerciale ;
- toutes les charges engagées pour la fabrication et la vente de produits dans une entreprise industrielle ;
- toutes les charges engagées pour les activités agricoles ;
- toutes les charges nécessaires à la production de services dans une entreprise prestataire.

Le cout de revient peut être calculé :

- soit globalement ;
- soit par unité de marchandise vendue ;
- soit par produit fini vendue ;
- soit par prestation réalisé.

Coût de revient = coût de production des produits vendues + charge liées aux opération de distribution.

Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit, P73.

d) Les résultats analytiques :

Il s'agit des résultats globaux ou unitaires réalisés sur la vente de chaque catégorie marchandise, de chaque catégorie de produit fini, de chaque prestation de service.

Résultat analytique d'un produit = chiffre d'affaire – coût de revient du produit

Résultat analytique d'exploitation = la somme des résultats des produits

Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit, P89.

e) La mise en œuvre de de la méthode :

1. La découper de l'entreprise en centre d'analyse :

Les centres d'analyses sont des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupé, préalablement à leur imputation aux comptes intéressés de coût ou de cout de revient, les éléments des charges ne peuvent être directement affectés à ces comptes.

2. Les unités d'œuvres et taux de frais :

La totalisation des couts dans chaque centre n'a de sens que si elle est mise en relation avec l'activité de centre, le choix d'une unité de mesure de cette activité permet l'imputation des frais des centres aux différents produits et le suivi de leur productivité.

L'unité d'œuvre exprimé donc l'activité d'un centre. Le choix d'unité d'œuvre résulte d'analyse technico-économique ou d'observation statistique¹.

CUO = total des charges du centre / NUO du centre.

3. Les clés de répartition :

On appelle clé de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classé par nature) entre les différents centres.

Les clés sont donc utilisées en amont des unités d'œuvre et à défaut d'une mesure permettant une affectation « exacte » des charges indirecte aux.

3.2.1.2) La méthode des coûts partiels :

Le coût d'un produits est la somme de la valeur des ressources (charges) utilisées pour fabriquer ce produit, par analogie, un coût partiel est une partie du coût global du produit (c'est-à-dire une partie de son coût complet). Ils ne permettent qu'une partie des charges sélectionnées selon certains critères (coût variable, coût direct, coût spécifique...) ils permettent de calculer des marges. Donc l'objectif de cette méthode est de présenter les calculs des coûts partiels qui regroupent qu'une partie des charges de l'entreprise et permettent de prendre des décisions opérationnelles.

La méthode des coûts partiels répartie les charges en six catégorie :

a) La méthode des coûts variable (direct costing) :

La méthode des coûts variable permet de calculer le coût de revient des produits et services de l'entreprise, d'analyser la contribution de chaque produit ou service à la couverture des charges communes, elle est outil pour discuter de l'abandon ou non de la fabrication et de commercialisation d'un bien. Elle vise à analyser la rentabilité par produit ou service et la profitabilité globale de l'entreprise.

La méthode présente toutefois certaines limites :

	Charges directe	Charges indirecte
Charges variable	1	2
Charges fixes	3	4

Cette première partition consiste à conserver uniquement les charges variables comprises dans la case **1** et **2** à laisser par ailleurs l'ensemble des coûts fixes cases **3** et **4**. Cette opération débouche sur une première méthode appelée méthode des coûts variable, connue également sous le vocable anglo-saxon de « direct costing ». La méthode est surtout

intéressante dans une optique prévisionnelle, car elle permet de calculer un seuil de rentabilité, c'est-à-dire un seuil de chiffre d'affaires ou de quantité vendues qui permet à l'entreprise de couvrir charges fixes et donc, de commencer à réaliser des bénéfices. Les coûts obtenues permettent le calcul « **la marge sur coût variable** », l'utilisation de cette méthode permet de déterminer les produits à supprimer.

b) La méthode des coûts spécifique :

La méthode des coûts variables évolués, est un approfondissement de la méthode du coût variable qui s'appuie sur une analyse plus précise des charges de l'entreprise, elle aide également à la formation du portefeuille produit de l'entreprise. Cette méthode tient compte des charges variables dégagées par produits. Ensuite, elle rattache à chacun de ces derniers les charges fixes qui lui sont spécifiques, il y'a donc distinction entre les charges fixes spécifiques et les charges fixes communes.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges variables	1	2
Charges fixes	3	4

Cette deuxième partition consiste à considérer les charges variables (**1+2**) augmentées des charges fixes directes (**3**). Ce calcul correspond à la méthode des coûts spécifique appelée également « direct costing évolué ». Elle dégage une marge sur coût spécifique, appelé également « direct costing évalué ». Cette méthode prolonge la précédente et son principal intérêt est de mieux appréhender la contribution d'un produit à l'absorption des charges fixes indirectes. En d'autres termes, une fois ce coût calculé, si la « **marge sur coût spécifique** », c'est-à-dire la différence entre le prix de vente de produit, les charges variables et les charges qui lui sont imputables en propre est encore positive, alors cela signifie que son exploitation permet d'absorber une partie des structures. Il s'agit par conséquent, d'un outil précieux pour apprécier la rentabilité des produits et leur abandon éventuel.

c) La méthode de coûts directs :

La méthode des coûts directs permet de calculer et analyser des marges sur coût direct par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance, cette méthode est pertinente lorsque les coûts directs sont faibles.

Le coût direct d'un produit ou d'une activité en tant que tel est comparé essentiellement des charges opérationnelles directes, mais il est composé également de charges fixes qui sont directement incorporées sans ambiguë au produit.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges variables	1	2
Charges fixes	3	4

Cette troisième partition consiste à retenir uniquement les charges directes variables et fixes (**1+3**) la quelle permet de calculer une « **marge sur coût direct** » qui peut être utilisée par exemple pour estimer la marge dégagée par un établissement ou un magasin. Imaginons, une petite société qui distribue différents produits informatiques dans différentes villes. La marge sur coûts directs, C'est-à-dire, la différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts directement supportés par un magasin permet de savoir si ce dernier est rentable et contribue à absorber les charges communes à la gestion de l'ensemble des magasins.

d) La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes :

La méthode de l'imputation rationnelle est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les charges fixes dans un coût selon la proportion : production effective sur production normale « éliminer » l'incidence des variations de l'activité sur coût unitaire indépendant du niveau d'activité. Dans cette méthode les charges fixes sont imputées au coût en fonction du coefficient d'imputation rationnelle.

- Calculer un « coefficient d'imputation rationnelle » :

$CIR = \text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$

$CIR > 1 \longrightarrow \text{suractivité} \longrightarrow AR > AN$

$CIR < 1 \longrightarrow \text{sous-activité} \longrightarrow AR < AN$

Cas de la sous-activité :

	Charges variable	Charges fixes
Charges directs		
Charges indirects		

- Le coût de sous-activité est une différence de traitement comptable négative, qui doit être retranchée du résultat analytique pour obtenir le résultat de la comptabilité générale.

Cas de la suractivité :

	Charges variables	Charges fixes	
Charges directs			
Charges indirects			

e) La méthode des coûts préétablis (coûts standards) :

Le plan comptable générale définit un coût préétablie comme «un coût évalué à priori :

- Soit pour faciliter certains traitements analytiques ;
- Soit pour permettre le contrôle de gestion par « l'analyse des écarts ».

La valorisation des programmes de production nécessite le calcul de coûts préétablis. Il s'agit d'établir à priori, sur la base d'une activité normale, des coûts prévisionnels normaux en vue de calculer à posteriori des écarts entre coûts réels constatés et préétablis.

Cette méthode présente plusieurs avantages pour la gestion et le contrôle de gestion :

- Il permettent une évaluation rapide des coûts de la production prévue et de la production réelle ;
- Il permettent l'élaboration de devis préalables au lancement de la fabrication ;
- Il facilitent les contrôles internes au niveau de l'exploitation par comparaison entre les objectifs prévus et les réalisations effectives ;
- Les calculs d'écarts conduisent à la recherche des causes des variations des charges et aboutissent à la prise de décision de gestion
- Calculés préalablement au lancement de la fabrication et de la commercialisation d'un produit nouveau ils permettent de déterminer le prix de vente.

Les coûts préétablis constituent donc des instruments de gestion de l'entreprise.

3.2.2) Les méthodes actuelles :

Les méthodes classiques de calcul des coûts ont atteint leurs limites et ne permettent plus aux opérationnelles et aux décideurs de prendre des décisions efficaces. En outre, la structure des coûts elle-même est en évolution. Suite à une évolution économique, il est devenu primordial d'accroître la connaissance de la structure de ses coûts afin de pouvoir maîtriser rapidement toute évolution défavorable.

Améliorer la connaissance des coûts et analyser la rentabilité des produits ou services offerts avancées par les organisations qui utilisent ou sont en train de mettre en œuvre la méthode de gestion par activité.

L'outil va au-delà d'une simple imputation de coût entre produit, en analysant les causes des coûts grâce à l'emprunt d'une technique de gestion des coûts largement acceptée dans le milieu des affaires, en l'occurrence la méthode des coûts par activité.

3.2.2.1) La méthode ABM : (Activity Based Management ou gestion par activité)

Se définit comme une méthode de management de l'entreprise qui permet un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. L'ABM conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de valeur, elle s'intéresse à la manière dont les activités et les processus augmentent, tant la valeur reçue par les clients que les profits gagnés en fournissant cette valeur.

3.2.2.2) la méthode UVA :

La méthode UVA ou la méthode des unités de valeur ajoutée adopte une logique de calcul des coûts totalement différente de celle des méthodes traditionnelles et cela afin d'éliminer la répartition arbitraire des charges indirectes liées aux produits ainsi que de celle liées aux clients afin d'obtenir les coûts les plus précis et les plus fiables.

La méthode UVA s'inscrit dans un contexte où les entreprises deviennent complexes, de par l'internationalisation, avec une répartition des charges indirectes de plus en plus conséquentes. Cette méthode a donc pour but de simplifier le calcul des coûts en déterminant une rentabilité par vente.

La méthode du calcul repose sur une hypothèse forte ; l'existence de rapports constants entre les coûts des postes de travail érigés en poste 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 ensuite obtenu 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.

3.2.2.3) La méthode ABC :(Activity Based Casting ou coût par activité)

C'est un outil d'analyse des coûts par activités. Ce modèle de travail permet de diviser les différentes activités d'une entreprise commerciale pour en analyser les coûts et dégager la rentabilité de chaque référence. Dans la méthode ABC, on réfléchit ainsi : chaque produit ou client consomme des activités qui sont elles-mêmes génératrices de coûts.

La méthode ABC est souvent complétée de la méthode ABM qui permet aux managers d'agir ensuite en fonction des points soulevés pour définir objectifs, planification et arbitrages.

Conclusion

La comptabilité de gestion est une modélisation économique, comme pour tout modèle, son usage implique un certain nombre de précautions, de plus sa mise en œuvre efficace repose sur une analyse précise des besoins d'informations à remplir sur une bonne adaptation aux choix d'organisation du pilotage sur une cohérence également avec la démarche budgétaire.



CHAPITRE 02

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

Pour ce faire, elle rattache les coûts aux activités, puis attribue les coûts des activités aux produits selon l'utilisation qu'ils font de l'activité établie en fonction de bases de répartition variant selon la nature de cette activité.

La méthode ABC repose, en premier lieu sur le découpage en activité pertinentes du fonctionnement de l'entreprise. Nous allons aborder successivement dans ce chapitre l'origine et contexte économique de la méthode, principes et objectifs, enfin quelle sont les étapes à suivre pour mise en place de cette méthode.

Section 1 : Origine et contexte économique de la méthode

Cette section contenir quatre éléments :

1.1) L'origine :

La comptabilité par activité ou la méthode ABC (Activity Based Costing) est technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion fondée sur l'analyse des activités.

L'approche de la comptabilité à base d'activité est apparue aux Etats-Unis dans les années 1980 grâce aux travaux de CAMI en 1986 (Computer Aider Manufacturing International). En réponse aux critiques formulées à l'encontre des calculs de coûts traditionnels, ce programme insiste sur le constat selon lequel ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise, mais les processus et les activités nécessaires à leur mise en œuvre.

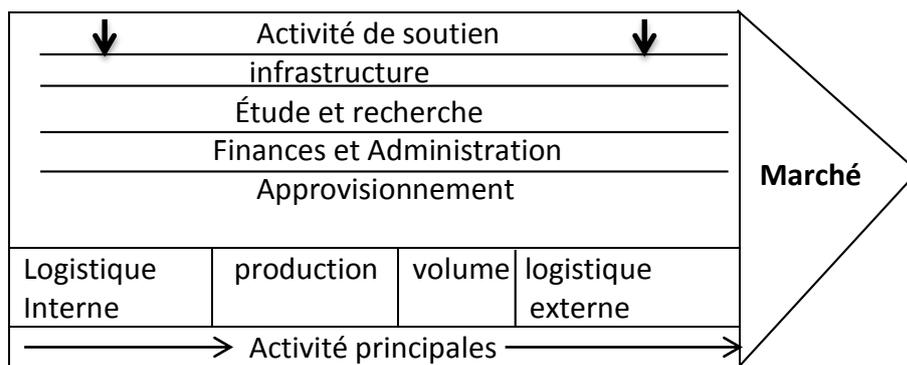
1.2) Le cadre d'élaboration ; le programme du CAMI :

A sa création (1972), le CAMI 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 production (augmenter la productivité industrielle par l'automatisation et l'informatisation).

Elle conduit une douzaine de programme de recherche sur des sujets tels que les langages de programmation de commande numérique, la conception assistée par ordinateur, la génération automatique de gamme.

Début 1986, ce groupement se lance dans un projet consacré non plus à la technologie mais à la gestion, le programme « Cost Management » (CMS). 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 Tatay’s Advanced Manufacturing »

Une des conclusions tirées par le CAMI est qu’il semble préférable de découper l’entreprise en processus et en activités, plutôt qu’en fonctions en produits. Cette démarche transversale repose sur le concept de **chaîne de valeur de M. Porter**¹ :



Source : Porter. M, (1986), « l’avantage concurrentiel », ÉDITION LATER.

Chaque activité contribue à la création de la valeur générée par l’entreprise : on distingue les activités principales, organisées en processus, et les activités de soutien, transversales au fonctionnement de l’entreprise.

1.3) Le contexte d’évolution de la méthode :

La méthode ABC a été dictée par les changements intervenus durant les deux dernières décennies, caractérisés par :

¹YVES DE RONGÉ, op cit, P32.

1.3.1) L'évolution du contexte économique :

Le contexte économique a été marqué par plusieurs phénomènes qui ont changé. En effet, l'évolution des échanges s'est accélérée tout au long de la deuxième partie du vingtième siècle, les périodes ont succédé les unes aux autres et la logique économique, bien que reposant toujours sur les mêmes bases fondamentales (marché, capital, profit), s'est trouvée modifiée par l'évolution du contexte et les transformations du fonctionnement des entités¹. L'internationalisation des échanges, la concentration des firmes, la plus souvent par croissance externe, la modification des rapports entre l'offre et la demande jusqu'à entraîner des crises successives de surproduction sont les paramètres à considérer pour évaluer les changements qui se sont produits. La situation actuelle est caractérisée par une crise de surproduction à laquelle s'ajoute un marché turbulent qui l'emporte sur les comportements rationnels où toute activité de gestion ce qui exige des efforts de réactivité, de flexibilité et d'adaptabilité.

1.3.2) L'évolution de la structure des entreprises :

L'adaptation à la mondialisation des marchés a eu comme tendance d'accélérer la croissance externe des firmes. La nécessité de « coller » aux nouvelles exigences de ces marchés (réactivité, flexibilité, qualité) a conduit les entreprises à accroître une certaine forme d'autonomie des entités organisationnelles les composants. Si la concentration des entreprises n'est pas un phénomène nouveau, l'ampleur qu'elle a acquise a modifié en profondeur des coûts. Ces firmes concentrées, imposantes et lourdes à manière, ont dû parallèlement s'adapter aux nouvelles règles non écrites du marché. Si l'organisation pyramidale et hiérarchique apparaît encore dans les organigrammes structurels, elle ne correspond plus tout à fait au fonctionnement réel de la firme. Prendre des décisions urgentes, régir en temps réel, faire preuve de suffisamment de souplesse pour ne pas rater les opportunités qui se présentent, accepter de modifier ses propres produits pour les adapter aux exigences du « client roi », telle est la liste, non exhaustive, des indispensables adaptations dont ces entreprises ont dû faire preuve.

3.3.3) L'évolution des modes de production :

Le contrôle de gestion tel qu'il est traditionnellement élaboré et mis en œuvre, est né à la fin des années 1920 dans un contexte dominé par l'organisation taylorienne de l'entreprise. « L'organisation scientifique du travail » élaborée par Taylor reposait sur un certain nombre de constats de la réalité économique dans laquelle les mécanismes et les savoirs faire étaient stables, aidés en cela par la production en masse et en grandes séries.

¹le terme « entité » est plus générique que celui « entreprise », laquelle peut être définie comme une organisation de production de bien ou service à caractère commercial. La notion « entité » recouvre toute les structures.

Le pouvoir des managers reposait, entre autre, sur une « connaissance exhaustive et parfaite des mécanismes » l'objectif du « progrès partagé par tous », entraînait le seul choix possible, celui de la minimisation des coûts, en particulier des coûts de production, garant de la maximisation des performances. Un seul facteur de production, la main d'œuvre directe, entraînait, à lui seul, une grande part des coûts de production. La d'un seul facteur de production facilitait la mise en place d'un modèle contrôle de gestion.

Alors tous ces changements précités ont conduit de nombreuses entreprises à transformer leur modèle de calcul de coût en utilisant le concept de comptabilité à base d'activités qui repose sur l'élément de base du fonctionnement de l'entreprise « activité ».

3.3.4) L'évolution du marché :

Si la concurrence reste une réalité, elle peut néanmoins prendre d'autres formes et notamment se faire par une adaptation plus fine du produit aux besoins du client.

C'est ainsi que les constructeurs d'automobiles, par exemple, déclinent les différents modèles de leur gamme grâce à un choix énorme d'option tant et si bien qu'il pourrait pratiquement y avoir autant de versions différentes qu'il y a de clients. On est passé d'un système fondé sur les économies d'échelle à un système fondé sur la diversification de la production.

Enfin, à la diversification du produit lui-même, il faut la personnalisation des services qui peuvent l'accompagner : mode de livraison, mode de financement, durée de la garantie, etc. La diversification du couple produit/service aboutit à une segmentation très fine du marché, ce qui permet de dégager sur chaque segment une rentabilité très supérieure. Le client est généralement prêt à payer un produit cher s'il correspond à la totalité de son besoin et rien qu'à son besoin. En revanche, il répugne bien naturellement à payer les fonctionnalités du produit qui été ajoutées pour satisfaire d'autres clients et dont le producteur veut lui faire supporter une partie du coût.

La performance de l'entreprise devient multidimensionnelle. Elle résulte d'une combinaison de prouesses : prix minimum, qualité maximale et délais strictement respectés.

L'évolution du marché a pour conséquence ne se fait plus seulement par les prix ; la qualité du service ; le respect des délais, etc. constituent également des facteurs de compétitivité importants.

3.3.5) L'évolution des techniques de production :

L'automatisation de la production entraîne une baisse rapide de la part de la main d'œuvre directe dans le coût global de production des produits.

L'organisation de la production en flux tendus et juste-à-temps semble une mesure technique simple et de bon sens. La réduction des stocks et des délais de production n'est

pas un souci qui date d'aujourd'hui ! Ce qui a changé, c'est l'arbitrage que l'on doit faire entre le coût du stockage et le coût de la probabilité d'une rupture d'approvisionnement.

Un compromis optimisant ces deux variables de coûts a laissé place à une nouvelle conception de l'organisation dans laquelle la probabilité de la rupture d'approvisionnement doit tendre vers zéro. Il ne faut pas que le stock amortisse, cache les dysfonctionnements.

L'évolution des techniques de production se traduit par une baisse rapide de la part de la main-d'œuvre directe dans le coût global.

3.3.6) Le développement des activités de support :

Par activité de « support », il faut entendre toutes les activités immatérielles qui accompagnent la production du bien ou service vendu. Elles se confondent souvent avec nos centres auxiliaires mais le mot retenu souligne mieux leur contribution positive.

Concevoir, chercher et innover, organiser, réguler et contrôler, négocier sont l'essentiel de ces activités de « support ». Elles ont pour caractéristique comme de pouvoir être très fortement réduites sans que la rentabilité à court terme de l'entreprise en soit affectée et même au contraire. Mais à terme, sa survie serait alors fortement hypothéquée, son développement impossible.

Le raccourcissement du cycle de vie des produits entraîne un alourdissement des coûts de conception et de lancement des produits. Le développement des activités de support se traduit par une expansion des charges indirectes, lesquelles deviennent prépondérantes dans la structure des coûts.

1.4) Les usages de la comptabilité à base d'activité :

Lorino distingue deux grandes familles d'usage, car les solutions de la comptabilité par activité ne sont destinées à améliorer, ni la justification comptable pure, ni la mesure des résultats. La première grande famille d'usage 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'usage est **le costing de portefeuilles stratégiques** (l'ABM) utilisant le modèle d'activité comme modèle d'allocation (combien de ressources consomme telle activité, combien de chaque activité consomme tel produit).

Section 2 : principes et objectifs de la méthode

Cette section comporte quatre éléments

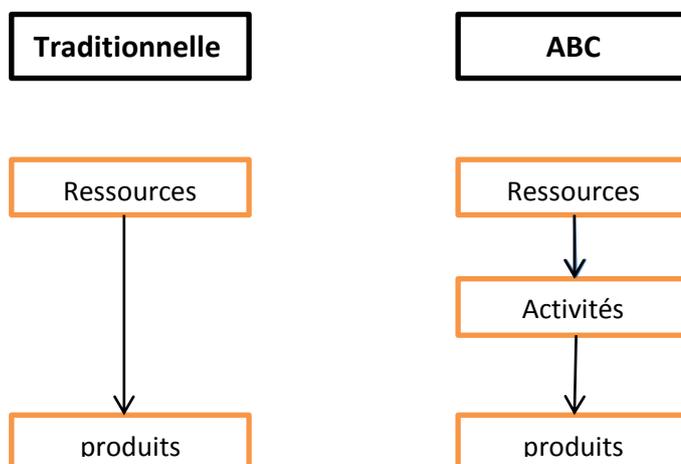
2.1) principes de la méthode :

Vu les inconvénients des méthodes classique de calcul de coût, les gestionnaires ont développé plusieurs technique de calculs de coût, entre autre, La méthode ABC repose sur le principe suivant :

Les activités consomment les ressources, les produits consomment les activités

La comparaison avec les méthodes traditionnelles, dans lesquelles les charges se répartissent sur les produits (par affectation pour les charges directs et par imputation pour les charges indirects). Peut-être schématisée de la manière suivante :

Figure 03 : comparaison de méthode traditionnelle et méthode ABC.



Source : JACQUOT. T, et MILKOF. R, op cit, P238.

Le fonctionnement de l'entreprise peut être décrit à l'aide d'un réseau d'activités, à l'issue desquelles sont obtenus les objets de coûts. C'est-à-dire les produits ou services livrés à la clientèle. Pour atteindre leur stade final, ces objets de coûts ont consommé des activités qui ont nécessité un certain niveau de ressources.

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

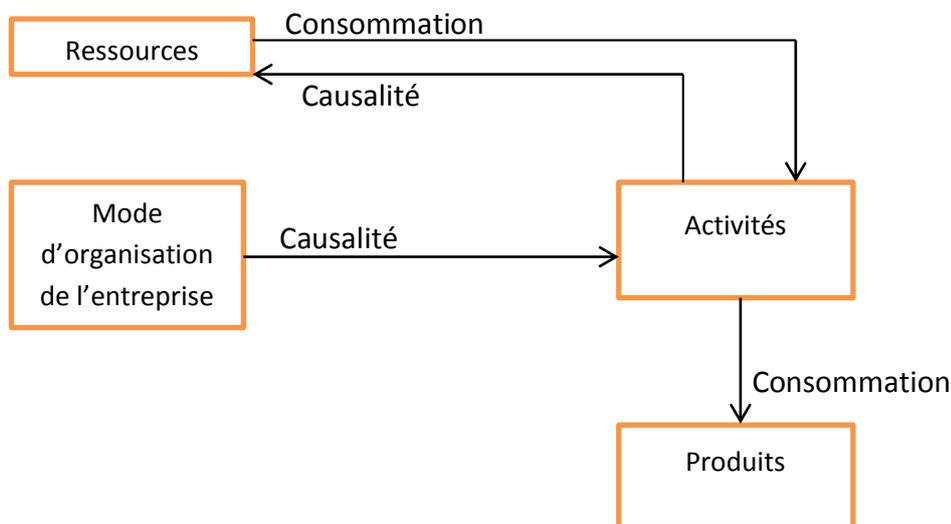
Les méthodes traditionnelles proposent de répartir les ressources utilisées par l'organisation sur les objets de coûts. La méthode ABC intègre une interface, l'activité, qui apparaît comme la cause première de consommation des coûts.

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

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

La stratégie et le mode d'organisation définis, les activités qui en découlent doivent recevoir le financement nécessaire pour pouvoir être mises en œuvre. ABC « colle » à cette réalité, en répartissant les ressources sur les activités et les activités sur les produits.

Figure 04 : ABC. Une présentation du fonctionnement de l'entreprise.

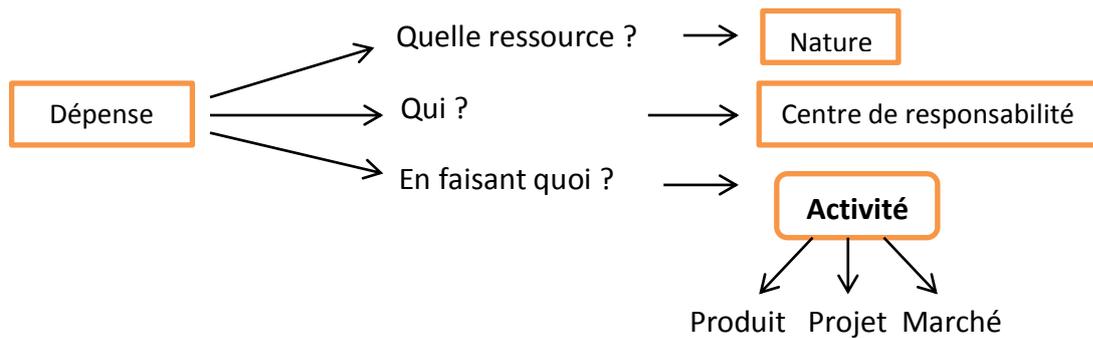


Source : JAQUOT. T et MILKOF. R, op cit, p239.

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 05 : les éléments d'identification de la dépense selon l'idée de base de l'ABC



Source : LORINO. P, op cit, P189.

- Utiliser l'activité comme rattachement-pivot pour allouer la dépense à des objets de marge.
- Utiliser l'activité comme rattachement principal pour rechercher les causes (les inducteurs de coût) qui influent significativement sur le coût.

2.2) Notion d'activité, de processus et d'inducteurs :

De nombreux auteurs ont tenté de définir précisément le terme d'activité. Nous retiendrons ici l'acception reprise par la majorité d'entre eux.

2.2.1) Activité :

Une activité est en général, un regroupement de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, permettant de fournir un output à partir d'un panier d'input, et homogènes du point de vue de leur comportements de performance.

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... une activité est un ensemble des tâches élémentaires ayant les caractéristiques suivantes :

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

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

On distingue les activités :

Primaires : leur production est affectée à un objet de marge (produit) ou à de coût (processus) ;

Secondaires : leur production est affectée à une autre activité : c'est le cas de la logistique de la maintenance, du contrôle qualité.

2.2.2) les processus :

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

Les processus ont trois caractéristiques important :

- Les processus sont généralement transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise ;
- 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 ses objets.

2.2.3) Inducteur :

A. clé de répartition

Il existe deux catégories d'inducteurs :

- La première est utilisée pour désigner une clé de répartition (inducteurs du ressources, d'activités) ;
- La seconde concerne la cause initiale de l'existence du coût et de son niveau (inducteur de coût).

Inducteurs du ressources est utilisé pour imputer les ressources-hommes, matériel et finances-entre des activités. Exemple : pourcentage de salaire des employés qui se consacrent à une activité déterminé.

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

Les conséquences sont jugées en fonction des activités et des coûts :

- Si tous les produits demandent les mêmes opérations de contrôle, on retient le nombre de produit contrôlés comme inducteur d'activité ;
- Sinon, on retient le nombre d'opérations de contrôle.

Le calcul du coût de l'inducteur d'activité permet d'affecter le coût de celle-ci aux produits et/ou aux processus en fonction de leur consommation des activités, exprimée en nombre d'inducteur.

Coût l'inducteur d'activité= coût total de l'activité pour une période / nombre d'inducteur pour la période

Source : JACQUOT. T et MILKOF. R, op cit, P244.

B. Cause initiale de coût :

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

2.3) L'objectifs de la méthode :

La méthode ABC est une méthode des coûts complets centrée sur le calcul des coûts des activités de l'entreprise. Elle propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes. Les entreprises se servent principalement de cette méthode pour suivre leur coût indirect, dans la plupart des entreprises ces charges indirectes sont à présent plus élevées que les charges directes et que ce phénomène s'amplifie d'où l'intérêt porté à leur analyse et à leur mode de répartition.

4. D'exploiter les gisements de productivité qui se trouvent dans les charges de structure et de rendre plus visible la mobilisation des ressources pour en faire le meilleur usage possible ;
5. d'obtenir une représentation fidèle de la réalité modélisée, elle doit s'adapter à tous les cas de figure rencontrés, qu'il s'agisse d'un atelier de production ou de site complet de l'usine, d'un centre activité ou de la totalité des activités d'une division ;
6. Tenue en compte dans la description de la cartographie d'activités préalable à la mise en place de la méthode ;
7. La méthode centrée sur les activités ne doit pas être trop complexe et coûteuse, mais doit allier fiabilité et pertinence ;
8. Expliquer la formation des coûts au travers d'un modèle pertinent par la consommation des ressources, par l'exercice d'activités, pour une offre de services ;
9. Privilégier la vision métier (les processus, les activités) plutôt que la vision budgétaire (section), affiner l'imputation du coût d'un certain nombre d'activités « inducteur » aux

services qui sinon serait réparti dans la méthode des sections homogènes et rendre variables des ressources dont le coût était considéré comme fixe ;

10. Exploiter le caractère transverse de l'activité en s'affranchissant des organisations locales, en proposant un référentiel commun à plusieurs organisations liées par la volonté de comparer leurs coûts à une référence extérieure en vue de retenir les meilleures pratiques d'évaluer l'utilité des services d'une externalisation.

2.4) les caractéristiques de la méthode :

Il quatre catégories qui sont caractérisées de la méthode ABC :

2.4.1) niveaux d'analyse :

La méthode ABC distingue trois niveaux d'analyse :

- Le niveau élémentaire de la **tâche**, alors que la tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.(ex, décharger un camion, trier des pièces comptables, rédiger un courrier, fraiser sont des tâches) ;
- Le niveau intermédiaire de **l'activité** ;
- Le niveau supérieur du **processus**.

Les deux derniers niveaux c'est ce que on vue précédemment.

2.4.2) maîtrisés des coûts :

C'est le principe de base de la méthode :

A) Les activités consomment les ressources :

Pour agir sur le coût du produit, il faut :

- Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
- Identifier les facteurs générateurs des coûts des activités (ou inducteurs de coûts).

La consommation des ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

B) Les produits consomment les activités :

Et ce n'est qu'indirectement par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produit on choisit pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou d'inducteur d'activité par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produit.

Ainsi, les charges « inducteurs » à l'égard des produits, sont directes à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits. La méthode ABC permet de modéliser les relations entre ressources, activités et produits.

2.4.3) adhésion des exécutions des exécutants :

La notion d'activité est plus proche des soucis des personnels concernés que la notion de produit. Les actions d'amélioration du rapport valeur/coût sont donc mieux comprises des exécutants. De même, l'information fournie par l'analyse des coûts est mieux comprise par ses utilisateurs.

2.4.4) Abandon de la distinction entre centre principaux et centre auxiliaires :

La méthode ABC considère que toutes les activités sont principales pour la détermination des coûts des produits, il n'y a pas de développement en cascade des coûts des centres auxiliaires vers les centres principaux. La relation entre les coûts et les causes qui les déclenchant n'est donc pas brouillée par les calculs de répartition.

Cette méthode ne se limite pas à l'analyse des activités de production elle porte la même attention sur les autres activités à titre d'exemple, activités de support, d'approvisionnement, marketing et distribution. La plupart de ces activités sont fortement créatrices de valeur pour le produit.

2.4.5) importance des charges indirectes :

Cette méthode est une méthode d'analyse des charges indirectes. La part de ces dernières dans le coût total devient prépondérante dans la plupart des industries en raison de l'importance croissante des activités de support, d'approvisionnement et de marketing. La pertinence de la méthode d'analyse de ces charges devient essentielle.

Les charges directes (prix d'achat des matières et composants, éventuellement main-d'œuvre), dans la mesure où elles subsistent, sont affectées directement au coût des produits.

Section 03 : Les étapes à suivre pour mettre en œuvre la méthode ABC

Dans cette section on va présenter les étapes et les recommandations de la mise en œuvre de la méthode ABC

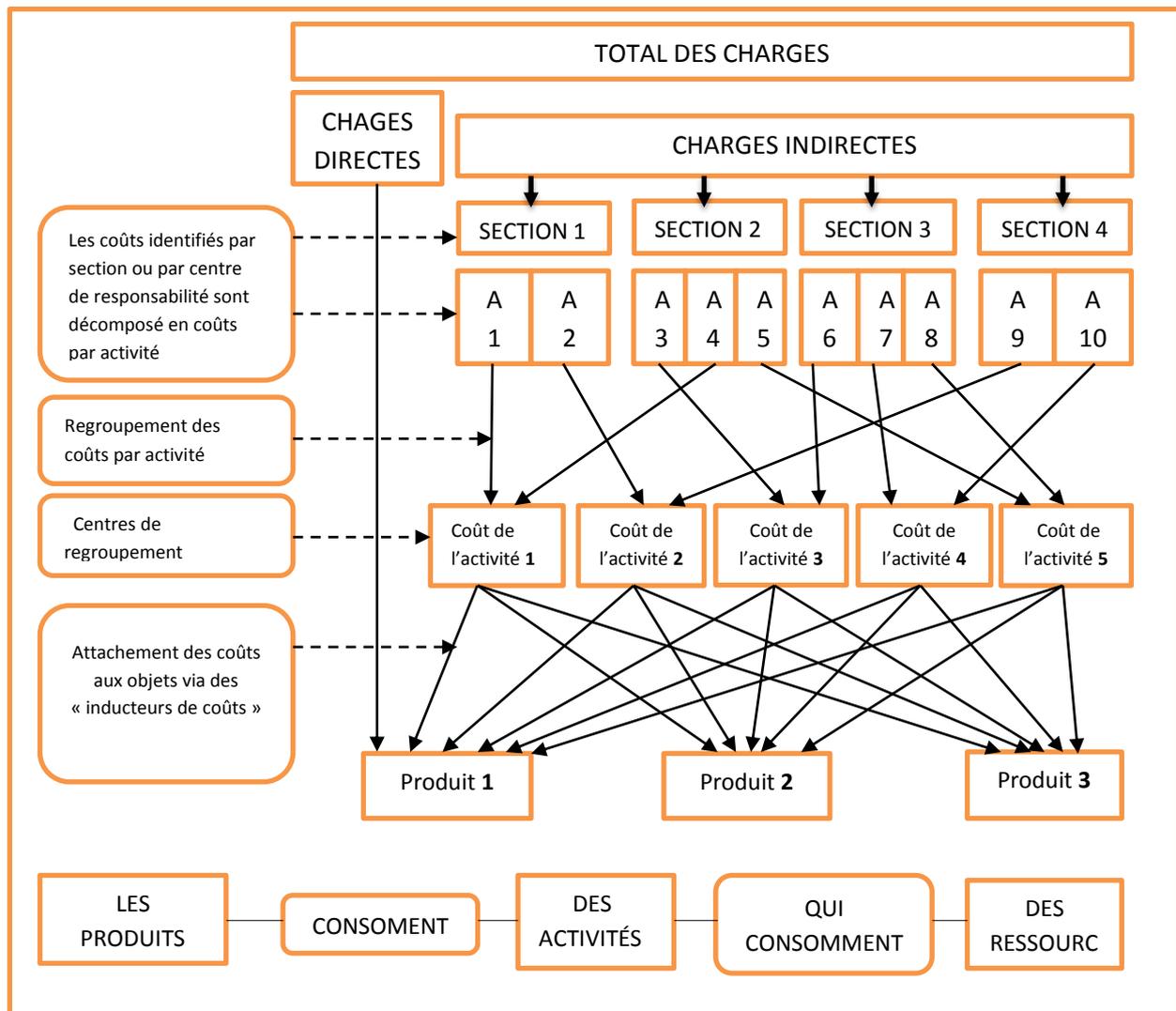
3.1) La mise en application de la méthode :

La mise en œuvre d'une comptabilité par activité passe donc par un meilleur affinement de l'analyse des activités des sections. Celles-ci doivent en effet transiter par des « centre de regroupement » homogènes avant d'être imputées aux coûts des produits à l'aide d'inducteur de coût appropriés. Donc elle comporte les étapes suivantes :

- Identification des activités de l'entreprise ;
- Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités ;
- Identification et choix des inducteurs de coût pour chaque activité ;
- Regroupement des activités ;
- Calcul des coûts unitaires des indicateurs ;
- Imputation aux produits des coûts des groupements d'activités.

Dans le schéma suivant nous illustrons les principales étapes de traitement des charges par la méthode ABC :

Figure 06 : les étapes de traitement des charges par la méthode ABC.



Source : SAADA. T, (2005), « contrôle de gestion », ÉDITION VUIBENT, France, P116.

1. Identification des activités de l'entreprise :

Les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés. La liste des activités retenues :

- Ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux ; il ne faut pas confondre les activités avec les tâches élémentaires ;
- Ne doit pas être trop succincte pour que les activités restent homogènes et respectent la loi d'équiproportionnalité des ressources des ressources utilisées.

Un ou plusieurs inducteurs de coût quantifiables (ou inducteurs d'activités) sont recensés pour chaque activité. Ils permettent de mesurer ce que fait l'activité.

Les inducteurs d'activité peuvent être classés en :

- Inducteurs volumiques ;
- Inducteurs liés aux lancements des lots ou séries ;
- Inducteurs liés à l'existence d'une référence (d'un produit, d'un composant, d'un partenaire) ;
- Inducteurs liés à une capacité de production (frais de siège, gestion des ressources humaines, recherche fondamentale, etc.

Aussi, elle s'effectue à partir de l'analyse des missions et des tâches des sections de la DSI. Exemple, installer un poste de travail. Ou à partir d'un inventaire des principaux processus informatiques, si l'on veut s'affranchir de toute organisation spécifique. Exemple, diriger l'informatique, développer les applicatifs, etc.

L'élaboration d'une liste des activités de l'entreprise effectuée en six phases :

- Définir le groupe de projet ;
- Etablir une première liste des activités ;
- Valider la liste d'activités ;
- Identifier tous les attributs de chaque activité ;
- Recenser les temps passés et les quantités produites pour chaque activité ;
- Regrouper les activités.

Dans cette étape, en doit respectant certaines règles :

- ✓ Les activités retenues doivent être significatives en termes de coût ;
- ✓ Un maximum de 5 à 6 activités par section ;
- ✓ Elles doivent être traçables dans le système d'information ;
- ✓ On pourra associer à chacune d'elles un inducteur de coût pertinent.

L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche et donc il faut définir les activités avec un degré de précision suffisant pour

que les résultats soient pertinents tout en faisant en sorte que le système mis en place reste simple à gérer, c'est-à-dire que les activités doivent être suffisamment fines pour être homogène et permettre une affectation de leur coûts représentatives de la consommation des ressources, cependant leur nombre doit rester raisonnable pour ne pas générer une complexité trop grande. Les activités sont composées de tâche élémentaire qui s'enchaînent vers un objectif commun et les activités qui ont un déclencheur commun constituée un processus.

En effet, l'activité permet un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur de l'entreprise.

2. Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités :

Les charges indirectes sont généralement saisies au niveau des divisions de l'entreprise. Ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division.

- S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe (exemple, les frais de voyage pour visiter un client sont affectés à l'activité « suivi des clients » ;
- S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie au prorata des effectifs ou des moyens matériels occupés aux tâches constituant les activités. Les clés de répartition utilisées pour affecter les ressources aux activités sont dénommées **inducteurs des ressources**.

Elle s'effectue à l'aide de ce dernier qui mesure la quantité de ressources consommées par une activité. Ce sont principalement :

- Pour les personnel commun à plusieurs activités : des relevés de consommation de temps, ou des dires d'experts, ou de simples prorata ;
- Pour le matériel commun à plusieurs activités : des unités œuvre techniques ;
- Pour les locaux : M^2 ;
- ...

L'affectation des ressources aux activités ressemble à la répartition primaire des charges indirectes entre les centres d'analyse. Par ailleurs, les charges directes sont affectées directement au coût des produits comme dans la méthode des centres d'analyse.

Selon le principe de la méthode ABC, les produits ne consomment pas directement des coûts que toute ressources est liés directement à une activité, tout ressources est acquise pour un certain usage bien déterminé, il arrive que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité dans des proportions différents ou non.

En effet, dans l'approche ABC, le terme ressource est utilisé plutôt que charge ; celle-ci est subit, qu'on agit sur une ressource en choisissant son niveau d'utilisation et activité ou elle sera employée.

3. Identification et choix des inducteurs de coût pour chaque activité :

Pour choisir un inducteur, il convient de déterminer le facteur de déclenchement de l'activité, alors que cet inducteur permet de mesurer l'activité.

Les inducteurs du coût peuvent classés en :

- ❖ Inducteur liés au volume fabriqué (Inducteur volumique) ;
- ❖ Inducteur liés au lancement de lots ou de séries ;
- ❖ Inducteur liés à l'existence des références : d'un composant, d'un produit,...etc.
- ❖ Inducteur liés à la structure de production.

4. Regroupement des activités :

Cette étape est mise en œuvre par l'établissement de la matrice de regroupement des activités, il s'agit d'une matrice croissant les activités et les inducteurs de coûts. Alors que, les activités sont regroupées dans un même centre de regroupement. Exemple, l'achat et la fabrication sont le même inducteur de coût, à savoir le nombre de référence. Grâce à la notion de processus elles seront regroupées dans un seul centre de regroupement, le processus est composé de plusieurs activités qui relevant d'un même inducteurs.

Lors que le travail de recensement des inducteurs des coûts effectué, il faut retenir les inducteurs de coûts les plus fréquents et les représentatif au niveau de chaque activité.

Plusieurs raisons peuvent amener à regrouper les activités :

- Le regroupement par centre de responsabilité ;
- Le regroupement des activités du même centre ;
- Le regroupement selon les inducteurs de coûts.

Certaines raisons sont purement formelles ou visent à réduire la complexité du système mis en place pour en faciliter la gestion et la mise à jour. Exemple, ne pas avoir une liste d'activités trop longue pour que les lignes des grilles de coût de revient ne soient pas trop nombreuses. Le regroupement des activités pour lesquelles le lien avec le produit est trop éloigné ou pour lesquelles un même inducteur auront été choisi.

Le choix consiste à effectuer des regroupements transversaux dans le cadre de processus, ou bien à réunir des tâches identiques issues de centres et de processus différents. Il n'existe pas d'activité prédéfinie qui serait transposable d'une entreprise à l'autre : c'est en l'adaptant à la réalité du fonctionnement de l'entreprise que la notion d'activité prend tout son sens.

Les causes de coûts sont nombreuses. C'est pourquoi il est nécessaire de les regrouper, selon leur nature, par type d'activités :

Tableau n° 2 : les exemples des activités

Activités liées	Exemple
Au fonctionnement des installations	Chauffage des bâtiments
À la fabrication des produits	Amélioration de la qualité
Au nombre de lots ou de séries	Contrôle des lots
Au volume de production	Main-d'œuvre directe

Source : JACQUOT. R et MILKOFF. R, op cit, p240.

5. Calcul du coût unitaire des inducteurs :

Pour chaque centre de regroupement :

- On calcule les **ressources** consommées par le centre en cumulant les charges qui avaient été affectées aux activités regroupées dans le centre ;
- On recense le **volume de l'inducteur**. C'est-à-dire le nombre d'unités d'inducteur choisi pour le centre (ou nombre d'unités d'œuvre) ;
- Un coût unitaire de l'inducteur est ensuite calculé selon la formule :

$$\text{coût unitaire de inducteur} = \frac{\text{Ressource consommées par le centre}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

Source : LANGLOIS. L et al, (2008), « contrôle de gestion », ÉDITION BERTI, Alger, P87.

6. Imputation au coût des produits :

Le coût complet (ou coût de revient du produit) est obtenu en cumulant :

- Les charges directes ;
- Les charges indirectes des centres de regroupement qui sont imputées au prorata des inducteurs.

Cette étape passe avant tout par l'identification de l'objet de coût qui est un élément qui absorbe un coût et qui peut donner lieu à un rapport, il s'agit d'identifier les différentes catégories types faisant l'objet du calcul des coûts.

Selon le secteur d'activité, une ou plusieurs catégories peuvent être retenues ; par produit, par client, par objet... Il convient de recenser de manière la plus exhaustive possible des catégories faisant l'objet d'une consommation de différentes activités de l'entreprise. Dans le cas contraire, les coûts de certaines risque d'être attribués par défaut à des catégories qui ne sont à l'origine des consommations.

La mise en œuvre de la méthode ABC est une opération relativement lourde et nécessite des ressources tant financière qu'humaines. Le coût de l'opération est autant plus lourd quand le projet est un échec. Il faut être vigilant, car cet outil peut desservir ceux qui le préconisent sans retenue ou sans discernement.

3.2) recommandations pour la mise en œuvre de la méthode :

- Construire un modèle d'inducteurs d'activité en coût standard ;
- Intégrer la codification des activités et des inducteurs dans le système de gestion de l'entreprise ;
- Définir les règles d'imputation comptable des charges sur le coût réel des activités ;
- Ne jamais imputer le coût réel des activités aux objets de coût, mais le coût standard ;
- Effectuer une seule analyse annuelle de l'écart sur des activités et des objets de coûts.

Section 04 : Intérêts et limites de la méthode

Cette section comporte seulement deux éléments

4.1) Intérêts de la méthode :

Du fait son caractère transverse, l'activité transcende les organisations locales, ce qui mène à deux sortes d'avantages :

- Les organisations mutualisées y ont naturellement recours pour consolider et comparer leurs coûts informatiques, au prix d'un fort investissement (référentiel commun des ressources et des activités, contenu précis des activités, règles d'imputation du coût des ressources aux activités, définition des inducteurs d'activité...);
- La mise en évidence de dysfonctionnements ou d'axes d'amélioration dans la DSI, masqués sous l'organisation par section.

Du fait qu'elle privilégie la vision métier, l'activité incite les DSI à construire une véritable modélisation de leurs processus informatiques, avec parfois une forte tendance au détail, tant le métier est complexe. On s'éloigne des « clés de répartition » budgétaires.

Autres avantages de la comptabilité à base d'activité sont :

- **L'utilisation comme outil comptable :**

La comptabilité à base d'activité permet d'appliquer un mode différent d'imputation des charges, et de calcul des coûts des produits de l'entreprise. En cette matière, si la construction en elle-même constitue un investissement parfois lourd, cet apport une vision des charges et de leur contribution plus liée à la réalité du fonctionnement de l'entreprise, que ne peut l'être une comptabilité à base de section homogène. Elle permet aussi, de provoquer un changement d'organisation comptable de l'entreprise, abolit la distinction entre centres principaux, centres auxiliaires, centres opérationnels et de soutien.

- **Un outil de gestion :**

Cette méthode a pour objectif de calcul de coût et de marges, la comptabilité par activité à un intérêt tout particulier en termes de gestion, sa mise en œuvre menée d'un point de vue plus stratégique peut rapidement aboutir à des résultats significatifs en termes de connaissance de l'entreprise, de choix stratégique, de mise sous tension de l'organisation, et de management dynamique.

4.2) Les limites de la méthode :

- La méthode est communément considérée comme lourde et coûteuse à mettre en œuvre et à entretenir ;

Au-delà d'un certain nombre d'activités (une trentaine), le modèle dégénère vite. Quel contraste entre des modèles comprenant une cinquantaine d'activités, nécessitant une notice de quarante pages pour détailler les ressources, les activités, les inducteurs, les services, alors que certaines DSI de groupes multinationaux finissent par ne retenir à l'arrivée qu'un seul coût unitaire pour plusieurs dizaines de milliers de poste de travail.

La collecte des données (inducteurs de ressources, inducteurs d'activités) est conséquente, car elle doit d'intégrer dans la comptabilité analytique de l'entreprise et non être suivie en extracomptable. Parfois avec recours à un progiciel spécialisé dans l'ABC informatique, alors que l'entreprise n'applique pas ce type de démarche dans les autres domaines opérationnels.

- Dans la mesure où le suivi porte prioritairement sur les activités et non plus sur les sections, l'engagement des responsables de la DSI sur maîtrise des coûts peut être dilué : on privilégie alors la technique au management ;
- La mise en place de la méthode requiert des frais importants (ex, équipement de collecte et de traitement de données, réorganisation de gestion ;
- Comme tous les frais sont imputés aux activités et qu'une bonne partie de ces frais sont fixes de par leur nature, la pertinence des informations obtenues est donc discutable, puisque toute base d'imputation ;

- Son degré de complexité relativement élevé la rend pour l'utilisation hors d'usage dans la plupart des entreprises qui n'ont pas une structure de gestion rodées et une clôture bien établi

Conclusion

L'apparition d'un modèle implique de faire une critique des modèles anciens existant. Les avantages et les apports de cette méthode sont également une repense aux insuffisances des outils traditionnels existant.

En effet, La comptabilité à base d'activité remet en cause les méthodes traditionnelles de calcul des coûts qui ont perdu de leur pertinence pour plusieurs raison, Elle invoque les défauts des systèmes traditionnels en vue l'insuffisance de cette dernière.



CHAPITRE 03

Pour commencer notre étude du cas, nous allons présenter en premier section l'historique de l'organisation d'accueil (COGB LABELLE), et ensuite le diagnostic de la d'organisation, et en dernière section on a essai de la mise en application de la méthode ABC au sien de la C.O.G.B LA BELLE.

Section 01 : Présentation et historique de la COGB LABELLE

Cette section consiste à présenter l'organisation d'accueil C.O.G.B La Belle

1.1) Historique de la COGEB La Belle :

L'entreprise nationale cors gras Bejaia ont débuté ces travaux de construction au début du 20ème siècle sous le nom de S.I.A.N (Société Industrielle d' Afrique de Nord), sa production commencer par l'extraction de l'huile d'olive et la fabrication du savon.

En 1940, a démarré le raffinage de l'huile de colza et l'huile de tourne sol, entre 1953 et 1967 a été occupée de la fabrication de savon de ménage sous forme de pari, de savon toilette et leur conditionnement.

L'unité a été nationalisée en 1974 et la naissance de la SO.GE.D.I.A (Société de Gestion et de Développement des Industriels Alimentaires), cette dernière regroupait à l'époque tous les entreprises du domaine de l'agroalimentaire (sucre, corps gras, jus, etc.).

En 1982, la création d'ENCG (Entreprise National de Corps Gras). Et en 1989, devenue une société par action sous le sigle C.O.G.B/SPA.

En 1990, démarrage de la fabrication de produit végétal aromatisé et la graisse végétale aromatisée. Le groupe ENCG qui découle du holding Agro-alimentaire avait procédé à une nouvelle forme d'organisation en 1995 qui porte sur le principe de filialisation.

La naissance de la COGB est en 1997 après filialisation (Cors Gras Bejaia). Deux ans après elle a lancé l'unité de production de la margarine (margarine de table, pâtisserie et feuilletage), en 1998, les autorités publiques ont décidés la filialisation de l'E.N.C.G par la création d'autant d'entreprise que de zones géographiques couvertes :

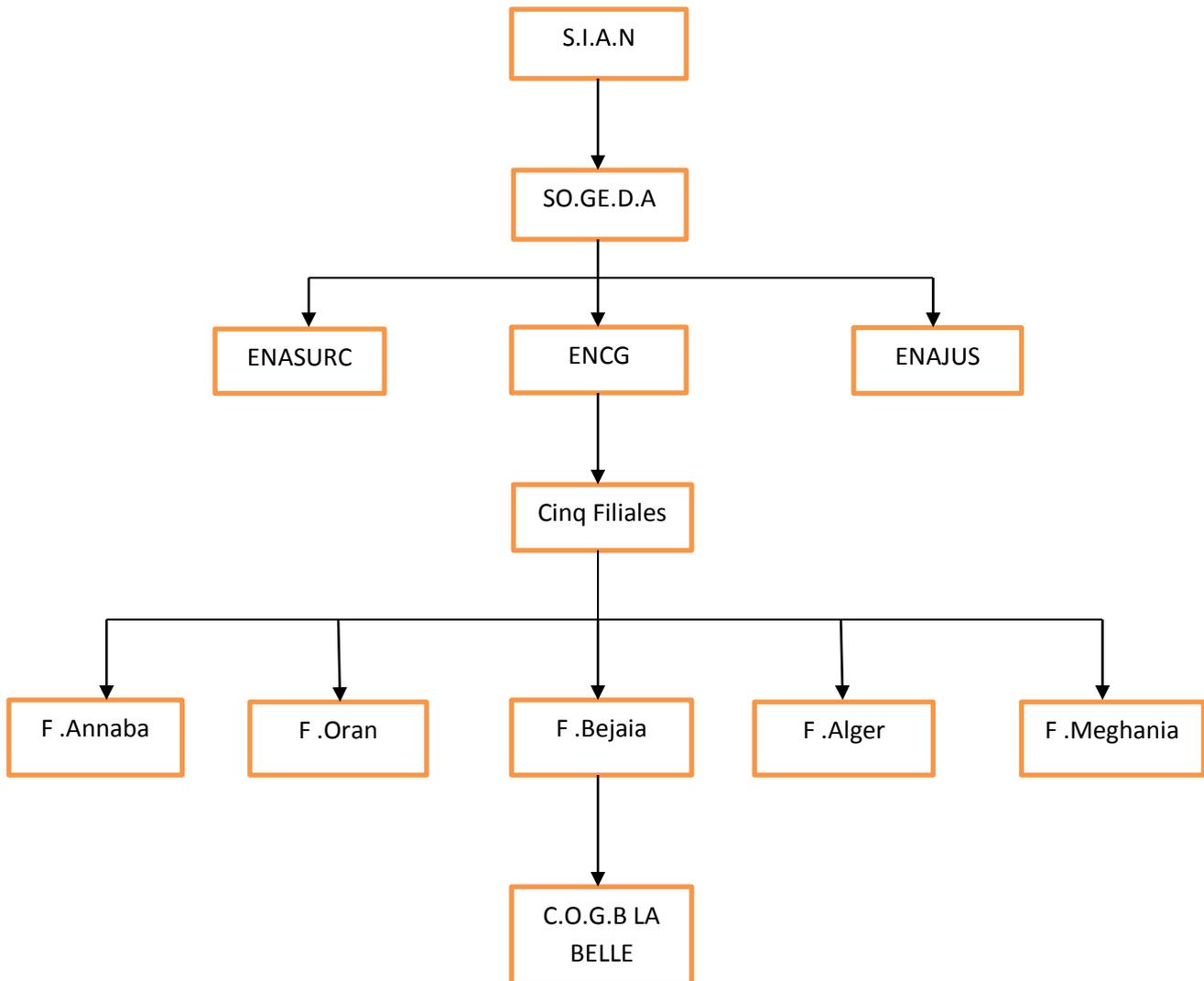
- Cours gras d'Alger ;
- Cours gras d'Oran ;
- Cours gras de Meghnia ;
- Cours gras de Bejaia (COGB) ;
- Cours gras d'Annaba.

En 2005 à lancer de l'électrolyse et l'hydrogénation. Alors que, la 1^{ère} Avril 2006 l'Etat a cédé 70% des parts de complexe C.O.G.B au profit du groupe LA BELLE, en fin le 14 Mai 2006 la C.O.G.B entre en partenariat avec la société agro-alimentaire.

La C.O.G. LA BELLE est SPA d'un capital de 1000 000 000 DA sont répartie en 70% pour La Belle et 30% pour le groupe C.O.G.B.

1.1.1) Diagramme de l'historique :

Figure 07 : représentation du diagramme de l'historique



Source : document de l'entreprise C.O.G.B La Belle

1.2) Présentation de la C.O.G.B La Belle :

1.2.1) La situation géographique :

L'entreprise C.O.G.B La Belle est implantée dans la zone industrielle de la wilaya de Bejaia, elle se trouve au siège de la direction générale qui est située à environ 250Km à l'Est de la capital Alger, à proximité du port et de la gare ferroviaire, de même tout prêt de la route l'aéroport international de Bejaia, ce qui constitue son emplacement stratégique de premier ordre dans ses relations commerciales et internationale.

Elle possède deux unités de production :

- Une petite usine située aux Quatre Chemins produisant des huiles du savon ;
- Une grande usine située sur la route des Aurès fabriquant des huiles, des savons, des margarines, des acides gras, du smen, de la glycérine, etc.

Elle occupe une superficie d'un peu plus de 18 hectares (186 171 m²) :

- Complexe : 121 530 m²
- Usine 4 chemins : 59 681 m²
- Station portuaire : 4 960 m²

1.2.2) Les différents départements de l'entreprise :

Composé de dix départements :

1. département de production :

Travail effectif 24H/24H qui est partagé en quatre équipes de 8 H/jours, ce département compose de quatre services :

- **Service raffinage** : sa mission est la transformation de l'huile brute alimentaire destinée au conditionnement ;
- **Service conditionnement des huiles (CDH)** : il est partagé en deux ateliers :
 1. Atelier conditionnement : son rôle est la mise en bouteille l'huile pour la commercialisation ;
 2. Atelier plastique : son rôle est la fabrication de bouteille en plastique.
- **Service margarinerie** : spécialisé en production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine ;

- **Service savonnerie** : ce service est spécialisé en fabrication du savon de ménage, savon de toilette et la glycérine pharmaceutique.

2. département technique :

Son rôle est la maintenance du matériel de production. Il est composé des services suivants :

- **Service études et méthode** : est chargé de l'organisation du département technique, de renouveler, les équipements, de procéder aux différentes études (investissement, projet,...) ;
- **Service électricité** : d'exécuter les plans d'actions, gérer le curatif, rembobiner les moteurs électriques ;
- **Service mécanique** : est chargé de la maintenance mécanique ;
- **Service utile** : assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'air comprimé.

3. département des ressources humaines :

Il s'occupe de la gestion du personnel, et composé des sections suivantes :

- **Section personnel** : cette section assure le pointage, les absences autorisées et irrégulière, elle gère la carrière des travailleurs, maladies et recrutements ;
- **Section paie** : elle s'occupe de la gestion des fiches de paie du mois ;
- **Section moyens généraux** : la structure des moyens généraux est chargée des travaux suivants :
 - Démarche auprès des assurances contre les incendies ou tous autres dégâts ;
 - Répartition du matériel de bureau.
- **Section social** : elle s'occupe de tous les affaires sociales du personnel : les allocations familiales et la sécurité sociale.

4. département sécurité :

Il s'occupe de la sécurité en matière de protection individuelle et collective et la sensibilisation sur les risques d'accidents ;

5. département comptabilité et finance :

Il est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise et de connaître les mouvements des stocks et les existants en magasin ;

6. département d'approvisionnement :

Il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matière première et consommable, emballages et pièces de recharge ;

7. service laboratoire :

Ce service est chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrant dans le processus de production ;

8. direction générale :

Après le conditionnement des huiles et autres produits, la direction commerciale intervient pour la commercialisation et la distribution des produits finis ;

9. service transport :

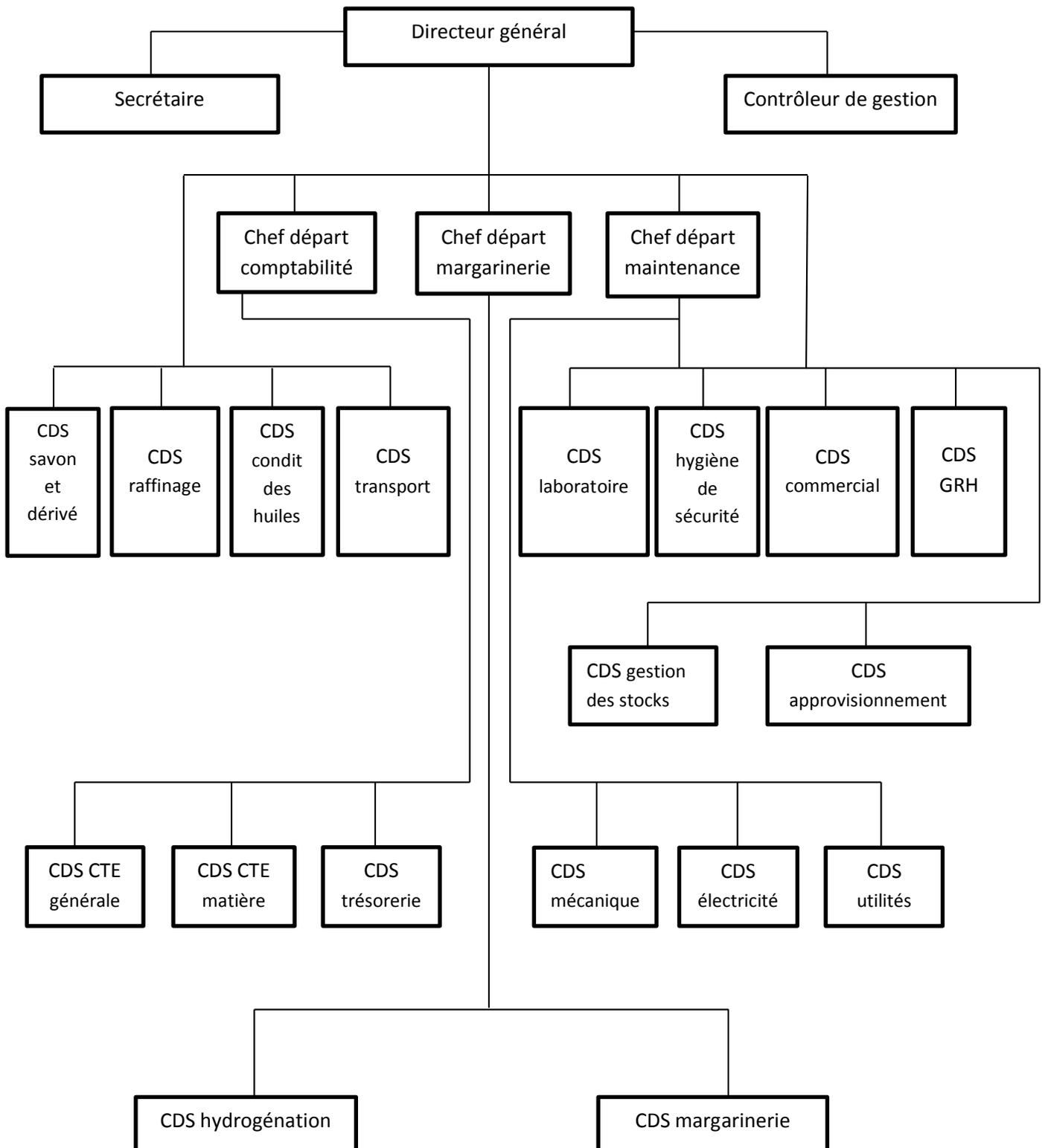
Il est composé d'un atelier de réparation, assure l'acheminement des matières premières et consommable vers l'entreprise, et assure la distribution des produits finis aux clients ;

10. contrôle de gestion :

Il est pour principale mission de veiller à l'élaboration au suivi de l'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, états et rapports statistiques de gestion.

Tous ces départements et services dépend d'une seule personne qu'est le directeur générale (DG) qui gère l'entreprise et prend les décisions stratégiques. **Sont schématisé dans l'organigramme suivant :**

Figure 08 : l'organigramme général de la CO.G.B LA BELLE



Source : document de l'entreprise

L'organisation de l'entreprise s'articule autour du Directeur Général qui assure la coordination de neuf organes et ce sont :

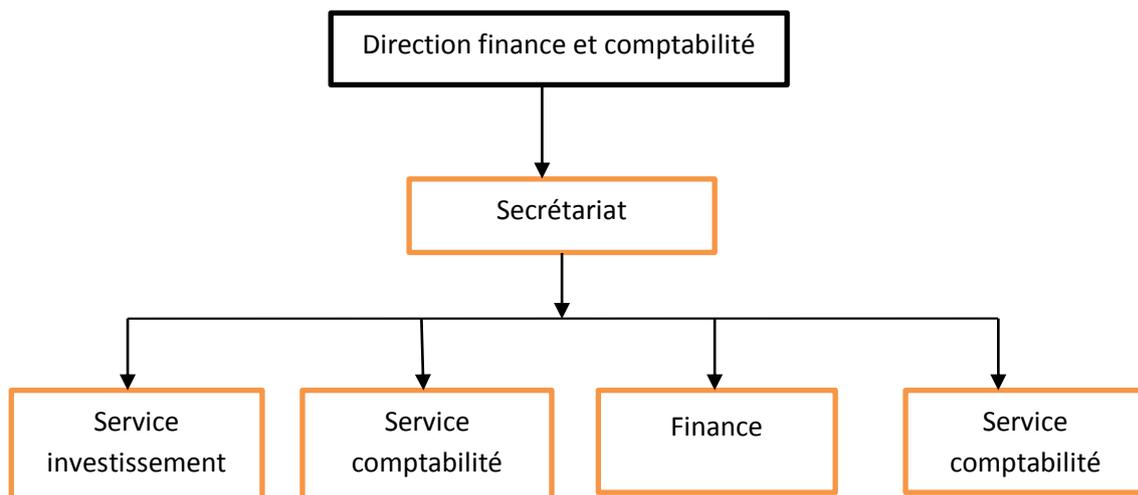
- Audit et contrôle de gestion ;
- RQE (Qualité et environnemental) ;
- Assistant exploitation ;
- Assistant achat et logistique ;
- Assistant commercial ;
- Assistant administration et finance ;
- Laboratoire ;
- Informatique.

L'entreprise assure sa comptabilité et dispose d'une autonomie financière mais les gros investissements sont fait après l'aval de la direction générale.

Un commissaire aux compte veille à la conformité de la pratique procédurière aux principes universels de l'audite.

Le service finance et comptabilité sont schématisé comme suit :

Figure 09 : diagramme du service finance et comptabilité



Source : Document de l'entreprise

1.2.3) Prise de connaissance de l'entreprise :

Tableau n° 3 : fiche d'identité de l'entreprise :

Entreprise	SPA CO.GB LA BELLE Société des CORPS GRAS Bejaia
Siège social	route des Aurès de Bejaia-BP 406-BEJAIA 006000
Capital social	1MDA
Actionnaires	SARL agros alim LA BELLE 700 000 000, 00 (70% des actions) Groupe ENCG/SPA 300 000 000, 00 (30% des actions)
e-mail	COGBLABELLE@yahoo.fr
Usine	PRICIPALE : complexe Corps Gras LABELLE route des Aurès-BP 406-Bejaia. SECONDAIRE : Savonnerie des quatre chemins-BP 245-Bejaia
Superficie	Siège sociale : 121 530 m ² Usine des quatre chemins : 59 681 m ² Station portuaire : 4960 m ²
Président du conseil d'administration	Mr. M. BOUKEROUCHA
Directeur général	Mr. MHENNI IKHLEF
Directeur commercial	Mr. MANSOURI MOKHTAR
Date création	En 1975 par rattachement à la SO.GI.DIA
Secteur d'activité	Agros alimentaire
Activité principale	Raffinage huiles alimentaires Fabrication savons et margarines
Activité secondaire	Fabrication glycérine, hydrogène et acide distillés
Moyens	Humain : 537 Matériels : raffinerie, savonnerie, margarinerie, hydrogénation
Origine des moyens	Europe, Canada

1.2.4) Les différentes activités de l'entreprise :

- Fabrication de l'huile végétale ;
- Fabrication de margarine de table, feuilletage et pâtisserie ;
- Fabrication de produit végétale aromatisé ;
- Fabrication de savon de ménage et de toilette ;

- Fabrication de graisse végétale à usage industriel, de glycérine, d'acides gras dessillés et du savon industriel.

1.3) Diagnostic de la COGB LA BELLE

1.3.1) Diagnostic de production ou industriel :

❖ La gamme de production :

L'aspiration de la COGB LABELLE est de répondre à tous les goûts et besoin des consommateurs et pour ce faire, elle procède à la fabrication de plusieurs produits alimentaires et pharmaceutiques qu'on peut présenter comme suit :

- **usage alimentaire** : huile de table, margarine ;
- **usage domestique** : savon de ménage, savonnette ;
- **usage industriel** : savon industriel type lubrification, acide gras distillé pour peinture, détergents ;
- **usage pharmaceutique** : glycérine codex ;
- **sous-produits valorisables** : résidu de distillation des acides gras, résidu de distillation de la glycérine.

❖ La capacité de production :

Elle est résumée comme suit dans le tableau suivant :

Tableau n° 04 : Capacité de production en Tonnes/jour

Atelier	installée	Réelle
Raffinage des huiles	500	350
Savonnerie	150	120
Conditionnement des l'huiles	400	250
Savon de ménage	150	85
Savon de toilette	10	05
Margarines	80	65
Shortening	96	96

Source : document interne de l'entreprise

❖ Contrôle de qualité :

La qualité de tous les produits entrant dans le processus de production est contrôlée par le service laboratoire de l'entreprise, qui est constitué de quatre laboratoires (des huiles, des savons, de traitements des eaux, de margarine). Ces dernières sont équipées d'un ensemble de matériels, des réactifs nécessaires pour effectuer les analyses physico-chimique et microbiologique.

❖ Maintenance :

Consiste en la maintenance du matériel de production à la mise à jour de toutes les machines et équipements disponible au sein de l'organisme, assurer les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production.

❖ Sécurité :

L'entreprise est dotée d'assistant sécurité qui gère la sécurité interne qui se résume en matière de protection individuelle et collective, ainsi que la protection des bien de l'entreprise, la sécurité industrielle quant à elle, se résume en matière de la sensibilisation sur les risque d'accidents de travail.

1.3.2) Diagnostic des stocks et approvisionnement :

L'objectif de la gestion des stocks est de réduire les coûts et les risques, ce qui nécessite la réduction du volume des stocks pour éviter l'immobilisation des fonds.

Les capacités de stockage représentent comme suit :

- Magasin produit chimique : la superficie de stockage est de 3600m² ;
- Magasin emballage : la superficie de stockage est de 7200m² ;
- Magasin pièce de rechange industrielles et autre : la superficie est de 1620m² ;
- Les voûtes de stockage ;
- Un terrain de stockage plein air de soude caustique.

Elle est approvisionnée en huiles brutes par bateau, par une pipe d'acier qui relie la station portuaire à l'usine dans des Bacs de stockage d'une capacité de 12000T, elle possède une capacité de stockage des huiles finies de 6000T.

1.3.3) diagnostic commercial :

Elle est compose d'un service vente et marketing veille à la satisfaction des besoins des consommateurs et s'occupe de :

- La gestion des ventes de produits finis fabriqués par l'entreprise ;
- L'analyse des préférences et désires des clients qualitativement ;
- L'analyse permanente des tendances du marché ;

- La gestion des fichiers clients ;
- La prise en charge du traitement des suggestions et réclamations des clients pour les utiliser dans l'élaboration des nouveaux plans d'action et de conception des nouveaux produits.

1.4) les objectifs de l'entreprise :

- ✓ Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires ;
- ✓ Répondre aux besoins des consommateurs en terme de qualité ;
- ✓ Accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production ;
- ✓ Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production ;
- ✓ Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions Algériennes ;
- ✓ Exploiter, gérer et développer principalement les activités de productions d'huile alimentaire et industrielle, du savon, de margarine et autre activités industrielles liées à son objet.

Section 02 : Essai de la mise en application de la méthode ABC

Dans cette section on présente en premier lieu la méthode utilisée par la COGB LA BELLE et nous avons essayé d'appliquer la méthode ABC au sein de cette société, et d'avoir qu'elle est la méthode la plus efficace à partir de la comparaison entre les deux.

3.1) présentation de la méthode mise en œuvre par la CO.GB LA BELLE :

Nous avons constaté à partir de notre stage pratique au sein de la CO.GB LA BELLE, que la méthode utilisée pour le calcul des coûts est la méthode des coûts complets (section homogène), et leur système d'analyse des coûts basé sur les rapports mensuels présenté par chacun de ses services.

3.1.1) La répartition des charges indirectes :

S'effectué en trois phases :

- La répartition primaire ;
- La répartition secondaire ;
- Le calcul du coût de l'unité d'œuvre.

A. La répartition primaire :

Dans cette étape, les charges indirectes sont réparties sur l'ensemble des sections analytique (principale et auxiliaire) en fonction des clés de répartition suivantes :

- **Approvisionnement** —————> en fonction de tonnage acheté pour chaque section ;
- **Ressource Humaine** —————> en fonction de nombre d'effectif ;
- **Maintenance** —————> en fonction de l'heur de travail ;
- **Transport** —————> en fonction du tonnage transporté ;
- **Finance** —————> en fonction du nombre d'effectif ;
- **Sécurité** —————> en fonction d'effectif ;
- **Utilité** —————> en fonction du tonnage produit ;
- **Commercial** —————> charge imputé aux sections principales des ventes réalisé pour chaque section ;
- **Laboratoire** —————> en fonction de nombre d'analyse réalisé pour chaque section.

B. La répartition secondaire :

Dans cette étape, les montants des sections auxiliaires (répartition primaire) sont répartir entre les sections principales.

C. Le calcul du coût de l'unité d'œuvre :

Le transfert des charges indirectes du tableau de répartition vers différents coûts nécessite l'utilisation de certains outils appelée unité d'œuvre qui répartie en deux physique et monétaire.

Les achats de la période de la société :

6250000 Kg à un prix de 6953125 € pour un cours d'euro = 133,88 DA à 930884375 DA

Tableau n°05 : calcul du coût d'achat

	Quantité	Prix Unitaire	Montant
-prix d'achat	6250000		930884375
-Frais			17475000
-Assurance			1404125
-Droit de douane			23300000
Coût d'achat	6250000	155,69	973063500

Source : réalisé par nous à partir les documents internes de la COGEB LA BELLE

3.2) La mise en application de la méthode de la société :

D'après les données fournis par la société on commencera les calculs par :

A. Le calcul de coût de production :

Tableau n°06 : coût de production atelier de raffinage:

Volume de production : 6580,32

Désignation	UM	Mai 2019		
		Q	PU	M ^t
1) CHARGES DIRECTS				
<u>Matières première :</u>				
Huiles végétales (fluides, concrètes)	Kg	6783270	109,93	745684871,1
<u>Matières consommables :</u>				
Agent Emulsifiants	Kg	40824,48	42,46	1733407,42
Arôme beure artificiel	Kg	7570,04	90,25	683196,11
sel	Kg	145	0,4	58
Régulateur d'acidité	Kg	22354,37	29,25	653865,32
Agent de conservation	Kg			
Autres fournitures	Kg			1817299,16
<u>Energie :</u>				
Gaz	M3			471177,84
Eau	M3			460710,2
Electricité	KW			914737,09
<u>Autres charges directs</u>				
Services				20085,57
Frais de Personnel				1654485,02
Impôts et Taxes				15156,69
Frais Financière				178321,91
Dotation	aux			2610479,37
Amortissements				
Total 1				756897850,8
3) CHARGES INDIRECTS				
Section utilité				11599289,18
Section R.H				2416256,25
Section finance				1029070,20
Section sécurité				255635,53
Section transport				1213575,76
Section Appro				6141212,96
Section laboratoire				249880,1
Section maintenance				490936,16
Total 2				23395856,14
Coût de Production (1+2)		6580,32	118578,91	780293706,9

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la COGB LABELLE.

Tableau n°07 : coût de production atelier plastique

Désignation	UM	Mai 2019		
		Q	PU	M ^t
1) Charges directs				
<u>Matières premières</u>				
PEHD	Kg	147561,25	157,42	23229091,98
PEBD	Kg	3012,5	150	451875
<u>Matières consommables</u>				
Colorant	Kg	916.25	289,33	265098,61
Autres fournitures				156885,46
<u>Energie</u>				
Eau	M3			14957,57
Electricité	KM/H			22395,12
<u>Autres charges directs</u>				
Service				000
Frais de personnel				768354,85
Impôts et Taxes				5978,86
Frais Financières				27794,22
Dotation aux amortissements				2717297,1
Total 1				27659728,77
2) Charges Indirectes				
Section R.H				164337,12
Section finance				160637,21
Section sécurité				315601,81
Section transport				1191834 ,12
Section				930266,47
Approvisionnement				135688,26
Section laboratoire				1046756,37
Section maintenance				
Total 2				3945121,72
Coût de production (1+2)		470780	67,13	31604850,5

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la C.O.G.B LA BELLE.

Tableau n°08 : coût de production de l'atelier conditionnement

Désignation	UM	Mai 2019		
		Q	PU	M ^t
1) Charges directes				
<u>Matières premières</u>				
Margarine Raffinée	Kg	2153,75	134,31	289270,16
<u>Matières consommables</u>				
Boîtes 500g	U	446500	67,13	29973545
Cartons	U	159350	36,91	5881608,5
Etiquettes	U	593625	0,73	433346,25
Colle	U	843,75	388,25	327585,93
Autres fournitures	KG			267606,27
<u>Energie</u>				
Electricité	KW			39738,35
Eau	M3			30962,18
<u>Autres charges directes</u>				
Service				39932,87
Frais de personnel				974255,77
Impôts et Taxes				7581,05
Frais Financières				19622,18
Dotations aux amortissements				1576299,66
Total 1				39533768,24
2) Charges indirectes				
Utile				4526675,45
R.H				273895,2
Finances				267728,68
Sécurité				526003,02
Transport				457471,78
Approvisionnement				000
Laboratoires				336568,2
Maintenance				1476662,63
Total 2				7865004,96
Frais commercial				2438022,28
Prix de revient		2153,81	23138,90	49836795,48

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la société

B) Le coût de revient d'une boîte de margarine de 500g :

Le poids spécifique d'une boîte de 500g en Kg = 0,5Kg

Le coût de revient de 1Kg de margarine = 231,38 DA

Le coût de revient de 500g de margarine = $231,38 * 0,5 = 115,69$ DA

Le prix de vente c'est le coût de revient avec une marge de distribution de 7,5%

La marge bénéficiaire = $115,69 * 7,5\% = 8,68$ DA

Le prix de vente HT = $115,69 + 8,68 = 124,37$ DA.

TVA = 19% = $124,34 * 19\% = 23,62$ DA

Le Prix de Vente TTC = $124,37 + 23,62 = 147,99$ DA

3.3) La mise en application de la méthode ABC au sein de la COGB LA BELLE

Comme nous l'avons vu précédemment la mise en œuvre de cette méthode repose sur six étapes :

A) 1^{ère} Étape : identification des activités de l'entreprise

Tableau n°09 : Identification des activités

Centre principaux	Activité
Approvisionnement	- Gestion des margarines brute
Fabrication de margarine raffinée	- Raffinage - Maintenance - Contrôle de qualité
Fabrication d'emballage	- Fabrication des boites - Maintenance - Contrôle qualité
Conditionnement	- Mise en boites - Mise en carton - Maintenance
Distribution	- Expédition

Source : réalisée par nous à partir des documents internes de la société

B) 2^{ème} étape : affectation des ressources (charges indirectes) aux activités

Tableau n°10 : Affectation des ressources aux activités

Centre principaux	Activité	Ressources	Coût total des activités
Approvisionnement	- Gestion des margarines raffinée	- 562260375	- 562260375
Fabrication de margarine raffinée	- Raffinage - Maintenance - Contrôle qualité	- 134308,73 - 1788135,33 - 4795690,31	- 6718134,36
Fabrication d'emballage	- Fabrication des boites - Maintenance - Contrôle qualité	- 2705301,25 - 7007836,85 - 920635,85	- 10633773,95
Conditionnement	- Mise en boite - Mise en cartons - Maintenance	- 25700540,25 - 4705175 - 8008688,65	- 38414403,9
Distribution	- Expédition	- 2438022,29	- 2438022,29

Source : réalisé par nous à partir des documents interne de la société

c) 3^{eme} étape choix d'inducteurs et détermination des coûts

Tableau n° 11 : détermination des inducteurs du coût pour chaque activité

Désignation	Activité	Inducteur	Valeurs inducteur
Approvisionnement	- Gestion de la margarine brute	- Quantité achetées	- 6250000
Fabrication de margarine raffinée	- Raffinage	- Volume de production	- 6522375 Kg
	- Maintenance	- Heures maintenance	- 11926,25 H
	- Contrôle de qualité	- Durée d'analyse	- 4647,5 H
Fabrication d'emballage	- Fabrication de boites	- Plastique consommés	- 150573,75 Kg
	- Maintenance	- Heure maintenance	- 4673,75 H
	- Contrôle de qualité	- Durée d'analyses	- 1251,88 H
Conditionnement	- Mise en boites	- Nombre de boites	- 446500
	- Mise en cartons	- Nombre de carton	- 159350
	- Maintenance	- Heures maintenances	- 5341,25
Distribution	- Expédition	- Quantité vendue	- 10769062,5g

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de l'entreprise

A) 4^{eme} étape regroupement des activités par inducteur

Tableau n°12 : regroupement des activités par inducteurs

Activité	quantité achetée	Volume de production	Heures maintenance	Durée d'analyse	Nombre de boite	Nombre de cartons	Quantités vendus
Gestion de margarine brute	562260375						
-Raffinage - Maintenance -Contrôle qualité		70080948,75	1788135,33	4795690,31			
- Fabrication des boites - Maintenance -Contrôle qualité			7007836,85	920635,81	2705301,25		
-Mise en boites -Mise en cartons - Maintenance			8008688,65		25700540,25	4705175	
- Expédition							2438022,29
Total	562260375	70080948,75	16804660,83	5716326,13	28405841,5	4705175	2438022,29

Source : réalisé par nous à partir des documents interne de la société

B) 5^{eme} étape : calcul des coûts unitaire inducteurs**Tableau n°13 : calcul des coûts unitaire inducteurs**

Activité	Inducteur	Coût des activités	Volume inducteur	Coût inducteur
Gestion des margarines Obrutes	Quantité achetés	562260375	6250000	89,96
Raffinage	Quantité produit	70080948,75	6522375	10,74
Fabrication de boites	Plastique consommés	2705301,25	150573,75	17,96
Mise en boites	Nombre de boite	25700540,25	446500	57,50
Mise en cartons	Nombre de cartons	159350	4705175	29,53
Maintenance	Heures maintenance	168042160,8	1476662,64	113,79
Contrôle de qualité	Durées d'analyse	5716326,13	1753219,7	3,20
Expédition	Quantité vendus	2438022,29	10769062,5	0,22

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la société

C) 6^{eme} étape : imputation aux produits des coûts des regroupements des activités

Eléments	Quantité	PU	Montant
MP	2153812,5	134,31	289283941,4
M.P.C			950525,81
Autres charges			2691661,36
<u>Coût des activités</u>			
Gestion de margarine brute	6250000	89,86	561625000
Raffinage	6522375	10,74	68289266,25
Fabrication des boites	150573,75	17,96	2704304,55
Mise en boites	446500	57,50	25673750
Mise en cartons	159350	29,53	4705605,5
Maintenance	1476662,64	113,79	168029441,8
Contrôle qualité	1753219,7	3,20	5610303,04
Coût de production	10769062,5	104,89	1129563800
Expédition	10769062,5	0,22	2438022,29
Coût de revient	10769062,5	105,12	1132001822

Source : réaliser par nous à partir des documents interne de la société

D) Le coût de revient d'une boîte de margarine de 500g**Le coût de revient de 500g de margarine = 105,12 DA**

La marge de distribution = 7,5%

La marge bénéficiaire = $105,2 * 7,5\% = 7,88$ DALe prix de vente HT = $105,12 + 7,88 = 113$ DALa TVA = 19% = $113 * 19\% = 21,47$ DA**Le prix de vente TTC = $113 + 21,47 = 134,47$ DA****3.4) la comparaison entre les deux méthodes****Tableau n° 15 : comparaison des coûts obtenue**

Méthode	Le Coût de Revient
La méthode traditionnelle	115,69 DA
La méthode ABC	105,12DA
Écart	10,57 DA

Commentaire :

L'écart obtenue entre les deux méthodes montre que, les charges indirecte sont imputée autoritaires et d'une façon ne permettre pas de différencier entre les produits rentable et non rentable.

Conclusion

A travers notre étude du cas et la mise en application de la méthode ABC au sien de l'organisation d'accueil, nous concluent que cette méthode permet de minimiser les coûts mieux que la méthode utilisée par l'organisation (coût complet), donc elle est bénéficiaire pour elle. Il y'a une convergence entre les deux méthodes (10,57 DA), ce dernier remonte à, les charges indirectes qui sont imputée autoritaire par la méthode des coûts complet, donc il est déficitaire de différencier entre les deux produits que on a cité dans le commentaire.



Conclusion générale

Conclusion générale

L'élaboration de notre mémoire nous a permis d'assimiler que la méthode des coûts complet est la plus utilisée, qui sert à évaluer les différents coûts intermédiaires, coût d'achat, de production, et de distribution, pour aboutir au coût de revient, c'est une méthode qui prend en compte l'ensemble des coûts.

L'objectif est de maîtriser le calcul de coûts pour obtenir des coûts différents pour ses produits, et l'amélioration de la capacité d'action qu'il procure au gestionnaire.

Tout au long de notre modeste contribution nous avons procédé d'abord à un rappel théorique relatif à la comptabilité managériale et à la fin un cas pratique sur la méthode de calcul de coûts utilisée par la CO.G.B LA BELLE et un essai pour la mise en application de la méthode ABC. Nous ferons un bref rappel de différentes étapes de notre travail.

Le premier chapitre qu'on a intitulé « présentation de la comptabilité de gestion » nous avons donné une définition de la comptabilité de gestion et tout ce qui s'y rapporte, et la présentation de différentes méthodes de calcul de coûts (traditionnelle et actuelle).

Le second chapitre est intitulé « généralité sur la méthode ABC » qui retrace l'origine et le contexte économique, les principes et objectifs, ainsi que les étapes à suivre pour la mise en application qui sont utilisées dans le cas pratique.

Le troisième et le dernier chapitre intitulé « étude du cas » où on a présenté l'organisme d'accueil la CO.G.B LA BELLE, son diagnostic, et ses objectifs, après cette présentation on a calculé les coûts par la méthode des coûts complets utilisée par la CO.G.B LA BELLE, et en fin on a essayé la mise en application de la méthode ABC au sein de cette dernière.

Dans le travail que nous avons réalisé au sein de la CO.G.B LA BELLE on a procédé à une approche comparative entre la méthode ABC en termes de performance en l'occurrence la méthode des coûts complets, cette comparaison nous a permis de voir en termes de minimisation des coûts, il y a une convergence entre les deux méthodes, en remarquant que les charges indirectes sont imputées arbitrairement par la méthode des coûts complets.

Après ce bref rappel, nous pouvons valider les hypothèses émises dans notre problématique sur la méthode la plus utilisée et la détermination des coûts. En fin nous recommandons aux managers, aux gestionnaires, et à l'entreprise :

La méthode des coûts complets n'est pas une simple technique de calcul comptable pour la détermination des résultats de l'organisation, elle effectue un lissage des coûts et subventionne les produits non rentables par les produits rentables.

La méthode ABC qui repose sur le principe de consommation des ressources par les activités qui sont elles-mêmes consommatrices des produits, donc cette méthode permet la maîtrise de la performance des activités de l'entreprise, car sa mise en place dans des conditions aurait plus de chances de réussite.

Conclusion générale

L'implantation de la comptabilité à base d'activité est très favorable même en absence de réel besoin, elle améliore la rentabilité grâce à son analyse des coûts qui permettra d'établir la meilleure stratégie de gestion des produits et activités.

En effet, dans le domaine de processus de comptabilité de gestion permet aussi mise en place de la nouvelle méthode UVA (unité de valeur ajouté) qui mesure la valeur ajoutée par chacun de cette démarche et le bénéfice ou la perte au niveau le plus élément, elle affecte chaque poste de travail d'une consommation de ressource à partir d'une analyse technico-économique. L'application de cette méthode permet à l'entreprise de créer une unité de mesure de valeur ajoutée.



Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- 1- AUGÉ. B et al, (2013), « mini manuel de la comptabilité de gestion », Édition Dunod, Paris.
- 2- CERRADA. K, et al, (2014), « comptabilité et analyse des états financiers », Édition de Boeck, Paris.
- 3- CHEFFI. W, (2010), « étude des rôles de la comptabilité de gestion pour les managers : cas d'un grand groupe automobile », Édition Submitted, France.
- 4- DISLE. CH, et MAËSO.R, (2003), « introduction à la comptabilité », Édition Dunod, Paris.
- 5- DUBRULLE. L, et al, (2007), « comptabilité analytique de gestion », Édition Dunod, Paris.
- 6- JACQUOT. T, et MILKOFF. R, (2007), « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », France.
- 7- LANGLOIS. L et al, (2008), « contrôle de gestion », Édition Berti, Alger.
- 8- LECLÈRE. D, (2006), « l'essentiel de la comptabilité analytique », Édition D'organisation, Paris.
- 9- LEGRENZI. CH, et NOU. J, (2012), « méthode et outil pour la maîtrise des coûts informatiques », Édition Dunod, Paris.
- 10- LORINO. P, (2003), « méthode et pratique de la performance », Édition D'organisation, Paris.
- 11- PLOT-VICADR. E, « comptabilité de gestion », Édition Vuibert, France.
- 12- SAADA.T et al, (2005), « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Édition Vuibert, France.
- 13- SALMER.C, (2006), « contrôle de gestion : tout la fonction financière », Édition Dunod, Paris.
- 14- VILLENCÉ C.A. J, (2004), « comptabilité de gestion », Édition Quibec, France.
- 15- YVES DE RONGÉ, (2013), « comptabilité de gestion », Édition De Bock, France.

Revue

BOUQUIN. H, « une défense de la comptabilité de gestion », Revue Française de comptabilité, Février 1993.

Mémoire et Thèse

1. Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du master CCA « la méthode UVA : la mise en place et exploitation dans une entreprise de production ». cas de l'entreprise ICOTL-SPA. Bejaia. Promotion 2009/2010.
2. Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de master Management Comptabilité Audit et Contrôle « intérêt et condition de la mise en œuvre de la

méthode ABC dans une entreprise Algérienne ». cas de la société GAO ORAIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem. Promotion 2007/2008.

3. Mémoire de fin d'étude en vue d'obtention d'une licence Audit et Contrôle de gestion « la mise en place d'une gestion par activités : la méthode ABC/ABM ». Institut Supérieur de Génie Appliqué Casablanca.

Sites internet

1. <http://www.tifawt.com>.
2. <http://www.ifac.org>.



Annexes

ANNEXE N1

TABLEAUX DES CHARGES

INCORPORABLES

SECTIONS PRINCIPALES ET MIXTES

ÉLEMENT	RAFFINAGE		PLASTIQ 500g	
SECTIONS	905	T.G%	932	T.G %
<u>CHARGES DIRECTES</u>				
Matières premières	298529314,1	90,82	13175955,98	71,38
Matières consommables	26393631,99	0,80	212087	1,15
Autres matières et fournitures	1947523,51	0,59	156885,46	0,85
TOTAL	326870469,6	92,22	13544928,44	73,37
<u>ENERGIES</u>				
Eau	493723,85	0,15	14957,58	0,08
Electricité	1225356,85	0,37	224243,9	1,21
Gaz	527019,89	0,16	0,00	0,00
TOTAL	2246100,59	0,68	239201,48	1,30
<u>CHARGES DIRECTES d'exploitation</u>				
Service	21524,88	0,14	0,00	0,00
Frais de personnel	2081006,16	0,63	768354,85	4,16
Impôts et taxes	16242,79	0,00	5978,86	0,22
Frais financiers	191100,14	0,06	27794,23	0,15
Dotations aux Amortissements	3362808,88	1,02	2717297,1	14,72
TOTAL	5672682,85	1,73	3519425,04	19,26
TOTAL	334789253	94,76	17303554,96	93,93
Charge section auxiliaire	15556174,33	4,73	1121199,74	6,07
TOTAL	350345427,3	100	18424754,7	100

Suite ANNEXE 1

ÉLÉMENT	COND 500g 9390	T.G%	SECTION PRINC	T.G%	SECTION AUXL	T.G%
SECTION						
<u>CHARGES DIRECTES</u>						
Matière première				0,00		0,00
Matière conss cond	5335393,99	52,49				
Autres matière et fournitures	267606,28	2,63	996684,3	4,97	28152871,68	12,49
TOTAL 1	5603000,27	55,12	996684,3	4,97	28152871,68	12,49
<u>ENERGIES</u>						
EAU	30962,19	0,30			374281,25	
Electricité	39738,35	0,39			5144801,08	
Gaz					5878437,08	
TOTAL 2	70700,54	0,70	0,00	0,00	11397519,41	6,56
<u>CHARGES D'EXPLOITATION</u>						
Service	40488,59	0,50	3000927,75	14,97	24785235,19	11
Frais de personnel	987813,5	9,72	14003584,45	69,87	119399941,2	52,98
Impôt et taxes	7686,55	0,38	109169,69	0,54	2059301,61	1,91
Frais financière	19895,25	0,58	5302,11	0,06	5049534,01	1,57
Dotations aux amortissements	1576299,66	15,51	0,00	0,00	28138384,05	12,49
TOTAL 3	2632183,55	26,63	17118984	85,44	179432396,1	80,95
TOTAL 1+2+3	8305884,36	82,45	18115668,3	90,41	218982787,2	100
Charges section AUXIL	1229256,66	12,09	1921187,49	9,59		
TOTAL	9535141,02	100	20036855,79	100	218982787,2	100

ANNEXE N2

RAPARTITION DES CHARGES DES STRUCTURES LABORATOIRE PAR CENTRE DE COÛT

Centre de coût	Nombre d'analyse par opération						D.globales analyses	des	Charges 9490449,26
	15 mn	30 mn	45 mn	60 mn	90 mn	120 mn	durée	%	
Sapo SDM	609	402	48		38	169			
Heures	190,31	251,25	45	0	71,25	422,5	980,31	10,66	1011570,78
Cond SDM	162	181				12			
Heures	50,61	113,13	0	0	0	30	193,75	2,11	199927,91
Eau glycérine use	37		18	10	8	36			
Heures	0	0	0	12,5	0	90	102,5	1,11	105768,31
Dis Glye	109	55	30		16	30			
Heures	34,38	34,38	27,5	0	0	75	171,56	1,87	177032,95
Déco Suif	0	0	0	0	0	0			
Heures									
Total Secteur							1448,12	15,75	1494299,92
Raff Ligne 1 et 2	1179					220			
Heures	3686,88	0	0	0	0	550	4236,88	46,07	4371972,11
AGD	466					106			
Heures	145,63	0		0	0	265	410,63	4,46	423718,2
Total secteur							4647,51	50,53	4795690,31
Souff 500g	1151	0				4			
Heures	359,69	0	0	0	0	0	359,69	3,91	371156,5
CDH 500g	2765	45							
Heures	864,06	28,13	0	0	0	0	892,19	9,70	920635,81
Total secteur							1251,88	13,61	1291792,31
Souff 100g PET	240					12			
Heures	75	0	0	0	0	0	75	0,82	77391,45
Total secteur							75,00	0,82	77391,45

Traitement Eau	4000			226					
Heures	1250	0	0	282,5	0	0	1532,5	16,66	1581365,34
S. Epuration	44	12	37		38	49			
Heures	13,75		34,69	0	71,25	122,5	242,19	2,63	249909,9
Total secteur							1 774,69	19,30	1831275,24
Matières	67				12	54			
Premières	20,93	0	0	0	22,5	135	178,43		0,00
Heures									
Matière	15	13		25		11			
consommable	4,69	8,13	0	31,25	0	27,5	71,57		0,00
Heures	245	17	21		8	12			
Emballages	76,56	10,63	19,69	0	0	30	136,88		0,00
Heures	344	58							
Margarine	107,5	36,25	0	0	0	0	143,75		0,00
raffinées									
Heures									
Total gestion des stocks									0,00
Total									
							9197,19	100,00	9490449,22

ANNEXE N3 :

REPARTITION DES HEURES DE MAINTENANCE PAR CENTRE DE COÛT

Centre de coût	Electric/instrument			Mécanique			Fabr/Mécanique			Cumul Maintenance			Rép en % H.Maint	Charges
	CUR	PREV	CUM	CUR	PREV	CUM	CUR	PREV	CUM	CUR	PREV	CUM		
														48093365,46
Sapo SDM	191	158	349	397	395	792	716	640	1356	1305	1193	2498	7,79	3746634,35
Cond SDM	311	161	472	323	325	648	185	200	385	820	686	1506	4,70	2258476,44
Epu Glycir	105	65	170	40	65	405	120	70	190	265	197	462	1,44	693474,09
Dis Glycir	93	122	215	147	87	234	243	180	423	483	390	873	2,72	1310103,76
TOTAL	700	506	1206	907	872	1779	1264	1090	2354	2873	2466	5339	16,65	8008688,64
Raffi Ligne1	430	720	1150	851	831	1682	875	1266	2141	2156	2817	4973	15,51	7457657,88
Raffi Ligne2	350	725	1075	853	861	1714	636	1138	1774	1840	2725	4565	14,23	6844776,73
Winter				12		12				12	0	12	0,04	18742,54
AGD	366	303	669	256	118	374	458	871	1329	1081	1293	2374	7,40	3561083,18
TOTAL	1146	1748	2894	1972	1810	3782	1969	3275	5244	5089	6835	11924	37,18	17882260,33
Souf 500g	111	235	346	291	463	754	5	16	21	407	715	1122	3,50	16883080,36
Inject 500	167	155	322	170	321	491	3		3	340	476	816	2,54	1223888,06
COD 500g	295	377	672	447	672	1119	150	792	942	892	1842	2734	8,53	4100868,43
TOTAL	573	767	1340	908	1456	2364	158	808	966	1639	3033	4672	14,57	22207836,85
Souf 100g	57	101	158	145	262	407	2	20	22	203	383	586	1,83	880989,53
Inject 100g	322	183	505	413	268	681	97	0	97	833	452	1285	4,01	1928307,68
CND 100g 1	112	137	249	116	240	356	27	0	27	256	377	633	1,98	950246,94
CND 100g 2	125	82	207	220	198	418	2	75	77	346	356	702	2,19	1053330,93
TOTAL	616	503	1119	894	968	1862	128	95	223	1638	1568	3206	10,01	4812875,08
Chaudières	93	140	233	65	152	217	152	265	417	311	557	868	2,71	1302606,74
traitmnt Eau	28	20	48	118	97	215	36	60	96	183	177	360	1,13	541659,5
S.Epuration	182	242	424	547	246	793	156	180	336	886	668	1554	4,85	2331572,35
Fondr soude	17	0	17	42	50	92	270	102	372	330	152	482	1,50	723462,16
Compr Air	116	270	386	553	886	1439	0	380	380	670	1536	2206	6,88	3308058,85
Réseau	343	1106	1449	0	0	0	0	0		343	1106	1449	4,52	2174134,99
MT/BT														
TOTAL	779	1778	2557	1325	1431	2756	614	987	1601	2723	4196	6919	21,59	10381494,59

Table des matières

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale.....1

Chapitre 01 : Présentation de la comptabilité de gestion3

Section 1 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion.....3

1-1.L'historique de la comptabilité de gestion.....3

1-2.Définition de la comptabilité générale.....4

1-3.Définition de la comptabilité de gestion.....4

1-4.Les objectifs de la comptabilité de gestion.....5

1-5.Les avantages de la comptabilité de gestion7

1-5-1.Améliorer la gestion des coûts de l'entreprise.....7

1-5-2.Faciliter le calcul du travail8

1-5-3.Améliorer la prise de décision9

1-6.La place de la comptabilité de gestion dans l'administration des entreprises9

1-7.Evaluation de la comptabilité de gestion10

Section 02 : Définition des coûts et caractéristiques11

2-1.La notion du coût11

2-1-1.Définition et caractéristiques d'un coût.....11

2-1-2.Les types des coûts12

2-1-3.Objets de coût15

2-2.Les premiers termes de la comptabilité de gestion15

Section 03 : Le choix des coûts et la présentation succincte des différentes méthodes	16
3-1.Le choix de coût	16
3-2.Présentation succincte des différentes méthodes	17
3-2-1.Les méthodes traditionnelles	17
3-2-2.Les méthodes actuels	23
<u>Chapitre 02 : Généralité sur la méthode ABC</u>	26
Section 01 : Origine et contexte économique de la méthode ABC	26
1-1.Origine	26
1-2.Le cadre d'élaboration ; programme du CAMI	26
1-3.Le contexte d'évaluation de la méthode	27
1-4.Les usages de la comptabilité à base d'activité	30
Section 02 : Principes et objectifs de la méthode ABC	31
2-1.Principes de la méthode ABC	31
2-2.Notion d'activité, de processus et d'inducteurs	33
2-3.L'objectifs de la méthode ABC	35
2-4.Les caractéristiques de la méthode ABC	36
Section 3 : Les étapes à suivre pour mettre en œuvre la méthode ABC	37
3-1.La mise en application de la méthode	37
3-2.Recommandations pour la mise en œuvre de la méthode	43
Section 04 : Intérêts et limites de la méthode ABC	43
4-1.Intérêts de la méthode ABC	43
4-2.Les limites de la méthode ABC	44

Chapitre 03 : La mise en place de la méthode ABC au sein de la CO.G.B LA BELLE	46
Section 1 : Présentation et historique de la CO.G.B LA BELLE	46
1-1.Historique de la CO.GB LA BELLE	46
1-1-1.Diagramme de l'historique.....	47
1-2. Présentation de la CO.G.B LA BELLE	48
1-2-1.La situation géographique	48
1-2-2.Les différents départements de l'entreprise	48
1-2-3.Prise de connaissance de l'entreprise.....	53
1-2-4.Les différentes activités de l'entreprise	53
1-3.Diagnostic de la CO.G.B LA BELLE	54
1-3-1.Diagnostic de production ou industriel	54
1-3-2.Diagnostic des stocks et approvisionnement	55
1-3-3.Diagnostic commercial	55
1-4.Les objectifs de l'entreprise.....	56
Section 02 : Essai de la mise en application de la méthode ABC	56
2-1.Présentation de la méthode mise œuvre par la CO.GB LA BELLE	56
2-1-1.La répartition des charges indirectes	56
2-2.La mise en application de la méthode de la société	57
2-3.La mise en application de la méthode ABC au sien de la CO.GB LA BELLE.....	62
2-4.La comparaison entre les deux méthodes.....	66
Conclusion générale	68
Bibliographie	70

Annexes72

Résumé :

« La comptabilité générale est une technique quantitatives de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information appliquée aux faits matériels juridiques et économique, ayant une incidence patrimoniale pour un sujet économique : individu, ménage, état »

Par comptabilité de gestion on entend une analyse des chiffres présentés par la comptabilité générale pour mieux expliquer les résultats de l'entreprise et ainsi identifier les leviers de croissance. la comptabilité analytique constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, permettant d'une part la détermination des différents coûts par plusieurs méthodes et la maîtrise du prix de revient, et d'autre part d'apporter aux dirigeants et aux responsables des données périodique et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décision.

Ce travail s'intéresse à présenter la contribution de la comptabilité de gestion basée sur la méthode de coût ABC, dans la détermination de différents coûts et l'analyse de la rentabilité des exploitations.

Mot clés : contrôle de gestion, comptabilité de gestion, comptabilité analytique les coûts, méthode de ABC, la performance.