

Université ABDERRAHMANE MIRA BEJAIA
Faculté des sciences économiques, commerciales
et des sciences de gestion
Département des sciences de gestion



MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion

Spécialité : finance et comptabilité

Option : comptabilité et audit

Thème

***Essai d'analyse de la différence de coût entre la
méthode traditionnelle et la méthode ABC***

Réalisé par :

M^{elle} GUEMOUNI Samia

M^{elle} HENANE Sabah

Sous la direction de :

M^{me} KIROUANE .N

Promotion : 2020

Remerciements

Au terme de ce long travail, qui n'est pas seulement le fruit de nos efforts, mais aussi des efforts de bien de personnes, c'est un devoir agréable d'exprimer en quelques lignes une reconnaissance à tous ceux qui ont contribué de loin ou de prêt pour l'élaboration de ce travail.

Tout d'abord, nous remercions le bon dieu tout puissant qui nous a donné la force, la volonté, le courage et la patience pour aboutir à ce travail.

*Nous tenons à remercier en première lieu notre enseignante et notre encadreur madame **KIROUANE N**, un remerciement particulier et sincère pour tous vos efforts fournis, qui nous a aidés à progresser dans notre réflexion grâce à vos conseils, votre esprit critique et votre soutien tout au long de la réalisation de cette recherche, Vous avez toujours été présente. Que ce travail soit un témoignage de notre gratitude et notre profond respect.*

Nous tenons également à exprimer notre profonde gratitude envers tous les enseignants de notre département de gestion qui nous ont aidé et enseigné durant notre cursus universitaire.

Sans oublié nos amis qui ont contribué de prêt ou de loin pour la réalisation de ce modeste travail soit par une aide, un encouragement, une prière ou même un sourire.

Nous remercions également les membres des jurys qui nous font l'honneur d'évaluer notre travail.

...Merci à TOUS...

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

Mes très chers parents qui m'ont toujours soutenu tout au long de mon cursus d'étude, qui ont œuvré pour ma réussite par tous leurs sacrifices consentis et leurs précieux conseils, leurs aides et leurs encouragements, leur amour qu'ils m'ont offert et pour toute leur assistance et leur présence dans ma vie, recevez à travers ce modeste travail, l'expression de mes sentiments et de mon éternelle gratitude.

Merci Papa, Merci Maman.

*Mon frère **RACIM**, à qui je souhaite la réussite à son baccalauréat, que dieu te conduit à la réussite, Bon courage ;*

*Ma petite sœur adorée **MERIEM** qui a été toujours à mes côtés, que dieu te garde pour moi ;*

*Mes grands-parents, mes oncles et tantes, cousins et cousines et toutes les familles **HENANE** et **KHELAF** ;*

*A la mémoire de mes très chers grands pères **HOCINE** et **HAOUES**, que dieu vous accueille dans son vaste paradis ;*

*Mes très chères cousines : **HOUDA, YASMINE, MILY, FIFI** et **SABRINA** ;*

*Mes chères copines : **SAMIA, SARAH, CYLIA** et **BOUCHRA** ;*

*La femme de mon oncle Tata **NORA** ;*

*Tout mes amis, plus précisément à **Soussou** qui m'a soutenu, m'a aidé et qui a été toujours là pour moi, que dieu te bénisse et te protège ;*

*Mon binôme **SAMIA** pour ses efforts, son courage, son sérieux et sa confiance.*

SABAH

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

Mes très chers parents qui m'ont toujours soutenu tout au long de mon cursus d'étude, qui ont œuvré pour ma réussite par tous leurs sacrifices consentis et leurs précieux conseils, leurs aides et leurs encouragements, leur amour qu'ils m'ont offert et pour toute leur assistance et leur présence dans ma vie, recevez à travers ce modeste travail, l'expression de mes sentiments et de mon éternelle gratitude.

*Merci **Papa**, Merci **Maman**.*

*Mon grand frère **MOUNIR**, qui m'a soutenu, aidé et encourager pour réaliser ce travail. Je te remercie infiniment;*

*Mon frère **FAHEM** et sa femme **THIZIRI**, pour leur présence à tout moment et à toute situation, sans oublié mon cher neveu **AXEL**, que dieu te garde pour nous tous;*

A la mémoire de Mes grands-parents;

*Mes oncles et tantes, cousins et cousines et toutes les familles **GUEMOUNI** et **ZIDANI** ;*

*Mes très chers (es) cousins (es) : **NADIA**, **LILA**, **OUNISSA** et **LYES**;*

*Mes chères copines : **MBARKA**, **SARAH**, **NORIA**, **YASMINE** sans oublié tata **NORA** ;*

*Tout mes amis, plus précisément à **JUBA** qui m'a soutenu, m'a aidé et qui a été toujours là pour moi, que dieu te bénisse et te protège ;*

*Mon binôme **SABAH** pour ses efforts, son courage, son sérieux et sa confiance. Sans oublier sa maman **FADILA** qui nous a épaulés.*

SAMIA

Liste des abréviations

Abréviation	Titre
ABC	Activity Based Costing
AIOCPA	American Institut of Certified Public Account
CAMI	Computer Aided Manufacturing International
CMUP	Coût Moyen Unitaire Pondéré
DA	Dinar Algérien
FIFO	First in First Out
IFACI	Institut Français de l'audit et du Contrôle Interne
GPAO	Logiciel de Gestion de la Production Assisté par Ordinateur
GRH	Gestion des Ressources Humaines
H. Machine	Heur Machine
LIFO	Last in First Out
MOD	Main d'œuvre Directe
PCG	Plan Comptable Général
SCF	Système Comptable Financier
UO	Unité d'œuvre

Liste des tableaux

N° du tableau	Titre	Page
Tableau N° 01	Intégration du processus du contrôle au niveau de décision	09
Tableau N° 02	Tableau illustratif des objectifs anciens et actuels du contrôle de gestion	12
Tableau N° 03	Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion	25
Tableau N° 04	Tableau de répartition des charges indirectes	34

Liste des schémas

N° du schéma	Titre	Page
Schéma N° 01	Processus de la gestion	06
Schéma N° 02	Les trois phases du processus du contrôle de gestion	08
Schéma N°03	Positionnement du contrôle selon le niveau de gestion	09
Schéma N°04	Le triangle du contrôle de gestion	11
Schéma N°05	La position fonctionnelle du contrôle de gestion	15
Schéma N°06	La position Staff « d'Etat majeur » du contrôle de gestion	15
Schéma N° 07	Charges de la comptabilité générale et la comptabilité de gestion	24
Schéma N°08	Traitement des charges selon la méthode des centres d'analyse	30
Schéma N° 09	Postulat de base de la méthode ABC	42
Schéma N° 10	Tableau représentatif de la méthode ABC	49

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des schémas

Introduction Générale :01

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion.....05

Section 01 : Aperçu général sur le contrôle de gestion.....05

Section 02 : Généralité sur la comptabilité de gestion.....20

Chapitre 02 : Méthodes de calcul des coûts29

Section 01 : La méthode des sections homogènes (centre d'analyse) :29

Section 02 : l'approche des coûts par activités.....40

Section 03 : comparaison entre la méthode des centres d'analyse et celle d'ABC51

Conclusion Générale.....66

Bibliographie..... 68

Introduction générale

L'entreprise est une organisation qui évolue dans un environnement qui influence fortement son activité. Elle est définie comme étant une personne morale ou un groupe de personnes qui sont réunis pour fournir des biens et services pour répondre aux besoins du marché et la satisfaction de la clientèle pour générer des bénéfices, elle est à la fois créatrice de richesse et d'emplois. Ses performances résultent des interactions avec son environnement et des aptitudes de son personnel.

Les objectifs essentiels de toute entreprise tournent autour de la réduction de ses coûts afin d'augmenter sa rentabilité, de garantir sa survie tout en assurant sa pérennité. Pour ce faire elle doit mettre en place une politique de management des coûts à travers un système de contrôle de gestion afin d'aider les responsables à connaître, analyser et maîtriser les coûts. Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiel à tout type d'entreprise. Il permet d'assister l'entreprise dans sa tâche d'optimisation économique par la mise à la disposition des décideurs des informations pertinentes aux moments opportuns permettant simultanément d'optimiser les consommations des ressources et de maximiser les profits¹.

La fonction du contrôle de gestion s'exerce à l'aide des outils dont elle dispose et qui sont indispensables pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise, parmi ces outils : la gestion budgétaire, le tableau de bord, la comptabilité analytique, cette dernière constitue l'un des leviers fondamentaux qui permettra de calculer les coûts des produits d'une organisation en utilisant l'information issue des documents comptables (bilan, compte de résultat...etc.) et des données concernant les activités de l'organisation.

Afin d'accomplir son rôle, la comptabilité analytique procédera à une analyse des coûts et de performances de chaque produit et activité. Cela à travers plusieurs méthodes telle que : méthode des coûts complets, méthode des coûts variables, méthode d'imputation rationnelle des frais fixes...etc.

En effet, il est impératif pour chaque entreprise de retenir la méthode la plus adéquate pour le calcul de ses coûts et aux caractéristiques de son activité. En ce sens, on ne gère pas toutes les entreprises de la même façon, certains paramètres de gestion doivent être maîtrisés.

¹Toudjine A, « la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM », office des publications universitaires, 2013, P321-322.

Les entreprises cherchent et se pressent à appliquer les méthodes de calcul des coûts qui reflètent le mieux la réalité de leur processus d'exploitation², l'une de ces méthodes celle des centres d'analyses dite la méthode des sections homogènes, elle est une méthode traditionnelle de comptabilité de gestion qui fait partie du système traditionnel des coûts complets et qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité. Le principe de cette méthode consiste à la distinction entre les charges directes et les charges indirectes, l'affectation des charges directes ne pose aucun problème, puisqu'on les affecte directement aux coûts de produits, or l'affectation des charges indirectes se fait après une analyse préalable.

Plusieurs débats se succèdent sur la crise du système traditionnel de calcul des coûts complets qui n'assurent pas une détermination fiable des coûts et ne permettent pas de répondre aux nouvelles préoccupations des entreprises. De ce fait, des contrôleurs de gestion évoquent une nouvelle approche nommée approche des coûts par activité (ABC) qui a émergé en tant que solution à cette crise.

La comptabilité à base d'activité ou méthode ABC (Activity Based Costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts qui est apparue aux Etats Unis en 1987, elle tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes ou centres d'analyse, qui a perdu de sa pertinence dans un contexte d'évolution du marché, des techniques de production... etc³, elle consiste à répartir les charges indirectes aux coûts en fonction des inducteurs des coûts consommés dans tout le processus de l'entreprise.

Chacune des deux méthodes ont pour objet de calculer le coût complet des matières achetées, des produits fabriqués ou des services vendus. Elles tentent toutes les deux de résoudre le problème posé par l'affectation puis l'imputation des charges indirectes. Mais l'application de la méthode traditionnelle peut engendrer des erreurs pouvant fausser la pertinence des coûts et par là, la cohérence des décisions de gestion qui en découlent. L'ABC est considéré comme étant un remède à la méthode traditionnelle car elle permet de voir les subventionnements entre produits, ce phénomène est interprété par la comparaison des résultats de la méthode des centres d'analyse à ceux de l'ABC.

² Narjess Hedhili, Revue des Sciences de Gestion, «Le positionnement de la méthode, du temps requis pour exécuter les opérations» ou «time driven activity based costing» (TD ABC) par rapport à la méthode ABC (comptabilité à base d'activité), 2013, P171.

³ Toufik SAADA et Alain BURLAUD et Claude SIMON, «comptabilité analytique et contrôle de gestion», 3^{ème} édition, 2008, page 107.

Notre ambition consiste à faire une comparaison et de ressortir les différences de coûts entre la méthode traditionnelle et la méthode ABC, d'où découle notre problématique de recherche :

« Quels sont les facteurs explicatifs de la différence de coûts entre la méthode traditionnelle et la méthode ABC? ».

Cette question nous amène à poser d'autres questions secondaires, qui servent à ressortir une réponse fiable à la question principale :

- Afin de remplir son rôle, comment le contrôle de gestion peut-il assurer un meilleur pilotage de l'entreprise ?
- Est-ce que la comptabilité de gestion constitue un outil d'aide à la décision ?
- Quelles sont les facteurs qui ont laissé la méthode traditionnelle inadaptée ?
- Pour quoi la méthode ABC semble d'être l'alternative aux insuffisances des approches classiques ?

Afin d'approfondir la réflexion sur la problématique citée en haut, notre recherche est basée sur les hypothèses suivantes :

- ✓ La méthode ABC vient pallier certaines limites jugées irréductibles de la méthode traditionnelle (centres d'analyse) de calcul de coûts complets, elle vise une plus grande pertinence en matière de calcul de coût en offrant la possibilité d'opérer un management des activités.
- ✓ La méthode des centres d'analyse dans sa conception conduit une mauvaise répartition de charges indirectes, ce qui provoque l'effet de subventionnement. L'ABC permet également de voir les subventionnements entre produits. Cet effet est interprété en comparant les résultats de la méthode des centres d'analyse à ceux de l'ABC.

Pour pouvoir répondre à nos questionnements, nous avons opté pour le plan suivant :

Notre recherche se devise en deux chapitres théoriques, le premier chapitre intitulé : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion, qui se compose de deux sections, la première consacrée pour un aperçu général sur le contrôle de gestion où nous avons cité son historique et sa définition, son rôle et objectifs ainsi que sa place dans l'entreprise et ces outils, enfin la deuxième destinée à la comptabilité de gestion.

Dans le deuxième chapitre nous avons opté pour trois sections afin de mieux approfondir dans le sujet de recherche, la première section assignée à la méthode des centres d'analyse alors que nous avons dévoué la deuxième pour présenter la méthode ABC.

Faute de non-lieu d'un stage pratique cause de la pandémie covid-19, cependant nous avons opté dans cette troisième section d'appuyer notre travail par un exemple d'application, dont nous essayons d'amener une clarification et une réponse à notre problématique citée ci-dessus.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

Dans les entreprises, à partir d'une certaine taille, le contrôle se structure en une fonction de support clé, tout en s'adaptant aux spécificités de l'activité et aux contraintes de l'environnement. Le contrôle de gestion a pour objectif de permettre une préparation systématique et coordonnée et cela par la mise en œuvre de méthodes valables, efficaces et efficaces à court, à moyen et à long terme.

Le calcul et l'analyse des coûts constituent l'une des tâches de base du contrôle de gestion, cette technique porte le nom de comptabilité analytique ou comptabilité de gestion. Composée d'un ensemble de méthodes de collectes, d'enregistrement et de traitement des données concernant l'activité de l'entreprise en vue de déterminer des coûts, des prix de revient et des résultats qui permettent de prendre les meilleures décisions.

La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

Ce chapitre fait appel à deux sections l'une sera réservée pour l'aperçu général sur le contrôle de gestion, la deuxième pour la comptabilité de gestion.

Section 01 : Aperçu général sur le contrôle de gestion

Dans cette section nous allons d'abord donner un aperçu général sur la naissance du contrôle de gestion, puis on entamera les différentes définitions du contrôle ainsi que son objectif, son rôle ses missions et sa place au niveau des entreprises.

1. 1. La naissance du contrôle de gestion :

L'apparition du contrôle de gestion, comme fonction spécifique au sein de l'entreprise, est concomitante avec le développement, dans les années 1920, des grandes entreprises aux Etats-Unis comme Général Motors ou du Pont de Nemours. La taille de ces entreprises ne permettait plus le contrôle direct par le dirigeant, et cette nouvelle fonction est née du besoin de contrôle par les responsables de ces grandes organisations.

Le terme contrôle de gestion s'entend ici dans l'acception anglo-saxonne de **management control** : plus que de vérifier, il s'agit de maîtriser la gestion, d'avoir la situation sous contrôle.

A cette époque, les premiers systèmes de contrôle de gestion ont pris la forme d'un ensemble de contrôles financiers reposant sur des systèmes d'informations comptables et un

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

langage commun, le langage financier capable de rendre comparable entre elles un ensemble d'activités industrielles de plus en plus diversifiées conduites au sein d'une même entreprise.⁴

1.2. Définitions du contrôle de gestion :

Le concept du contrôle de gestion est souvent difficile à cerner car il repose sur deux termes : contrôle et gestion, eux-mêmes susceptibles d'avoir un contenu varié.

La notion de contrôle selon Alazard et Separi: « Contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu »⁵. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Pour une entreprise, le contrôle est compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion, comme suit :

Schéma N° 1 : Processus de la gestion

Information → **Décision** → **Action** → **Contrôle**

Source: Alazard C. & Separi S, op.cit., P15.

Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine emprise sur un système⁶. Le mot contrôle a donc deux sens :

- **Vérifier** : pourquoi les coûts ont-ils augmenté ? Pourquoi le budget prévu pour la publicité d'un nouveau produit n'a-t-il pas été encore dépensé ?
- **Maîtriser** : des actions correctives permettant de revenir vers la situation désirée (lorsque la surveillance montre des écarts négatifs entre situation réelle et situation désirée).⁷

La gestion quant à elle, peut se définir comme « l'activité sociale qui consiste à utiliser les ressources dans une organisation de la façon la plus performante possible afin de réaliser

⁴ Yves de Rongé et Karine Cerrada, IAG- Louvain School Of Management, « Contrôle de gestion », 3^{ème} édition, PEARSON, 2012, p7

⁵ Alazard C. & Separi S, « Contrôle de gestion : manuel & applications », DEFC épreuve, n°7, 5^{ème} édition, Dunod, Paris 2018 P15.

⁶Laucate P., « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », 12 ACOR RG F°CG, Guide V3, 12-13-14 Septembre 2012, P8.

⁷ Malo J.L & Mathe J.C., « L'essentiel du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 2002, P9.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

au mieux les buts assignés à cette organisation »⁸. En effet, gérer c'est choisir un but, c'est mettre en œuvre un plan d'actions, c'est mesurer et décider pour suivre et se développer.

Le contrôle de gestion n'a pas uniquement le sens de vérifier ou de surveiller, mais il a plutôt le sens de maîtriser pour mieux gérer. Plusieurs définitions lui ont été données, chacune est différente de l'autre selon la vision de son auteur, mais elles sont très complémentaires.

En 1965, R.Anthony, le père incontesté de la discipline académique du contrôle de gestion, définit ce dernier comme étant : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »⁹. L'efficacité met en relation objectifs et résultats, l'efficience quant à elle s'assure que les ressources ont été utilisées de façon optimum pour atteindre les résultats.

Plus tard, dans les années 80, un examen de la littérature récente du contrôle de gestion fait apparaître un changement dans la définition classique. Il est intéressant d'observer l'évolution de la définition qu'en donne Anthony : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation afin de mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »¹⁰. Le contrôle de gestion évolue vers une vision plus sociologique puisqu'il s'agit de contrôle des comportements. En d'autre terme, il passe d'une vision par les chiffres, à une vision par les comportements.

En 2010, Alazard et Sépari ont constaté que le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.¹¹

1.3. Le processus du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est un processus qui comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation. Il oriente les actions de manière à ce qu'elles se déroulent en conformité avec les décisions arrêtées en amont.

⁸ ERFI (Equipe de Recherche sur la Firme et l'Industrie), « Initiation à la gestion », Edition Eyrolles, Université de Montpellier I, Paris 1991, P1.

⁹ Yves de Rongé et Karine Cerrada, Op. cit, P7.

¹⁰ Idem, P9

¹¹ Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, DCG11 « contrôle de gestion : manuel et application », 2ème édition, DUNOD, Paris 2010, p 28.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

Selon Bouquin, il existe trois phases du contrôle de gestion :

➤ **Avant l'action** : il s'agit de la :

- Définition des objectifs pertinents et cohérents de manière à ce qu'ils soient accessibles et conformes aux objectifs stratégiques établis en amont. Le contrôle de gestion est en interaction constante avec la stratégie de l'entreprise.
- Détermination des moyens nécessaires pour y parvenir (ressources en hommes, matériels et temps), ainsi que les critères qui permettront de juger des performances, donc il s'agit de la phase de : **finalisation**.

➤ **Au cours de l'action** :

Il s'agit de s'assurer du bon déroulement des actions en cours, d'anticiper et de procéder aux corrections éventuellement nécessaires de manière à ce que les actions se rapprochent du but fixé. Cela suppose de pouvoir se projeter dans l'avenir pour juger si les actions ont des chances de se réaliser et d'utiliser des actions correctives appropriés, cette étape renvoie au **pilotage**.

➤ **Après l'action** :

Au terme d'une période définie à l'avance, le responsable hiérarchique va porter un jugement sur les résultats obtenus en termes d'efficacité, d'efficience et d'économie. Cette phase correspond à la : **mesure de performance ou post-évaluation**.¹²

Schéma N°02 : les trois phases du processus de contrôle de gestion



Source : ALAZARD C. & SÉPARI S, Op.cit, P8.

Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise. Ainsi il est possible d'appliquer ces trois étapes sur les trois niveaux de décision mis en évidence par I. Ansoff :

- **décision stratégique ;**
- **décision tactique ;**
- **décision opérationnelle.**

Le processus du contrôle est différent pour chaque niveau de décision avec un découpage temporel de la gestion, clair plus que réaliste, il est possible de définir plusieurs contrôles corrélés à chaque niveau de gestion.

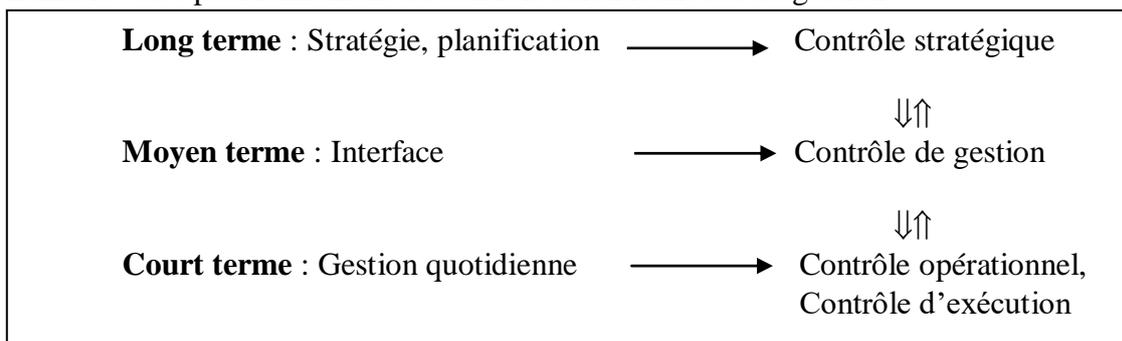
¹² Larry Bensimhon, Christophe Torest, « le meilleur du DSCG 3, management et contrôle de gestion », 3ème édition, Sup'Foucher , p24.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

- La **gestion stratégique** oriente les activités sur le long terme de l'entreprise : à ce niveau, un *contrôle stratégique* doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.
- La **gestion quotidienne** ou **courante** suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an) : c'est alors un *contrôle d'exécution* ou *contrôle opérationnel* qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.¹³

Dans cette décomposition du temps, le **contrôle de gestion est alors positionné comme interface** entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes. Donc, il doit assurer la cohérence entre la stratégie et le quotidien des actions des membres de l'entreprise.

Schéma N° 03 : positionnement du contrôle selon le niveau de gestion



Source : Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, DCG11 « contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} édition, DUNOD, 2010, p09.

Si l'on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant, en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches :

Tableau N°01 : Intégration du processus de contrôle au niveau de décision

Processus de contrôle \ Niveau de décision	Stratégique	Tactique	Exécution
	<ul style="list-style-type: none"> • Finalisation • Pilotage • Evaluation 	Contrôle Stratégique	Contrôle de gestion

Source : Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, DCG11 « contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris 2010, P09.

¹³Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit, p08.

1.4. Objectifs et rôle du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec les objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation avec la motivation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration continue de la stratégie et de l'organisation.

1.4.1. Objectifs actuels du contrôle de gestion :

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et ceux quels que soient leurs secteurs et leur taille, aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.¹⁴

Le contrôle de gestion assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, il évite la réflexion stratégique au cours du processus et permet de focaliser son énergie sur les activités courantes ; envisagé sous cet aspect, il remplit bien une fonction de régulation, mais il constitue aussi « un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées. En ce sens, il remplit une fonction d'auto-apprentissage de la réalité »¹⁵. Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise : L'efficacité, l'efficience et l'économie.

A) L'efficacité :

L'efficacité est l'articulation entre résultats et objectifs, elle mesure le degré de réalisation et d'atteinte des objectifs. L'efficacité est appréciée si les objectifs sont suffisamment explicites et opérationnels. Elle est complètement indépendante du coût. L'évaluation de l'efficacité ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des coûts de production.¹⁶

B) L'efficience :

L'efficience représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour l'obtention du résultat. Elle peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs. Par exemple un système de production est efficient s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique », mais pas forcément efficient.

¹⁴Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, DCG11, « contrôle de gestion, manuel et application », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris 2017, p.643

¹⁵ Gervais Michel, « contrôle de gestion », 8^{ème} édition Economica, Paris 2005, p 15.

¹⁶Laucate P, Op. cit., P 10.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

C) L'économie :

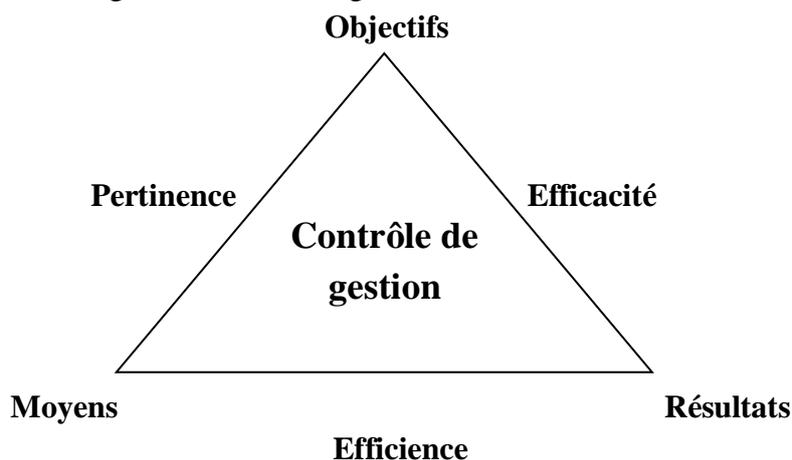
Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants:

- Moindre coût ;
- Quantité et qualité conforme à la norme établie ;
- Moments et lieux opportuns.¹⁷

La notion d'objectif ne peut répondre aux besoins de la direction que si elle met en relation deux autres éléments essentiels qui sont les moyens et les résultats¹⁸. Dans cette approche, un responsable est défini par un champ d'action dans lequel son activité consiste à mettre en relation ces trois critères essentiels :

- Les objectifs à atteindre;
- Les ressources mises en place;
- Les résultats obtenus.

Schéma N°04 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Loning H et Al., «Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P6

Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable :

- **La pertinence** : c'est la mise en adéquation et la bonne articulation du couple objectif et moyen, c'est-à-dire de prendre en considération les moyens lors de la détermination des objectifs;
- **L'efficacité** : elle mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés ;
- **L'efficience** : elle met le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées.

¹⁷ « Encyclopédie de la gestion et du management », sous la direction de Robert le Duff, édition Dalloz 1999, p344.

¹⁸Gauter F, « Contrôle de gestion », Edition Education, France, 2006, P27.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

L'objectif actuel du contrôle de gestion est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation.

Il est possible de synthétiser ces tendances pour en délimiter les objectifs du contrôle de gestion :

Tableau N°02 : Tableau illustratif des objectifs anciens et actuels du contrôle de gestion

Auparavant , l'objectif du contrôle de gestion était la :	maîtrise des coûts	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
Aujourd'hui , on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	l'amélioration continue des processus	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements.

Source : Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, op.cit, P 22.

Les décideurs ne demandent pas seulement au contrôleur de gestion de calculer les coûts et de mesurer les résultats à posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

1.4.2. Le rôle du contrôle de gestion :

Le contrôle au sein d'une entreprise doit remplir deux rôles :

- le pilotage de la performance ;
- le pilotage du changement.

• Le contrôle de gestion pour piloter la performance

Il assure deux fonctions :

- **Aider à piloter l'efficacité**, c'est-à-dire à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques (exemple : un tableau de bord pour maîtriser la qualité perçue par la demande d'un produit pour se différencier des concurrents);
- **Aider à piloter l'efficience**, c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier (ex. : un calcul d'écart pour réduire un coût de production et atteindre un point mort).

Ainsi par l'efficience et l'efficacité, le contrôle de gestion contribue au **pilotage de la performance**. H. Bouquin explique les fonctions du contrôle de gestion, pour piloter la performance, par les trois verbes suivants :

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

- modéliser la complexité ;
- organiser la division du travail du management ;
- réguler les comportements.

Ainsi, le contrôle de gestion apparaît comme un processus articulant le long terme avec le court terme, de la stratégie à l'exécution. C'est pourquoi, il apparaît deux fonctions essentielles synthétiques et complémentaires du contrôle de gestion :

- **Informers les décideurs** par des coûts, des indicateurs, des tableaux de bord, pour aider aux décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles ; mettre en relation les objectifs et les ressources, gérer la performance par le couple valeur-coût ;
- **Aider à réguler les comportements** des acteurs, à gérer le changement organisationnel, à améliorer les processus de fonctionnement de la structure.

- **Le contrôle de gestion comme outil de pilotage du changement :**

De manière corrélée, le contrôle de gestion peut aussi être une aide pour **piloter le changement** :

- aide à la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/ coût ;
- aide à l'amélioration opérationnelle par des démarches Kaizen ;
- aide au changement organisationnel.¹⁹

1.5. Place du contrôle de gestion dans l'organisation:

Le contrôle de gestion est au centre de tous les flux d'informations de l'entreprise. Il reçoit, traite, analyse, exploite, explique et transmet à d'autres services les informations reçues.

La meilleure méthode de diriger une entreprise doit reposer sur cinq principes : « la **prévoyance** (c'est scruter l'avenir et dresser le programme d'action), **l'organisation** (constituer le double organisme, matériel et social de l'entreprise), **le commandement** (faire fonctionner le personnel, la **coordination** (relier, unir, harmoniser tous les actes et efforts), le **contrôle** (veiller a ce que tous se passe conformément aux règles établis et aux ordres donnés).»²⁰, la structure doit respecter ces principes.

¹⁹Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, op. cit. , p26.

²⁰ Henry FAYOL, « Administration industrielle et générale », EDI-Gestion & ANDESE, Paris, 2016, P5.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

La place de contrôle de gestion dans « l'espace entreprise » est donc essentielle, elle est maintenant devenue incontournable. Sa situation exacte dans l'organigramme constitue cependant un problème qui se prête mal à des généralisations.²¹ Elle dépend de:

- la taille de l'entreprise ;
- son activité et de son mode de fonctionnement ;
- son statut et ses moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

Il n'existe pas de rattachement idéal, non plus de rattachement définitif. L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'option quant à la position du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise, néanmoins deux possibilités semblent émerger :

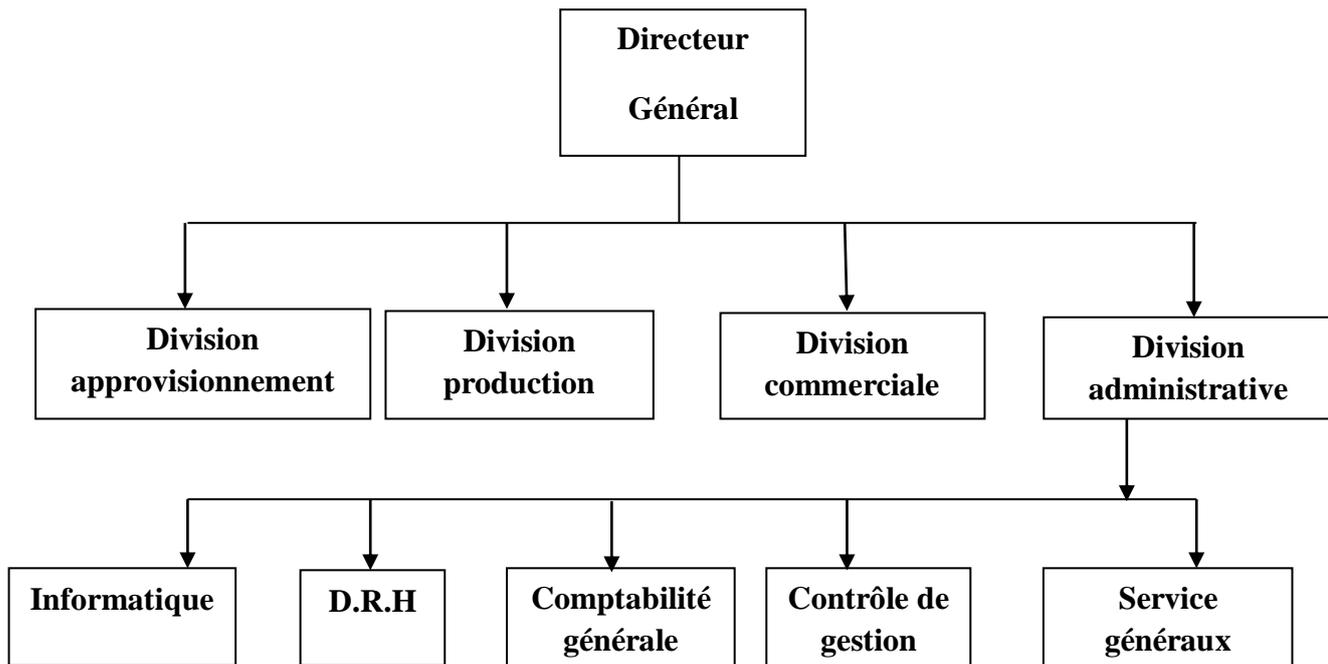
a) La position fonctionnelle:

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi postérieur et donc d'avantage au service de la comptabilité analytique. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, son activité est limitée à l'établissement des devis, la surveillance des marges, le calcul des seuils de rentabilité, ou enfin à un réseau de comptabilité analytique où la connaissance des coûts des produits et leur rentabilité reste générale. Alors, nous pouvons dire que son domaine d'action ne concerne que le champ comptable et ne participe pas au processus de planification stratégique et de contrôle budgétaire de l'entreprise.

²¹ Isabelle de Kerviler, Loïc de Kerviler, «le contrôle de gestion à la portée de tous ! », 3ème édition, ECONOMICA, Paris, 2000, P12.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

Schéma N° 05 : La position fonctionnelle du contrôle de gestion

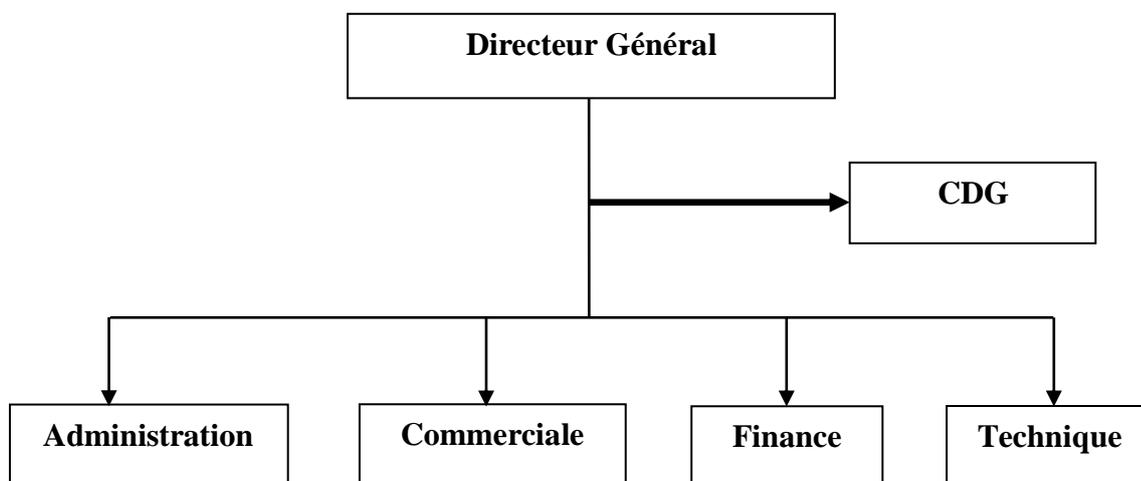


Source : MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7 », Ellipses Edition Marketing S.A, 2001.

b) Une position d'état-major (position de Staff) :

Cette forme est la meilleure, étant donné que le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise, c'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus, il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Ainsi il sera très efficace en occupant une position de « staff » appelé également « d'état-major » (qui signifie une idée de soutien) auprès de la direction générale.

Schéma N° 06: La position staff « d'Etat-major » du contrôle de gestion



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3ème édition Dunod, Paris, 2009, p50

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

Alors, dans cette position de staff, le domaine de contrôleur de gestion s'étend et intervient dans :

- ✓ Le processus de planification stratégique ;
- ✓ Le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- ✓ La prise de décisions à long terme (choix d'investissements, partenariat, ... Etc.).

1.6. Les outils du contrôle de gestion :

Pour assurer l'efficacité et la qualité de sa gestion, et participer à la bonne marche de l'entreprise, le contrôleur de gestion a besoin d'avoir une bonne connaissance des performances réelles et de référence de l'entreprise en question. Pour pouvoir établir les écarts existants et apporter les actions correctives appropriées, divers outils de collecte, de traitement et d'interprétation de données informatives sont mis en place.

Pour H. Bouquin, « les outils sont les différents moyens d'information et d'aide à la décision nécessaires au pilotage »²².

Plusieurs spécialistes de la gestion des organisations ont désigné en pratique trois types d'outils de pilotage : prévisionnels, de suivi de réalisation et des outils d'appui. Ces outils sont présentés comme suit :

A) Les outils prévisionnels : Ils ont pour objectifs d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise, d'étudier le futur en matière des opportunités de l'environnement et de son savoir-faire au sein de l'entreprise ou de l'organisation. A court terme, ces outils servent à la fixation d'objectifs. Il existe 03 catégories de systèmes prévisionnels :

- **le plan stratégique ;**
- **le plan opérationnel ;**
- **le budget.**

Cependant, il existe un nouvel outil prévisionnel appelé un business plan.

-Un business plan : Une nouvelle approche désigne cet outil qui vise à synthétiser, en suivant un modèle, Il détermine le niveau d'activité nécessaire pour atteindre les objectifs fixés. B. BECHET, présente le business plan comme « l'outil de gestion idéal pour objectiver son projet, sa stratégie d'entreprise »²³.

²²H. Bouquin cité dans la thèse doctorat, RafikaBouraib, « Tableaux de bord, outils de pilotage de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise. Cas pratique Naftal », Mémoire de magistère, université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou, 2014/2015, p 29.

²³ B. BECHET [2012] « Contrôle de Gestion Budgétaire », cité dans Idem, p 31

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

B) Les outils de suivi de réalisation : Ces outils permettent de comparer les résultats obtenus aux objectifs fixés. Ils sont utilisés pour mesurer et analyser et constater à posteriori, les performances de l'organisation. Le contrôle de gestion devient alors un facteur clé de l'entreprise. Pour cela, il va s'appuyer sur plusieurs outils :

- **La comptabilité générale** : la comptabilité est un outil statistique qui a pour objectif de fournir des informations structurées à des utilisateurs internes et externes qui doivent pouvoir en tirer des éléments significatifs en vue de prendre des décisions judicieuses et exercer un contrôle efficace.²⁴

- **La comptabilité analytique** : elle assiste le contrôleur de gestion dans ses décisions en lui fournissant les informations dans il a besoin. C'est un outil de contrôle qui repose sur la nature des informations ainsi que sur leur système de collecte et de traitement. C'est donc un mode de traitement des données.

- **Le contrôle budgétaire** : C'est la comparaison périodique des prévisions budgétaire et des réalisations afin d'analyser les écarts, de prendre les mesures correctives nécessaires.

- **Le reporting** : C'est un instrument de contrôle à postériori destiné à informer la hiérarchie de la performance de chaque responsable des unités de gestion.

- **Le tableau de bord** : C'est un outil de contrôle de gestion, récapitulant sous forme de tableaux des indicateurs de pilotage significatifs d'ordre technique, commercial ou financier que le responsable concerné doit surveiller en permanence pour réagir au plus vite en cas de dérive par rapport aux objectifs fixés.

C - Les outils d'appuis : Ce sont les outils et les méthodes d'analyses, qui permettent au manager et son équipe, de constater les performances et tendent à fournir des explications. On interprétant les écarts et prendre les mesures correctives nécessaires, pour pouvoir agir à bon escient. Parmi ces outils :

- **Le Reengineering** (reconfiguration ou réingénierie) concept introduit par (M. HAMMER & J. CHAMPY, 1993) : c'est un outil qui permet de reconfigurer une fonction ou des processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client.²⁵

- **Le Benchmarking** (l'étalonnage) : c'est un processus continu d'évaluation des produits, des services et des méthodes par rapport à ceux des concurrents ou des partenaires les plus

²⁴ Guerra F, De Haan EN, « Comptabilité 1, les procédures comptables et les comptes annuels », De Boeck, 1994, Bruxelles, P9

²⁵Rafika BOURAIB, Op,cit, P31.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

sérieux ou des organisations reconnues comme leaders ou chef de file, donc le benchmarking est la recherche des méthodes les plus performantes pour une activité donnée, permettant de s'assurer une supériorité.²⁶

1.7. Les autres formes du contrôle de gestion :

La notion de contrôle se retrouve dans différents types de contrôles que nous allons définir dans ce qui suit :

- **Le contrôle interne :**

En 1978, **AIOCPA** « American Institute of Certified Public Account » précise que « le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître les rendements et assurer l'application des instructions de la direction »²⁷.

Le contrôle interne concerne l'ensemble des sécurités internes destinées à prémunir une organisation contre les risques et pourrait porter de plus en plus sur la consommation des moyens et s'exercer du point de vue de la régularité des actes, de la disponibilité des crédits et de l'impact budgétaire de la dépense.

Selon **L'IFACI** (Institut Français de l'audit et du Contrôle Interne), la fonction du contrôle interne permet notamment d'assurer et de favoriser :

- ✓ Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- ✓ La protection, la sauvegarde du patrimoine (biens, hommes, droits, etc.) et évidemment la maîtrise des risques auxquels elle sera confrontée (les pertes, détériorations, etc.) ;
- ✓ La fiabilité des informations financières ;
- ✓ L'accroissement de la performance de l'organisation et le contrôle de l'application des objectifs.

- **L'audit interne :**

L'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, définit l'audit interne comme étant : « Une activité autonome d'expertise, ayant pour objectif d'assister le manager pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit aussi fournir un avis sur l'efficacité des

²⁶ Fabien Lepoivre, « BENCHMARKING concept et méthodologie », Ed Neva conseil, 2005, P3.

²⁷ CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, « Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de Pilotage », « La lettre du cadre territorial », 2002, P17.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

moyens de contrôle à la disposition des dirigeants. Il est ainsi considéré comme un contrôle destiné à évaluer l'efficacité des autres contrôles »²⁸.

L'audit interne et le contrôle de gestion sont deux fonctions complémentaires qui s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise, puisqu'elles interviennent dans le même domaine (vérification, amélioration), c'est-à-dire, elles utilisent les mêmes données, analysent les mêmes problèmes, dialoguent avec les mêmes responsables.

Il existe de nombreux modes de coopération entre le contrôleur de gestion et l'auditeur interne, on cite à titre d'exemple :

- ✓ L'auditeur interne fiabilise les informations que le contrôleur de gestion utilise en perfectionnant les systèmes qui produisent ses informations ;
- ✓ Le contrôleur de gestion sera la force de proposition dans le cadre de la définition du plan d'audit annuel grâce aux dysfonctionnements qu'il détecte tant au niveau interne qu'externe ;
- ✓ L'efficacité des deux fonctions contribue à la création d'une valeur ajoutée pour cette entreprise.

- **L'audit externe :**

« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers, et plus précisément si on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers »²⁹.

La mission du contrôleur externe est d'exprimer une opinion sur les comptes, il s'assure que ces derniers traduisent bien les opérations réalisées dans leurs intégralité et qu'ils ne donnent pas une image de l'entreprise contraire à sa situation effective, et qu'ils sont conformes au référentiel comptable utilisé.

²⁸ Mlle Korib Naima, « le contrôle de gestion dans les activités internalisées, cas de quelques entreprises algériennes », thèse en vue d'obtention du Doctorat, université ABB Tlemcen, 2018/2019, p40.

²⁹ Renard Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris 2009, p69

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

Section 02 : Généralité sur la comptabilité de gestion

Afin de mieux comprendre les fondements de la comptabilité de gestion, il semble nécessaire de remonter d'abord à ses origines puis de passer au développement des différents aspects de la comptabilité analytique.

2.1. Historique et définitions

En premier lieu nous allons aborder l'histoire de la comptabilité de gestion puis nous succéderons aux définitions des différents auteurs.

2.1.1. Historique de la comptabilité de gestion :

Ce n'est qu'à la fin du 19^{ème} siècle qu'a débuté la comptabilité de gestion à usage interne dans quelques entreprises industrielles qui ont commencé à calculer les coûts de leurs produits en vue de définir leurs politique de prix. Néanmoins ce n'est qu'au début des années 1930 que la comptabilité de gestion évolue aux Etats-Unis et son utilisation a commencé après la crise économique de 1929, dite la grande dépression, dans laquelle les entreprises devraient trouver des solutions pour réduire les coûts et maintenir les bénéfices. Ces entreprises n'avaient que deux solutions pour sortir de cette crise : soit augmenter le prix de vente, soit réduire le coût de revient.

Vu que la comptabilité générale classique ne pouvait pas indiquer de manière ponctuelle et périodique la valeur des stocks et les coûts de revient pour chaque produit facturé, les contrôleurs de gestion se sont concentrés sur les charges, classe 06 de la comptabilité générale pour détailler les différents éléments tels que les coûts imputables entre les charges fixes et les charges variables.

L'Europe, qui connaissait ces outils mais les utilisaient peu ou mal ne commença à s'y intéresser que dans les années 50 sous l'effet de missions d'information aux Etats-Unis, de l'émergence d'une plus forte concurrence sur les marchés, due notamment à l'ouverture progressive des frontières.

2.1.2. Définition de la comptabilité générale :

Les définitions données de la comptabilité sont extrêmement nombreuses tout au long de sa longue histoire, mais nous nous limiterons aux deux définitions suivantes :

« La comptabilité générale est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information, relative aux transactions réelles d'un agent, comportant une contrepartie monétaire. Les transactions sont observées et mesurées sur la base de cette

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

contrepartie. La comptabilité générale tient en partie double les comptes pour établir le bilan, le compte de résultat et les annexes ».³⁰

« La comptabilité générale, dans une entreprise, consiste à recenser tout ce qui a une valeur financière (argent, immeubles, matériels, titre de créances, dettes) et à étudier toutes les opérations susceptibles d'affecter ces différentes valeurs dans l'entreprise ».³¹

D'après ces définitions nous constatons que la comptabilité générale, est une comptabilité légale qui a pour objet la saisie, la classification et l'enregistrement des flux externes. L'enregistrement de ces flux doit aboutir à la fin de l'exercice à l'établissement des états de synthèses (bilan, compte de résultat, annexes). Ces derniers reflètent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière du résultat de l'entité à la date de clôture ».

2.1.3. Définition de la comptabilité de gestion :

Si les origines de la comptabilité peuvent remonter au moyen âge, la comptabilité analytique d'exploitation est d'apparition récente. Elle s'appelait au départ la comptabilité industrielle ou comptabilité des coûts, puis elle est devenue la comptabilité analytique d'exploitation, enfin actuellement elle s'appelle la comptabilité de gestion.

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité de gestion, nous nous limitons à celles qui nous apparaissent les plus significatives :

« La comptabilité analytique est conçue pour expliquer et détailler l'origine des coûts. Elle mesure les flux économiques internes, en particulier le cheminement des coûts. Elle sert à expliquer aux responsables les écarts entre les prévisions et les réalisations dans le cadre du contrôle budgétaire. La comptabilité analytique nécessite un découpage de l'entreprise en centre de responsabilité ».³²

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »³³.

« La comptabilité analytique est un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des

³⁰DEBOISLANDELLE (H- M), « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris, 1998, P.80.

³¹LONING H, PESQUEUX et All, « le contrôle de gestion », 3^{ème} édition, paris, 2008, P10.

³²Jean Louchard, « la comptabilité analytique, ou comptabilité de responsabilité », édition d'organisation 1998, Paris, P15.

³³ L. Dubrulle et D. Jourdain, « comptabilité analytique de gestion », DUNOD, 2003, P11.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

regroupements, ventilation, abonnement, calcul de charges,...en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non »³⁴.

« La comptabilité de gestion calcul et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économiques et technologiques (concurrence internationale, flexibilité des moyens de production...) »³⁵.

Nous retiendrons de ces définitions que la comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir des informations nécessaires à la prise de décision.

2.2. La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion

Toutes les données utilisées par la comptabilité de gestion sont issues de la comptabilité générale, or que les données de cette dernière ne sont pas prises telles qu'elles sont par la comptabilité de gestion où elles sont classées par nature.

Les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements avant d'être incorporées dans les charges de la comptabilité de gestion. Ces retraitements consistent à retrancher des charges non incorporables et à ajouter des charges supplétives.

Les différences entre les charges de la comptabilité générale et les charges de la comptabilité de gestion sont appelées **les différences d'incorporation**, ces différences doivent être prises en compte lors du passage du résultat de la comptabilité de gestion au résultat de la comptabilité générale.

2.2.1. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion

Il faut préciser qu'il n'y a pas de concordance parfaite entre les charges de la comptabilité générale et celles incorporées en comptabilité analytique. En effet, certaines charges de la comptabilité générale sont considérées comme des charges non incorporables et ne sont pas incorporées aux coûts. De plus, certains coûts non comptabilisés dans la classe 6 sont pris en considération dans les calculs analytiques : ce sont les charges supplétives.

➤ Les charges non incorporables

Ce sont des charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe 6 suivant les critères de la comptabilité générale mais qui ne reflètent pas les conditions normales d'une exploitation régulière de l'entreprise. L'incorporation de ces charges viendrait artificiellement majorer le coût des produits, empêchant notamment de juger les évolutions significatives des

³⁴ DEBOISLANDELLE (H. M), Op.cit., P.79.

³⁵ Béatrice et Francis Grandguillot, « la comptabilité de gestion », 20^{ème} édition Gualino, Paris, 2019, P15.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

coûts dans le temps. On choisit donc de les ignorer purement et simplement dans les calculs analytiques de coûts et de résultats par produits.

Donc nous concluons que les charges incorporables sont des charges qui sont enregistrées en comptabilité générale, mais qui ne sont pas prises en compte dans la comptabilité de gestion. Il s'agit des charges qui ne sont pas liées aux besoins d'exploitation.

Les charges non incorporables comprennent :

- les amortissements des immobilisations en non-valeurs ;
- les provisions pour dépréciation et les provisions pour risques et charges ;
- les charges se rapportant aux exercices antérieurs ;
- les charges non courantes ;
- les impôts sur les résultats.

➤ **Les charges supplétives :**

Ce sont des charges qui n'apparaissent pas dans le compte de résultat mais dans le bilan. Elles doivent entrer dans le calcul des coûts car elles correspondent à la rémunération de l'un des facteurs de productions, facteur travail, facteur capital. Dans les calculs de coûts, la comptabilité analytique ne prend pas en compte des charges non enregistrées en comptabilité générale. Ces charges sont dites « supplétives » et le système comptable financier les appelle « différences d'incorporation pour éléments supplétifs ».

Nous constatons donc que les charges supplétives sont des charges qui ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale, mais qui sont prises en compte dans la comptabilité de gestion pour des raisons d'ordre économiques ou de gestion. Les charges supplétives comprennent :

- la rémunération théorique des capitaux propres (dividendes) ;
- la rémunération théorique du travail de l'exploitant.

Il y a lieu, en fin d'année, de faire un rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion pour vérifier les égalités suivantes :

$$\text{Charges de la comptabilité générale} = \text{charges de la comptabilité de gestion} + \text{Charges non incorporables} - \text{charges supplétives}$$

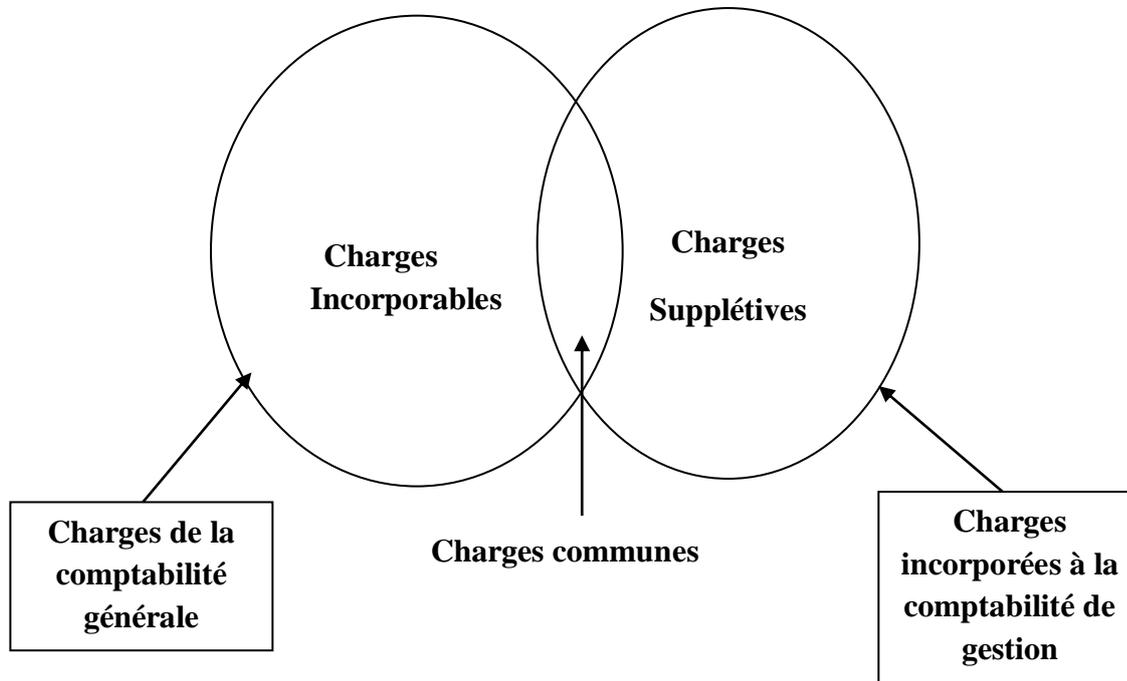
$$\text{Charges de la comptabilité de gestion} = \text{charges de la comptabilité générale} - \text{charges non incorporables} + \text{charges supplétives}$$

$$\text{Résultat de la comptabilité générale} = \text{résultat analytique} + \text{produits non incorporables} - \text{charges non incorporables} + \text{charges supplétives}$$

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

On peut représenter cela par le schéma suivant :

Schéma N°07 : charges de la comptabilité générale et analytique



Sources : Didier Leclère, « l'essentielle de la comptabilité analytique », 5^{ème} édition, Organisation, 2011, Paris, P25.

2.2.2. La distinction entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion :

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différencie en l'occurrence les suivants :

- La comptabilité de gestion est un mode de traitement des données comptable permettant d'analyser les charges de l'entreprise dans le détail afin de comprendre la formation du résultat. À la différence de la comptabilité générale, qui classe les charges du compte de résultat par nature (matière première, salaires, voyages, ...), la comptabilité analytique les ventile par destination (produit, service, fonction, activité).
- Les documents de base utilisés par la comptabilité générale sont des documents externes : les factures de clients, les factures de fournisseurs, les états de paie. Les documents de base utilisés par la comptabilité analytique ont souvent un caractère interne tel que les bons de sorties matières, les fiches de contrôles, les bons de travail, etc.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

- La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise, alors que la comptabilité analytique donne une vue détaillée de chacune des activités, d'où son terme analytique.
- La comptabilité générale détermine le résultat et les états de synthèses annuellement, par contre la comptabilité de gestion les détermine dans des courtes périodes par (mois, semaine, voire suivi en temps réel).
- Les objectifs de la comptabilité générale sont essentiellement financiers, tandis que les objectifs de la comptabilité analytique sont essentiellement économiques.
- La comptabilité générale est un outil de gestion au niveau de directions, la comptabilité analytique est un outil de gestion au niveau de tous les responsables.
- La comptabilité générale tend principalement à analyser les flux existant entre l'entreprise et l'extérieur (acquisition de moyens de production, achats de biens et services, ventes, mouvement des créances et dettes). Par contre la comptabilité de gestion s'intéresse à la répartition des flux externes (achats de biens et services, vente...) et des flux internes (flux de produits entre les différents centre de l'entreprise).

Nous résumons les différences des deux comptabilités dans le tableau qui suit :

Tableau N° 03 : comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité de gestion
• Au regard de la loi	obligatoire	facultative
• Vision de l'entreprise	globale	détaillée
• Horizon	passé	Présent et futur
• Nature des flux observés	Externes	Internes
• Documents de base	Externes	Externes et internes
• Classement des charges	Par nature	Par destination
• Objectifs	Financiers	Economiques
• règles	Rigides et formatives	Souples et évolutives
• utilisateurs	Tiers et directions	Tous les responsables
• nature de l'information	Précise, certifiée, formelle	Rapide, pertinente, approché

Source : Louis Dubrulle & Didier Jourdain, « comptabilité analytique de gestion » ; 4^{ème} édition, Dunod, Paris 2003, p9.

Nous constatons donc que la comptabilité générale et la comptabilité de gestion utilisent pour partie, des données communes, pour partie des données propres à chacune. Elles participent toutes les deux au système d'information globale de gestion de l'entreprise.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

La comptabilité de gestion n'a pas de cadre imposé. Elle doit disposer des informations spécifiques telles que des bons de matières, des bons de travail, des fiches de contrôle, etc, pour connaître et quantifier ces flux et mouvements internes.

2.3. Objectifs et rôles de la comptabilité de gestion :

« La comptabilité générale est la comptabilité du globale : elle mesure, une fois par an le résultat global de l'entreprise, toutes activités et tous produits confondus. A l'inverse, la comptabilité analytique est la comptabilité du détail : elle mesure le coût de tous les flux internes réalisés et détermine les résultats par activité, par produit, par secteur géographique, par commande ou autre en fonction des besoins de la gestion »³⁶.

Selon Lauzel et bouquin, les objectifs de la comptabilité de gestion peuvent être appréhendés selon trois axes :

1. l'axe de calcul des coûts et analyse de la rentabilité ;
2. l'axe de contrôle de gestion ;
3. l'axe d'aide à la prise de décision.

➤ L'axe de calcul des coûts et analyse de la rentabilité :

Le premier objectif de la comptabilité de gestion est la détermination des coûts des produits et des services proposés par l'entreprise à la clientèle. Dans cet axe, la comptabilité de gestion constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des coûts de revient des produits, nécessaires pour la fixation de leur prix de vente. La comptabilité de gestion devient aussi une aide à la comptabilité générale dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments du bilan (stocks des produits finis, semi finis, encours, les immobilisations créées par l'entreprise).

➤ L'axe de contrôle de gestion :

Dans cette optique la comptabilité de gestion devient un moyen de contrôle et donc de pilotage, elle permet :

- l'analyse des consommations et l'observation de leur évolution ;
- la distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charges variables) et celles liées à la structure (charges fixes).
- le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions ;
- l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations.

³⁶Lauzel et Bouquin, « Comptabilité analytique et gestion (Administration des entreprises) », 4^{ème} édition Sirey1985. P 45

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

➤ **L'axe d'aide à la prise de décision :**

À chaque décision doit correspondre des calculs de coûts et revenus qui soient pertinents par rapport à la décision. Le jugement sur la pertinence des éléments à prendre en compte est facilité par le fait de se poser la question : « Qu'est-ce qui change ? » entre faire et ne pas faire. Cette question se retrouve plus généralement dans toutes les prises de décision d'ordre financier.

La comptabilité de gestion de fournir à la direction les informations nécessaire en matière de coûts préétablis pour qu'elle puisse prendre toutes décisions utiles et organiser leur mises en œuvre.

La comptabilité de gestion fourni aux managers un modèle économique qui leurs permet de tester leurs décision avant de les prendre.

Après la mise en œuvre de la décision, la comptabilité de gestion constate les coûts et résultats réels, et effectue un rapprochement avec les coûts et résultats préétablies, elle calcule les différences et les responsables chercheront leurs causes (erreurs dans le processus de prévisions ou de décisions, ou anomalies de mise en œuvre), et mettront en place des actions correctives de sorte les mêmes erreurs ne se produisent plus dans l'avenir.

Pour atteindre ces objectifs, la comptabilité de gestion mise en place dans une entreprise doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion

Conclusion :

A travers cet aperçu sur le contrôle de gestion ainsi que sur la comptabilité analytique, nous pouvons conclure que l'utilisation du contrôle de gestion d'une manière efficace permet aux gestionnaires de prendre des décisions pertinentes, et prépare l'entreprise à affronter l'avenir contre toutes menaces pouvant affectées la continuité de l'activité de l'entreprise, le système de contrôle doit les aider à accomplir leurs tâches, tout en les amenant à collaborer au mieux à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Nous avons démontré que la comptabilité analytique bénéficie d'un rôle essentiel dans l'entreprise et dans la prise de décision. Elle est le plus souvent présentée comme outil de gestion orientée vers l'intérieur de l'entreprise. De ce fait, elle peut être considérée comme outil complémentaire mais nécessaire à la bonne gestion et d'aide à la prise de décision, car elle permet d'expliquer les résultats financiers et d'identifier les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise. Et contrairement à la comptabilité générale qui donne une vue globale sur les comptes, celle-ci permet une vision détaillée de chaque activité.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Chapitre 02 : Méthodes de calcul des coûts

Selon A.Cibert, il existe plusieurs techniques pour calculer un coût et plusieurs coûts pour un même fait, il faut donc choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adopter aux différents objectifs poursuivis³⁷. A cet effet, en comptabilité analytique, il existe celles qui prend en considération de la totalité des charges sont appelés les méthodes de coûts complets, et d'autres qui prend une partie des charges appelés les méthodes de coûts partiels.

La méthode des centres d'analyse est fondée sur la distinction « coûts directs /coûts indirects » et consiste à affecter l'ensemble des coûts directs et des coûts indirects à travers un processus de répartition et de déversement. Kaplan, Cooper, Johnson, Norton, Bouquin et Lorino, ont montré dans leurs travaux de recherche que les systèmes traditionnels de comptabilité des coûts ne sont pas pertinents avec les changements de l'environnement et organisationnels³⁸.

Car ce système traditionnel (centre d'analyse) s'intéresse surtout aux coûts de production et intervient trop tard. La culture des entreprises est orientée sur la nature (la main d'œuvre, fourniture,...) que sur l'origine (activité, prévision,...) des coûts. Or c'est la compréhension de l'origine des coûts, qui est importante pour détecter les potentiels et les possibilités de réduction. Pour ces raisons, les chercheurs ont adopté une autre nouvelle méthode, il s'agit de calculer et d'analyser les coûts sur la base des activités (Activity Based Costing).

Dans ce chapitre, nous allons illustrer la méthode des centres d'analyse dans la première section, la deuxième sera consacrée pour la présentation de la méthode ABC (Activity Based Costing), enfin la troisième section sera assigner pour faire la comparaison entre la méthode des centres d'analyse et celle de ABC.

Section 01 : La méthode des sections homogènes (centre d'analyse) :

La comptabilité en sections homogènes est un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir l'ensemble des charges voire des produits de l'organisation sur des objets de coût³⁹. Dans cette section nous toucherons à la définition de la méthode des centres

³⁷Cibert.A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, Page 12.

³⁸Sahel Fateh, « Rôle du système intègre de gestion des coûts dans la mesure de performance de l'entreprise et la prise de décision, Cas Pratique : Hôtel Sheraton Club Des Pins », thèse Doctorat, université M'Hamed Bougara Boumerdés, 2014/2015, p74.

³⁹Guide méthodologique, « Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP », Amue, 2006, P55.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

d'analyse, à son principe pour ensuite présenter sa démarche, enfin nous procéderons à citer ses apports et limites.

1.1. Définition et principe de la méthode :

1.1.1. Définition :

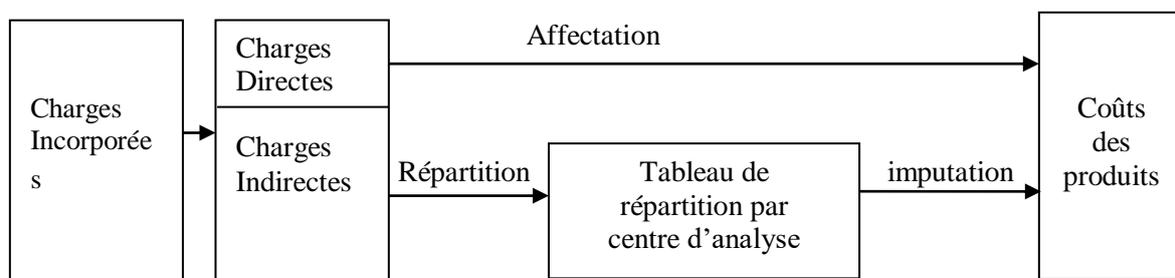
Une section est dite « homogène » lorsque sa production peut être valorisée à partir d'une unité d'œuvre mesurable (ou d'un groupe d'unités d'œuvres pouvant être rapporté à une unité commune). C'est le coût unitaire de l'unité d'œuvre multiplié par le nombre d'unités d'œuvre produites qui est imputé aux comptes de produits.⁴⁰

La méthode des centres d'analyse consiste à décomposer l'activité en centre de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans les subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charge indirecte doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre ».⁴¹

Ce sont des centres de travail et de responsabilité présentant une homogénéité technique et administrative. Appelées initialement « section homogènes ».

La méthode des sections homogène est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité, c'est une division réelle de l'entreprise, constituée par un groupement de moyens concourant au même but, dont l'activité peut se mesurer en unités physique dites unités d'œuvre. Le principe de cette méthode consiste à introduire toutes les catégories de charge. Elle repose essentiellement sur la différence de traitement entre les charges directes et les charges indirectes. Les charges directes ne posent généralement pas de problème, elles peuvent facilement être affectées aux coûts. Les charges indirectes sont plus difficiles à traiter, elles doivent d'abord être réparties sur des centres d'analyse, avant d'être imputées aux coûts.

Schéma N°8 : Traitement des charges selon la méthode des centres d'analyse



Source : C. Alazard, S. Sépari, Op.cit, P69.

⁴⁰ Jean Lochard, Op.cit, p23.

⁴¹ DUPUY Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », ECONOMICA, paris, 2003, p 17.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

1.1.2. Principe de la méthode des sections homogènes :

Cette méthode repose sur la distinction entre charges directes et charges indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges (incorporable et supplétives) dans les coûts. Les charges directes concernent (sans analyse préalable) l'achat de matières premières, la fabrication de produits semi-finis, la commercialisation des produits finis. Les charges indirectes s'imputent (après analyse) aux matières achetées (frais indirects d'approvisionnement), à la fabrication des produits semi-finis puis des produits finis (frais indirects de production) et enfin au stade de la commercialisation de ces mêmes produits finis.

Rappelons que les charges indirectes sont ventilées entre les centres d'activité en fonction de critère (ou « clé ») aussi précis que possible. Les coûts des centres sont ensuite incorporés (imputés) dans les coûts des produits en fonction des unités d'œuvre consommées.

L'objectif de cette méthode est le traitement des charges indirectes en réduisant le caractère arbitraire de leur répartition. Elle vise à :

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

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

1.2. La démarche de la méthode :

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

❖ Première étape : Distinction entre les charges directes et les charges indirectes

Après la distinction entre les charges directes et indirectes, on entamera le traitement (répartition) des charges indirectes, ceci se fait au moyen d'un tableau appelé, tableau de répartition des charges indirectes, qui permet de les répartir dans des centres d'analyses au moyen de clé de répartition.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Ces centres d'analyses sont décomposés des : ⁴²

- **Centres principaux** : qui correspondent aux principales fonctions d'exploitation de l'entreprise (approvisionnement ; production ; commercialisation)⁴³. Ce sont des sections dont les charges peuvent être aisément imputées aux coûts, car leurs unités d'œuvres sont fonction des quantités achetées ; produites ou vendues.
- **Centres auxiliaires** : qui ont une fonction de gestion, et n'ont pas de liens directs avec la réalisation de l'objet de l'entreprise. Ces sections correspondent aux services travaillant pour l'ensemble de l'entreprise, en ce sens, leurs activités servent à d'autres sections principales ou auxiliaires et qu'il n'existe pas de relation évidente entre les unités d'œuvre et les quantités achetées, produites ou vendues.

❖ Deuxième étape : Définir les clés de répartition :

La clé de répartition : clé de répartition est un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classées par nature) entre les différents centres.⁴⁴

La création des clés de répartition repose sur l'hypothèse qu'il existe une proportionnalité entre le coût et les services fournis. Ces clés varient suivant le type d'entreprise et suivant la nature de la charge.

❖ Troisième étape : La répartition primaire :

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

❖ Quatrième étape : La répartition secondaire :

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

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

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

⁴²CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P.32.

⁴³Dupuy (Y), Op,cit, P.49.

⁴⁴Allain BURLAUD, Claude SIMON, « comptabilité de gestion, coûts/contrôle », 3ème édition, Vuibert, 2003, P21.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

❖ Cinquième étape : La mesure de l'activité du centre :

Chaque centre d'analyse principale est désormais en relation direct avec une étape de la constitution du coût de revient des produits.

Par exemple :

- les charges indirectes du centre approvisionnement peuvent être affectées au coût d'achat ;
- les charges indirectes du centre atelier peuvent être affectées au coût de production ;
- les charges indirectes du centre distribution peuvent être affectées au coût hors production.

Pour évaluer la consommation des charges indirectes, il faut déterminer une unité pouvant mesurer l'activité des centres.

L'unité d'œuvre est l'unité que l'on utilise pour mesurer l'activité d'un centre principal exemple: heure de main d'œuvre, heure machine, kg de matières consommées. Elle est parfois remplacée par la notion de taux de frais dans le cas où l'activité n'est pas mesurable, on parle de taux de frais lorsque l'unité d'œuvre est exprimée en unité monétaire ex : chiffre d'affaire.

Une fois le nombre d'unités d'œuvre est déterminé, nous pouvons calculer le coût de l'unité d'œuvre de chaque centre en divisant leur coût total (secondaire) par leur nombre d'unités d'œuvre.

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Total des répartitions secondaires}}{\text{le nombre d'unités d'œuvre}}$$

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Tableau N°4: Tableau de répartition des charges indirectes

Charge indirectes	Montant	Centres auxiliaires		Centres principaux			
		Gestion du personnel	Gestion des moyens	Approvisionnement	Atelier	Distribution	
Répartition primaire (matières consommées, location et charges, impôts et taxes...ect)	La REPARTITION PRIMAIRE donne les montants relevés dans la comptabilité générale pour chacun des centres.						Répartition primaire
Total des répartitions primaires		X1	X2	X3	X4	X5	
Sections auxiliaires (administration, entretien, GRH...ect)	La REPARTITION SECONDAIRE consiste à répartir les centres auxiliaires dans les centres principaux.						Répartition secondaire
Totale des répartitions secondaires	00	00	00	Y1	Y2	Y3	
Nature de l'unité d'œuvre	UNITE D'OEUVRE = unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse.						
Nombre de l'unité d'œuvre	/	/	/	A	B	C	
Coût de l'unité d'œuvre	Coût DE L'U.O. = Total après répartition secondaire / Nombre d'U.O.						

Source : élaboré par nos soins à partir des acquis précédents.

❖ Sixième étape : Calcul des coûts de revient et résultats analytiques :

Le calcul du coût de revient joue un rôle très important dans l'entreprise, il aide les gestionnaires à réaliser des prévisions, concernant les coûts supportés pour la production d'un produit ou/un service et pour comprendre d'où proviendra la rentabilité de l'entreprise. Les coûts d'un produit sont hiérarchisés : le coût d'achat est inclus dans le coût de production, qui est lui-même inclus dans le coût de revient.

A) Coût d'achat :

Il est constitué du prix d'achat des matières premières ou fournitures, ou de la marchandise, auquel s'ajoutent les charges directes et indirectes d'approvisionnement.

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat de matière première} + \text{charges directes et indirectes d'achat}$$

Cependant il est à noter que le calcul des coûts d'achats ne pose aucun problème pour le calcul des coûts suivants néanmoins nous rencontrons une incertitude pour l'évaluation des

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

sorties de stock. La question à savoir comment valoriser les quantités du stock qui sort des magasins de l'entreprise, soit pour la consommation (transformation ou production), soit pour la vente.

Les méthodes de valorisation des sorties de stock sont nombreuses, mais quelque soit la méthode utilisée, une règle essentielle doit être respectée :

$$\text{Stock final} = \text{stock initial} + \text{entrées} - \text{sorties}$$

- les entrées comprennent la quantité du stock acheté ou produite ;
- les sorties comprennent la quantité du stock consommée ou vendue.

A cet effet il existe différentes méthodes qui sont :

* La méthode des coûts moyens unitaires pondérés (CMUP) :

Il en existe deux variantes :

✓ Le coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée :

Après chaque entrée et au lieu d'attendre la fin du mois, on additionne les quantités entrées et les quantités en stock avant l'entrée ; on fait de même pour les valeurs. On trouve le prix moyen en divisant, lors de chaque entrée, le montant total en valeur par la quantité totale.

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Valeur du stock avant l'entrée} + \text{valeur de l'entrée}}{\text{Quantité du stock avant l'entrée} + \text{quantité de l'entrée}}$$

✓ Le coût moyen unitaire pondéré de fin de période (périodique) :

Les sorties de stock ne sont valorisées qu'en fin de période, généralement la fin du mois. Elles le sont toutes au même coût unitaire donné par la formule :

$$\text{CUMP} = \frac{\text{valeur du stock initial} + \text{valeur des entrées}}{\text{quantité du stock initial} + \text{quantité des entrées}}$$

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

* Les méthodes d'épuisement des lots :

Dans cette méthode, nous distinguons entre deux principales techniques d'épuisement des lots :

✓ Méthode FIFO (first in-first out) – premier entré- premier sorti:

Le principe de la méthode FIFO est d'évaluer les sorties selon que les premiers lots entrés sont les premiers sortis, elle consiste à valoriser les sorties de stock en valeur du stock le plus ancien au plus récent.

Cette méthode ne nécessite pas le calcul du coût unitaire moyen car les sorties sont valorisées au coût du stock qui rentre le premier au magasin de l'entreprise, ce qui présente un grand avantage car elle ne nécessite pas un suivi administratif complexe des stocks pour être mis en œuvre.

Dans certains secteurs industriels (comme la fabrication des produits alimentaires par exemple), il est indispensable d'utiliser la méthode FIFO, en raison de la durée de vie limitée de certains produits.

La méthode FIFO a l'avantage de rapprocher la valeur du stock de la valeur de renouvellement au fur et à mesure de l'épuisement des lots anciens mais elle a l'inconvénient de baisser les coûts de revient

✓ Méthode LIFO (last in- first out) – dernier entré -premier sortie :

C'est l'inverse de la précédente, car elle consiste à valoriser les sorties de stocks en valeur du stock le plus récent jusqu'au plus ancien, c'est-à-dire le stock qui rentre en dernier au magasin de l'entreprise.

La méthode LIFO fait éloigner la valeur du stock de sa valeur sur le marché, par contre la valeur des articles utilisés dans le calcul des coûts de revient est récente.

Il faut bien savoir que la méthode LIFO est exemptée par le système comptable financier (SCF) et les méthodes autorisées sont le CUMP et FIFO.

La méthode retenue par la comptabilisation des stocks a une très grande influence sur la sincérité du résultat.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

B) Coût de production :

Le coût de production représente le coût d'achat des matières premières consommées majoré de toutes les charges directes et indirectes de production, jusqu'au stade qui précède immédiatement celui de la commercialisation ou de la mise en stock.

Les **charges directes** de production sont :

- matières, produits et emballages de conditionnement valorisés au coût de sortie du stock ou au coût d'achat pour les articles qui ne sont pas stockés ;
- les frais directs de production, essentiellement le coût de la main-d'œuvre directe des ateliers.

Les **charges indirectes** sont les coûts des centres d'analyse de production : usinage, montage, finition. Le coût des centres est imputé en fonction des unités d'œuvre utilisées pour réaliser le produit.⁴⁵

$$\text{Coût de production} = \text{Coût d'achat des matières premières utilisées ou consommées} \\ + \text{Charges directes de production} + \text{Charges indirectes de production}$$

C) Coût de revient :

Le coût de revient d'un produit ou d'un service correspond à la somme de tous les coûts supportés pour sa production. C'est l'étape ultime de calcul des coûts : il comprend toutes les charges relatives au produit, c'est lui qui représente le coût complet. Le coût de revient est « la somme des coûts correspondant à l'ensemble des dépenses nécessaires pour élaborer et mettre sur le marché un bien ou un service »⁴⁶. Selon le PCG de 1982 « le coût de revient d'un objet est le coût complet d'un produit au stade final, coût de distribution incluse ».

Connaitre le coût de revient est indispensable pour la bonne gestion de l'entreprise, le coût de revient est un outil de prise de décision, il sert à :⁴⁷

- Maitriser la gestion de l'entreprise ;
- Déterminer le prix de vente des produits (ne pas fixer un prix trop bas de biens ou services pour ne pas vendre à perte) ;
- Connaitre la rentabilité des produits ;

⁴⁵Alazard C, Separi S, Op.cit, p85-86.

⁴⁶BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », Berti, ALGER, 1998, page 6,

⁴⁷RAIBMULT Guy, Op cit, p12.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

- Détermination de la marge commerciale (marge commerciale= prix de vente- le coût de revient) ;
- Réduire les coûts et améliorer la compétitivité de l'entreprise ;
- Classer et comparer le coût de revient de chaque produit de l'entreprise avec les autres coûts de revient des produits de même type des autres entreprises.

Alors que le coût de production est déterminé sur la base des quantités produites, le coût de revient est calculé pour les produits vendus. Le coût de revient des ventes comprend trois types d'éléments :

- Le coût de production des produits vendus ;
- Les charges directes de distribution qu'on peut affecter aux ventes de chaque catégorie de produit (force de vente, dépenses de publicité, promotion des ventes, etc...);
- Les charges indirectes hors production (constitués de coût de distribution et une quote-part du coût des centres de structure) qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc...) qu'on impute aux coûts de revient en fonction d'unités d'œuvre.

Le coût de revient = coût de production des produits vendus + charges directes de distribution + charges indirectes hors production.

D) Résultat analytique :

La différence pour chaque produit entre le chiffre d'affaire et le coût de revient, donne un résultat analytique. Et ceci en appliquant la formule suivante :

Le résultat analytique = chiffre d'affaire – coût de revient

1.3. Les apports et limites de la méthode :

La méthode des centres d'analyse a des intérêts et des limites que nous allons énumérer dans ce qui suit :

➤ Les apports : Cette méthode permet :

- D'étudier l'évolution des coûts d'un produit, aux différents stades de son processus de fabrication et de distribution ;

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

- L'élaboration d'un prix pour la commercialisation d'un bien ou d'un service dont le prix n'est pas pratiquement défini ou imposé par la concurrence ;

- De résoudre le problème d'imputation des charges indirectes d'une manière précise et conforme à la réalité;

- L'élaboration de devis notamment les entreprises qui travaillent sur commandes;

- De plus, elle permet d'obtenir des coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise, et par conséquent le résultat analytique (marge) ainsi que celui de l'ensemble de l'activité. Ces coûts de revient constitueront une aide à la fixation des prix de vente ;

- De fournir une analyse de coût par centre de responsabilité.

- Enfin la connaissance des coûts complets des produits achetés, fabriqués ou vendus est un élément d'information non négligeable pour conduire une entreprise et contrôler sa gestion. Donc elle constitue une aide à la prise de décisions.

➤ **Les limites :**

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

- Le choix d'unité d'œuvre est difficile;

- La répartition se fait sans distinguer les charges de structure des charges opérationnelles;

- Le système d'information est parfois lourd ne permettant pas de prendre des décisions;

- Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse est complexe;

- Caractère arbitraire des clés de répartition (il est difficile de trouver une clé de répartition parfaite) ;

- Les tâches composant les centres d'analyse n'étant pas toujours homogènes, il est donc difficile voire impossible, de définir une unité identique de mesure des activités et représentative des ressources engagées ;

- Les coûts déterminés par la méthode sont uniquement valables pour l'activité réelle réalisée, mais n'autorisent pas les prévisions, et rendent les simulations délicates ;

- Le plus important à savoir, c'est que les résultats obtenus sont de faible utilité pour la prise de décision commerciales ou stratégiques : car nous ne connaissons pas la contribution des produits à la couverture des charges fixes communes.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Section 02 : L'approche des coûts par activités

L'ABC est une nouvelle méthode de calcul de coûts de revient, basée sur une nouvelle répartition des charges indirectes. Nous allons se focaliser dans cette partie sur l'origine, la définition, objectifs, principe de base et concepts fondamentaux de la méthode. Ensuite nous aborderons sa démarche, ses avantages et limites.

2.1. Origine :

La comptabilité par activité ou la méthode ABC (Activity Based Costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion, fondée sur l'analyse des activités. Apparue aux Etats-Unis au milieu des années 80 grâce aux travaux de **CAM-I** (Computer Aided Manufacturing International), qui a établi en 1986 un programme de recherche sur les coûts et management qui insiste sur le constat selon lequel ce ne sont pas les produits qui consomment les charges (ressources) de l'entreprise, mais c'est les processus et les activités nécessaires à leur mise en œuvre.

Une des conclusions du **CAM-I** est qu'il est préférable de découper les entreprises en processus et en activité plutôt qu'en fonction ou produit.

L'apparition de la méthode ABC est due à la faible pertinence des systèmes traditionnels de calcul des coûts et pour répondre aux critiques habituellement adressées à ces derniers : une répartition souvent arbitraire des charges indirectes, une concentration excessive sur les coûts directs et variables et une architecture fonctionnelle. Elle s'inscrit dans une logique de coûts complets et revendique la vocation à calculer des coûts de revient plus précis que les méthodes traditionnelles en tentant de mieux rattacher les coûts aux objets qui les ont causés. Cette volonté s'affirme par le choix d'une gamme de clé de répartition plus large et moins liée au volume d'activité.

2.2. Définition de la méthode ABC :

Le CAM-I considère que la comptabilité par activité : en mesurant le coût et la performance des activités, des ressources et des objets de coût, permet d'évaluer le coût de tous les éléments susceptibles de présenter un intérêt pour les responsables de façon à les éclairer dans leur prise de décision.

« La méthode à base d'activité (méthode ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes ».⁴⁸

« La méthode ABC est le développement de la méthode des coûts complets. L'idée de base étant d'annuler les sections et de créer les activités, de remplacer les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts, afin de réduire les effets de subventionnement entre les produits ainsi que les applications subjectives, dans la méthode classique de calcul des coûts »⁴⁹.

L'examen des définitions précédentes laisse apparaître que la méthode ABC est une réorientation fondamentale de la méthode traditionnelle, elle est un moyen de calcul des coûts qui a pour objectif d'obtenir l'information la plus fiable sur le coût des produits. Elle est aussi une mesure de la performance qui consiste à comptabiliser les dépenses et à les affecter aux différentes activités.

2.3. Les objectifs de la méthode ABC :

La méthode ABC permet de :

- Obtenir des coûts plus précis :

La répartition approximative des importantes charges indirectes par des clés très souvent volumiques conduit à sous-évaluer les coûts des produits en petites séries par rapport à ceux d'une grande série. L'imprécision des coûts peut même conduire l'entreprise à prendre de mauvaises décisions en matière de tarification et de développement de produits.

- Rendre visible des activités cachées :

Un découpage plus fin du fonctionnement permet de faire apparaître le coût des activités « Accessoires » (par rapport au processus principal de production, et restées pour cette raison cachées pour la comptabilité analytique) parfois coûteuses alors qu'elles peuvent n'apporter que peu de valeur.

- Donner un modèle de fonctionnement pertinent et cohérent :

A partir de l'activité, des applications multiples et flexibles peuvent être construites afin de déterminer des coûts par produits, par processus, par projets, etc.

⁴⁸ BESCOS P-L et MENDOZA C : « le management de la performance », Maleseherbes, Paris, 1994, P.186.

⁴⁹ TANNOUS Jean, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », revue proche-orient de la faculté de gestion et de management de l'université saint joseph-n°15, 2003.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

De plus, dans le cadre d'un processus, peuvent être suivis de façon cohérente : le délai, la qualité des produits empruntant le processus. Enfin, la détermination d'unités d'œuvre plus « justes » facilite la construction de budgets plus crédibles.

- La possibilité d'utiliser l'ABC pour déterminer le prix de vente des produits ou pour réaliser une analyse stratégique de la rentabilité de ceux-ci ;
- Le niveau d'insatisfaction quant aux systèmes classiques :

Le facteur principal qui incite les entreprises à adopter et mettre en œuvre l'ABC se résume dans le manque de pertinence de l'information diffusée par l'ancien système, à cause de changement dans la structure des coûts et les effets de complexité de l'environnement sur le coût de produit fini.

2.4. Principe et concepts de la méthode

2.4.1. Principe :

« La méthode ABC consiste à placer entre les centres de travaux et les produits une catégorie intermédiaire : l'activité, calculer le coût des activités fournies par les différents centres, et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiable »⁵⁰.

La logique du nouveau système peut se résumer comme suit :

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

Schéma N°9 : Postulat de base de la méthode ABC



Source : CARGNELLO-CHARLES.E, MORARD.B,TRAHAND. J, « comptabilité de gestion : coût, activité, répartition », presse universitaire de Grenoble, 2000, page 40.

La logique qui se dégage de ceci est qu'il faut remonter le processus de production. Ainsi, on part du produit en se demandant quelles activités il consomme, en quelles quantités (en termes d'inducteur d'activités consommées), et enfin comment est consommée la ressource au travers des activités.

⁵⁰Michel Gervais, Contrôle de gestion, édition Economica, 1997, P 174.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

2.4.2. Concepts de base :

En fait, plusieurs concepts accompagnent la mise en œuvre de la méthode ABC et qui en constituent la colonne vertébrale :

✓ **Les ressources :**

« Les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus (ou les services offerts) »⁵¹.

«Les ressources telles que la comptabilité de gestion les voit sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fournitures, locaux, matériel»⁵².

Nous pouvons déduire que les ressources sont les moyens dont l'entreprise a besoin pour remplir sa mission. Elles sont constituées par les charges de l'entreprise consommées par ses activités.

✓ **Tâche :**

« Les tâches constituent le chaînon de base auquel s'attache les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités »⁵³.

En d'autres termes, les tâches sont constituées de suites cohérentes d'opérations, reliées entre elles et elles permettent de former des activités. A titre d'exemple, remplir des formulaires, téléphoner aux clients, saisir les dossiers, envoyer une facture, peuvent constituer les tâches de l'activité « inscrire de nouveau client ».

« La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût ».⁵⁴

✓ **Activité :**

La définition la plus courante est celle de Lorino, qui considère que « l'activité est un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe permettant de fournir un output à partir d'un panier d'inputs, et homogènes du point de vue de leurs comportements

⁵¹Bescos et Mendoza, « Le management de la performance », Editions Comptables Malesherbes, Paris 1994, p. 40-41

⁵² Bouquin. H, « Comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris 1993, p 95

⁵³BOUQUIN.H, Op.cit, p 70.

⁵⁴LANGLOIS (L), BONNIER (C), BRINGER (M), Op.cit, p79.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

de performance»⁵⁵. Pour lui, l'activité « est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat,...etc. »⁵⁶.

Herriau considère que « l'activité ne repose plus sur un ensemble de tâches, mais sur un ensemble de logiques d'action. Le concept de logique d'action permet de mettre en évidence à la fois l'acte technique et son potentiel : il suggère à la fois la mesure d'un niveau de performance et l'existence d'une capacité à la performance »⁵⁷.

« L'activité est une combinaison de personnes de technologies, de matières, de méthodes, et d'environnement, qui fournit un produit ou un service donné »⁵⁸. A titre d'exemple nous pouvons citer, la livraison des produits, la gestion des commandes, la facturation, etc. Chaque activité consomme des ressources qui constituent son coût.

Le terme activité est le concept central de la méthode ABC. Il s'agit d'un ensemble de tâches élémentaires dont la cause est commune, réalisées par un individu ou un groupe, en faisant appel à un savoir-faire spécifique et à des comportements homogènes. La notion d'homogénéité est fondamentale dans le découpage de l'entreprise par activités. C'est elle qui permet de distinguer le concept d'activité de celui de fonction puisque les fonctions n'ont pas de comportement homogène. À titre d'exemple : l'activité relation avec les fournisseurs peut comprendre les tâches suivantes : détermination des quantités à acheter et la détermination des délais de livraison.

✓ **Processus :**

Un processus est « un ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne »⁵⁹.

On appellera « processus » les ensembles d'activités ainsi finalisés par un objectif global, donc par un output matériel ou immatériel global. Les processus sont donc des combinaisons de faire et de savoir faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis⁶⁰.

⁵⁵Lorino.P, « le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activité », édition Dunod, Paris, 1991, P 48.

⁵⁶ Idem, p 40.

⁵⁷Herriau cité parSahel Fateh, Op,cit, P 76.

⁵⁸ N. Berland et Y. De Rongé, « Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales », Pearson, 2013. p 224.

⁵⁹BESCOS P-L, MENDOZA C, Op,cit , p42.

⁶⁰Lorinophilippe, op cit. P 40

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Les processus ont trois caractéristiques importantes⁶¹ ;

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

Une organisation peut donc être modélisée en activités qui seront ensuite agencées en processus. Le processus représente le trait d'union entre les objectifs de l'entreprise et le déroulement concret des activités.

✓ **Inducteur :**

L'inducteur de coût remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle (section homogène), servant à imputer le coût des activités aux différents produits.

Ce nouveau concept est défini comme «un facteur explicatif de la formation des coûts, un facteur dont la survenance crée le coût »⁶².

Les unités d'œuvre sont remplacées par les inducteurs d'activité qui ne sont pas seulement des critères quantitatifs : ce sont les éléments qui mesurent le volume de l'activité et donc sont en principe explicatifs du comportement des coûts. Par ailleurs, le choix de la nature de l'inducteur est primordial : il doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur.

Il existe plusieurs inducteurs parmi eux :

* **Inducteur d'activité :**

Unité d'œuvre permettant de répartir les coûts des activités entre les productions d'une entreprise (objets de coût). Exemples : heures de main d'œuvre directe, nombre de séries, etc. Ces inducteurs sont liés aux différents types d'activités assurées au sein d'une entreprise. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des coûts, par exemple : nombre de livraisons et nombre de factures.

* **Inducteur de coût :**

Facteur influençant le niveau de performance d'une activité et sa consommation de ressources. A noter que le coût d'une activité peut être influencé par plusieurs inducteurs de coûts. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management de performances.

⁶¹ Idem.

⁶² Langlois G, Bonnier. C et Binger. M, « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P81.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

* Inducteur de ressource :

C'est une clé de répartition utilisée pour ventiler les ressources entre les activités. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des coûts, par exemple : nombre des employés pour l'activité concernée et nombre de PC utilisés par l'activité concernée.

Aussi, il faut signaler qu'une activité peut être caractérisée par plusieurs inducteurs ;

2.5. Les étapes de mise en œuvre de la méthode ABC :

La mise en œuvre d'une étude par la méthode ABC au niveau d'une organisation nécessite sept étapes essentielles⁶³ :

❖ Première étape : Analyse et identification des activités

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant liens entre elles au sein du processus. L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche. La difficulté majeure qui se présente est de définir les activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents.

Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Pour cela, une analyse doit être menée sur le terrain à partir de la documentation existante dans l'entreprise telle que l'organigramme, les fiches de poste et des enquêtes auprès de personnel des différents niveaux hiérarchiques. La collaboration du personnel opérationnel est nécessaire à l'aboutissement de cette étape.

Pour ce faire, une analyse descendante sera ensuite menée en partant du niveau hiérarchique le plus élevé jusqu'au niveau souhaité. Il est à noter qu'en pratique, il convient de ne pas descendre à un niveau hiérarchique plus bas pour les deux causes suivantes :

- Les activités ne doivent pas être trop détaillées pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux, il ne faut pas confondre les activités avec les tâches élémentaires.
- Les activités ne doivent pas être trop succinctes pour que ces dernières restent homogènes.

❖ Deuxième étape : Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités :

Il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources dans la méthode des coûts complets traditionnels.

⁶³ ALAZARD, C et SEPARI, S, op.cit, p261.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

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

-S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe ;

-S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie à l'aide des clés de répartition ; pour chaque activité, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation du coût de l'activité : on cherche ainsi à « tracer » le coût. En comptabilité, ce facteur est appelé « cost driver » (inducteur de coût)⁶⁴.

❖ Troisième étape : choix d'inducteurs de coûts :

Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité : c'est l'inducteur d'activité, il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités, et pour la détermination d'un inducteur de coût adéquat, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation du coût de l'activité, exemple : si l'activité est déclenché par le volume de production on choisira plus tôt un inducteur de style « nombre de pièces produites ».

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 de coût peuvent être classés en :

- Inducteur liés au volume fabriqué (Inducteur volumique) : heure-machine, heure de main d'œuvre, quantité de matière première...etc ;
- Inducteur liés au lancement de lots ou de séries : nombre de séries fabriquées, nombre de commandes passées, nombre de livraisons...etc ;
- Inducteur liés à l'existence des références : d'un composant, d'un produit, nombre de fournisseurs, nombre de clients...etc ;
- Inducteurs caractéristiques de l'entreprise: superficie, chiffre d'affaires...etc.

❖ Quatrième étape : regroupement des activités par inducteur

Ce regroupement est une chaîne d'activités ayant un déclencheur ou un facteur de consommation commun (inducteur). Il s'agit donc dans cette étape de regrouper toutes les

⁶⁴ArabZoubir, « Le contrôle de gestion – méthodes et outils-, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KhallilAmrane de Bejaia », mémoire de magistère, université de Bejaia, 2012, p 209.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

activités ayant des inducteurs identiques. Ce travail se présente sous forme d'une matrice croisant les activités et les inducteurs, permettant ainsi d'obtenir des centres de regroupement homogène pour lesquels l'inducteur est le même⁶⁵.

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

❖ Cinquième étape : calcul du coût d'inducteur

Après avoir calculé la somme des charges qui avaient été affectées aux activités regroupées dans le centre, nous recensons le volume de l'inducteur, c'est-à-dire le nombre d'unités de l'inducteur choisi pour le centre (ou nombre d'unités d'œuvre).

Enfin, un coût unitaire de l'inducteur sera calculé selon la formule suivante⁶⁶ :

$$\text{Coût unitaire d'inducteur} = \frac{\text{ressources consommées par le centre de regroupement}}{\text{volume de l'inducteur}}$$

❖ Sixième étape : affectation du coût des activités aux coûts des produits

Une fois le coût de l'inducteur est calculé, on l'impute aux coûts des produits, en multipliant le nombre de l'inducteur de chaque activité par le coût unitaire.

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 d'activité.

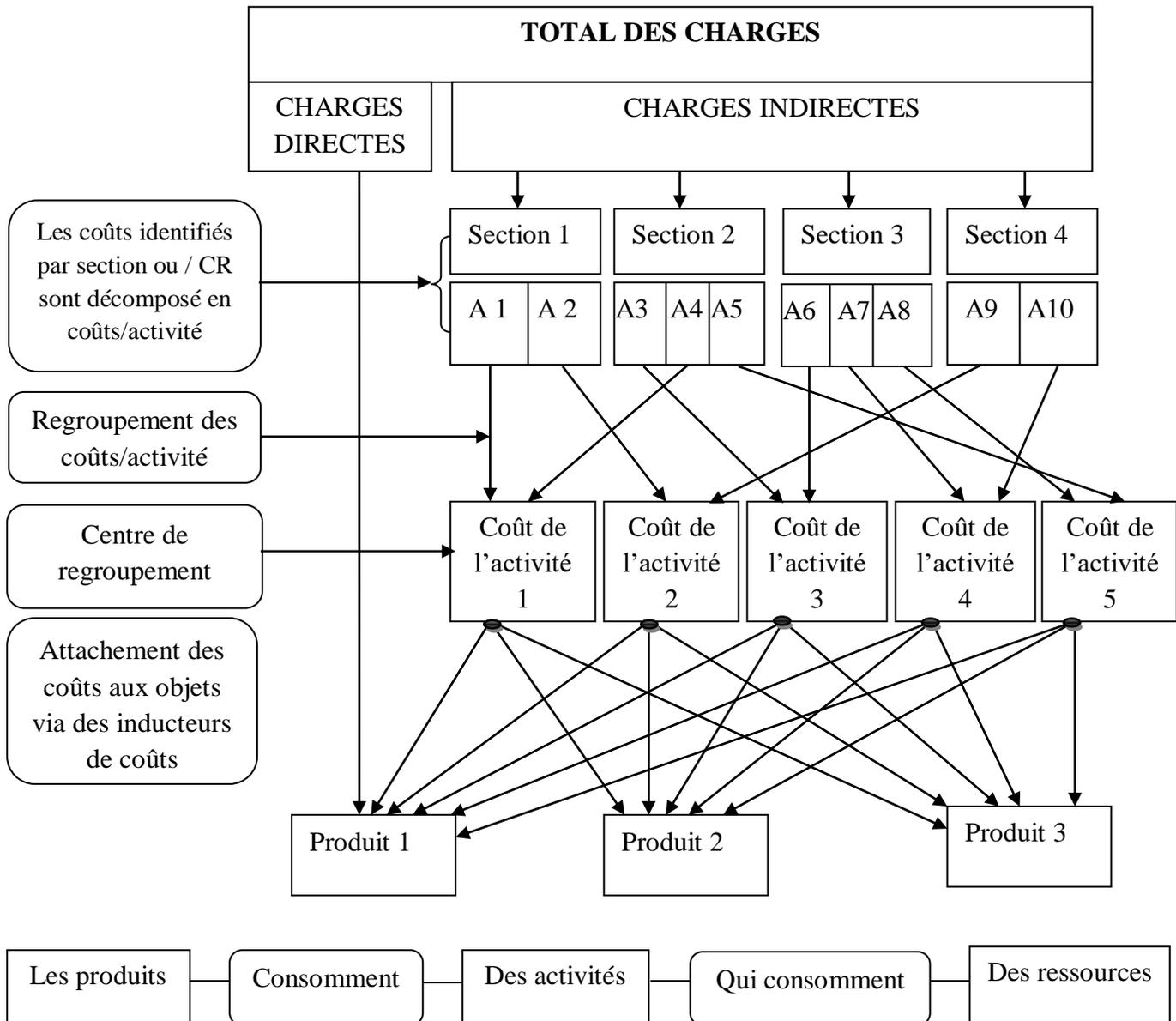
Pour calculer le coût de revient du produit fini, il faut additionner les charges directes consommées et les charges indirectes. Pour estimer ces dernières, il faut déterminer les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommées par ces activités. Ce nombre d'inducteurs de chaque activité est multiplié par le coût unitaire de l'inducteur, on obtient le coût d'une quantité donnée d'un produit.

⁶⁵ArabZoubir, Op.cit, p208.

⁶⁶ DE RONGE Yves, « comptabilité de gestion », de Boeck Université, Paris, Bruxelles, 1998, p 391.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Schéma N°10 : schéma représentatif de la méthode ABC



Source : Saada Toufik, Op cit, p114.

2.6. Les apports et limites de la méthode ABC :

La méthode ABC contient plusieurs apports et limites en particulier :

❖ Apports :

- Une réduction du recours à l'arbitraire : les charges indirectes deviennent directes par rapport aux activités qui sont affectables aux objets de coût. Le lien de causalité entre produits et consommations de ressources est renforcé ;
- La suppression des distorsions de la comptabilité analytique traditionnelle ;

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

- Des coûts plus proches de la réalité qui permettent d'avoir la prise de décision sur des informations plus fiables ;
- La méthode ABC est une amélioration de la connaissance et de fonctionnement de l'entreprise ;
- Elle est souple et réactive car elle repose sur l'observation de l'enchaînement des activités et processus de l'entreprise pour comprendre la formation des coûts et de la valeur apportée aux clients ;
- La notion de répartition des charges est abandonnée. Elle est remplacée par l'affectation du coût des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits ;
- La suppression de la distinction : centre auxiliaire/ centre principale évite la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitraire et d'approximation dans le calcul ;
- Elle permet également de s'intéresser au couple « coût-valeur » et d'apprécier la pertinence de certaines activités génératrices de coût au regard de la valeur qu'elles apportent au produit.

❖ Limites :

- Avant de commencer la réflexion sur la mise en place d'un système ABC il est donc essentiel de s'assurer que les données nécessaires seront disponibles ;
- La mise en place d'une comptabilité par activité exige une refonte majeure du système d'information. Elle nécessite du temps et des investissements : installation de compteurs, logiciels informatiques, formation... ;
- La comptabilité par activité reste une méthode de coût complet et présente donc le problème de l'instabilité du coût unitaire lié aux charges fixes unitaires contenues ;
- La définition des activités avec un niveau de détail plus ou moins grand, en fonction de la taille de l'entreprise et du secteur économique ;
- La dépense par rapport à la collecte et à la qualité des données nécessaires ;
- Connaître le volume des différents inducteurs suppose de disposer des données physiques, ce qui demande de mettre en place des systèmes de comptage dans les activités qui n'ont pas forcément l'habitude de faire l'objet de mesure ;
- La mise en œuvre d'un système de coût par activités coûte chère en temps et en argent ;

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

- Il est bien de décomposer finement chaque centre de travail ou chaque processus et de multiplier les inducteurs. Mais un trop grand nombre d'inducteur d'activité risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs ;
- Son degré de complexité relativement élevé la rend pour l'instant hors d'usage dans la plupart des entreprises qui n'ont pas une structure de gestion rodée et une culture bien établie, c'est donc une méthode exigeante à laquelle seules les grandes entreprises présentant les caractéristiques suivantes sont éligibles dans l'état actuel, à savoir :
 - Haute technologie ;
 - Frais généraux très élevé par rapport à la main d'œuvre directe ;
 - Plusieurs activités très diversifiées ;
 - Conception du produit et du processus de fabrication est coûteuse ;
 - Fortement automatisés et informatisés.

Section 03 : Comparaison entre la méthode des centres d'analyse et celle d'ABC

Le modèle traditionnel de calcul des coûts dont la variable essentiel est le volume, conduit à des arbitrages parfois grossiers entraînant des choix inadaptés pour l'entreprise compromettant ainsi sa rentabilité voir même sa pérennité. Un système d'information de gestion basé sur une comptabilité par activité (ABC) semble être l'alternative aux multiples attentes des décideurs. N'étant pas seulement une technique nouvelle de calcul de coût de revient, elle permet une perception du point de vu stratégique afin d'entreprendre les mesures adéquates et correctives nécessaire pour faire face à la concurrence et au développement technologique.

3.1. Les insuffisances de la méthode traditionnelle et l'apparition de la méthode ABC :

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

Les mutations qui touchent les techniques et l'organisation de la production bouleversent le système d'information sur le quel s'appuient les outils classiques de gestion qui deviennent ainsi mal adaptés. Les causes d'apparition de la méthode ABC sont dues à plusieurs insuffisances qui sont :

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

- Un nouveau contexte économique et technique difficiles pour gérer:

- Les exigences des consommateurs (clients) et leur recherche d'identification, la concurrence accrue, l'apparition de nouvelles technologies et les exigences environnementales (modification des rapports entre l'offre et la demande) conduisent les entreprises à différencier les produits et à concevoir de nouveaux produits d'où une réduction de la durée du cycle de vie des produits ; cela explique le passage d'un système fondé sur les économies d'échelles (production de masse mais faible variété des produits) à un système basé sur la diversification c'est à dire à la production en série ;
- La performance de l'entreprise devient multidimensionnelle c'est à dire qu'elle résulte de la combinaison de prouesses (prix minimum, qualité maximum, et délais strictement respectés).

- Evolution des techniques de production :

- L'automatisation de la production entraîne une baisse rapide des coûts de la main-d'œuvre dans les coûts global de la production car dans le contexte actuel de nouvelles technologies (l'automatique et la robotique,...) ont remplacé peu à peu le travail de main d'œuvre direct, ce qui a conduit au renversement de la structure des coûts en passant d'une structure prédominée par les charges directes liées à la main d'œuvre à une structure prédominée par les charges indirectes liées à l'utilisation de machines automatiques flexibles et multifonctionnelles utilisées par plusieurs produits. La «comptabilité analytique» de gestion portait son attention à 75 % sur la main-d'œuvre directe, qui ne représente en fait que, aujourd'hui, 10 % des coûts totaux, alors que la matière en constitue 55% et la structure 35 %⁶⁷.
- Renversement de la pyramide des charges, surtout dû au développement des services de soutien nécessaire pour satisfaire une clientèle exigeante. A noter que les coûts directs représentaient il y a vingt ans 90 % des coûts totaux. Il était donc envisageable d'asseoir l'analyse de l'activité sur cette base et de répartir arbitrairement et peu précisément les 10 % des coûts indirects restants. À l'heure actuelle, les coûts indirects représentent 70 % des coûts totaux, la pyramide repose donc sur son sommet⁶⁸.

Il est difficile alors d'avoir une image correcte des coûts réels avec la méthode classique du coût complet qui représente un grand risque de présenter des informations erronées.

⁶⁷Lorino.P, « l'économiste et le manager : élément de micro-économie pour une nouvelle gestion », édition La Découverte, 1989, P89.

⁶⁸Idem.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

- La « comptabilité analytique » se focalise sur la phase de production et ignore celle en amont et en aval qui génèrent des coûts importants. En effet, de 70 à 90% des coûts sont des coûts de conception (en amont de la production) et des coûts de maintenance et de services après vente liés au produit (en aval de la production)⁶⁹.

- Le besoin d'une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise :

- Concurrence sévère met les managers dans le besoin d'une nouvelle vision de pilotage de l'entreprise prenant en compte des indicateurs plus nombreux et plus variés ;
- Besoin d'un suivi approfondi et détaillé des coûts permettant une évaluation précise des coûts de revient afin de chiffrer pour les productions futures, des devis fiables et pertinents.

- L'environnement actuel exige de la part des entreprises une flexibilité afin de pouvoir:

- Etre en veille
- Prendre des décisions urgentes ;
- réagir 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, telle est la liste, non exhaustive des indispensables adaptations dont ces entreprises ont dû faire preuve ;

Alors, dans une entreprise ayant à gérer une grande complexité et diversité de produits ou de services ainsi que des lots de taille variable, l'approche ABC est plus pertinente que l'approche traditionnelle, l'objectif de cette approche est de construire un type de comptabilité de gestion fondée non plus sur les centres d'analyse et la répartition des charges indirectes, mais sur l'idée qu'il est possible de rattacher une grande partie des charges indirectes à des causes précises. Appliquer cette nouvelle approche, c'est s'exposer au risque de prendre des décisions contraire à l'intérêt de l'entreprise tel que l'abandon d'un produit jugé non rentable car surchargé à tort de charges indirectes. La conséquence serait une dégradation de la rentabilité de l'entreprise.

⁶⁹ Idem.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

3.2. Analyse de la différence de coût calculé par la méthode traditionnelle et celle d'ABC

Dans le nouveau contexte, les règles et structures de la comptabilité analytique classique paraissent en décalage par rapport à la réalité et incapables de prendre en considération la diversité des processus de fabrication, ceci apparaît à travers les phénomènes de subventionnement et de mauvaise identification des activités génératrices de coûts. Le subventionnement entre produits, c'est-à-dire que certains produits voient leur coût augmenter ou diminuer, au bénéfice ou au détriment d'autres produits. Il provient essentiellement de la diversité des conditions de fabrication. Il s'agit principalement de l'hétérogénéité : des activités dans un centre d'analyse, des coûts de ces activités, des tailles des lots (ou des séries) des produits.

Exemple d'application :

Un atelier de production "Assemblage" constitue dans le système actuel de calcul de coûts un centre d'analyse. Celui-ci est caractérisé, dans notre exemple, par une unité d'œuvre qui est l'heure de main d'œuvre directe.

Au sein de centre de production (**Assemblage**) existe deux types de postes de travail l'un manuel désigné par **M100** dans les gammes, et l'autre, automatique, désigné par le code **A100**. Le centre de production (**Assemblage**) fabrique cinq (**05**) produits, (A, B, C, D, E) pour un coût total de 2604000DA. Les produits A, D, E passent sur des machines manuelles (M100), les produits B et C utilisent des équipements automatiques (A100).

- Extraits des gammes opératoires :

	Centre poste de travail	Temps unitaire (H.Machine)	Temps unitaire (H.MOD)
Produit A : Montage des composants	M100	0.005	0.02
Produit B : Montage des composants	A100	0.01	0.01
Produit C : Montage des composants	A100	0.025	0.005
Produit D : Montage des composants	M100	0.01	0.04
Produit E : Montage des composants	M100	0.004	0.01

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

- Le volume de production prévisionnel:

Produits	A	B	C	D	E
Volume prévisionnel	300000	300000	120000	200000	100000

1- calcul du coût de l'unité d'œuvre :

Compte tenu de volume de production prévisionnel, nous pouvons obtenir les temps d'activité théoriques du centre **Assemblage**. Le volume d'activité du centre est mesuré par le volume de main d'œuvre directe. Celui-ci se déduit des deux documents qui précèdent. Ainsi le produit **A** consomme 300 000 fois 0,02 h, soit 6 000h.

Temps de production en H.MOD du centre Assemblage					
Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E	Total
300000 x 0.02 = 6000	300000 x 0.01 = 3000	120000 x0.005 = 600	200000x 0.04 = 8000	100000 x 0.01 = 1000	18600

Le total des charges affectées au centre Assemblage = 2604000 DA

$$\text{Le coût total de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{total des charges affectées}}{\text{total de temps de production}} = \frac{2604000}{18600} = 140 \text{ DA}$$

2- Le coût à imputer par la méthode traditionnelle en DA :

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Coût total à imputé	6000x140 = 840000	3000x140 = 420000	600x140 = 84000	8000x140 = 1120000	1000x140 = 140000
Coût unitaire	140x0.02 = 2.8	140x0.01 = 1.4	140x0.005 = 0.7	140x0.04 = 5.6	140x0.01 = 1.4

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

3.2.1. L'hétérogénéité des activités dans un centre d'analyse selon la méthode ABC (effet de diversité des activités) :

Supposons que l'anomalie soit découverte et qu'une révision de l'imputation des charges accumulées dans le centre **Assemblage** soit étudiée.

La seule observation de ce qui se réalise à l'intérieur du centre **Assemblage** fait apparaître une perte d'homogénéité de l'activité supposée du centre d'analyse. Une étude plus précise des tâches conduit à mettre en évidence deux activités: le montage manuel et le montage automatique. Cette transformation a bien été intégrée par la gestion de production au niveau des gammes mais n'a eu aucune traduction sur le plan comptable. Pour lui en donner une il faut isoler la consommation des ressources générées par la MOD et la consommation de ressources liée aux machines. Il faut ensuite proposer une répartition de ces charges suivant des modalités appropriées traduisant l'idée d'homogénéité.

L'unité d'œuvre pour l'activité manuelle n'a aucune raison d'être remise en cause, nous garderons l'heure de main d'œuvre directe. Pour l'activité de montage automatique nous choisissons comme unité d'œuvre l'heure machine.

- calcul du total de volume d'inducteur :

Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E	Total
300000x0.005	300000x0.01	120000x0.025	200000x0.01	100000x0.04	9900
= 1500	= 3000	= 3000	= 2000	= 400	

Le tableau de calcul de coût des inducteurs en DA se présente comme suit :

Inducteur	H.MOD	H.machine
Manuelle	1699452	-
Automatique	-	904548
Total charges indirectes	1699452	904548
Volume d'inducteur	18600	9900
Coût de l'inducteur	91.36	91.36

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Les nouvelles imputations des charges sur les coûts des produits en DA deviennent :

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Activité manuelle	6000x91.36 =548160	3000x91.36 = 274080	600x91.36 = 54816	8000x91.36 = 730880	1000x91.36 = 91360
Activité automatique	1500x91.36 = 137040	3000x91.36 = 274080	3000x91.36 = 274080	2000x91.36 = 182720	400x91.36 = 36544
Coût indirecte à imputé	685200	548160	328896	913600	127904
Coût unitaire indirecte	$\frac{685200}{300000}$ = 2.28	$\frac{548160}{300000}$ = 1.83	$\frac{328896}{120000}$ = 2.74	$\frac{913600}{200000}$ = 4.57	$\frac{127904}{100000}$ = 1.28

-La différence entre le coût de la méthode traditionnelle et le nouveau coût (méthode ABC) en DA:

La différence entre le coût traditionnel et le nouveau coût permet de mesurer l'effet de subventionnement dû au non prise en compte spécifique dans le système traditionnel de l'activité des machines. L'écart se chiffre pour chaque produit comme suit:

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Coût traditionnel	2.8	1.4	0.7	5.6	1.4
Coût nouveau	2.28	1.83	2.74	4.57	1.28
Ecart	0.52	- 0.43	- 2.04	1.03	0.12

Commentaire :

A l'examen de ce tableau, nous constatons de réel transfert de coûts entre les produits. Dans la méthode traditionnelle, les produits utilisant la technologie manuelle (A, D, E) subventionnent les coûts des produits utilisant la technologie automatique (B, C), de ce système initial (traditionnel), l'hypothèse d'homogénéité conduit à supposer que toutes les

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

activités qui ne sont pas représentées par l'unité d'œuvre sont consommées par les produits dans les mêmes proportions que cette unité d'œuvre (HMOD).

En utilisant la méthode ABC, le coût des produits utilisant la technologie automatique augmente (B, C) et ceux de la technologie manuelle diminuent (A, D, E) et cela est expliqué par la mise en évidence de l'activité automatique dont les produits (B, C) sont les plus consommateurs que les autres.

Dans ce cas, le phénomène de subventionnement mis en évidence n'est imputable qu'à des écarts de consommations en volume parce que le coût de l'unité d'œuvre est identique dans les deux activités. Il peut se formuler sous une forme générale : *les petits consommateurs d'une activité négligée dans le calcul du coût de revient subventionnent les gros consommateurs de cette même activité dans la méthode traditionnelle.*

3.2.2. Hétérogénéité des coûts des activités (effet du coût relatif des activités) :

L'égalité des taux horaires paraissant peu vraisemblable au responsable du centre, une étude complémentaire a été réalisée. Celle-ci conduit à un nouveau partage des coûts entre les deux activités du centre Assemblage, qui est sensiblement différent du travail précédent. Le tableau de répartition devient :

	H.MOD	H.Machine
Manuel	1119000	-
Automatique	-	1485000
Total charges indirectes	1119000	1485000
Volume d'inducteur	18600	9900
Coût de l'inducteur en DA	60.16	150

- Les nouvelles imputations des charges indirectes sur les coûts des produits présentées en DA deviennent :

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Activité manuelle	6000 x 60.16 = 360960	3000 x 60.16 = 180480	600 x 60.16 = 36096	8000 x 60.16 = 481280	1000 x 60.16 = 60160
Activité automatique	1500 x 150 = 225000	3000 x 150 = 450000	3000 x 150 = 450000	2000 x 150 = 300000	400 x 150 = 60000
Coût indirect à imputer	585960	630480	486096	781280	120160
Coût unitaire indirect	$\frac{585960}{300000}$ = 1.95	$\frac{630480}{300000}$ = 2.10	$\frac{486096}{120000}$ = 4.05	$\frac{781280}{200000}$ = 3.91	$\frac{120160}{100000}$ = 1.20

- la différence entre le coût de la méthode traditionnelle et le nouveau coût (méthode ABC) en DA :

Si nous recalculons maintenant l'imputation des charges du centre **Assemblage** au coût de revient des produits, nous obtenons un écart qui trouve sa source dans la différence des coûts unitaires des unités d'œuvre (coût traditionnel et nouveau coût). Cet écart s'ajoute à l'écart de diversité d'activités.

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Coût traditionnel	2.28	1.83	2.74	4.57	1.28
Coût nouveau	1.95	2.10	4.05	3.91	1.20
Ecart	0.33	-0.27	-1.31	0.66	0.08

Commentaire :

En utilisant la méthode ABC et d'après l'analyse des écarts, nous constatons toujours que les produits utilisant la technologie manuelle subventionnent les produits utilisant la technologie automatique.

L'hétérogénéité des coûts accentue le subventionnement précédent dans ce cas parce que l'activité automatique est plus coûteuse que l'activité manuelle. Cet écart s'ajoute à l'écart de diversité d'activités.

Le total indique la distorsion réelle imputable au non respect de la seconde activité (automatique) au sein du centre Assemblage, c'est à dire au non respect de l'hypothèse d'homogénéité dans le centre d'analyse. Le premier écart est un écart en volume et le second est un écart de coût.

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

L'écart calculé est un écart qui trouve sa source dans la différence des coûts unitaires des unités d'œuvre. Lorsque le coût unitaire de l'activité négligée par le système de coûts est supérieur au coût de l'unité d'œuvre, la distorsion se trouve aggravée. Dans le cas inverse elle est atténuée.

3.2.3. Hétérogénéité des tailles des lots de fabrication (effet de série) :

Une large fraction des ressources consommées dans les centres dit « indirects » est déterminée non par le volume produit mais par la façon dont ce volume est produit, c'est à dire par le phénomène de séries ou de lots.

Le développement des nouvelles formes d'organisation de la production ne font qu'accroître le phénomène de séries ceci en réduisant la taille des lots et en accroissant le déterminisme des lots sur la consommation de ressources dans l'entreprise. De plus le développement important de la variété des produits offerts par les entreprises, pour satisfaire des demandes de plus en plus personnalisées renforce le phénomène en introduisant une source d'hétérogénéité importante entre les lots car les marchés servis sont de tailles très diverses.

L'analyse permet d'évaluer la taille moyenne des lots pour les différentes catégories de produits et donc de déduire le nombre de lots prévisionnel qui sera présenté dans le tableau suivant :

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Volume	300000	300000	120000	200000	100000
Taille de lots	10000	5000	10000	2000	4000
Nombre de lots	30	60	12	100	25

Il devient important de pouvoir mesurer l'impact de ce phénomène de lots sur le calcul des coûts de revient des produits. Pour ce faire, nous reprendrons notre exemple.

Après une analyse approfondie des charges de l'entreprise, il s'est avéré qu'une partie des charges était affectée par erreur pour les deux activités manuelle et automatique, soit 372000 (1119000 – 747000) qui sont attribués à l'activité manuelle et 360000 (1485000 – 1125000) qui sont attribués à l'activité automatique. En effet, ces charges qui s'élèvent à 732000 DA, soit la somme de 372000 DA et 360000 DA, proviennent de l'activité de gestion des lots qui sont générés par le réglage et le lancement des machines. Ces charges seront imputées en fonction du nombre des lots.

Si nous poursuivons notre modification du calcul du coût de revient en intégrant ces nouvelles données nous obtenons les bases d'imputations suivantes :

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Assemblage			
Inducteur	H.MOD	Nombre de lot	H.Machine
Manuel	747000	-	-
Gestion des lots	-	732000	-
Automatique	-	-	1125000
Total des charges indirectes	747000	732000	1125000
Volume d'inducteur	18600	227	9900
Coût de l'inducteur en DA	40.16	3224.67	113.63

- calcul de l'imputation des charges du centre Assemblage au coût de revient en DA :

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Activité Manuelle	40.16 x 6000 = 240960	40.16 x 3000 = 120480	40.16 x 600 = 24096	40.16 x 8000 = 321280	40.16 x 1000 = 40160
Activité Automatique	113.63x1500 = 170445	113.63x3000 = 340890	113.63x3000 =340890	113.63x2000 = 227260	113.63x400 = 45452
Activité de gestion des lots	3224.67x30 = 96740.1	3224.67x60 = 193480.2	3224.67x12 = 38696.04	3224.67x100 = 322467	3224.67x25 = 80616.75
Coût indirecte à imputé	508145.1	654850.2	403682.04	871007	166228.75
Coût unitaire indirect	$\frac{508145.1}{300000}$ = 1.69	$\frac{654850.2}{300000}$ = 2.18	$\frac{403682.04}{120000}$ = 3.36	$\frac{871007}{200000}$ = 4.35	$\frac{166228.75}{100000}$ = 1.66

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

Le rapprochement avec les coûts de l'étape précédente permet de mesurer le poids de l'effet de série :

Produit	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Coût précédent	1.95	2.10	4.05	3.91	1.20
Dernier coût	1.69	2.18	3.36	4.35	1.66
Ecart	0.26	-0.08	0.69	-0.44	-0.46

On retrouve le phénomène bien connu du subventionnement des petites séries par les grandes. Ce troisième effet est sans doute le plus spectaculaire. Mais, en réalité il ne s'agit pas vraiment d'un troisième effet, il s'agit toujours du premier. Les grandes séries sont de petites consommatrices de l'activité lot et subventionnent de ce fait les petites séries qui, elles, sont à l'inverse de grandes consommatrices de l'activité lot.

Le coût des produits (B, D, E) sont fortement majorés par rapport à leur coût traditionnel par la prise en compte du facteur “**taille de lot**” comme facteur explicatif de la consommation des ressources. Les grandes séries (A, C) subventionnent (B, D, E). Ce transfert est dû à la taille des lots : les plus petites séries coutent plus chères en raison des coûts de lancement qu'elles subissent et se retrouve la plus part du temps subventionnées par les grandes. On peut le vérifier, à partir de l'ensemble des produits A, B, C, D et E. Le coût du traitement des lots était implicitement imputé par le biais des heures machines et des heures de MOD dans le calcul précédent. La reconstitution fait le rapport entre le montant affecté aux lots et le nombre d'heures :

	Manuel	Automatique
Montant affecté aux lots en DA	372000	360000
Volume d'indicateur	18600	9900
Coût de l'inducteur	20	36.36

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

La reconstitution du calcul de l'effet de série peut se présenter comme suite :

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Coût implicite par lot (H.MOD)	0.02 x 20 = 0.4	0.01 x 20 = 0.2	0.005 x 20 = 0.1	0.04 x 20 = 0.8	0.01 x 20 = 0.2
Coût implicite par lot (H.Machine)	0.005 x 36.36 = 0.18	0.01 x 36.36 = 0.36	0.025x36.36 = 0.91	0.01 x 36.36 = 0.36	0.004x36.36 = 0.14
Coût attribuable par produit	0.32*	0.64	0.32	1.61	0.81
Ecart	(0.4+0.18)- 0.32 =0.26	(0.20+0.36)- 0.64 = -0.08	(0.1+0.91)- 0.32 = 0.69	(0.8+0.36)- 1.61 = -0.45	(0.2+0.14)- 0.81 = -0.47

$$\text{Coût attribuable par produit} = \frac{\text{coût de l'activité de gestion des lots}}{\text{nombre de produit}}$$

* pour A : $(96\,740,1 / 300000) = 0,32$

Au total, si nous comparons le coût traditionnel et le coût final, nous devons constater que l'écart est significatif :

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit D	Produit E
Coût traditionnel	2.8	1.4	0.7	5.6	1.4
Coût final	1.69	2.18	3.36	4.35	1.66
Ecart	1.11	- 0.78	- 2.66	1.25	- 0.26

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

On obtient les mêmes résultats si on additionne les trois écarts :

	Produit A	Produit C	Produit C	Produit D	Produit E
Ecart lié à la diversité des activités	0.52	- 0.43	- 2.04	1.03	0.12
Ecart lié au coût des activités	0.33	- 0.27	- 1.31	0.66	0.08
Ecart lié à la taille des séries	0.26	- 0.08	0.69	- 0.45	- 0.47
Ecart global	1.11	- 0.78	- 2.66	1.25	- 0.26

L'analyse des effets de subventionnement dans les systèmes classiques de calcul des coûts permet plusieurs constat :

- le premier, c'est sans doute que les entreprises vivent généralement avec des systèmes de coûts où les phénomènes de subventionnement sont multiples et souvent non négligeables ;
- le deuxième est que l'abaissement du niveau de distorsion entre les coûts des produits passe par le respect de la notion d'homogénéité qui était à l'origine du système de comptabilité analytique;
- le troisième est que ce respect de l'homogénéité est devenu quasi-impossible dans les organisations industrielles traditionnelles.
- le quatrième découle du précédent : pour avoir une comptabilité qui reste simple tout en respectant au mieux le principe d'homogénéité il faut d'abord que la structure et les processus de production soient simplifiés ;
- le cinquième est que l'ambition du comptable doit être de contribuer à clarifier et simplifier l'organisation et non de complexifier le mode de représentation.

La méthode ABC limite le phénomène de subventionnement, en général les produits peu complexes, fabriqués en grande série, subventionnent les produits complexes fabriqués en nombreuses petites séries si on utilise la méthode des centres d'analyse. La méthode ABC permet de mettre les phénomènes de subventionnement en évidence et d'affecter aux

Chapitre 2 : Méthodes de calcul des coûts

différents produits une part de charges reflétant au mieux leurs consommations réelles. Les productions en grandes séries ne sont plus pénalisées par les petites séries.

Conclusion :

En conclusion de ce second chapitre, la méthode traditionnelle d'analyse des charges s'oppose au nouveau système ABC dans le mécanisme d'allocation (imputation) des charges indirectes aux coûts, cette méthode traditionnelle nécessite un traitement de charges peu complexe, moins coûteux et donne des résultats moins précis. L'ABC permet de passer d'une logique traditionnelle d'absorption des charges par les produits à travers les unités d'œuvre à une logique de consommation des ressources à travers les activités. Cette approche permet un traitement plus complexe, plus coûteux mais qui donne un résultat pertinent et plus précis.

La gestion des coûts à base d'activité permet à l'entreprise de créer de la valeur durant la chaîne de valeur et d'avoir un avantage concurrentiel. Mais cela n'a pas empêché de détecter quelques difficultés, lors de l'implantation de ce système, liées généralement à des contraintes organisationnelles et comportementales.

Alors avant d'opter pour la mise en place d'une des méthodes citées, il convient donc de procéder à une étude de faisabilité et une évaluation systématique des avantages et des inconvénients de la méthode en s'assurant que les informations qui seront obtenus sont vraiment utiles à la prise de décision.

L'ABC permet également de voir les subventionnements entre produits. L'effet de subventionnement est interprété en comparant les résultats de la méthode des centres d'analyse à ceux de l'ABC. Ce que l'on considère jusque-là comme effet de subventionnement vient du fait que l'on considère que la méthode des centres d'analyse peut aboutir à une mauvaise répartition des frais indirects, car les unités d'œuvre ou les assiettes de frais sont toujours volumiques (*le produit fabriqué en grande quantité reçoit toujours plus de frais*).

Conclusion générale :

L'une des conditions de succès des entreprises pour prendre des décisions rationnelles et d'assurer sa pérennité, est de munir un moyen de pilotage de la performance, qui est atteint à partir de calcul des coûts de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une réponse à la performance en proposant un ensemble d'outils, dont la comptabilité de gestion se manifeste.

Cette dernière comme nous l'avons démontré dans le premier chapitre, elle bénéficie d'un rôle essentiel dans l'entreprise et dans la prise de décision. Elle permet d'assurer un contrôle de rentabilité à travers des méthodes de calcul des coûts.

Chacune des méthodes des centres d'analyse et ABC, font partie des techniques de la comptabilité de gestion. La première a un rôle curatif et non préventif, elle fournit une image des coûts dans le passé et effectue un contrôle à posteriori des écarts de performance (technique d'inspection des coûts). Or la deuxième fournit des moyens tournés vers le futur. La méthode traditionnelle (centre d'analyse) a une difficulté de distinguer entre les produits rentables et non rentables, cela est dû au fait que cette méthode aboutit à une mauvaise répartition des charges indirectes car elle utilise souvent des unités d'œuvres volumiques, c'est donc le volume de production qui détermine le rattachement des charges indirectes aux produits finis. Toutefois, la répartition en centres d'analyse et le choix des unités d'œuvre contient toujours une part d'arbitraire. De plus, l'activité de chaque centre n'est pas parfaitement homogène et n'est donc pas reflétée correctement par une seule unité d'œuvre. Toutes ces insuffisances mènent à provoquer le phénomène de subventionnement. Ainsi cette méthode ne peut être fiable et ne peut répondre aux besoins de gestion de l'entreprise. Alors que, la méthode des coûts à base d'activité (ABC) constitue un système efficace de calcul des coûts, elle permet d'éviter les sous-estimations et surestimation du coût car elle utilise des inducteurs qui ne sont pas forcément volumineux et qui prennent en compte la manière de gérer la production.

Le subventionnement entre les coûts de la méthode traditionnelle fait que pour certains produits les coûts diminuent ou augmentent dans l'avantage ou désavantages des autres. Il existe trois effets explicatifs de subventionnement : effet de subventionnements doué à la pratique d'un modèle de coût sans pertinence c'est l'effet généré par la diversité des activités et par l'hétérogénéité des coûts, effet généré par la dimension de la série.

Nous pouvons attribuer l'effet de subventionnement des produits à deux facteurs. D'abord, certains produits nécessitent plus de travail que d'autres. Ainsi, les produits qui ne demandent que peu de travail, puisqu'ils font l'objet d'un nombre moins grand de commandes, subventionnaient largement les produits qui demandent plus de travail. Cet effet est dû à la diversité des activités. Ensuite, le coût pour chaque activité est plus ou moins important : dans notre exemple d'application, le coût total se répartit de manière relativement équilibrée entre les deux activités. L'impact de l'activité manuelle est donc fort. Ce facteur lié à l'hétérogénéité des coûts d'activité amplifie donc naturellement l'effet d'activité.

Au niveau de l'effet des tailles de lot les transferts des coûts sont dû à la taille des lots, le principe de cette effet repose sur le fait que les plus petites séries coûtent plus cher en raison des coûts de lancement qu'elles subissent et se retrouvent la plupart du temps subventionnées par les grandes. De manière générale, les petites séries ne supportent qu'une faible partie des charges de structure, étant limitées par définition à un petit nombre d'articles. Leur rentabilité sera donc plus élevée en apparence, que les autres séries plus conséquentes.

La prise en compte de ces effets permet à la comptabilité des activités de mieux rendre compte de la réalité économique des coûts dans les entreprises de production.

Au cours de notre recherche, après la comparaison des résultats obtenus par la méthode traditionnelle (centre d'analyse) et la méthode à base d'activité, nous avons démontré que les coûts obtenus par cette dernière sont plus précis et plus pertinents. A partir du principe que les activités consomment les ressources nous avons constaté que la comptabilité à base d'activité permet de mieux maîtriser les coûts de production et d'estimer la rentabilité d'un produit. C'est pour cela nous conseillons les entreprises de notre pays d'adopter cette nouvelle méthode afin d'assurer une meilleure gestion.

*Depuis le début de notre mémoire nous nous sommes confrontés à de multiples contraintes causées par le confinement dû à la pandémie Covid-19 (**difficulté du déplacement et de communication, impossibilité de rencontrer l'encadreur, limite de documentation, annulation de stage pratique, la non fixation de la date de dépôt des mémoires...etc.**), de plus l'évolution des faits de cette pandémie nous a causé des préjudices moraux, cela pourra influencer négativement sur le contenu de notre recherche.*

Bibliographie

Ouvrages :

1. ABI AZAR.J, « les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME », école supérieur des affaires, France, 2003 ;
2. AI & LONING.H, « le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.
3. ALAZAR.C, SEPARI.S, « DCG11, contrôle de gestion manuel et application », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010 ;
4. -ALAZARD.C, SEPARI.S, « DCG11, contrôle de gestion manuel et application », 4^{ème} édition, Dunod, 2017.
5. BENSIMHON.L, TOREST.C, « le meilleur de DCG3, management et contrôle de gestion », Sup'Foucher, 3^{ème} édition, 2013 ;
6. BESCOS.P-L, MENDOZA.C, « le management de la performance », Maleseherbes, Paris, 1994 ;
7. BOUGHABA.A, « comptabilité analytique d'exploitation », Berti, Alger, 1998.
8. BOUQUIN.H, «comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris, 1993.
9. BURLAUD.A, SIMON.C, « comptabilité de gestion coût/contrôle », 3^{ème} édition, Vuibert, Paris, 2003
10. CARGNELLO.C, MORARD.B, TRAHAND.J, « comptabilité de gestion : coût, activité, répartition », Presse universitaire de Grenoble, 2000.
11. CARLIER.B, RUBRICHE.R, « le contrôle de gestion missions, outils, système d'information et de pilotage », La Lettre du cadre territorial, 2002.
12. CIBERT.A, « comptabilité analytique », Dunod, Paris, 1976 ;
13. DE RONGE.Y, BERLAND.N, « contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales », Pearson, France, 2013 ;
14. DE RONGE.Y, « comptabilité de gestion », De Boeck, Bruxelles, 1998 ;
15. DE RONGE.Y, CERRADA.K, « contrôle de gestion », Pearson, 3^{ème} édition, IAG-Louvaine school of managment, 2012 ;

16. DE KERVILER.I, DE KERVILER.L, « le contrôle de gestion à la portée de tous ! », Economica, 3^{ème} édition, Paris, 2000 ;
17. DEBOISLANDELLE (H-M), « dictionnaire économique », Economica, Paris, 1998 ;
18. DUFF.R, « Encyclopédie de la gestion de management », Dalloz, 1999 ;
19. DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, «comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2003 ;
20. ERFI (Equipe de recherche sur la firme et industrie), « Initiation à la gestion », Eyrolles, Université de Montpellier, Paris, 1991 ;
21. FAYOL.H, « Administration industrielle et générale », EDI-Gestion & ANDESE, Paris, 2016 ;
22. GAUTIER.F, « contrôle de gestion », Education, France, 2006.
23. GERVAIS.M, « contrôle de gestion », Economica, Paris, 1997 ;
24. GERVAIS.M, « contrôle de gestion », Economica, Paris, 8^{ème} édition, Paris, 2005 ;
25. GRANDGUILLOT.F, Béatrice, « la comptabilité de gestion », Gualino, 10^{ème} édition, Paris, 2018.
26. GRANDGUILLOT.F, Béatrice, « la comptabilité de gestion », Gualino, 20^{ème} édition, Paris, 2019.
27. GUERRA.F, DE Haan.E, «comptabilité 1, les procédures comptables et les comptes annuels », De Boeck, Bruxelles, 1994 ;
28. GUIDE Méthodologique, « mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP », Amue, 2006 ;
29. JACQUES.R, « théorie et pratique de l'audit interne », Organisation, Paris, 2002 ;
30. JACQUES.R, NUSSHAUMER.S, « audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration », Eyrolles, Paris, 2011.
31. LANGLOIS.G, BONNIER.C, BINGER.M, «contrôle de gestion », Berti, Paris, 2006 ;
32. LONING.H, MALLERET.V, MERIC.J, PESQUEUX.Y, CHIAPELLO.E, MICHEL.D, SOLE.A, « le contrôle de gestion, organisation, outil et pratiques », Dunod, Paris, 2008 ;
33. LAUZEL & BOUQUIN, « comptabilité analytique et gestion (administration des entreprises) », Sirey, 4^{ème} édition, 1985 ;
34. LECLERE.D, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, 5^{ème} édition, 2011 ;
35. LEPOIVRE.F, « BENCHMARKING, concepts et méthodologie », Nevao-conseil, 2005 ;

36. LOCHARD.J, « la comptabilité analytique, ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998 ;
37. LORINO.P, « le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activité », Dunod, Paris, 1991 ;
38. MARGOTTEAU.E, «contrôle de gestion, DECF.U.V.7 », Ellipses Marketing, Paris, 2001 ;
39. MALO.J-L, MATHE J-C, «l'essentiel du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2002 ;
40. MENDOZA & BESCOS, « le management de la performance », Comptable Malesherbes, Paris, 1994 ;
41. NOELLE.M, LUCIANI.D, HIRSCH.D, KACHER.N, POLOSSAT.M, « le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolles, Paris, 2013 ;
42. SAADA.T, SIMON.C, « comptabilité analytique, contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 1995.
43. TOUDJINE.A, « la pratique du contrôle de gestion, ABC/ABM », office des publications universitaires, 2013 ;

Thèses doctorat & magistère :

1. ARAB.Z, Mémoire de magistère, « le contrôle de gestion, méthodes et outils, cas de mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALIL AMRANE de Béjaia », Université A.MIRA Béjaia, 2012 ;
2. BENNIA.Y, Thèse doctorat, « les changements des systèmes de contrôle de gestion », Université ABB Tlemcen, 2015/2015 ;
3. BLA.C, Mémoire de magistère « Mutation de l'entreprise et évolution des outils et instruments de gestion au sein de l'entreprise industrielle algérienne », Université M.Mammeri, Tizi Ouzou ;
4. BOURAIB.R, Thèse doctorat, « Tableau de bord, outil de pilotage de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise », Université M.Mammeri, Tizi Ouzou, 2014/2015 ;
5. BOUKSSESSA.S-K, Mémoire de magistère, « la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne », Université Oran, 2009/2010 ;

6. KORIB.N, Thèse doctorat, « le contrôle de gestion dans les activités internalisées », Université ABB Tlemcen, 2018/2019 ;
7. LACOMBE.I, Thèse doctorat « les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services », Institut de recherche en gestion, Paris, 1997 ;
8. MEBANNI.Y, Thèse de magistère, « intérêts et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC, dans une entreprise Algérienne », Université Oran, 2008 ;
9. SAHEL.F, Thèse doctorat « rôle du système intègre de gestion des coûts dans la mesure de performance de l'entreprise et la prise de décision », Université M.BOUGARA, Boumerdes, 2014/2015.

Articles et Revues :

1. BAMBOUKY B, BURLAUD.A, CAUSSE.G, « l'ABC une fausse innovation managériale ? Article.
2. HEDHILI.N, Revue des Sciences de Gestion, «Le positionnement de la méthode, du temps requis pour exécuter les opérations » ou « time driven activity based costing » (TD ABC) par rapport à la méthode ABC (comptabilité à base d'activité) », 2013 ;
3. TANOUS.J, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », Revue proche-orient, faculté de gestion et de management de l'université Saint-Joseph, N°15, 2003.

Table des matières

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des schémas

Introduction.....1

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion un outil de contrôle de gestion.....5

Section 01 : Aperçu général sur le contrôle de gestion.....5

1. 1. La naissance du contrôle de gestion :5

1.2. Définitions du contrôle de gestion :.....6

1.3. Le processus du contrôle de gestion :7

1.4. Objectifs et rôle du contrôle de gestion :10

1.4.1. Objectifs actuels du contrôle de gestion :10

1.4.2. Le rôle du contrôle de gestion :12

1.5. Place du contrôle de gestion dans l'organisation:13

1.6. Les outils du contrôle de gestion :16

1.7. Les autres formes du contrôle de gestion :18

Section 02 : Généralité sur la comptabilité de gestion.....20

2.1. Historique et définitions.....20

2.1.1. Historique de la comptabilité de gestion :20

2.1.2. Définition de la comptabilité générale :20

2.1.3. Définition de la comptabilité de gestion :21

2.2. La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion22

2.2.1. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion22

2.2.2. La distinction entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion :24

2.3. Objectifs et rôles de la comptabilité de gestion :26

Chapitre 02 : Méthodes de calcul des coûts.....29

Section 01 : La méthode des sections homogènes (centre d'analyse) :29

1.1. Définition et principe de la méthode :30

1.1.1. Définition :30

1.1.2. Principe de la méthode des sections homogènes :31

1.2. La démarche de la méthode :31

1.3. Les apports et limites de la méthode :	38
Section 02 : l'approche des coûts par activités.....	40
2.1. Origine :	40
2.2. Définition de la méthode ABC :.....	40
2.3. Les objectifs de la méthode ABC :.....	41
2.4. Principe et concepts de la méthode.....	42
2.4.1. Principe :.....	42
2.4.2. Concepts de base :.....	43
2.5. Les étapes de mise en œuvre de la méthode ABC :.....	46
2.6. Les apports et limites de la méthode ABC :.....	49
Section 03 : comparaison entre la méthode des centres d'analyse et celle d'ABC	51
3.1. Les insuffisances de la méthode traditionnelle et l'apparition de la méthode ABC : 51	
3.2. Analyse de la différence de coût calculé par la méthode traditionnelle et celle d'ABC	
.....	54
Exemple d'application :	54
3.2.1. L'hétérogénéité des activités dans un centre d'analyse selon la méthode	
ABC (effet de diversité des activités) :	56
3.2.2. Hétérogénéité des coûts des activités (effet du coût relatif des activités) :.....	58
3.2.3. Hétérogénéité des tailles des lots de fabrication (effet de série) :.....	60
Conclusion générale :	66
Bibliographie.....	68

Résumé

Le calcul et l'analyse des coûts constituent l'une des tâches de base de contrôle de gestion, cette technique comporte le nom de la comptabilité analytique. Cette dernière permet d'une part la détermination des différents coûts et prix de revient par plusieurs méthodes, et d'autres parts d'apporter aux dirigeants et aux responsables des données périodiques et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décision.

La comptabilité analytique peut être mise en place suivant plusieurs méthodes que ça soit nouvelles ou traditionnelles, mais pour faire face aux insuffisances des méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique il fallait susciter la mise en œuvre d'une nouvelle méthode de gestion basée sur les activités (ABC) pour comprendre l'origine des coûts afin de détecter les potentiels et les possibilités de réduction.

Cette nouvelle méthode ABC permet également de voir les subventionnements entre produits. Le phénomène de subventionnement est interprété en comparant les résultats de la méthode des centres d'analyse à ceux de l'ABC.

Ce travail consiste à faire une comparaison et de ressortir les différences de coûts entre la méthode traditionnelle et la méthode ABC.

Mots clés : contrôle de gestion, le coût, la comptabilité analytique, ABC, subventionnement.

Abstract

The calculation and analysis of costs is one of the basic tasks of management control, this technique goes by the name of cost accounting. The later allows on the one hand the determination of the various costs and cost prices by several methods, and on the other hand to provide managers with periodic and quantified data that can serve as a basis for decision-making.

Cost accounting can be set up using several methods, whether new or traditional, but to face the shortcomings of traditional cost accounting methods, it was necessary to encourage the implementation of a new management method based on activities (ABC) to understand the origin of the costs in order to detect the potential and the possibilities of reduction.

This new ABC method also makes it possible to see the subsidies between products. The subsidy phenomenon is interpreted by comparing the results of the analysis centers method to those of the ABC.

This work consists in making a comparison and highlighting the differences in costs between the traditional method and the ABC method.

Keywords: management control, cost, cost accounting, ABC, subsidy.

ملخص

يعد حساب وتحليل التكاليف من المهام الأساسية للرقابة الإدارية ، وتسمى هذه التقنية باسم محاسبة التكاليف. تسمح هذه الأخيرة من ناحية بتحديد مختلف التكاليف وأسعار التكلفة بعدة طرق، ومن ناحية أخرى بتزويد المديرين ببيانات دورية ومحددة حيث يمكن أن تكون بمثابة أساس لاتخاذ القرار.

يمكن إعداد محاسبة التكاليف باستخدام عدة طرق ، سواء كانت جديدة أو تقليدية ، ولكن لمواجهة أوجه القصور في طرق محاسبة التكاليف التقليدية ، كان من الضروري تشجيع تطبيق طريقة إدارة جديدة تعتمد على الأنشطة و تسمى (ABC) و ذلك لفهم أصل التكاليف من أجل اكتشاف إمكانات وإمكانيات التخفيض.

تتيح طريقة ABC الجديدة أيضاً رؤية الدعم بين المنتجات. يتم تفسير ظاهرة الدعم بمقارنة نتائج طريقة مركز التحليل مع نتائج طريقة ABC.

الهدف من هذا العمل هو إجراء مقارنة وإبراز الاختلافات في التكاليف بين الطريقة التقليدية وطريقة ABC.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الإدارية ، التكلفة ، محاسبة التكاليف ، ABC ، الدعم.