



**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION**

Département des sciences Financières & Comptabilité

Mémoire de fin de cycle

**En vue d'obtention du diplôme de master en Sciences Financières et
Comptabilité**

Option : Comptabilité, contrôle et Audit

Thème

***Calcul du coût de revient par la méthode ABC
cas GENERAL EMBALLAGE***

Réalisé par :

Mlle AIT KHEDDACHE Lina

Mme LEMAINÉ Lynda

Sous la direction de :

Mme TAGUELMINT

2022/2023

REMERCIEMENTS

Le présent travail n'est pas seulement le fruit de nos propres efforts, mais aussi les efforts d'autres personnes à qui nous exprimons nos vifs remerciements.

Nous exprimons nos plus profonds remerciements d'abord à **madame TAGUELMINT** pour avoir acceptée de diriger notre travail, pour nous avoir guidés et prodigués de précieux conseils qui nous ont permis de mener à bien notre mémoire.

Nos remerciements sont aussi adressés aux membres du jury qui ont bien voulu lire et évaluer notre travail.

Nous tenons à remercier également tous les responsables et dirigeants de l'entreprise « **GENERAL EMBALLAGE** » en particulier les responsables du service « contrôle de gestion et audit » qui nous ont encadrés au cours de notre stage et qui nous ont fourni les informations nécessaires à la réalisation du présent mémoire.

Je remercie aussi tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'achèvement de notre travail.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

A mes parents, Aucun hommage ne pourrait être à la hauteur de l'amour dont ils ne cessent de me combler. Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

Dédicace à mon père qui s'est toujours sacrifié pour m'offrir le meilleurs et pour me voir réussir, que dieu te garde pour moi.

A ma mère la lumière de mes jours, celle qui a toujours été là pour moi et qui a tout donné pour que j'ai la meilleure éducation.

A ceux qui m'aime, ceux qui ont toujours étaient à mes côtés, et qui m'ont soutenu et accompagnaient durant mon chemin d'études supérieures.

Merci à tous.

Lina

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

A mes parents, Aucun hommage ne pourrait être à la hauteur de l'amour dont ils ne cessent de me combler. Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

Dédicace à l'homme de ma vie, mon exemple éternel, mon soutien moral et source de joie et de bonheur, celui qui s'est toujours sacrifié pour me voir réussir, que dieu te garde pour moi, à toi mon père

A la lumière de mes jours, la source de mes efforts, la flamme de mon cœur, ma vie et mon bonheur ; maman que j'adore.

A celui que j'aime beaucoup et qui ma soutenue tout au long de ce projet : mon mari AMINE, et bien sûr à mes sœurs, mon frère et frères de cœur qui m'ont toujours aidé et encouragé, qui étaient toujours à mes côtés, et qui m'ont accompagnaient durant mon chemin d'études supérieures.

Merci d'être toujours là pour moi

Lynda

Liste des abréviations

Liste des abréviations

ABC : Activity-Based Costing

ABM : Activity Based Management

CA : Chiffre d'affaires

CAM-I: Computer Aided Manufacturig International

CF : Charge fixe

CIR : Coefficient de l'imputation rationnelle.

CM : Coût marginal

CS : Coût spécifique

CV : charge variable

CVu : Charge variable unitaire

DA : Dinar Algérien

MCV : Marge sur coût variable

PV : Prix de Vente

DG : Directeur General

DC : Directeur Commercial

G.E : General Emballage

SPA : Société Par Action

Nmbr : Nombre

Q : quantité

Liste des tableaux

Liste des tableaux

Tableau N° 01 : Le rôle du contrôleur de gestion.....	09
Tableau N° 02 : Comparaison entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.....	10
Tableau N° 03 : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique..	15
Tableau N° 04 : Exemple de tableau de bord.....	22
Tableau N° 05 : Détermination d'inducteurs pour certaines activités.....	54
Tableau N° 06 : Activités de l'entreprise General Emballage.....	61
Tableau N° 07 : Total des charges directs et indirects consommé par les trois produits durant l'année 2022.....	72
Tableau N° 08 : Répartition des charges indirectes.....	72
Tableau N° 09 : Liste des inducteurs.....	73
Tableau N° 10 : Calcul des coûts par inducteurs.....	74
Tableau N° 11 : Calcul du coût de production.....	75
Tableau N° 12 : Calcul du coût de revient (plaques, caisses).....	76
Tableau N° 13 : Calcul du coût de revient (Barquettes).....	77
Tableau N° 14 : Calcul du résultat analytique et le résultat global.....	78
Tableau N° 15 : Calcul du coût de production.....	80
Tableau N° 16 : Calcul de coût de revient (Plaques, Caisses).....	81
Tableau N° 17 : Calcul de coût de revient (Barquettes).....	81
Tableau N° 18 : Calcul du résultat analytique et le résultat global.....	82
Tableau N° 19 : Comparaison des coûts obtenus des deux méthodes.....	83

Liste des figures

Liste des figures

Figure N° 01 : Tâche du contrôle de gestion.....	08
Figure N° 02 : La position de différentes formes du contrôle de gestion.....	12
Figure N° 03 : Postulat de base de la méthode ABC.....	39
Figure N° 04 : La vision classique de l'orientation de la charge.....	39
Figure N° 05 : Les relations causales entre ressources et produits.....	43
Figure N° 06 : Distinction entre charges directes et charges indirectes.....	46
Figure N° 07 : Les caractéristiques d'un coût.....	47
Figure N° 08 : Analyse de la mise en œuvre de la méthode ABC.....	54
Figure N° 09 : Localisation de l'entreprise General Emballage.....	60
Figure N° 10 : Organigramme de l'entreprise General Emballage.....	62
Figure N° 11 : Arrivage des bobines de papier devant l'onduleuse General Emballage.....	65
Figure N° 12 : Schéma d'une onduleuse.....	66
Figure N° 13 : Le carton simple face.....	66
Figure N° 14 : Le carton double face.....	66
Figure N° 15 : Le carton double double face.....	67
Figure N° 16 : Types de cannelures.....	67
Figure N° 17 : Le processus de production des plaques.....	70
Figure N° 18 : Le processus de production des caisses.....	71
Figure N° 19 : Le processus de production des barquettes.....	71

Sommaire

Sommaire

Dédicace

Remerciement

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste figures

Sommaire

Introduction générale.....1

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion.....3

Introduction.....3

Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion.....3

Section 02 : Les méthodes de calcul des coûts.....26

Conclusion.....35

Chapitre 02 : le système des coûts à base d'activités (ABC).....36

Introduction.....36

Section 01 : aspects généraux sur la méthode de calcul des coûts par activités.....36

Section 02 : Mise en œuvre de la méthode ABC.....49

Conclusion.....58

Chapitre 03 : étude de cas.....59

Introduction.....59

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....59

Section 02 : La mise en œuvre de la méthode ABC au sein de General Emballage.....70

Conclusion.....83

Conclusion générale.....84

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Résumé

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise évolue dans un environnement qui influence fortement son activité, ses performances résultent des interactions avec son environnement et des aptitudes de son personnel.

L'entreprise est condamnée plus que jamais à être performante pour assurer sa survie qui réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente et efficiente, pour atteindre les objectifs poursuivis par l'organisation. La réalisation de ces derniers intéresse non seulement ceux qui interviennent directement dans sa gestion, mais également, ceux qui sont intéressés par ses performances qui se retrouvent au centre des préoccupations des dirigeants.

Les dirigeants sont en permanence à la recherche d'outils permettant d'avoir une vue globale de leurs entreprises, et accordent une plus grande importance au management dans l'entreprise qui se résume à un ensemble de techniques et de moyens tel que le contrôle de gestion qui peut être perçu « *comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens* »¹.

Le contrôle de gestion « *est devenu la pierre angulaire de quoi du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises* »². C'est une fonction qui fournit une analyse des coûts et des performances de chaque activité de l'entreprise, cela à travers plusieurs méthodes de calcul.

Les systèmes traditionnels de calcul des coûts sont de plus en plus considérés comme inadaptés au nouvel environnement compétitif. Les insuffisances des méthodes traditionnelles ont suscité la mise en œuvre d'une nouvelle méthode de gestion basée sur les activités pour éviter la répartition arbitraire des charges. Cette nouvelle méthode sera plus adéquate, à cet effet nous avons posé la problématique suivante:

Comment calculer et analyser le coût de revient d'un produit par la méthode ABC ?

¹ L.LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, « Contrôle de gestion » Edition BERTI, Alger 2008, page 12

² Idem.

Introduction générale

Notre problématique s'articule autour des questions suivantes :

- Qu'est-ce que la méthode ABC ?
- Comment mettre en place la méthode ABC ?
- Quel est la différence entre le calcul du coût de revient par la méthode ABC et la méthode des centre d'analyse ?

Nous avons élaboré les hypothèses suivantes :

H1 : la méthode ABC est une nouvelle méthode de calcul des coûts qui est basé sur les activités

H2 : la méthode ABC est une méthode pertinente dans le calcul des coûts elle permet d'obtenir des résultats plus précis et plus juste que les méthodes traditionnelle

Pour pouvoir répondre aux questions précédentes nous avons suivi la démarche suivante :

- Nous avons mené une étude bibliographique consultant des ouvrages, des articles, et des thèses de magistère pour bien cerner le cadre théorique ;
- Et nous avons effectué une étude de cas au sein de l'entreprise Général Emballage pour le cadre pratique.

Nous avons divisé notre travail en trois chapitres :

- ✓ Deux chapitres théoriques, le premier est consacré à la définition de l'approche conceptuelle du contrôle de gestion, qui est constitué de deux sections, la première porte sur les généralités du contrôle de gestion, la deuxième sur les méthodes de calcul des coûts. Le deuxième chapitre présente le système de calcul des coûts à base d'activité, qui est réparti à son tour en deux sections, la première définie les aspects généraux de la méthode, et la deuxième porte sur sa mise en place.
- ✓ Un chapitre pratique intitulé " calcul et analyse du coût de revient par la méthode ABC au sein de l'entreprise Général Emballage " est subdivisé en deux sections, la première porte sur la présentation de l'organisme d'accueil, la deuxième est basé sur une étude de cas sur le calcul du coût de revient par la méthode ABC.

Chapitre 01

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de l'entreprise, il englobe l'ensemble des dispositifs qui permettent à l'entreprise de s'assurer que les ressources qui lui sont confiées sont mobilisées dans des conditions efficaces, compte tenu des orientations stratégiques et des objectifs courants retenus par la direction.

Pour mieux suivre l'évolution du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise, nous tenterons de présenter le contrôle de gestion à travers ce premier chapitre qui comprend deux sections : la première vise à définir des généralités sur le contrôle de gestion, et la deuxième présente ses méthodes.

Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion considéré à l'heure actuelle comme un outil d'aide à la décision c'est un système d'information

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial de présenter le cadre historique du contrôle de gestion, définir sa notion et mettre l'accent sur son rôle.

1. Cadre historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a mis du temps pour se mettre en place et développer ses bases nous allons voir ici brièvement les grandes étapes de la construction du contrôle de gestion actuel.

1.1. Notion du contrôle

Il existe plusieurs définitions du contrôle nous allons proposer ces deux définitions :

- « *Il s'agit de mettre sous contrôle une organisation humaine. Il faut entendre ici par « contrôle » non pas le sens de vérification que la langue française lui accorde souvent, mais plutôt l'acceptation anglaise du terme control, nettement plus positive : on parle alors d'accompagnement, de maîtrise et de pilotage.*»³

³Jean-louis MALO, Jean-Charles MATHE, « l'essentiel du contrôle de gestion », édition : Organisation.2000, Page 77

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- Selon **P.DRUCKR** « le mot *contrôle* est ambiguë il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail. Il peut aussi signifier la domination d'une personne par une autre ». ⁴

1.2. Apparition et évolution du contrôle de gestion

La notion de contrôle de gestion s'est développée en même temps que l'organisation scientifique du travail et les fondamentaux de l'administration des entreprises (**Fayol, 1916**). Elle a connu la même évolution que la comptabilité de gestion, on ne peut effectuer un contrôle de gestion sans une vraie maîtrise de la comptabilité de gestion. La fonction de contrôle de gestion est née avec la révolution industrielle au 19^{ème} siècle, les grandes entreprises de production se développaient de plus en plus et il était nécessaire de créer un système de contrôle pour pouvoir mesurer et contrôler les activités économiques, et un système pour piloter l'entreprise à l'atteinte des objectifs prévus.

Le contrôle de gestion a d'abord été considéré comme une fonction de contrôle au sens strict, une forme de « contrôle –sanction ». Son objet était de vérifier l'adéquation entre une norme préétablie et le résultat d'une action. La sanction positive ou négative était le résultat de ce contrôle. Par la suite, avec le développement de la technique des budgets et l'analyse des écarts, le contrôle a évolué dans le sens d'un contrôle budgétaire, dépassant le rôle de surveillance qui lui était attribué pour devenir à la fois un instrument de pilotage de l'entreprise et de délégation des pouvoirs.

La fonction de contrôle de gestion sera reconnue comme fonction managériale dès le début des années 60, avec les travaux de (**R.N. ANTHONY 1988**), c'est d'ailleurs, le premier en 1965 à avoir théorisé et démocratisé la discipline. Son rôle se précise avec l'apparition et le développement de la société de consommation, des produits et services. Le contrôle de gestion devient ainsi un outil d'aide à la décision, de diagnostic et de contrôle des acteurs de l'organisation.

Au début des années 80, ce modèle sera critiqué et contestée, trouvant en lui un modèle inadéquat aux réalités évolutives de l'entreprise moderne et à son environnement. Cette remise en cause s'est traduite surtout avec l'apparition des nouvelles mutations technologiques et les nouvelles connaissances en gestion etc.

⁴ François GIRUD et alii, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », édition Guliano, Paris, 2004, page 21

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

A la fin des années 80, apparaît une nouvelle approche « *cybernétique* » du contrôle de gestion désignée par (H. BOISVERT ; 1989) de « *contrôle de gestion renouvelé* ». D'après l'auteur, cette nouvelle approche « tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle.

Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

En réalité, le premier modèle type de contrôle de gestion, est celui de (SLOAN et BROWN) à la General Motors (1921). La démarche de SLOAN : est de savoir que doit faire la direction générale Pour croître et durer ? D'ailleurs à ce propos (H. BOUQUIN, 2006), indique que : « le point de départ tournait sur le questionnement suivant : comment gouverner une grande entreprise en croissance et innovatrice ? ».

Le modèle traditionnel du contrôle de gestion « s'articule notamment autour de la pyramide du ROI (Return On Investment) qui permet de faire le lien entre les exigences des actionnaires et la performance des différentes activités de l'entreprise, des plans et des budgets (Qui permettent d'articuler le court terme et le long terme), des coûts standards et du contrôle budgétaire (*qui permettent de responsabiliser les différents acteurs dans l'organisation*)⁵

2. La notion du contrôle de gestion

Pour cerner la notion du contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur sa définition, son objectif, sa mission, son rôle pour finir avec ses différents aspects.

2.1. La définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour toutes les entreprises et les organisations dont l'objectif est de s'assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficience, dans le sens de la stratégie voulue.⁶

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, Il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle/gestion.

⁵ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, op.cit. page05.

⁶ Laurent CAPPELLETTI, Philippe BARON, Gérard DESMAISON et al. « Contrôle de gestion » ; Edition DUNOD, paris, 2014.page06.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

2.1.1. Définition du concept du contrôle / gestion

Contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu⁷.

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance⁸.

2.1.2. Les définitions retenues par quelques auteurs

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi eux : **R.N. Anthony ; H. Bouquin ; C. Grenier.**

❖ Définition de R.N. Anthony :

Selon **Anthony (1965)** « *le contrôle de gestion est 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

❖ Définition de H. Bouquin :

« *On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ».

Selon **H. Bouquin** les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action, quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements. ¹⁰

❖ Définition de C. Grenier :

Selon **Grenier (1990)** « *Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré*

⁷ Laurent CAPPELLETTI, Philippe BARON, Gérard DESMAISON et al. « Contrôle de gestion » ; Edition DUNOD, Paris, 2014, page 06.

⁸ Idem.

⁹ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2^e édition « contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, Paris 2010, page 09

¹⁰ Patrick BOISSELIER, Ludivine CHALENCON, et David DORIO, et al ; « contrôle de gestion », édition Vuibert, Paris. Août 2013, page 11

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs. »¹¹

2.2. Les objectifs, la mission et le rôle du contrôle de gestion

Ce point vise à présenter les objectifs, la mission et le rôle du contrôle de gestion.

2.2.1. Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a plusieurs objectifs, nous allons présenter les plus importants.

2.2.1.1. La performance de l'entreprise

Les contraintes de l'environnement, et la cohérence organisationnelle de l'entreprise conduisent à demander au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité... le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes. On parle alors de pilotage de la performance globale.

2.2.1.2. L'amélioration permanente de l'organisation

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les activités et les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée.

2.2.1.3. La prise en compte des risques

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.¹²

¹¹ Hervé ARNOUD : « Le contrôle de gestion en action », édition Liaisons 2001 ; Page09

¹² Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op.cit. Page14-15

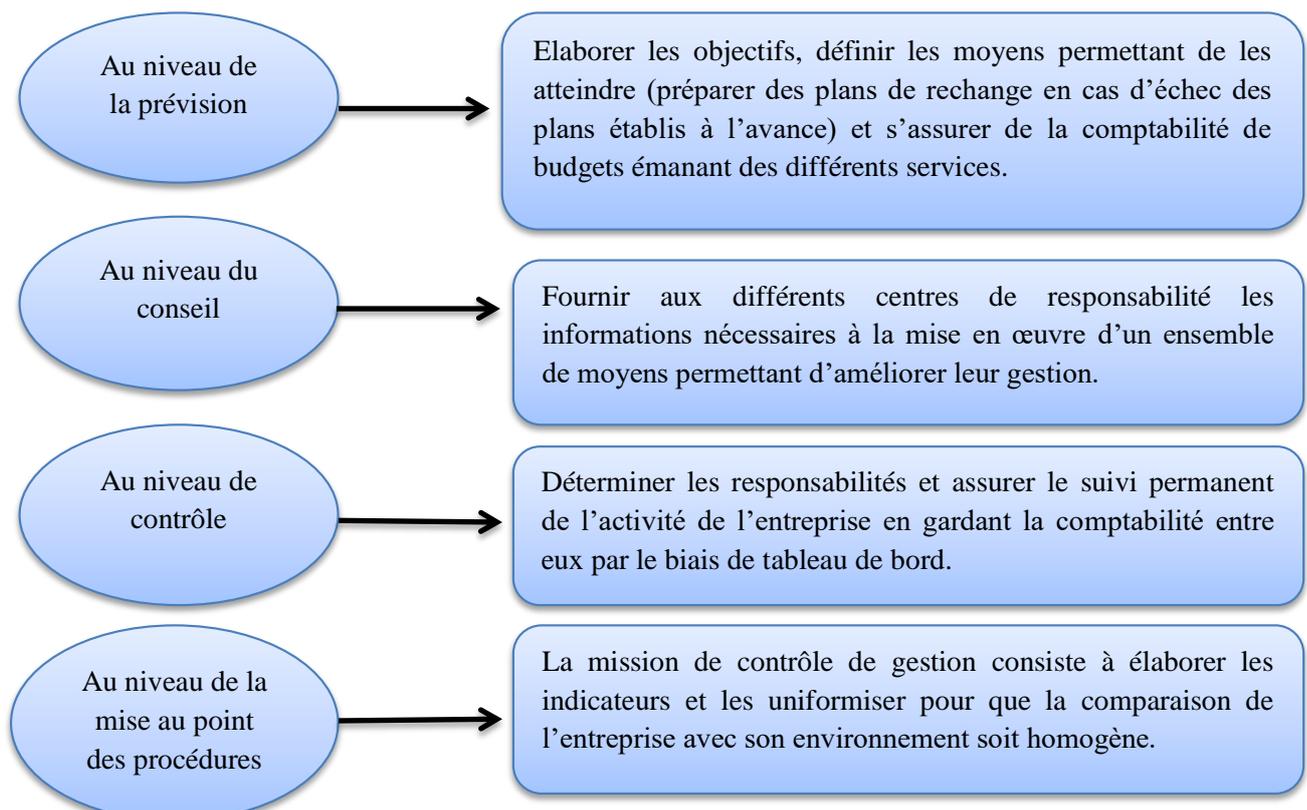
Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

2.2.2. Mission et le rôle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.¹³

Figure N° 01 : Tâches du contrôle de gestion



Source : H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France «que sais-je », N 2892 ; paris page 12

Le métier du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique nécessaire pour exercer son métier.

¹³ **Sources :** L. Langlois C. Bonnier M. Bringer BERTI Editions BERTI « contrôle de gestion », Alger, 2008, page 29

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

Le rôle de contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action, il doit être à la fois spécialiste, généraliste, opérationnel, fonctionnel, technicien, humain.

Tableau N° 01 : Le rôle du contrôleur de gestion

Spécialiste	Généraliste	Opérationnel	Fonctionnel	Technicien	Humain
Maitrise les outils pointus	Organiser, coordonne les procédures	Gérer l'exécution	Conseiller de décideurs	Intégrer la dimension technique	Gérer les hommes et les groupes

Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2e édition « contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, Paris 2010, page 30.

2.3. Les différents aspects du contrôle de gestion

Nous allons traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont nous trouvons le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

2.3.1. Le contrôle organisationnel

Il a été défini par Arnold S. Tammenbaum : « Le contrôle de gestion organisationnel se réfère à tout processus par lequel une personne, ou un groupe de personnes ou une organisation de personnes détermine ou influence de manière intentionnelle ce que d'autre personne feront »¹⁴

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification.
- La fixation des règles et des procédures.

¹⁴ Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion » ; 5ème édition paris , Page 18

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- L'évaluation des résultats et de la performance.

2.3.2. Le contrôle interne

« Le contrôle interne C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».¹⁵

Le tableau suivant permet de cerner une analyse comparative entre les deux types de contrôles : contrôle interne et contrôle de gestion.

Tableau N° 02 : Comparaison entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
La nature	Un ensemble de sécurité	Un ensemble de procédures et méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none">- Protection du patrimoine- Qualité de l'information- Amélioration de performance- Application des instruments de direction	<ul style="list-style-type: none">- Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation ;- Vérifier si les objectifs fixés sont atteints ;- Synthétiser l'ensemble des résultats permettant d'avoir une vue globale de la situation.
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	<ul style="list-style-type: none">- Budget : élaboration ;- Etats budgétaires par centre de coût ou de profit ;- Production /suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outil et technique de contrôle de gestion », décembre 1986, p.12

¹⁵ Claude Alazard et Sabine SEPARI ; Op. Cit. Page07

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

2.3.3. Audit interne

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants. »¹⁶

L'Audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant.
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

2.4. Les niveaux du contrôle de gestion

Contrôler une situation signifie « être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu »¹⁷. D'après Alazard et Sépari, tout contrôle vise à assurer les résultats d'une action et les comparer par la suite avec les objectifs fixés afin de savoir s'il y a concordance ou divergence.

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle participe au processus de la gestion. **R. Anthony** a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois (03) niveaux¹⁸ :

2.4.1. Le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique : Est formé de processus et de systèmes permettant aux dirigeants d'arrêter et d'ajuster le choix des missions, métiers, domaines d'activité et facteurs clés de succès de l'entreprise. Le contrôle stratégique envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence, et doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique et l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.

¹⁶ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op. cit. Page18.

¹⁷ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op. cit. Page07

¹⁸ CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, Développer un contrôle de gestion efficace : Pour une plus grande performance territoriale. Edition Broché, Paris, 2013, Page23.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

2.4.2. Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un ensemble de processus et de systèmes permettant aux dirigeants d'évaluer l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs fixés. Le contrôle de gestion exerce la fonction de vigilance, Il permet d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents.

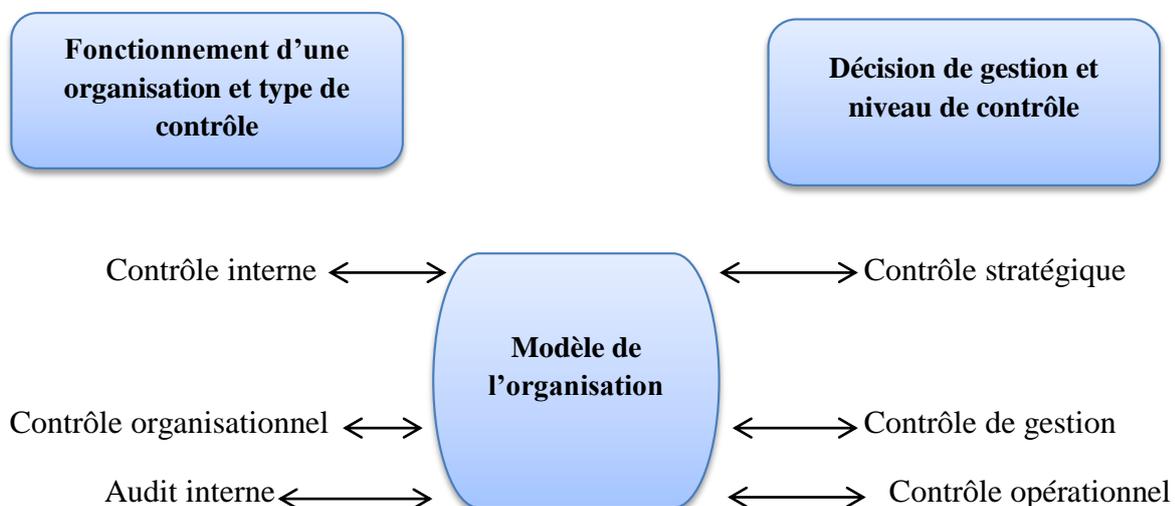
2.4.3. Le contrôle opérationnel

Le contrôle opérationnel est conçu pour garantir aux responsables que les actions relevant de leur autorité sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, ce contrôle est un suivi quotidien du bon déroulement des opérations, il doit permettre de réguler les processus répétitifs (Productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.

La connexion entre les trois niveaux en entreprise se révèle cruciale. De ce point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme une interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel, c'est un élément clé pour assurer la mise en relation des deux autres niveaux et le déploiement des objectifs stratégiques dans l'organisation en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

Nous allons essayer de positionner les différentes formes du contrôle de gestion dans le schéma suivant :

Figure N° 02 : La position de différentes formes du contrôle de gestion



Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2^e édition « contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, Paris 2010, page12

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

3. Les différents outils du contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la comptabilité générale et analytique, système d'information, la gestion budgétaire, tableau de bord, reporting et benchmarking.

3.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de connaître la situation et l'état de l'entreprise et procéder à un contrôle de l'opération enregistrée, la lecture du journal permet aussi :

- De dresser à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné, et éventuellement d'en étudier l'évolution (tableau de financement).
- De constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice et déterminer le résultat qui en découle ;

En outre, la comptabilité générale est un outil pour les dirigeants qui permet déceler les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation. Donc elle permet d'aider les administrations à mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

La connaissance du résultat général de l'exercice grâce à la comptabilité générale, est insuffisante car l'entreprise ne produit pas un seul produit et exerce plusieurs activités. Il est important, dès lors, pour mieux cerner l'origine du résultat de mesurer la contribution qu'apporte chaque produit et chaque activité.

Pour cela il convient d'analyser les coûts des biens produits dans les différentes étapes de leur production, c'est l'objet de la comptabilité analytique.

3.2. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets,

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

3.2.1. Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites.

La comptabilité analytique est un mode de retraitement des données dont les objectifs sont :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (les stocks par exemple),
- « *Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondant* ». ¹⁹

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions. « *Elle est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précisées et permanentes, les éléments d'analyse périodique et comparable dans le temps* ». ²⁰

Réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information. Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet de mieux maîtriser les coûts.

3.2.2. Objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont :

- Déterminer les bases d'évaluation pour certains éléments du bilan : dans une entreprise industrielle, le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat, c'est-à-dire incluant, en plus du prix d'achat, les frais d'approvisionnement. De la même façon, le stock final de produits finis doit être évalué au coût de production, incluant en plus du coût des matières utilisées, les frais de fabrication. L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks ;

¹⁹ J.P Helfer et J.Orsoni, « T.Q.G 2 comptabilité analytique », Edition Vuibert, 1984, page09.

²⁰ P.L Becos, Contrôle de gestion et management, édition Montchrestien, Paris, 1995, P232-233

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- Expliquer les résultats, en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondant ;
- Faire des prévisions de charges et de produits (coûts préétablis et budgets d'exploitation par exemple) à long et à court terme ;
- La réalisation et l'explication des écarts qui en résultent (contrôle des coûts et budgets) ;
- Donner une base au contrôle de gestion ;
- Eclairer les prises de décisions de gestion.

Tableau N° 03 : comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managériale
Charge par nature (compte 60 « achat »)	Charge par destination (produit, service)
Résultat annuels (année, semestre, mois)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normative	Règles souples et évolutive
Information financière (monétaire)	Information technique et économique
Destinée aux actionnaires et aux directeurs	Destinée aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifiée, précise et formelle	Information rapide
Caractère obligatoire	Caractère facultatif

Source : GUERDJ.N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, paris 2000, page 132

3.3. Système d'information

Le système d'information est en quelque sorte la mémoire de l'entreprise.

3.3.1. L'approche Systémique

D'après **STEPHEN Robbins** et **DAVID De Cenzo** l'analyse de l'entreprise selon une perspective systémique est l'idée qui revient au milieu des années 60. « L'approche

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

« systémique est définie comme un ensemble d'éléments interdépendants agencés de manière à former un tout cohérent ». ²¹

Les sociétés sont donc les systèmes tous comme les ordinateurs, les automobiles, etc. ROSNAY définit le système comme étant : « un ensemble d'éléments en interactions dynamique et organisés en fonction d'un but ». ²²

Il ressort de ces deux définitions que le système se compose d'éléments indépendants et reliés entre eux dans un but précis ; tous en restant dépendants d'un environnement plus complexe. Selon STEPHEN Robbins et DAVID De Cenzo il existe deux grands types de systèmes :

« Les systèmes ouverts et les systèmes fermés n'interagissent jamais avec leur environnement et n'en subissent aucune influence. A l'inverse une approche sous l'angle de systèmes ouverts reconnaît l'existence d'interactions dynamiques entre le système et son environnement ». ²³

L'entreprise est perçue comme un système ouvert en interaction permanente avec son environnement.

3.3.2. Définition d'un système d'information

Le système d'information peut être défini comme : « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation ». ²⁴

Il a pour objectif de fournir aux différents niveaux de l'organisation les informations permettant de fournir, d'accompagner et de contrôler le fonctionnement de l'entreprise. À travers cette définition on peut aisément comprendre que l'objectif crucial du système d'information est de produire et de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler, décider et agir.

²¹ STEPHEN. Robbins et DAVID De Cenzo, *management l'essentiel des concepts et pratique*, 4ème édition. Edition Pearson Education. France, 2004, page 17.

²² CHRISTIAN Volant, *le management de l'information dans l'entreprise, vers une approche systémique* ADABS Edition, Paris, 2002, page 07.

²³ STEPHEN P. Robbins, David A. DeCenzo. Parution, Édition, 4ème édition, États-Unis, 2004, Page 19.

²⁴ LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, Paris, 1986, Page 86.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

3.3.3. Les concepts d'un système d'information

On peut s'appuyer sur la théorie générale de **LUDWIG VON BERTALANFFY**. Pour lui, ce sont quatre concepts qui définissent ce terme²⁵ :

- **L'interaction (ou l'interrelation)** : selon Edgar Morin, les interactions « *sont des actions réciproques modifiant le comportement ou la nature des éléments, corps, objets, phénomènes en présence ou en influence* ».
- **La totalité (ou la globalité)** : un système est un ensemble d'éléments, mais ce n'est pas que cela, les relations entre les données doivent aussi être prise en compte.
- **L'organisation** : est le processus dans lequel les informations vont se regrouper, s'assembler et former une structure.
- **La complexité** : la complexité d'un système correspond à trois facteurs : le degré élevé d'organisation, l'incertitude de son environnement et la difficulté ou l'impossibilité d'identifier tous les éléments et de comprendre toutes les relations en jeu. On pourrait donc penser qu'un système d'information représente un ensemble d'informations, mais c'est un peu plus compliqué puisque ce dernier est représenté comme la deuxième dorsale nerveuse après les hommes au sein d'une entreprise.²⁶

Lorsque le cycle économique d'une entreprise est ralenti ou même arrêté, le gestionnaire de l'entreprise va chercher à trouver d'où viennent ces ralentissements. Une fois les problèmes trouvés, il lui faut organiser des moyens pour être informé en temps réel de l'état d'avancement sur la résolution de ces derniers : c'est ce qui va constituer le système d'information.

3.4. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise.

²⁵ VON BERTALANFFY, L, Théorie générale des systèmes, édition DUNOD, Paris, 2003, page 19.

²⁶ JOLIVET Félix et REBOUL Gérard, informatique appliquée à la gestion, 2ème édition, Edition Dunod, Paris, 1996, Page 28

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

3.4.1. Définition du budget

Le budget est « *Un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable décrivant l'ensemble de l'activité* »²⁷

« *Le budget est une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activités déterminé et établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés. Un budget d'exploitation est la traduction chiffrée de tous.* »²⁸

Il existe plusieurs types de budget nous citons les trois principaux :

➤ Le budget des ventes

Le budget des ventes est le premier budget à élaborer, c'est le budget de départ, il permet de constituer les autres budgets.

Il est défini « *comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps de traduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.* »²⁹

➤ Le budget de production

Le budget de production est la représentation chiffrée de l'activité productive annuelle. Il émane des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de gestion de stock de l'entreprise. Une fois que les ventes sont déterminées, on détermine les quantités à produire, les ateliers qui vont réaliser cette production, la quantité de matières premières à consommer ainsi que l'effectif des salariés et le nombre d'heures à travailler.

²⁷ Caroline SELMER, « Construire et défendre son budget » édition Dunod, 2eme édition, Paris, 2009, Page 02

²⁸ LOCHARD.J, La gestion budgétaire outil : de pilotage des managers, Edition d'Organisation, Paris, 1998, p.12.

²⁹ Alazard C et Sépari S, op.cit., 2007, P.440

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

Par ailleurs, pour établir le budget de production, il ne faut pas oublier que la production est contrainte par les capacités productives de l'entreprise, c'est pour cela qu'il convient de gérer et d'optimiser l'organisation du travail et la production grâce à des méthodes et techniques scientifiques.

➤ **Le budget d'approvisionnement**

Le budget d'approvisionnement est complètement dépendant des techniques de gestion des stocks, il nécessite que l'entreprise ait déterminé quelles références étaient précisément suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion des stocks serait pratiqué.

Ces éléments arrêtés, un chiffrage des achats est possible qui est toujours complété par des prévisions en date de commande, de livraison et de consommation.

En effet, cette budgétisation doit faire apparaître, dans le temps, c'est-à-dire chaque mois, l'échelonnement des prévisions en termes de commande, de livraison, de consommation et de niveau de stock. Ce travail doit être effectué sous deux formes :

- En quantité : sous cette forme, le budget offre plus d'intérêt pour les services d'approvisionnement qui devront contrôler son suivi.
- En valeur : les quantités précédentes sont valorisées par un coût unitaire standard

Car il y'a d'autre budget : le budget d'investissement et le budget de trésorerie.

3.4.2. La démarche budgétaire

La démarche budgétaire consiste 03 étapes : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

➤ **La prévision**

La prévision peut être définie comme étant une étude volontariste, scientifique et collective face à l'action future. Les objectifs pour suivis par les prévisions sont de deux ordres :

- Etablir des objectifs financiers de l'entreprise ;
- Surveiller les progrès faits en vue de réaliser ses objectifs.

Ainsi, la prévision permet une meilleure préparation des décisions et donc une action plus efficace. Entant qu'outil de gestion prévisionnel, la gestion budgétaire dans sa phase des

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

prévisions, cherche au préalable à s'informer sur les situations passées et présentes pour prévoir les situations futures. Tout va donc de l'information passées et présentes pour prévoir les situations futures. Tout va donc de l'information passée qui est véritablement la matière première dans la prise des décisions d'orientation prévisionnelle par le gestionnaire qui peut être illustré comme suite :

- Informations externes : (Exogènes)
- Informations internes : (Endogène)

➤ **Budgétisation**

Les budgets sont des états Prévisionnels qui ont pour objet de chiffrer les programmes d'action. Il regroupe l'ensemble des recettes et des dépenses, des encaissements (Entrées d'argent en trésorerie) et des décaissements (Sortie d'argent de la trésorerie).

La période budgétaire correspond généralement à l'exercice comptable. Cependant les budgets peuvent être définis pour des périodes plus courtes (le mois, le trimestre).

➤ **Le contrôle budgétaire**

Il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire au sens comptable, le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations. Cette comparaison dégage trois types d'écarts :

- ✓ **Ecart positif**
- ✓ **Ecart nul**
- ✓ **Ecart négatif**

3.4.3. Les objectifs de la gestion budgétaire

- Le système budgétaire permet de chiffrer, planifier les effets de la mise en œuvre d'un programme ;
- Il permet de renforcer les motivations des collaborateurs à élaborer les prévisions budgétaires ;
- La gestion budgétaire permet de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, et mettre en place des actions correctives.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

3.5. Tableau de bord

Selon **Claude ALAZARD** et **Sabine SEPARI** « *Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer* ». ³⁰

Selon **Abdelhamid EL GADI** « *Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée* ». ³¹

3.5.1. Les objectifs du tableau de bord

Le tableau de bord est un instrument qui permet au chef d'entreprise et les autres services d'être réactif en cas de problème et de prendre les bonnes décisions rapidement et efficacement en s'appuyant sur les éléments de l'objectif. Tous les services peuvent réaliser un tableau de bord, donc il répond à une multitude d'objectifs que nous allons résumer ci-dessous :

- Permet d'apprécier les résultats d'actions correctives et de mettre en place les bonnes actions aussi ;
- Permet d'identifier les points faibles de l'entreprise, et constitue une base de prise de décisions ;
- Permet aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- Permet aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnées ;
- Assure la nécessaire solidarité inter-centre, une mission peut faire l'objectif d'une responsabilité partagée entre différents départements ;
- Favorise la communication entre les différents dirigeants ;
- Outil de pilotage qui fournit des informations essentielles, significatives et rapides et qui synthétise ces informations propres à chaque responsable pour faciliter la prise de décision des responsables ;

³⁰ Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, Paris, 2007, Page591.

³¹ Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion », édition Mithaq-Almaghrib, Rabat, 2004, Page32.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- Favorise la prise de décision, après l'analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et les risques nouveaux.

Tableau N° 04 : Exemple de tableau de bord

Tableau de bord du centre			
	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 1 · Indicateur A · Indicateur B · Indicateur ...	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 2			
Zone « paramètres Economiques »	Zone du réel	Zone de prévision	Zone du réel

Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, Paris, 2007, Page 595

3.6. Reporting

Le reporting est défini dans divers ouvrages de manière différente mais qui converge vers le même sens pratiquement, nous allons énumérer quelques définitions du reporting ci-dessous :

« Le reporting de gestion est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financiers, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle (centre de coût ou centre de profil) ». ³²

« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité ». ³³

³² CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute fonction », Op.cit., Page 52.

³³ GUEDJ Norbert, « Le contrôle de gestion », Op.cit., P 319.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

3.6.1. Les objectifs du reporting

Au début considéré comme un instrument de contrôle qui se base sur des indicateurs essentiellement quantitatifs, mais au fur et à mesure il est devenu aussi un véritable instrument de dialogue et un outil d'aide à la décision.³⁴

- **Le reporting comme outil de contrôle**

Généralement le reporting est trimestriel s'il n'y a pas de pressions financières exercée sur l'entité qui va la pousser à le réaliser chaque mois, il a pour objectif de contrôler les résultats financiers.

Le reporting permet à son utilisateur de se renseigne de manière exhaustive sur l'activité de l'entreprise et fournit des données brutes, à titre d'exemple le chiffre d'affaire et marge par produit, par vendeur etc.

- **Le reporting comme outil de dialogue**

Le reporting est un document qui permet d'évaluer la performance comptable surtout financière des divers centres de responsabilités sur lequel repose le dialogue entre la hiérarchie et l'unité opérationnelle. Dans une réunion devant tous les directeurs de l'entité autour d'une revue de performance, si les résultats sont fortement négatifs le reporting permettra au responsable de s'expliquer devant sa hiérarchie.

- **Le reporting comme outil d'aide à la décision**

Le reporting joue un rôle d'alerte, il informe rapidement l'utilisateur sur les dysfonctionnements (ou un écart budgétaire) et devient le point de départ d'analyses.

A partir de ces analyses les dirigeants vont mettre généralement en œuvre une nouvelle prévision ou un plan d'action pour diminuer les risques, exploiter les opportunités et éviter les erreurs déjà produites.

3.6.2. Les principes du reporting

Trois (3) principes sont à la base du reporting

³⁴ CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute fonction », Op.cit., P 53.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

➤ Le principe d'exception :

Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au « rouge ».

➤ Le principe de contrôlabilité :

Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies, ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.

➤ Le principe de correction :

S'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective. En guise de conclusion, on pourrait dire que le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation. Il prend généralement la forme :

- ✓ D'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion
- ✓ De documents de suivi budgétaire
- ✓ De rapports ou comptes rendus.

3.7. Benchmarking

C'est une procédure d'évaluation par rapport à un modèle reconnu, inscrite dans une recherche d'excellence. Autrement dit, le benchmarking est une attitude coopérative qui permet une analyse comparative interne ou externe de : concepts, méthodes, outils, processus, produits, Services.

Il s'appuie sur la collecte et l'analyse d'informations quantitatives et qualitative et sur la compréhension de la culture de l'organisation partenaire. Il doit faire une partie intégrante d'un processus d'évaluation et d'amélioration constante dont la finalité est de devenir ou de rester le meilleur

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

L'ensemble des contributions, des recherches et des théoriciens de praticiens et autres experts, fait ressortir un réel consensus sur l'importance des gains de performances obtenus après la mise en œuvre d'un processus de benchmarking.³⁵

3.7.1. Les types de benchmarking

- Concurrentiel : comparaison par rapport à des concurrents directs (producteurs de produits similaires).
- Interne : comparaison par rapport à plusieurs services internes à l'entreprise (entres filiales ou départements).
- fonctionnel : comparaison par rapport à des services ou départements externes.

3.7.2. Méthodologie de benchmarking

Le benchmarking suit le processus méthodologique suivant :

➤ Planification

- Identifier les sujets du benchmarking ;
- Sélectionner les partenaires du benchmarking ;
- Déterminer les moyens de collecte d'information.

➤ Analyse

- Déterminer les écarts ;
- les niveaux de performance future.

➤ Intégration

- Communiquer les résultats de l'analyse au personnel ;
- Etablir les objectifs fonctionnels.

➤ Action

- Elaborer des plans d'action ;
- Démarrer des actions spécifiques et assurer le suivi de la progression.

Conclusion : Comme nous venons de le démontré, le contrôle de gestion, vise à analyser la performance des activités à fin d'optimiser leur pilotage. Dans cette optique il doit essentiellement apporter les outils de connaissance des coûts, des activités ou des résultats qui servent à l'amélioration des rapports entre les moyens engagés et l'activité ou le résultat obtenu.

³⁵ Le guide du Benchmarking de J.GAUTON, les Edition d'organisation, avril, 2003.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

Section 02 : Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts

Pour piloter la performance de l'entreprise et prendre des décisions à court et long terme, le gestionnaire utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Généralement ce dernier fonde ses décisions sur des démarches d'analyse des coûts ; il est donc indispensable de comprendre les conditions de validité des démarches mise en œuvre pour juger les coûts obtenus. Les systèmes de calculs représentent donc un réel éclairage pour la prise de décision.

1. Les méthodes des coûts complets

D'une manière générale, les méthodes de calculs des coûts complets correspondent à des méthodes d'enregistrements des charges, qui par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation, permettent d'incorporer dans les coûts la totalité des charges à prendre en compte au stade au quel on se situe, et d'aboutir au final à la connaissance du coût de revient complet des produits livrés par l'entreprise.

Nous distinguons deux types de coûts complets d'une part : traditionnels « *qui sont le résultat d'une incorporation exhaustive de l'ensemble des charges (sans différence d'incorporation) de la comptabilité générale* »³⁶, et d'autre part, économiques « *qui sont le résultat d'une incorporation exhaustive de l'ensemble des charges (avec différence d'incorporation) de la comptabilité générale* »³⁷. Il s'agit donc, de l'imputation à un produit de la totalité des charges retenues dans le modèle de comptabilité analytique, qu'elles soient directes ou indirectes, fixes ou variables.

Deux méthodes de calcul d'un coût complet sont à connaître : la méthode des centres d'analyse, et la méthode de cout à base d'activité qui sera objet d'étude du chapitre suivant.

1.1. La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse

Encore appelé, méthode des centres d'analyse, celle-ci étant la plus utilisée parmi les méthodes des coûts complets, c'est une méthode de comptabilité analytique qui se prête bien au calcul du coût de revient d'un produit ou de toute autre activité. Le colonel Rimailho, a défini cette technique comme étant « *une méthode uniforme de calcul des coûts des revient* »³⁸.

³⁶ MARTINET A-C, SILEM. A, op.cit...., page139.

³⁷ Idem.

³⁸ PIGET.P, « la comptabilité analytique », économoca, 3ème, Paris, 2001, page36.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

Elle repose sur la distinction entre les charges directes et indirectes, l'affectation des charges directes ne posant pas de problème particulier, elles sont imputées directement aux coûts des produits fabriqués.

Les charges indirectes, quant à elles, doivent faire l'objet d'un calcul qui consiste à les répartir dans les centres d'analyse. Ce dernier, est un « *compartiment d'ordre comptable dans lequel sont analysés, préalablement à leur imputation aux comptes de coûts des produits intéressés, des éléments de charge indirectes* »³⁹. Les charges en question doivent être rapportées à une unité commune dite « *unité d'œuvre* ». On distingue, d'une part, les centres principaux, qui participent directement au processus de production. Leur coût est reparti sur les produits en proportion du nombre d'unités d'œuvre consommées par le produit lors de son passage dans les sections (centre), tel que : approvisionnement, production...etc. D'autre part, les centres auxiliaires, qui sont des prestataires de services qui travaillent pour les autres centres, c'est à dire que leurs unités œuvres sont cédées à d'autres centres de l'entreprise. Leur coût peut être réparti sur les sections principales au prorata du nombre d'unités d'œuvre consommées par le centre principal.

La ventilation des charges indirectes vers les centres s'effectue de la manière qui suit :

Répartition primaire : entre les divers centres concernés (principaux et auxiliaires) soit par affectation directe, soit à l'aide de clé de répartition (un procédé permettant de répartir forfaitairement les charges indirectes entre différents centres d'analyse), tout en calculant le total de chaque centre pour aboutir au total après répartition primaire ;

Répartition secondaire : qui consiste à imputer les frais des centres auxiliaires dans les centres principaux pour aboutir au total après répartition secondaire. Deux cas sont possibles :

Transferts en escalier lorsque « *le coût de chaque centre prestataire est ventilé soit en totalité dans un autre centre, soit par fraction dans d'autres centres sans retour en arrière* »⁴⁰, et les transferts croisés ou prestation réciproque, lorsque « *deux ou plusieurs centres auxiliaires se livrent des prestations réciproque, c'est à dire, qu'ils consomment réciproquement des unités d'œuvres les uns les autres, ces centres seront donc annulés puisqu'ils ont donné leurs unités aux centres essentiellement principaux* »⁴¹.

³⁹ GERVAIS.M, « contrôle de gestion », 7^{ème}, economica, Paris, 2000, page33.

⁴⁰ GERVAIS.M, op.cit...., page61.

⁴¹ PIGET.P, op.cit...., page38.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

A l'issue de cette répartition, le coût du centre principal s'impute aux coûts des

Produits concernés de la manière suivante :

$$\text{Coût de centre} = \text{Nombre d'unité d'œuvre} * \text{coût d'unité d'œuvre}$$

Le coût d'unité d'œuvre est le quotient de charges par le nombre d'unité de ce centre.

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à Imputer le coût de ce centre aux coûts des produits. Elle doit donc, être propre à chaque centre, et doit refléter son volume d'activité. Lorsque on a le choix entre plusieurs, l'unité d'œuvre à retenir est celle qui exprime la meilleure corrélation entre la variation de charges et la variation quantitative de l'activité d'un même centre d'analyse. Les unités d'œuvres les plus couramment rencontrées sont :

- La quantité achetée pour le centre approvisionnement ;
- La quantité produite pour le centre production ;
- Les heures main d'œuvre directe pour les ateliers peu mécanisés ;
- Le chiffre d'affaires réalisé pour le centre distribution.

1.1.1. Avantages et inconvénients de la méthode

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

- S'adapte mieux aux entreprises fortement mécanisées car elle s'efforce de localiser les coûts par centre.
- Résoudre d'une manière plus précise et plus conforme à la réalité le problème l'imputation des charges indirectes.
- étudier l'évolution des coûts d'un produit, aux différents stades de son processus de fabrication et de distribution (analyse de coût par centre) ;
- éclairer sur les flux de prestations internes.

Cependant, ses limites se résument en :

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- Le découpage en centre suppose que les activités soient homogènes. Or, les activités sont rarement homogènes. Par exemple, pour un centre d'approvisionnement, l'activité concerne la réception et l'entreposage des marchandises ou matières premières, la recherche de fournisseurs et la gestion des commandes;
- Les clés de répartition pour déterminer la consommation de chaque centre peuvent être définies plus ou moins arbitrairement. Dès lors la rationalité de l'analyse s'en trouve limitée ;
- L'imputation des coûts par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveur d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production ;
- Avec l'évolution de l'activité, les innovations dans les modes de production, etc. la mise à jour des clés de répartition n'est pas toujours faite ;
- Les activités en amont et en aval de l'activité de production prennent de plus en plus d'importance par rapport au processus de production (recherches, études, méthodes, planification, contrôle de qualité, prospection de la clientèle,...etc.).

2. Méthodes des coûts partiels

Pour répondre aux critiques faites aux coûts complets, d'autres méthodes ont été mises au Point. Ces dernières sont fondées sur la distinction entre les coûts fixes et les coûts variables, elles ont été conçues pour tenter de mieux prendre en compte et contrôler les effets des variations d'activité.

Il s'agit d'une analyse en coûts partiels. Le coût partiel est « *une partie du coût complet ou Synthétique* »⁴². Il existe plusieurs systèmes de coûts partiels qui reposent tous, selon C.Alazard et S.Sapari⁴³ sur la volonté de n'intégrer aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguons en particulier : La méthode des coûts variables, l'imputation rationnelle des frais fixes, et la méthode des coûts directs.

2.1. La méthode des couts variables

Cette méthode qui s'est développée aux Etats-Unis, intègre dans son analyse les charges variables comme élément directeur du coût, d'où l'appellation « *la méthode directcosting* ». Un coût « *variable ou opérationnel comprenant exclusivement des charges variant avec*

⁴² MARTINET A-C, SILEM. A, op.cit...., page3.

⁴³ALAZARD.C, SAPARIS, « contrôle de gestion : manuel et application » Dunod, Paris, 2007, page251.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

l'activité ou chiffre d'affaires sans qu'il y ait nécessairement une proportionnalité exacte »⁴⁴. Ainsi, les charges fixes sont écartées systématiquement du calcul des coûts des produits et elles sont rejetées globalement à la charge du résultat de la période.

Plutôt que de calculer le résultat analytique de chaque produit, la méthode du coût variable vise à un pilotage par le calcul de marges, mesurant la capacité contributive des différents produits à l'obtention du résultat de entreprise et la couverture de ses charges de structures, tout en retranchant du chiffre d'affaires les charges variables correspondant aux quantités vendue. On obtient donc, de la manière qui suit :

Marge sur coût variable = Chiffre d'affaire – Charges variable

Résultat analytique = Marge sur coût variable - Charges fixes

Parfois au niveau des charges fixes, on fait la différence entre charges fixes directes (ou spécifique) pouvant être affectées à un produit déterminé, et les charges fixes indirectes (ou communes) continuant à être considérées globalement. Or, le direct costing revient, d'une certaine façon, à dégager la contribution de tel produit à la couverture des charges communes. Il semble donc possible d'inclure les charges fixes propres du produit, afin de dégager une marge sur coût spécifique, sans pour autant contrevenir à l'esprit de la méthode. On parle alors du « *direct costing évolué* » qui est un développement du « *direct costing* ». Ainsi, la marge sur coût spécifique autorise une meilleure appréciation de la rentabilité réelle des produits, pour juger de l'intérêt ou non de certaines productions, et de mieux apprécier l'opportunité de maintenir ou d'abandonner tel ou tel activité.

2.1.1. Avantages et inconvénient de la méthode

Cette dernière présente les avantages suivants :

- Le direct costing fourni les éléments essentiels du raisonnement de la courte période, celui où l'entreprise est confronté à l'utilisation d'une capacité de production existante;
- Simplification et rapidité des calculs de coûts quand l'organisation s'est donnée les moyens de distinguer les charges fixes des charges variables ;

⁴⁴ PIGET.P, op.cit...., page79.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- Mesurer la capacité contributive de chaque produit à la couverture des charges non réparties à partir du calcul des marges sur coût variable, et de mettre en évidence les produits les plus rentables, ce qui permet ainsi d'orienter les actions sur les activités les plus créatrices de marges.

Cependant, elle présente aussi certains inconvénients :

- L'analyse est essentiellement valable à court terme, car à long terme les décisions stratégiques se répercutent sur les charges de structures ;
- La séparation en charges fixes et en charges variables n'est pas simple à opérer ;

La tendance à l'accroissement des charges de structure

- Le modèle suppose une proportionnalité entre le coût et le volume. Alors que ce dernier n'est pas la seule source de variabilité. Les charges fixes par rapport au volume de production, peuvent fluctuer par rapport à des critères tels que la diversité ou la complexité des produits.

2.2. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes

Dans la méthode des coûts complets. Les frais fixes, qui sont par nature constants, sont répartis au prorata du volume activité. Ainsi, lorsque le niveau d'activité augmente, les coûts unitaires tendent à diminuer puisque les charges fixes se répartissent sur un plus grand nombre d'articles, et on aura une situation inverse en cas de récession de l'activité. Le coût de revient unitaire obtenu dépendra donc des variations du niveau d'activité. Pour raisonner à volume constant, il faut donc neutraliser les charges fixes. L'imputation rationnelle va dans ce sens, puisqu'elle tend à neutraliser l'effet du volume sur les coûts. Elle est la seule méthode qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite.

Le principe de cette méthode, consiste à ne faire entrer dans le calcul du coût de revient d'un produit que la part des frais fixes nécessaires à sa production normale et la totalité des charges proportionnelles. Son principe est de ce fait essentiellement basé sur la fixité et la variabilité des charges.

Selon cette technique, toute entreprise a théoriquement été conçue pour avoir un certain niveau d'activité, qui peut être qualifié d'activité normale qui correspond à la capacité théorique des équipements, selon les normes de leur constructeur, le conseil national de la

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

comptabilité considère que l'activité normale « est la capacité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité liée aux congés, l'arrêt de travail, de réparation et aux contraintes structurelles de l'organisation (changement d'équipe, goulots d'étranglement) »⁴⁵.

Donc, il correspond à un volume d'activité qui charge de façon optimale les capacités de production installées. Cette méthode oblige de définir un coefficient d'imputation rationnelle (taux d'activité) propre à chaque département. Celui-ci est calculé de la manière suivante :

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle} = \text{activité réelle} / \text{activité normale}$$

Les charges de structure seront imputées proportionnellement, en multipliant le montant réel des charges fixes attribué à chaque centre par le taux d'activité. La méthode de l'imputation rationnelle permet de mettre en évidence les centres en sous-activité et en suractivité, d'en chiffrer le coût et le boni, tout en calculant la différence entre les charges fixes affectées et les charges fixes réelles.

2.2.1. Avantages et inconvénients de la méthode

Cette méthode présente les avantages suivants :

- Elle permet en quelque sorte de « *variabiliser* » les charges fixes, et les coûts d'imputation rationnelle permettent de bien mesurer l'efficacité des centres ;
- Elle est particulièrement adaptée aux entreprises dont l'activité est Saisonnière ;
- Elle permet une meilleure connaissance de leur coût de revient ;
- Elle est une aide à la décision, elle peut servir de base à la fixation du prix de vente ;
- Elle est à la base de l'évaluation des stocks de produits finis en cas de sous-activité ;

Cette dernière présente les inconvénients suivant :

- Complexe à mettre en œuvre si les centres d'analyse ont chacun des niveaux d'activité différents ;
- Elle présente le même problème que les coûts complets : la répartition des charges indirectes est parfois arbitraire ;

⁴⁵ PIGET.P, op.cit., page69.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

- L'autre point délicat est le choix du niveau normal d'activité qui conditionne toute l'analyse, qui peut être déterminée soit par l'historique de l'entreprise, soit par rapport aux normes et prévisions de production, ou par rapport aux capacités installées.

2.3. La méthode des coûts marginaux

Le coût marginal correspond à l'accroissement de coût qui résulte de la fabrication d'une unité supplémentaire de bien. Selon le plan comptable, « *le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité* »⁴⁶. Ce coût signifie « *coût en marge* », donc à la limite, qui est égal à la différence entre le coût total correspondant à n+1 produits et celui correspondant à n produits.

Le coût marginal C_m de la (n+1) ème unité est donné par la relation suivante :

$$C_m (n+1)^{\text{ème}} = CT(n+1) - CT(n)$$

Avec :

-CT (n) : un coût total qui correspond à un premier niveau de production (n) ;

-CT (n+1) : un coût total qui correspond à un second niveau de production (n+1) ;

Cette technique se propose d'étudier les variations des charges que provoque une fluctuation d'activité, et d'apprécier l'incidence de ces variations sur le profit global.

Le calcul du coût marginal permet, de façon simple, de prendre des décisions de gestion telles que :

- L'acceptation ou le refus d'une offre commerciale exceptionnelle
- Le choix entre la production et la sous-traitance.

Il permet aussi à l'entreprise de définir son optimum de production pour lequel la recette marginale est égale au coût de revient marginal. C'est un raisonnement qui consiste à évaluer l'impact d'une décision possible en termes de gains et en termes de couts. Si les gains sont

⁴⁶ PIGET.P, op.cit., page113.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

supérieurs aux coûts, la décision peut être adoptée, sinon elle est à regretter. Si les gains sont strictement égaux aux coûts l'entreprise est dans une situation optimale.

2.4. La méthode des coûts standards

Ce sont des coûts préétablis qui constituent la base d'évaluation des performances au sein de l'entreprise, pour une période donnée. Le coût standard est défini comme étant « *un coût préétabli présentant souvent le caractère d'une norme* »⁴⁷, son principe est d'établir à priori, sur base d'une activité normale des coûts prévisionnels, en vue de calculer à posteriori des écarts entre coûts réels constatés et coûts préétablis. Les coûts préétablis sont constatés de la même façon que les coûts réels, ils comprennent des charges directes et des charges indirectes.

2.4.1. Avantages et inconvénients de la méthode

La méthode des coûts standards présente plusieurs avantages dans la gestion des coûts des entreprises :

- Elle permet la détection des zones sensibles du processus de production, c'est un système général d'alerte, de prévention contre l'inefficacité d'orientation des mesures correctives par l'analyse et l'interprétation des écarts.
- Les coûts standards constituent un référent dans le cadre de l'élaboration d'une politique des prix.

Cette méthode présente certains inconvénients liés à la rigidité des standards alors que les conditions économiques évoluent sans cesse c'est-à-dire les standards doivent être révisés souvent. Ainsi la base de détermination du prix peut être faussée.

⁴⁷ Plan comptable cité in : ALAZARD.C, SEPARI.S..., Op.cit., page271.

Chapitre 01 : l'approche conceptuelle du contrôle de gestion

Conclusion

Ce chapitre nous a permis non seulement de comprendre la notion du contrôle de gestion, ses concepts clés, son évolution, ses missions...etc. Mais aussi de savoir comment s'organise cette fonction au sein de l'entreprise. Le contrôle de gestion est indispensable pour le bon fonctionnement de l'organisation, à condition qu'il soit bien instauré au niveau de l'entreprise pour atteindre la performance.

Ce dernier a pour but de rassurer les responsables, de les aider et de les motiver, pour atteindre les objectifs fixés et l'efficience. Dans le cadre de ses missions, le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et opérationnels, tout en s'appuyant sur des outils tels que la comptabilité analytique, le système d'information...etc.

Nous pouvons en conclure au terme de ce chapitre que le contrôle de gestion réalise les calculs et les analyses de coût qui sont nécessaires à la prévision et au contrôle des résultats, cela en s'appuyant sur plusieurs méthodes de calculs, tel que la méthode ABC qui fera l'objet du chapitre suivant.

Chapitre 02

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

Introduction

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. De ce fait certains auteurs ont proposé de nouvelles approches connues sous le nom ABC (Activity Based Costing), elle repose sur un découpage de l'organisation en activités et non en centres d'analyse. Elle part de l'hypothèse que ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources mais les activités, et les produits consomment à leur tour les activités.

Ce chapitre comprend deux sections, l'une est réservée à la présentation des bases théoriques de la méthode de comptabilité par activité. L'autre est consacrée à sa mise en place et la démarche à suivre pour concevoir cette nouvelle méthode.

Section 1 : aspects généraux sur la méthode de calcul des coûts par activités

La méthode ABC a une histoire dont la présentation fera l'objet de la première section de ce chapitre. Nous limiterons cette partie à l'origine, la définition, les principes de base et les concepts fondamentaux de la méthode.

1. L'origine et la définition de la méthode ABC

Afin de mieux comprendre les fondements de cette méthode, il semble nécessaire de remonter aux origines de celle-ci :

1.1. L'origine

L'apparition de la méthode ABC est dû à la faible pertinence des systèmes traditionnels de calcul des coûts, elle a permis de répondre aux critiques habituellement adressées à ces derniers y compris une répartition souvent arbitraire des charges indirectes. Elle s'inscrit dans une logique de coûts complets et revendique la vocation de calculer les coûts de revient d'une manière plus précise 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.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

Les nouvelles techniques de production ont engendré une hausse importante des coûts indirects, si bien que leur part devient souvent prépondérante par rapport aux coûts directs. Il est donc nécessaire de redéfinir et de préciser les modalités de répartition de ces coûts, pour éviter les imprécisions résultants des choix parfois arbitraires.

La méthode ABC a été développée par une association, CAM-I « Computer Aided Manufacturing International » créé en 1972 aux Etats-Unis et située à Austin au Texas, qui s'est spécialisée dans la recherche collaborative visant l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production. Ses membres sont de grandes entreprises américaines et des éditeurs de progiciels de gestion comme « SAP »; un des leaders mondiaux dans le domaine de l'informatique de production qui a intégré la méthode ABC dans ses progiciels⁴⁸.

1.2. Définition

Définition 01 : « *La comptabilité d'activité (ABC) représente une approche nouvelle de la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique). Initiée dans les années 1980 par Cooper et Kaplan, elle ambitionne de revoir les méthodes traditionnelles d'évaluation des coûts en substituant à l'objet principal d'évaluation comptable traditionnel réputé objectif de (produit) celui beaucoup plus subjectif (d'activité) »⁴⁹.*

La comptabilité par activité mesure 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 comptabilité par activité peut être définie comme « *étant un ensemble de techniques de gestion dont le but est de faciliter la maîtrise des activités et des processus »⁵⁰.*

L'examen des définitions précédentes laisse apparaître que la comptabilité par activité est un moyen de calcul des coûts avec pour objectif d'obtenir l'information la plus fiable sur le coût des produits. Ces auteurs s'accordent sur la finalité de la méthode qui est de faciliter la gestion de l'organisation par la maîtrise des activités et des coûts générés par ces dernières.

⁴⁸ ARAB.Z « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALIL Amrane de Béjaïa », mémoire de magistère, Université de Bejaïa 2012, page200.

⁴⁹MAHE, H, « dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998, page 78

⁵⁰ LORINO.P, « Le contrôle de gestion : la gestion par activité », Dunod, Paris, 1996.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

Définition 02 : « L'Activity Based Costing consiste à placer entre les centres de travail 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»⁵¹

Définition 03 : « La méthode des coûts à base d'activité (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 activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fautive des charges indirectes »⁵²

2. Principes et caractéristiques de la méthode ABC

La comptabilité par activité est une méthode d'évaluation de coûts et de la performance des activités, des ressources et des objets de coûts sur la base de la relation de cause à effet. Cette méthode doit être régie par des concepts fondamentaux bien définis afin que les utilisateurs puissent s'exprimer dans un même langage.

2.1. Principes

Contrairement aux méthodes classiques dans lesquelles les charges sont directement liées aux produits, dans la méthode ABC les objets de coûts ne consomment pas des charges mais plutôt des activités.

Pour établir la théorie de la méthode ABC, la majorité des auteurs partent du postulat selon lequel⁵³ :

- Les activités consomment les ressources :
- Les produits consomment les activités :

⁵¹ Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, Edition Economica.1997, page 174.

⁵² BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », édition comptable Malesherbes, paris, 1994, page. 86

⁵³ CARGNELLO-CHARLES.E, MORARD.B, TRAHAND. J, « comptabilité de gestion: coût, activité, répartition » presse universitaire de Grenoble, 2000, page 40.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

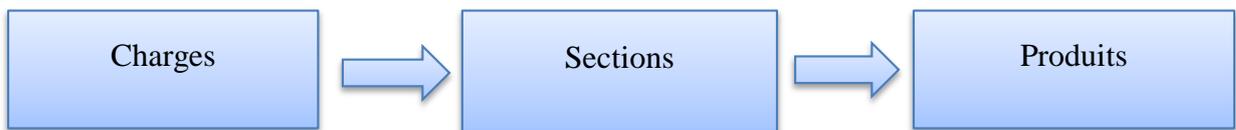
Figure N°03 : Postulat de base de la méthode ABC



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.

Figure N° 04 : La vision classique de l'orientation de la charge :



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

L'activité est le principal concept de base et nous le présenterons dans le point suivant en même temps que les autres concepts fondamentaux qui régissent le vocabulaire de la méthode ABC.

2.2. Caractéristiques

Après avoir présenté l'origine, la définition et le postulat de la méthode ABC, il nous paraît important de présenter les caractéristiques sur lesquelles repose cette méthode.

2.2.1. Niveaux d'analyse

La méthode ABC distingue trois niveaux d'analyse :

- le niveau élémentaire de la tâche ;
- le niveau intermédiaire de l'activité ;
- le niveau supérieur du processus.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

a. La 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* »⁵⁴.

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* ».

b. Activité

La définition la plus courante est celle de **Lorino**, qui considère que 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.* »⁵⁵.

C'est en quelque sorte un ensemble de tâches élémentaires, homogènes réalisées par un individu ou un groupe et permettant de fournir un produit ou un service à un client interne ou externe à partir de ressources. Ainsi, l'activité est assimilée à un métier interne concourant à la production d'un produit. Aussi la réalisation d'un approvisionnement comprendra par exemple comme activité : gérer les fournisseurs, gérer les stocks, contrôler les livraisons,...etc.

Dans cet ordre d'idée, « *l'organisation est composée d'entités, qui, pour remplir leurs missions, effectuent des tâches élémentaires multiples, qui s'articulent entre elles.de sorte qu'elles forment des processus élémentaires, appelés aussi activité. L'activité est un ensemble cohérent de tâches* »⁵⁶.

L'analyse de ces deux définitions permet de faire apparaître un large consensus sur deux points. Le premier est qu'une activité se caractérise par sa construction, sa composition, l'activité est un ensemble de tâches. Le second point de consensus est qu'une activité peut être définie par un verbe : « *une activité, c'est ce que l'on fait* ».

⁵⁴ BOUQUIN.H, « comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris, 1993, page70.

⁵⁵ LORINO.P, « le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activité », édition Dunod, Paris, 1991, Page40.

⁵⁶BOUQUIN.H, Op.cit...., Page 83.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

c. 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* »⁵⁷. Dans ce cadre, le processus est un ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun.

Exemple : Un processus de production décrit l'enchaînement des opérations qui va de l'achat des matières premières à la fabrication du produit fini, en passant par le stockage, la transformation des matières et le conditionnement.

d. Les ressources

«*Les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus (ou les services offerts)* »⁵⁸.

«*Les ressources telles que la comptabilité de gestion les voit sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fournitures, locaux, matériel*»⁵⁹.

e. La notion d'inducteur

H. Bouquin apporte une précision de taille quant à la signification des deux termes, l'inducteur de coût et l'inducteur d'activité ; « *les inducteurs d'activité sont les événements qui les déclenchent et permettent de modéliser les causes des activités. Les inducteurs de coût ou unités d'œuvres sont les clés de répartition des coûts des activités. Un inducteur d'activité est une unité d'œuvre si son coût unitaire est stable...* »⁶⁰

➤ Inducteur de coût :

Le concept d'unité d'œuvre utilisé dans la méthode des centres d'analyse est remplacé, dans la méthode ABC par l'inducteur. Ce nouveau concept est défini comme « *un facteur explicatif de la formation des coûts, un facteur dont la survenance crée le coût* »⁶¹

⁵⁷ BESCOS.P-L, MENDOZA.C, « le management de performance », édition comptable Malesherbes, Paris, 1994, page 42.

⁵⁸ Idem

⁵⁹H BOUQUIN, Comptabilité de gestion, 3e édition, Economica, Paris 2004, page 95.

⁶⁰ Idem

⁶¹ TRAHAND.J, MORARD.B, CARGNELLO-CHARLES.E, Op.cit.....,page 41

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

Les inducteurs de coûts peuvent être regroupés en 04 catégories :

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

➤ L'inducteur d'activité (activity drivers) :

Permet, à court terme, de mesurer les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. Cet inducteur mesure la charge de travail de l'activité. Il existe, la plupart du temps, plusieurs facteurs de causalité des coûts, et certains sont plus apparents que d'autres.

Le choix de la nature de l'inducteur est primordial mais n'a rien d'automatique. Ce choix est un sujet de débat dans l'entreprise. L'inducteur choisi devra permettre de mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur. Par ailleurs, l'identification permet souvent le regroupement des activités ayant les mêmes causes et permet également d'identifier les processus.

Une fois l'inducteur identifié, il est calculé un coût unitaire d'inducteur dont la formule est la suivante :

$$\frac{\text{Coût des ressources attribuées à l'activité}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

2.2.2. Maitrise des coûts

a. Les activités consomment les ressources

L'analyse à base d'activités facilite la maitrise des coûts. Elle repose sur le fait que ce sont les activités qui consomment les ressources (les ressources consommées étant qualifiées de charges dans le système comptable).

Pour agir sur le coût du produit, il faut :

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

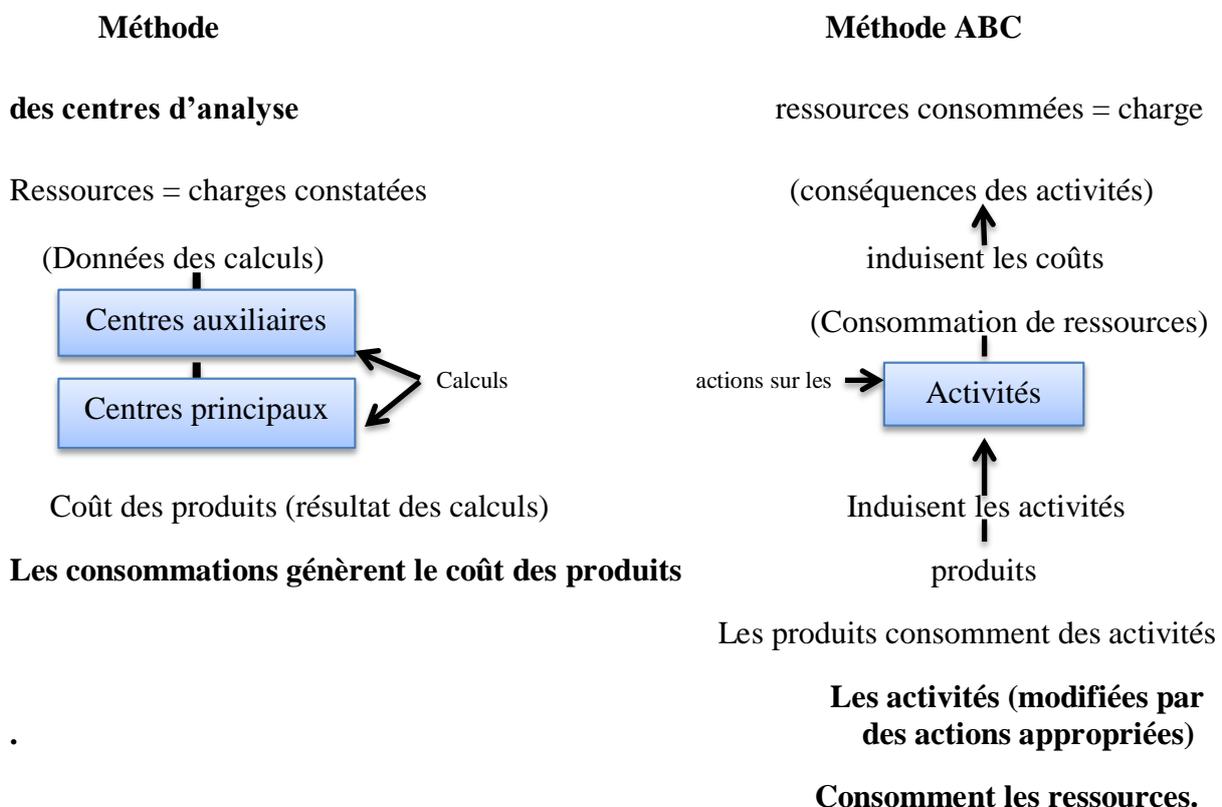
- ✓ Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
- ✓ Identifier les factures générateurs des coûts des activités (ou inducteurs de coûts). La consommation de ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

b. Les produits consomment les activités

Les produits consomment les activités et ce n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produits. On choisit pour chaque activités une unité de mesure de l'activité ou indicateur d'activité (une sorte d'unité d'œuvre) par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produits.

La méthode ABC permet de modéliser (ou tracer) les relations entre ressources, activités et produits

Figure N° 05 : Les relations causales entre ressources et produits



Sources : L. Langlois C. Bonnier M. Bringer BERTI Editions BERTI « contrôle de gestion », Alger, 2008, page 82

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

2.2.3. Adhésion des exécutants

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

2.2.4. Abandon de la distinction entre centres principaux et centres auxiliaires

La méthode ABC considère que toutes les activités sont « principales » pour la détermination des coûts des produits. Il n'y a pas de déversement en cascade des coûts des centres auxiliaires vers les centres principaux (et encore moins de prestations croisées). La relation entre les coûts et les causes qui les déclenchent n'est donc pas brouillée par les calculs de répartition.

En outre, la méthode ABC ne se limite pas à l'analyse des activités de production. Elle porte la même attention aux activités de support, aux activités d'approvisionnement et aux activités de marketing et de distribution. Or, la plupart de ces activités sont fortement créatrices de valeur pour le produit.

2.2.5. Importance des charges indirectes

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

Par ailleurs, les charges directes (prix d'achat des matières premières et composants, éventuellement main- d'œuvre), sont affectées directement au coût des produits.

2.2.6. Elimination de l'incidence des stocks d'approvisionnements et de produits intermédiaires dans le calcul des coûts

L'analyse des processus transversaux allant de la conception du produit à l'après-vente, en passant par l'approvisionnement des composants, la production et la distribution, pourrait se heurter à l'existence de stocks intermédiaires qui nuiraient à la continuité du processus. Cette difficulté disparaît dans les entreprises travaillant en flux tendus ou le stockage est systématiquement évité.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

3. Notion charge et coût

3.1. La notion de charge

Les charges, sont des sommes que l'entreprise dépense en contrepartie de l'achat de biens ou de services. De cette façon, en comptabilité générale, les charges sont classées selon leur nature. Et elles sont mise à jour en comptabilité analytique en fonction de leur destination.

Le mot « Charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrées en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation, ou ses objectifs de production et de vente de biens et services.⁶²

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion... toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculées et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple »⁶³.

Une charge « est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente ».⁶⁴

3.1.1. Classification des charges

- **Les charges directes**

Les charges directes sont celles que l'on peut affecter directement à un objet de coût sans analyse ou calcul préalable, elles concernent un produit bien déterminé, on distingue généralement deux types :

- ✓ La consommation de la matière première entrant dans la composition d'un produit,
- ✓ Les charges directes de main d'œuvre.

- **Les charges indirectes**

Ce sont des charges qui ne sont pas affectables directement à un objet de coût, elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées aux coûts. Les charges indirectes ne sont pas liées directement au produit fabriqué.

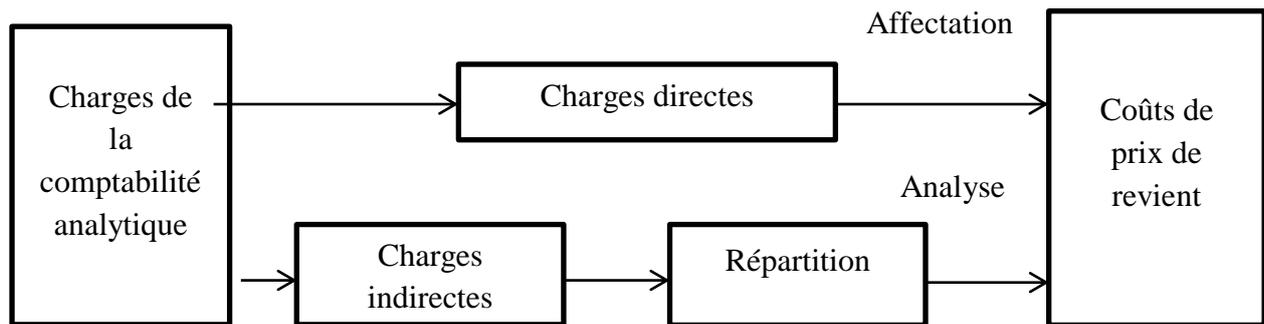
⁶² HERNARD Monique et HEIM José : « dictionnaire de la comptabilité », 4ème Edition La Villeguérin, Paris, 1993, p.43.

⁶³ GERARD MYLON, « comptabilité analytique », 3ème édition, page 10,

⁶⁴ CULLMANN H, « La comptabilité analytique », édition Bouchène, Paris, page 23.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

Figure N° 06 : Distinction entre charges directes et charges indirectes



Source : LAZARY, « La comptabilité analyse des coûts » Paris, 2001, P 13

- **Charges fixes**

Les charges fixes dont le montant est indépendant de l'activité dans le cadre d'une structure donnée, c'est-à-dire d'une organisation productive caractérisée par un nombre fixé de machines, d'opérateurs qui définissent une capacité productive possible⁶⁵.

Par définition, si la charge reste constante pendant un certain temps et un certain niveau d'activité maximum, la charge est considérée comme fixe.

D'un point de vue économique, les coûts fixes sont inévitablement liés à l'acquisition de la capacité de production de l'entreprise ou à la construction de structures de conception, de fabrication et de vente du produit : c'est ce qui explique l'appellation « charge structurelle ».

- **Charges variables**

Les charges variables, c'est-à-dire celles dont le montant varie dans le même sens que l'activité mesurée soit par la production, soit par un temps d'activité. La simplification nécessaire à l'élaboration du modèle conduit à considérer que ces charges varient de façon proportionnelle à l'activité : on parle alors de charges variables opérationnelles.

3.2. Notion de coût

L'histoire de calcul des coûts semble être la plus ancienne, car elle affecte toutes les formes d'entreprise une fois l'activité économique établie. Un coût représente la somme des charges correspondant à des éléments spécifiques du réseau comptable. Construire les coûts, c'est regrouper les coûts selon des critères appropriés, ce qui vous permet de répondre aux

⁶⁵ Claude ALAZARD, SEPARI Sabine : « Contrôle de gestion, manuel et applications », DUNOD, Paris ,2010 ; Page 124

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

questions des décideurs. Le choix du calcul du coût est basé sur les activités, la structure, les objectifs de gestion de l'entreprise et de pilotage.

3.2.1. Définition d'un coût

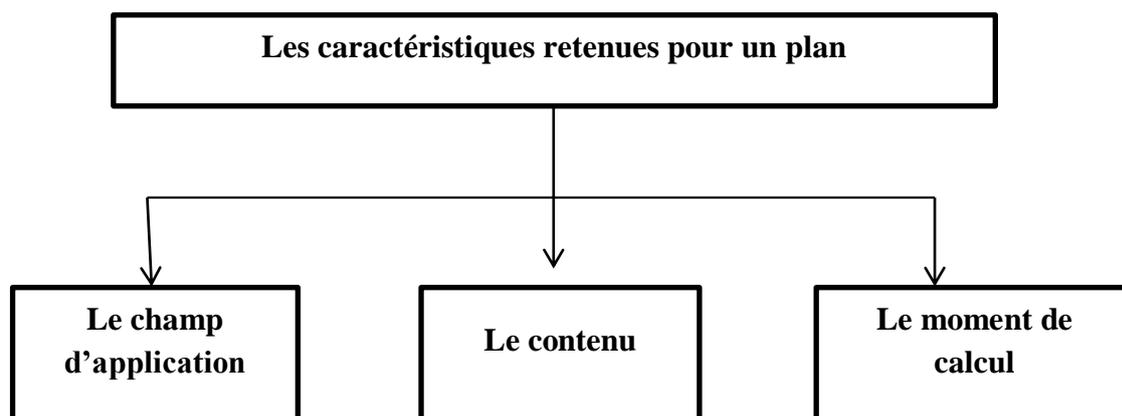
« Un coût s'applique à tout objet par lequel l'entreprise juge utiles d'attribuer des charges : produit, fonction, atelier, opération... pour un produit (ou une matière ou un service), c'est la somme des charges qui lui sont incorporées à un stade donné de l'exploitation (achat, production ou distribution) »⁶⁶

3.2.2. Classification d'un coût

Un coût est caractérisé par trois éléments :

- Le contenu : d'où la distinction entre (le coût complet et le coût partiel)
- Champs d'application : Fonction économiques, Unités de responsabilité et d'exploitation, objet d'activité ;
- Le moment de calcul :(le coût historique, le coût préétabli)

Figure N° 07 : Les caractéristiques d'un coût



Source : DUBRULLE Louis et DIDIER Jourdain, « comptabilité analytique de gestion », Edition Dunod 2007, Page 23

⁶⁶ Thierry JACQUOT, Richard MILKOFF, « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », édition : Darios, France, 2007, P 73

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

4. Les objectifs de la méthode ABC

La méthode ABC a pour but de :

- **Obtenir des coûts de revient plus précis :** La répartition approximative et arbitraire des importantes charges indirectes, par des clefs souvent volumique, conduit à sous les décisions de tarification et arrêt ou développement de certains produits.
- **Rendre visibles les activités cachées :** Ce découpage plus fin de fonctionnement permet de faire apparaître le coût d'une activité parfois coûteuse, alors qu'elle ne peut apporter que peu de valeur.
- **Rendre variables les charges fixes :** Les charges fixes ne le sont que par rapport au niveau d'activité général, il faut donc déterminer un indicateur de coût à chaque activité afin d'obtenir une relation pertinente.
- **Un nouveau modèle de fonctionnement cohérent :** On peut suivre de façon cohérente, le coût, le délai et la qualité des produits.
- **Enfin, la détermination d'unité d'œuvre plus fiable :** Facilite la construction de budget plus crédibles.

Conclusion

On peut conclure que la méthode ABC est un nouvel outil de gestion qui prend en considération les moindres détails d'un processus de création de valeur. C'est une méthode qui cherche la perfection de la gestion des coûts en premier, et qui coopère vers une amélioration de la gestion des autres facteurs en agissant sur la technique de découpage des activités en d'inducteurs pour finir par établir un diagnostic très clair qui va servir l'intérêt général de l'entreprise.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

Section 02 : mise en œuvre de la méthode ABC

La méthode ABC consiste principalement à découper l'organisation en activités élémentaires et non plus en centres de responsabilités, ensuite répartir le coût des ressources sur les activités au moyen des inducteurs de coûts qui viennent en remplacement des unités d'œuvre, et en fin transférer les coûts des activités au moyen des inducteurs activités aux produits.

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

La démarche de conception de cette méthode se fait en plusieurs étapes que nous déclinerons dans cette section:

- identification des activités ;
- affectation des ressources aux activités;
- identification et choix des inducteurs de coûts;
- regroupement des activités par inducteurs ;
- calcul de coûts unitaires des inducteurs ;
- affectation du coût des activités aux coûts des produits.

1.1. Identification des activités de l'entreprise

A cette étape, il convient de recenser les activités effectivement exercées dans une entité tout en recherchant les différentes ressources qu'elles consomment, et les causes de la réalisation de ces activités. Elles sont déterminées par une exploitation de l'organigramme de l'organisation mais aussi par l'observation qui représente la source d'identification des activités qui nécessite la collaboration du personnel (interviews, questionnaires...).

Selon **BOISVER**, l'identification des activités constitue la tâche la plus difficile de la mise en œuvre de la méthode ABC. Il propose deux méthodes :

- ✓ La méthode par l'examen des ressources, consiste à analyser les ressources de l'organisation et à s'interroger sur les activités qu'elles alimentent.
- ✓ La seconde méthode quant à elle s'attache aux objets de coût et consiste à déterminer qu'elles sont les activités requises pour ces objets.⁶⁷

⁶⁷ BOISVER.H, LAURRIN.C, « la comptabilité de management », 3^{ème} édition, ERIP, Québec, 2004, page79.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

L'élaboration de la liste des activités résulte de la démarche suivante⁶⁸.

a. Définir le groupe de projet

C'est un groupe capable de bien communiquer les objectifs fixés et la structure des coûts. Il doit être constitué en préférence, de tous les responsables de service afin de ressortir le découpage en activités le plus pertinent possible.

b. Etablir une première liste des activités

Etablir un listing préliminaire d'activités à base de formation du groupe sur le projet en question, d'entretiens individuels et de réunions collectives avec les membres du groupe et les dirigeants.

c. valider la liste des activités

Conserver les activités pertinentes (significatives et représentatives de ce qui est fait), soit parce que elle crée de la valeur pour les clients, ou bien du fait qu'elles consomment beaucoup de ressources.

A la recherche toujours d'un système où la lourdeur et la complexité ne sont plus sollicité :

- La liste ne devrait pas dépasser cinquante activités pour être toujours utilisable notamment pour une grille de coût de revient ;
- une activité qui consomme moins de 1% doit être regroupée avec une autre, celle qui consomme entre 1% et 5% doit être étudié cas par cas, celle qui consomme au-dessus de 5% va être retenu.

d. Identifier les attributs de chaque activité

Pour chaque activité, un certain nombre d'information doit être collecté afin d'obtenir toutes les retombées souhaitées (nom, définition précises des opérations et des actions, le fournisseur en terme de déclenchement de l'activité, le client, les ressources consommées en termes des ressources tangibles ou intangibles...etc.).

⁶⁸ BESCOS.P-L, JOALLAND.M, LE BOURGOIS.S, MALEJAC.A, RAVIGNON.L, « la méthode ABC/ABM », édition d'organisation, Paris, 2003, Page 245-251.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

e. Recenser les temps passés et les quantités produites pour chaque activité

Prendre conscience aux différents acteurs opérationnels, l'importance d'un tel enjeu pour améliorer la qualité de la décision, tout en les impliquant d'une manière active et effective au pilotage de leur travail. Les moyens de collecte d'information ne doivent plus être lourds et gênant : on peut par exemple utiliser des formulaires ou des fiches du temps et volumes (hebdomadaires, mensuelles..), ou bien procéder à des interviews.

f. Regrouper les activités

C'est un regroupement qui a pour but de construire une grille de coûts, qui se compose des listes des activités avec les montants de ressources consommés correspondants. On regroupe les activités qui sont très éloignées des produits et services (activités de support), et les activités qui ont un même inducteur. On distingue les regroupements en :

- Processus organisationnels : c'est un enchaînement des activités les unes derrière les autres, car elles sont tendues vers un même objectif.
- Activités indirectes et activités directes : c'est le cas des activités de support l'entreprise pour lesquelles le lien avec le produit ou tout autre objet n'est pas toujours évident. Ce type d'activités indirectes est ventilé selon des inducteurs.
- Familles d'activités : c'est pour un objectif de simplification que ce regroupement s'opère (s'éloigner de la complexité).

Tous ces regroupement visent à rendre opérationnelle la liste d'activités pour les divers usages qui en seront fait.

L'identification des activités doit avoir une certaine cohérence à savoir : les actions menées par un centre ou une personne, doivent être exprimés par un verbe et doivent avoir une unité de mesure.

Une fois les activités sont bien identifiées, l'étape suivante sera diriger vers une allocation des ressources aux activités.

1.2. Affectation des ressources aux différentes activités

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.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

- 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)⁶⁹.

1.3. Identification et choix des inducteurs de coût

Certain auteurs à l'instar d'ALAZARD, insiste sur le choix des inducteurs qui se rendent compte du lien existant entre le coût de l'activité et sa consommation par un produit ou un autre objet de coût. Il considère que le choix de l'inducteur est primordial lors de l'affectation des ressources aux activités et préconise que ce choix met en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur.⁷⁰

L'expérience montre qu'il est possible de regrouper les activités selon quatre grands types d'inducteurs possibles :

- Les activités liées aux volumes fabriqués : les inducteurs privilégiés sont l'heure de main d'œuvre, l'heure machine...;
- Les activités liées aux changements de lots ou de séries : les inducteurs retenus sont le nombre d'ordres de fabrication ou nombre de séries fabriquées... ;
- Les activités de soutien concernant un objet de coût : les inducteurs retenus principalement sont le nombre de composants, le nombre de modification technique...;

1.4. Regroupement des activités par inducteurs

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 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 même⁷¹.

⁶⁹ ARAB.Z, op.cit...., page 209.

⁷⁰ ALAZARD.C, SEPARI.S, « contrôle de gestion : Manuel et application », Dunod, Paris, 2004, page 262.

⁷¹ ARAB, Z, Op.cit... page 208.

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

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.

Exemple d'une matrice de regroupement des activités :

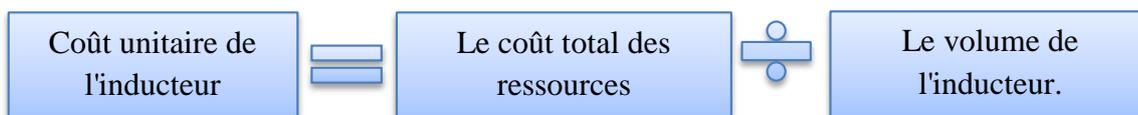
Activité	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	
Inducteur de coût								
Valeur ajoutée	×							1
Nombre de facture-clients		×						1
Nombre d'ordre de production		×	×	×			×	4
Nombre de prestation			×					1
Nombre de réception				×				1
Nombre de référence				×		×		2
Nombre de produit					×	×		2

Source : 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: page 208.

1.5. Calcul des coûts unitaires des inducteurs

Une fois les regroupements nécessaires sont effectués, il sera question de calculer un coût unitaire de l'inducteur. Ce dernier est égal à la somme des charges consommées par le centre de regroupement sur le volume total de l'inducteur.

Le calcul est comme suit⁷² :



⁷² DE RONGE Yves, « comptabilité de gestion », de Boeck Université, Paris, Bruxelles, 1998, page391,

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

Tableau N° 05 : Détermination d'inducteurs pour certaines activités

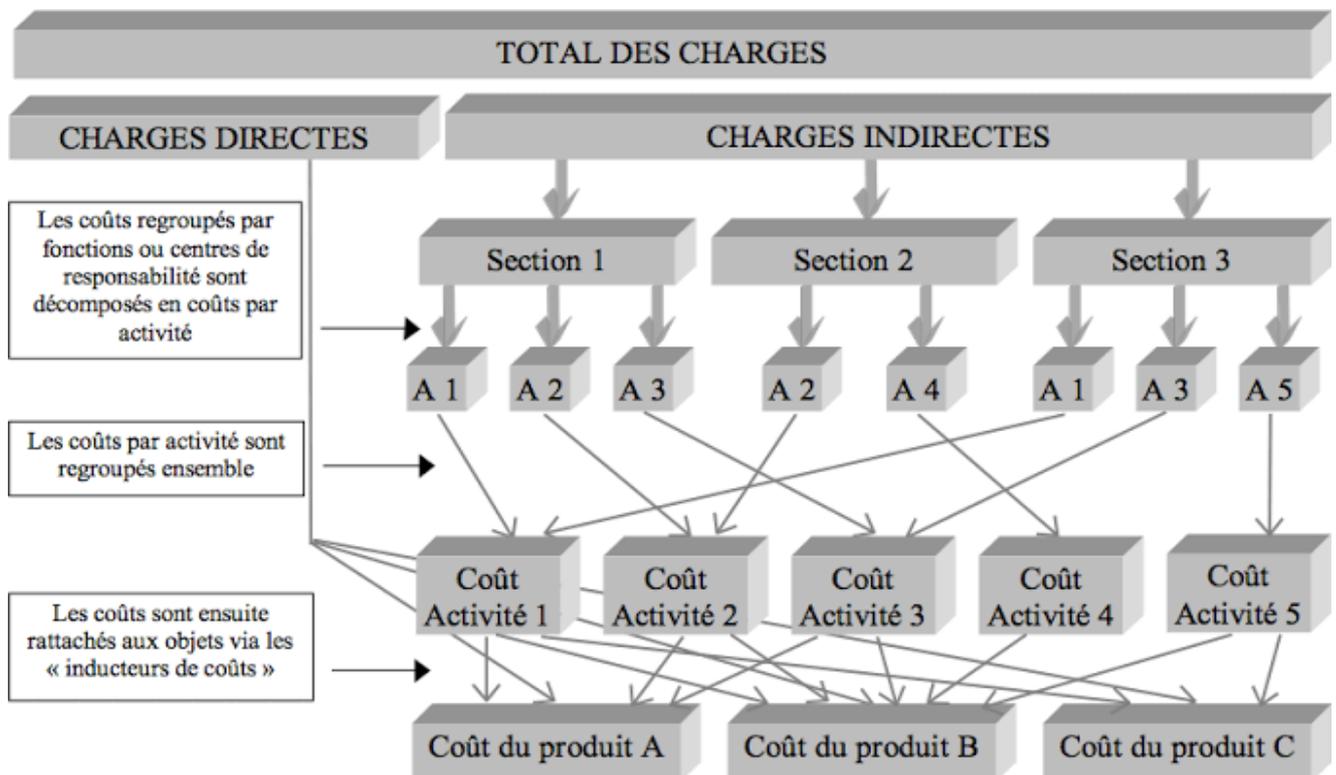
Activités	Inducteur
- Réceptionner les approvisionnements	- Nombre d'approvisionnements reçus
- Contrôler les approvisionnements	- Nombre d'approvisionnements contrôlés
- Stocker	- Nombre de références
- Transformer des matières	- Temps de fabrication
- Distribuer	- Nombre de lots expédiés

Source : réalisé par nous-même.

1.6. Affectation des coûts des activités aux coûts des produits

Il s'agit très souvent d'obtenir un coût de revient des produits, composé de consommation de charges directes en fonction d'indications extraites de la nomenclature et la gamme opératoire et du coût des activités consommées. Pour calculer ce dernier il faut déterminer pour chaque objet de coût, les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommée par ces activités. Ce nombre d'inducteurs pour chaque activité est multiplié par le coût unitaire de ces mêmes inducteurs ; le résultat ainsi obtenu est le coût d'une quantité donnée d'un produit⁷³.

Figure N° 08 : analyse de la mise en œuvre de la méthode ABC



Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

2. Intérêts et limites de la méthode ABC

Parvenir à une ventilation moins arbitraire des coûts indirects constitue le rôle majeur de la méthode ABC. Elle a l'avantage de fournir une meilleure connaissance des coûts, en revanche cette méthode de gestion est loin d'être parfaite, elle présente des inconvénients liés à la difficulté de sa mise en place.

2.1. Intérêts

De nombreux auteurs s'accordent à dire que la méthode ABC n'est pas qu'un outil de comptabilité analytique, et que ses possibilités d'utilisation vont bien au-delà de cette simple approche.

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

Comme on l'a vu précédemment, cette méthode permet d'appliquer un mode différent d'imputation des charges, et de calcul des coûts des produits de l'entreprise. Si la construction en elle-même constitue un investissement parfois lourd, cette méthode apporte une vision des charges et de leur contribution plus liée à la réalité du fonctionnement de l'entreprise, que ne peut l'être une comptabilité à base de sections homogènes. Il est donc possible de mesurer la plus-value de chacune des activités contributives, tant en termes de produits fournis, que de rapport coût / efficacité. Cette méthode permet par ailleurs de provoquer un changement dans l'organisation comptable de l'entreprise. Elle abolit la distinction entre centres principaux, centres auxiliaires, centres opérationnels et de soutien. Chaque entité de l'entreprise contribue plus "directement" au produit, en contribuant à une ou plusieurs activités identifiées.

Une autre vision de l'entreprise : L'approche par activités induite par ABC, permet de voir autrement l'entreprise. En effet, chaque service, qu'il soit opérationnel, de soutien ou de structure, contribue plus ou moins fortement aux produits, par l'intermédiaire de sa contribution aux activités, l'analyse ABC permet par ailleurs d'identifier les ressources absorbées par chaque activité indirecte.

- **Un outil de management de l'entreprise :**

La gestion par activité offre enfin des possibilités de travail intéressantes dans le domaine du management de l'entreprise en généralisant les relations clients - fournisseurs en interne, elle sensibilise chaque responsable hiérarchique ou transversal :

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

- A la valeur ajoutée apportée par son unité ou service ;
- Au coût induit par cette valeur ajoutée ;
- Au niveau de performance réalisé et attendu par son unité ;

En "cassant " les réseaux de décision classiques (c'est à dire hiérarchiques), elle permet de décloisonner l'entreprise, ce qui entraîne une meilleure circulation de l'information pour une prise de décision plus réactive et donc plus efficace.

Face aux mutations de l'environnement, de plus en plus fréquente, cette fluidité accrue permettra une meilleure réaction de l'entreprise, en termes d'adaptation et de réponse aux agressions de l'environnement.

En effet la mise en œuvre de la méthode ABC permet de⁷⁴ :

- ✓ Remplacer la notion de répartition des charges par l'affectation des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits ;
- ✓ Traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- ✓ Améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- ✓ Supprimer la distinction entre les centres principaux et les centres auxiliaires pour éviter la répartition des charges indirectes souvent arbitraire.

2.2. Limites

La principale difficulté de la méthode ABC réside dans sa mise en œuvre que nous pouvons décliner en ces 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 œuvre d'un système de coûts par activités coûte cher en temps et en argent ;
- ✓ Il est tentant de décomposer finement chaque centre de travail ou chaque processus et de multiplier les inducteurs. Mais un trop grand nombre d'inducteurs d'activité risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs ;
- ✓ La méthode reste centrée sur un optique coût et la ventilation des charges indirectes ;

⁷⁴Michel GERVAIS, le contrôle de gestion, Edition Economica. 1997, page 191

Chapitre 02 : Le système des coûts à base d'activités (ABC)

- ✓ Un trop grand nombre d'activités risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs ;
- ✓ Répartir le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours aisé, surtout s'il s'agit de tâches administratives.

Alors avant d'opter pour la mise en place de la méthode ABC, 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 obtenues sont vraiment utiles à la prise de décision.

3. Elargissement de la méthode ABC au management ABM

Une fois menée une analyse de type ABC sur un processus, il est indispensable de compléter la mesure de la performance au-delà des simples coûts et marges, en créant des indicateurs portant notamment sur les délais et la qualité. On parvient ainsi à un contrôle de gestion rénové, orienté vers la création de valeur pour le client : c'est la méthode ABM.

C.ALAZARD et SEPARI. S, proposent la définition suivante de la méthode ABM « *comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de Progrès continus* ». ⁷⁵.

Le management ABM est la généralisation du principe du calcul des coûts ABC à l'ensemble de l'entreprise. L'ABM est à la fois :

- une technique de contrôle au travers des processus ;
- une technique de mesure de la performance.

Conclusion

A partir de ce qu'on vient de voir dans les différents axes du chapitre, la méthode ABC est un nouvel outil de la gestion qui prend en considération les moindres détails d'un processus de création de valeur. C'est une méthode qui cherche la perfection de la gestion des coûts en premier, et qui coopère vers une amélioration de la gestion des autres facteurs en agissant sur la technique de découpage des activités et le travail à base d'indicateurs pour finir par établir un diagnostic très clair qui va servir l'intérêt général de l'entreprise.

⁷⁵C.ALAZARD et SEPARI. S...Op.cit...., page 588

Chapitre 03

Introduction

Suite aux évolutions et aux changements permanents de l'environnement, les managers donnent une plus grande importance à la gestion de leurs entreprises. Il est vrai que depuis quelques années, les entreprises algériennes s'interrogent de plus en plus sur la pertinence des méthodes traditionnelles de suivi des coûts et sur les informations nécessaires à la préparation et au pilotage des décisions stratégiques. La méthode ABC répond au souci du gestionnaire désireux d'avoir ses informations sûres, pour arriver à mieux contrôler le fonctionnement de l'entreprise.

Ce chapitre porte en premier lieu sur la présentation de l'entreprise General Emballage, son historique, sa mission et son organigramme qui récapitule tous les services au sein de cette entreprise. En second lieu une application de la méthode ABC au sein de cette entreprise.

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil

General Emballage est l'une des entreprises les plus performantes dans l'industrie de la fabrication et la transformation du Carton Ondulé destiné à l'emballage en Algérie, qui est conçu aujourd'hui comme un élément de système de distribution des produits ; il doit répondre à des exigences précises en fonction du contenu et des manipulations auxquelles il pourra être soumis.

1. Historique et localisation de l'entreprise "General Emballage"

1.1. Historique de l'entreprise G.E

General emballage a été créé en 1998 par les frères ait Yahia, sous forme de société à responsabilité limitée (SARL) au capital de 115000 DA divisé en 115 parts sociales

Général Emballage est une entreprise papetière algérienne spécialisée dans la fabrication et la transformation de carton ondulé. Créée en 1er Aout 2000, par Ramadan Batouche qui assure aujourd'hui la présidence du Conseil d'administration. Général Emballage est le plus grand producteur de carton ondulé en Afrique

Général Emballage est créé le 20 aout 2000 avec un capital de 32 million DZD, elle est située dans la Zone d'activités de Taharacht à Akbou dans la wilaya de Bejaia.

Chapitre 03 : étude de cas

L'entreprise évolue en 2006, à cette date elle dispose d'un capital 150 millions DZD, et d'un effectif de 318 employés. L'évolution continue en 2007 avec l'entrée en production de l'unité de Sétif, son capital est porté à 1,23 milliard DZD avec un effectif de 425 employés. G.E réalise un chiffre d'affaires et un résultat net de 38,053 millions de dollars et 2,071 millions de dollars respectivement, ce qui la place au 50e rang des entreprises algériennes. L'entreprise s'est encore développé en 2011, en effet les trois usines de production d'Akbou, Oran et Sétif cumulaient une capacité de production de 130 000 tonnes équivalent à 80 % de la consommation algérienne. Toujours dans la même année, l'effectif de 699 employés. D'ici là l'entreprise continue d'évoluer et fait des expéditions vers plusieurs pays (la Tunisie, la France, la Belgique...)

1.2. Localisation de l'entreprise G.E

La Spa General Emballage est implantée au niveau de la Zone d'Activité de Taharacht, située à 2.5 km au Nord-est du chef-lieu de la commune d'Akbou. D'une superficie de 24HA, elle est un véritable carrefour économique vu le nombre d'unités industrielles qui exercent dans différents domaines.

Figure N° 09 : Localisation de l'entreprise General Emballage



2. La raison sociale et les missions de l'entreprise "General Emballage"

2.1. La raison social de l'entreprise G.E

Général Emballage est une société par action au capital de deux (02) milliards de Dinars Algériens. Son activité principale est la fabrication et la transformation du carton ondule.

Chapitre 03 : étude de cas

L'entreprise dispose actuellement d'un siège social et de deux unités de production implantées à Akbou, Oran et Sétif.

2.2. La mission de l'entreprise G.E

La mission de General Emballage est de satisfaire sa clientèle de plus en plus exigeante, cette entreprise est spécialisée dans la fabrication et la transformation de carton ondulé. Avec 130000 tonnes de capacité installées et une infrastructure industrielle déployée sur trois sites, General Emballage est en progression croissante.

Tableau N° 06 : Activités de l'entreprise General Emballage

DESIGNATION	CHIFFRE D'AFFAIRES " KDA "	%
Caisse américaine	4 297 800	38 ,00
.Plaque	3 166 800	28
Caisse avec forme de découpe "barquette"	3 619 200	32
Déchets	192 270	1,7
Autres prestations de services	33 930	0,3
Total	1 310 000	100

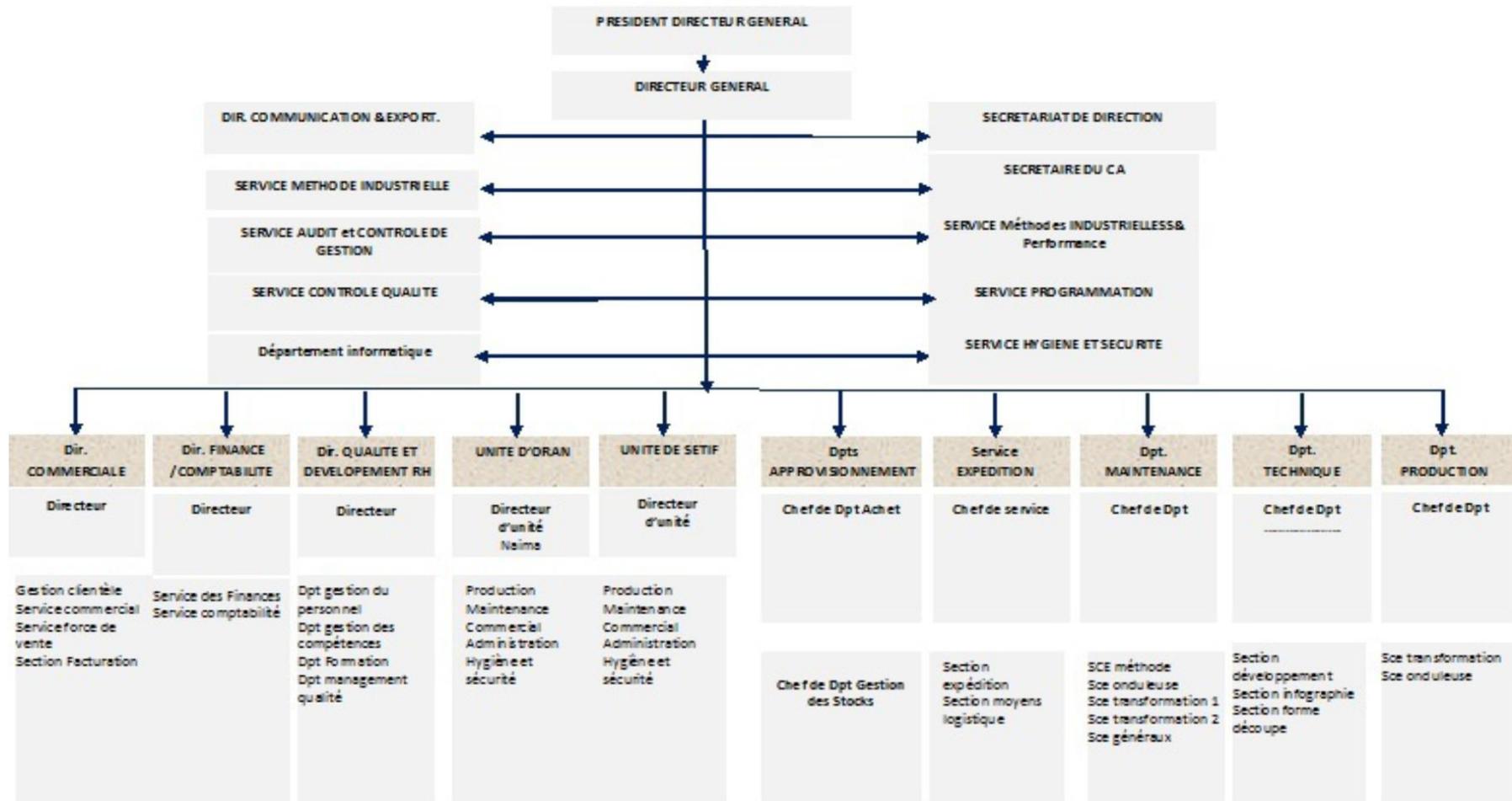
Source : « Document interne de l'entreprise 2022 »

3. Structure organisationnelle de la SPA" General Emballage "

L'organisation de l'entreprise est présentée selon l'organigramme illustre par la figure ci-dessous :

Chapitre 03 : étude de cas

Figure N° 10 : Organigramme de l'entreprise General Emballage



Chapitre 03 : étude de cas

3.1. La direction générale

Elle veille à l'élaboration de la politique générale de la société, elle est chargée de Coordonner et de contrôler les principales structures de la société, ainsi que le suivi des budgets et les plans de développement.

3.2. Les directions constituantes de l'entreprise G.E

3.2.1. La Direction Commerciale

Elle assure le suivi des commandes clients et exprime les besoins de formation de chaque agent de la fonction vente, elle étudie et suit l'évolution et les tendances des marchés et recherche de nouveaux segments de marche et définit toutes conditions pour les satisfaire, et fidéliser les nouveaux clients et procéder aux recouvrements des créances.

3.2.2. La Direction Finance et Comptabilité

Elle a pour rôle la tenue de la comptabilité de l'entreprise, la gestion de la trésorerie (dépenses, recette et placement), la tenue des inventaires, le contrôle de gestion (comptabilité analytique et le contrôle budgétaire).

3.2.3. La Direction Qualité et Développement RH

La gestion des ressources humaines est la fonction organisationnelle qui s'occupe du recrutement, de la gestion, de perfectionnement et de la motivation du personnel, y compris de fournir du soutien et des systèmes fonctionnels et spécialisés pour favoriser la participation des employés ainsi que des systèmes de gestion pour favoriser le respect réglementaire des normes liées à l'emploi et aux droits de la personne.

➤ Département Approvisionnements

Il assure la mission d'achat des matières nécessaires, et de la gestion des stocks.

➤ Département Maintenance

Il s'occupe de l'entretien de la maintenance des onduleuses, il est chargé d'organiser, de coordonner et de contrôler l'ensemble des actions liées à l'exploitation des machines.

Chapitre 03 : étude de cas

➤ Département Technique

Il assure le pilotage de la structure technique sous tous ses aspects : technique, production, maintenance et il supervise l'activité de la maintenance.

• Département Production

La gestion de production est la mise en application de méthodes et techniques dans le but d'accomplir la transformation de matière en produit fini. Elle se résume en la combinaison de ressources : les moyens matériels (les machines), les moyens humains (le personnel par qualification) et les matières (matières premières, matière consommables) suivant un planning précis dans le but d'assurer la fabrication du produit en qualité et en quantité bien définies.

• Service Programmation

- Planification Onduleuse :

Elle consiste en l'établissement d'un programme de production optimisé (déchet minimal avec un minimum de changement de papiers) destiné à l'atelier Ondulation, basé sur le séquençement des commandes (Plaques et Transformations) désignées par le délai de livraison et charges machines de Transformation tout en vérifiant la disponibilité de la matière première (Qualité du papier et laize) avec laquelle le programme doit être réalisé.

- Planification Transformation

Il s'agit d'établir un programme en tenant compte des délais de livraison sous d'autres critères tels que les nuances des encres et les charges machines. Le lancement de la production de la plaque destinée à la Transformation ne se fait qu'après vérification de la disponibilité des accessoires (Clichés et Moules).

4. Processus de production de l'entreprise "General Emballage"

4.1. Les matières premières utilisées

- Bobines de papier (papier pour couverture et papier pour cannelure).
- Amidon de maïs pour la fabrication de la colle utilisée sur l'onduleuse.
- Encre à base d'eau pour imprimer le carton ondulé selon le procédé "flexographique".

Ces matières ne présentent aucun risque ni pour l'environnement ni pour la santé du consommateur, elles sont biodégradables.

Chapitre 03 : étude de cas

Figure N° 11 : Arrivage des bobines de papier devant l'onduleuse General Emballage



4.2. Présentation de l'onduleuse

L'onduleuse peut être considérée comme une ligne de production, elle utilise le papier et la colle comme matière première pour créer du carton ondulé. Le procédé technique utilisé par l'onduleuse pour fabriquer le carton est pratiquement le même depuis les 100 dernières années.

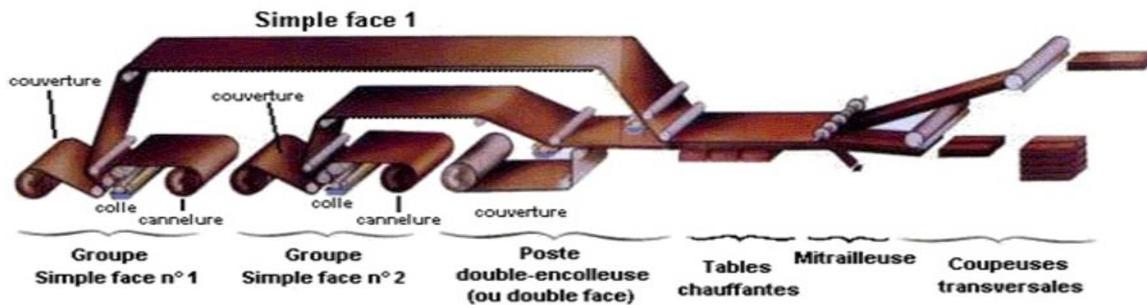
General Emballage possède 2 onduleuses, le procédé technique est pratiquement le même pour chaque machine. En moyenne, une nouvelle machine reste en état pendant dix ans, ensuite on commence à renouveler les différents modules.

Brève description du système

Une onduleuse est composée de sept sections principales :

- Poste simple face n_1
- Poste simple face n_2
- Poste double face
- Tables chauffantes
- Mitrailleuse
- Coupeuse transversale
- Tables montantes et descendantes

Figure N° 12 : Schéma d'une onduleuse



4.3. La formation du carton ondulé

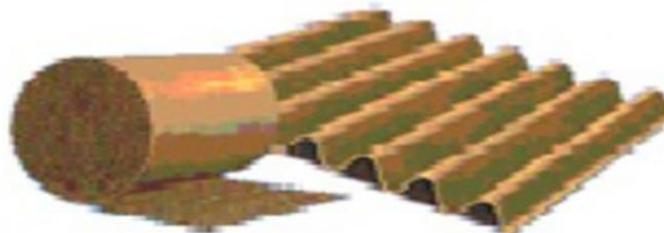
4.3.1. Présentation du carton ondulé

Le carton ondulé est formé d'une ou plusieurs feuilles de papier ondulées ainsi que d'une ou plusieurs feuilles de papier horizontales. Ces deux composantes sont annexées ensemble en utilisant de la colle. Ce sont le nombre de feuilles ondulées et le nombre de feuilles couvertures qui définissent le type de carton ondulé.

- **Le carton simple face**

Consistes-en une feuille de papier canulée collée avec une feuille de papier couverture

Figure N° 13 : Le carton simple face



- **Le carton double face :**

Consistes-en une feuille ondulée au milieu collée avec deux feuilles couvertures.

Figure N° 14 : Le carton double face



Chapitre 03 : étude de cas

- **Le carton double double face**

Consiste en deux feuilles de papiers canulées collés avec trois feuilles couvertures.

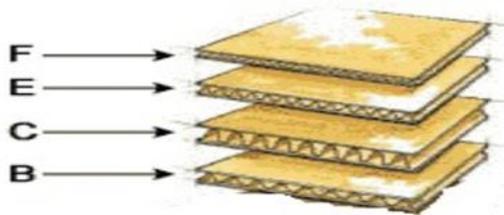
Figure N° 15 : Le carton double double face



4.3.2. Caractéristiques des cannelures

Le type de carton produit dépend non seulement du nombre de feuilles de papier ondulées et de feuilles de papier horizontales utilisées, mais il résulte également du type de cannelures. En effet, l'épaisseur du carton ondulé dépend principalement des caractéristiques des cannelures utilisées

Figure N° 16 : Types de cannelures



4.3.3. Processus de fabrication du carton ondulé

Le procédé de fabrication du carton ondulé débute avec l'arrivée de bobines de papier à l'onduleuse. Chez General Emballage, les bobines sont transportées sur un tapis roulant automatisé jusqu'à l'onduleuse. Les bobines ont une laize (largeur) de 2,4 m, ce qui est normalement la norme dans chaque usine. Par contre, il a été récemment possible d'observer des ondulseuses acceptant une largeur de bobine allant jusqu'à 3,3 m.

a. Poste simple face n°1

La fabrication du carton ondulé simple face nécessite deux bobines de papier, une première bobine pour le papier de face dite couverture et une seconde pour le papier de cannelure. La première bobine est donc préchauffée à une température d'environ 185°C, ce

Chapitre 03 : étude de cas

processus est effectué par les cylindres chauffants. Ce procédé facilite la manipulation des fibres de papier.

En effet, un papier chauffé permet une pénétration de la colle plus efficace et donne également une meilleure horizontalité du carton.

La seconde bobine est également préchauffée puis circule à travers une presse cannelée qui lui donnera la forme ondulée désirée.

La tâche du poste simple face n°1 se termine par l'application de la colle sur le sommet des cannelures, le papier de face sera alors annexé aux cannelures à l'aide de la presse lisse.

Le produit sortant de ce poste est donc un carton simple face.

b. Poste simple face n°2

Les bobines de papier entrantes dans le poste simple face n_2 subissent les mêmes transformations que celles du poste simple face n_1. L'assemblage des 2 types de carton simple face sortant des postes 1 et 2 avec une bobine de couverture (issue du poste double face) forme du carton double double face.

c. Poste double face

Le poste double face est aussi utilisé pour la fabrication du carton double face. De fait, cette étape sert à joindre une feuille de papier couverture sur la face cannelée du carton simple.

d. Tables chauffantes

Elles reçoivent les cartons issus des postes simples face 1 et 2 qui passent à ce niveau sous des rouleaux presseurs afin d'assurer le maintien de l'encollage. Un risque d'écrasement est ici bien présent.

e. Mitrailleuse

Une fois la production du carton ondulé terminée, il faut le couper à l'aide du poste mitrailleuse pour obtenir la largeur désirée. Cette dernière comporte plusieurs arbres sur lesquels sont positionnés des couteaux rotatifs circulaires, ainsi que des outils rotatifs circulaires de rainage, qui sont :

Chapitre 03 : étude de cas

- Les couteaux découpent longitudinalement la nappe de carton en nappes secondaires, et en rognure de laize.
- Les outils raignent longitudinalement les nappes secondaires, c'est à dire les écrasent suivant une ligne, pour faciliter le pliage ultérieur des rabats.

f. Coupeuse transversale

Ce poste est utilisé pour couper le carton ondulé dans sa longueur, c'est en effet la coupeuse transversale qui complète le procédé technique pour rendre le carton dans le format désiré par le client. Par la suite, les feuilles de carton ondulé sont envoyées sur un tapis roulant qui les amène vers le dernier poste de l'onduleuse, les tables montantes et descendantes.

g. Tables montantes et descendantes

L'arrivée des feuilles de carton sur les tables montantes et descendantes n'est pas aussi simple qu'il pourrait y paraître, car la vitesse du convoyeur de ce dernier poste est environ cinq fois inférieure à la vitesse de l'onduleuse. Les cartons pré empilés sont compacts sur la table montante descendante par lots de 175 feuilles maximums. Le carton est ensuite évacué sur un convoyeur à rouleau vers la section expédition de la cartonnerie.

4.4. Transformation de la plaque en emballage

Les plaques en carton ondulé produites sur l'onduleuse seront transformées en emballages sur les machines dites de transformation.

Il existe 3 grandes familles d'articles d'emballage en carton ondulé :

- ✓ Caisses à rabats dont la plus courante est la caisse américaine.
- ✓ Plateaux, barquettes, enveloppes pliantes, etc.
- ✓ Le petit façonnage, croisillons, plaques de renfort, séparations, etc.

Conclusion :

General Emballage est une entreprise qui fait partie des entreprises industrielles les plus pertinentes en Algérie, nous l'avons présenté dans cette section tout en récapitulant son historiques, ses missions, et son organigramme, dans la prochaine section nous allons passer à l'élaboration du cas pratique.

Chapitre 03 : étude de cas

Section 02 : la mise en œuvre de la méthode ABC au sein de General Emballage

Pour bien illustrer notre problématique, nous avons consacré cette section au cas pratique qui consiste à estimer le coût de revient par la méthode ABC, qui est notre objet de recherche, et ensuite par la méthode des sections homogènes, pour enfin faire une comparaison entre les deux méthodes.

Pour bien présenter le fonctionnement de la comptabilité analytique et procéder au calcul du coût de revient, nous avons choisi trois familles de produit (plaque, caisse, barquette).

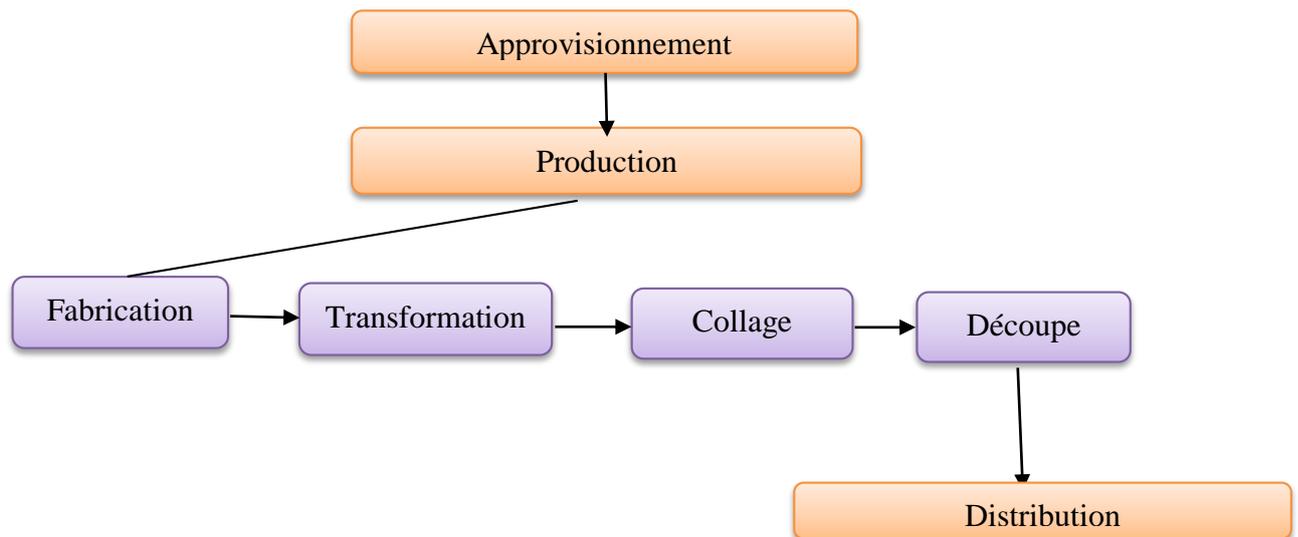
1. Calcul du coût de revient par la méthode ABC

Dans la pratique, la démarche de conception, bien qu'elle respecte le principe de l'ABC qui est « les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources » peut être légèrement différent à la théorie.

1.1. Présentation des processus de production des trois produits

Avant de procéder au calcul du coût de revient il est important de présenter ci-dessous les processus de production des trois produits :

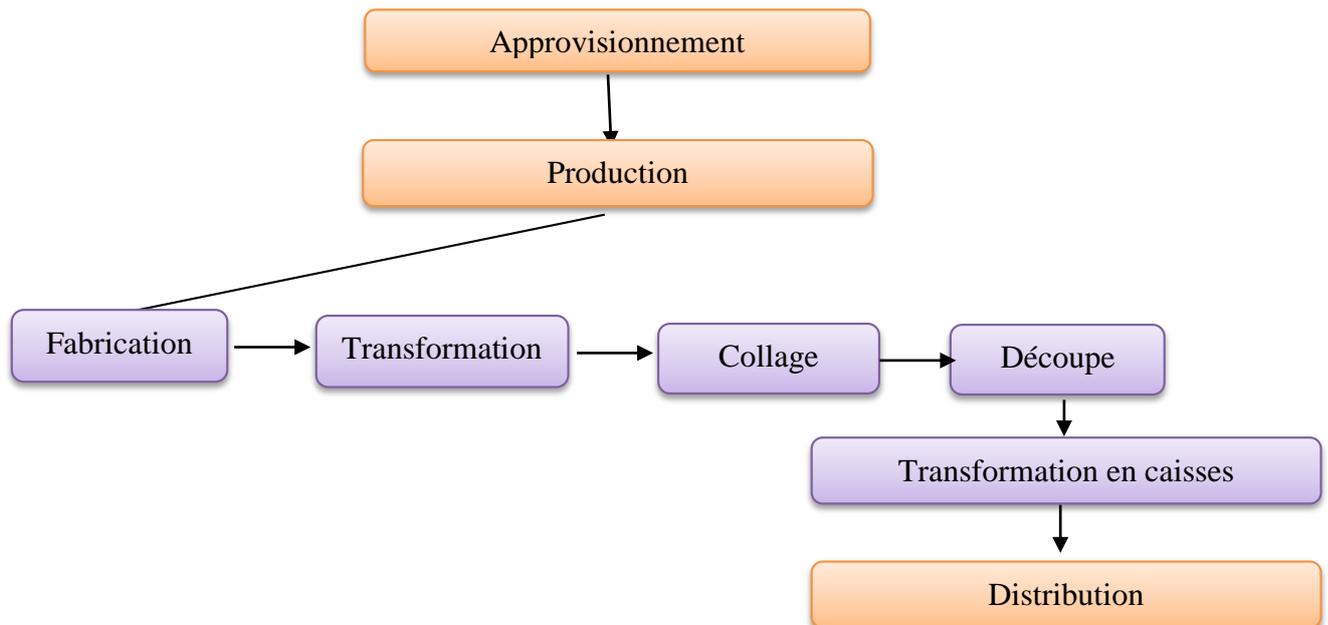
Figure N°17 : Le processus de production des plaques



Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

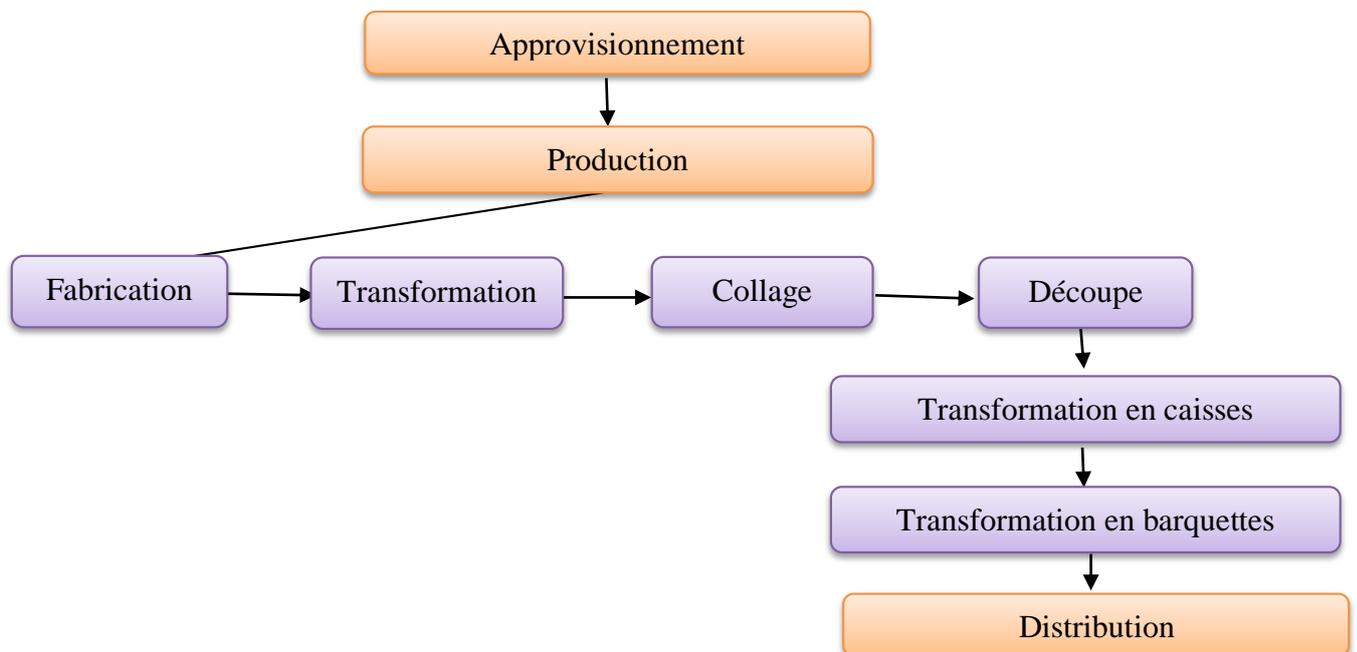
Chapitre 03 : étude de cas

Figure N°18 : le processus de production des caisses



Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

Figure N°19 : le processus de production des barquettes



Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

Commentaire

Les trois processus sont imbriqués : la fabrication des barquettes s'effectue à partir de la production des caisses, et ces dernières s'effectuent à partir des plaques.

Chapitre 03 : étude de cas

1.2. Identification des activités et calcul de leurs coûts

Nous présentons ci-dessous les activités de l'entreprise ainsi que leurs coûts

Tableau N° 07 : Total des charges directes et indirectes consommées par les trois produits durant l'année 2022

Désignation	Montant
Total des charges directes	8 745 846 784 DA
Total des charges indirectes	1 651 265 393 DA

Source : établi par nos soins sur la base des documents de General Emballage

La répartition des charges indirectes sur les différentes activités est comme suit :

Tableau N° 08 : Répartition des charges indirectes

Activités		Montant
Approvisionnement	Achat	165 126 539,30
	Gestion des stocks	165 126 539,30
Production	Fabrication	247 689 808,95
	Transformation	165 126 539,30
	Collage	16 512 653,93
	Découpe	16 512 653,93
	Transformation en caisse	330 253 078,60
	Transformation en barquette	379 791 040,39
Distribution		165 126 539,30

Source : établi par nos soins sur la base des documents de General Emballage

1.3. Choix des inducteurs et calcul de leurs coûts

Il faut d'abord identifier les indicateurs d'activités qui sont comme suit :

Chapitre 03 : étude de cas

Tableau N° 09 : Liste des inducteurs

Activités		Inducteurs
Approvisionnement	Achat	Coût des achats
	Gestion des stocks	Nombres de références
Production	Fabrication	Nombres de bobine de papiers consommés
	Transformation	Nombres de bobine de papiers consommés
	Collage	Quantités de cartons consommés
	Découpe	Quantités de cartons consommés
	Transformation en caisse	Quantités produites en tonnes
	Transformation en barquette	Quantités produites en tonnes
Distribution		chiffre d'affaire réalisé

Source : établi par nos soins sur la base des documents de General Emballage

Informations complémentaires

- ✓ Le coût total des achats des trois produits : 8 347 756 230 DA ;
- ✓ Nombre de références est : 50 ;
- ✓ Nombres de bobines de papiers consommés : 142 101 Bobines ;
- ✓ Quantités de cartons consommés : 47 367 Tonnes ;
- ✓ Quantité produites des caisses 31 969 Tonnes ;
- ✓ Quantité produites des barquettes 35 438 Tonnes ;
- ✓ Quantités produites des plaques 47 367 Tonnes ;
- ✓ CA réalisé par l'entreprise dans l'année 2022 est : 12 880 816 899 DA ;
- ✓ Coût d'achat 111 210 DA / Tonne ;
- ✓ Prix de vente d'un lot d'une tonne de plaques 100 444 DA /Tonne
- ✓ Prix de vente d'un lot d'une tonne de caisses 120 432 DA /Tonne
- ✓ Prix de vente d'un lot d'une tonne de barquettes 120 576 DA/Tonne

On passe au calcul des coûts par inducteurs

➤ Calculs du coût des inducteurs

On détermine le coût par inducteur en divisant le coût d'activité par le nombre des inducteurs.

Chapitre 03 : étude de cas

Tableau N° 10 : Calcul des coûts par inducteurs

Inducteurs Activités	Coût des achats	Nombres de références	Nombres de bobines de papiers consommés	Quantités de cartons consommés	Quantités produites en tonnes	chiffre d'affaire réalisé
Achats	165 126 539,30					
Gestion des stocks		165 126 539,30				
Fabrication			165 126 539,30			
Transformation			82 563 269,65			
Collage				16 512 653,93		
Découpe				16 512 653,93		
Transformation en caisse					495 379 617,90	
Transformation en barquette					379 791 040,39	
Distribution						165 126 539,30
Nbr d'inducteur	8 347 756 230	50	142 101	47 367	67 407	12 880 816 899
Coût d'inducteur	0,020	3 302 530,79	1 743,05	697,22	12 983,38	0,01

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Chapitre 03 : étude de cas

1.4. Calcul du coût de production et du coût de revient des trois produits

Le coût de production des produits (plaques, caisses, barquettes) est comme suit :

Tableau N° 11 : Calcul du coût de production

Désignation		Plaque			Caisse			Barquette		
		Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Total charges directes				3 588 134 816			2 455 137 068			2 702 574 900
Charges indirectes	Coût des achats	3 410 477 070	0,02	68 209 541,40	2 370 329 940	0,02	47 406 598,80	2 566 949 220	0,02	51 338 984,40
	Nbrs de références	25	3 302 530,79	82 563 269,65	10	3 302 530,79	33 025 307,86	15	3 302 530,79	49 537 961,79
	Nbrs de bobines de papiers consommés	142 101	1 743,05	247 689 808,95						
	Q de cartons consommés	47 367	697,22	33 025 307,86						
	Q produites en tonne				31 969	12 983,38	415 065 657,50	35 438	12 983,38	460 105 000,79
Coût de production		47 367	84 861,25	4 019 622 743,86	31 969	92 296,74	2 950 634 632,16	35 438	92 092,02	3 263 556 846,98

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Chapitre 03 : étude de cas

Commentaire : nous constatons que le coût de production des caisses (**92 296,74 DA/Tonne**) est plus important que celui des barquettes (**92 092,02 DA /Tonne**) et que ce dernier est encore plus important que celui des plaques (**.84 861,25 DA/Tonne**),

- **Calcul du coût de revient**

Le coût du revient est comme suit :

Tableau N°12 : Calcul du coût de revient (plaques, caisses)

Désignation	Plaques			Caisses		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de production	47 367	84 861,25	4 019 622 743,86	31 969	92 296,74	2 950 634 632,16
Distribution (CA réalisé)	4 757 762 785,54	0,01	47 577 627,86	3 850 038 176,08	0,01	38 500 381,76
Coût de revient	47 367	85 865,69	4 067 200 371,72	31 969	93 501,05	2 989 135 013,92

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Chapitre 03 : étude de cas

Tableau N°13 : Calcul du coût de revient (Barquettes)

Désignation	Barquettes		
	Q	PU	MT
Coût de production	35 438	92 092,02	3 263 556 846,98
Distribution (CA réalisé)	4 273 015 937,32	0,01	42 730 159,37
Coût de revient	35 438	93 297,79	3 306 287 006,36

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Commentaire

Nous constatons que le coût de revient des caisses (**93 501,05 DA /Tonne**) est plus important que celui des barquettes (**93 297,79 DA/Tonne**) et que ce dernier est encore plus important que celui des plaque (**85 865,69 DA/Tonne**), cela est dû à la quantité des charges supportés par chaque produits.

Chapitre 03 : étude de cas

- **Calcul du résultat analytique et le résultat global**

Après avoir calculé le coût de revient, on passe au calcul du résultat analytique pour chaque lot de produit :

Tableau N° 14 : Calcul du résultat analytique et le résultat global

Désignation	Plaques			Caisses			Barquettes		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de vente	47 367	100 444	4 757 747 974	31 969	120 432,00	3 850 090 608	35 438	120 576,00	4 272 972 288
Coût de revient	47 367	85 865,69	4 067 200 372	31 969	93 501,05	2 989 135 014	35 438	93 297,79	3 306 287 006
Résultat analytique	47 367	14 578,66	690 547 602	31 969	26 930,95	860 955 594	35 438	27 278,21	966 685 282
Résultat globale	2 518 188 478								

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Commentaire : Le chiffre d'affaire réalisé par l'entreprise dans l'année 2022 est de 12 880 816 899 DA et la marge réalisée par les trois produits est de 2 518 188 478 DA ce qui donne un taux de marge de **19,55%**

Malgré que le taux de marge est positif, l'entreprise General Emballage cherche toujours à maximiser sa marge.

Chapitre 03 : étude de cas

2. Calcul du coût de revient par la méthode des sections homogènes

Cette méthode repose sur la distinction entre les charges directes et indirectes.

2.1. Identifications des centres d'analyse

Il existe deux grands types de centres d'analyse :

- ❖ **Les centres principaux** : Pour le cas de l'entreprise General Emballage nous distinguons les centres suivants :
 - ✓ Approvisionnement ;
 - ✓ Production ;
 - ✓ Distribution.
- ❖ **Les centres auxiliaires**: En plus des centres principaux l'entreprise General Emballage a retenu les centres supports suivants :
 - ✓ Centre administration
 - ✓ Centre maintenance.

2.2. Les charges directes et indirectes des différents centres d'analyse

Les charges directes et indirectes après la répartition

Produits	Plaques	Caisses	Barquettes
Charges Directes			
Matières Directes	3 410 507 988	2 370 295 917	2 567 058 023
Amortissements directs	85 531 996	46 099 161	66 785 635
Salaires directs	92 125 750	38 707 968	68 840 045
Total	3 588 165 734	2 455 103 047	2 702 683 703
Charges Indirectes			
Coût d'Amortissement Indirect	56 935 233	93 510 917	86 783 989
Coût de Salaires Indirects	143 170 759	235 144 886	218 229 183
Coût de Matières Indirectes	46 897 929	77 025 563	71 484 547
Autres Coûts Indirects	149 299 773	245 211 232	227 571 383
Total	396 303 695	650 892 598	604 069 102
Charges de distribution	95 155 255,71	77 000 763,52	85 460 318,75

Source : Document interne de l'entreprise 2022

Chapitre 03 : étude de cas

2.3. Calcul du coût de production et du coût de revient des trois produits

Avant de passer au calcul du coût de revient pour l'année 2022, on doit d'abord calculer le coût de production des produits ;

Tableau N° 15 : Calcul du coût de production

Désignation	Plaques			caisses			Barquettes		
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
1) Charge directes									
Matière Directe	30 667	111 210	3 410 477 070	21 314	111 210	2 370 329 940	23 082	111 210	2 566 949 220
Amortissements directs			85 531 996			46 099 160			66 785 635
Salaires directs			92 125 750			38 707 968			68 840 045
Total charges directes			3 588 134 816			2 455 137 068			2 702 574 900
2) charges indirectes									
Coût d'Amortissement Indirect			56 935 234			93 510 917			86 783 989
Coût de Salaires Indirects			143 170 759			235 144 886			218 229 183
Coût de Matières Indirectes			46 897 929			77 025 563			71 484 547
Autres Coûts Indirects			149 299 773			245 211 232			227 571 383
Total charges indirectes			396 303 695			650 892 598			604 069 102
Coût de production	47 367	84 118,45	3 984 438 511	31 969	97 157,55	3 106 029 666	35 438	93 307,86	3 306 644 000

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Chapitre 03 : étude de cas

Commentaire

Nous constatons que le coût de production de caisses (**97 157,55 DA /Tonne**) est plus important que celui des barquettes (**93 307,86 DA/Tonne**) et que ce dernier est encore à augmenter par rapport à celui des plaques (**84 118,45 DA/Tonne**), cela est dû à la quantité des charges supportés par chaque produits.

- **Calcul du coût de revient**

Tableau N° 16 : Calcul de coût de revient (Plaques, Caisses)

Désignation	Plaques			Caisses		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de production	47 367	84 118,45	3 984 438 621	31 969	97 157,55	3 106 029 716
Charges de distribution			95 155 256			77 000 764
Coût de revient	47 367	86 127,34	4 079 593 877	31 969	99 566,16	3 183 030 480

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Tableau N° 17 : Calcul de coût de revient (Barquettes)

Désignation	Barquettes		
	Q	PU	MT
Coût de production	35 438	93 307,86	3 310 842 796
Charges de distribution			85 460 319
Coût de revient	35 438	95 837,89	3 396 303 115

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Commentaire : Nous avons remarqué que le coût de revient des plaques (**86 127,34 DA/Tonne**) est moins important que celui des barquettes (**95 837,89 DA/Tonne**) et que ce dernier a diminué par rapport aux caisses (**99 566,16 DA/Tonne**) cela est dû à la quantité des charge supportés par chaque produits (la production des plaques supporte moins de charges que la production des barquettes et que cette dernière supporte moins de charges par rapport a la productions des caisses).

Chapitre 03 : étude de cas

- Calcul du résultat analytique et le résultat global

Tableau N° 18 : Calcul du résultat analytique et le résultat global

Désignation	Plaques			Caisses			Barquettes		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de vente	47 367	99 907,71	4 732 328 708	31 969	118 483,73	3 787 806 377	35 438	117 880,60	4 177 452 869
Coût de revient	47 367	86 127,34	4 079 593 877	31 969	99 566,16	3 183 030 480	35 438	95 837,89	3 396 303 115
Résultat analytique	47 367	13 780,37	652 734 831	31 969	18 917,57	604 775 897	35 438	22 042,72	781 149 754
Résultat globale	2 038 660 483								

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Commentaire : Le chiffre d'affaire réalisé par l'entreprise dans l'année 2022 est de 12 880 816 899 DA et la marge réalisée par les trois produits est de 2 038 660 483 DA ce qui donne un taux de marge de **15,83 %**

Nous avons remarqué que le taux de marge dans la méthode traditionnelle (**15,83 %**) est moins important par rapport à la marge réalisé avec la méthode ABC (**19,55%**) cela est dû à l'augmentation du coût de revient des trois produits.

Chapitre 03 : étude de cas

3. La comparaison entre les deux méthodes

Tableau N° 19 : Comparaison des coûts de revient obtenus par les deux méthodes, ABC et sections homogènes

Désignation	Plaques	Caisses	Barquettes
Méthode traditionnelle	86 127,34	99 566,16	95 837,89
Méthode ABC	85 865,69	93 501,05	93 297,79
Ecart	261,65	6 065,11	2 540,10

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Commentaire

Nous constatons que les coûts de revient obtenus par la méthode ABC sont inférieurs aux coûts obtenus par la méthode traditionnelle

Cette diminution des coûts dans la méthode ABC est dû au choix des inducteurs des coûts qui représentent un lien de causalité directe entre les ressources consommées et les produits fabriqués.

Ainsi l'utilisation de plusieurs inducteurs a permis d'affecter les charges indirectes d'une façon plus pertinente que la méthode traditionnelle.

Conclusion

Après l'application de la méthode ABC au sein de l'organisme d'accueil qui est l'entreprise General Emballage, dans le but d'obtenir des coûts plus réalistes et plus pertinents reflétant la réalité de l'entreprise et sa situation dans le marché concurrentiel et faire face à cette concurrence rude et suite à la comparaison des résultats obtenues par les deux méthodes nous sommes arrivé à une convergences entre ces derniers

Cette convergence est le résultat de l'imputation arbitraire des charges indirectes par la méthode de sections homogènes.

Conclusion générale

Conclusion générale

Les entreprises doivent nécessairement avoir une bonne organisation afin de pouvoir prendre les meilleures décisions et formuler des politiques leur garantissant d'être capable de maintenir leur position sur le marché, car la concurrence est rude. Le contrôle de gestion à travers ces outils constitue un outil de gestion qui aide les managers à prendre des décisions rationnelles et efficace, ceci dans le but de réaliser les objectifs recherchés.

Notre travail a été l'occasion de faire le point dans une première partie sur le contrôle de gestion d'une manière générale et la méthode ABC dans son cadre théorique.

Dans une seconde partie notre étude de cas nous a permis de mettre en pratique nos connaissances acquises et de voir la mise en place de la méthode ABC. Les résultats de notre étude de cas permettent de conclure que la méthode ABC en sein de l'entreprise General Emballage n'est pas conçue pour permettre la prise de décision automatique mais pour fournir une information précise sur la production, les activités et les coûts des produits.

Au cours de cette recherche nous avons pu apporter des éléments de réponses aux questions posés :

- ✓ La méthode ABC est une nouvelle méthode de calcul des coûts qui est basée sur les activités, c'est une méthode pertinente car elle permet l'obtention de résultats plus précis. Cette méthode permis d'analyser les performances du processus de bout en bout en fonction des coûts et des contributions consommées par les activités. Chaque activité est une unité de coût, et elle permet également une analyse plus approfondie et plus détaillée des coûts. Bien que le choix des inducteurs de coût soit arbitraire de base, on peut affirmer que le coût de l'ABC est généralement plus proche de la réalité de la consommation des charges par les produits, que les méthodes traditionnelles.

Le calcul du coût de revient dans le cas de l'entreprise General emballage, nous a permis de conclure que la méthode des centres d'analyse a tendance à augmenter considérablement ses coûts. Le coût calculé selon la méthode traditionnelle au sein de General emballage est très arbitraire, ce qui nous amène à proposer la mise en place de la comptabilité par activités qui permet non seulement une analyse plus fine des coûts indirects des produits mais aussi la maîtrise du coût de revient.

L'application de la méthode ABC au sein de l'entreprise General Emballage a permis d'inverser la logique de calcul des coûts, il ne s'agit plus de comprendre comment les charges

Conclusion générale

se répartissent au sein de la structure mais d'analyser comment les activités liées à la production consomment les ressources.

Nous avons appris que le coût ne sert pas à définir le prix mais que ce dernier n'est jamais fonction du coût, il est défini par le marché, c'est l'une des caractéristiques fondamentales de la méthode ABC, car sa démarche part du marché pour aller non pas aux produits mais aux activités, cela pour en réduire les coûts d'exploitation.

Notre thème de recherche est très vaste et nécessite une durée de stage pratique plus longue, c'est la contrainte principale que nous avons rencontrée, et aussi un manque d'information pour apprécier l'applicabilité de la méthode ABC au sein de l'entreprise General Emballage

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrage

ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et application » ; édition Dunod, Paris, 2007.

ARNOUD Hervé, « Le contrôle de gestion en action », édition Liaisons 2001.

BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », édition comptable Malesherbes, paris, 1994.

BESCOS.L, « Contrôle de gestion et management », édition Montchrestien, Paris, 1995.

BESCOS.P-L, JOALLAND.M, LE BOURGOIS.S, MALEJAC.A, RAVIGNON.L, « la méthode ABC/ABM », édition d'organisation, Paris, 2003.

BOISSELIER Patrick, Ludivine CHALENCON, et David DORIO, et al ; « contrôle de gestion », édition Vuibert, Paris. Août 2013.

BOISVER.H, LAURRIN.C, « la comptabilité de management », 3ème édition, ERIP, Québec, 2004.

BONNIER.C, L.LANGLOIS, M.BRINGER, « Contrôle de gestion » Edition BERTI, Alger 2008.

BOUQUIN.H, « comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris, 1993, page70.

CAPPELLETTI Laurent, Philippe BARON, Gérard DESMAISON et al. « Contrôle de gestion » ; Edition Dunod, paris, 2014.

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

CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, « Développer un contrôle de gestion efficace : Pour une plus grande performance territoriale ». Edition Broché, Paris, 2013.

CHRISTIAN Volant, « le management de l'information dans l'entreprise, ver une approche systémique », Edition, paris, 2002

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

Bibliographie

El GADI Abdelhamid « Audit et contrôle de gestion », édition Mithaq-Almaghrib, Rabat, 2004.

GAUTON.J, « Le guide du Benchmarking » les Edition d'organisation, avril, 2003.

GERVAIS.M, « contrôle de gestion », 7ème, economica, Paris, 2000.

GILLET M, GILLET « Système d'information des ressources humaines édition » DUNOD, Paris, 2010.

GIRUD François et ali, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », édition Guliano, Paris, 2004.

HELFER.J.P et J.ORSONI, «comptabilité analytique », Edition Vuibert, 1984.

JOLIVET Félix et REBOUL Gérard, informatique appliquée à la gestion, 2ème édition, Edition Dunod, paris, 1996.

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

LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, Paris, 1986.

MAHE, H, « dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998.

MALO Jean-louis, MATHE Jean-Charles, « l'essentiel du contrôle de gestion », édition : Organisation.2000.

PIGET.P, « la comptabilité analytique », économoca, 3ème, Paris, 2001.

SELMER Caroline, « Construire et défendre son budget » édition Dunod, 2eme édition, Paris, 2009.

STEPHEN. Robbins et DAVID De CENZO, management l'essentiel des concepts et pratique, 4eme édition. Edition Pearson Education. France, 2004.

VON BERTALANFFY, L, « Théorie générale des systèmes », édition DUNOD, Paris, 2003.

Bibliographie

Mémoire magistère

ARAB.Z, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amrane de Bejaïa », mémoire de magistère, Université de Bejaïa 2012.

Site internet

<http://univ-bejaia.dz/dspace>

www.finance-étudiant.fr

Annexes

Annexes

Annexe N° 01 : les charges directes

Nature Charge/Famille	PLQ	CAISSE	Barquette	Global
Charges Directes				
Matière Directe	3 410 507 988	2 370 295 917	2 567 058 023	8 347 861 928
Amortissements directs	85 531 996	46 099 161	66 785 635	198 416 792
Salaires directs	92 125 750	38 707 968	68 840 045	199 673 763
Total	3 588 165 734	2 455 103 047	2 702 683 703	8 745 952 483

Annexes

Annexe N° 02 : les charges indirectes

Charges Indirectes	PLQ	CAISSE	Barquette	Global
Cout d'Amortissement Indirect	56 935 233	93 510 917	86 783 989	237 230 140
Cout de Salaires Indirects	143 170 759	235 144 886	218 229 183	596 544 828
Cout de Matières Indirectes	46 897 929	77 025 563	71 484 547	195 408 039
Autres Cout Indirects	149 299 773	245 211 232	227 571 383	622 082 388
Total	396 303 695	650 892 598	604 069 102	1 651 265 394

Annexes

Annexe N° 03 : chiffre d'affaire réalisé pour l'année 2022

	PLQ	CAI	CAD	Global
CA Réalisé	4 757 762 786	3 850 038 176	4 273 015 937	12 880 816 899
Charges de distribution	95 155 256	77 000 764	85 460 319	257 616 338

Annexe N° 04 : prix de vente et quantités produites

Produits	Plaques	Caisses	Barquettes
Prix de vente "DA/Tonnes	100 444	120 432	120 576
Quantité produites	47 367	31 969	35 438

Annexes

Annexe N° 05 : répartition des charges indirectes

Activités		Montant
Approvisionnement	Achat	165 126 539,30
	Gestion des stocks	165 126 539,30
Production	Fabrication	165 126 539,30
	Transformation	82 563 269,65
	Collage	16 512 653,93
	Découpe	16 512 653,93
	Transformation en caisse	495 379 617,90
	Transformation en barquette	379 791 040,39
Distribution		165 126 539,30

Table des matières

Table des matières

Dédicace	
Remerciement	
Liste des abréviations	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Sommaire	
Introduction générale.....	1
Chapitre 01 : l’approche conceptuelle du contrôle de gestion.....	3
Introduction.....	3
Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion.....	3
1. cadre historique du contrôle de gestion.....	3
1.1. Notion du contrôle.....	3
1.2. Apparition et évolution du contrôle de gestion.....	4
2. La notion du contrôle de gestion.....	5
2.1. La définition du contrôle de gestion.....	5
2.1.1. Définition du concept du contrôle / gestion.....	6
2.1.2. Les définitions retenues par quelques auteurs.....	6
2.2. Les objectifs, la mission et le rôle du contrôle de gestion.....	7
2.2.1. Les objectifs du contrôle de gestion.....	7
2.2.1.1. La performance de l’entreprise.....	7
2.2.1.2. L’amélioration permanente de l’organisation.....	7
2.2.1.3. La prise en compte des risques.....	7
2.2.2. Mission et rôle du contrôle de gestion.....	8
2.3. Les différents aspects du contrôle de gestion.....	9
2.3.1. Le contrôle organisationnel.....	9
2.3.2. Le contrôle interne.....	10
2.3.3. Audit interne.....	11
2.4. Les niveaux du contrôle de gestion.....	11
2.4.1. Le contrôle stratégique.....	11

Table des matières

2.4.2. Le contrôle de gestion.....	12
2.4.3. Le contrôle opérationnel.....	12
3. Les différents outils du contrôle de gestion.....	13
3.1. La comptabilité générale.....	13
3.2. La comptabilité analytique.....	13
3.2.1. Définition de la comptabilité analytique.....	14
3.2.2. Objectifs de la comptabilité analytique.....	14
3.3. Système d'information.....	15
3.3.1. L'approche Systémique.....	15
3.3.2. Définition d'un système d'information.....	16
3.3.3. Les concepts d'un système d'information.....	17
3.4. La gestion budgétaire.....	17
3.4.1. Définition du budget.....	18
3.4.2. La démarche budgétaire.....	19
3.4.3. Les objectifs de la gestion budgétaire.....	20
3.5. Tableau de bord.....	21
3.5.1. Les objectifs du tableau de bord.....	21
3.6. Repotting.....	22
3.6.1. Les objectifs du reporting.....	23
3.6.2. Les principes du reporting.....	24
3.7. Benchmarking.....	24
3.7.1. Les types de benchmaking.....	25
3.7.2. Méthodologie de benchmarking.....	25
Section 02 : Les méthodes de calcul des coûts.....	26
1. Méthodes des coûts complets.....	26
1.1. La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse.....	26
1.1.1. Avantages et inconvénients de la méthode.....	28
2. Méthodes des coûts partiels.....	29
2.1. La méthode des coûts variable.....	29
2.1.1. Avantages et inconvénient de la méthode.....	30
2.2. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes.....	31
2.2.1. Avantages et inconvénients de la méthode.....	32
2.3. La méthode des coûts marginaux.....	33

Table des matières

2.4. La méthode des coûts standards.....	34
2.4.1. Avantages et inconvénients de la méthode.....	34
Conclusion.....	35
Chapitre 02 : le système des coûts à base d'activités (ABC).....	36
Introduction.....	36
Section 01 : aspects généraux sur la méthode de calcul des coûts par activités.....	36
1. L'origine et la définition de la méthode ABC.....	36
1.1. L'origine.....	36
1.2. Définition.....	37
2. Principes et caractéristiques de la méthode ABC.....	38
2.1. Principes.....	38
2.2. Caractéristiques.....	39
2.2.1. Niveaux d'analyse.....	39
2.2.2. Maitrise des coûts.....	42
2.2.3. Adhésion des exécutants.....	44
2.2.4. Abandon de la distinction entre centres principaux et centres auxiliaires.....	44
2.2.5. Importance des charges indirectes.....	44
2.2.6. Elimination de l'incidence des stocks d'approvisionnements et de produit intermédiaires dans le calcul des coûts.....	44
3. Notion charge et coût.....	45
3.1. La notion de charge.....	45
3.1.1. Classification des charges.....	45
3.2. Notion de coût.....	46
3.2.1. Définition d'un coût.....	46
3.2.2. Classification d'un coût.....	46
4. Les objectifs de la méthode ABC.....	48
Section 02 : Mise en œuvre de la méthode ABC.....	49
1. Les étapes de la mise en place de la méthode ABC.....	49
1.1. Identification des activités de l'entreprise.....	49
1.2. Affectation des ressources aux activités.....	51

Table des matières

1.3. Identification et choix des inducteurs de coût.....	52
1.4. Regroupement des activités par inducteurs.....	52
1.5. Calcul des coûts unitaires des inducteurs.....	53
1.6. Affectation des coûts des activités aux coûts des produits.....	54
2. Intérêts et limites de la méthode ABC.....	55
2.1. Intérêts.....	55
2.2. Limites.....	56
3. Elargissement de la méthode ABC au management ABM.....	57
Conclusion.....	58
Chapitre 03 : étude de cas.....	59
Introduction.....	59
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	59
1. Historique et localisation de l'entreprise "General Emballage".....	59
1.1. Historique de l'entreprise G.E.....	59
1.2. Localisation de l'entreprise G.E.....	60
2. La raison social et la missions de l'entreprise "General Emballage".....	60
2.1. La raison social de l'entreprise G.E.....	60
2.2. La mission de l'entreprise G.E.....	61
3. Structure organisationnelle de la SPA "General Emballage".....	61
3.1. La direction générale.....	63
3.2. Les directions constituantes de l'entreprise G.E.....	63
3.2.1. La Direction Commerciale.....	63
3.2.2. La Direction Finance et Comptabilité.....	63
3.2.3. La Direction Qualité et Développement RH.....	63
4. Processus de production de l'entreprise "General Emballage".....	64
4.1. Les matières premières utilisées.....	64
4.2. Présentation de l'onduleuse.....	65
4.3. La formation du carton ondulé.....	66
4.3.1. Présentation du carton ondulé.....	66
4.3.2. Caractéristiques des cannelures.....	67
4.3.3. Processus de fabrication du carton ondulé.....	67

Table des matières

4.4. Transformation de la plaque en emballage.....	69
Section 02 : La mise en œuvre de la méthode ABC au sein de General Emballage.....	70
1. Calcul du coût de revient par la méthode ABC.....	70
1.1. Présentation des processus de production des trois produits.....	70
1.2. Identification des activités et calcul de leurs coûts.....	72
1.3. Choix des inducteurs et calcul de leurs coûts.....	72
1.4. Calcul du coût de production et du coût de revient des trois produits.....	75
2. Calcul du coût de revient par la méthode des sections homogènes.....	79
2.1. Identifications des centres d'analyse.....	79
2.2. Les charges directes et indirectes des différents centres d'analyse.....	79
2.3. Calcul du coût de production et du coût de revient des trois produits.....	80
3. La comparaison entre les deux méthodes.....	83
Conclusion.....	83
Conclusion générale.....	84
Bibliographie	
Annexes	
Table des matières	
Résumé	

Résumé

Le calcul et l'analyse des coûts constituent l'une des tâches de base du contrôle de gestion, c'est ce que l'on appelle la comptabilité analytique. Les insuffisances des méthodes traditionnelles ont suscité la mise en œuvre d'une nouvelle méthode de gestion basée sur les activités pour comprendre l'origine des coûts et ainsi les possibilités de les réduire. Cette méthode repose sur un découpage de l'organisation en activités, elle part de l'hypothèse que ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources mais les activités, les produits consomment à leur tour les activités. Le travail présenté dans ce mémoire s'inscrit dans le cadre du calcul du coût de revient avec la méthode des coûts à base d'activités au niveau de la SPA General Emballage.

Mots clés : le contrôle de gestion, la comptabilité analytique, ABC, coût, Activité, General Emballage.

Abstract

The calculation and analysis of costs is one of the basic tasks of management control, this is called cost accounting. The shortcomings of traditional methods have prompted the implementation of a new activity-based management method to understand the origin of costs and thus the opportunities to reduce them. This method is based on a division of the organization into activities, it starts from the assumption that it is not products that consume resources but activities, the products in turn consume the activities. The work presented in this thesis is part of the calculation of the cost price with the activity-based cost method at SPA General Emballage.

Keywords: management control, analytical accounting, ABC, cost, activity, General Emballage.