

## La Méthode ABC (Activity Based Costing) Concepts et mise en place

Mr. MEBBANI Youcef  
Maitre Assistant –A  
- Université de Mostaganem

### Résumé :

Le sentiment que les systèmes comptables (classiques) donnent des informations erronées, repose en partie sur la constatation des mutations de l'environnement industriel. Les méthodes de calculs des coûts traditionnelles sont devenues inadaptées pour répondre aux besoins des entreprises dont l'objectif n'est pas seulement la productivité mais aussi la flexibilité et la réactivité. Le succès de la méthode ABC dans certaines grandes entreprises porte à croire qu'elle pourrait être la solution miracle tant attendue pour éliminer ou du moins réduire les arbitrages relatifs aux allocations des charges indirectes. Les nouveautés de l'ABC ne sont pas seulement dans les résultats d'analyse mais aussi dans les comportements, les procédures de collecte d'information et surtout l'introduction du concept d'activité et sa valorisation. Cette information est capitale dans l'analyse de la performance et de la rentabilité.

Dans cet article nous évoquerons les origines et les principes de base de la méthode, mais surtout nous essayerons d'analyser le concept clé à savoir l'activité, les processus, les inducteurs de coût et les ressources. La deuxième phase sera consacrée à l'application de l'ABC dans une entreprise avec des calculs de coût de revient qui seront confrontés à ceux des méthodes dites classique.

Mots clés : ABC, Activity Based costing, Activité, Processus, Inducteur de coût, Ressource.

### ملخص:

الشعور بأن النظم المحاسبية (التقليدية) تقدم معلومات غير صحيحة، متوقف جزئيا على التغيرات في البيئة الصناعية. لقد أصبحت أساليب حسابات التكلفة التقليدية غير كافية لتلبية احتياجات الشركات التي تجاوزت هدف الإنتاجية بل تسعى أيضا لبلوغ المرونة والاستجابة لتغيرات المحيط. الجديدة في طريقة ABC أو طريقة "تقدير التكاليف على أساس النشاط" ليس فقط في النتائج التحليلية، بل أيضا في السلوكيات، وإجراءات جمع البيانات وخاصة ادخال مفهوم النشاط وتقييمه محاسبيا. هذه المعلومات حاسمة في تحليل الأداء والربحية.

في هذه المقالة سنناقش أصول والمبادئ الأساسية لهذه الطريقة، ونحاول تحليل المفهوم الرئيسي منها والنشاط والعمليات، و سائقي التكلفة والموارد. وستخصص المرحلة الثانية لتطبيق اي بي سي في شركة مع حسابات التكلفة وسيتم مقارنة مع تلك الأساليب التقليدية المعروفة.

## Introduction

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

Sans aucun doute, l'évolution la plus importante de ces vingt dernières années dans le domaine du management opérationnel est la comptabilité à base d'activités connue également sous le nom de la méthode ABC ou plus simplement sous l'acronyme ABC (Activity Based Costing). Depuis son lancement aux États-Unis au début des années 80 par les ouvrages de Thomas Johnson et Robert Kaplan<sup>1</sup>, de Callie Berliner et James Brimson<sup>2</sup>, elle connaît actuellement un engouement croissant à travers le monde, adoptée initialement par les grandes sociétés (General Electric, Hewlett-Packard...), elle a fini par séduire les PME en s'adaptant à tous les secteurs d'activité. L'originalité essentielle de la méthode ABC réside dans son postulat fondamental : les produits consomment des activités et les activités consomment des ressources. L'introduction du concept clé d'activité entre

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

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

les produits et les ressources permet aussi une répartition plus pertinente des charges indirectes entre les objets de coût. L'intérêt de l'ABC tient plus à la nouvelle représentation qu'elle donne en termes d'activités qu'à la précision qu'elle offre dans le calcul des coûts. La méthode ABC ouvre des perspectives de gestion transversale par les processus, d'où l'apparition de l'ABM (Activity Based Management) : le management par activités appelé aussi gestion par activités.

Nous essayerons dans cet article de mettre la lumière sur cette méthode qui reste encore méconnue dans le milieu des affaires et des entreprises du pays mais aussi dans les manuels universitaires. Nous allons néanmoins faire l'impasse sur les insuffisances des méthodes dites classiques pour nous intéresser plus à la technique et la méthodologie de mise en place.

## **1. La comptabilité à base d'activité**

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

L'ampleur du changement introduit dans les pratiques de gestion par cette approche est encore sous-estimée. Certains la considèrent comme une technique efficace d'allocation des coûts aux produits, d'autres un moyen utile de lutter contre le gaspillage, d'autres encore un outil destiné fondamentalement à analyser et maîtriser les coûts indirects. La gestion par les activités, c'est tout cela en même temps, et c'est bien plus que cela : c'est une nouvelle philosophie de gestion, se traduisant par une panoplie complètement renouvelée d'outils et de méthodes, depuis la mesure des performances opérationnelles jusqu'à la gestion prévisionnelle de l'emploi, en passant par la gestion des flux de matière, l'analyse de la valeur et l'évaluation des investissements.

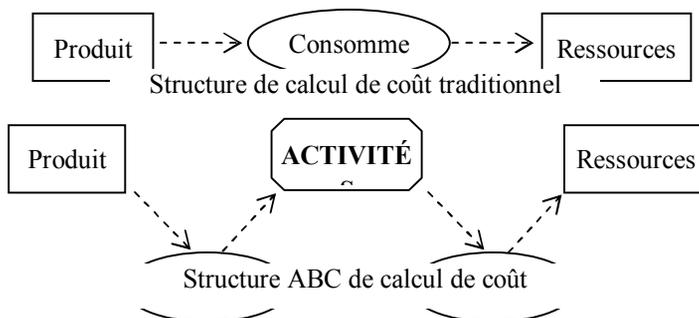
### **1.1. Principe de méthode**

Cette méthode est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonctions. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits ; elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts. L'analyse des charges indirectes est

plus fine et leur mode de répartition est plus pertinent que dans la méthode « classique » des coûts complets

L'approche classique suppose que ce sont les produits qui consomment les ressources, alors que la nouvelle structure de coûts apportée par l'ABC, affirme que ce sont les activités qui consomment les ressources et que ces mêmes activités sont consommées par les produits.

**Figure 1** – L'approche classique et l'ABC de calcul de coût



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

Partant de ces descriptions, il convient de noter que l'activité est le centre, le pivot, l'élément de base de l'analyse des coûts selon la méthode ABC.

## 1.2. Éléments de base

La comptabilité à base d'activité est caractérisée par des éléments à savoir :

### 1.2.1. Les activités

« L'activité est l'ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, permettant de fournir un output à partir d'un panier d'inputs, et homogènes du point de vue de leurs comportements de performance »<sup>3</sup>.

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

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

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

### 1.2.2. Les processus

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

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

*« Un processus est défini comme l'enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une autre information ayant de la valeur pour le client interne ou externe. »<sup>4</sup>*

Les processus ont trois caractéristiques importantes :

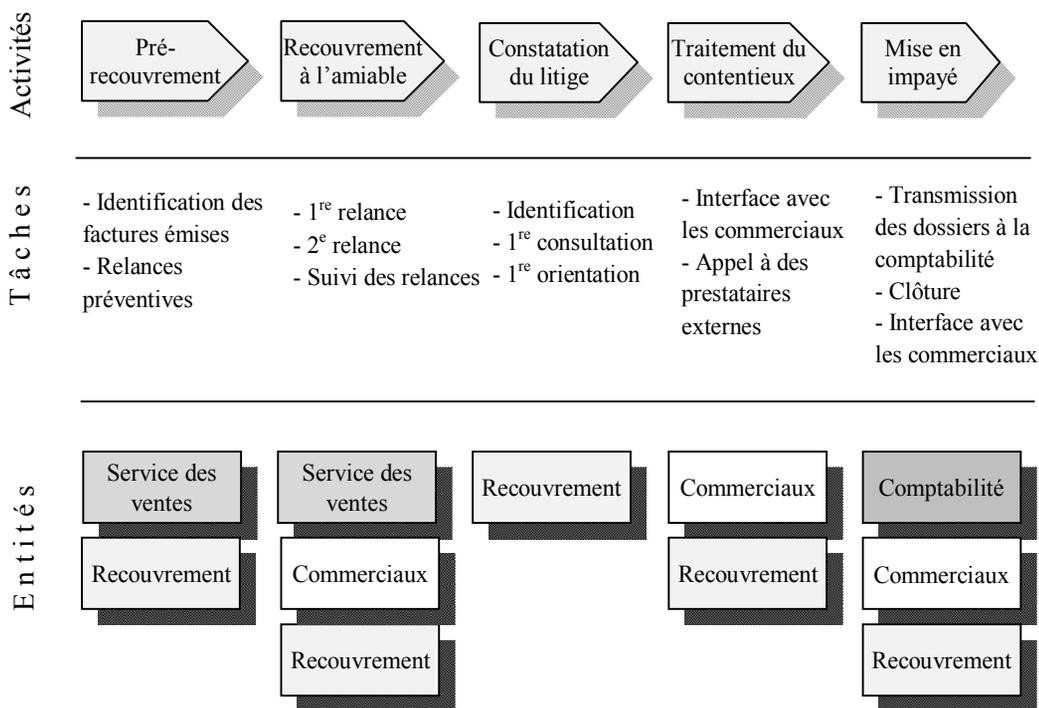
- Les processus sont généralement transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise (études, production, marketing, ventes, finances, personnel, planification, achats...);
- Chaque processus a un output global unique ;
- Le processus a également un client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

---

<sup>4</sup> Pierre Mevellec, *Qu'est-ce qu'une activité ?*, Revue française de comptabilité, n° 238, 1992. Cité par T. Jacquot et R. Milkoff, *Comptabilité de gestion*, Daresios & Pearson édition, France 2007, p 240.

Les processus illustre parfaitement le principe de transversalité de l'activité globale au sein de l'organisation et met en évidence la contribution de chaque entité ou centre de responsabilité à la réalisation de ces objectifs. Exemple : cas du processus de recouvrement des créances (figure 2), on peut définir 5 activités qui composent ce processus. Chacune de ces activités peut elle-même être décomposée en différentes tâches. Pour chacune de ces tâches, il est alors possible d'identifier l'acteur (l'entité) principal afin de déterminer non seulement les ressources consacrées à la réalisation du processus de recouvrement des créances, mais également les coordinations ou les coopérations à renforcer ou à modifier pour aboutir à une gestion plus performante du processus de recouvrement.

**Figure 2** – Les activités du processus de recouvrement des créances



Source : LARDY. P, PIGÉ. B, “ La gestion stratégique des coûts”, Éditions EMS, Paris 2001, p71

### 1.2.3. Les ressources

Il est impératif de revenir à ce niveau du moins brièvement sur la notion d'input. Car toutes les ressources consommées par l'activité, qu'il s'agisse de composants, de matières premières, d'informations ou d'utilisation d'équipements, ne sont pas de la même catégorie. Il faut distinguer les deux principales ressources ; les ressources permanentes et

ressources consommables. Du point de vue de la performance économique de l'activité, il n'y a aucune raison de différencier entre les divers types de ressources qu'elle consomme. L'usure d'une machine est un input, au même titre qu'une consommation de stock ou d'énergie. Toutes ces ressources coûtent et sont absorbées dans le produit, matériellement ou immatériellement.

#### 1.2.4. Inducteur de coût, inducteur d'activité et unité d'œuvre<sup>5</sup>

L'unité d'œuvre dans les comptabilités analytiques traditionnelles (généralement les heures de main d'œuvre directe, les heures de machine ou les Unités Monétaire de matière) ne représente guère plus qu'une base plus ou moins arbitraire d'allocation. Le coût unitaire de l'unité d'œuvre n'a plus une grande signification pour la gestion. En effet, pour une bonne part, les coûts qui entrent dans son calcul n'ont pas grand-chose à voir avec la consommation de la ressource retenue comme unité d'œuvre et le taux unitaire représente alors un ratio parfaitement artificiel.

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

L'inducteur d'activité est l'événement qui déclenche l'activité, et par conséquent, ses coûts variables. L'inducteur de coût, au sens strict du terme, est le phénomène organisationnel qui détermine le niveau des coûts, en d'autres termes, il est la cause principale du niveau de coût de l'activité ou

---

<sup>5</sup> D'autres termes sont utilisés par des auteurs tel que : « *Inducteur d'activité* », « *Inducteur de ressources* » ou encore « *unité de travail élémentaire* ». L'inducteur de coût (cost driver) terme issu de la littérature anglo-saxonne. L'unité d'œuvre, terme inspiré de la méthode des sections homogènes utilisé par des auteurs comme H. Bouquin et P. Lorino. La notion d'inducteur d'activité est beaucoup plus utilisée dans le contexte stratégique et pilotage des coûts que celui du calcul des coûts des objets de marge. Cette vision a pour but d'agir en amont sur ses inducteurs d'activités pour en réduire la fréquence ou l'intensité de l'activité en question et par conséquent son coût (inducteur de performance. P. Lorino. *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, paris. H. Bouquin apporte une précision de taille quant à la signification des deux termes ; " *les inducteurs d'activité sont les événements qui les déclenchent et permette de modéliser les causes des activités. Les 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...*". *Comptabilité de gestion*, 3<sup>e</sup> édition, Economica, Paris 2004, p. 106.

plus simplement, le facteur explicatif de consommation de ressources. Il en résulte que le coût d'une activité est fonction de deux déterminants : le nombre de fois où elle est déclenchée, les conditions dans lesquelles elle est organisée.

## 2. Mise en œuvre de la méthode ABC

Entreprendre la mise en place d'une gestion par activité dans une organisation est un projet de grande envergure, nécessitant une étude d'opportunité et de faisabilité. Une fois cette étape franchie, les efforts s'orientent vers les préparatifs pour rassembler toutes les conditions nécessaires pour s'engager dans ce projet.

L'étape ayant une importance primordiale dans la mise en œuvre de cette méthode est l'identification des activités. Car son résultat, le découpage d'activités retenu, va servir à structurer l'analyse et l'information de gestion pour une période à venir probablement longue. Si cette opération est bien menée, elle peut fournir un outil dont l'utilité se révélera dans de multiples domaines, bien au-delà du premier terrain d'application.

Avant de démarrer une analyse des activités dans une, il est primordiale de réunir quatre conditions préalables à savoir :

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

### 2.1. Les étapes

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

#### 2.1.1. L'analyse exhaustive des activités

Cette première phase peut combiner deux types de démarches complémentaires à savoir :

- Une démarche dite "de haut en bas" (top down) consiste à analyser les activités par niveaux hiérarchiques, en partant du niveau le plus élevé, et en procédant à des décompositions successives ;

- Une démarche de type "bas en haut" (bottom up) consiste à recenser de manière systématique les activités auxquelles les salariés consacrent leur temps et leur énergie, en les interrogeant à partir d'un niveau hiérarchique à définir (à partir des chefs d'équipe), puis en structurant le résultat progressivement.

Il existe trois méthodes pour conduire une analyse exhaustive des activités :

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

### 2.1.2. La sélection et validation des activités

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

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

- S'assurer que chaque activité est bien significative, soit parce qu'elle crée de la valeur pour les clients, soit du fait de sa consommation de ressources.

- S'assurer que le nombre d'activités n'est pas trop important. Cela est obtenu par éliminations en utilisant des filtres nouveaux et par regroupements. Les activités peuvent être regroupées lorsqu'elles semblent obéir à la même logique économique (coûts et performances).

En général et en fonction de la taille de l'entreprise, un service ne devrait pas être décrit par plus de 3 à 7 activités et une liste ne devrait pas dépasser 50 activités pour être utilisable, notamment pour une grille de coût de revient. Pour chaque activité, des informations doivent être collectées afin d'obtenir tous les résultats souhaités dans la mise en œuvre. Les attributs de l'activité désignent l'ensemble d'éléments qui font de l'activité ce qu'elle est, à savoir; sa description ou définition, son fournisseur, son produit, son client et les ressources consommées. Le tableau ci-après donne la liste des attributs de l'activité.

**Tableau 1** – Les attributs de l'activité.

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

**Source :** LARDY. P, PIGÉ. B, “ La gestion stratégique des coûts”, Éditions EMS, Paris 2001, p85

## 2.2. L'application de la méthode dans une entreprise de fabrication d'aliment de bétail<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Unité d'Aliment de Bétail UAB Mostaganem, filiale du Groupe ONAB

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

### 2.2.1. État des lieux

La comptabilité analytique tenue au niveau de l'entreprise fournit essentiellement des informations concernant la valorisation des stocks de matière première (comptabilisation des charges de transport pour le calcul du coût d'achat). Les informations disponibles sont très insuffisantes pour les besoins du contrôle de gestion.

Le coût des matières premières consommées est fourni par le logiciel. La valeur des stocks de matières est actualisée en fonction des entrées (achats et cessions reçues), les consommations (normatives)<sup>7</sup> de matières sont calculées par rapport aux quantités d'aliments fabriqués. Les consommations normatives valorisées donnent le coût matière (coût variable). Toutes les autres charges de la période sont sommées et divisées par la quantité produite (l'unité d'œuvre étant le quintal d'aliment produit) pour obtenir le coût unitaire hors matière (le coût fixe).

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

### 2.2.2. L'analyse exhaustive des activités

Cette étape étant la plus importante, trois démarches successives (la méthode organisationnelle, la méthode fondée sur les processus et méthode fonctionnelle) ont été nécessaires pour aboutir à des résultats probants.

À la fin, nous avons pu arrêter le nombre de 54 activités réparties sur 18 services et fonctions. Ses résultats sont débattus avec les responsables de l'entreprise pour affiner et valider une liste définitive d'activités.

### 2.2.3. Validation des activités

Après plusieurs séances et entretiens, nous avons défini une liste dont le nombre d'activité retenu est de 58 activités constituées de 176 tâches. Le tableau 2, montre le nombre d'activités et tâches dans chaque service.

---

<sup>7</sup> Chaque sous gamme de produit a une formule de fabrication déterminée, en fonction de celle-ci et de la quantité fabriquée, le logiciel calcule les quantités de matières premières consommées ; c'est la consommation normative. Des rapprochements sont effectués mensuellement entre la consommation normative et la consommation réelle (sorties magasins gestion des stocks) pour tirer les éventuels écarts et procéder aux régularisations nécessaires.

**Tableau 2-** Nombre d'activités et tâches des services

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

**Source :** auteur (rapports de visites effectuées au niveau de l'entreprise UAB)

#### 2.2.4. Les regroupements d'activités

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

a) Regroupement par centre de responsabilité : l'entreprise se compose d'un nombre important de service et fonction (18), le premier regroupement consiste donc à réduire ce nombre en les répartissant dans des centres de responsabilité. Sept centres de responsabilité sont créés, cinq d'entre eux sont hors production ; Administration, Appro-transport et gestion des stocks, Contrôle qualité, Maintenance, Commercial et deux centres de production ; le centre de Fabrication et le centre d'Ensachage. Ce premier regroupement n'a pas pour but de réduire le nombre d'activité mais de les organiser en centres afin de faciliter les regroupements futures (tableau 3)

**Tableau 3 - Les activités des services par centre de responsabilité**

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

<b>Fabrication</b>	<b>Ensachage</b>
<b>Service fabrication</b> - Préparer la fabrication - Fabriquer l'aliment farineux - Mise en marche du système de granulation - Procéder à la granulation d'aliment - Entretien des équipements de production et les matières - Assurer le reporting et les rapprochements avec les structures	<b>Service fabrication</b> - Ensacher l'aliment - Expédier le produit

**Source :** auteur (rapports de visites effectuées au niveau de l'entreprise UAB)

b) le regroupement des activités du même centre : ce regroupement a pour effet de rassembler les activités similaires exercées dans les services du même centre et les activités n'ayant pas un lien direct avec l'objet de coût mais aussi de combiner celles exercées temporairement par d'autres responsables, car leur consommation de ressources se trouve de ce fait diminuée. Par exemple, les activités « Gérer la trésorerie, Tenir les pièces comptables, Comptabiliser, Analyser » sont regroupées dans l'activité « Tenir la comptabilité ».

Ce regroupement a fait que le nombre total des activités de l'entreprise est passé de 58 à 24 activités (tableau 4)

**Tableau 4 – regroupement des activités du même service**

Administration	Appro. transport et Gestion. de stock	Contrôle qualité	Maintenance	Commercial
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Assurer la gestion administrative</li> <li>- Tenir la comptabilité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Démarcher les fournisseurs</li> <li>- Commander les matières et les autres fournitures</li> <li>- Réceptionner les matières commandées</li> <li>- Exécuter le programme d'approvisionnement</li> <li>- Stocker et déstocker Mat. Pr. et prod. fini</li> <li>- Assurer la disponibilité des matières et les bonnes conditions de stockage</li> <li>- Assurer l'inventaire permanent des stocks</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôler et agréer les matières et produits</li> <li>- Contrôler les équipements, les process et l'hygiène des lieux</li> <li>- Procéder au pesage</li> <li>- Assurer le reporting et l'assistance aux clients</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Assurer la maintenance des équipements et du parc</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gérer la clientèle</li> <li>- Établir et suivre le programme d'enlèvement (fabrication)</li> <li>- Enregistrer la commande du client</li> <li>- Facturer</li> <li>- Mettre à jour la fiche client</li> <li>- Effectuer les travaux de clôture</li> </ul>

Fabrication	Ensachage
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fabriquer l'aliment</li> <li>- Entretien des équipements de production et les matières</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ensacher l'aliment</li> <li>- Expédier le produit (sac)</li> </ul>

**Source :** auteur (rapports de visites effectuées au niveau de l'entreprise UAB)

c) le regroupement selon les inducteurs de coûts : il consiste à regrouper les activités ayant le même inducteur de coût par nature au sein du même centre de responsabilité. Cette opération réduit de manière significative le nombre d'activité sans pour autant nuire à la pertinence des calculs.

Les centres « Appro-transport et gestion des stocks » et « Commercial » ont subi un regroupement important de leurs activités. Le premier centre

par exemple est passé de sept à seulement deux activités car elles avaient toutes un élément en commun en l'occurrence l'inducteur de coût. Le centre « Commercial » a aussi subi le même traitement, réduit à deux activités au lieu de six, il en est pas moins significatif en matière d'analyse des coûts. À la fin de cette opération, le nombre d'activités résultantes est de 11 activités (tableau 5).

**Tableau 5** – regroupement des activités selon les inducteur de coût

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

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

**Source :** auteur (rapports de visites effectuées au niveau de l'entreprise UAB)

### 2.2.5. Le choix des inducteurs de coût

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

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

Exemple: le Centre « Administration », la *gestion administrative* chargée principalement de la gestion du personnel, du patrimoine, du reporting et de la sécurité, est par excellence l'activité pour laquelle il n'est pas possible de déceler un inducteur physiquement mesurable pour imputer la consommation de cette activité aux produits. Pour résoudre ce problème, nous sommes inspirés d'expériences d'autres entreprises dont les résultats étaient assez probants. L'inducteur retenu pour l'activité « *Assurer la gestion administrative* » est le résultat d'exploitation hors charge matière (en milliers de dinars).

**Tableau 6 – Nature des inducteurs**

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

**Source :** auteur (rapports de visites effectuées au niveau de l'entreprise UAB)

### 2.3. Le calcul des coûts

L'unité fabrique deux gammes de produits ; l'aliment chair et l'aliment ponte. Chaque gamme se compose de plusieurs sous-gammes, à titre d'exemple: la gamme aliment chair se divise en trois catégories ; l'aliment démarrage, l'aliment croissance et l'aliment finition. Ses aliments sont consommés par le cheptel (poulet de chair) en fonction de son âge. L'aliment ponte se compose également de plusieurs sous-gammes selon

l'âge et le type de cheptel (reproductrice, poulette et pondeuse). L'aliment produit est expédié selon deux formes ; vrac et sac. Pour des raisons évidentes de simplicité et de clarté, sans pour autant nuire à la méthodologie et la pertinence des calculs, nous avons considéré toutes les sous-gammes d'aliment comme un seul produit avec néanmoins deux variantes ; l'aliment en sac et l'aliment en vrac. Nous obtiendrons ainsi quatre produits à savoir : l'aliment chair sac, l'aliment chair vrac, l'aliment ponte sac et l'aliment ponte vrac, (tableau 7).

**Tableau 7** – Regroupement de produits objets de coût  
Unité : Quintal (Ql)

Aliment	Mois de janvier
Démarrage chair (sac)	384,200
Croissance chair (sac)	1 392,600
Finition retrait (sac)	10,000
<b>Aliment Chair sac</b>	<b>1 786,800</b>
Croissance chair (vrac)	281,800
<b>Aliment Chair vrac</b>	<b>281,800</b>
Poulette 2-8 (sac)	185,000
Poulette 8-18 (sac)	1 870,200
Ponte (sac)	40,000
Ponte reproductrice (sac)	990,400
<b>Aliment Ponte sac</b>	<b>3 085,600</b>
Poulette 8-18 (vrac)	1 612,800
Poulette 2-8 (vrac)	297,400
Ponte reproductrice (vrac)	1 612,400
<b>Aliment Ponte vrac</b>	<b>3 522,600</b>

Source : rapport d'activité de l'entreprise UAB du mois de janvier 2010

### 2.3.1. La procédure de calcul

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

Il s'agit tout d'abord, de répartir les charges de l'entreprise par service, avant de les affecter aux activités selon le nombre arrêté après les regroupements. Les activités ainsi valorisées, le coût des inducteurs est calculé en divisant la valeur de l'activité sur le nombre d'inducteurs. À partir des coûts unitaires des inducteurs, l'imputation du coût de l'activité aux produits est effectuée en fonction du nombre d'inducteur consommé par

le produit. Les autres charges directes (matières et MOD) sont affectées directement au produit.

### 2.3.2. Le coût des inducteurs

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

Les autres activités tel que : « Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistance aux clients, Assurer la maintenance des équipements et du parc » sont plus difficile à cerner (manque d'objectivité d'évaluation en entreprise)

**Tableau 8 – nombre d'inducteurs des activités<sup>8</sup>**

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

La valorisation des inducteurs, synonyme du calcul des coûts des activités, suit des étapes, la plus importante étant la répartition des charges de la période aux différents services de l'unité et par conséquent aux

<sup>8</sup> Source ; auteur (rapports de visites effectuées au niveau de l'entreprise UAB)

activités regroupées. Ainsi par exemple, les charges des structures : “Direction, GRH, Patrimoine, hygiène et sécurité”, sont comptabilisées pour estimer la valeur de l’activité « Assurer la gestion administrative ».

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

Exemple : le total des charges des structures “Direction, GRH, Patrimoine, hygiène et sécurité” durant le mois est de 810 978,71 DA, le nombre d’inducteurs (Milliers de résultat d’exploitation hors matière) est de 26 362 561,71 / 1000 soit 26 363.

Le coût de l’inducteur = 810 978,71 DA / 26 363 = 30,76 DA.

**Le tableau 9 – nombre et coût des inducteurs d’activités<sup>9</sup>.**

Activités	Nature de l'inducteur	Nombre	Valeur	Coût inducteur
- Assurer la gestion administrative	Milliers (R. exploitation- Mat)	26 363	810 978,71	30,76
- Tenir la comptabilité	Nbr. d'écriture comptable	696	180 989,87	260,04
- Assurer l'approvisionnement en matière et autres fournitures.	Nbr. de commande	116	276 939,06	2 387,41
- Gérer les stocks de matière et produit fini	Nbr. entrées et de sortie de Mat. & P.F	229	242 440,28	1 058,69
- Assurer le contrôle des matières et équip. et l'assistance aux clients.	H/Travaillée (C. qualité)	96	99 819,01	1 039,78
- Procéder au pesage	Nbr. De ticket de pesage	208	104 571,07	502,75
- Assurer la maintenance des équipements et du parc	H/M.O (Maint.)	45	197 671,09	4 392,69
- Gérer la clientèle	Nbr. de client actif	7	49 569,59	7 081,37
- Assurer la prise en charge des clients.	Nbr. de facture	92	196 719,07	2 138,25
- Fabriquer l'aliment	Qté fabriquée	8 677	750 024,44	86,44
- Ensacher l'aliment et l'expédier	Nbr. de sac	9 792	91 404,67	9,33

<sup>9</sup> Source ; rapport d’activité de l’entreprise UAB du mois de janvier 2010

### 2.3.3. Le coût horaire des activités de production

Conformément à la procédure de calcul, le coût salarial par activité de production doit faire l'objet de calcul préalable afin de l'intégrer comme composant du coût de revient. Pour ce faire il convient d'évaluer le temps qu'occupent ses activités pour pouvoir calculer leur coût horaire.

Plusieurs moyens peuvent être utilisés pour recenser le temps des activités, les fiches horaires à remplir par le personnel, les temps standards ou encore le chronométrage.

Les résultats obtenus sont détaillés comme suit :

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

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

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

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

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

**Tableau 10** – volume horaire des activités de production<sup>10</sup>

	Vol. horaire unitaire (sec)	Agents	Vol. horaire opération sup. (h)	Vol. horaire Act./période
Qté. d'aliment : 8 676,800	42 sec	9	0 h	9111 h
Nbr. Sac : 9 792	13 sec	6	43 h (a)	2165 h

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

<sup>10</sup> Auteur (rapports de visites effectuées au niveau de l'entreprise UAB)

**Tableau 11** – coûts salariaux horaires par activité de production

Activités	Frais de personnel	Nombre d'heures	Coût horaire
Fabriquer l'aliment :	290 485,49	9111 h	31,88
Ensacher l'aliment et l'expédier :	156 856,61	2165 h	72,46

### 2.3.4. Le coût matière

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

**Tableau 12** – coût matières des consommations normatives<sup>11</sup>

Composants	Quantité	P.U	Montant
Mais	5 526,600	2 138,31	11 817 562,25
Son de blé	1 079,901	1 321,95	1 427 576,26
<b>Composant 1 (macro)</b>	<b>6 606,501</b>	<b>2 004,86</b>	<b>13 245 138,51</b>
Torteaux de Soja	1 614,405	3 464,45	5 593 017,43
Phosphate	88,403	2 369,60	209 479,62
Calcaire	276,861	163,95	45 390,06
<b>Composant 2 (macro)</b>	<b>1 979,669</b>	<b>2 953,97</b>	<b>5 847 887,10</b>
CMV (micro)	90,630	10 970,69	994 273,96
<b>T. macro &amp; microcomposant</b>	<b>8 676,800</b>	<b>2 315,06</b>	<b>20 087 299,57</b>
Sac en papier	9 792	22,69	222 196,71
			<b>20 09 496,28</b>

### 2.3.5. Le coût de revient

Les trois éléments constitutifs du coût de revient notamment ; le coût matière, le coût MOD et le coût des activités (coût des inducteurs) sont à présent réunis. La dernière étape consiste à disposer d'une gamme qui

<sup>11</sup> Source ; rapport d'activité de l'entreprise UAB du mois de janvier 2010

indique, pour un produit, le nombre d'inducteurs qu'il consomme pour chaque activité.

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

Les autres nouveautés apparues avec la méthode ABC sont des concepts autour de l'activité, notamment ; l'inducteur de coût, qui est le facteur explicatif de consommation de ressources et en même temps l'unité de mesure de l'activité, utilisé pour répartir la valeur de l'activité aux différents objets de coût. Autrement dit, il est le moyen avec lequel les produits (ou autres objets de coût) consomment les activités. Le terme "ressource", plus adapté à la démarche ABC, remplace le terme "charge". De même, la notion de processus est souvent mise en avant c'est l'essence même de la gestion par activités. Le processus symbolise le principe de transversalité, en prenant conscience de son importance, il astreint au décloisonnement des services favorisant ainsi le travail collectif et cohérent. Par souci de simplicité, le volume de production est considéré comme élément déterminant du nombre d'inducteur consommé pour chaque activité. Autrement dit ; Le nombre (arrondi) d'inducteur alloué à chaque produit est déterminé au prorata de la quantité produite.

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

Coût de revient de l'aliment Chair Sac

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

Coût de revient de l'aliment Chair Vrac

Activité	Coût matière		Main d'œuvre directe			Charges indirectes			Coût total	Coût unitaire
	Volume	Coût	Volume	Coût	Montant	Volume	Coût	Montant		
- Assurer la gestion administrative			856	30,76	26 332,71				26 332,71	93,44 3,2%
- Tenir la comptabilité			23	260,04	5 980,99				5 980,99	21,22 0,7%
- Assurer l'approvisionnement en matière première et autres fournitures.			4	2 387,41	9 549,62				9 549,62	33,89 1,2%
- Gérer les stock de matière et produit fini			7	1 058,69	7 410,84				7 410,84	26,30 0,9%
- Assurer le contrôle des matières et des équipements et l'assistance aux clients.			3	1 039,78	3 119,34				3 119,34	11,07 0,4%
- Procéder au pesage			7	502,75	3 519,22				3 519,22	12,49 0,4%
- Assurer la maintenance des équipements et du parc			1	4 392,69	4 392,69				4 392,69	15,59 0,5%
- Gérer la clientèle			1	7 081,37	7 081,37				7 081,37	25,13 0,9%
- Assurer la prise en charge des clients.			3	2 138,25	6 414,75				6 414,75	22,76 0,8%
- Fabriquer l'aliment		710 796,37	296	31,88	9 434,22	282	86,44	24 358,85	744 589,44	2 642,26 91%
- Ensacher l'aliment et l'expédier										
									<b>818 390,98</b>	<b>2 904,16</b>

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

La première réaction, dans ce cas précis, serait de remettre en cause l'application de la méthode ABC dans ce type d'entreprise, d'autant plus qu'elle pourrait générer des charges supplémentaires sans apport significatif. Dans ces conditions, les méthodes classiques du coût complet, voir même du direct costing, sont amplement suffisantes pour répondre aux besoins de la gestion et du reporting. Rappelons que le but de ce projet est l'expérimentation de la méthode dans une entreprise, les résultats sont relégués au "second plan".

La confrontation des coûts de revient issus des méthodes classiques et ceux de l'ABC ne révèle pas d'écarts importants, cela était prévisible du moment où la part des charges directes était largement dominante.

	<u>Sys. classique</u>	<u>ABC</u>	<u>Écart</u>
<b>Chair Sac</b>	3 009,95	3 011,76	- 1,81
<b>Chair Vrac</b>	2 864,78	2 904,16	- 39,38

### **Conclusion :**

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

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

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

## Bibliographie

### Ouvrages :

1. ALAZARD Claude, Sabine SEPARI, “ *Contrôle de gestion, Corrigés du manuel* ”, 6e édition, Éditions Dunod, Paris 2004.
2. BOUQUIN Henri, “ *Comptabilité de gestion* ”, 3<sup>e</sup> Édition Economica, Paris 2004.
3. Collectif coordonnés par Dayan Armand, “ *Manuel de gestion, volume 1* ”, 2e édition, Éditions ellipses/AUF, Paris 2004.
4. Collectif coordonnés par Norbert GUEDJ, “ *Le contrôle de gestion, pour améliorer la performance de l'entreprise* ”, 3e édition, Éditions d'Organisation, Paris 2000.
5. Collectif ; Carla MENDOZA, Éric CAUVIN, Marie-Hélène DELMOND, Philippe DOBLER, Véronique MALLERET, “ *Coûts et décisions* ”, Éditions Gualino Editeur, Paris 2004.
6. Collectif ; Charles HORNGREN, Alnoor BHIMANI, Srikant DATAR, George FOSTER, adaptation française de George LANGLOIS, “ *Comptabilité de gestion* ”, 2e édition, Éditions Pearson Education, Paris 2003.
7. GERVAIS Michel, “ *Contrôle de gestion* ”, 7e édition, Éditions Economica, Paris 2004.
8. JACQUOT Thierry et Richard MILKOFF, “ *Comptabilité de gestion, analyse et maîtrise des coûts* ”, Éditions Pearson Education, Paris & Dareios, Bordeaux 2007.
9. KHOUATRA Djamel, Thierry LEXTRAIT, “ *Comptabilité de gestion* ”, Éditions ellipses, Paris 1998.
10. LARDY Philippe, Benoit PIGÉ, “ *La gestion stratégique des coûts, consommation de ressources et création de valeur* ”, Éditions EMS, Paris 2001.
11. LORINO Philippe, “ *Le contrôle de gestion stratégique* ”, Édition Dunod, Paris 1996.
12. LORINO Philippe, “ *Méthodes et pratiques de la performance* ”, Éditions d'Organisation, Paris 2003.
13. LORINO Philippe, DEMEESTERE René, Nicolas MOTTIS, “ *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise* ”, 2<sup>e</sup> édition, Éditions Dunod, Paris 2004.
14. MEVELLEC Pierre, “ *Les systèmes de coûts* ”, Édition Dunod, Paris 2005.
15. RAVIGNON Laurent, Pierre-Laurent BESCOS, Marc JOALLAND, Serge LE BOURGEOIS, André MALEJAC, “ *Méthodes ABC/ABM* ”, Editions d'Organisation, Paris 2003.

16. SHANK John K. & Vijay GOVINDARAJAN, “ *La gestion stratégique des coûts* ”, Éditions d’Organisation, Paris 1995.
17. TORT Éric, “ *Organisation et management des systèmes comptables* ”, Éditions Dunod, Paris 2003.

**Articles :**

1. BESCOS Pierre-Laurent, « *A quoi peut bien servir l’ABC/ABM* » Revue Française de Comptabilité, n°401 juillet-août 2007.
2. DE LA VILARMOIS Olivier, Hubert TONDEUR « *Les déterminants de la mise en place d’une comptabilité par activités* » [http://odlv.free.fr/documents/recherche/cr\\_abc.pdf](http://odlv.free.fr/documents/recherche/cr_abc.pdf)
3. DE LA VILARMOIS Olivier, Yves LEVANT, « *Une évolution de l’ABC : le TIME-DRIVEN ABC* » Revue Française de Comptabilité, n°405 décembre 2007.
4. MEVELLEC Pierre, « *La comptabilité analytique face à l’évolution technologique* » Revue Française de Gestion, n°67 janvier-février 1988.

**Autres références :**

1. Rapports d’activité de l’entreprise UAB mois de janvier 2010.
2. Recueil de procédures de gestion de l’entreprise.