

L'EVOLUTION DE LA COMPTABILITE DE GESTION FACE AUX BESOINS CROISSANTS ET AUX MUTATIONS DE L'ENVIRONNEMENT DES ENTREPRISES

THE EVOLUTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING FACE TO THE INCREASING NEEDS AND THE MUTATIONS OF BUSINESS ENVIRONNEMENT

Mahamat Zene ABOUBAKAR *

Doctorant

Université M. Mammeri de Tizi-Ouzou, Algérie

mahamatzene.aboubakar@ummto.dz

Chabane BIA

Professeur

Université M. Mammeri, Tizi-Ouzou, Algérie

biachabane@yahoo.fr

Date de soumission : 20/01/2022 ; **Date d'acceptation:** 02/04/2022 ; **Date de publication :** 22/12/2022

Résumé

Confrontées désormais aux mutations incessantes de leur environnement, les entreprises utilisent de plus en plus des méthodes de comptabilité de gestion développées (ABC, ABM...) aptes à satisfaire à leurs attentes croissantes : gestion opérationnelle de coûts, pilotage des activités et des portefeuilles... Cet article a pour but d'apprécier, grâce à un guide d'entretien rempli par seize (16) entreprises en Algérie, l'évolution de leurs pratiques de la comptabilité de gestion. Les questions reposent sur les théories comptables. Les pratiques en Algérie n'ont pas assez évolué car seulement deux (2) sur (16) entreprises utilisent une méthode développée, la méthode ABC.

Abstract

Mots-clés : *Comptabilité de gestion, coût, activité, méthode.*

Codes JEL : *M41, D24, D02, B4.*

The mutations of their environment constrain the enterprises to use developed methods of management accounting (Activity based costing, activity based management...) that satisfy their new objectives: management of cost, piloting of activities and products... the aim of this article is to appreciate the practices evolution of management accounting in the companies in Algéria. The questions come from the theories in management accounting. The interview is done with sixteen (16) companies. The practices in Algeria don't have enough developed because two (2) of sixteen enterprises use a developed method, the method Activity based costing (ABC).

Keywords: *Management accounting, Cost, activity, method.*

JEL Codes : *M41, D24, D02, B4.*

*** Auteur correspondant.**

Introudction

Les mutations incessantes de leur environnement, notamment la concurrence de plus en plus féroce, poussent de plus en plus les entreprises, préoccupées par la performance, à perfectionner leurs systèmes de comptabilité de gestion à des fins d'amélioration continue via une meilleure prise de décisions, une réduction progressive des coûts...

Kaplan et Thomas [1987], Lorino [2001, 2003], Dubrulle et Jourdain [2007], Alazard et Sépari [2010]... soulignent la nécessité pour les entreprises d'avoir des systèmes de comptabilité de gestion performants, capables de satisfaire à leurs attentes. « *L'entreprise est une unité économique autonome dont la fonction est la production de biens et services destinés à la vente* » [Hallouin-Barat et al, 1997, P40] dans le but de réaliser un profit maximal. D'où la nécessité pour les entreprises d'avoir une comptabilité de gestion apte à les appuyer dans leur prise de décision, le pilotage de leurs entités et la gestion de leurs coûts pour améliorer en permanence leur profit. Partant de ce constat, notre objectif de recherche est de déterminer s'il y a évolution dans les pratiques de la comptabilité de gestion dans les entreprises en Algérie.

Comment la comptabilité de gestion s'est-elle adaptée aux nouvelles exigences des entreprises en raison des mutations de leur environnement ? A savoir : Qu'attendent désormais les entreprises de leur système de comptabilité de gestion ? Quelles sont les portées et les limites de différentes approches de la comptabilité de gestion conçues pour y répondre ?

Au vu de ces questions, un certain nombre d'hypothèses s'impose. Toutes les entreprises en Algérie utilisent la comptabilité de gestion (H1). Les entreprises publiques emploient des méthodes de comptabilité de gestion développées (H2). Toutes les entreprises privées ont une comptabilité de gestion développée (H3). Des entreprises utilisent la méthode ABM ou la Target costing (H4).

Dans un premier temps, on va exposer la littérature portant sur les missions et la démarche de la comptabilité de gestion, les insuffisances de ses méthodes traditionnelles et les apports de ses nouvelles méthodes. Dans un deuxième temps, on présentera la méthodologie de la recherche et les données collectées auprès des entreprises. Enfin, on en fera une analyse et discussion.

1. Revue de la littérature

Cette section est consacrée à la présentation des objectifs de la comptabilité de gestion, de ses méthodes et de l'évolution de celles-ci.

1.1 L'esprit et la raison d'être de la comptabilité de gestion

1.1.1 L'utilité de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est l'ensemble de méthodes et techniques (comptabilité budgétaire, comptabilité analytique, outils de réduction de coûts) destinées à fournir à l'entreprise des informations nécessaires à la prise de ses décisions et à l'amélioration continue de son résultat. Des auteurs [Clark J.M., 1923, P236 ; Dearden J., 1963, P66-76 ; Drucker P.F., 1990, P94-102 ; Richard J., 1996 ; Lassègue P., 1998 ; Kaplan et Norton, 2001, P87-104 ; Boutat A. et Caparo J.-M., 2003, P8 ; Bouquin H., 2004, P7 ; Melyon G. et Raimbourg Ph., 2004, P9 ; Piget

P., 2008, P7-8] ont mis en avant ce qu'attendent les entreprises de leur comptabilité de gestion, synthétisé par P. Lorino [2001, P206].

Selon ce dernier, la comptabilité de gestion doit aider :

- « *A la gestion opérationnelle des coûts en les maîtrisant et en les réduisant (évaluer même les coûts de non qualité, de sous-activité...) via Kaizen de coûts (plan d'action pour progrès continu, assorti d'indicateurs de pilotage) ;*
- *Au pilotage des centres de responsabilité en déterminant les dépenses réelles pour les comparer aux prévisions (comptabilité budgétaire) ;*
- *Au pilotage stratégique des coûts de revient et des marges des objets (produit, marché, client, projet, technologie...) en déterminant mieux le coût de revient pour gérer le portefeuille des produits (lancement, abandon), les analyses (faire ou acheter), fixer le prix de vente, estimer les coûts futurs des nouveaux produits... (Comptabilité analytique) ».*

La comptabilité de gestion doit ainsi assurer une information de qualité pour garantir ces rôles.

1.1.2 Les exigences informationnelles pour la comptabilité de gestion

Les informations sont définies comme étant des « *indicateurs permettant aux managers d'évaluer un résultat ou de conduire une action en cours afin d'en améliorer le résultat* » [Alazard et Sépari, 2010, P559, Lorino, 2001, P148, Masaaki, 1990]. Dans le premier cas, les informations sont sous formes des indicateurs quantitatifs financiers [Atkinson, 1997, Burns et al, 1975] qui sont les plus fondamentaux selon Saulquin et Maupetit [2005]. Tandis que dans le second, elles sont opérationnelles ou de pilotage, aptes à permettre l'anticipation pour une meilleure performance en termes de résultat [Kaplan et Norton ; 1992, Banker et al, 2000, Saïd et al, 2003 ; Ittner et Larcker, 2003 ; Kelly, 2007].

La comptabilité de gestion, à l'instar de tout système de mesure de la performance, « *doit permettre de mesurer le résultat et d'améliorer la performance managériale* » [Moynihan, 2006 ; Béatrice et Grandguillot, 2006, P15] via la réduction des coûts.

Pour pouvoir mesurer le résultat ou améliorer la performance de l'entreprise, Lorino [2001, P159] estime que les informations fournies par la comptabilité de gestion « *doivent être lues, comprises et interprétées aisément par les acteurs concernés et, soit opérationnellement pertinentes (associées à des actions à piloter), soit stratégiquement pertinentes (associées à des objectifs à atteindre : soit pour mesurer l'atteinte d'un objectif, soit pour informer sur le bon déroulement d'une action visant à atteindre cet objectif)* ».

Pour atteindre ses objectifs, la comptabilité de gestion doit fournir des informations non seulement pertinentes et précises mais aussi fiables.

1.1.3 Le soutien des nouvelles normes à la démarche de la comptabilité de gestion

Pour assurer les qualités informationnelles et les rôles susmentionnés, la comptabilité de gestion suit une méthodologie. Selon Bouquin [2004, P11], « *elle doit modéliser la relation entre les ressources mobilisées et consommées et les résultats obtenus en contrepartie, à la fois dans une optique opérationnelle pour aider les décideurs et dans une optique*

rétrospective pour mesurer des performances, même si cette modélisation constitue une vérité relative et une construction parmi d'autres possibles ».

Pour assurer la fiabilité informationnelle nécessaire à la modélisation, « *elle doit déterminer les ressources réellement consommées, appelées coûts économiques, pour une meilleure analyse économique* » [Béatrice et Grandguillot, 2006, P17]. Selon Alazard et Sépari [2010, P65] et Béatrice et Grandguillot [2006, P16], « *un coût est un ensemble de charges requises par l'objet de ce coût (produit, activité, projet...)* ».

Ainsi, seulement certaines charges (informations) de la comptabilité générale ou financière, fort préoccupée par les aspects juridique et fiscal, sont retenues, du fait de leur liaison étroite avec l'activité normale de l'entreprise. « *Ces charges retenues sont retraitées pour une meilleure expression économique, auxquelles sont ajoutés d'autres types de charges par la comptabilité de gestion afin d'obtenir les charges (ressources) réelles, économiquement justifiées* » [Béatrice et Grandguillot, 2006, P17, P31-35]. Cette dernière nomme les charges retenues et retraitées charges incorporables et celles ajoutées charges supplétives.

Charges de la comptabilité de gestion = charges incorporables corrigées + charges supplétives.

Charges incorporables = charges de substitution (charges d'usage ou d'amortissement, charges étalées ou de dépréciations et différences sur matières) + charges d'abonnement (loyer, prime d'assurance...).

Les charges abonnées sont recalculées selon le principe de la consommation périodique (mensuelle, trimestrielle, annuelle...). Les charges de substitution sont retraitées selon les réalités économiques constatées par l'entreprise et les écarts sont appelés différences d'incorporation qui peuvent être positives ou négatives d'où le mot corrigé dans la formule.

Il est important de souligner que les nouvelles normes comptables internationales (IAS/IFRS) ont pour principes entre autres la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique et contribuent de ce fait à améliorer l'image fidèle de la comptabilité de l'entreprise pour son évaluation et son management. Ainsi, « *le système comptable et financier (SCF), inspiré de ces normes internationales, adopté en Algérie en 2007 suite aux insuffisances du plan comptable national (PCN de 1975) et en vigueur depuis janvier 2009* » selon BIA Chabane [2008, P4], propose à la comptabilité générale des bases d'évaluation, notamment pour les charges de substitution de façon à fournir à la comptabilité de gestion des informations prêtes à être utilisées. « *Les amortissements sont calculés sur la base de la valeur actuelle ou de marché, les dépréciations, les provisions et les stocks sont évalués selon des critères économiques...* » [Béatrice et Grandguillot, 2006, P32]. « *La vision des normes internationales est ambitieuse dans la mesure où la finalité est de proposer un langage comptable commun et un moyen de limiter les écarts susceptibles d'exister entre les différentes pratiques comptables entre les pays dans un monde de plus en plus globalisé* » [Collasse, 2000].

Quant aux charges supplétives, « *elles sont seulement déterminées et rajoutées aux coûts pour des raisons économiques car elles sont liées à l'activité normale de l'entreprise* » [Béatrice et Grandguillot, 2006, P34]. Il s'agit principalement de la rémunération de l'exploitant et de celle des capitaux propres et peuvent faire l'objet de différences d'incorporation selon ce dernier suivant le principe de la consommation périodique. Ainsi, les charges exclues par la

comptabilité de gestion sont les charges non incorporables de la comptabilité générale (charges exceptionnelles, participation des salariés, impôt sur les sociétés, certaines dotations aux amortissements...) et les différences d'incorporation de plus en plus faibles grâce aux normes IAS et IFRS.

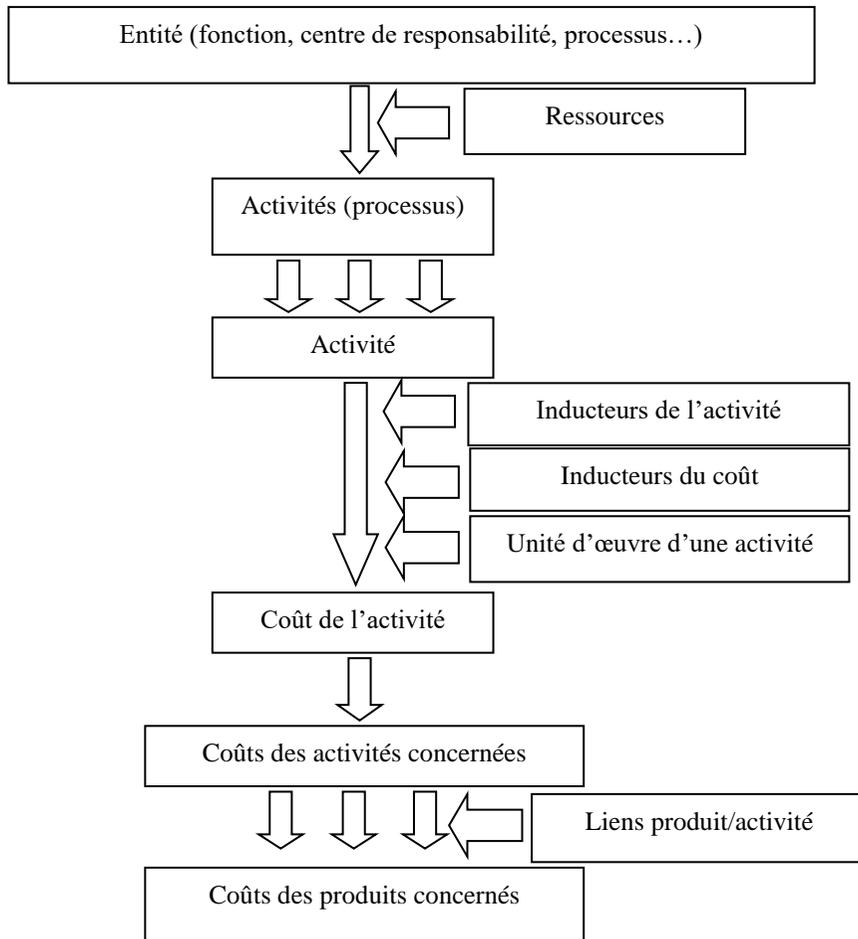
Tableau 1. Bases d'évaluation des charges à retraiter par la comptabilité de gestion

| Eléments | Base juridique ou fiscale... | Base économique | Différences d'incorporation | Charges à incorporer au coût |
|--|------------------------------|-----------------|-----------------------------|------------------------------|
| Stocks | 1000 Da | 1 100 Da | +100 | 1 100 Da |
| Amortissements | 5000 Da | 6 000 Da | + 1000 Da | 6 000 Da |
| Dépréciations, Loyers, assurances, Rémunération de l'exploitant et des capitaux propres... | - | - | - | - |

Source : nous-mêmes, inspirés des idées des auteurs cités

Une fois les ressources déterminées, intervient la modélisation, destinée à concevoir une méthode de calcul des coûts et de présentation des ces informations. « *Pour une meilleure modélisation, la comptabilité de gestion doit être basée sur une carte des consommations de ressources dans l'entreprise* [Bouquin, 2004, P70] qui, elle-même, *repose sur la configuration structurelle en vigueur* ». Selon l'auteur, l'établissement de cette carte doit reposer sur une démarche qui doit intégrer un certain nombre de notions indispensables.

Figure 1. la modélisation de la comptabilité de gestion



Source : nous-mêmes, inspirés des idées de Bouquin [2004, P70-71]

1.2 Les méthodes de la comptabilité de gestion

Les méthodes en comptabilité de gestion sont riches et variées.

Tableau 2 . Quelques méthodes principales de la comptabilité de gestion

| Approche | Méthode | Objectif | Principe | Notions importantes | Calcul | |
|---|---|--|--|--|--|---|
| Comptabilités analytiques traditionnelles | Coût complet | Méthode des centres d'analyse ou de coût complet | Déterminer le coût complet d'un produit | les charges indirectes sont retraitées et imputées au coût du produit à l'aide du CUO ou du tf | Charges directes Charges indirectes Centre d'analyse (ex : achat, production, distribution...) Unité d'œuvre (UO) Coût d'unité d'œuvre (CUO) Taux de frais (tf) | Charges directes + charges indirectes = coût de revient CUO= charges totales d'un centre/nbre d'UO (ex : HMOD, HM, QP...) tf= charges totales d'un centre/assiette de répartition (ex : chiffre d'affaires...) |
| | Coût partiel | L'imputation rationnelle des charges fixes (CF) | Déterminer le coût de chômage, le boni de suractivité | imputer au coût du produit les CF imputées et non les CF réelles | Activité normale (An) Activité réelle (Ar) Coefficient d'imputation rationnelle (CIR), Différence d'imputation rationnelle (DIR) Charges fixes réelles (CFr) Charges fixes imputées (CFi) | Ar/An = CIR (Coefficient d'imputation rationnelle) CFi = CFr* CIR DIR= CFr-CFi Coût de chômage = +DIR Boni de suractivité = -DIR |
| | | Méthode des coûts variables (CV) | Déterminer les contributions des produits au résultat global | Repartir les charges en fonction de leur destination et comportement | Charges variables et charges fixes, seuil de rentabilité (SR) | Chiffre d'affaires (A) (B) (C) - CV, CD ou (CV+CFD) (A) (B) (C) = marges sur CV, CD ou CtS (A) (B) (C) - CF, CI ou CFC = résultat marge sur CV= CF \Rightarrow SR |
| | | Méthode des coûts directs (CD) | | | Charges directes et charges indirectes | |
| Méthode des coûts spécifiques (CtS) | Coût variable, Coût fixe direct | | | | | |
| Comptabilités analytiques modernes | Méthode du coût cible (target costing) | Déterminer le coût complet d'un produit | Coût réel doit être inférieur ou égal au coût cible | Prix cible (client), profit cible (firme), coût cible, cycle de vie de produit, coût estimé | Coût cible= Prix cible-profit cible | |
| | Méthode des coûts par activités (ABC) | | Ressources-activités-produit | Valeur, activité, ressources, inducteur d'activité, produit... | Coût de revient du produit = somme de coûts des activités requises | |
| | Management par activités (activity based management :ABM) | | Pilotage par les processus | Processus, réseau d'activités, inducteurs d'activités, plan d'action, indicateurs... | Coût de revient du produit = somme de coûts des activités requises | |

Source : nous-mêmes, sur la base des idées d'Alazard et Sépari [2010, P61-199]

1.3 L'évolution de la comptabilité de gestion

1.3.1 Les insuffisances des comptabilités analytiques traditionnelles

La comptabilité de gestion a pour technique de ventiler les charges afin de déterminer le coût réel relatif à chaque objet (produit, projet...), activité ou processus. Les limites des méthodes classiques de la comptabilité de gestion découlent fondamentalement de leur conception, traitement et répartition des charges entre les éléments des coûts concernés. Elles définissent et classent les charges en fonction de leur comportement. Le coût de revient d'un objet (ex : produit) est égale aux charges directes + charges indirectes ou bien charges variables + charges fixes. La méthode des centres d'analyse distingue les « *charges directes, qui ne concernent qu'un seul coût et qui y sont directement associées, des charges indirectes, qui concernent plusieurs coûts et qui sont directement réparties* » [Dubrulle et Jourdain, 2007, P59-61 ; Béatrice et Grandguillot, 2006, P41-42], « *via des clés de répartition communes et principalement volumiques* » [Bouquin, 2004, P162], entre les centres d'analyse concernés pour être imputées aux objets des coûts. « *Cette ventilation sur la base des unités d'œuvre volumiques est souvent fautive car les activités contenues dans les centres d'analyse n'ont généralement pas forcément les mêmes unités de mesure appropriées ou des facteurs de variation de la charge de travail et conduit de ce fait à des coûts des centres et à des coûts de revient des produits biaisés in fine* » [Lorino, 2001, P208]. Quant aux méthodes des coûts partiels, elles distinguent les « *charges variables, qui évoluent avec le niveau de l'activité, des charges fixes, qui y sont insensibles* » [Dubrulle et Jourdain, 2007, P154-155]. « *Elles consistent à couvrir les charges fixes par la marge sur charges variables* » [Lorino, 2001, P208-212]. Il en résulte que le coût réel par produit n'est pas déterminé car les charges fixes réellement supportées par chaque objet de coût ne sont pas déterminées.

Tableau 3 . Les insuffisances des méthodes classiques

| Méthode | Limites |
|---|---|
| Méthode des centres d'analyse | Cette méthode ne permet pas de mesurer les performances réelles des centres de responsabilité car il ne distingue pas les charges de structure des charges variables toutes contenues dans les charges directes et celles indirectes. Difficulté de suivre l'évolution de l'activité. |
| Méthodes des coûts variables | Difficulté de distinguer entre les charges fixes et les charges variables. Les stocks sont sous-évalués. Les coûts variables ne sont pas une bonne référence pour fixer le prix de vente. Les charges fixes sont moins considérées pour la décision. Enfin, les charges variables sont de moins en moins nombreuses du fait des évolutions économiques et sociales. Les mêmes limites entachent aussi la méthode des coûts spécifiques. |
| Méthode des coûts spécifiques | |
| Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes | Il n'est pas facile de fixer le niveau de l'activité normale qui est pourtant un facteur déterminant pour cette méthode. Les coûts d'imputation rationnelle sont moins fiables et précis car aucune formule satisfaisante n'existe pour répartir les charges fixes indirectes par exemple. Enfin, la méthode est lourde à mettre en place et à utiliser car il faut déterminer l'activité normale, calculer des coûts, faire des analyses pour exploiter les résultats... |

Source : sur la base des idées de Dubrulle et Jourdain [2007, P156-226], Béatrice et Grandguillot [2006, P19].

Lorino [2001, P212] estime que les limites des méthodes classiques sont conséquentes : « *des fonctions indirectes peu ou mal analysées, manque de fiabilité des informations pour appuyer la prise de décision, difficultés voire impossibilité de réduire les coûts sur la base du suivi des coûts par natures de dépenses* ». Bouquin [2004, P163] énumère de son côté les « *difficultés liées à l'analyse stratégique comparative des coûts des activités car elles sont déguisées par les centres d'analyse ou des fonctions* ». Interpellés par les imputations arbitraires par les comptabilités analytiques traditionnelles des charges indirectes aux fonctions ou centres d'analyse, Mevellec [2005] et Porter [1999] attirent l'attention sur ces charges car « *elles deviennent de plus en plus prépondérantes suite aux mutations de l'environnement des entreprises* ». « *L'intensification de la concurrence, la hausse des exigences des clients et la différenciation de l'offre (valeur), le changement technologique rapide et de structure, l'automatisation des opérations manufacturières, l'informatisation des opérations administratives, l'importance croissante de la fonction Marketing, l'apparition d'autres nouvelles fonctions indirectes telles que Recherche et Développement... depuis les années 80* [GHEDJGHOUDJ, 2013, P38-40 ; Porter, 1982, Lasary, 2007, P36-41] *n'ont pas sans conséquences sur la structure des coûts des entreprises* ».

Tableau 4 . L'influence des mutations environnementales sur la structure des coûts

| Caractéristiques principales de l'environnement des entreprises | |
|--|---|
| Avant 1980 | Après 1980 |
| Contexte stable : produits standard fabriqués en grande série avec un cycle de vie relativement long pour une demande stable et homogène, changement technologique lent... | Contexte instable : produits différenciés fabriqués en petite série avec un cycle de vie de plus en plus réduit pour une demande instable et hétérogène, changement technologique rapide... |
| Structure des coûts dominée par les charges directes (matières, mains d'œuvre directes...) | Structure des coûts dominée par les charges indirectes (R&D, Marketing, Qualité, SAV...). |
| Performance recherchée : réduire le coût direct via la productivité du travail dans les ateliers. | Performances recherchées : réduire le coût global des activités et optimiser aussi la qualité (valeur), améliorer la flexibilité, piloter les activités et les portefeuilles... |

Source : nous-mêmes, sur la base des idées d'Alazard et Sépari [P12-14], Dubrulle et Jourdain [2007, P368]

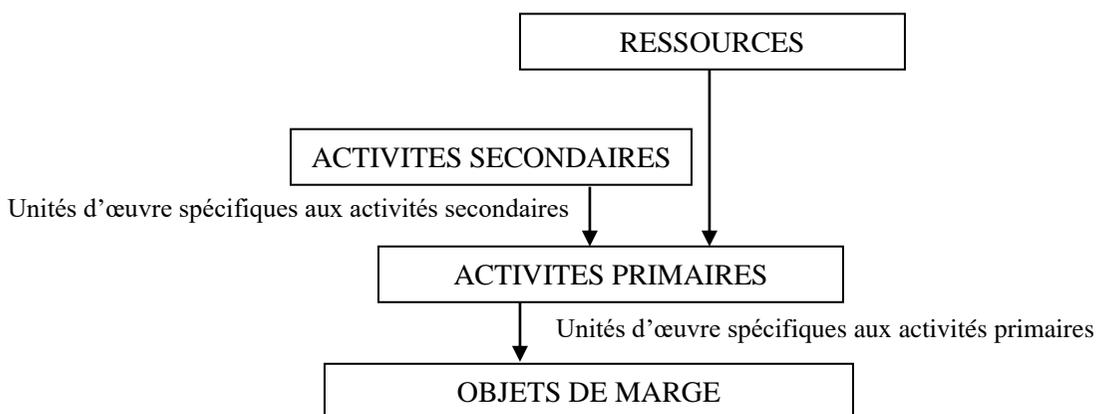
Alazard et Sépari [2010, P14] caractérisent l'état actuel de l'environnement de la gestion par « *la complexité (multitude de ses composantes et de leur relation), la turbulence (rapidité, fréquence, dispersion et variété de ses évolutions) et l'incertitude (difficultés de prévoir les évolutions)* ». Ces instabilités accentuent aussi beaucoup plus la nécessité d'affiner l'analyse de ces fonctions indirectes (charges indirectes) désormais conséquentes afin de pouvoir mieux réduire les coûts pour faire face aux concurrences exacerbées et améliorer la fiabilité des coûts des activités et du coût de revient des objets de marge de l'entreprise. Les limites des comptabilités analytiques classiques, aggravées de ces bouleversements, sont à l'origine de nouvelles méthodes.

1.3.2 Les nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion

a) Le principe de la comptabilité de gestion moderne

Pour relever les défis susmentionnés, Lorino [2001, P212-213] estime « *qu'il faut comprendre les causes de dépenses (Pourquoi dépenser et comment dépenser moins dans l'avenir), et donc raisonner en termes d'activités, redéfinir les missions, repenser les modes opératoires* ». « *Une activité est un ensemble des tâches (actions) coordonnées aboutissant à un résultat cohérent et significatif tandis qu'un processus est un regroupement d'activités correspondant à un objectif assigné* » [Patricia et al, 2004, P181]. En effet, l'activité est, selon les détracteurs des méthodes classiques, le contenu concret opérationnel générateur, et donc explicatif, du volume d'activité et du niveau de coût. La manière d'opérer en est la seule source d'amélioration. « *Il faut agir sur les activités, base d'analyse la plus proche de la réalité physique plutôt que sur leurs ressources car leur productivité rejaillira bien sûr sur celle des ressources* » [Lorino, 2003, P188-189]. Les ressources, la main d'œuvre, les matières premières, les matériels..., figées et reliées aux activités en fonction de leur nature, sont ainsi consommées par les activités qui, via leurs propres unités d'œuvre (mesures effectives de leurs consommations respectives), sont consommées par l'objet de marge. Dans cette nouvelle logique, toutes les activités et leurs coûts respectifs sont identifiés et analysés et leurs liens avec l'objet de marge explorés d'où la notion du coût traçable et de l'inducteur de coût. « *Le coût traçable est celui de l'activité dite primaire, dont l'output (produit semi-fini) et le coût peuvent être reliés à l'objet de marge par un lien non arbitraire d'affectation directe ou d'imputation contrairement au coût de l'activité secondaire, déterminé aussi via sa propre unité d'œuvre, imputé d'abord à l'activité primaire correspondante* » [Lorino, 2003, P228-229].

Figure 2 . Principe d'allocation des coûts aux objets de marge



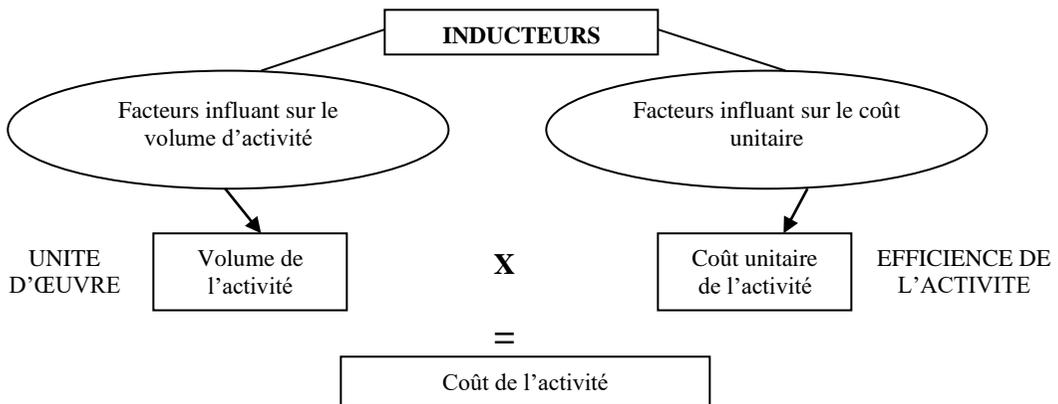
Source : nous-mêmes, sur la base des idées de Lorino [2003, P228-229]

Il est ainsi possible de connaître grâce à l'unité d'œuvre¹ propre à chaque activité son nombre d'unités d'œuvre, son coût unitaire d'unité d'œuvre (charges totales de l'activité/nombre d'unité d'œuvre) et sa productivité (nombre d'unités d'œuvre/charges totales de l'activité).

« Les activités ayant la même unité d'œuvre, pas forcément volumique ou physique, sont regroupées dans un centre appelé centre d'analyse dont le coût est alloué aux différents produits par exemple sur la base des consommations d'unités d'œuvre par chaque produit » [P. Lorino, 2003, P230-231]. Pour les produits stables et répétitifs, des consommations standards contenues dans une nomenclature² sont établies pour les comparer avec les coûts réels à des fins de réduction des coûts. « Pour les produits fabriqués sur commande et personnalisés, leurs coûts de revient respectifs s'obtiennent en allouant les coûts sur la base des consommations réelles d'unités d'œuvre par chaque produit » [P. Lorino, 2003, P.232].

Par ailleurs, les nouvelles méthodes mettent en avant la notion d'inducteur de coût pour mieux analyser et réduire celui-ci. « Les inducteurs de coûts sont, en effet, les causes, les facteurs explicatifs qui induisent, génèrent des coûts et constituent des outils plus pertinents que les unités d'œuvre pour affiner l'analyse des causes des coûts » [P. Lorino, 2003, P.201-202]. Par exemple, la surface industrielle expliquant le niveau des coûts industriels peut être considérée par une entreprise comme unité d'œuvre mais la compaction des processus industriels (facteur influant sur la surface industrielle) peut être un axe majeur de la réduction des coûts et considérée comme un inducteur de coût. Patricia et al [2004, P182] et Bouquin [2004, P71] identifient « l'inducteur d'activité, responsable de la fréquence d'activité, et celui de coût, responsable de l'efficacité de l'activité ».

Figure 3. Les inducteurs de coûts



Source : Lorino [2003, P202]

¹ Elle est symbolisée généralement par l'output de l'activité. Exemple : produit fini pour les ateliers de production, matières premières achetées pour le Service achat...

² C'est la liste des activités requises par la fabrication d'une unité de produit (Lorino, 2003, P231-232).

Pour Lorino [2003, P202], « les inducteurs en permettant une analyse approfondie des causes des coûts facilitent la réduction de ceux-ci contrairement aux unités d'œuvre classiques ».

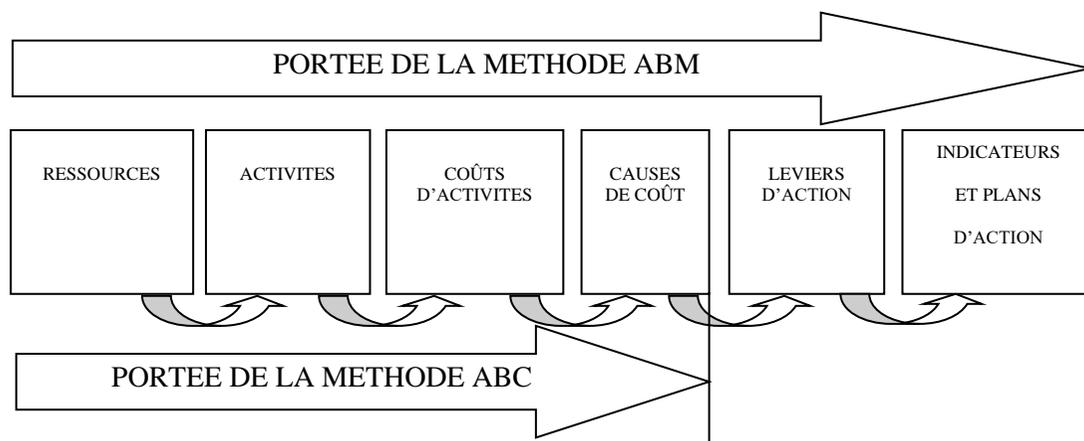
Basées sur les activités, les nouvelles méthodes n'ont toutefois pas la même portée.

b) Les nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion et leurs portées respectives

Parmi les méthodes s'inscrivant dans cette nouvelle logique d'analyse et de traitement de dépenses à base d'activité, on peut principalement citer la méthode ABM (Activity Based Management) et la méthode ABC (Activity Based Costing).

Elles visent principalement à mieux déterminer le coût par activités en identifiant pour chacune sa propre unité d'œuvre et le coût de revient de l'objet de marge en vue d'en améliorer la fiabilité, la traçabilité relative. Pour elles, « le coût de revient d'un objet de marge est la somme de ses coûts directs variables (coûts tractables) et les coûts des inducteurs d'activités qu'il a consommés » [Patricia et al, 2004, P183]. « Contrairement à la méthode ABC, la méthode ABM se propose d'aller plus loin, dans le cadre de l'amélioration continue des coûts, en proposant des leviers d'action assortis de plans d'action avec des indicateurs » [Bouquin, 2004, P72]. « L'ABM vise même à optimiser le délai et aussi la qualité totale en identifiant et cherchant à réduire les coûts de non qualité » [Lorino, 2003, P192].

Figure 4. Les portées respectives des nouvelles méthodes



Source : nous-mêmes, synthèse des idées de Lorino [2003, P192], Bouquin [2004, P72]

« Parmi les approches de réduction de coûts et d'amélioration du délai et de la qualité de l'ABM, on peut citer re-engineering (reconfiguration des processus), Benchmarking (étalonnage concurrentiel), rattachement des coûts à des causes (inducteurs de coûts), la gestion des capacités productives disponibles (imputation rationnelle des charges d'activité)... » [P. Lorino, 2003, P.199-206]. Il est important de souligner que l'amélioration (réduction des coûts et des délais, augmentation de la qualité...) peut se faire de deux (2) manières. Le pilotage dynamique consiste à chercher cette amélioration en permanence et en temps réel et durant l'année. Tandis que le pilotage statique vise une amélioration dans

l'année suivante en s'appuyant sur les données de l'année derinière ou des années dernières. Malgré leurs apports, les nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion ne sont pas sans limites.

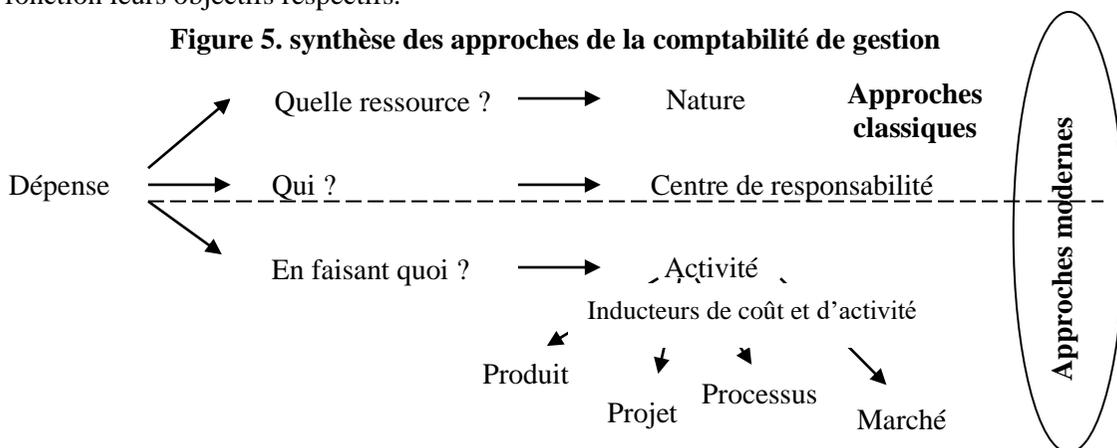
Tableau 5 . les apports et les limites des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion

| Les nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion | |
|---|--|
| Apports | Limites, difficultés |
| Fournir une métrique au progrès continu. | Un modèle complexe, couteux... |
| Fournir des coûts de revient fiables pour des décisions stratégiques, améliorer les devis, les analyses, les estimations de coûts futurs... | Modèle pertient pour l'analyse et la décision mais l'analyse et la décision stratégiques se font rarement. |
| Vecteur de communication entre les opérationnels et les gestionnaires. | Plus les informations sont détaillées, plus elles sont fragiles. |
| Un cadre cohérent avec le suivi des autres performances telles que qualité, délai... | Allourdissement des systèmes comptables opérationnels... |
| Analyse des processus, activités, valeurs, liens... | Compétences pointues, poussée de la part de l'entreprise. |

Source : nous-mêmes, synthèse des idées de Bouquin [2004, P165-166], Dubrulle L. et Jourdain D. [2007, P369]

Ainsi, l'activité constitue le facteur majeur dans les nouvelles approches de la comptabilité de gestion. L'approche moderne s'intéresse plus au contenu opérationnel (activités, leurs propres unités d'œuvre, leurs inducteurs de coûts) et fait de l'amélioration continue sa priorité du fait de l'instabilité de l'environnement, notamment l'intensité concurrentielle. Contrairement à l'approche classique qui, basée sur les centres de responsabilité et la stabilité de l'environnement, confiait le contenu opérationnel aux différents responsables hiérarchiques en fonction leurs objectifs respectifs.

Figure 5. synthèse des approches de la comptabilité de gestion



Source : inspiré de P. Lorino [2003, P189]

Dans la section suivante, on va essayer de dresser un état de lieu relatif aux méthodes de comptabilité de gestion dans les entreprises en Algérie. Il nous semble important de signaler que toutes les méthodes ne sont pas présentées dans ce travail. La méthode de coûts standards

consiste à déterminer des coûts préétablis servant des références pour évaluer la performance de l'entreprise. Etant donné son importance pour la recherche de la performance via l'analyse des écarts, cette méthode va toutefois être intégrée comme une des variables de l'étude des cas.

2. Le cadre méthodologique et les résultats

2.1 La démarche

Il s'agit d'une démarche hypothético-déductive où les variables de l'étude des cas sont extraites du cadre théorique avec lequel les résultats seront comparés afin de déterminer l'évolution des pratiques de comptabilité de gestion dans les entreprises en Algérie.

2.2 Les variables d'étude et la technique d'évaluation

Tableau 6 . Les variables de l'étude et l'échelle d'évaluation

| Echelle | Variables d'étude |
|---------|--|
| 0 | Aucune méthode |
| 1 | Méthodes des centres d'analyse, de direct costing et de l'imputation rationnelle |
| 2 | Méthode des coûts standards |
| 3 | Méthode ABC |
| 4 | Méthodes ABM, Target costing... |

Source : nous-mêmes, établi sur la base théorique

Le niveau 0 – où l'entreprise n'a pas de comptabilité de gestion. Le niveau 1 – où l'entreprise utilise la méthode des sections homogènes (**SH**), le Direct Costing (**DC**) ; et/ou l'imputation rationnelle (**IR**). A cause de leurs insuffisances susmentionnées, elles sont notées 1. Le niveau 2 – où l'entreprise utilise aussi la méthode du coût standard (**CS**) nécessaire à la recherche de la performance mais avec un pilotage statique. Le niveau 3 – où l'entreprise améliore son système par la méthode des coûts basés sur les activités (**ABC**) pour permettre une amélioration en informations nécessaire à une meilleure performance. Et le niveau 4 – où l'entreprise met en place la méthode du management des coûts par activités (**ABM**), le Target Costing (**TC**) pour tenter d'améliorer régulièrement et en temps réel le coût de l'objet de marge, du produit sur l'ensemble de son cycle de vie. L'utilisation du système comptable et financier (SCF) n'est pas comptabilisée car toutes les entreprises de notre échantillon l'utilisent.

2.3 Les critères de sélection des entreprises

La taille et la proximité sont les deux (2) critères de choix de notre échantillon. Les entreprises, de taille moyenne et importante, ont été ciblées et retenues. Ce choix est basé sur l'hypothèse selon laquelle les moyennes et grandes entreprises ont des méthodes de comptabilité de gestion développées. Les entreprises retenues sont toutes situées dans la région du centre du pays du fait de ma proximité avec elles étant donné les moyens et le temps. Ces entreprises sont de divers secteurs d'activité : électroménagers, produits parapharmaceutiques et d'hygiène, Mécanique (produits ménagers), électro-industrie, bâtiments et quincaillerie, Céramique, Production et transformation du bois, agroalimentaire, matériaux de construction, couture.

2.4 La méthode de collecte des données

Pour collecter les données, nous avons trouvé plus adapté l'entretien indirect du fait de la situation pandémique. Il s'agit de faire remplir le guide d'entretien sans que l'intervieweur ne soit là. Certaines entreprises, visitées au dernier moment de notre recherche, nous ont permis de réaliser l'entretien en face à face dans le respect des mesures préventives.

2.5 Les entretiens réalisés

Tableau 7 . Le nombre des personnes interviewées selon leur statut

| | Statut | | | | |
|-----------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|-----------|----------------------------|
| | DG | CG | DF | Comptable | Autre |
| Nombre | 3 | 6 | 4 | 1 | 2 |
| Entretien | Direct : 2 Indirect : 1 | Direct : 2 Indirect : 4 | Direct : 1 Indirect : 3 | Direct | Direct : 1 Indirect : 1 |

Source : nous-mêmes, établi sur la base des informations recueillies sur le terrain

2.6 Les données collectées

Tableau 8 . Les données recueillies

| Méthode | SCF | Aucune | SH, DC, IR | CS | ABC | ABM, TC |
|-------------------|-----|--------|---------------|----|-----|---------|
| Echelle | | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Entreprise | | | | | | |
| A | X | | | X | | |
| B | X | | | X | | |
| C | X | | | | X | |
| D | X | | X | | | |
| G | X | X | | | | |
| H | X | X | | | | |
| I | X | | X | | | |
| J | X | | X | | | |
| K | X | | X | | | |
| L | X | | | | X | |
| N | X | | X | | | |
| O | X | | X | | | |
| R | X | | X | | | |
| T | X | | X | | | |
| U | X | X | | | | |
| V | X | X | | | | |
| Nombre | | 4 | 8 | 2 | 2 | 0 |

Source : nous-mêmes, établi sur la base des informations recueillies sur le terrain

Pour des raisons de confidentialité et une présentation plus commode, on a dû utiliser des lettres pour désigner les entreprises. Dans la section suivante, on va essayer de faire une analyse et discussion autour de ces données.

3. Analyse et discussion

Les enjeux et les besoins croissants en information amènent les entreprises à renforcer leurs systèmes d'information, notamment ceux de la comptabilité de gestion. Il s'agit à la fois du bon sens (rationalité dans la recherche de la performance) et d'une adaptation nécessaire pour faire face à l'environnement de plus en plus instable.

Notre étude porte sur 3 entreprises privées et 13 publiques. Elle révèle que sur les seize (16) entreprises interviewées, quatre (4) n'ont même pas de comptabilité de gestion et relèvent toutes du secteur public. On suppose qu'elles se contentent d'utiliser les informations fournies par la comptabilité générale. Si tel est le cas, on pourrait en déduire que la recherche de la conformité pour elles prime sur celle de la performance car la comptabilité générale se préoccupe beaucoup plus par les aspects juridique et fiscal que par celui économique malgré les réformes du système comptable et financier (SCF).

Huit (8) entreprises sur les seize (16) ont obtenu une note de $\frac{1}{4}$ car elles utilisent des méthodes moins développées telles que les sections homogènes, le Direct costing et l'imputation rationnelle. Etant donné les insuffisances et les limites de celles-ci, démontrées dans ce travail par différents auteurs, on pourrait dire que ces entreprises accorderaient moins d'importance à la recherche de la performance, soit elles ont des difficultés pour avoir des informations aptes à permettre une amélioration dynamique de celle-ci. Deux (2) des entreprises interviewées ont obtenu une note de $\frac{2}{4}$ car elles cherchent, en utilisant la méthode des coûts standards, à améliorer leurs performances mais via une correction tardive des écarts, à des fréquences éloignées. Leur pilotage est statique. Force est de constater que les dix (10) entreprises ayant la comptabilité de gestion s'inscrivent dans le paradigme classique de la conception et de la recherche de la performance : se limiter à la recherche de la productivité du travail. Il semble important de souligner que sur les 10 entreprises, une seule relève du secteur privé.

Quant aux deux (2) dernières entreprises restantes de seize (16), elles obtiennent une note de $\frac{3}{4}$ car elles cherchent activement à mieux s'informer pour une meilleure décision et un meilleur pilotage de leurs entités en employant la méthode des coûts basés sur les activités. Avec cette méthode, elles arrivent en effet à faire une analyse stratégique comparative des coûts de leurs activités et celle de leurs produits. Toutefois, elles peuvent optimiser leur méthode de la recherche de la performance en ayant des plans d'action bien détaillé avec des indicateurs de performance nécessaires à la réduction régulière des coûts, tel que proposé par l'ABM et le Target costing. Force est de constater que ces deux (2) entreprises s'efforcent de s'inscrire dans le paradigme moderne de la performance (performance multidimensionnelle). Elles sont toutes les deux du secteur privé.

CONCLUSION

De tout ce qui précède, on peut dire que la comptabilité de gestion est d'un soutien inestimable pour les entreprises désormais contraintes à faire face à un environnement en mutation croissante et à chercher une performance multidimensionnelle. Les méthodes classiques, qui sont principalement focalisées sur la productivité du travail dans les ateliers et

qui ont du mal à mieux déterminer les coûts des objets de marge et à permettre leur réduction, font place à des nouvelles méthodes telles que ABC, ABM... Ces dernières cherchent à satisfaire à la nouvelle réalité des entreprises en s'efforçant de prendre en compte toutes les variables de gestion et en intégrant des nouveaux concepts (inducteurs de coût, coût traçable, nomenclature, plans d'actions munis des indicateurs...) pour assurer une meilleure performance globale (activités, qualité, délai, valeur, flexibilité...).

Notre étude révèle que sur les seize (16) entreprises enquêtées, interviewées en Algérie, bien qu'elles utilisent toutes le système comptable et financier (SCF), seulement deux (2) adoptent en plus les nouvelles méthodes, notamment la méthode ABC et sont toutes les deux du secteur privé. Quatre (4) n'ont même pas de comptabilité analytique de gestion car elles se contentent de la comptabilité générale et relèvent toutes du secteur public. Quant aux dix (10) restantes, dont une seule privée, elles emploient des méthodes analytiques classiques, principalement l'imputation rationnelle des charges fixes.

Au vu de ces résultats, on peut infirmer la première hypothèse selon laquelle toutes les entreprises en Algérie utilisent la comptabilité de gestion car quatre des entreprises interviewées n'en ont pas selon leurs dires. Quant à la deuxième hypothèse, elle est infirmée car aucune des neuf (9) entreprises publiques interviewées n'emploie une méthode développée pour sa comptabilité analytique de gestion. La troisième hypothèse est aussi infirmée car une des trois entreprises privées utilise une méthode classique même si les deux restantes utilisent la méthode ABC. Quant à la dernière hypothèse, elle est infirmée car aucune des seize (16) entreprises, que ce soit du secteur privé ou public, n'utilise la méthode ABM ou la Target costing. On peut ainsi dire que les pratiques de la comptabilité de gestion en Algérie n'ont pas assez évolué car sur les seize (16) entreprises interviewées, seulement deux (2) ont une méthode développée, la méthode ABC.

Notre travail peut éventuellement souffrir d'insuffisances dans la mesure où la présentation des méthodes classiques est très synthétique même si le principe des approches modernes est développé. De plus, on s'est focalisé sur un seul aspect de l'évolution de la comptabilité de gestion (ses méthodes) alors que les aspects en sont variés. En effet, sa présentation (tableau, écriture comptable), son informatisation (progiciel standard, progiciel spécifique, progiciel de gestion intégré...) etc. peuvent être mieux exploitées pour renforcer l'appréciation de cette évolution. Enfin, le nombre d'échantillon est moins représentatif de l'ensemble des entreprises en Algérie. Il serait pertinent que les futures recherches prennent en compte ces limites.

Références bibliographiques

Atkinson A. A., Waterhouse H. J. et Wells R. B. (1997) A stakeholder Approach to strategic performance measurement, Sloan Management Review, Spring 1997: 25-37.

Banker D. R., Potter G. et Srinivasan D. (2000) An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures, The Accounting Review 75 (1): 65-92.

Béatrice et Grandguillot F. (2006) comptabilité de gestion, Gualino éditeur, 8^{ème} édition, Paris, France, 15-42p.

BIA Chabane (2008) séminaire international « les normes comptables internationales (IAS/IFRS), évolution et application : le cas de l'Algérie », 20 et 21 Mai, Tizi-Ouzou, Algérie, 4p.

Bouquin H. (2004) Comptabilité de gestion, 3^{ème} édition, ECONOMICA, 7-166p.

Boutat A. et Caparo J-M. (2003) Comptabilité analytique de gestion, Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, 8p.

Burns W. J. et Waterhouse J. H. (1975) Budgetary control and organization structure, *Journal of Accounting Research* 13 (Autumn): 177-203.

Clark J.M. (1923) *Studies in the economics of Overhead costs*, Chicago, the University of Chicago Press, 236p.

Claude A. et Sabine S. (2010) DCG 11 Contrôle de gestion, manuel et applications, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 12-559p.

Collasse B. (2000) Harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Edition Economica, Paris.

Dearden J. (1963) Profit-planning Accounting for small firms, *Harvard Business Review*, March-April: 66-76.

Drucker P.F. (1990) the emerging theory of Manufacturing, *Harvard Business Review*, vol 68, n°3, May-June 1990: 94-102.

Dubrulle L. et Jourdain D. (2007) comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, DUNOD, 59-369p.

GHEDJGHOUJ El H. (2013) Management stratégique : les différentes approches, OPU, Alger, 38-40p.

Hallouin – Barat M. et al (1997) économie, Bréal, Rosny, France, 40p.

Ittner C. et Larcker D. (2003) Coming up short on nonfinancial performance measurement, *Harvard Business Review*, November: 88-95.

Johnson H. T. et Kaplan R. S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.

Kaplan R. S. et Norton D. P. (1992) The Balanced Scorecard measures that drive performance, *Harvard Business Review* January/February: 71-79.

Kaplan R.S et Norton D.P. (2001) transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic Management: Part I, *Accounting Horizons*, vol 15, n°1, March 2001: 87-104.

Kelly K. O. (2007) Feedback and incentive on nonfinancial value drives, effects on managerial decision making, *Contemporary Accounting Research* 24 (2): 523-556.

Lassègue P. (1998) Comptabilité, Dalloz coll.lexique, 4^{ème} édition, Paris.

Lasary (2007) Economie de l'entreprise, EL DAR EL OTHMANIA, Alger, 36-41p.

Lorino Ph. (2001) Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences, édition d'Organisation, Paris, 148-213p.

Lorino Ph. (2003) Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences, édition d'Organisation, Paris, 188-232p.

Masaaki I. (1990) Kaizen, la clé de la compétitivité japonaise, Eyrolles, Paris, France.

Melyon G. et Raimbourg Ph. (2004) Comptabilité analytique, 3^{ème} édition, Bréal, 9p.

Mevellec P. (2005) les systèmes de coûts, objectifs, paramètres de conception et analyse comparée, Dunod.

Moynihan D. P. (2006) Managing for results in state government, Evaluating a decade of reform, Public Administration Review 66 (1): 78-90.

Patricia C. et al (2004) Comptabilité de gestion Comptabilité financière Gestion des investissements, HACHETTE éducation, Paris, France, 181-183p.

Piget P. (2008) Comptabilité analytique et Contrôle de gestion, édition ECONOMICA, Paris, 7-8p.

Porter M. (1982) Choix stratégiques et concurrence, Economica, Paris.

Porter M. (1999) L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Dunod, Collection Stratégie et Management, Paris.

Richard J. (1996) Comptabilité et pratiques comptables, Dalloz, Paris.

Säid A. A., HassabElnaby R. H., Wier B. (2003) An empirical investigation of the performance consequence of nonfinancial measures, Journal of Management Accounting Research fifteen: 22-193.

Saulquin J. Y et Maupetit C. (2005) EVA, performance et évaluation bancaire, groupe ESCEM, Tours.

Liste des abréviations

| Sigle | Définition |
|-------|--------------------------------------|
| ABC | Activity Based Costing |
| ABM | Activity Based Management |
| An | Activité normale |
| Ar | Activité réelle |
| CD | Coûts directs |
| CF | Charges fixes |
| CFC | Charges fixes communes |
| CFr | Charges fixes réelles |
| CFi | Charges fixes imputées |
| CG | Contrôleur de gestion |
| CI | Coûts indirects |
| CIR | Coefficient d'imputation rationnelle |
| CS | Coûts standards |
| CtS | Coûts spécifiques |
| CV | Charges variables |

| | |
|------|---|
| CUO | Coût d'unité d'œuvre |
| DC | Direct costing |
| DF | Directeur financier |
| DG | Directeur général |
| DIR | Différence d'imputation rationnelle |
| HM | Heure machine |
| HMOD | Heure mains d'œuvre directes |
| IAS | International accounting standards |
| IFRS | International financial reporting standards |
| IR | Imputation rationnelle |
| PCN | Plan comptable national |
| QP | Quantité produite |
| R&D | Recherches et développement |
| SAV | Service après vente |
| SCF | Système comptable financier |
| SH | Sections homogènes |
| SR | Seuil de rentabilité |
| TC | Target Costing |
| tf | Taux de frais |
| UO | Unité d'œuvre |

Source : nous-mêmes, établi sur la base des informations abrégées utilisées dans le texte