
La comptabilité par activité, l'activité au Coeur de la comptabilité de gestion

Activity based costing, the activity at the center of management accounting

CHOUIEB Khadidja

Université d'Alger 3, Algérie

Khadidja.chouieb@gmail.com

Published: 22/03/2019

REFFAA Toufik

Université d'Alger 3, Algérie

reft-tou@hotmail.com

Accepted: 11/04/2019

BOUARIOUA RABIA

Université du boumerdes, Algerie

Rabia-bouarioua@hotmail.fr

Received: 15/06/2019

Résumé:

Cette communication se veut une introduction à la comptabilité par activité, à travers les quatre parties qui la composent il s'agit de démontrer les raisons de son émergence, ses postulats fondateurs ainsi que les concepts sur lesquels elle se fonde pour parvenir à exposer sa démarche de base. A travers un exemple de mise en œuvre de l'ABC au milieu d'une entreprise il est fait état de quelques résultats en conclusion.

Mots clés: comptabilité par activité, concepts de base, analyse des coûts.

Jel Classification Codes: M11;M41.

Abstract:

This communication aims to introduce to the activity based costing, through the four parts that make it up it tries to demonstrate the reasons of the emergence, the founding postulates and the new concepts that the ABC brings to the costs analysis. All of this is made through an example of ABC implementation within a company, and the results obtained are reported in the conclusion.

Keywords: activity based costing; elementary concepts; costs analysis.

Jel Classification Codes: M11;M41.

*Auteur correspondant: BOUARIOUA RABIA, Email: Rabia-bouarioua@hotmail.fr.

1.Introduction:

Quelles que soient les intentions stratégiques des entreprises, la maîtrise des coûts reste l'un des défis majeur à relever et l'une des contraintes à devoir surpasser pour assurer la pérennité et l'expansion attendues.

Et face à une nouvelle mode économique et des nouvelles tendances de gestion à l'affiche survenues sous l'effet conjugué des multiples mutations qu'a connu le contexte dont évolue l'entreprise, la comptabilité de gestion comme tant d'autres outils de gestion devait revoir sa conception et cela après de longues années de stabilité .

Ainsi, de nouvelles méthodes naissent guidées par des postulats novateurs et révolutionnaires parmi lesquelles nous retiendront « la comptabilité par activité » ou « ActivityBasedCosting » dite « ABC ». Elle vient en réponse aux multiples critiques formulées contre les méthodes traditionnelles, avec une nouvelle vision d'analyse des coûts adoptée par de nombreuses entreprises dans le monde .

Cette communication se veut l'introduction à la mise en œuvre de l'ABC en vue de sensibiliser l'entreprise algérienne à prendre part des évolutions de la comptabilité de gestion à travers l'ABC.

L'ensemble de cet article s'organise de la façon qui suit:

- **Partie 01 : L'émergence d'une nouvelle méthode**
- **Partie 02 : ABC! Principe révolutionnaire et structure d'analyse novatrice**
- **Partie 03 : Démarche suivi, un essai de mise en œuvre pour la METALENG**

2. L'émergence d'une nouvelle méthode

Les outils de comptabilité de gestion centrés sur la connaissance des coûts leur maîtrise et la recherche de possibilité de les réduire, doivent incessamment fournir des informations et permettre des analyses logiques harmonisées et en parfaite adéquation avec les besoins de l'entreprise. Ceci n'était plus le cas au temps des remises en cause des outils de gestion de manière générale et de la comptabilité de gestion plus précisément.

Plusieurs travaux étaient dédiés à la recherche des insuffisances de ces outils et tentent de redresser si l'on veut les outils existant en les adaptant aux nouveaux besoins managériaux. « Aux Etats Unis, certains auteurs tels Johnson et Kaplan estiment que la décennie 1980 est celle de " l'obsolescence des systèmes de comptabilité de gestion" Cooper juge que le "contrôle de gestion ne répond plus?", et précise que les systèmes utilisés par les entreprises ont perdu le rôle qui était le leur, les informations qu'ils fournissent n'ayant pas la pertinence

attendue » 1 (R.Milkoff, 1996, p.2). La recherche des failles dans les outils traditionnelles en vue de mettre en évidence leur obsolescence s'est étendue à d'autres pays comme la France, d'ailleurs (R.Milkoff, 1996, p.2) « Evraret et Mevellec estiment que les méthodes traditionnelles ne satisfont plus les besoins de l'entreprise moderne et qu'en conséquence elles doivent être sérieusement remise en cause. Chassang pense qu'il faut "réinventer" le contrôle de gestion parce qu'il ne s'est pas adapté aux profonds changements qui ont marqué le vingtième siècle ».2

Les critiques adressés au système de comptabilité de gestion trouvent leurs explications dans l'insuffisance du système traditionnel à l'heure de trois évolutions (R.Milkoff, 1996, pp : 2-3): « l'évolution du contexte économique, l'évolution de la structure des entreprises et l'évolution des modes de production ».3 Ces changements ont suscité le besoin d'avoir une vision multidimensionnelle précise sur les coûts et prenant en considération l'évolution de ces coûts tout le long du cycle de vie du produit. Les outils traditionnels sont accusés d'être focalisés, comme l'annoncent (C. Mendoza et E. Zilberberg, 2011, pp : 3-4), « sur la détermination des coûts des produits en négligeant les autres objets de coûts »4, mais aussi, rajoutent les mêmes auteurs (C. Mendoza et E. Zilberberg, 2011, pp : 3-4), de recourir à « des méthodes de répartition des coûts indirectes en parties arbitraires...le recours à des clés de répartition volumétrique... or, le volume n'est pas le seul inducteur de coût ».5A ces reproches s'ajoute une troisième portant sur la négligence d'une part considérable du coût à rattacher au produit(C. Mendoza et E. Zilberberg, 2011, pp : 3-4)« on a reproché à la comptabilité de gestion de s'intéresser seulement au coût des produits existants alors que 80% des coûts sont déterminés au moment même de la conception des produits ».6

Ainsi l'ActivityBasedCosting voit le jour en 1980 intégrant les nouveaux défis à relever par les entreprises et contrairement aux méthodes traditionnelles qui se reposaient sur la définition de l'ensemble des charges de l'entreprise puis la distinction entre directes et indirectes par rapport à l'objet du coût pour lui définir ses proportions, et qui estiment que (R. Milkoff, 1996, p.5) « le produit consomme les ressources...raison pour laquelle on les lui impute »7, l'ABC relie les ressources consommées à l'objet de coût en passant par les activités (G. Wegmann, 2006, p.27): « en partant de la méthode des centres d'analyse »8. Elle inclut à la chaîne traditionnelle (G. Wegmann, 2006, p.27) « des ensembles plus petits... au sein desquels les comportements des coûts sont davantage homogènes »9 à savoir les activités. Elle remplace aussi les clés de répartition des centres d'analyse par d'autres qui sont (G. Wegmann, 2006, p.27) « plus fines que les unités d'œuvre à savoir des inducteur de coûts »10.

3. ABC ! Principe révolutionnaire et structure d'analyse novatrice

La méthode se veut répondre aux besoins d'analyse pointue et de réactivité face à la complexité de l'environnement de l'entreprise. Devant la prédominance des charges indirectes dans la structure des coûts due essentiellement à l'automatisation et l'apparition de nouvelles fonctions dans l'entreprise à l'instar des fonctions de marketing, contrôle, de conception et d'étude, cette méthode vient apporter cette analyse minutieuse aux charges indirectes afin d'assembler tous les éléments du coût d'un objet de coût générés depuis l'idée de sa conception à sa livraison.

3.1. Le coût une consommation de ressource, l'activité est son origine

Le point de départ du système de coûts à base d'activités est de renoncer à l'idée de regroupement des charges indirectes en centres de production, de manière arbitraire qui se base sur des inducteurs de nature exclusivement volumique. Elle inclut un niveau supplémentaire à l'analyse des coûts: l'activité, et stipule que les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités et ce sont les recherches du CAMI¹ qui ont permis d'aboutir au (R. Milkoff et T. Jacquot, 2007, p. 237) « constat selon lequel ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise, mais les processus et les activités nécessaires à leur mise en œuvre »¹¹. « Elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts »¹² (R. Milkoff et T. Jacquot, 2007, p. 237) dans un souci d'une meilleure compréhension de leur comportement, contrairement aux méthodes traditionnelles qui s'intéressent à leur nature.

En conséquence, on peut dire qu'elle est menée comme suit (B. Doriath, 2007, p.62):¹³

- **objets de calcul** : les objets de coût tels que les activités, les processus et les objets de marge tels que les produits ou les services ;
- **modèle de représentation de l'organisation** : modèle transversal, par les processus ;
- **modalité d'attribution des charges** : grâce à la notion de traçabilité, le modèle essaie autant que possible d'attribuer directement les charges aux objets de calcul.

3.2. De nouvelles notions à l'analyse des coûts et la structurant

L'hypothèse sur laquelle se repose l'analyse des coûts selon cette méthode fait apparaître trois niveaux : processus, activités et ressources, elle inclut un niveau supplémentaire à l'analyse des coûts et c'est l'activité. Elle tend selon (B. Pigé et Ph. Lardy, 2001, p.176) à:¹⁴

- ✓ **améliorer la pertinence des coûts de revient** ;
- ✓ **agir sur les causes génératrices de coûts** ;

¹CAMI: CONSORTIUM FOR ADVANCED MANAGEMENT INTERNATIONAL

- ✓ réagir rapidement en tenant compte des évolutions de son environnement ;
- ✓ définir et intégrer des objectifs de progrès continus.

(B. Pigé et Ph. Lardy, 2001, p.177) définissent l'activité comme « un ensemble de tâche élémentaires homogènes, transverses aux différentes unités de responsabilités :

- ✓ réalisées par un groupe d'individus ;
- ✓ faisant appel à un savoir-faire particulier ;
- ✓ concourant à la réalisation d'une même finalité ;
- ✓ réagissant à des leviers communs».¹⁵

Si plusieurs activités dans l'entreprise sont générées par le même facteur, suivent le même objectif et au sein d'elles (G. Wegmann, 2006, p.27) «les comportements des coûts sont davantage homogènes»¹⁶ elles sont aussitôt regroupées sous un même processus. Ainsi, « les processus sont donc des combinaisons de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis (le nouveau produit, la modification technique, la campagne promotionnelle), objectif global commun à toutes les activités qui le composent »¹⁷ (Ph. Lorino, 1991, p.40) .L'enchaînement de tâches donne une activité, qui regroupée avec celles ayant la même finalité forment le processus, ce dernier peut avoir selon (Ph. Lorino, 1991, p.41) « trois caractéristiques :

- ils 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 ;
- il a également un client interne ou externe ».¹⁸

Somme toute, cette méthode implique une représentation de l'entreprise comme un ensemble de processus composés d'activités et où les coûts ne sont finalement que la consommation des ressources causée par les activités.

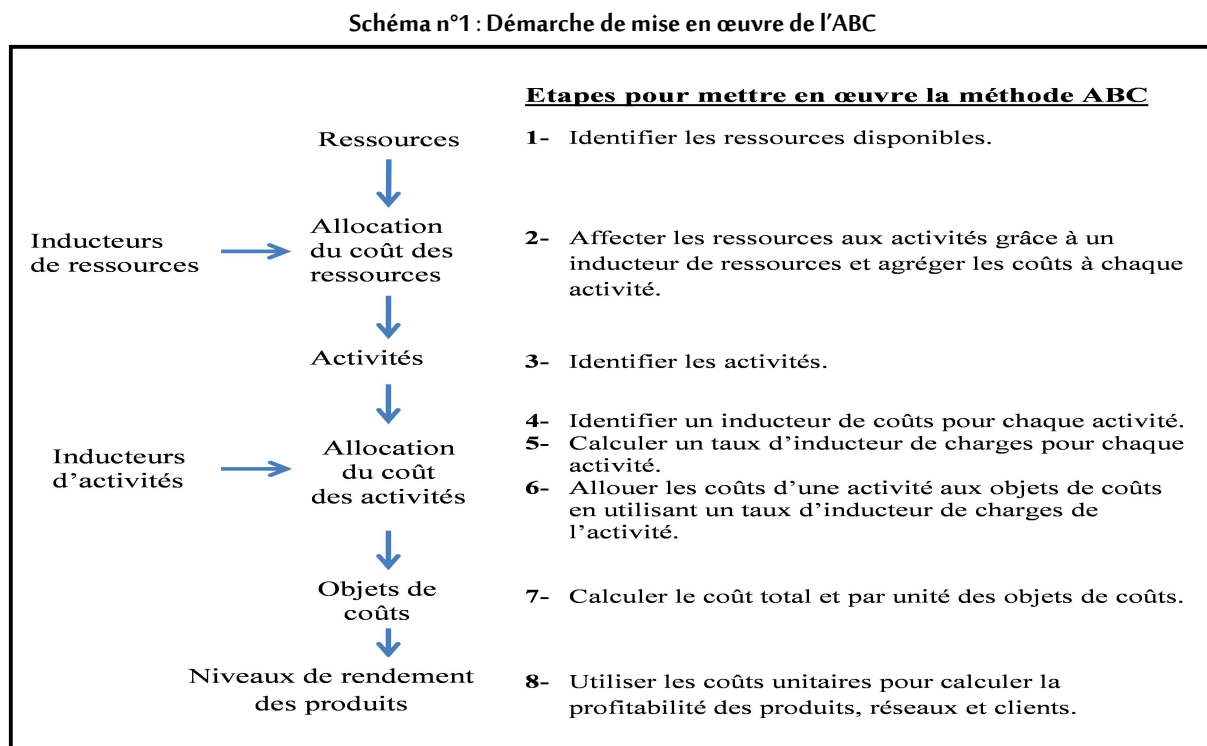
L'exécution d'une activité requiert la consommation des ressources (B. Pigé et Ph. Lardy, 2001, p.73) « propres ou...partagées avec une autre activité »¹⁹ . Pour identifier les ressources consommées par les activités des inducteurs de ressources doivent être définis, un inducteur de ressource est le facteur qui explique le mieux la causalité entre l'activité et les ressources consommées. Il existe un deuxième inducteur, et quant à lui, il arrive pour relier la consommation de l'activité à l'objet de coût.

4. Démarche suivie, un essai de mise en œuvre pour la METALENG

Après avoir exposé les étapes de mise en œuvre d'une comptabilité à base d'activités, il est exposé un essai de mise en œuvre au sein de l'entreprise METALENG.

4.1. Etapes de mise en œuvre de l'ABC

Le schéma ci-après illustre la démarche de base suivie dans la mise en œuvre d'une comptabilité par activité.

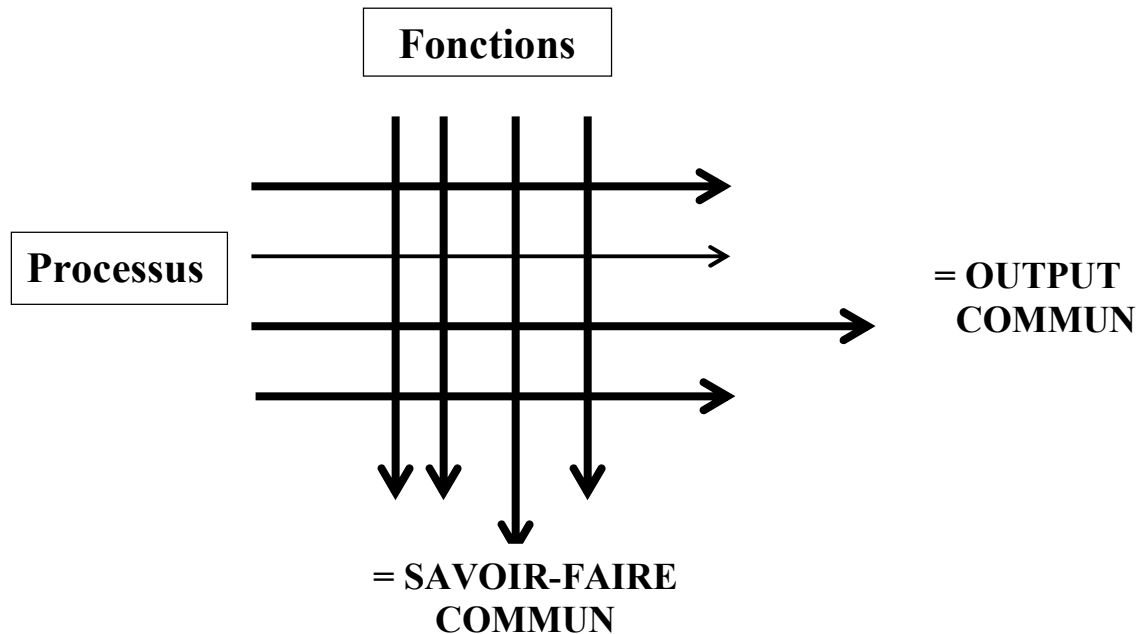


Source : C. Mendoza, & E. Zilberberg, Les nouveaux défis de la comptabilité de gestion, «L'Expansion Management Review », 40(1), 2011, 92-103. doi:10.3917/emr.140.0092.

La méthode part du schéma représentatif des activités de l'entreprise suivant une logique de transversalité, afin de leur attribuer les ressources qu'elles ont consommé. La définition des activités (N. Mottis et Ph. Lorino, 2017, p.347) « est généralement réalisée par le moyen d'entretiens avec tous les responsables de l'entreprise »²⁰, c'est une analyse qui peut se faire selon deux façons, verticalement ou bien horizontalement. La première se base soit sur l'organigramme de l'entreprise sinon sa structuration fonctionnelle. Dans les deux cas de figure, on peut agir (Ph. Lorino, 1991, p.53)«de haut en bas" analyser les activités niveau hiérarchique par niveau hiérarchique, en partant du niveau le plus élevé, et en procédant à des décompositions successives »²¹ qui doivent avoir comme seul et unique intérêt l'activité (Ph. Lorino, 1991, p.53)« et non la responsabilité ou la structure organisationnelle...La question guide est : "Que fait l'entreprise ?", et non : "Comment l'entreprise est-elle organisée ?" »²². Sinon, (Ph. Lorino, 1991, p.54) « "de bas en haut" 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...puis en structurant le résultat progressivement ».²³

La deuxième, reflète l'articulation de l'entreprise autour d'un nombre de processus, définis comme des combinaisons d'activités de caractéristiques homogènes. Il s'agit de définir plutôt les processus selon les objectifs suivis par chacun d'entre eux. Le processus (Ph. Lorino, 1991, p.58)« est caractérisé par un output global commun ».²⁴

Schéma n°2 : Processus et fonctions pour l'analyse des activités de l'entreprise



Source : Ph. Lorino, « le contrôle de gestion stratégique », Dunod, Paris, 1991, p 57

Choisir entre démarche horizontale ou verticale n'est pas une action assez simple. Les deux modes de la démarche verticale ne font ressortir des liaisons entre les activités, chacune de ces dernières est identifiées isolément des autres. Tandis que la démarche basée sur les processus (Ph. Lorino, 1991, p.57) « met les activités en relation avec les objectifs globaux de l'entreprise, elle met en évidence le facteur temps...Elle ne garantit cependant pas l'exhaustivité (risques d'oubli) ».²⁵

Ce postulat qui met l'activité comme socle de l'analyse des coûts permet à l'entreprise de détecter les activités créatrices de valeur pour l'objet de coût tout le long de son cycle de vie sans omission, car il s'agit de retracer pour chaque objet de coût la cartographie des activités qui ont concouru à sa réalisation depuis l'idée de sa conception. Aussi, de redresser ou d'abandonner celles qui ne contribuent pas à cette création de valeur.

Après avoir identifié les activités, arrive l'allocation des ressources que chacune a consommées au travers des inducteurs de ressources pour leur définir leurs coûts respectifs. L'inducteur de ressource déterminé est l'élément le plus à même d'expliquer la causalité entre l'activité et sa consommation de ressources. Cette répartition de ressources se base sur « des enquêtes auprès des responsables ou membres des entités concernées et par l'analyse de certains documents de gestion, comme les budgets ou les tableaux d'amortissement des équipements ».²⁶

L'étape qui suit concerne l'affectation des ressources consommées par les activités aux objets de coûts qui ont à leur tour consommé les activités, et cela proportionnellement aux quantités d'inducteurs d'activités qu'ils ont consommées. Les inducteurs d'activités sont ceux qui permettent la meilleure traçabilité des consommations des activités par les objets de coûts.

4.2. Présentation du système de calcul de coût actuel de l'entreprise

METALENG est une entreprise spécialisée dans l'engineering. Pour cette entreprise il s'agit de calcul de coût par projet. Les charges sont enregistrées à l'origine, à l'aide du système comptable de l'entreprise, selon leur nature et bénéficiaire.

De ce fait, celles qui peuvent être rattachées au projet sont directement imputées sur le projet avec le chiffre d'affaires qu'il dégage. De la même façon, les charges de gestion de l'entreprise sont réparties à l'aide d'identifiants analytiques sur les directions ayant bénéficié. Ces charges de gestion constituent les charges indirectes aux projets. Les coûts des projets sont calculés selon la méthode des coûts complets, toutes les directions sont considérées comme centres de coût à l'exception de la direction « Réalisations » seul centre de profit.

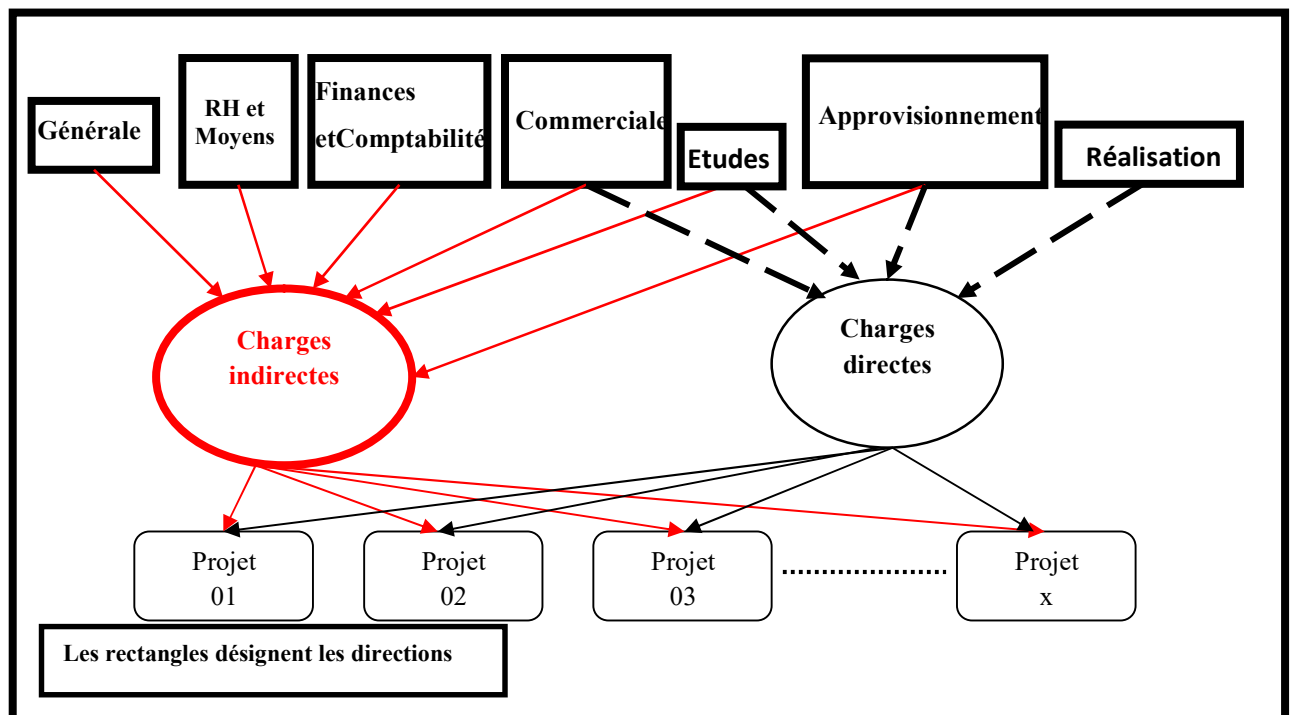
Les charges indirectes sont allouées au projet à l'aide d'un ratio d'imputation, calculés comme suit :

$$\text{Taux d'imputation du projet} = \frac{\text{Chiffre d'affaires du projet}}{\text{Chiffre d'affaires global de l'entreprise}}$$

$$\text{Charges indirectes imputées au projet} = \text{Taux d'imputation du projet} \times \text{charges indirectes totales}$$

Le schéma ci-après résume la démarche suivie par l'entreprise pour le calcul des coûts par projet.

Schéma n°2 : Démarche de répartition des charges suivie par l'entreprise



Source : établi par les auteurs selon données de l'entreprise

Une fois les charges saisies sur le système, l'allocation des charges directes établie et le compte de résultat du projet permettent de les faire ressortir. Nous avons choisi le projet « Touggourt » et son total de charges directes s'élève à 12 043 KDA.

Les charges indirectes réparties par les centres de coût et de profit sont représentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau n°1 : Répartition des charges indirectes entre les centres (KDA)

	Centres (Directions)					
	Générale	Commerciale	Etudes	Finances et comptabilité	RH et Moyens	Approvisionnement
Charges indirectes	42 661	16 447	69 240	8 746	69 899	15 791

Source : établi par les auteurs selon données de l'entreprise

Ces charges sont constituées de la part de chacune des directions des consommations de fournitures de bureau, des services extérieurs, des charges du personnel ainsi que des amortissements des immobilisations mises au service de ces directions.

A présent, pour définir les charges indirectes du projet, le ratio doit être calculé. Il y a lieu de préciser que lors de l'essai d'application de l'ABC, seul le processus Commercial est analysé et décliné en activités. Pour cela et dans ce qui suit du calcul des coûts du projet selon les coûts complets il ne sera pris en compte que de la part des charges du centre « commercial », on ne calculera pas le résultat dégagé par le projet mais la marge sur les charges commerciales.

Tableau n°2 : Calcul du taux d'imputation des charges indirectes commerciales au projet

Libellé	Valeurs
Chiffre d'affaires global de l'exercice	2 030 498 KDA
Chiffre d'affaires du projet	17 596 KDA
Taux d'imputation	0.9%

Source : établi par les auteurs selon données de l'entreprise

A l'aide de ce taux qui s'élève à 0.9%, nous avons calculé la part des charges commerciales indirectes imputées au projet, puis la somme des charges du projet pour dégager ensuite sa marge sur charges commerciales comme présenté dans le tableau du dessous.

Tableau n°3 : Calcul du coût du projet et de sa marge

Libellé	Valeurs
Charges commerciales imputées au projet	148 KDA
Charges directes du projet	12 043 KDA
Total	12 191 KDA
Chiffre d'affaires du projet	17 596 KDA
Marge sur charges commerciales	5 405 KDA

Source : établi par les auteurs selon données de l'entreprise

La marge calculée selon le système de calcul appliqué par l'entreprise s'élève à **5 405KDA**. Dans ce qui suit nous allons présenter l'essai de mise en œuvre de l'ABC selon le processus commercial.

4.3.Mise en œuvre de l'ABC pour le projet Touggourt à travers le processus commercial

En premier lieu, il est procédé à l'analyse du processus Commercial en vue d'identification des activités et de leurs inducteurs.

✓ Identification des activités

L'entreprise dispose déjà d'une cartographie de ses processus, celle-ci schématise la représentation transversale de l'entreprise et les interactions existant entre les processus.

En analysant cette cartographie et à l'aide d'entretiens menés avec les responsables des processus, les activités constituant chacun de ces derniers ont été identifiées avec les interactions présentes entre eux.

Le processus commercial compte quatre activités, chacune d'entre elles est composée de tâches pour un total de treize tâches propres à ce processus.

L'analyse a démontré que la première activité compte une tâche dite « codification des projets » qui se fait d'une manière partagée entre le processus commercial et le processus planification et contrôle de gestion.

La tâche n°3 de l'activité n°1 du processus commercial porte sur l'établissement d'une carte de codification au projet puis de la transmettre au processus planification et contrôle de gestion pour attribution du code interne au projet. Pour cela, il y a lieu d'analyser l'ensemble des activités du processus planification, afin de pouvoir valoriser le coût du service qu'il rend au processus commercial.

✓ Détermination d'inducteur d'activités

L'analyse des activités en tâches nous a permis de définir les inputs et outputs de chacune des activités des deux processus cités en haut, ainsi nous avons établi une liste d'inducteur pouvant expliquer les coûts générés par l'exécution des tâches.

A l'issue de discussions menées avec les responsables des deux processus un seul inducteur a été retenu pour les activités des deux processus, il s'agit du temps nécessaire à l'exécution des tâches de chaque activité, le temps ici se veut mettre en relief la relation de causalité entre l'activité et son coût et non pas une mesure des performances individuelles des fonctionnaires de l'entreprise.

Nous avons attribué un code à chaque activité et processus comme suit.

Tableau n°4 : Codification des processus et activités

Code	Signification
A _{xy}	Activité y du processus x
x	Numéro du processus 1 pour le processus commercial 2 pour le processus planification et contrôle de gestion
y	Numéro de l'activité dans le processus Varie entre 1 et 4 pour le processus 1 Et entre 1 et 5 pour le processus 2

Source: établi par les auteurs

Dans les deux tableaux suivants, les activités des deux processus avec les volumes de leurs inducteurs respectifs sont présentés.

Tableau n°5 : Activités du processus commercial et leurs inducteurs

Code de l'activité	Intitulé de l'activité	Inducteur retenu	Volume de l'inducteur (jour/an)
A ₁₁	Collecter des informations sur le marché et sélectionner les offres intéressantes	Temps nécessaire	60
A ₁₂	Elaborer l'offre technique et commerciale	Temps nécessaire	820
A ₁₃	Elaborer le contrat et l'envoyer au client	Temps nécessaire	110
A ₁₄	Elaborer les factures et recouvrer	Temps nécessaire	2.28
Σ			992.28

Source : établi par les auteurs selon données de l'entreprise

L'activité n°2 par exemple, est assurée par un groupe d'employés qui peuvent élaborer trois offres en 60 jours, soit 20 jours l'offre. Et durant cet exercice ils ont préparé 41 offres, ce qui fait un temps total de 820 jours [$41 \text{ offres} \times (\frac{20 \text{ jours}}{\text{offre}}) = 820 \text{ jours}$].

Le tableau ci-après concerne le processus planification et contrôle de gestion.

Tableau n°6 : Activités du processus planification et contrôle de gestion et leurs inducteurs

Code de l'activité	Intitulé de l'activité	Inducteur retenu	Volume de l'inducteur (jour/an)
A ₂₁	Planifier les projets	Temps nécessaire	90
A ₂₂	Codifier les offres techniques et commerciales et les contrats	Temps nécessaire	0.54
A ₂₃	Préparer les rapports	Temps nécessaire	128
A ₂₄	Elaborer les tableaux de bord	Temps nécessaire	1.56
A ₂₅	Renseigner les canevas	Temps nécessaire	1.04
Σ			221.14

Source : établi par les auteurs selon données de l'entreprise

L'activité n°2 requiert 5 minutes pour la codification d'une offre et 5 minutes pour un contrat. Durant cet exercice, 41 offre étaient codifiées et 11 contrat, donc un temps total de 260 minutes $((41 + 11) \times 5 \text{ minutes} = 260 \text{ minutes})$. Chaque jour ouvrable contient 8 heures donc 480 minutes, ce qui fait que cette activité a nécessité 0.54 jour $(\frac{260}{480} = 0.54 \text{ jour})$.

Après avoir défini les activités des deux processus ainsi que leurs inducteurs, nous avons passé à la détermination du calcul des coûts des activités et des inducteurs.

✓ **Calcul des coûts des activités et des inducteurs**

Cette étape passe par l'imputation de chaque processus par les ressources que ses activités ont consommé. Dans cette entreprise, les ressources consommées par chaque processus lui sont enregistrées au journal à l'aide du système comptable directement, ce qui facilite la définition des ressources consommées par les activités.

La définition des ressources consommées par une activité est opérée à travers les inducteurs déjà identifiés. On calcule pour chaque activité le rapport du volume de son inducteur au volume total des inducteurs, puis on le multiplie par les ressources totales consommées par le processus pour ressortir le coût d'une activité. Une fois le coût de l'activité déterminé, on calcule le coût de l'inducteur, on divisant le coût de l'activité par le volume de son inducteur.

Les résultats pour les deux processus sont illustrés dans le tableau suivant.

Tableau n°7 : Coûts des activités et des inducteurs

Code de l'activité	Volume de l'inducteur (jour/an)	<u>Volume de l'inducteur</u> Volume total des inducteurs	Ressources consommées par processus	Coût de l'activité	Coût de l'inducteur
A ₁₁	60	6,05%	16 446,69	994,48	16,57
A ₁₂	820	82,64%	16 446,69	13 591,21	16,57
A ₁₃	110	11,09%	16 446,69	1 823,21	16,57
A ₁₄	2.28	0,23%	16 446,69	37,79	16,57
Σ	992.28	100%	16 446,69	16 446,69	-
A ₂₁	90	40,70%	18 283,28	7 440,97	82,68
A ₂₂	0.54	0,24%	18 283,28	44,64	82,68
A ₂₃	128	57,88%	18 283,28	10 582,71	82,68
A ₂₄	1.56	0,71%	18 283,28	128,98	82,68
A ₂₅	1.04	0,47%	18 283,28	85,98	82,68
Σ	221.14	100%	18 283,28	18 283,28	-

Source : établi par les auteurs selon les analyses précédentes

✓ Calcul du coût des activités consommées par le projet

La dernière étape de l'analyse des coûts par activités consiste à déterminer le coût des activités qu'a consommé le projet des deux processus, et rajouté à ses charges directes permettra de ressortir coût du projet calculé selon les activités du processus commercial.

Tableau n°8 : Coûts des activités consommées par le projet

Code de l'activité	Coût de l'inducteur ¹	Volume inducteur consommé par le projet ² (jour)	Coût de l'activité consommée par le projet (1*2)
A ₁₁	16,57	0,25	4,14
A ₁₂	16,57	20	331,49
A ₁₃	16,57	10	165,75
A ₁₄	16,57	0,09	1,49
A ₂₂	82,68	0,02	1,65
Σ			504.53

Source : établi par les auteurs selon les analyses précédentes

Le calcul du coût du projet se fera par l'addition des charges directes du projet et du coût des activités commerciales consommées par le projet.

Tableau n°9 : Coûts et marge du projet selon l'ABC et le système appliqué par l'entreprise (KDA)

Libellé	ABC	Coûts complets
Charges indirectes commerciales	504.53	148
Charges directes	12 043	
Coût du projet	12 547.53	12 191
Chiffre d'affaires du projet	17 596	
Marge dégagée	5 048.47	5 405

Source : établi par les auteurs selon les analyses précédentes

5. Analyse des résultats

L'entreprise étudiée dispose d'une cellule de planification et contrôle de gestion, celle-ci s'occupe avec l'aide de la direction finances et comptabilité de la comptabilité de gestion de l'entreprise. Elle applique la méthode des coûts complets pour le calcul des coûts de ses projets, pour le cas du projet « Touggourt » réalisant un chiffre d'affaires de 17 596 KDA, elle a fait sortir un montant de 12 043 KDA de charges directes qui comportent les montants de consommations de matières premières, les charges de main d'œuvre, les charges de sous-traitance et de location et les charges d'amortissement des équipements et chalets affectés au projet.

Elle a calculé la part du projet des charges indirectes totales de l'entreprise au prorata du chiffre d'affaires réalisé par le projet au chiffre d'affaires global de l'entreprise. Les charges indirectes représentent essentiellement

les consommations des centres de coût de fournitures de bureau, les services extérieurs, les charges du personnel administratif ainsi que des amortissements des équipements mis à leur disposition, pour les besoins de la présente étude nous nous sommes limités aux charges indirectes du centre de coût « commercial », dont la part du projet s'élève à 148 KDA. La marge réalisée par le projet selon la méthode des coûts complets s'élève à 5 405 KDA.

La mise en œuvre de l'ABC, a débuté pour l'analyse des activités du processus commercial qui a démontré l'existence d'une contribution du processus planification et contrôle de gestion à l'achèvement de l'une des activités du premier processus.

L'entretien avec les acteurs des deux processus nous a permis d'identifier les inducteurs d'activités et leurs coûts respectifs d'une part, et les inducteurs consommés par le projet pour chaque activité. Nous avons pu ressentir la précision qu'offre cette méthode pour l'affectation des coûts aux activités et de là aux objets de coûts.

Pour le projet les charges indirectes calculées à l'aide de l'ABC sont de 504.53 KDA contre 148 KDA pour la méthode des coûts complets, ce qui peut nous permettre d'avancer sur la possibilité que les charges en écart peuvent avoir été allouées à un autre projet ne les ayant pas générées. Quant à la marge dégagée par le projet selon l'ABC, elle s'élève à un montant de 5 048 KDA contre 5 405 KDA selon les coûts complets ceci sans prendre en considération les autres processus de l'entreprise.

5. Conclusion :

La comptabilité de gestion d'après 1980 s'est fixé l'objectif de répondre aux nouveaux besoins informationnels à l'air des évolutions contextuelles survenues, ainsi de nouvelles méthodes telle que l'ABC ont été développées.

A travers le principe "les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités", de nouveaux concepts font surface à l'analyse des coûts, et à travers les différentes parties de cette communication nous avons conclu que l'introduction de l'activité à la structure de l'analyse des coûts de l'entreprise a permis à la comptabilité de gestion l'évolution.

La représentation transversale de l'entreprise à travers les processus qui la composent lui permet d'avoir une vision globale de sa performance, chacun de ses processus suit un objectif précis et vise son atteinte à l'aide d'une succession d'activités homogènes. Cela permet à l'entreprise de piloter l'atteinte de ses objectifs, et d'avoir une meilleure maîtrise de ses activités car elles ne sont plus gérées isolément les unes des autres ce qui favorise déjà le renforcement du travail collectif d'une part, et permet de détecter et distinguer les activités qui créent de la valeur à l'objet de coût de celles qui n'en contribuent pas. Ceci contribue fortement à l'optimisation de la création de valeur et à l'amélioration continue.

L'intérêt porté par cette méthode à l'origine des coûts et non pas à leur nature permet d'avoir une manœuvre sur la réduction des coûts sans pour autant toucher à la qualité et les fonctions des objets de coûts.

Le recours aux inducteurs à la place des clés de répartitions volumiques et arbitraires pour l'allocation des ressources consommées et des coûts des activités aux objets de coût permet une répartition juste et équitable d'où l'obtention de coûts avec un degré de réalité élevé.

6. Liste des références:**Ouvrages**

1. B. Doriath, «Comptabilité de gestion en 20 fiches », 4^e édition, Dunod, Paris, 2007.
2. B. Grandguillot, F. Grandguillot, « La comptabilité de gestion : Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible- Analyse des écarts », 19^e édition, Gualino, 2018.
3. B. Pigé, Ph. Lardy, « La gestion stratégique des coûts : consommation de ressources et création de valeur », EMS éditions, 2001.
4. G. Wegmann, « Pilotage des coûts et des performances », EMS éditions, 2006.
5. N. Mottis, Ph. Lorino, « Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion », 6^e édition, Dunod, Paris, 2017.
6. T.Jacquot, R.Milkoff, « Comptabilité de gestion analyse et maîtrise des coûts », Dareios&Pearon Education, Paris, 2007.
7. Ph. Lorino, « Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités », Dunod, Paris, 1991.

Articles

¹ R. Milkoff, « Le concept de comptabilité de gestion à base d'activité », GREGOR, 1996, p.2

² Idem.

³ Idem, pp : 2-3

⁴ C. Mendoza & E. Zilberberg, « Les nouveaux défis de la comptabilité de gestion », L'expansion Management Review, 2011/1 N°140, 2011, pp : 3-4

⁵ Idem

⁶ Idem

⁷ R. Milkoff, opcit, p.5

⁸ G. Wegmann, « Pilotage des coûts et des performances », EMS éditions, 2006, p27

⁹ Idem

¹⁰ Idem

¹¹ R. Milkoff, T. Jacquot, « Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Dareios&Perason Education, France, 2007, p237

¹² B. Grandguillot, F. Grandguillot, « La comptabilité de gestion : Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible- Analyse des écarts », 19^e édition, Gualino, 2018, p109

¹³ B. Doriath, « Comptabilité de gestion en 20 fiches », 4^e édition, Dunod, 2007, p62

¹⁴ B. Pigé, Ph. Lardy, « La gestion stratégique des coûts : consommation de ressources et création de valeur », EMS éditions, 2001, p176

¹⁵ Idem, p 177

¹⁶ G. Wegmann, op-cit

¹⁷ Ph. Lorino, « Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités », Dunod, Paris, 1991, p 40

¹⁸ Idem, p 41

¹⁹ B. Pigé, Ph. Lardy, op-cit, p73

²⁰ N. Mottis, Ph. Lorino, « Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion », 6^e édition, Dunod, Paris, 2017, p 347

²¹ Ph. Lorino, opcit, p 53

²² Idem

²³ Idem, p 54

²⁴ Idem, p 58

²⁵ Idem, p 57

²⁶ S. Alcouffe, V. Malleret, LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE L'ABC " A LA FRANCAISE ", « Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit », May 2002, France, p9