



**Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion**

**Institut Supérieur de Comptabilité,  
de Banque et de Finance  
(ISCBF)**

**Master Professionnel  
en Audit et Contrôle de Gestion  
(MPACG)**

**Promotion 5  
(2010-2012)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

***ANALYSE DES COÛTS DE REVIENT SELON LA  
MÉTHODE ABC DANS UNE SOCIÉTÉ  
INDUSTRIELLE : CAS SOCIÉTÉ SIMPA AU  
SÉNÉGAL***

**Présenté par :**

**Dyala MATOUK**

**Dirigé par :**

**M. Fanny Martial SOURO ADJASSA  
Principal Manager CAME Consultng**

**Avril 2013**

## **DEDICACES**

A mes parents, ZEIDANE Imane et MATOUK Nagib

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **REMERCIEMENTS**

Je tiens tout d'abord à remercier Monsieur Ibrahim HAWILI, Directeur Général de la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA) de m'avoir donné l'opportunité de réaliser ce mémoire au sein de son entreprise.

Je remercie tout le personnel de la SIMPA pour leurs accueils chaleureux, leurs disponibilités, leurs conseils avisés et leurs gentillesse qui m'ont permis de réaliser cette étude dans d'excellentes conditions de vie et de travail.

Je remercie Monsieur Farid FNAICHE, Monsieur Bruno DAGA, Monsieur Babacar THIAW, Monsieur Daniel Alphonse DIENE et Monsieur Mouhamadou Libasse FAYE pour tous les conseils qu'ils ont eus à me donner quant à la réalisation de ce mémoire.

J'adresse mes plus sincères remerciements à mon directeur de mémoire, Monsieur Martial Fanny Sourou ADJASSA, pour son implication quant à l'élaboration de ce travail mais également pour sa patience et ses conseils éclairés.

Je remercie mon frère Jamil MATOUK, mes sœurs Rania et Hadyl MATOUK et mes ami(e)s Nisrine HACHEM, Magdi HACHEM, Charles Justin D'ALMEIDA et Soda Marème FALL pour tout le soutien qu'ils m'ont témoigné.

Je remercie également tous les collègues de ma promotion Audit et contrôle de gestion du CESAG ainsi qu'à tout le corps professoral du CESAG pour la qualité de leur enseignement.

Enfin je tiens à remercier Monsieur Moussa YAZI, pour les conseils et recommandations qu'il a bien voulu m'apporter quant à la réalisation de ce mémoire.

## **LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

- ABC:** Activity Based Costing  
**ABM:** Activity Bases Management  
**APE :** Accords de Partenariats Economiques  
**CAM-I:** Consortium for Advanced Manufacturing- International  
**CPA :** comptabilité Par Activités  
**SIMPA:** Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Définition de « la tâche » selon divers auteurs.....	19
Tableau 2 : Définition d'une « activité » selon divers auteurs.....	19
Tableau 3 : Définition d'un « processus » selon divers auteurs.....	20
Tableau 4 : Définition des « ressources » selon divers auteurs.....	21
Tableau 5 : Définition des « inducteurs » selon divers auteurs.....	22
Tableau 6 : Exemple de matrice de regroupement des activités .....	29
Tableau 7 : Identification des opportunités et des menaces de la société .....	49
Tableau 8 : Identification des forces et des faiblesses de la société.....	52
Tableau 9 : Répertoire des activités définies pour les deux sous processus .....	56
Tableau 10 : Récapitulatif des consommations de matières premières et consommables de la bassine 30 litres ADJA non imprimées.....	57
Tableau 11 : Récapitulatif des consommations de matières premières et consommables de la bassine 30 litres ADJA imprimées.....	58
Tableau 12 : Récapitulatif du coût de la main d'œuvre directe .....	58
Tableau 13 : Récapitulatif des inducteurs de ressources.....	64
Tableau 14 : Détermination du volume des inducteurs de ressources M3.....	69
Tableau 15 : Répartition des ressources entre les activités .....	72
Tableau 17 : Identification des inducteurs d'activités.....	74
Tableau 18 : Détermination du volume des inducteurs d'activités .....	77
Tableau 19 : Calcul des coûts de revient selon la méthode ABC .....	79
Tableau 20 : Classement typologique des activités.....	82
Tableau 21 : Classement des activités à valeurs ajoutée .....	83
Tableau 22 : Consommation de la bassine 30 litres ADJA.....	84

## LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Schéma de principe de la méthode ABC .....	18
Figure 2 : Modèle d'analyse .....	35
Figure 3 : Volume d'activités de la bassine non imprimée .....	85
Figure 4 : Volume d'activités de la bassine imprimée .....	86

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme général de la SIMPA .....	97
Annexe 2 : Schémas techniques simplifiés de la bassine 30L ADJA non imprimée .....	98
Annexe 3 : Schéma Technique de la bassine 30L ADJA imprimée .....	99
Annexe 4 : Fiche d'identification des tâches .....	100
Annexe 5 : Dictionnaire des activités du processus « fabrication des bassines 30 Litres ADJA non imprimées ».....	101
Annexe 6 : Dictionnaire des activités du processus « fabrication des bassines 30 Litres ADJA imprimées ».....	103

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## TABLE DES MATIERES

DEDICACES .....	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS .....	iii
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
LISTE DES FIGURES .....	v
LISTE DES ANNEXES .....	vi
TABLE DES MATIERES .....	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE .....	9
Chapitre 1 : La comptabilité par activités.....	11
1.1. Introduction à la comptabilité par activités.....	11
1.1.1. Origine de la méthode.....	11
1.1.2. Définition de la méthode .....	14
1.1.3. Objectifs de la méthode.....	15
1.1.3.1. Objectifs liés à l'analyse des coûts .....	15
1.1.3.2. Donner une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise .....	16
1.1.4. Principe de base .....	17
1.2. Les concepts de base de la méthode .....	18
1.2.1. La Tâche .....	19
1.2.2. L'activité.....	19
1.2.3. Le processus .....	20
1.2.4. Les ressources.....	21
1.2.5. Les inducteurs.....	22
1.3. La gestion par activité (ABM) .....	22
Chapitre 2 : La démarche d'analyse des coûts selon la méthode ABC .....	24
2.1. L'identification et analyse des activités .....	24
2.1.1. Evaluation des ressources consommées par les activités .....	26
2.1.2. Définir les inducteurs d'activités.....	27
2.1.3. Affectation du coût des activités aux objets de coûts.....	29
2.2. Avantages et inconvénients de la méthode ABC .....	30
2.2.1. Les avantages de la méthode .....	30

2.2.1.1.	Les avantages liés au calcul des coûts .....	30
2.2.1.2.	Les avantages liés à l'amélioration des performances .....	30
2.3.	Les inconvénients de la méthode ABC .....	31
Chapitre 3 : Approche méthodologique.....		34
3.1.	Le modèle d'analyse .....	34
3.2.	Les Méthodes de collecte et d'analyse de données.....	36
3.2.1.	L'analyse documentaire.....	36
3.2.2.	L'observation .....	37
3.2.3.	La visite guidée.....	37
3.2.4.	Les entretiens .....	38
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE .....		41
Chapitre 4 : Présentation de la Structure .....		43
4.1.	Présentation de la SIMPA .....	43
4.1.1.	Cadre institutionnel.....	43
4.1.2.	Historique et missions .....	43
4.1.3.	L'activité de l'entreprise.....	45
4.2.	Organisation générale .....	45
4.2.1.	Les services administratifs et de gestion .....	45
4.2.2.	Les services techniques .....	46
4.3.	Environnement de la SIMPA .....	49
4.3.1.	Analyse externe .....	49
4.3.2.	Analyse interne .....	50
Chapitre 5 : Calcul des couts de revient selon la méthode ABC .....		54
5.1.	Identification et analyse des activités .....	54
5.1.1.	Les processus au sein de la SIMPA.....	54
5.1.2.	Repérage des activités .....	56
5.2.	Rattachement des ressources aux activités.....	57
5.2.1.	Identification des ressources.....	57
5.2.1.1.	Les ressources directes.....	57
5.2.1.2.	Les ressources indirectes.....	59
5.2.2.	Identification des inducteurs de ressources .....	63
5.2.3.	Allocation des ressources aux activités .....	68
5.2.3.1.	Détermination du volume des inducteurs de ressources .....	68
5.2.3.2.	Allocation des ressources aux activités.....	71

5.3.	Rattachement des activités aux objets de coûts .....	74
5.3.1.	Identification des inducteurs d'activités .....	74
5.3.2.	Identification des objets de coûts.....	78
5.3.3.	Calcul du coût de revient et du résultat analytique.....	78
Chapitre 6 : Analyse des résultats et présentation de suggestions.....		81
6.1.	Analyse des activités.....	81
6.1.1.	Analyse typologique des activités .....	81
6.1.2.	Les activités à valeurs ajoutée .....	83
6.1.3.	La consommation des ressources .....	83
6.1.4.	Les coûts cachés .....	87
6.2.	Suggestions à l'égard du service comptable .....	87
6.3.	Suggestions à l'égard de la direction générale et des autres services .....	89
CONCLUSION GENERALE.....		93
ANNEXES .....		96
BIBLIOGRAPHIE .....		105

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **INTRODUCTION GENERALE**

La révolution industrielle n'a pas commencé du jour au lendemain ; elle s'est développée progressivement dans le monde. L'une des principales raisons de son développement était la poussée démographique extraordinairement forte à partir du milieu du 18<sup>e</sup> siècle. Les débuts de l'industrialisation se situent en Grande-Bretagne dans les années 1770-1780, et c'est grâce à l'introduction des machines à vapeur que les premières avancées dans le domaine industriel ont vu le jour.

C'est à partir des années 1820 que l'industrialisation commence à se propager. Au cours de cette période, la France et la Grande Bretagne furent les premiers pays à créer et développer l'industrie. Le développement des manufactures au début du XVIII<sup>e</sup> siècle constitue la véritable première révolution industrielle en France. A partir des années 1870 on assiste au début de la généralisation de l'industrialisation dans d'autres pays à travers le monde à savoir l'Allemagne, le Canada et les États-Unis puis dès 1890, on assiste à l'essor de la Russie et du Japon.

En Afrique, l'industrialisation s'est faite beaucoup plus tardivement. En effet, c'est à la suite de l'obtention de la plupart des pays africains de leur indépendance dans les années 1960, que les nouveaux gouvernements ont vu dans l'industrialisation un moyen logique de se libérer des mouvements commerciaux liés au colonialisme et de parvenir au développement durable. Au lendemain des indépendances, dans les années 1960, la stratégie de l'industrialisation était au centre de la planification économique des États africains.

Au cours des années 1960, l'Afrique a effectué d'énormes investissements à travers la création des industries permettant de fabriquer des produits et de ne pas véritablement dépendre des anciennes colonies. Cette initiative a vite connu un déclin au cours des décennies 1970 et 1980 du fait que les industries créées ne répondent pas en réalité aux réalités de la population, les produits ne sont pas compétitifs au niveau international et qu'il fallait dépendre des anciennes colonies pour le fonctionnement des industries. Ainsi, de nombreuses réflexions ont été menées par les dirigeants des pays africains afin de trouver des solutions adéquates pour permettre leur développement industriel. Les pays africains ont commencé la privatisation des industries et les entreprises publiques appartiennent désormais au privé en partie ou totalité. Les difficultés rencontrées par les industries africaines ne se limitent pas seulement à ces points. Il existe aussi le problème principal relatif à leur gestion.

Un des problèmes majeurs qui se pose au sein des sociétés africaines concerne la gestion de l'entreprise. Toute entreprise se doit d'assurer sa pérennité et par conséquent doit être capable d'assurer une gestion qui soit efficace et efficiente. On remarque qu'en Afrique la majorité des petites et moyennes entreprises tous secteurs confondus font face à une mauvaise gestion entraînant des difficultés affectant leurs compétitivités et leurs activités.

Cette situation s'explique par le fait que les stratégies employées dans ces sociétés sont inadaptées d'une part et, d'autre part deviennent inefficaces du fait de l'internationalisation des marchés, poussant ainsi à repenser à de nouvelles stratégies de gestion répondant davantage au contexte économique actuel et à l'évolution de ces structures. Au nombre des stratégies qui existent, celle relative au système de calcul des coûts constitue un aspect important.

Les outils de calcul de coût relèvent d'une importance capitale pour apprécier la rentabilité d'un produit ou service. L'entreprise doit alors savoir choisir le meilleur outil afin de mieux mesurer sa performance. La maîtrise des charges supportées par chaque élément produit et vendu par une entreprise doit être faite à travers la comptabilité analytique. Chacun des outils utilisés a une finalité importante. Parmi ces outils, nous distinguons particulièrement les nouvelles techniques de valorisation qui est la méthode ABC/ABM (Activity Based Costing/Activity Based Management). C'est dans les années 1987-1988, que cette nouvelle méthode de gestion appelée comptabilité par activités ou méthode ABC qui est le fruit des actions parallèles de deux réseaux : réseau Harvard et réseau CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International), a fait son apparition dans les textes académiques de comptabilité de gestion. Cette nouvelle méthode se démarque en apportant une solution alternative au modèle des centres d'analyses. Elle propose une analyse novatrice en redéfinissant le traitement des charges indirectes et en découpant l'entreprise en activités. L'utilisation de la méthode ABC permet d'optimiser les décisions managériales afin d'améliorer la rentabilité de l'entreprise permettant ainsi d'établir de meilleures stratégies de gestion des produits et des activités.

Au vu de l'importance des changements qu'occasionnent les différentes mutations économiques, sociologiques et environnementales, les entreprises doivent de nos jours penser à se moderniser face à ces nouvelles exigences. Elles deviennent beaucoup plus complexes et il devient primordiale pour elles, d'être en mesure de créer, fournir et de disposer d'informations pertinentes. Les méthodes traditionnelles de détermination des coûts de revient

deviennent de moins en moins adaptées. Trois problèmes distincts se posent : l'évolution des charges indirectes, l'homogénéité des activités et la répartition des charges indirectes. La méthode ABC permet d'analyser de manière fine les coûts indirects qui composent les produits et/ou services.

Grâce à cette méthode, une vision plus réaliste de la maîtrise des charges au sein d'une entreprise peut être envisagée. Elle permet de comprendre, d'identifier les activités consommatrices de ressources et par conséquent la constitution du coût de revient des produits ou des services. Cette méthode peut s'appliquer à tous les secteurs d'activité et va s'appuyer sur le fonctionnement réel de l'entreprise. Elle permet également de mettre en place des outils de gestion efficaces, réactifs et se rapprochant au maximum de la réalité économique des entreprises grâce à une meilleure visibilité de ses charges. Il serait donc intéressant de voir si une telle méthode appliquée à une société sénégalaise peut produire des résultats satisfaisants lui permettant d'améliorer sa gestion.

La Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA) est une société sénégalaise créée dans les années 60. A ses débuts, sa principale activité consistait en la fabrication d'articles ménagers et autres dérivés du plastique (chaussures, sacs et sachets). A partir des années 80, la SIMPA rencontre des difficultés majeures dans son secteur d'activité du fait de la forte concurrence locale et internationale l'obligeant à s'endetter auprès d'organismes de crédit.

C'est dans les années 2000 que l'entreprise enclenche un plan d'investissement de 22 milliards de FCFA servant principalement à l'achat de nouvelles machines, la fabrication de nouveaux produits, le recyclage des déchets, création d'atelier d'encre pour les impressions. Cette initiative résulte du fait de la forte concurrence internationale subie. L'intérêt d'une telle manœuvre était de pouvoir rivaliser avec les produits importés d'Europe et d'Asie. Grâce à cette initiative la société a pu étendre son domaine d'activité et s'est lancée dans la production de film technique qui est un produit généralement importé des pays d'Europe et d'Asie. Après des débuts timides, la société a du mal aujourd'hui à satisfaire ses nombreux clients du fait de la forte demande et ne cesse donc d'accroître sa capacité de production par le biais de lourds investissements.

Ces nombreux investissements ont permis à la SIMPA de détenir le monopole technologique lui permettant d'être leader dans ce secteur d'activité. Toutefois, les stratégies managériales

de l'entreprise ne suivent pas cette évolution. On se rend compte que du fait de l'automatisation des machines et par conséquent de l'augmentation des charges indirectes, la société a du mal à maîtriser ses coûts. En effet, le volume de production est très important et réparti entre différents secteurs d'activités. Par conséquent il devient ardue de déterminer les coûts qui doivent réellement être imputés aux différents produits. Il est donc nécessaire de repenser à une meilleure approche de détermination des coûts de revient des produits proposés. Le calcul des coûts de revient au sein de cette société se fait de manière approximative à l'aide d'une approche basée sur la méthode des sections homogènes or, cette méthode devient inadaptée lorsque les charges de la structure sont en grande majorité indirectes. Leur répartition par cette méthode ne permet pas de refléter la réalité.

Ainsi la question principale à laquelle la société SIMPA sera confrontée sera la suivante : La méthode ABC dite méthode moderne peut-elle remplacer efficacement la méthode traditionnelle employée jusqu'à présent dans cette entreprise industrielle afin de permettre une meilleure maîtrise de ses coûts et apprécier la rentabilité de ses produits ?

Répondre à cette interrogation nous amène à identifier en premier lieu les causes majeures qui font que le calcul des coûts par la méthode traditionnelle n'est plus d'actualité. En effet, les multiples changements technologiques intervenus au cours des dernières années, tant au niveau local qu'au niveau international ont précédé des répercussions significatives dans les structures organisationnelles et de coûts. Nous avons constaté au sein de la SIMPA que ces changements ont impacté la structure dans son ensemble.

Au sein de la SIMPA, les charges de structure dans l'analyse en sections homogènes sont devenues le premier poste de coûts. Cette méthode de coûts complets suggère que les activités réalisées sont homogènes dans un même centre d'analyse ce qui n'est pas le cas au niveau de la SIMPA. Les résultats produits se révèlent souvent approximatifs dans la mesure où la ventilation des charges indirectes au sein des centres d'analyses comporte une part importante d'arbitraire. Malgré l'évolution de l'activité la SIMPA n'a pas procédé à une mise à jour des clés de répartition des charges indirectes devenues importantes. De plus le choix de l'unité d'œuvre peut être remise en cause car il est fait sans une étude approfondie et ne reflète donc pas la réalité des activités effectuées par la SIMPA. Dans ce contexte, la méthode classique de calcul des coûts devient de moins en moins pertinente pour les besoins de la gestion de l'entreprise et particulièrement au sein de la SIMPA.

Ces différents constats ne sont pas sans conséquence sur la gestion de la SIMPA. Ainsi, comme conséquences, nous notons :

- les outils de calcul des coûts appliqués sont inefficaces et inadaptés aux réalités actuelles de la SIMPA ce qui rend difficile la répartition de façon exacte des charges indirectes entre les différents produits ;
- la rentabilité d'une activité cache les phénomènes de subventionnement d'un produit par rapport à un autre ce qui aura pour conséquence d'induire des choix sur des bases erronées, du moment où la rentabilité des produits n'est pas connue de façon fiable ;
- le choix des clés de répartition, le choix de l'unité d'œuvre étant faits de façon arbitraire et aussi l'absence d'homogénéité de tous les produits de la SIMPA sont autant de facteurs qui influent sur les prises de décisions optimales par les dirigeants de la SIMPA et par conséquent ne reflètent pas la réalité.

La SIMPA se doit donc de mettre en place une solution optimale pour maîtriser le calcul de ses coûts. Ainsi, au nombre des solutions envisageables, nous pouvons citer :

- l'actualisation des clés de répartition des charges indirectes afin de les conformer à la réalité et d'assurer une meilleure répartition entre les différents produits ;
- la mise en place d'une politique de gestion en adéquation avec les réalités de la SIMPA ;
- la mise en place d'un système de calcul des coûts en se basant sur une méthode moderne à savoir : la méthode de comptabilité par activités (méthode ABC) afin d'optimiser les décisions à prendre.

De toutes les solutions envisagées, nous retenons la dernière et c'est la raison pour laquelle nous avons décidé à travers ce mémoire de porter notre thème sur « l'analyse des coûts de revient dans une société industrielle selon la méthode ABC : Cas de la société SIMPA ».

Cela se justifie par le fait que la méthode de calcul des coûts par une comptabilité basée sur les activités : Activity Based Costing (ABC) constitue un outil précieux de compétitivité mais aussi une étape indispensable et préparatoire à la mise en place d'un système de contrôle de gestion complet.

Notre choix s'est porté sur ce thème car il serait intéressant de voir en quoi la méthode ABC permet d'améliorer la rentabilité de l'entreprise par une méthode d'analyse des coûts qui permettra à ces dernières d'améliorer leurs efficacités afin de faire face au climat hostile de la concurrence internationale.

L'objectif principal de notre étude est de procéder au calcul des coûts de revient selon la méthode ABC au sein de la société SIMPA « Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains » afin d'en ressortir une nouvelle approche de calcul des coûts basés sur une analyse plus réaliste des charges et de favoriser la prise des décisions de gestion.

Notre travail comportera quatre (04) objectifs spécifiques :

- identifier des ressources ;
- découper l'entreprise en activités ;
- déterminer les inducteurs ;
- affecter les coûts aux objets de coûts.

Pour l'entreprise, cette étude trouve tout son intérêt dans la recherche de la maîtrise des coûts par une méthode moderne. La méthode ABC permet d'identifier les activités qui consomment le plus de ressources et par conséquent d'y apporter une attention toute particulière. Cela constitue un maillon très important dans la prise de décision au sein de l'entreprise et la rendre sans doute plus compétitive.

Pour le stagiaire, ce mémoire a pour but de le sensibiliser par rapport à l'importance d'appliquer des outils de gestion moderne au sein des entreprises. Ce mémoire lui permettra de savoir si la méthode ABC peut être préférée à la méthode traditionnelle. Il permettra à l'étudiant de maîtriser le déroulement pratique de l'analyse des coûts par la méthode ABC dans une entreprise industrielle.

Nous avons décidé, dans le cadre de ce mémoire, de délimiter le champ d'application de notre étude. Dans cette perspective notre analyse se portera uniquement sur l'étude des coûts de revient d'un des produits de la société : la bassine trente litres ADJA. Ce produit connaît deux variantes qui sont les bassines non imprimées et les bassines imprimées. L'étude sur le calcul des coûts de ce produit sera faite sur une périodicité de six mois, allant du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 30 juin 2012.

Ce mémoire est scindé en deux parties. La première partie sera consacrée à la revue de littérature. Cette partie aura pour objectif d'introduire la méthode ABC et d'en expliquer le fonctionnement avant d'exposer la méthodologie de l'étude à employer. La deuxième partie, regroupera tout d'abord la description de l'entreprise, et nous procéderons par la suite à l'analyse des coûts de revient selon la méthode ABC avant de terminer par les recommandations faites à l'entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE :**  
**CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE**

La comptabilité analytique a vu le jour du fait du besoin grandissant pour les structures, de pouvoir gérer leurs coûts et permettre une meilleure rentabilité d'une part et d'autre part une meilleure gestion.

La méthode traditionnelle de calculs des coûts, les sections homogènes, est jusqu'à nos jours la méthode qui prédomine dans les sociétés. Cependant nous constatons qu'avec l'évolution du secteur industriel, de l'internationalisation des échanges et de la concurrence internationale exacerbée, cette méthode présente des difficultés à s'adapter aux évolutions actuelles. Ainsi, elle présente des insuffisances quant aux calculs de coûts pertinents pour les structures.

Elle a donc été remise en question car il était devenu primordial de repenser des nouveaux modèles de calcul des coûts qui prennent en compte les nouvelles variables. De cette pensée des nouveaux concepts ont été développés tels que les méthodes de calculs des coûts partiels ou encore la comptabilité par activités.

L'objectif dans cette première partie est de présenter cette nouvelle méthode de calculs de coûts. Pour ce faire nous introduisons dans un premier chapitre la comptabilité par activités, Ensuite dans un deuxième chapitre nous présenterons la démarche d'analyse des coûts selon la méthode dite moderne qui est la méthode ABC. Et enfin le troisième chapitre sera consacré à la méthodologie de l'étude.

## Chapitre 1 : La comptabilité par activités

La comptabilité par activités a été mise en place afin de remédier aux insuffisances des méthodes traditionnelles utilisées. En effet, c'est à partir des années 1980 que cette méthode s'est développée, l'innovation majeure qu'elle apporte est qu'elle se base sur le concept d'activité au sein d'une entreprise.

Cette méthode propose des solutions aux problèmes ayant fait surface du fait des diverses mutations de l'environnement économique et technologique dans le monde.

C'est un nouvel outil de gestion qui permet aux gestionnaires de se baser sur les résultats obtenus grâce à l'ABC pour prendre des décisions capitales au bon fonctionnement de l'entreprise tout en s'aidant de l'ABM.

Afin d'aider à la compréhension de cette méthode, nous étudierons dans la première section de ce chapitre quelles sont les origines, la définition et les objectifs de la méthode ABC. Ensuite nous verrons dans une deuxième section qu'elles sont les concepts de base de cette méthode avant d'aborder dans une troisième section la démarche de conception de la méthode.

Enfin la dernière section sera consacrée à l'analyse des avantages et des inconvénients de la méthode ABC ainsi qu'une analyse comparative entre méthode traditionnelle et méthode moderne.

### 1.1. Introduction à la comptabilité par activités

Afin d'avoir une meilleure compréhension de la comptabilité par activités, nous avons consacré cette partie à la prise de connaissance de cette méthode de calcul des coûts à travers des aspects tels que son origine, ses objectifs et ses concepts fondamentaux.

#### 1.1.1. Origine de la méthode

Avec l'avènement de l'industrialisation, les progrès réalisés dans le domaine de l'automatisation ont été très importants. Cette ascension a permis de réduire les coûts de productions, plus précisément les coûts directs.

De nos jours les coûts de revient sont davantage constitués par les charges indirectes liées au fonctionnement des services de gestion, d'administration que par les charges directes liées aux ateliers de fabrication.

Par conséquent, on se trouve dans une situation où l'évolution des coûts de revient ne peut plus s'expliquer seulement par le volume de production. On constate que la distinction entre charges directes (charges de production) et charges indirectes (administratives, etc.) n'est plus adaptée à la réalité de l'entreprise industrielle.

La méthode traditionnelle de calcul des coûts devient donc inadaptée au vu des diverses mutations ayant eu lieu au sein des entreprises, on peut citer comme exemple :

- *Emergence de certaines fonctions nouvelles* : les activités marketing, ingénierie, télédistribution, gestion des ventes, publicité et leur coût ont fortement augmenté.
- *Réduction de la durée du cycle de vie des produits* : Les séries mises en fabrication sont plus courtes. Par contre, les activités de logistique, de transport, d'informatique, de recherche qualité se sont beaucoup développées. Leurs coûts ont très fortement progressé.
- *Evolution de l'activité globale de l'entreprise* : Le produit physique réel fabriqué et vendu, n'est plus qu'un élément parmi l'activité globale de l'entreprise, faite désormais et de plus en plus, de services à la clientèle, de maintenance, de qualité, de juste à temps, de sur mesure, de livraison rapide, de garantie prolongée, générateurs de valeurs.
- *Travail en flux tendus* : Les entreprises travaillent de plus en plus en flux tendus d'où la disparition des problèmes liés au stockage des matières premières et des produits finis.
- *Evolution des charges de personnel* : Pour les charges de personnel, on assiste à un double phénomène : l'automatisation remplace la main d'œuvre et la main d'œuvre indirecte se substitue à la main d'œuvre directe.

Il y a donc une nécessité à repenser à un nouveau modèle permettant de prendre en compte ces nouvelles caractéristiques. C'est dans cette optique que la méthode ABC a vu le jour.

On retrouve les premières traces d'utilisation de la comptabilité par activités dans une entreprise américaine dans les années 1960, plus particulièrement au niveau de la société General Electric.

Dans les années 1970, c'est Georges Staubus qui développe une théorie semblable. Cependant vers les années 1984, la méthode ABC voit le jour suite aux travaux de Robert Kaplan.

On considère donc que la méthode ABC est issue de deux réseaux distincts :

➤ Le réseau Harvard (Cooper – Kaplan - Johnson)

C'est au sein de la Schrader Bellows en 1985 que Robin Cooper découvre les pratiques novatrices de calcul des coûts mise en place. Robert Kaplan étudiera également le cas de John Deere qui présente les mêmes similarités aux niveaux du calcul des coûts que la société Schrader Bellows, il s'agit de la première référence connue comme la méthode ABC.

Le troisième à s'être intéressé à cette méthode est H. Thomas Johnson qui est un professeur à Portland State University. Il publiera un ouvrage en 1987 avec Robert Kaplan « *Relevance lost : the rise and fall of management accounting* ». C'est dans cet ouvrage que les deux auteurs basés sur leurs découvertes ont définis certains principes de la méthode ABC.

Cette même année H. Thomas Johnson, en se basant sur les résultats de sa recherche chez Weyerhaeuser, rejoint les mêmes observations que celles faites par Robin Cooper et Robert Kaplan.

On peut donc dire que la méthode Harvard a été conçue grâce aux observations faites par ces trois auteurs en se basant sur les pratiques nouvelles ayant vu le jour dans les sociétés industrielles américaines.

Pour eux, l'ABC est destiné à résoudre les difficultés que rencontre la comptabilité de gestion traditionnelle confrontée aux évolutions de l'environnement et au volume croissant des charges indirectes.

➤ Le réseau CAM-I

Le CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International) est une organisation de recherche et de développement à laquelle participent de grands groupes industriels, des

agences gouvernementales américaines, des institutions publiques, des cabinets d'audit, des universitaires et finalement des associations.

La principale préoccupation du CAM-I est l'informatisation des processus technologiques et son impact sur le fonctionnement des entreprises, ce qu'ils appellent AMT (*advanced manufacturing technology*).

En 1985, le CAM-I lance un projet de recherche sur la gestion des coûts qui sera confié à un groupe de chercheurs sous la direction de James Brimson.

En 1988, James Brimson et Callie Berliner publient un ouvrage où ils décrivent cette méthode : « *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design* ».

La méthode décrite par le CAM-I bien qu'elle ne porte pas le même nom, explique les mêmes fondements que la méthode ABC.

### **1.1.2. Définition de la méthode**

Selon la définition proposée par la coopérative d'entreprises industrielles américaine CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International), la méthode ABC est conçue pour « mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objets générateurs de coûts (notamment les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources. Les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activités. La méthode ABC identifie les relations causales entre facteurs de coût et activités ».

Il s'agit d'une méthode de calcul en coûts complets, qui met plus l'accent sur l'explication des causes des coûts des activités (inducteurs de coûts), que sur le calcul du coût des produits obtenus. Les inducteurs d'activités permettent l'imputation aux coûts des produits des ressources consommées par les activités, sachant qu'une activité est un ensemble de tâches ordonnées entre elles pour un objectif précis. Les activités concourant à un même but sont regroupées selon des processus transversaux.

Afin de mieux expliquer cette approche on peut citer l'auteur Melyon (2004 : 260), la méthode de comptabilité par activités substitue à un découpage fonctionnel ou par produits

(découpage vertical) un découpage par activités (ou découpage transversal). La méthodologie de la comptabilité par activités s'inscrit dans la philosophie de la firme mise en avant par M. Porter. Elle peut se définir dans deux perspectives :

- Celle de la « valeur » qui a pour but d'étudier le produit en lui-même, hors de l'entreprise, en adoptant si possible le point de vue d'un client.
- Celle élaborée dans la perspective d'une stratégie de coûts.

Il s'agit donc de procéder à un découpage de l'entreprise par activité et non par fonction et par produit. Les unités d'œuvre seront remplacés par des inducteurs d'activités qui ne sont pas seulement des critères quantitatifs mais des éléments qui mesurent le volume de l'activité et donc sont en principe explicatifs des coûts.

### **1.1.3. Objectifs de la méthode**

La comptabilité par activités a été créée afin de répondre aux insuffisances des méthodes traditionnelles. En effet, l'utilisation de la méthode ABC permet de répondre aux nouvelles exigences apparues du fait de la mutation du secteur économique ; grâce à cette méthode on peut améliorer la rentabilité de l'entreprise en se basant sur une meilleure analyse des coûts. Par la suite cette analyse nous permettra de définir de meilleures stratégies de gestion des produits et activités.

Les objectifs de la méthode ABC peuvent être catégorisés en deux groupes. Selon Bescos & Al. (1994 :44) nous avons les objectifs liés l'analyse des coûts d'une part et d'autre part les objectifs permettant de donner une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise.

#### **1.1.3.1. Objectifs liés à l'analyse des coûts**

- *Détermination de coûts plus précis :*

Selon Alazard & Al. (2007 :304) Philippe Lorino a défini trois évolutions qui rendent la méthode des centres d'analyse inadaptée :

- le renversement de la pyramide des coûts (coûts indirects devenus plus important que les coûts directs) ;
- les coûts de main d'œuvre ;

- les coûts de production (les coûts de production sont de nos jours des coûts de conception).

Au vu de ces données on constate que la méthode ABC permet de répondre aux problèmes posés par la méthode des sections homogènes grâce à une meilleure répartition des charges indirectes qui sont affectés aux activités qui les consomment réellement.

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

- *Faire apparaître les coûts cachés :*

Selon Alazard & Al. (2007 :307) les dysfonctionnements organisationnels nécessitent des actions correctrices ou des régulations qui engendrent des surcoûts ou de nouveaux coûts intégrés dans les coûts traditionnels. Ces surcoûts sont appelés des coûts cachés puisqu'ils ne sont pas isolés en tant que tels. Grâce à un découpage plus précis du fonctionnement on est à même de faire apparaître les coûts cachés des activités qui sont parfois coûteuses tandis qu'elle n'apporte aucune valeur à l'entreprise.

- *Rendre variable des charges fixes :*

Les charges fixes ne le sont souvent que par rapport au niveau d'activité général, ainsi les frais d'un bureau d'études sont fixes, mais le coût du bureau d'études dépend du nombre de modèles qu'il conçoit ou améliore. Il faut donc déterminer un ou plusieurs inducteurs de coûts pour chaque activité afin d'obtenir une relation causale pertinente.

### **1.1.3.2. Donner une vision nouvelle du pilotage de l'entreprise**

Grâce à la CPA le gestionnaire peut être aidé dans la prise des décisions de management notamment en ce qui concerne les ressources.

Selon Bescos & Al. (1994 :71-73) cette méthode a plusieurs objectifs concernant le pilotage de l'entreprise :

- *La définition des orientations à long terme de l'entreprise et de ses choix stratégiques* : Il s'agira pour le gestionnaire de déterminer quelles sont les objectifs à long terme de l'entreprise qui constituera la première étape. Ensuite il conviendra de réaliser une analyse externe de l'environnement et un diagnostic interne de l'entreprise. Enfin les résultats obtenus permettront de faire les choix stratégiques nécessaires pour assurer la pérennité de l'entreprise.
- *L'adaptation des structures* : Grâce à la CPA le gestionnaire peut adapter les structures en fonction des résultats obtenus. Il peut agir sur l'affectation des responsabilités, sur les règles et les procédures afin de réduire leurs coûts.
- *L'évaluation des performances* : En se basant sur les résultats obtenus par la CPA, le gestionnaire pourra procéder à une mise en œuvre d'un système d'évaluation des performances.

#### 1.1.4. Principe de base

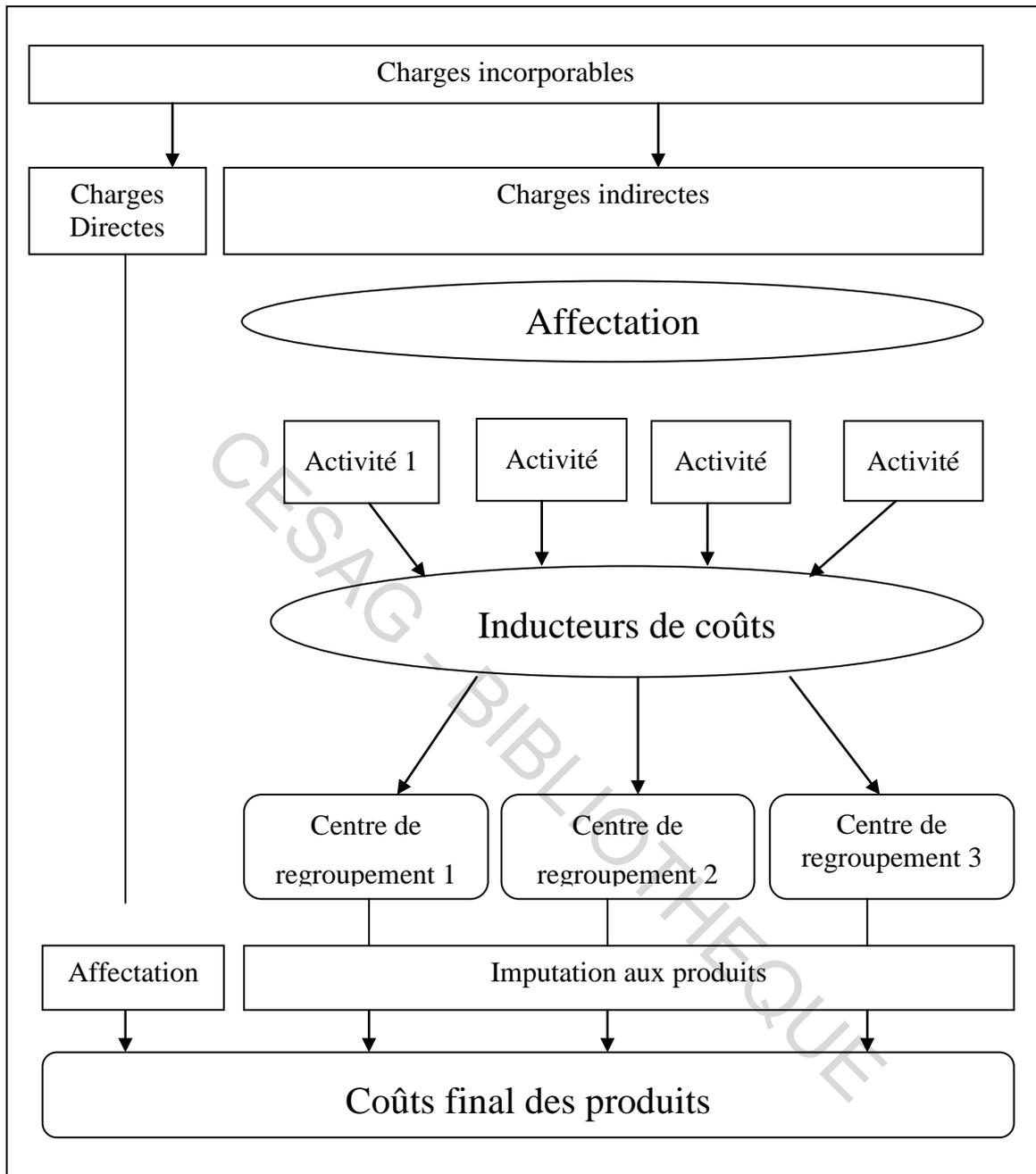
Les principales phases de la méthode ABC sont, en premier lieu, l'identification des activités (connaître ce que chaque service de l'entreprise fait), puis évaluer les ressources consommées par les activités sur la base du postulat fondamental de la méthode ABC :

« Les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources ».

On en déduit que cette méthode propose une approche différente fondée sur une évaluation au plus juste des coûts de revient ou de consommation des ressources de chacune des activités du processus. Grâce à une orientation centrée sur les processus et les activités, elle ne se contente pas de proposer une mesure des coûts précis mais préconise de mettre en place une structure d'amélioration de la maîtrise des coûts en termes de création de valeur, et par enchaînement naturel, de l'amélioration des performances.

On peut résumer le principe de la méthode ABC à l'aide du schéma suivant :

Figure 1 : Schéma de principe de la méthode ABC



Source : à partir de Goujet & Al. (2007 :117)

## 1.2. Les concepts de base de la méthode

Après avoir défini quelles étaient les origines et la définition de la méthode ABC, il nous paraît nécessaire de présenter quels sont les concepts de base de la méthode ABC et quelles définitions proposent différents auteurs pour chaque concept.

### 1.2.1. La Tâche

La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coûts. Ce tableau recense les positions adoptées par différents auteurs :

**Tableau 1 : Définition de « la tâche » selon divers auteurs**

Auteurs	Année/page	Définition
Bouquin	1993 :70	La tâche constitue le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités.
H. Boisvert	1998 :35	La tâche est l'élément le plus simple d'une activité ; elle n'est pas décomposable.

Source : à partir d'Alcouffe & al (2011 :3)

Au vu de ces définitions nous constatons qu'une succession de tâches permet de former une activité donnée. Les activités sont constituées par des tâches qui sont elles mêmes constituées par des opérations.

### 1.2.2. L'activité

**Tableau 2 : Définition d'une « activité » selon divers auteurs**

Auteurs	Année/page	Définition
Mévellec	1990 :115	« une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations ». « Va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité ».
Bouquin	1993 : 70	« l'organisation est composée d'entités, qui, pour remplir leurs missions, effectuent des tâches élémentaires, appelées aussi activités. L'activité est un ensemble cohérent de tâches »
Philippe Deherrion	1997:35	« une activité rassemble toutes les tâches relative à une même action de gestion, quels que soient l'origine et le lieu où ces tâches ont été réalisées ».
Mendoza	2002 :109	« une combinaison de personnes, de technologies, de matières et de méthodes qui fournit un produit ou un service déterminé».

Source : à partir d'Alcouffe & al (2011 :4)

L'analyse de ces définitions fait ressortir deux points importants. Le premier est que l'activité se caractérise par sa construction, c'est un ensemble de tâches et également par une finalité externe autre que sa propre réalisation. Le deuxième est qu'une activité peut ou doit selon certains auteurs être définie par un verbe d'action : « une activité, c'est ce que l'on fait ».

La mesure de l'activité s'appelle l'inducteur d'activité. Il en existe 4 grands types possibles :

- les activités liées aux volumes fabriqués : l'heure de main d'œuvre, l'heure machine ;
- les activités liées aux changements de lots ou de séries (ordres de fabrication, séries fabriquées) ;
- les activités de soutien concernant un objet de coût : les inducteurs principaux sont le nombre de composants, le nombre de modifications techniques...;
- les activités de soutien général sont des charges indépendantes du volume et de la gamme de produits, l'inducteur sera une assiette de répartition comme la valeur ajoutée.

Ce travail de définition permet un regroupement d'activités quand les inducteurs sont identiques.

### 1.2.3. Le processus

**Tableau 3 : Définition d'un « processus » selon divers auteurs**

Auteurs	Année/page	Définition
Mévellec	1990 :183	« un processus est une chaîne d'activités déclenchées par un facteur unique ».
Lorino	1991 :40	« on appellera processus les ensembles d'activités ainsi finalisés par un objectif global, donc par un output matériel ou matériel global. Les processus sont donc des combinaisons de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis [...], objectif global commun à toutes les activités qui le composent. »
Bouquin	1993 :83	« un processus est un ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne. »
Bescos & Mendoza	1994 : 8	« processus : ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ex : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, [...])»

Source : à partir d'Alcouffe & al (2011 :7)

En se basant sur ces définitions on peut globalement dire que le processus est un regroupement d'activités hiérarchisés qui ont la même finalité, le même objectif. Il s'agit d'une chaîne d'activités permettant de lier les ressources à des objets de coûts qui sont destinés une clientèle donnée. Il permet par ailleurs de donner une image représentative en se basant sur les actions qui sont réellement effectuées au sein de l'organisation. Ainsi, tout comme un processus de facturation regroupe un ensemble d'activités permettant l'émission des factures, un processus de fabrication englobe un ensemble d'activités nécessaires à la transformation des matières premières en produit fini selon les spécifications.

#### 1.2.4. Les ressources

**Tableau 4 : Définition des « ressources » selon divers auteurs**

Auteurs	Année/page	Définition
Lorino	1991 :67	« ...toutes les ressources consommées par l'activité, qu'il s'agisse de composants, de matières premières, d'informations (une gamme, un mode opératoire), d'utilisation d'équipements. »
Bouquin	1993 :95	« les ressources telles que la comptabilité de gestion les voit sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fournitures, locaux, matériel. »
Bescos & Mendoza	1994 : 40-41	« les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus(ou les services offerts).»

Sources : à partir d'Alcouffe & al (2011 :8)

On constate de part ces définitions que tous les auteurs s'accordent pour dire que les ressources constituent les charges au sens comptable de l'entreprise.

Ainsi, il s'agit des différents inputs utilisés pour obtenir un produit ou un service. Elles sont une combinaison de moyens humains, techniques et matériels qui sont amenés à être consommés par les activités.

### 1.2.5. Les inducteurs

**Tableau 5 : Définition des « inducteurs » selon divers auteurs**

Auteurs	Année/page	Définition
Lorino	1991 : 92	On parle d'inducteur d'activité ou de performance mais l'optique est davantage celle de la gestion de la performance (ABM)
De Rongé	1998 : 37	Un inducteur de coût se définit comme étant un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût d'un objet de coût.
Bescos & Mendoza	2002 :109	« l'inducteur est une unité qui rend compte du comportement du coût de l'activité, c'est-à-dire du lien existant entre le coût d'une activité et sa consommation par un produit ou tout autre objet de coût »

Source : à partir de ces auteurs

Les inducteurs de coûts sont des facteurs qui engendrent des coûts. Ils désignent tout ce qui peut expliquer la consommation des charges par les activités et la consommation d'activités par les produits. A chaque activité, il convient de déterminer l'inducteur de coûts qui s'y rattachent et qui reflètent la consommation de ressources par l'activité.

L'inducteur de coût se situe en général en amont de la réalisation de l'activité proprement dite. L'amélioration de l'activité, la diminution de sa consommation de ressources et sa place dans le processus global de création de valeur impliquent que l'inducteur de coût soit réellement la cause de l'existence de l'activité.

### 1.3. La gestion par activité (ABM)

Selon De Rongé (1998 :408) la gestion des activités ou ABM (pour activity-based Management) vise l'ensemble des actions qui peuvent être mises en œuvre par l'entreprise pour améliorer l'efficacité et l'efficacités de ses activités et processus en se fondant sur l'information relative aux coûts des activités, processus, produits, clients et autres objet de coût fournie par un système d'information comptable ABC.

En d'autres termes on peut dire que la méthode ABM commence là où la méthode ABC s'arrête. Grâce à l'ABM on est en mesure d'analyser les différents coûts résultants des coûts élaborés par la méthode ABC, afin d'en déterminer les causes et mener ainsi les actions

d'optimisation nécessaires. Cette méthode permet, en lien avec la stratégie définie, de représenter l'organisation d'une entreprise et de construire l'architecture des activités. Ces activités sont regroupées dans le cadre de processus, qui décrivent la chaîne de valeur d'une entreprise. Elle vise à effectuer le pilotage de l'entreprise par les processus et activités, et non plus par l'approche fonctionnelle des directions et services.

Elle s'applique essentiellement dans le cadre d'approches organisationnelles et pour le pilotage d'une entreprise par les processus. Elle concerne donc toute entreprise qui s'interroge sur la pertinence de son organisation par rapport à ses orientations stratégiques.

Appuyé par la direction et en cohérence avec la stratégie définie, un projet organisationnel basé sur ABM implique l'ensemble des acteurs de l'entreprise. La démarche ABM se déroule de la manière suivante:

- définition de la chaîne de valeur puis de l'ensemble des processus et activités de l'entreprise ;
- description des processus et activités en opérations et tâches ;
- définition des fonctions types, des responsabilités et des missions des collaborateurs ;
- évaluation des ressources à allouer aux activités ;
- définition du plan d'action pour passer de l'organisation actuelle à l'organisation cible.

## **Conclusion**

La mise en place de la méthode ABC requiert une connaissance approfondie de l'entreprise, de ses processus et activités, et une implication active du personnel.

Dans la même optique d'optimisation des processus la méthode ABC est souvent couplée à un management par l'activité (méthode ABM – Activity Based Management).

La comptabilité par activités permet donc de remédier aux insuffisances des méthodes autrefois utilisées. Elle apparaît donc comme une méthode répondant aux attentes des utilisateurs à travers le monde. Néanmoins, il convient de noter que sa mise en œuvre dépend de l'organisation et de la structure dans laquelle elle doit être mise en œuvre.

## **Chapitre 2 : La démarche d'analyse des coûts selon la méthode ABC**

Selon Alazard & Al. (2007 : 315) la mise en application de la méthode ABC s'appuie sur quatre phases essentielles à savoir :

- l'identification et analyse des activités ;
- l'évaluation des ressources consommées par les activités ;
- la définition des inducteurs d'activités ;
- l'affectation du coût des activités aux objets de coûts.

### **2.1. L'identification et analyse des activités**

Cette étape constitue la première phase de la conception d'un système de CPA. Les activités constituent le point central de cette démarche par conséquent il convient de définir les activités de manière précise et exacte afin de disposer au final de résultats pertinents.

Le système qui sera mis en place se doit d'être simple à gérer, les activités identifiées ne doivent pas être trop importantes ; c'est-à-dire que leur nombre doit rester raisonnable afin de ne pas créer une trop grande complexité du système.

Nous savons que les activités sont composées de tâches élémentaires qui s'enchaînent vers un objectif commun et que les activités qui ont un déclencheur commun constituent un processus. La première phase vise donc à élaborer une décomposition aussi exhaustive et détaillée que possible des activités potentiellement significatives pour l'entreprise.

Selon Boisvert & Al. (2004: 95) la modélisation des activités constitue la tâche la plus difficile de la mise en œuvre de la méthode ABC. Il faudrait « cerner les activités d'un processus de manière à déboucher sur l'affectation (plutôt que sur la répartition) des ressources aux activités et à déboucher sur la répartition (plutôt que sur l'imputation) du coût des activités entre les objets de coût ». Il propose deux méthodes de modélisation des activités, l'examen des ressources et l'analyse des objets de coût.

- La méthode par l'examen des ressources consiste à analyser les ressources de l'organisation et à s'interroger sur les activités qu'elles alimentent. Cette méthode permet de résoudre le problème de l'affectation des ressources aux activités.
- La seconde méthode quant à elle s'attache aux objets de coût et consiste à déterminer quelles sont les activités requises pour ces objets. Elle permet de fournir une solution au problème de répartition du coût des activités entre les objets de coût.

L'objectif principal qui en découle est de constituer une cartographie des activités qui consiste en une description de la totalité des activités qui sont présentes dans l'entreprise et d'identifier quelles sont les ressources consommées et les causes de la réalisation de ces activités.

L'identification des activités peut se faire à partir des éléments suivants :

- entretiens avec les responsables ;
- étude des actions réalisées par le personnel ;
- observation des départements de l'entreprise sur une période donnée ;
- analyse documentaire des pièces comptables.

La cartographie des activités permet un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur de l'entreprise. Aussi, pour bien identifier et analyser ces activités, on établit une liste d'activités réalisées en quatre étapes :

- Définir le groupe de projet : pour la mise en œuvre de la démarche ABC il faut définir les responsables et les acteurs qui vont travailler sur la structure des coûts des marges et des tableaux de bord. Il est nécessaire d'avoir au moins un responsable de service dans le groupe de projet.
- Etablir une première liste d'activités : cette étape comprend les modalités suivantes :
  - Formation du groupe de projet sur les objectifs et sur les concepts ABC ;
  - Entretiens individuels avec le plus grand nombre des membres de l'entreprise ;
  - Réunions collectives.

- Valider la liste d'activités : cette étape de validation a deux objectifs essentiels à savoir :
  - s'assurer que chaque activité est bien significative et représentative de ce qui est fait, soit parce qu'elle crée de la valeur pour les clients, soit du fait qu'elle consomme beaucoup de ressources ;
  - s'assurer que le nombre d'activités n'est pas trop important et que le groupe de projet n'est pas en train de créer les activités.
- Identifier tous les attributs de chaque activité : pour chaque activité, il faut collecter un certain nombre d'informations afin d'obtenir toutes les retombées souhaitées dans la mise en œuvre.

### **2.1.1. Evaluation des ressources consommées par les activités**

Selon Bescos & Al. (1994 : 49) la deuxième étape consiste à répartir entre les activités les charges directes ou indirectes représentant le coût de ressources mobilisées : salaires, coûts des matières premières et fournitures, loyers, amortissements, etc.

Selon Alazard & Al. (2007 :316) il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources mises en place dans la méthode des sections homogènes. En effet, si de nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux produits, elles sont directes par rapport aux activités ; ainsi les ressources mobilisées pour les activités de support ne sont plus allouées aux coûts des produits par des clés de répartition arbitraires. Le postulat de la méthode ABC s'écrit : « les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources. »

Ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuables aux activités.

En se basant sur les propos de ces deux auteurs, on peut dire que cette étape permet d'affecter le coût des ressources aux activités qui les ont réellement consommées. Il en découle que toute ressource est liée directement à une activité, toute ressource est acquise pour un certain usage bien déterminé. Il peut arriver que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité dans des proportions différentes ou non. Pour y remédier il convient de rechercher les facteurs permettant d'expliquer au mieux la consommation de ressources afin de mettre en œuvre les inducteurs de coûts les plus pertinents possibles.

### 2.1.2. Définir les inducteurs d'activités

Ayant calculé le coût des activités, il s'agit dans cette troisième étape de l'imputer aux objets de coût via les inducteurs d'activité. Pour chacune des activités retenues, un inducteur d'activité doit ainsi être défini. Il s'agit donc de rechercher les facteurs expliquant au mieux la consommation de ressources.

Selon De Rongé (1998: 390) L'inducteur de coût a été défini comme étant un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût objet d'un objet de coût.

Il définit également l'inducteur comme étant une mesure du volume de la production de l'activité. Il permet d'imputer le coût de l'activité aux objets de coût qui y ont eu recours.

Selon lui, les inducteurs peuvent être distingués en quatre types :

- les inducteurs volumiques traditionnels (Quantités physiques ...)
- les inducteurs liés à l'organisation (Nombre de commandes ou de livraison ...)
- les inducteurs liés à l'existence du produit (Nombre de produit ou de référence)
- les inducteurs liés à l'existence d'une capacité (Nombre de lignes de montage).

Selon Goujet & Al (2007 :117) on cherche à définir pour chaque activité un « inducteur de coût ». Cette notion remplace celle d'unité de valeur de la comptabilité de gestion classique. Il doit s'agir d'un événement dont l'occurrence explique le mieux possible la consommation de charges par l'activité correspondante, au-delà d'une simple corrélation.

Par conséquent on en déduit qu'un inducteur est un indicateur de volume d'activité, Il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités. Nous notons également qu'il est primordial de choisir une unité qui représente au mieux la consommation des ressources par les activités et la consommation des activités par les produits. L'objectif principal sera de parvenir à identifier les facteurs à l'origine de la variation des coûts de manière pertinente afin d'avoir une affectation des charges aux produits la plus réaliste possible. Pour que l'inducteur soit pertinent il faut que la consommation de ressources générée par l'inducteur soit constante. On peut classer les inducteurs de coûts en deux types:

- Inducteur de coût volumique (inducteur des coûts quantifiables).
- Inducteur de coût de complexité (inducteurs des coûts non quantifiables).

Cependant Bescos & Al. (1994 :53) préfère faire une autre distinction des inducteurs d'activité :

- Ceux concernant des opérations répétitives (transaction drivers). Ils sont à utiliser lorsque chaque produit consomme le même temps de l'activité considérée.
- Ceux concernant des opérations spécifiques où le temps passé est fonction de l'objet de coût concerné (duration drivers). Ils sont à retenir lorsque le coût de l'activité considérée varie en fonction des différents produits fabriqués.

Afin de choisir l'inducteur à utiliser, il faudra prendre en compte les objectifs poursuivis, la finesse des activités, la disponibilité et le coût des informations. L'inducteur doit être lié à la production de l'activité (output) alors que l'unité d'œuvre est liée plus souvent à l'une des ressources consommées (main d'œuvre directe).

On peut voir apparaître le fait que plusieurs activités appartenant à des centres différents, peuvent avoir un inducteur de coût commun. Dans ce cas précis toutes les activités ayant le même inducteur de coût sont regroupées dans un même « centre de regroupement » afin de ne pas démultiplier le nombre d'activités.

Une fois le travail de recensement des inducteurs terminé, il s'agit de déterminer les inducteurs à retenir ; c'est-à-dire qu'il faut retenir les inducteurs de coûts les plus fréquents et les représentatifs au niveau de chaque activité.

Cette analyse peut être mise en œuvre sous la forme d'une matrice de regroupement des activités (matrice croisant les activités avec les inducteurs de coûts) permettant d'illustrer les centres de regroupement pour lesquels l'inducteur est le même.

**Tableau 6 : Exemple de matrice de regroupement des activités**

Activités	A1	A2	A3	A4	A5	A6	TOTAL
<b>Inducteurs</b>							
Nombre de factures clients	X	X					2
Nombre d'ordres de production		X	X	X			3
Nombre de références			X	X	X		3
Nombres de lots		X					1
Nombre de produits					X	X	2
Nombre de commandes	X	X					2
Franc de coût ajouté					X		1
<b>Total</b>	2	4	2	2	3	1	14

Source : à partir de Descotes & al. (2010)

### 2.1.3. Affectation du coût des activités aux objets de coûts

Cette dernière étape consiste à attribuer les coûts des activités aux objets de coûts afin d'en déterminer un coût de revient du produit. Dans cette attribution qui a pour objectif le calcul des coûts proprement dit à partir de données passées ou prévisionnelles, trois possibilités d'affectation sont envisageables selon Bescos & Al (1994 :52) :

- l'attribution directe (pour les charges directes principalement) ;
- l'estimation ;
- l'imputation arbitraire.

Le coût des objets se fait par affectation du coût des activités grâce aux inducteurs.

Selon De Rongé (1998 :368) en rapprochant le total des ressources consommées par les activités regroupées dans chaque centre et le volume des inducteurs sélectionnés, on obtient le coût unitaire de chacun des inducteurs de coût. Les charges sont transférées sur le coût des produits en fonction de leur consommation respective d'activités valorisée au coût unitaire de chaque inducteur.

## **2.2. Avantages et inconvénients de la méthode ABC**

Cette partie traitera de l'intérêt que représente la méthode ABC et quelles sont les avancées qu'elle apporte pour une société d'une part, d'autre part elle présentera également ses limites.

### **2.2.1. Les avantages de la méthode**

Au vu de la mise en œuvre de la méthode ABC on est en droit de se demander quel peut être l'intérêt d'adopter cette méthode comme système de comptabilité analytique ?

Afin de répondre à cette question nous allons énumérer les avantages que l'entreprise peut avoir en utilisant cette méthode.

#### **2.2.1.1. Les avantages liés au calcul des coûts**

Dayan & Al. (2004 : 764) identifie deux types d'apports de la méthode à base d'activités :

- Les apports liés à la notion d'activité comme base de l'analyse : la méthode se centre sur les activités et non sur le produits car c'est au sein des activités que se trouve la création de valeur qui sera incluses dans les produits par des combinaisons diverses et permet également de prendre en compte la demande des clients et de l'innovation.
- Les apports liés à la notion d'inducteurs de coûts : permettant la recherche des facteurs de causalité déterminants de la consommation des ressources qui est mis en exergue.

D'autres avantages plus spécifiques peuvent être cités :

- Le développement d'une nouvelle manière de gérer les coûts de l'entreprise.
- Elle permet d'avoir une meilleure visibilité des charges et d'élaborer des moyens d'actions.
- Une meilleure affectation des ressources aux activités et des activités aux produits.
- Au-delà du suivi sur la durée de l'évolution des "objets de coûts", elle permet de révéler les symptômes des dysfonctionnements opérationnels et des coûts cachés.

#### **2.2.1.2. Les avantages liés à l'amélioration des performances**

- Elle propose un outil d'amélioration de la performance de l'entreprise grâce à la notion de L'ABM qui permet un meilleur pilotage de l'entreprise.

- Elle permet de disposer d'indicateurs adaptés aux activités de l'entreprise pour la mesure des performances opérationnelles.
- L'introduction de la notion d'activité permettant de passer d'une analyse des coûts à une analyse de la performance opérationnelle (approche processus).
- Elaborer des tableaux de bord pertinents et utiles lors de la prise de la décision.
- Faire du contrôle de gestion une fonction stratégique en lui fournissant les outils nécessaires aux prises de décision.
- Porter un regard plus profond sur les interrelations entre les activités du processus.
- Elle s'appuie sur l'approche processus en utilisant la notion d'activité pour identifier la manière dont la chaîne de valeur de l'entreprise consomme les ressources mises à disposition.

En se basant sur les apports de cette méthode on constate qu'elle offre des développements intéressants pour les entreprises tant au niveau de la maîtrise des coûts qu'au niveau du management de l'entreprise.

Cependant, il faut noter que la CPA comporte néanmoins des limites lors de sa mise en œuvre.

### **2.3. Les inconvénients de la méthode ABC**

La mise en œuvre d'une comptabilité par activités peut s'avérer difficile pour une entreprise désireuse de mettre en place cette pratique. Globalement, la comptabilité par activité est une méthode qui a ses avantages et ses inconvénients.

Selon Alazard & Al. (2007 :323) trois critiques sont adressés par les gestionnaires à la méthode ABC :

- *Sur la nature des inducteurs* : la méthode introduit des inducteurs exprimant la complexité et l'efficacité. Par rapport aux méthodes classiques, qui ne reconnaissent que les indicateurs volumiques, cette prise en compte est positive à la représentativité du modèle des coûts. Mais leurs impacts sur le résultat final restent limités l'influence des indicateurs volumiques demeurant prépondérante. La méthode ABC n'aurait donc qu'un faible apport du point de vue des indicateurs non volumiques.

- *Sur le coût d'obtention des données* : La méthode ABC nécessite de réaliser des relevés au cœur même des processus à chaque fois que l'on souhaite une analyse des coûts réels. Le coût de mise en œuvre doit pouvoir être absorbé par les gains réalisés.
- *Sur la nature des charges analysées* : toutes les charges ne sont pas directes et donc leur affectation n'est pas simple, voire pas souhaitable. Les coûts obtenus seront souvent des coûts partiels, directement relatifs à la mise en œuvre du processus et des activités étudiées. Cet aspect rend plus difficile la consolidation des résultats obtenus et il peut se faire que certaines charges soient hors du champ de toute analyse.

D'autre part, on peut noter d'autres limites comme par exemple le fait que la mise en place de la méthode ABC est extrêmement coûteuse et requiert des frais importants (réorganisation de la gestion, logiciels spéciaux, équipements de collecte et de traitement de données, ...).

Comme tous les frais sont imputés aux activités et qu'une bonne partie de ces frais sont fixes de par leur nature, la pertinence des informations obtenues est donc discutable, puisque toute base d'imputation est par définition subjective ou arbitraire.

De plus, il s'agit d'une méthode de calcul des coûts très complexe qui la rend pour l'instant inapplicable dans la plupart des entreprises qui n'ont pas une structure de gestion maîtrisée.

Il s'agit donc d'une méthode exigeante pour laquelle quelques grandes entreprises présentant des caractéristiques précises sont capables de l'appliquer à savoir : technologie avancée, charges indirectes plus élevés que les charges directes, environnement fortement automatisés.

## **Conclusion**

Ce chapitre était consacré à l'étude de la démarche d'analyse des coûts de la méthode ABC. A l'étude, il apparaît que cette nouvelle méthode de calcul des coûts représente une évolution dans le domaine de la comptabilité car elle permet de répondre aux nouvelles évolutions de l'économie. Elle a été élaborée afin de répondre aux insuffisances des méthodes traditionnelles.

Nous notons par ailleurs que le processus permettant de concevoir la méthode ABC n'est pas des plus aisées et que c'est à juste titre qu'elle est considérée comme étant fastidieuse et coûteuse à mettre en œuvre.

Afin de procéder à l'analyse des coûts de revient par la méthode ABC, il conviendra de suivre plusieurs étapes successives à savoir, l'identification des activités, l'évaluation des ressources consommées par chacune d'elles ; la définition des inducteurs d'activités et l'affectation du coût de activités aux objets de coûts.

Pour mener à bien ce projet, nous proposerons dans un troisième chapitre d'étudier la méthodologie que nous emploierons au sein de la structure afin de récolter toutes les données nécessaires à l'élaboration de notre analyse. Ce troisième chapitre portera donc sur la présentation de la méthodologie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Chapitre 3 : Approche méthodologique

Nous avons étudié dans les deux premiers chapitres comment procéder aux calculs des coûts de revient selon les deux méthodes suivantes : la méthode des sections homogènes dite méthode traditionnelle et la méthode ABC dite méthode moderne.

Ce troisième chapitre portera sur la méthodologie à mettre en place au sein de l'entreprise SIMPA afin de collecter les informations et données nécessaires à la réussite de notre objectif qui est l'analyse des coûts de revient selon la méthode ABC dans une société industrielle.

C'est dans cette perspective que la première section de ce chapitre traitera du modèle d'analyse et que la deuxième section portera sur la présentation des différentes techniques de collecte de données que nous avons utilisées pour mener cette étude.

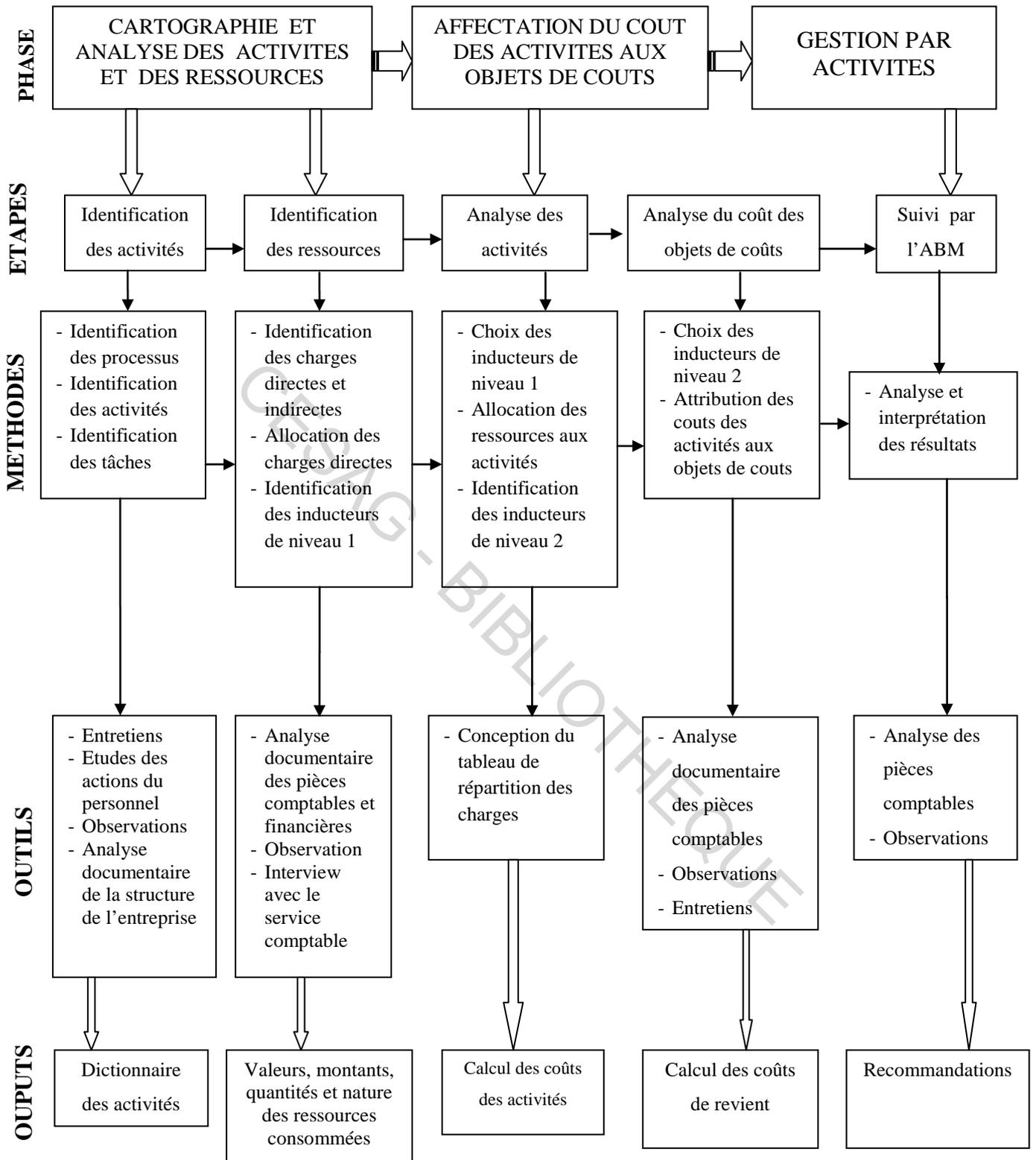
### 3.1. Le modèle d'analyse

En nous basant sur la revue de littérature, nous avons identifié quatre étapes majeures nécessaires à la réalisation de notre étude au sein de la société SIMPA :

1. Identification et analyse des activités (cartographie des activités).
2. Evaluation des ressources consommées par les activités.
3. Définition des inducteurs d'activités.
4. Affectation du coût des activités aux objets de coûts.

Le schéma suivant résume toutes les étapes par lesquelles nous procéderons pour mener notre étude.

Figure 2 : Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

## 3.2. Les Méthodes de collecte et d'analyse de données

Sur le terrain, nous avons utilisés plusieurs méthodes de collecte de données afin de mener à bien nos travaux de recherche.

### 3.2.1. L'analyse documentaire

L'étude documentaire est une recherche exploratoire, un préalable indispensable à toute étude approfondie. Elle permet de fournir toutes les informations relatives à l'entreprise, sa structuration, ses activités, ses documents comptables et autres.

Elle donne les premières tendances d'évolution de l'entreprise. Elle permet donc une analyse assez vaste de l'entreprise.

Une étude documentaire permet de :

- délimiter un problème mal défini ou trop vaste ;
- se familiariser avec le secteur étudié ;
- clarifier certains concepts ;
- réunir et d'analyser des informations facilement accessibles.

L'analyse documentaire nous a permis de nous familiariser avec la société, de collecter la majeure partie des données nécessaires aux calculs des coûts de revient dans la société. Nous avons pu avoir accès aux documents comptables et aux documents relatifs aux ateliers de production tel que :

- les informations relatives à l'approvisionnement (fournisseurs, bon de commande, bon de livraison, fiche de stocks,...)
- les rapports de production journaliers et mensuels des produits ;
- les rapports de lancement journaliers de la matière première des produits ;
- les documents comptables nous ayant permis d'identifier la totalité des charges indirectes et de déterminer leurs valeurs ;
- les rapports annuels établit par la société ;
- le manuel de la qualité établit par la société ;
- les fiches de suivi des dossiers des clients.

Nous avons également élaborés des fiches d'identification des tâches que nous avons remises aux chefs des services comptable, commercial, approvisionnement, qualité, entretien et technique. Ces fiches nous ont permis d'identifier les différentes activités relatives à notre produit.

### **3.2.2. L'observation**

Cet outil permet de voir par nous-mêmes comment les tâches sont effectuées au sein de chaque activité.

Elle nous permet de déterminer si les informations collectées correspondent à la réalité. Cette démarche nous permet donc d'affirmer ou infirmer les informations obtenues au préalable.

Au cours de nos recherches nous avons pu observer le processus de fabrication de notre produit au sein des ateliers d'une part et d'autre part nous avons également assisté les différents agents de l'administration dans l'exécution de leurs tâches. Ainsi, nous avons observés les activités menées au niveau des services d'approvisionnement et de distribution. Ces différentes observations nous ont conduites à l'identification et à la quantification des inducteurs.

### **3.2.3. La visite guidée**

La visite guidée nous a permis de voir comment est structurée la société et comment les divers ateliers de production sont reliés.

Nous avons pu avoir une vue d'ensemble des différentes structures et faire connaissance avec tous les opérationnels non seulement aux niveaux des ateliers mais également de l'administration.

Nous avons été amenés durant cette visite à expliquer en quoi consiste notre étude et à recueillir les avis des divers agents de la structure.

Par ailleurs, lors de la visite de l'atelier d'injection, le chef de l'atelier nous a expliqué et montrer tout le processus relatif à la fabrication de nos produits.

### **3.2.4. Les entretiens**

Un entretien a été réalisé à notre arrivée en présence du directeur général, du directeur administratif et financier et du chef comptable. Durant cet entretien nous avons expliqué notre thème et apporté des explications quand à la démarche que nous emploierons pour arriver à nos objectifs.

Par la suite nous avons eu a réalisés des entretiens avec les chefs de services ainsi que les différents opérationnels qui pouvaient nous aider dans la collecte des données.

Nous avons rencontrés le chef du service comptable, qui nous a fournis tous les documents comptables nécessaires ainsi que des explications quant au fonctionnement administratif de la structure.

Le responsable du service des approvisionnements nous a fournis les informations concernant les matières utilisées pour la fabrication de notre produit ainsi que des informations sur le processus d'achat des matières premières et sur la gestion des fournisseurs.

Le responsable du service transit nous à apporter des indications concernant les charges directes et indirectes d'approvisionnement.

Le responsable du service commercial nous a fournis toutes les informations concernant les ventes réalisées, le suivi des clients et les autres composantes du processus de vente.

Le directeur technique nous a renseignés sur les tâches effectuées au sein des ateliers et des services entretien et broyage. Grâce à ces informations nous avons élaborés des schémas techniques concernant nos produits.

Le chef de l'atelier d'injection nous a fournis toutes les informations relatives à la fabrication de nos produits. Il nous à tous d'abord expliquer le fonctionnement des machines employés et expliquer le processus de fabrication. Ensuite ils nous à remis les documents concernant la production de nos produits.

Nous avons également réuni au cours de ces entretiens, des informations concernant toutes les procédures effectuées au sein de chaque service, des informations concernant la répartition du travail entre les différents agents du service. Et nous avons procédé à une mesure du temps

mis pour traiter les différentes activités recensées. Ainsi, nous avons été en mesure d'élaborer les dictionnaires d'activités se rattachant à nos produits.

## **Conclusion**

La méthodologie de recherche précédente nous a permis de réaliser un travail plus organisé et plus efficient sur le terrain. Nous avons pu, en suivant les étapes établies dans le modèle d'analyse, définir dès notre arrivée dans la société les premières opérations à menées afin d'arriver à réunir toutes les informations nécessaires dans le laps de temps qui nous été imparti.

Au cours de nos recherches nous avons été confrontés à beaucoup de difficultés durant les différentes phases de collectes de données mais nous avons été en mesure, au final de rassembler les informations nécessaires à cette étude.

## **Conclusion de la première partie**

La grande majorité des sociétés industrielles au Sénégal utilise la méthode des sections homogènes car étant plus adaptée à ce type de société. La méthode ABC nécessite assez de moyens au point où son utilisation est rare au sein des entreprises.

Nous constatons qu'avec l'évolution du secteur industriel, il est de nos jours de plus en plus difficile d'arriver à une bonne maîtrise de ces coûts du fait de la prédominance des charges indirectes dans ces sociétés. Par conséquent il est nécessaire de remettre en cause la méthode traditionnelle de calcul des coûts.

Grâce à la méthode ABC, nous sommes en mesure d'avoir une meilleure visibilité des charges indirectes au sein d'une société. Il serait donc intéressant pour nous de voir si les résultats obtenus avec la méthode ABC dans cette société sont susceptibles de renseigner davantage sur la rentabilité des produits.

**DEUXIEME PARTIE :**  
**CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE**

Suite à notre première partie qui est composée de la revue de littérature, nous entamons la deuxième partie de notre étude. Elle sera consacré à la partie pratique c'est-à-dire à l'analyse des coûts de revient au sein de la société industrielle SIMPA.

Cette phase nous conduira à réaliser un travail sur le terrain important et délicat. En effet la méthode ABC se base sur l'enchaînement de tâches qui forme des activités et des processus dans la société.

Nous commencerons tout d'abord par la présentation de la société SIMPA dans un premier chapitre. Ce chapitre nous permettant de prendre connaissance de l'activité de l'entreprise.

Puis le deuxième chapitre sera consacré au calcul des coûts de revient selon la méthode ABC. L'application de notre modèle d'analyse nous permettra de concrétiser ce chapitre en suivant les cinq étapes définies dans ce modèle.

Enfin le troisième et dernier chapitre traitera principalement de l'analyse et l'interprétation des résultats obtenus d'une part, et d'autre part il portera sur les recommandations que nous pourrons faire à l'administration générale et aux différents services de la société.

## Chapitre 4 : Présentation de la Structure

Ce chapitre est consacré à la présentation de la société SIMPA d'une part, et d'autre part à réaliser un diagnostic interne et externe de l'entité.

Ce premier chapitre nous permettra de prendre connaissance de la société afin de comprendre dans quel secteur d'activité elle se situe.

### 4.1. Présentation de la SIMPA

Créée en 1958, la Société Industrielle Moderne des Plastiques Africains (SIMPA) est aujourd'hui l'une des plus importantes sociétés de transformation de plastique d'Afrique de l'ouest. Elle est dotée d'un outil performant, à l'écoute des innovations techniques. La SIMPA offre des produits et des prestations de qualité, clairement destinés à se substituer aux produits importés principalement d'Europe et d'Asie.

La SIMPA produit et commercialise une large gamme de produits et d'emballages en plastiques grâce à ses activités de développement et à la maîtrise des différents procédés de fabrication utilisés. Elle se trouve en position de leader dans le secteur de l'emballage au Sénégal. Bénéficiant de la confiance de grands groupes multinationaux, la SIMPA exporte dans la plupart des pays de la CEDEAO. A travers son activité, elle touche la quasi-totalité du secteur industriel (pêche, agriculture, agroalimentaire, chimie, bâtiment, etc.).

#### 4.1.1. Cadre institutionnel

La société industrielle moderne des plastiques africains (SIMPA), est une société anonyme avec un conseil d'administration au capital social de 1.500.000.000 FCFA (un milliard cinq cent millions de francs CFA).

Elle a été créée en 1958, et son siège social se trouve au km 18 route de Rufisque, Dakar - Sénégal. Son objet social consiste en la fabrication de produits et d'emballages en plastiques.

#### 4.1.2. Historique et missions

1958 : Création de SIMPA par M. NASRI, la société est alors spécialisée dans la fabrication de chaussures en plastiques.

1961 : M. NASRI cède la totalité de ses actions au groupe SENTENAC.

1961 à 1976: La société diversifie ses activités dans le secteur de l'injection ménagère et industrielle, c'est-à-dire la fabrication d'articles de ménages, de seaux et de pots de conditionnement pour l'industrie ; et dans celui de l'extrusion /sacherie, c'est-à-dire la fabrication de sacs et de sachets.

1976 : La société abandonne la fabrication des chaussures en plastiques.

1976 à 1983 : La société occupe une position de leader de son secteur.

1983 à 1990 : La société connaît une période difficile (forte concurrence locale, surendettement.)

Novembre 1990 : La société est cédée à un groupe qui dépose aussitôt le bilan. Le groupe SENTENAC attaque la procédure et reprend la société.

Juillet 1991 : Le groupe HAWILI FAWAZ reprend SIMPA, au terme d'un protocole d'accord en date du 31/07/1991.

1999 : SIMPA se lance dans la fabrication de films techniques haute barrière (complexes). Import- substitution de produits généralement fabriqués en Europe et Asie.

2002 : SIMPA absorbe une unité de la place, PLASTINDUSTRIE, et renforce son secteur d'injection.

2005 : L'Entreprise fait l'acquisition notamment de :

- 1 Groupe imprimante 10 couleurs ;
- 1 Contre-colleuse (complexage) ;
- 1 Co extrudeuse multi couches, multi matières ;
- 1 unité de sleeveage.

Cette acquisition lui permettra de doubler sa capacité de production de films techniques tout en offrant une qualité équivalente aux produits européens importés.

Depuis 2010 SIMPA réalise un programme d'investissement pour remplacer les machines anciennes et obsolètes, coûtant très cher en entretien et grandes consommatrices d'énergie, ainsi qu'un programme d'investissements nouveaux destinés à accroître ses capacités de production.

#### **4.1.3. L'activité de l'entreprise**

Elle exerce une activité de conception et réalisation d'articles d'emballages en plastiques destinés à de nombreux secteurs de l'industrie tels que l'agriculture, l'agro-alimentaire, les cosmétiques, la chimie, les produits de grandes consommation.

La maîtrise de son processus industriel permet à la SIMPA de proposer une large ligne de produit comportant plus de 3000 références au sein desquelles deux lignes de métiers sont opérationnelles :

- Coextrusion/impression/complexage qui permet la réalisation d'emballages souples ;
- L'injection/soufflage qui permet la réalisation d'emballages rigides ou semi-rigides.

#### **4.2. Organisation générale**

L'organigramme général de la société est disponible en annexe 1.

##### **4.2.1. Les services administratifs et de gestion**

###### **➤ Le service administratif et financier**

IL comporte deux divisions à savoir les finances et la comptabilité. Son rôle est de procéder au suivi budgétaire et à la l'ordonnancement des dépenses concernant les nouveaux investissements. Par ailleurs, le directeur financier se charge également de faire un suivi du recouvrement des créances.

###### **➤ Le service des ressources humaines**

Ses activités consistent à gérer le personnel de l'entreprise par le biais de deux divisions à savoir : la gestion du personnel permanent et la gestion du personnel journalier.

➤ **Le service des achats**

Ce service des achats se compose également de deux divisions qui sont :

- la gestion des achats des matières premières et matières consommables relatifs aux différents ateliers de production d'une part ;
- et d'autre part la gestion des achats autres que les matières premières et consommables à savoir : matériel et mobilier de bureau, fournitures de bureau, etc.

➤ **Le service commercial**

Il se compose de deux divisions, nous avons le service commercial afférent aux produits issus de la production de l'atelier d'injection (produits injectés ou soufflés) d'une part, et d'autre part nous avons un service commercial afférent aux produits issus de la production des ateliers d'extrusion (films, gaines, etc.) et flexographie.

➤ **Le service infographie**

Le service infographie a en charge la création des designs et des maquettes. Il s'agit d'un service qu'on peut qualifier de pré-impression ; car toute commande de produit nécessitant une impression doit avant tout débiter dans le service infographie. Une exception est faite lorsque le client décide de prendre en charge le design.

➤ **Le service transit**

Ce service s'occupe de l'importation des matières premières, matières consommables et de l'importation des nouvelles machines d'une part, et d'autre part il prend part à l'exportation des produits vendus par la société à ses clients étrangers.

#### **4.2.2. Les services techniques**

➤ **La direction technique**

Elle a en charge la gestion des ateliers de productions. Son rôle consiste à superviser les différents ateliers et à veiller à la bonne exécution des plannings de production.

### ➤ **L'atelier injection**

La SIMPA propose une large gamme d'articles obtenus par injection tels que seaux, pots, boîtes de conditionnement destinés aux industries alimentaires ou par soufflage tels que les flacons, bouteilles destinés aux industries cosmétiques et d'hygiène.

La gamme d'articles obtenue par moulage et par injection compte aussi des casiers agricoles, des casiers à bouteilles ainsi qu'un large choix d'articles de ménage ou d'utilité domestique tels que des bassines, bols, carafes, chaises etc.

La décoration des articles rigides n'est pas négligée et l'offre inclut l'impression sur flacon, bouteilles, casiers, seaux et articles de ménage publicitaire par les procédés de sérigraphie ou offset litho en multi couleurs.

Trois procédés sont employés dans cet atelier :

- *Le moulage par injection* : la matière plastique en granulés est introduite dans la trémie de la presse à injecter, chauffée, malaxée et comprimée par une vis sans fin de manière à obtenir un mélange fluide et homogène. Celui-ci est ensuite expulsé dans un moule fermé et refroidi dans lequel il se solidifie.
- *Le soufflage* : la matière est extrudée pour former un tube (parison) qui sera enfermé dans un moule composés de 2 demi-coquilles. Le moule est ensuite refermé et de l'air est soufflé par l'orifice du tube pour plaquer la paraison contre les parois du moule. On obtient ainsi un corps creux (ex : flacon).
- *L'impression sérigraphique* : l'encre d'impression est transférée par raclage à travers un écran de soie, dit écran sérigraphique, vers l'objet à imprimer.

### ➤ **L'atelier extrusion**

L'emballage souple (flexible packaging) est un produit en forme de film ; feuille ou sachet. Il est constitué le plus souvent de plusieurs couches de matières assemblées par coextrusion, par complexage ou par association de ces deux techniques.

Cet emballage doit avant tout être fonctionnel : il doit protéger le contenu et étant, chaque fois que nécessaire une barrière aux gaz, à la vapeur d'eau, à la lumière et aux arômes, tout en ayant une bonne résistance mécanique (aux chocs, à la déchirure, etc.). Il doit aussi, s'il s'agit

de film, se prêter à une utilisation aisée et fiable sur machine de conditionnement (bonne machinabilité).

Le film sera le plus souvent imprimé, à la fois pour des raisons réglementaires et esthétiques (information consommateur, attrait commercial, etc.) la SIMPA est équipée pour imprimer des images de haute résolution en quadrichromie, avec des aplats techniques dans le texte.

Il existe deux procédés majeurs dans cet atelier :

- *Le moulage par extrusion* : La matière plastique en granulés est introduite dans la trémie de l'extrudeuse, chauffée et malaxée par un vis sans fin de manière à obtenir un mélange fluide et homogène. Celui-ci est comprimé de façon continue et contraint de passer au travers d'une filière chauffée dont la forme détermine le profil à obtenir.
  - On peut citer comme exemple de produits extrudés : Films thermo-rétractables pour le fardelage ; films étirables pour la palettisation ; film de conditionnement de vrac ; film pour le conditionnement des liquides alimentaires (eau, jus de fruits, vinaigre, huile) ou d'aseptisation (javel, savon liquide) ; film de paillage pour l'agriculture ; sachets de reforestation ; sacs poubelle ; sacs publicitaires etc.
- *Le complexage* : les films fabriqués à l'extrusion sont contrecollés avec des films fabriqués à partir de matières premières qui pourront être différentes pour renforcer les propriétés de l'emballage.
  - On peut citer comme exemple de produits complexés : films techniques haute barrière pour le conditionnement de produits alimentaires sensibles (café, moutarde, lait en poudre, etc.) ou emballages attrayant pour produits de grande consommation (lessive en poudre, biscuits secs, pâtes, etc.).

### ➤ **L'atelier flexographie**

Les films issus de l'atelier extrusion peuvent être imprimés par la suite à la demande du client. Cette étape s'opère selon le procédé flexographique qui est un procédé d'impression en relief, à partir de clichés gravés appelés « clichés photopolymères ». Les imprimantes sont appelées « presse flexographique ».

### 4.3. Environnement de la SIMPA

La connaissance de l'environnement d'une société permet non seulement de comprendre son évolution mais également de lui fournir des indicateurs pertinents. Ils leur permettront par la suite de prendre des décisions stratégiques.

#### 4.3.1. Analyse externe

Grâce à une politique d'investissement intense la société SIMPA a réussi à se positionner en tant que leader dans le secteur de la transformation de plastiques, et à détenir le monopole au Sénégal. Cependant, du fait de la fluctuation des prix des matières premières et des matières consommables sur le marché international, on constate qu'elle doit faire face à l'augmentation de ses coûts et par conséquent la société se retrouve désavantagée face aux concurrents étrangers du secteur.

La société a néanmoins bénéficié de la baisse de l'impôt sur les sociétés. Ceci a eu des répercussions positives sur le bénéfice ; de plus avec l'aide du code des investissements et le régime préférentiel de l'UEMOA la société arrive à rester compétitive non seulement au niveau de la qualité de ses produits mais également au niveau de sa grille tarifaire.

**Tableau 7 : Identification des opportunités et des menaces de la société**

Opportunités	Menaces
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Taux de croissance soutenu.</li> <li>– Stratégie de croissance accélérée.</li> <li>– Flexibilité du travail.</li> <li>– Faible pouvoir d'achat qui favorise la consommation micro-doses, envisagée par SIMPA.</li> <li>– Régime préférentiel UEMOA.</li> <li>– Avantages du code des investissements.</li> <li>– Baisse de l'impôt sur les sociétés.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– La flambée des prix du pétrole et des dérivés en plastique.</li> <li>– Demande chinoise et indienne qui raréfie l'offre de matières premières.</li> <li>– Les problèmes d'énergie, pénurie de carburant et coupures de courant.</li> <li>– Faible pouvoir d'achat, paupérisation.</li> <li>– Les APE.</li> <li>– Les contraintes du code de l'environnement.</li> <li>– La concurrence étrangère.</li> </ul>

Source : SIMPA (2012)

### **4.3.2. Analyse interne**

#### **➤ Les ressources humaines**

Le personnel administratif se compose de 31 personnes. Le personnel de l'atelier d'injection se compose de 45 personnes d'une part et d'autre part le personnel des ateliers d'extrusion/flexographie se compose d'une soixantaine de personnes.

On note que le personnel administratif est compétent, professionnel et motivé. Le personnel composant les ateliers d'injection, d'extrusion et de flexographie est régulièrement sollicité quant à l'amélioration de leurs compétences en leur proposant des stages de formation.

Notons par ailleurs la présence de 45 employés avec des compétences spécifiques pour chacun composant le service entretien.

Nous avons pu constater que le personnel de la société joui d'une certaine stabilité en son sein ce qui témoigne d'un fort engagement des salariés assurant la pérennité de l'entreprise d'une part, d'autre part les salariés sont bien formés et maîtrisent chacun leurs tâches respectives dénotant ainsi un professionnalisme sans faille.

Le taux d'absentéisme reste très faible et l'entreprise bénéficie d'un excellent climat de travail.

Cependant on constate que du fait de l'expansion de la société certains agents se retrouvent débordés et ont du mal à suivre ce rythme soutenu ; par conséquent l'entreprise sera prochainement amenée à recruter de nouveaux agents qualifiés afin de préserver la motivation du personnel.

#### **➤ Les ressources financières**

Du fait de sa politique d'investissement intensive, la société a pu s'équiper de matériels industriels de plus en plus performants ce qui leur a permis d'augmenter la productivité des ateliers et ainsi par la même occasion d'accroître sa production et donc ses ventes. Il en résulte que la SIMPA a pu quasiment doubler son chiffre d'affaires en l'espace de 3 ans.

En 2012, les ventes des produits issues de l'atelier d'injection ont représenté 40% des recettes de la société et le reste concerne les ventes des produits issus des ateliers d'extrusion et de flexographie.

Malgré l'importance du niveau des ventes, l'entreprise souffre de problèmes de liquidités. En effet, une partie des ventes est effectuée au comptant mais reste minime et concernent les articles ménagers issus de l'atelier d'injection. Les autres règlements des clients se font à 60 jours tandis que le règlement des fournisseurs se fait à 30 jours. Il arrive donc que la société se trouve parfois à court de liquidités sur le court et moyen terme.

### ➤ Les ressources matérielles et techniques

La SIMPA est implantée sur un terrain de 40 000 m<sup>2</sup>, situé à Mbao. La capacité de production installée est de 12 000 tonnes/an, utilisée à 65%. L'usine est constituée de :

- L'unité « injection/soufflage » qui compte :
  - 36 presses à injecter de 90T à 1000T.
  - 9 machines d'injection soufflage.
  - 6 imprimantes dont 4 sérigraphique, 1 offset-litho et 1 tampographie.
- L'unité « extrusion/impression/complexage » qui compte :
  - Un hangar d'extrusion film contenant 13 extrudeuses.
  - Un hangar de sacherie contenant 24 machines à sacs.
  - Un hangar d'impression complexage contenant :
    - 4 groupes imprimants de 4, 6, 8 et 10 couleurs ;
    - 1 complexeuse ;
    - 4 rebobineuses.
  - Un hangar de recyclage contenant 5 densifieurs.
- Deux magasins de produits finis.
- Un magasin de produits semi-finis.
- Un entrepôt de matières premières.

La quasi-totalité des machines de l'injection ont été totalement amorties, tandis que dans l'atelier d'extrusion/flexographie certaines des machines sont vétustes mais beaucoup ont été remplacé grâce aux investissements de la société.

Une importante politique de remplacement des machines désuètes est mise en place dans la société, l'objectif est d'arriver à rééquiper la société avec des nouvelles machines plus performantes et surtout plus efficaces.

➤ **L'organisation générale**

Les différents services sont assez bien organisés et collaborent de manière efficace. Le problème majeur de la société réside dans le fait qu'il n'y ait pas de service de contrôle de gestion en place au sein de la structure. Par conséquent, il est difficile d'avoir une bonne maîtrise des coûts générés par la société d'une part, et d'autre part au niveau de la performance de la société, il est difficile d'obtenir des informations fiables et fidèles du fait de l'absence d'outils d'aide à la prise de décision tel que les tableaux de bord et les reportings.

**Tableau 8 : Identification des forces et des faiblesses de la société**

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Certification Iso 9001 v 2000.</li> <li>- Maîtrise des procédés industriels.</li> <li>- Politique d'investissement dans de nouveaux équipements soutenue.</li> <li>- Avantage concurrentiel technologique.</li> <li>- Matériel performant.</li> <li>- Capacité d'innovation notamment dans l'emballage flexible.</li> <li>- Service d'infographie/ design.</li> <li>- Unité de recyclage.</li> <li>- Présence sur le site de Simpa Equipement-conditionneur à façon.</li> <li>- Capacité d'anticipation des besoins du marché</li> <li>- Large gamme de produits.</li> <li>- Clientèle industrielle variée, niveau d'activité constant toute l'année.</li> <li>- Pas de dépendance par rapport à un client ou groupe de clients.</li> <li>- Bureau de représentation dans la sous-région.</li> <li>- Bon climat social.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trop de services dépendant du directeur général.</li> <li>- Absence d'un service de contrôle de gestion.</li> <li>- Absence d'un système efficace de reporting.</li> <li>- Communication interne insuffisante. Culture d'entreprise à renforcer.</li> <li>- Problème de trésorerie, liquidités.</li> <li>- Prix trop bas dans le département injection ménagère.</li> <li>- Informations disponibles peu fiables</li> <li>- Centralisation des données quasi-inexistante et inefficace.</li> </ul>

Source : SIMPA (2012)

## Conclusion

Grâce à sa politique d'investissement, la société SIMPA est devenue en l'espace d'une décennie une société incontournable dans son secteur d'activité. En effet, ses investissements aussi bien au niveau des infrastructures de l'entreprise qu'au niveau de l'acquisition de machines de nouvelle génération dont elle est la seule détentrice au Sénégal lui ont permis d'atteindre une renommée tant au Sénégal que dans les pays de la sous-région. La SIMPA se trouve actuellement en position de leadership et détient le monopole au Sénégal du fait de la qualité des produits qu'elle fournit.

Cependant nous avons constaté que malgré l'essor cette société sur le marché, beaucoup de faiblesses sont à noter en interne. L'absence d'une structure de contrôle de gestion en est un bon exemple. Il est à noter que la mise en place d'un système de contrôle de gestion devient primordiale. Avec la demande croissante en produits nouveaux sur le marché et avec l'expansion de la société dans d'autres domaines, il deviendra par la suite plus compliqué d'avoir une bonne maîtrise des coûts de la société et donc d'avoir une gestion qui soit la plus efficiente possible.

## **Chapitre 5 : Calcul des coûts de revient selon la méthode ABC**

Le calcul des coûts par la comptabilité par activités doit suivre des étapes qui ont été définies au préalable. Dans cette perspective nous allons nous référer aux étapes résumées dans le modèle d'analyse défini précédemment.

Cette démarche comprend les étapes suivantes :

1. L'identification et analyse des activités.
2. Evaluation des ressources consommées par les activités.
3. Définition des inducteurs d'activités.
4. L'identification des objets de coûts.
5. L'affectation du coût des activités aux objets de coûts.

Le présent chapitre sera structuré en quatre sections. La première section se consacrera à l'identification et l'analyse des activités avec la présentation du dictionnaire des activités. Dans la deuxième section nous procéderons à l'évaluation des ressources consommées par les activités puis nous définirons les inducteurs d'activités dans une troisième section. La quatrième et dernière section portera sur l'identification des objets de coûts et de l'affectation du coût des activités aux objets de coûts.

### **5.1. Identification et analyse des activités**

La première étape de la démarche de calcul des coûts de revient selon la méthode ABC comprend deux phases. La première consiste en l'identification des processus et la deuxième à procéder à l'analyse des activités qui auront été identifiées.

#### **5.1.1. Les processus au sein de la SIMPA**

Au sein de la SIMPA, nous avons relevé trois processus en vigueur à savoir, le processus d'approvisionnement, le processus de fabrication et le processus de distribution.

Le processus relatif à l'approvisionnement dont les activités se décomposent comme suit :

1. La gestion des fournisseurs.
2. Le traitement et suivi des commandes.
3. La réception et le magasinage.

Le processus relatif à la fabrication : Nous distinguons à ce niveau deux sous-processus à savoir la fabrication de bassines non imprimées et de bassines imprimées.

Le sous-processus de fabrication de bassines non imprimées regroupe les activités suivantes :

1. La préparation de la production de bassines non imprimées.
2. Le lancement de la production de bassines non imprimées.
3. Le suivi de la production de bassines non imprimées.
4. Le suivi des déchets.
5. La gestion des moyens humains.
6. La gestion des moyens matériels.
7. La gestion des nomenclatures.
8. Le contrôle de conformité.

Le sous-processus de fabrication de bassines imprimées (obtenues à partir de bassines non imprimées) regroupe les activités suivantes :

1. La préparation de la production de bassines non imprimées.
2. Le lancement de la production de bassines non imprimées.
3. Le suivi de la production de bassines non imprimées.
4. La préparation de la production de bassines imprimées.
5. Le lancement de la production de bassines imprimées.
6. Le suivi de la production de bassines imprimées.
7. Le suivi des déchets.
8. La gestion des moyens humains.
9. La gestion des moyens matériels.
10. La gestion des nomenclatures.
11. Le contrôle de conformité.

Et le processus relatif à la distribution dont les activités se décomposent comme suit :

1. Le suivi et le contrôle des commandes.
2. La facturation et le suivi de l'expédition des biens vendus.
3. Le suivi des clients.

Afin d'illustrer nos propos nous avons élaborés des schémas techniques simplifiés relatifs à nos deux types de produits consultables en Annexes 2 et 3.

### 5.1.2. Repérage des activités

La détermination des processus nous a permis de procéder à l'élaboration du dictionnaire des activités.

L'identification des activités des deux processus a été faite avec l'aide de fiche d'identification des tâches (cf. Annexe 4 page 102). Ces fiches ont été remplies par les chefs des services présent dans la structure à savoir, les services de la direction, d'approvisionnement, comptable, technique, qualité et commercial.

Par ailleurs nous nous sommes également basés sur l'observation du travail effectué par le personnel de la société afin de valider les résultats obtenus précédemment dans les différentes fiches.

Grâce aux données récoltées nous avons pu établir deux dictionnaires d'activités relatifs aux trois processus identifiés. Les dictionnaires d'activités sont consultables en Annexes 5 et 6.

**Tableau 9 : Répertoire des activités définies pour les deux sous processus**

Processus	Code	Activités
Approvisionnement	A1	Gestion des fournisseurs
	A2	Traitement et suivi commandes
	A3	Réception/ magasinage
Fabrication	A4	Préparation de la production de bassines non imprimées
	A5	Lancement de la production de bassines non imprimées
	A6	Suivi de la production de bassines non imprimées
	A7	Préparation de la production de bassines imprimées
	A8	Lancement de la production de bassines imprimées
	A9	Suivi de la production de bassines imprimées
	A10	Suivi des déchets
	A11	Gestion des moyens humains
	A12	Gestion des moyens matériels
	A13	Gestion des nomenclatures
	A14	Contrôle de conformité
Distribution	A15	Suivi et contrôle des commandes
	A16	Facturation et suivi de l'expédition des biens vendus
	A17	Suivi des clients

Source : Nous-mêmes

## 5.2. Rattachement des ressources aux activités

Nous allons tout d'abord procéder à l'identification des ressources de la société pour ensuite procéder à la répartition des ressources consommées entre les différentes activités.

### 5.2.1. Identification des ressources

Au sein de la société, nous avons été amenés à identifier les ressources directes d'une part, et d'autre part les ressources indirectes. Les ressources directes seront affectées aux objets de coûts concernés alors que les ressources indirectes seront d'abord affectées aux différentes activités avant d'être affectées par la suite aux objets de coûts.

#### 5.2.1.1. Les ressources directes

Les ressources directes se constituent principalement des matières premières et matières consommables, ainsi que de la main d'œuvre directe des ateliers de production.

- **Les matières premières et consommables**

Les informations relatives aux achats des matières premières et matières consommables ont été fournies par le service des achats. Les coûts d'achats sont calculés en faisant la somme du coût d'achat majoré de tous les frais accessoires y afférent.

Nous avons donc été en mesure de déterminer les consommations relatives à chaque matière entrant dans la composition de notre produit ainsi que leurs coûts d'achat respectifs. Les consommations relatives à notre période de calcul (du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 30 juin 2012) se décomposent comme suit :

- Bassines non imprimées : Elles nécessitent la consommation de deux matières premières à savoir le polypropylène et le colorant. Pour la période d'étude, les consommations sont résumées dans le tableau 11 ci-dessous.

**Tableau 10 : Récapitulatif des consommations de matières premières et consommables de la bassine 30 litres ADJA non imprimées.**

		<b>Quantités</b>	<b>Prix unitaire</b>	<b>Total en FCFA</b>
<b>Matières premières</b>	Polypropylène	234 716	876	205 611 216
	Colorant	23 472	2 330	54 689 760

Source : Nous-mêmes

- Bassines imprimées : Elles nécessitent la consommation de deux matières premières (le polypropylène et le colorant) et de six matières consommables (encres, diluants, tapis transfert blanc, tapis transfert vert, adhésif double face et plaques nyloprint). Pour la période d'étude, les consommations sont résumées dans le tableau 12 ci-dessous.

**Tableau 11 : Récapitulatif des consommations de matières premières et consommables de la bassine 30 litres ADJA imprimées.**

		Quantités	Prix unitaire	Total en FCFA
<b>Matières premières</b>	Polypropylène	11 152	876	9 769 152
	Colorant	1 115	2 330	2 597 950
<b>Matières Consommables</b>	Encres	0,0326	26 521	865
	Diluants	0,0326	1 815	59
	Tapis transfert blanc	1,41	64 653	91 391
	Tapis transfert vert	9,72	49 102	477 256
	Adhésif double face	0,05	235 366	12 795
	Plaques	2,75	63 582	174 712

Source : Nous-mêmes

- **La main d'œuvre directe**

La main d'œuvre directe concerne uniquement les journaliers par conséquent nous nous sommes rapprochés du service des ressources humaines s'occupant des journaliers et du chef de production de l'atelier d'injection. Grâce aux informations recueillies nous avons été en mesure de calculer le coût de la main d'œuvre directe pour chaque atelier à savoir l'atelier injection et l'atelier impression.

**Tableau 12 : Récapitulatif du coût de la main d'œuvre directe**

		Quantité	CU	Coût total
Injection	Bassine non imprimée	3 289	480	1 578 531
	Bassine imprimée	157	480	75 177
Impression	Bassine imprimée	198	582	115 243

Source : Nous-mêmes

### 5.2.1.2. Les ressources indirectes

Les ressources indirectes sont constituées des charges ne pouvant être affectées directement aux objets de coûts. Elles regroupent donc toutes les charges autres que celles relatives aux ressources directes.

- **Autres achats consommés**

Les autres achats consommés concernent les charges de matières consommables, les produits d'entretien des machines, les pièces de rechange et entretien des machines, l'eau, l'électricité, le carburant, les autres lubrifiants pour les machines, les petits matériels et outillages et les vêtements de travail.

- ✓ Les charges de matières consommables

Elles sont utilisées au niveau du processus de fabrication et plus précisément les activités de préparation et de lancement de la production des différentes bassines (non imprimées et imprimées).

- ✓ Les produits d'entretien des machines

Ces produits sont utilisés afin de maintenir les machines dans un bon état de fonctionnement. Ils interviennent donc au niveau du processus de fabrication.

- ✓ Les pièces de rechanges et entretien des machines

Ces ressources sont consommées au niveau du processus de fabrication et concerne toutes les activités dudit processus.

- ✓ L'eau

Elle est consommée au niveau de tous les 3 processus étudiés (approvisionnement, fabrication et distribution) et est répartie en tenant compte du nombre de m<sup>3</sup> consommé par processus.

- ✓ L'électricité

Elle est consommée au niveau de tous les 3 processus étudiés (approvisionnement, fabrication et distribution) et est répartie en tenant compte du nombre de kwh consommé par processus.

✓ Le carburant

Le carburant est une ressource consommée au niveau du processus de distribution. Elle est répartie par la suite au niveau des différentes activités en proportionnellement au nombre de km parcouru.

✓ Les autres lubrifiants pour les machines

Ces ressources sont consommées au niveau du processus de fabrication afin de permettre le fonctionnement des différentes machines. Elles sont réparties entre les activités en tenant compte du nombre de litres de produits (autres lubrifiants) consommés.

✓ Les petits matériels et outillages

Les petits matériels et outillages sont des ressources qui interviennent au niveau du processus de fabrication de l'entreprise SIMPA. Elles sont réparties en fonction du coût des immobilisations pour lesquelles elles sont consommées.

✓ Les vêtements de travail

Les vêtements de travail sont des éléments mis à la disposition des ouvriers et du personnel d'atelier afin de leur mettre dans de meilleures conditions de travail. Ces ressources interviennent donc au niveau du processus de fabrication.

- **Les charges de transports**

Ces charges sont constituées par les charges de transport sur ventes, de transport du personnel ainsi que des frais de voyages et déplacements.

✓ Les charges de transport sur ventes

Ces ressources sont réparties entre les différentes activités du processus de distribution et proportionnellement à leur consommation.

✓ Les charges de transport du personnel

Cette ressource est rattachée au processus d'approvisionnement. Par défaut d'information de la comptabilité analytique, elle est répartie également entre les différentes activités du processus d'approvisionnement.

✓ Les frais de voyages et déplacements

Les frais de voyages et déplacements sont des ressources consommées au niveau des 3 processus (approvisionnement, fabrication et distribution). Ils sont répartis entre les différents processus en tenant compte du nombre de voyages effectués.

• **Les services extérieurs**

Les services extérieurs comprennent l'entretien et la réparation des bâtiments, les charges de publicité, les frais de missions et de réceptions, les autres charges externes et l'assurance des installations techniques.

✓ L'entretien et la réparation des bâtiments

Les bâtiments sont concernés par tous les 3 processus étudiés (approvisionnement, fabrication et distribution). Les ressources consommées seront réparties alors entre ces différents processus en fonction du m<sup>2</sup> correspondant.

✓ Les charges de publicité

Ces ressources sont liées à la publicité des produits vendus par la SIMPA. Elles sont réparties en fonction du chiffre d'affaires et concernent donc le processus de distribution.

✓ Les frais de missions et de réceptions

Ces ressources sont rattachées aux processus de fabrication et de distribution et sont réparties en fonction du nombre de personnes concernées.

✓ Les autres charges externes

Les autres charges externes sont liées au processus d'approvisionnement et sont affectées aux activités dudit processus.

✓ L'assurance des installations techniques

Ces ressources concernent l'assurance des immobilisations industrielles de la SIMPA. Elles sont donc rattachées aux processus de fabrication et sont réparties en fonction des coûts des immobilisations concernées.

- **Les charges de personnel**

Ces ressources concernent la rémunération du personnel autre que celui de l'administration générale. Autrement dit, il s'agit du personnel rattaché à chaque processus.

- **Les charges financières**

Elles sont constituées des intérêts sur emprunt des installations techniques et des escomptes accordés aux clients.

✓ Les intérêts sur emprunt des installations techniques

Les intérêts sur emprunt des installations techniques sont des intérêts payés suite aux financements obtenus des établissements financiers afin d'acquérir des machines. Ils interviennent donc au niveau du processus de fabrication.

✓ Les escomptes accordés aux clients

Les escomptes accordés sont relatifs aux facturations faites aux clients. Ils sont répartis proportionnellement au chiffre d'affaires et interviennent ainsi au niveau du processus de distribution.

- **Les charges d'amortissements**

Elles sont constituées des amortissements des installations techniques et des bâtiments techniques.

✓ Amortissements des installations techniques

Ces ressources sont liées aux différentes machines figurant au niveau de la SIMPA. Elles concernent donc le processus de fabrication

✓ Amortissements des bâtiments techniques

Ces ressources sont relatives aux bâtiments dans lesquels sont installées les différentes machines. Elles sont alors rattachées aux activités du processus de fabrication.

- **Les charges d'administration générale**

Elles regroupent toutes les dépenses effectuées pour le compte du personnel administratif de l'entreprise (tels que salaires des permanents, frais de télécommunications, transports, eau, électricité, frais d'entretien et de réparations des locaux et matériels administratifs, amortissements).

### 5.2.2. Identification des inducteurs de ressources

Cette étape nous permet d'allouer aux activités le coût total des ressources qui ont effectivement été consommées par les activités.

Pour ce faire, nous avons procédé à l'identification des inducteurs de ressources qui nous ont permis par la suite de rattacher les ressources aux activités.

Le tableau suivant nous montre les inducteurs de ressources qui ont été retenus pour notre étude.

**Tableau 13 : Récapitulatif des inducteurs de ressources**

Codes	Ressources	Processus concernés	Inducteurs envisagés	Inducteurs retenus	Observations
R1	Charges de matières consommables	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kg de matières consommées</li> <li>• Produits fabriqués</li> <li>• H/MOD</li> </ul>	Kg de matières consommées	Toutes les matières consommables sont pesées avant d'être introduites dans la fabrication d'un produit.
R2	Produits d'entretien des machines	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Machines entretenues</li> <li>• Heure de nettoyage</li> <li>• Litres de produits utilisés</li> </ul>	Litres de produits utilisés	Les produits d'entretiens sont des liquides qui sont tous exprimés en litres. Les mêmes produits sont utilisés pour toutes les machines et c'est le personnel permanent qui assure l'entretien.
R3	Pièces de rechanges et entretien des machines	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pièces utilisées</li> <li>• Temps de remplacement des pièces</li> <li>• Coût des immobilisations dont les pièces ont été échangées</li> </ul>	Coût des immobilisations dont les pièces ont été échangées	La valeur des pièces échangées varie en fonction de l'importance de la machine dont les pièces sont endommagées. Ce qui justifie le choix de cet inducteur
R4	Eau	Approvisionnement Fabrication Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• M<sup>3</sup> d'eau consommée</li> </ul>	M <sup>3</sup> d'eau consommée	Il existe des compteurs d'eau divisionnaire pour les différents services administratifs et techniques.
R5	Electricité	Approvisionnement Fabrication Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KWh consommés</li> </ul>	KWh consommés	Il existe des compteurs divisionnaires d'électricité pour les différents services administratifs et techniques.
R6	Carburant	Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Km parcourus</li> <li>• Litres de carburant consommés</li> </ul>	Km parcourus	Il est fait un relevé journalier du kilométrage parcourus par les véhicules. Cet inducteur paraît donc idéal.
R7	Autres lubrifiants pour les machines	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Machines entretenues</li> <li>• Heure de graissage des machines</li> <li>• Litres de produits utilisés</li> </ul>	Litres de produits utilisés	Les autres lubrifiants sont des liquides qui sont tous exprimés en litres. Les mêmes produits sont utilisés pour toutes les machines et c'est le personnel permanent qui assure l'entretien

Codes	Ressources	Processus concernés	Inducteurs envisagés	Inducteurs retenus	Observations
R8	Petit matériels et outillages	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Matériels et outillages consommés</li> <li>• Coût des matériels et outillages consommés</li> </ul>	Coût des matériels et outillages consommés	Il est relevé chaque fois le nombre de matériels et outillages utilisés au niveau de chaque atelier car ils interviennent uniquement au niveau des ateliers. Toutefois, le prix des matériels et outillages utilisés ne sont pas identiques. Du moment il existe une liste des prix des différents matériels utilisés par atelier, alors cet inducteur est l'idéal.
R9	Vêtements de travail	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre de vêtements utilisés</li> <li>• Prix des vêtements utilisés</li> </ul>	Nombre de vêtements utilisés	Cet inducteur paraît le mieux car le nombre varie d'une unité de fabrication à un autre en fonction des ouvriers et les vêtements ont le même prix unitaire.
R10	Transport sur ventes	Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre de produits vendus</li> <li>• Nombre de commandes livrées</li> <li>• 10 000 franc de chiffre d'affaires</li> </ul>	10 000 francs de chiffre d'affaires	Les produits vendus n'ont pas le même prix. 10 000 franc de chiffre d'affaires est le meilleur inducteur à retenir.
R11	Transport du personnel	Approvisionnement	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre de personnes transportées</li> </ul>	Nombre de personnes transportées	Le nombre de personnes ayant accès à ce service est l'inducteur le plus représentatif pour cette ressource car le montant payé est identique par employé transporté.
R12	Voyages et déplacements	Approvisionnement Fabrication Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre de voyages effectués</li> </ul>	Nombre de voyages effectués	Cet inducteur est le plus illustratif au sein des différents processus.
R13	Entretien et réparations des bâtiments	Approvisionnement Fabrication Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• M<sup>2</sup> nettoyé</li> <li>• Bâtiments nettoyés</li> <li>• Temps effectués sur chaque bâtiment</li> </ul>	M <sup>2</sup> nettoyé	Cet inducteur est le plus représentatif pour la répartition de cette ressource car le nombre de m <sup>2</sup> nettoyé est connu pour chaque partie nettoyée.

Codes	Ressources	Processus concernés	Inducteurs envisagés	Inducteurs retenus	Observations
R14	Publicité	Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produits vendus</li> <li>• 10 000F de ventes</li> </ul>	10 000F de ventes	Les produits vendus n'ont pas le même prix, 10 000F de chiffre d'affaires est le meilleur inducteur à retenir.
R15	Frais de missions et de réceptions	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personnes concernées</li> <li>• Services concernés</li> </ul>	Personnes concernées	Le nombre de personnes concernées est plus représentatif car le nombre de personnes n'est pas le même d'un service à un autre.
		Distribution			
R16	Autres charges externes	Approvisionnement	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10 000F d'achat</li> <li>• Kg de matières achetées</li> </ul>	10 000 F d'achat	Les autres charges externes sont relatives aux services d'approvisionnement de matières premières. Le prix des matières n'étant le même, alors 10 000F d'achat représente l'inducteur idéal
R17	Assurances des installations techniques	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coût des installations techniques assurées</li> </ul>	Coût des installations assurées	Les installations techniques ayant des qualités et modes de fonctionnement différents, la valeur des installations concernées représente alors un inducteur idéal.
R18	Intérêts sur emprunt des installations techniques	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coût des installations acquises par emprunt</li> </ul>	Coût des installations acquises par emprunt	Les emprunts ayant servi au financement des installations techniques et étant calculés sur la valeur de ces installations, le coût des installations acquises par emprunt représente un inducteur idéal.
R19	Escomptes accordés	Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10 000F de chiffre d'affaires</li> </ul>	10 000F de Chiffre d'affaires	Les escomptes sont accordés sur le montant des ventes réalisées avec les clients. 10 000 F de chiffre d'affaires constitue donc un inducteur de référence.

Codes	Ressources	Processus concernés	Inducteurs envisagés	Inducteurs retenus	Observations
R20	Charges de personnel	Approvisionnement	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10 000F d'achat</li> <li>• Unités de matières achetées</li> <li>• Affectation des charges du personnel par centre d'activité</li> </ul>	Affectation des charges du personnel par centre d'activité	Le montant des charges du personnel varie d'un centre d'activité à un autre et est rattaché aux personnels travaillant dans ces différents centres d'activités. Ainsi, l'affectation des charges du personnel par centre d'activité paraît idéale.
		Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produits fabriqués</li> <li>• H/Machine</li> <li>• Affectation des charges du personnel par centre d'activité</li> </ul>		
		Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produits vendus</li> <li>• 10 000F de Chiffre d'affaires</li> <li>• Affectation des charges du personnel par centre d'activité</li> </ul>		
R21	Amortissements des installations techniques pour les bassines non imprimées	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produits fabriqués</li> <li>• H/Machine</li> <li>• H/MOD</li> </ul>	Produits fabriqués	Les produits fabriqués à ce stade sont tous identiques.
R22	Amortissements des installations techniques destinées aux impressions	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produits fabriqués</li> <li>• H/Machine</li> <li>• H/MOD</li> </ul>	H/Machine	La SIMPA tient une fiche technique pour le temps de fonctionnement des machines lorsqu'elle lance l'opération d'impression. Cet inducteur paraît donc plus représentatif.
R23	Amortissements des bâtiments techniques	Fabrication	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Superficie occupée par les bâtiments techniques</li> <li>• Produits fabriqués</li> </ul>	Superficie occupée par les bâtiments techniques	Cet inducteur est le plus représentatif.
R24	Charges d'administration générale	Tous les processus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Répartition égale entre les différentes activités</li> </ul>	Répartition égale entre les différentes activités	Ces charges seront réparties également par défaut d'informations à fournir par la comptabilité analytique

Source : Nous-mêmes

### **5.2.3. Allocation des ressources aux activités**

Cette étape nous a permis d'allouer aux activités le coût total des ressources qui ont effectivement été consommées par ces activités.

Pour ce faire, nous avons tout d'abord procédé à la détermination du volume et coût des inducteurs de ressources. Ces inducteurs nous ont permis de procéder à la répartition des ressources entre les différentes activités suivant leurs quotes-parts respectives.

#### **5.2.3.1. Détermination du volume des inducteurs de ressources**

Les inducteurs de ressources ont été identifiés et choisis précédemment. Il s'agit ici de déterminer quel est le volume propre à chaque inducteur de ressource.

Le tableau ci-dessous présente les volumes des inducteurs de ressources qui ont été déterminés.

**Tableau 14 : Détermination du volume des inducteurs de ressources M3**

Codes	Ressources	Processus	Inducteurs retenus	Montant des charges	Volume de l'inducteur	Coût de l'inducteur	Volume bassines 30L		
							Volume total	Non imprimées	Imprimées
R1	Charges de matières consommables	Fabrication	Kg de matières consommées	29 123 908	6 379	4 566	28	27	1
R2	Produits d'entretien des machines	Fabrication	Litres de produits utilisés	1 251 035	1 635	765	7	7	0
R3	Pièces de rechanges et entretien des machines	Fabrication	Coût des immobilisations dont les pièces ont été échangées	234 087 559	7 284 131 554	0	31 991 644	30 541 804	1 449 840
R4	Eau	Approvisionnement	M <sup>3</sup> d'eau consommée	25 820	48	537	0	0	0
		Fabrication		3 142 048	5 851	537	26	25	1
		Distribution		19 552	36	537	0	0	0
R5	Electricité	Approvisionnement	KWh consommés	1 862 961	25 016	74	110	105	5
		Fabrication		217 345 414	2 937 100	74	12 900	12 315	585
		Distribution		1 241 974	16 783	74	74	70	3
R6	Carburant	Distribution	Km parcouru	16 147 018	25 447	635	112	107	5
R7	Autres lubrifiants pour les machines	Fabrication	Litres de produits utilisés	12 185 207	17 627	691	77	74	4
R8	Petit matériels et outillages	Fabrication	Coût des matériels et outillages consommés	851 140	851 140	1	3 738	3 569	169
R9	Vêtements de travail	Fabrication	Nombre de vêtements utilisés	1 928 985	528	3 653	8	6	2
R10	Transport sur ventes	Distribution	10 000 franc de chiffre d'affaires	58 593 783	1 136 441	52	36 640	34 853	1 787
R11	Transport du personnel	Approvisionnement	Nombre de personnes transportées	1 471 075	10	147 108	-		
R12	Voyages et déplacements	Approvisionnement	Nombres de voyages effectués	1 522 929	1	1 522 929	-		
		Fabrication		4 418 387	3	1 472 796	-		
		Distribution		3 347 431	2	1 673 716	-		
R13	Entretien et réparations des bâtiments	Approvisionnement	M <sup>2</sup> nettoyé	1 367 825	2 581	530	11	11	1
		Fabrication		8 120 252	15 325	530	67	64	3
		Distribution		451 399	852	530	4	4	0

*Analyse des coûts de revient selon la méthode ABC dans une société industrielle : Cas SIMPA*

Codes	Ressources	Processus	Inducteurs retenus	Montant des charges	Volume de l'inducteur	Coût de l'inducteur	Volume bassines 30L		
							Volume total	Non imprimées	Imprimées
R14	Publicité	Distribution	10 000F de ventes	4 474 625	1 136 441	4	36 640	34 853	1 787
R15	Frais de missions et de réceptions	Fabrication	Personnes concernées	1 630 314	8	207 520	-		
		Distribution		1 486 145	7	207 520	-		
R16	Autres charges externes	Approvisionnement	10 000 F d'achat	148 575 571	878 019	169	27 331	26 019	1 312
R17	Assurances des installations techniques	Fabrication	Coût des installations assurées	12 262 075	7 829 993 869	0	34 389 051	32 830 562	1 558 489
R18	Intérêts sur emprunt des installations techniques	Fabrication	Coût des installations acquises	72 920 446	4 830 433 129	0	21 215 088	20 253 635	961 454
R19	Escomptes accordés	Distribution	10 000F de Chiffre d'affaires	67 889 416	1 136 441	60	36 640	34 853	1 787
R20	Charges de personnel	Approvisionnement	Affectation des charges du personnel par centre d'activité	33 547 011	15	2 236 467	-		
		Fabrication		102 335 687	113	905 626	-		
		Distribution		67 518 097	25	2 700 724	-		
R21	Amortissements des installations techniques pour les bassines non imprimées	Fabrication	Produits fabriqués	266 673 160	81 897 757	3	359 692	343 391	16 301
R22	Amortissements des installations techniques destinées aux impressions	Fabrication	HWM	2 870 947	725	3 960	229		229
R23	Amortissements des bâtiments techniques	Fabrication	Superficie occupée par l'immobilisation	1 381 373	12 494	111	55	52	2
R24	Charges d'administration générale	Tous les processus	Répartition égale entre les différentes activités	706 708 773	17	41 571 104	-		

Source : Nous-mêmes

### **5.2.3.2. Allocation des ressources aux activités**

Dans cette section nous avons procédé à l'allocation des ressources aux activités en utilisant les inducteurs retenus précédemment. Chaque ressource a été allouée proportionnellement à son volume de consommation.

Le tableau ci-dessous montre la répartition des ressources entre les différentes activités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Tableau 15 : Répartition des ressources entre les activités**

Ressources	Processus	montant total	Activités																
			Processus d'approvisionnement			Processus de fabrication												Processus de distribution	
			A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17
Charges de matières consommables	Fabrication	127 911	-	-	-	114 251	-	12 501	985	-	174	-	-	-	-	-	-	-	-
Produits d'entretien des machines	Fabrication	5 495	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5 495	-	-	-	-	-
Pièces de rechanges et entretien des machines	Fabrication	1 028 104	-	-	-	126 925	126 925	126 925	4 236	4 236	4 236	126 925	126 925	126 925	126 925	126 925	-	-	-
Eau	Approvisionnement	113	38	38	38	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fabrication	13 642	-	-	-	2 862	243	116	156	31	19	115	157	9 423	497	23	-	-	-
	Distribution	86	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	29	29	29
Electricité	Approvisionnement	8 182	2 727	2 727	2 727	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fabrication	954 465	-	-	-	47 404	746 354	9 546	1 384	16 439	995	65 000	4 773	56 842	1 909	3 818	-	-	-
	Distribution	10 415	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3 472	3 472	3 472
Carburant	Distribution	70 917	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	24 821	14 183	31 913
Autres lubrifiants pour les machines	Fabrication	2 685	-	-	-	890	453	126	606	121	73	112	87	63	61	92	-	-	-
Petit matériels et outillages	Fabrication	3 734	-	-	-	166	2 979	37	-	37	29	258	19	187	7	15	-	-	-
Vêtements de travail	Fabrication	29 227	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	29 227	-	-	-	-	-	-
Transport sur ventes	Distribution	1 889 134	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1 133 480	566 740	188 913
Transport du personnel	Approvisionnement	531 277	177 092	177 092	177 092	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Voyages et déplacements	Approvisionnement	550 004	183 335	183 335	183 335	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fabrication	31 999	-	-	-	4 000	4 000	4 000	-	-	-	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	-	-	-
	Distribution	205 322	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	68 441	68 441	68 441
Entretien et réparations des bâtiments	Approvisionnement	6 007	2 103	2 403	1 502	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fabrication	35 486	-	-	-	1 410	24 694	1 783	97	326	78	1 605	1 337	1 248	1 516	1 391	-	-	-
	Distribution	1 983	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	661	661	661
Publicité	Distribution	144 267	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	48 089	48 089	48 089

Analyse des coûts de revient selon la méthode ABC dans une société industrielle : Cas SIMPA

		Activités																	
		Processus d'approvisionnement			Processus de fabrication											Processus de distribution			
Frais de missions et de réceptions	Fabrication	7 160	-	-	-	884	884	884	29	29	29	884	884	884	884	884	-	-	-
	Distribution	47 915	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15 972	15 972	15 972
Autres charges externes	Approvisionnement	4 624 867	2 774 920	1 387 460	462 487	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Assurances des installations techniques	Fabrication	53 855	-	-	-	6 649	6 649	6 649	222	222	222	6 649	6 649	6 649	6 649	6 649	-	-	-
Intérêts sur emprunt des installations techniques	Fabrication	320 264	-	-	-	39 538	39 538	39 538	1 319	1 319	1 319	39 538	39 538	39 538	39 538	39 538	-	-	-
Escomptes accordés	Distribution	2 188 836	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	875 535	766 093	547 209
Charges de personnel	Approvisionnement	8 076 979	2 692 326	2 692 326	2 692 326	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fabrication	449 455	-	-	-	55 487	55 487	55 487	1 852	1 852	1 852	55 487	55 487	55 487	55 487	55 487	-	-	-
	Distribution	2 176 865	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	725 622	725 622	725 622
Amortissements des installations techniques pour les bassines non imprimées	Fabrication	1 171 219	-	-	-	144 593	144 593	144 593	4 825	4 825	4 825	144 593	144 593	144 593	144 593	144 593	-	-	-
Amortissements des installations techniques destinées aux impressions	Fabrication	906 823	-	-	-	82 438	82 438	82 438	82 438	82 438	82 438	82 438	82 438	82 438	82 438	82 438	-	-	-
Amortissements des bâtiments techniques	Fabrication	10 004	-	-	-	1 251	1 251	1 251	-	-	-	1 251	1 251	1 251	1 251	1 251	-	-	-
Charges d'administration générale	Tous les processus	150 359	10 740	10 740	10 740	10 740	10 740	10 740	-	-	-	10 740	10 740	10 740	10 740	10 740	10 740	10 740	10 740
Totaux		25 835 058	5 843 281	4 456 122	3 530 247	639 487	1 247 228	496 615	98 152	111 877	96 289	539 595	508 105	545 762	476 495	477 844	2 906 860	2 220 041	1 641 059

Source : Nous-mêmes

### 5.3. Rattachement des activités aux objets de coûts

Dans cette section nous verrons les étapes nécessaires à la réalisation du rattachement des activités aux objets de coûts. En premier lieu nous avons identifié nos objets de coûts puis nous avons procédé à l'identification des inducteurs d'activités (ou inducteurs de niveau II) et avant d'effectuer les calculs de coûts de revient.

#### 5.3.1. Identification des inducteurs d'activités

Les inducteurs d'activités vont nous permettent de mesurer la consommation effective des activités par les objets de coûts et ainsi nous permettre de déterminer la part correspondant à nos produits.

Ces inducteurs ont pu être déterminés grâce à toutes les données récoltées durant nos divers entretiens avec les responsables des différents services.

Le tableau suivant résume la phase d'identification des inducteurs d'activités.

**Tableau 16 : Identification des inducteurs d'activités**

Codes	Activités	Inducteurs envisagés	Inducteurs retenus	Observations
A1	Gestion fournisseurs	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nombre de fournisseurs</li> <li>▪ Prix d'achat</li> <li>▪ Volume d'achat</li> <li>▪ H/MOD</li> </ul>	Nombre de fournisseurs	Une liste des fournisseurs contactés au moment des opérations relatives aux approvisionnements existe au niveau de la SIMPA. Cet inducteur illustre alors au mieux cette activité.
A2	Traitement et suivi commandes	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nombre de commandes</li> <li>▪ Nombre de dossiers traités</li> <li>▪ Nombre de fournisseurs</li> <li>▪ H/MOD</li> <li>▪ Temps</li> </ul>	Nombre de dossiers traités	Chaque besoin d'approvisionnement exprimé fait l'objet d'un dossier complet traité. Ainsi le nombre de dossiers traités représente un inducteur idéal.
A3	Réception/magasinage	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kilogrammes réceptionnés</li> <li>▪ Temps de contrôle des biens réceptionnés</li> </ul>	Kilogrammes réceptionnés	Notre choix s'est porté sur cet inducteur du fait de l'importance des mouvements de stocks.
A4	Préparation de la production de bassines non imprimées	Lots préparés	Nombre de lots préparés	Les opérations de préparation se font par lot. Ainsi cet inducteur est le plus représentatif.

Codes	Activités	Inducteurs envisagés	Inducteurs retenus	Observations
A5	Lancement de la production de bassines non imprimées	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Consommation de matière premières et</li> <li>▪ Consommables</li> <li>▪ Produits fabriqués</li> <li>▪ H/MOD</li> <li>▪ H/Machines</li> </ul>	Nombre de produits fabriqués	Le nombre de produits fabriqués des bassines non imprimées est plus illustratif compte tenu de l'activité de la société.
A6	Suivi de la production de bassines non imprimées	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ H/MOD</li> <li>▪ H/Machines</li> </ul>	H/ MOD	Les produits non imprimés sont suivis par les ouvriers au moment de leur fabrication. Une fiche est disponible pour faire un relevé des temps horaires faits par les ouvriers au moment des suivis. Cet inducteur paraît donc idéal pour mesurer cette activité.
A7	Préparation de la production de bassines imprimées	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Lots préparés</li> </ul>	Nombre de lots préparés	Les opérations de préparation des bassines imprimées se font par lot. Ainsi cet inducteur est le plus représentatif.
A8	Lancement de la production de bassines imprimées	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Produits fabriqués</li> </ul>	Nombre de produits fabriqués	Le nombre de produits fabriqués des bassines imprimées est plus illustratif compte tenu de l'activité de la société.
A9	Suivi de la production de bassines imprimées	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ H/MOD</li> <li>▪ H/Machines</li> </ul>	H/MOD	Les produits imprimés sont suivis par les ouvriers au moment de leur fabrication. Une fiche est disponible pour faire un relevé des temps horaires faits par les ouvriers au moment des suivis. Cet inducteur paraît donc idéal pour mesurer cette activité.
A10	Suivi des déchets	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kilogrammes de déchets traités</li> <li>▪ Durée de traitement des déchets</li> </ul>	Kilogrammes de déchets traités	Les déchets obtenus au cours des opérations de fabrication sont pesés une fois sortis de l'atelier avant d'être évacués après traitement. Nous avons considéré que cet inducteur était le plus représentatif pour cette activité.
A11	Gestion des moyens humains	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Chiffres d'affaires</li> <li>▪ Nombre d'ouvriers</li> <li>▪ Nombre de personnes assistées</li> <li>▪ Nombre de dossiers traités</li> </ul>	Nombre de dossiers traités	Le personnel chargé de cette activité gère les dossiers relatifs à l'embauche, au suivi des dossiers du personnel interne et des ouvriers. Un dossier étant ouvert pour chaque individu, le nombre de dossiers traités est donc l'inducteur le plus représentatif.
A12	Gestion des moyens matériels	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ H/MOD</li> <li>▪ Nombre de machines modifiées</li> <li>▪ Heures d'essayage des machines modifiées</li> </ul>	H/MOD	L'entretien et la réparation des machines nécessitent l'interruption momentanée des opérations de fabrication. Une fiche de notation de la durée effectuée par les réparateurs est tenue. Aussi, les machines ne sont pas identiques. Ce choix est donc idéal.

Codes	Activités	Inducteurs envisagés	Inducteurs retenus	Observations
A13	Gestion des nomenclatures	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nombre de machines</li> <li>▪ Temps de rechange des pièces endommagées</li> </ul>	Nombre de machines	Cet inducteur est le seul qui pouvait être déterminé au sein de la structure d'où notre choix.
A14	Contrôle de conformité	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nombre de produits contrôlés</li> <li>▪ Heure de travail dans chaque atelier</li> </ul>	Nombre de produits contrôlés	Plus représentatif de l'activité.
A15	Suivi et contrôle des commandes	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nombres de commandes</li> <li>▪ Temps de traitement des commandes</li> </ul>	Nombres de commandes	L'importance des commandes faites au cours de notre période d'étude a été la source de motivation de ce choix.
A16	Facturation et suivi de l'expédition des biens vendus	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Chiffre d'affaires</li> <li>▪ Produits vendus</li> <li>▪ Quantités des biens vendus</li> </ul>	Nombre de produits vendus	Plus représentatif de l'activité.
A17	Suivi des clients	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nombre de clients suivis</li> <li>▪ Nombre de commandes reçues</li> </ul>	Nombre de clients suivis	Plus représentatif car le suivi des clients s'apparente beaucoup à la fidélisation de la clientèle.

Source : Nous-mêmes

Une fois nos inducteurs d'activités définis, nous avons procédé à la détermination du volume totale des inducteurs en premier. Puis nous avons cherché à trouver quelle était la quote-part qui incombe à nos produits.

Une fois ces tâches effectuées nous avons calculé le coût unitaire de l'inducteur qui est égal au rapport entre le coût semestriel de l'activité et le volume de l'inducteur.

Le tableau suivant résume les résultats obtenus quant au volume total et spécifique des activités.

**Tableau 17 : Détermination du volume des inducteurs d'activités**

Processus	Code	Liste des activités	Inducteurs d'activités	Montant des charges	Volume de l'inducteur	Coût de l'inducteur	Volume bassines 30L	
							Non imprimées	Imprimées
Approvisionnement	A1	Gestion des fournisseurs	nombre de fournisseurs	5 843 281	53	110 251	25	28
	A2	Traitement et suivi des commandes	nombres de dossiers traités	4 456 122	67	66 509	31	36
	A3	Réception/ magasinage	kg réceptionné	3 530 247	270 547	13	258 188	12 359
Fabrication	A4	Préparation de la production de bassines non imprimées	nombres de lots préparés	639 487	598	1 069	571	27
	A5	Lancement de la production de bassines non imprimées	produits fabriqués	1 247 228	359 692	3	343 391	16 301
	A6	Suivi de la production de bassines non imprimées	H/MOD	496 615	3 446	144	3 289	157
	A7	Préparation de la production de bassines imprimées	Nombre de lots préparés	98 152	27	3 635	-	27
	A8	Lancement de la production de bassines imprimées	produits fabriqués	111 877	16 301	7	-	16 301
	A9	Suivi de la production de bassines imprimées	H/MOD	96 289	198	486	-	198
	A10	Suivi des déchets	kg de déchets traités	539 595	899	600	858	41
	A11	Gestion des moyens humains	nombre de dossiers traités	508 105	528	962	504	24
	A12	Gestion des moyens matériels	H/MOD	545 762	327	1 669	312	15
	A13	Gestion des nomenclatures	nombre de machines	476 495	7	68 071	3	4
	A14	Contrôle de conformité	nombre de produits contrôlés	477 844	4 216	113	3 993	223
Distribution	A15	Suivi et contrôle des commandes	Nombre de commandes	2 906 860	257	11 311	246	11
	A16	Facturation et suivi de l'expédition des biens vendus	nombre de produits vendus	2 220 041	359 692	6	343 391	16 301
	A17	Suivi des clients	nombre de clients suivis	1 641 059	47	34 916	43	4

Source : Nous-mêmes

### **5.3.2. Identification des objets de coûts**

Les objets de coûts sont la plupart du temps constitués des biens et services vendus par l'entreprise dépendamment de son secteur d'activité. L'identification peut se faire de plusieurs manières telles que par produit, par service, par client, par fournisseur.

Nous avons décidé, dans le cadre de notre étude, de procéder à une classification des objets de coûts par produits vendus par la SIMPA. Ensuite nous avons choisi un des produits proposés par la société comme objet de coût. Notre choix s'est porté sur le produit suivant : la bassine 30 litres ADJA qui se décompose en deux catégories de bassines à savoir les bassines non imprimées et les bassines imprimées.

Le choix de ce produit s'est fait avec l'aide du directeur commercial qui nous a conseillé de travailler sur cette bassine car c'est l'un des produits phares de la société.

### **5.3.3. Calcul du coût de revient et du résultat analytique**

Les inducteurs de niveau II ayant été définis, il convient maintenant de procéder aux calculs des coûts de revient de nos produits.

Pour ce faire nous avons en premier imputé les charges directes à nos produits de manière respective. Puis pour les charges indirectes nous avons imputés à chaque catégorie leurs coûts respectifs en se servant des inducteurs définis préalablement pour les répartir.

**Tableau 18 : Calcul des coûts de revient selon la méthode ABC**

	Eléments	Bassines non imprimées			Bassines imprimées		
		Quantité	CU	Montant	Quantité	CU	Montant
Ressources directes	Consommations des matières	234 716	876	205 611 216	11 152	876	9 769 152
	Colorants	23 472	2 330	54 689 760	1 115	2 330	2 597 950
	Encres			-	0,0326	26 521	865
	Diluants			-	0,0326	1 815	59
	Tapis blanc			-	1,41	64 653	91 161
	Tapis vert			-	9,72	49 102	477 271
	Adhésif			-	0,05	235 366	11 768
	Plaques			-	2,7500	63 582	174 851
	MOD injection	3 289	480	1 578 720	157	480	75 360
	MOD impression			-	198	582	115 236
Activités	Gestion des fournisseurs	25	110 251	2 756 265	28	110 251	3 087 017
	Traitement et suivi des commandes	31	66 509	2 061 788	36	66 509	2 394 334
	Réception/ magasinage	258 188	13	3 368 980	12 359	13	161 267
	Préparation de la production de bassines non imprimées	571	1 069	610 613	27	1 069	28 873
	Lancement de la production de bassines non imprimées	343 391	3	1 190 704	16 301	3	56 524
	Suivi de la production de bassines non imprimées	3 289	144	473 989	157	144	22 626
	Préparation de la production de bassines imprimées	-	-	-	27	3 635	98 152
	Lancement de la production de bassines imprimées	-	-	-	16 301	7	111 877
	Suivi de la production de bassines imprimées	-	-	-	198	486	96 289
	Suivi des déchets	858	600	514 986	41	600	24 609
	Gestion des moyens humains	504	962	485 078	24	962	23 027
	Gestion des moyens matériels	312	1 669	521 028	15	1 669	24 734
	Gestion des nomenclatures	3	68 071	204 212	4	68 071	272 283
	Contrôle de conformité	3 993	113	452 569	223	113	25 275
	Suivi et contrôle des commandes	246	11 311	2 782 442	11	11 311	124 418
	Facturation et suivi de l'expédition des biens vendus	343 391	6	2 119 430	16 301	6	100 611
	Suivi des clients	43	34 916	1 501 395	4	34 916	139 665
	<b>Coût de revient</b>	<b>343 391</b>	<b>818</b>	<b>280 923 175</b>	<b>16 301</b>		<b>20 105 251</b>
	<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>343 391</b>	<b>1 015</b>	<b>348 541 865</b>	<b>10 301</b>	<b>1 100</b>	<b>11 331 100</b>
				<b>6 000</b>	<b>1 090</b>	<b>6 540 000</b>	
<b>Résultat analytique</b>	<b>343 391</b>	<b>197</b>	<b>67 618 690</b>	<b>16 301</b>		<b>- 2 234 151</b>	

Source : Nous-mêmes

Le tableau ci-dessus reflète les coûts de production calculés par nos soins selon la méthode ABC. Afin de pouvoir interpréter ces résultats nous allons nous basés sur les résultats de calcul des coûts de revient selon la méthode des sections homogènes afin d'en faire une analyse comparative et nous permettre de voir si dans cette société industrielle la méthode ABC peut être une solution envisageable à l'avenir.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Chapitre 6 : Analyse des résultats et présentation de suggestions

Ce chapitre sera consacré à l'analyse des résultats d'une part, et d'autre part aux recommandations que nous aurons à formuler au vu de nos résultats.

### 6.1. Analyse des activités

Dans cette section nous étudierons en premier l'analyse typologique des activités puis nous verrons les activités à valeur de coût ajoutée, ensuite notre attention portera sur l'analyse des ressources consommées. Le quatrième point portera sur les coûts cachés de la société et enfin nous terminerons par nos commentaires sur les résultats obtenus.

#### 6.1.1. Analyse typologique des activités

Dans le cadre de notre étude nous avons déterminé 17 activités relatives à la création des bassines 30 litres ADJA imprimés et non imprimés.

Selon de Rongé (1998), l'analyse typologique par nature des activités consiste à classer les activités en quatre types qui obéissent à une logique propre et qui réclament en conséquences un type de gestion différencié.

- *Les activités de conception* : Elles concernent les activités qui sont menées avant le cycle de production. Il s'agit donc de toutes les études et les recherches faites avant le lancement de la production d'un produit. Dans la société SIMPA il existe une phase de pré-impression qui correspond à ce type d'activité cependant nous avons estimé qu'il était préférable de d'intégrer cet élément dans les activités «Préparation de la production » par conséquent nous n'auront pas d'activités de conception dans notre analyse.
- *Les activités de réalisation* : elles concernent les activités récurrentes et répétitives au sein de la société. Il est aisé de les identifier et de les quantifier. On peut citer comme l'exemple l'activité A5 « lancement de la production de bassines non imprimées » ou encore l'activité A10 « suivi des déchets ».
- *Les activités de maintenance* : Elles concernent les activités qui sont en charge de préserver le capital économique de l'entreprise. Elle comprend aussi bien l'entretien des immobilisations de la société que le suivi du personnel. On peut citer comme exemple l'activité A12« gestion des moyens matériels».

- *Les activités discrétionnaires* : Elles concernent les activités à caractère non récurrent. Dans le cas présent, on peut citer comme exemple l'activité A17 « suivi des clients ».

On peut également classer les activités par destination. On peut les classer en deux groupes : les activités primaires et les activités secondaires.

Les activités primaires peuvent être rattachées directement aux objets de coûts tandis que les activités secondaires sont les supports des activités primaires. On peut citer l'activité A1 « Gestion des fournisseurs » comme activité secondaire.

Le tableau suivant nous permet d'avoir une meilleure visibilité quant à la classification des activités selon leur typologie et leur destination.

**Tableau 19 : Classement typologique des activités**

Typologie par nature				Par destination	
Conception	Réalisation	Maintenance	discrétionnaire	primaires	Secondaires
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A1 : Gestion fournisseurs</li> <li>▪ A2 : Traitement et suivi commandes</li> <li>▪ A3 : Réception/ magasinage</li> <li>▪ A4 : Préparation de la production de bassines non imprimées</li> <li>▪ A5 : Lancement de la production de bassines non imprimées</li> <li>▪ A6 : Suivi de la production de bassines non imprimées</li> <li>▪ A7 : Préparation de la production de bassines imprimées</li> <li>▪ A8 : Lancement de la production de bassines imprimées</li> <li>▪ A9 : Suivi de la production de bassines imprimées</li> <li>▪ A10 : Suivi des déchets</li> <li>▪ A14 : Contrôle de conformité</li> <li>▪ A15 : Suivi et contrôle des commandes</li> <li>▪ A16 : Facturation et suivi de l'expédition des biens vendus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A11 : Gestion des moyens humains</li> <li>▪ A12 : Gestion des moyens matériels</li> <li>▪ A13 : Gestion des nomenclatures</li> </ul>	A17 : Suivi des clients	A4 à A14	A1 à A3; A15 à A17

Source : Nous-mêmes

En se basant sur les résultats obtenus dans ce tableau on constate que le classement des activités en fonction de leur nature présente un déséquilibre évident. Il n'y a aucune activité de conception tandis que les activités de réalisation sont au nombre de 13. Les activités de maintenance sont au nombre de 3. On constate donc que les activités concernent davantage la phase d'usinage.

### 6.1.2. Les activités à valeurs ajoutée

On définit une activité à valeur ajoutée comme étant une activité qui suscite de l'intérêt aux yeux du client d'une part, et d'autre part de l'intérêt au sein de la société (personnel, structure, etc.). On peut donc distinguer dans le cadre de notre étude deux types d'activités à valeur ajoutée que nous avons résumé dans le tableau suivant :

**Tableau 20 : Classement des activités à valeurs ajoutée**

Intérêt pour le client	Intérêt pour la société
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A14 : Contrôle de conformité</li> <li>▪ A15 : Suivi et contrôle des commandes</li> <li>▪ A16 : Facturation et suivi de l'expédition des biens vendus</li> <li>▪ A17 : Suivi des clients</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A1 : Gestion fournisseurs</li> <li>▪ A2 : Traitement et suivi commandes</li> <li>▪ A3 : Réception/ magasinage</li> <li>▪ A4 : Préparation de la production de bassines non imprimées</li> <li>▪ A5 : Lancement de la production de bassines non imprimées</li> <li>▪ A6 : Suivi de la production de bassines non imprimées</li> <li>▪ A7 : Préparation de la production de bassines imprimées</li> <li>▪ A8 : Lancement de la production de bassines imprimées</li> <li>▪ A9 : Suivi de la production de bassines imprimées</li> <li>▪ A10 : Suivi des déchets</li> <li>▪ A11 : Gestion des moyens humains et matériels</li> <li>▪ A12 : Suivi des modifications machines</li> <li>▪ A13 : Gestion des nomenclatures</li> </ul>

Source : Nous-mêmes

### 6.1.3. La consommation des ressources

On note deux étapes dans cette section. Nous avons tout d'abord l'identification des ressources consommées directement par les objets de coût (bassines ADJA 30 litres imprimées et non imprimées) d'une part, et d'autre part quelles sont les activités consommatrices de ces ressources.

➤ Identification des ressources consommées

Les consommations de la société industrielle SIMPA ont été distinguées en charges directes et en charges indirectes. Les charges directes ne posent pas de problème dans l'analyse du calcul des coûts de revient et elles sont facilement déterminées, quantifiées et réparties.

Les ressources indirectes sont d'abord affectées aux différentes activités avant d'être affectées aux objets de coûts (bassines 30 litres ADJA imprimées et non imprimées).

Le tableau ci-dessous résume le montant de charges ou ressources (directes et indirectes) rattachées aux bassines 30 litres ADJA imprimées et non imprimées :

**Tableau 21 : Consommation de la bassine 30 litres ADJA**

	<b>non imprimée</b>	<b>Imprimée</b>
charges directes	261 879 696	13 313 673
charges indirectes	19 043 479	6 791 579
Totaux	280 923 175	20 105 251

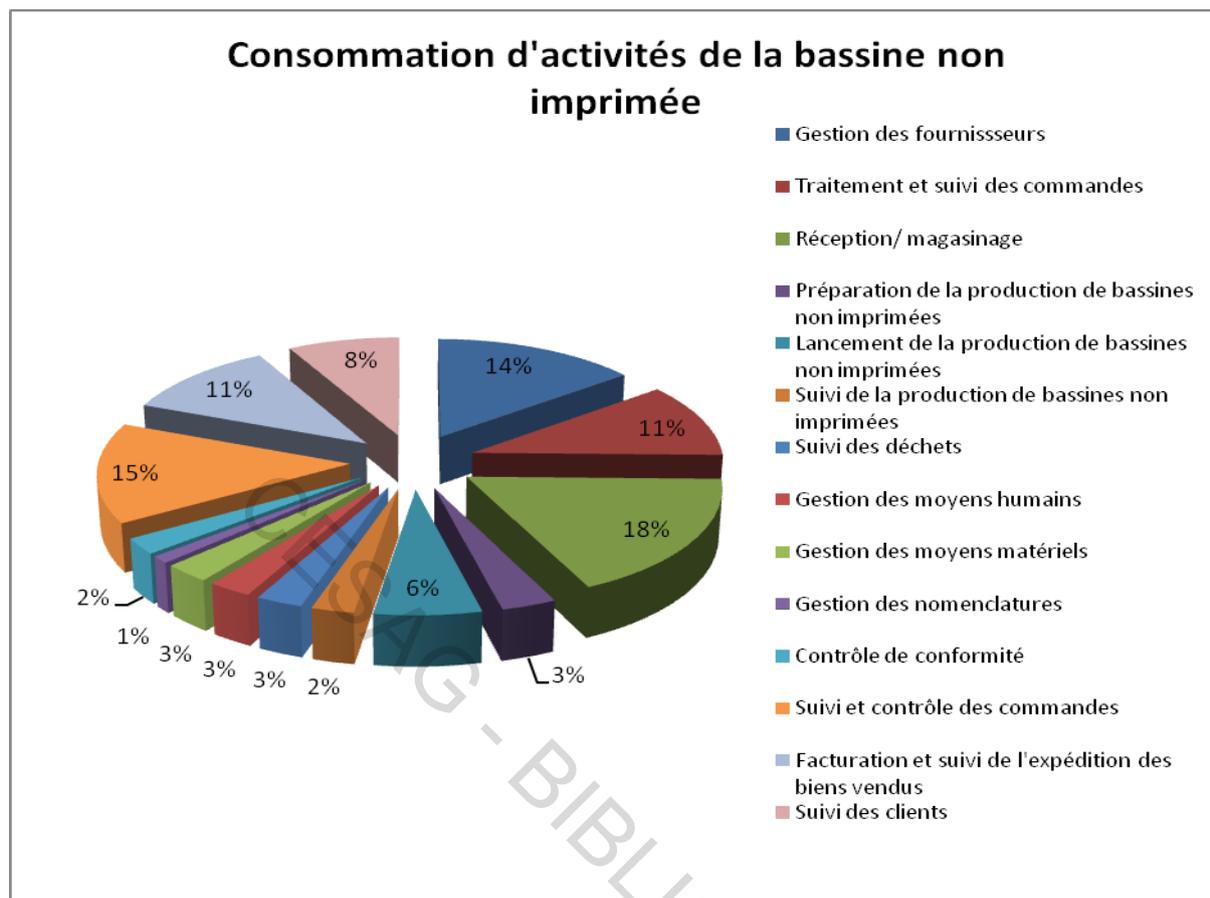
Source : Nous-mêmes

➤ Les activités consommatrices de ressources

Notre analyse s'est portée uniquement sur un produit de la société qui est la bassine 30 litre ADJA. Nous avons identifié deux types de bassines 30 litres, les non imprimées et les imprimées.

Les graphiques suivants nous permettront de voir quelles sont les activités qui consomment le plus de ressource.

Figure 3 : Volume d'activités de la bassine non imprimée



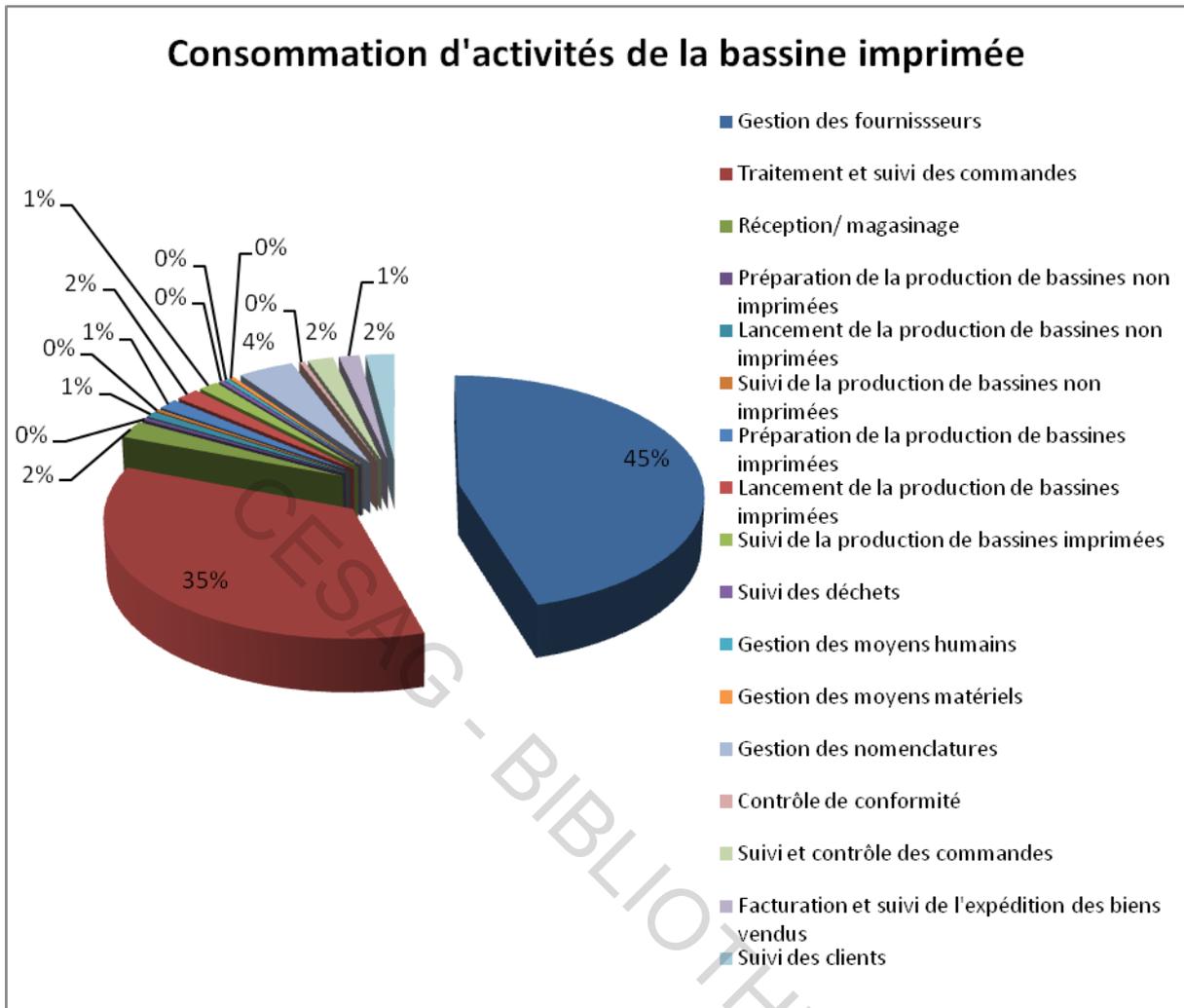
Source : Nous-mêmes

L'activité qui consomme le plus de ressource ici est la « Réception et magasinage » avec un pourcentage de 18%. La deuxième activité consommatrice de ressources est « suivi et contrôle des commandes » avec un pourcentage de 15%.

On constate que bien qu'il s'agisse d'une société industrielle, les activités relatives au processus de fabrication ne consomment que 23% des ressources contre 43% pour l'approvisionnement et 34% pour la distribution.

Dans le cas des bassines 30 litres ADJA non imprimées, on peut expliquer que la grande consommation des activités commerciales en ressources est due au fait que ce produit est un article ménager destiné à un large public. Par conséquent les commandes en quantités sont extrêmement variables et peuvent aller de quelque unité à plusieurs milliers par commande tandis que les ressources créées par commande sont les mêmes. Il serait donc pertinent pour la société d'établir un seuil d'acceptabilité des quantités de bassine commandées.

Figure 4 : Volume d'activités de la bassine imprimée



Source : Nous-mêmes

Dans le cas de notre bassine imprimée, les activités qui consomment le plus de ressources sont la « Gestion des fournisseurs » avec 45%, « le traitement et le suivi des commandes » avec 35%.

Les activités relatives au processus de fabrication ne consomment que 13% des ressources indirectes contre 87% pour les deux autres processus (approvisionnement et distribution).

L'importance de ces pourcentages au niveau du processus d'approvisionnement et du processus de distribution est due au fait que les activités issues de ces processus consomment assez de ressources notamment celles relatives aux ressources de charges externes, à la rémunération du personnel et au charges de l'administration générale. Cette situation montre que l'activité principale qui doit consommer assez de ressources n'en consomme qu'une

infime partie et explique donc la nécessité d'une prise conscience de la part de l'administration générale dans le choix des décisions de gestion afin de limiter les charges et donc de rentabiliser les produits. En effet, il convient de préciser comme l'indique le tableau N°14 relatif au calcul des coûts de revient (confère page 81), que sur les bassines 30 litres ADJA imprimées, l'entreprise a subi une perte de 2 234 151 FCFA. Il lui revient alors de revoir les décisions stratégiques à prendre afin de maîtriser les ressources indirectes liées à ce produit et donc accroître son rendement.

#### **6.1.4. Les coûts cachés**

La méthode ABC a permis de faire ressortir ces coûts cachés et ainsi permettre une meilleure répartition entre les différentes activités.

Ces coûts cachés apparaissent pour plusieurs raisons. Ainsi, notre attention a été attirée par des dysfonctionnements qui créent des surcoûts au sein de la structure. On peut citer les dysfonctionnements liés au temps d'arrêt des machines qui peuvent être dus soit à une panne soit à une coupure d'électricité ou encore à l'inexpérience des agents. Il arrive que la productivité d'une machine soit restreinte à cause de l'inexpérience de l'opérateur. Nous avons constaté que le dysfonctionnement relatif aux accidents de travail et à l'absentéisme du personnel permanent qui entraîne également un surcoût pour l'entreprise.

Par ailleurs, nous avons noté des erreurs de gestion relatives notamment à une mauvaise organisation de la tenue de stock et au retard de livraison des produits commandés par les clients.

#### **6.2. Suggestions à l'égard du service comptable**

##### ➤ Le service comptable

Nous avons constaté que le service comptable ne dispose pas en réalité d'une comptabilité analytique. Le calcul des coûts se fait de façon approximative et les clés de répartition des charges indirectes sont déterminées arbitrairement. Ce qui rend difficile l'appréciation de la rentabilité des produits. Ainsi, nous recommandons pour le service comptable :

- Revoir le plan comptable général de l'entreprise afin d'éviter de regrouper toutes les ressources identiques de nature dans un compte général alors qu'elles ne sont

destinées à tous les produits. Il s'agira ainsi de créer des comptes divisionnaires autant que possible pour faciliter la prise en compte en comptabilité analytique.

- Avoir une bonne tenue de la comptabilité générale qui sert de base à la comptabilité analytique. Ainsi, il doit revoir le plan comptable général de la société afin de l'améliorer pour que la ventilation des comptes de la comptabilité générale dans la comptabilité analytique soit plus pertinente.
- Procéder à la formation continue du personnel chargé de la comptabilité.

➤ Le contrôle de gestion

La SIMPA ne dispose pas d'un service de contrôle de gestion malgré sa taille. Ainsi, nos recommandations consistent tout d'abord à mettre en place un service de contrôle de gestion qui aura pour tâches :

- Revoir le système de la comptabilité analytique actuellement en place au niveau de la SIMPA.
- Exiger de la direction le recrutement d'un assistant qui sera chargé de la tenue de la comptabilité analytique.
- Mettre en place un tableau de bord permettant d'avoir une vue globale et précise des différents indicateurs.
- Cibler et d'actualiser les différentes ressources et d'identifier les activités pour lesquelles elles ont été engagées.
- Définir de façon pertinente les différents inducteurs pour chacune des ressources afin de garantir une meilleure répartition entre les différentes activités.
- Répertorier les différentes activités qui sont à l'origine de la consommation des ressources.
- Définir de façon pertinente les inducteurs d'activité afin de garantir une meilleure répartition entre les différents objets de coûts.
- Définir une fiche de travail à mettre à la disposition de chaque chef de département afin de procéder au pointage des différents indicateurs devant l'aider dans l'exécution de sa tâche. Cette fiche permettra par exemple au service du contrôle de gestion de connaître les tâches effectuées par chaque employé ou encore les matières destinées à la fabrication de chaque type de produit.

- Exiger de la direction la création d'un département d'audit interne capable de mettre en place d'un manuel de procédure propre à la société qui permettra d'avoir une description détaillée et précise des processus de l'entreprise.

Ces outils de contrôle gestion permettront de fournir à la direction générale des données fiables qui lui seront utiles dans la prise de décisions stratégiques.

### **6.3. Suggestions à l'égard de la direction générale et des autres services**

Nous suggérons à l'administration générale de la SIMPA :

- Mettre en place un service de contrôle de gestion dans les délais les plus courts sachant que la société est actuellement en pleine expansion.
- Doter le service de contrôle de gestion d'un contrôleur de gestion et d'un assistant. L'assistant sera chargé principalement de la mise en place de la comptabilité analytique qui sera suivie par le contrôleur de gestion.
- Favoriser la mise en place de la comptabilité par activités en sensibilisant les différents services à travers la fourniture d'informations pertinentes devant faciliter la tâche au service du contrôle de gestion.
- D'envisager d'utiliser les tableaux de bord pour suivre la performance des activités.
- Mettre en place d'un service d'audit interne permettant à la société de déceler les multiples dysfonctionnements et failles du système de l'entreprise et de mettre en place les mesures correctives nécessaires.
- Doter les différents services d'un système informatique avec des logiciels adaptés pour permettre au service du contrôle de gestion d'avoir, entre autres, une meilleure compréhension de l'utilisation des ressources.

#### ➤ Le service d'approvisionnement

Quelques suggestions peuvent être proposées au service des approvisionnements :

- Mettre en place une fiche fournisseur qui permet d'identifier toutes les transactions effectuées par un fournisseur depuis l'expression du besoin jusqu'au règlement du fournisseur. Le contenu de cette fiche permettra entre autres de connaître le temps de traitement des données par fournisseur, les produits concernés par chaque fournisseur

et le montant des affaires réalisées avec chaque fournisseur ce qui facilitera le choix de façon pertinent des inducteurs.

- Elaboration d'un cahier de charges pour chaque employé intervenant au niveau du service des approvisionnements. Ceci permettra de connaître les différentes tâches exécutées par le personnel dudit service et donc facilitera leur répartition entre les différentes activités.

➤ Le service des ressources humaines

- Elaboration des fiches de poste pour tous les salariés permanents de l'entreprise.
- Organiser des formations de manières périodiques au profit du personnel en général et du personnel chargé de la comptabilité en particulier.
- Demander à la direction générale le lancer du recrutement des employés destinés au service de contrôle de gestion
- Mettre en place une politique de motivation du personnel afin de mieux les intéresser à l'accroissement de la performance de l'entreprise.
- Amélioration du logiciel relatif à la gestion du personnel journalier de la société.

➤ Le service commercial/distribution

- Mettre en place un fichier client qui permettra d'avoir une idée sur l'ensemble des opérations réalisées par client. Ceci aura pour avantage de connaître, entre autres, le nombre de dossiers clients traités, le nombre de dossiers clients ayant passé leur commande, le temps de traitement des dossiers traités client donc de faciliter le choix des inducteurs.
- Mettre en place un cahier de charges décrivant les activités de chaque individu exerçant au niveau du service commercial. Ceci aura pour avantage de permettre une meilleure répartition des tâches entre les différentes activités et donc une meilleure affectation des ressources entre les activités concernées.
- Mise en place d'un service de recouvrement efficient.
- Calcul de la rotation des créances ce ratio indique la durée des crédits accordés par une entreprise.

➤ La direction technique

- Définir un schéma technique pour chaque produit fabriqué par l'entreprise et qui constitue un objet de coût.
- Définir les tâches de chaque employé de la direction technique afin d'identifier les activités consommatrices de ressources.
- Déterminer la cadence de consommation des ressources directes entre les différents objets de coûts.
- Répertorier les ressources indirectes et les activités pour lesquelles elles sont consommées.
- Définir le rythme de consommation des ressources par les différentes activités afin de permettre un meilleur choix des inducteurs.

## **Conclusion**

Au terme de ce chapitre, nous avons eu à formuler des interprétations d'une part et d'autre part des suggestions pour améliorer la gestion de la société.

Grâce aux données recueillies nous avons pu fournir une analyse qui a fait ressortir le fait que notre produit ne supportait pas la totalité des charges indirectes qui lui incombent selon la méthode ABC et qu'une partie de ses coûts est supportée par d'autres produits.

Nous avons également vu que la bassine imprimée présente une répartition des ressources plus équitable que celle de la bassine non imprimée.

Par la suite nous avons formulé des suggestions qui pourraient permettre à la société d'améliorer ses performances d'une part et d'autre part de fournir des données fidèles et précises quant aux calculs des coûts des produits de la société.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CONCLUSION GENERALE**

Le secteur industriel est en constante évolution. Grâce aux progrès technologiques réalisés dans le domaine de l'automatisation des machines les entreprises arrivent à atteindre un degré de productivité jamais atteint jusque-là.

Cependant, avec l'accroissement de la concurrence internationale et du fait de la libéralisation du marché on assiste à des difficultés d'un nouveau genre par conséquent les entreprises doivent s'adapter à l'évolution du marché actuel.

Les sociétés industrielles de nos jours doivent faire face à une autre réalité des charges : l'augmentation de ses charges indirectes.

La méthode traditionnelle des sections homogènes est pertinente dans le cas où le montant des charges directes est prédominant. Or, actuellement, dans la quasi-totalité des sociétés industrielles, ce sont les charges indirectes qui sont prédominantes. De ce fait cette méthode de calcul des coûts perd de sa pertinence dans le calcul des coûts de revient. La rentabilité d'une activité peut n'être qu'apparente du fait du subventionnement d'un produit par un autre.

Ainsi les résultats produits se révèlent souvent approximatifs dans la mesure où la ventilation des charges indirectes au sein des centres d'analyse comporte une part plus ou moins importante d'arbitraire. On comprend dès lors, la fragilité du modèle des sections homogènes et la nécessité de relativiser la pertinence des coûts : clés de répartition et unités d'œuvre peuvent aboutir à des conclusions erronées. Or, dans un contexte de concurrence accrue, la connaissance des coûts de manière fiable devient essentielle.

C'est avec la remise en question des méthodes traditionnelles de calcul de coût que de nouvelles méthodes ont vu le jour. Parmi elles nous avons la méthode ABC qui repose sur une analyse basée sur les activités.

Elle s'oppose à la méthode des sections homogènes dans le sens où elle privilégie un découpage de l'entreprise en activités qui regroupent des tâches et en processus afin de redéfinir le traitement des charges indirectes et proposer une analyse plus novatrice. Cette répartition des charges indirectes selon la méthode ABC permet de réaliser des calculs de coût plus représentatifs de la réalité d'une part et d'autre part d'instaurer une meilleure traçabilité de ces charges.

Pour ce qui est de l'analyse des coûts au niveau de la SIMPA elle nous a permis d'avoir une approche de la mise en place d'une comptabilité par activités au sein d'une société industrielle. Cette analyse nous a permis d'apprécier les coûts de revient d'un produit spécifique dénommé bassine 30 litres ADJA. Par ailleurs nous avons pu identifier quelles étaient les activités les plus consommatrices de ressources et faire ressortir les coûts cachés qui n'étaient pas répartis dans les différentes centres de manière équitable.

Nous sommes partis du constat que la société ne dispose pas d'une comptabilité analytique fiable et d'un service de contrôle de gestion. Par conséquent elle procède aux calculs de ses coûts de revient de manière arbitraire.

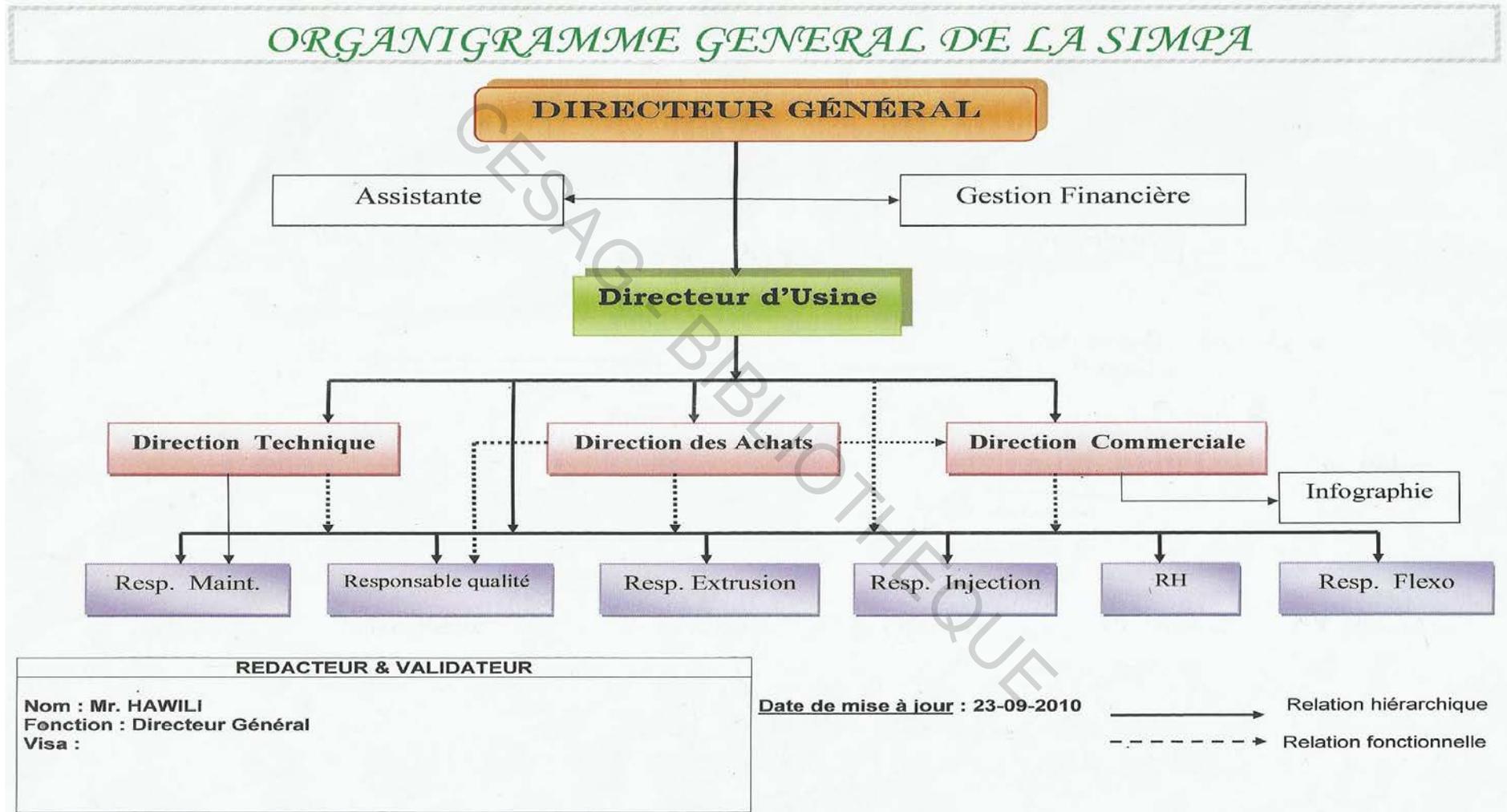
L'analyse des coûts de revient selon la méthode ABC dans cette structure nous a permis de prendre connaissance des faiblesses et des failles présentes en son sein. Elle nous a aussi permis de réunir le maximum d'informations qui reflètent davantage la réalité. Ainsi, nous estimons que cette approche par la méthode ABC nous a permis d'obtenir des résultats pertinents dans le cadre de notre étude.

Des suggestions ont été présentées à la société. Beaucoup d'améliorations sont à apporter au niveau organisationnel. En effet, beaucoup d'investissement sont nécessaires si l'entreprise décide de mettre en place un système de contrôle de gestion efficace et efficient. Cette initiative permettra à l'entité d'avoir une meilleure maîtrise de ses coûts et disposera d'un précieux outil d'aide à la prise de décision stratégique permettant un meilleur pilotage de la société.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

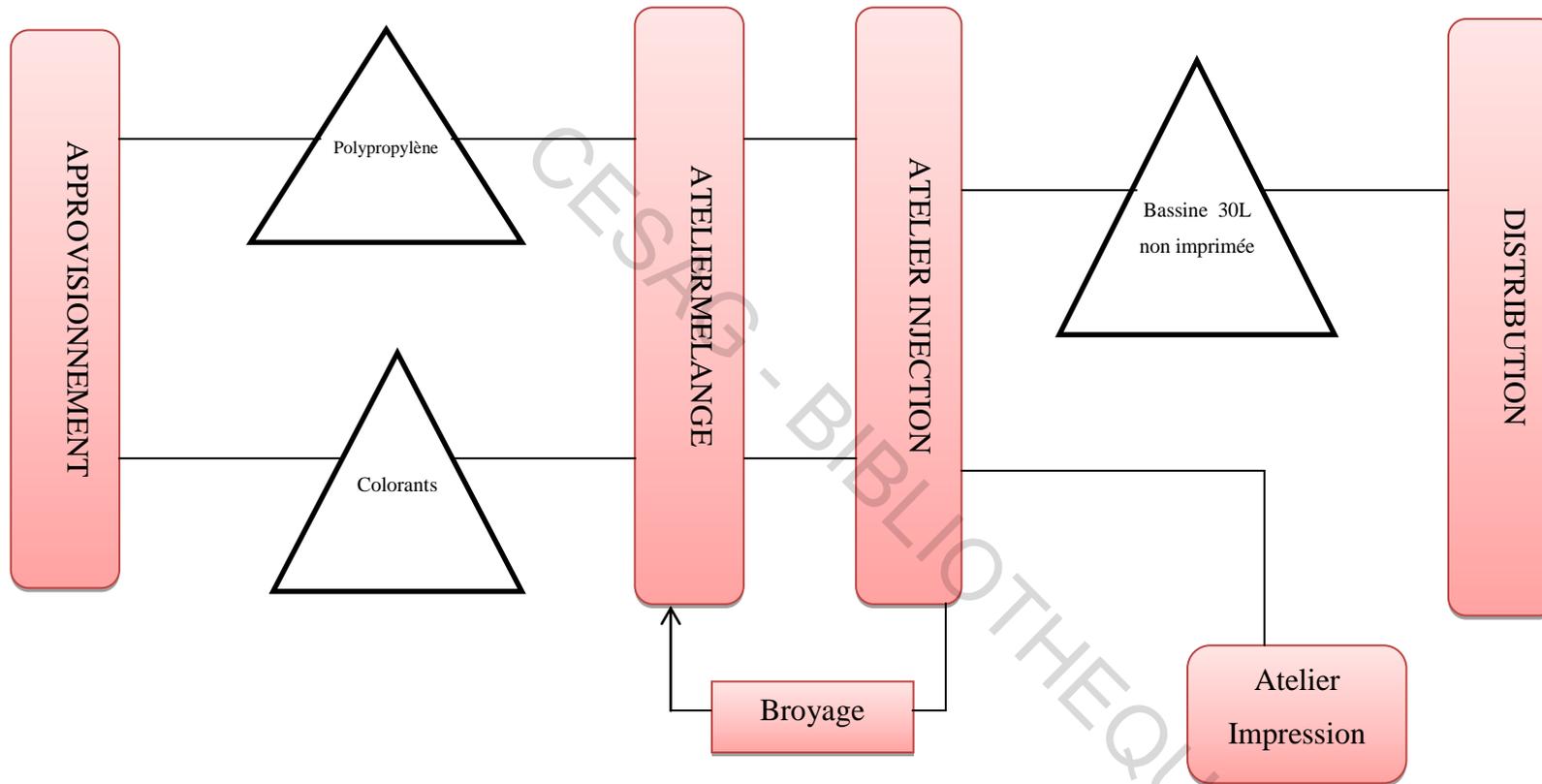
**ANNEXES**

Annexe 1 : Organigramme général de la SIMPA



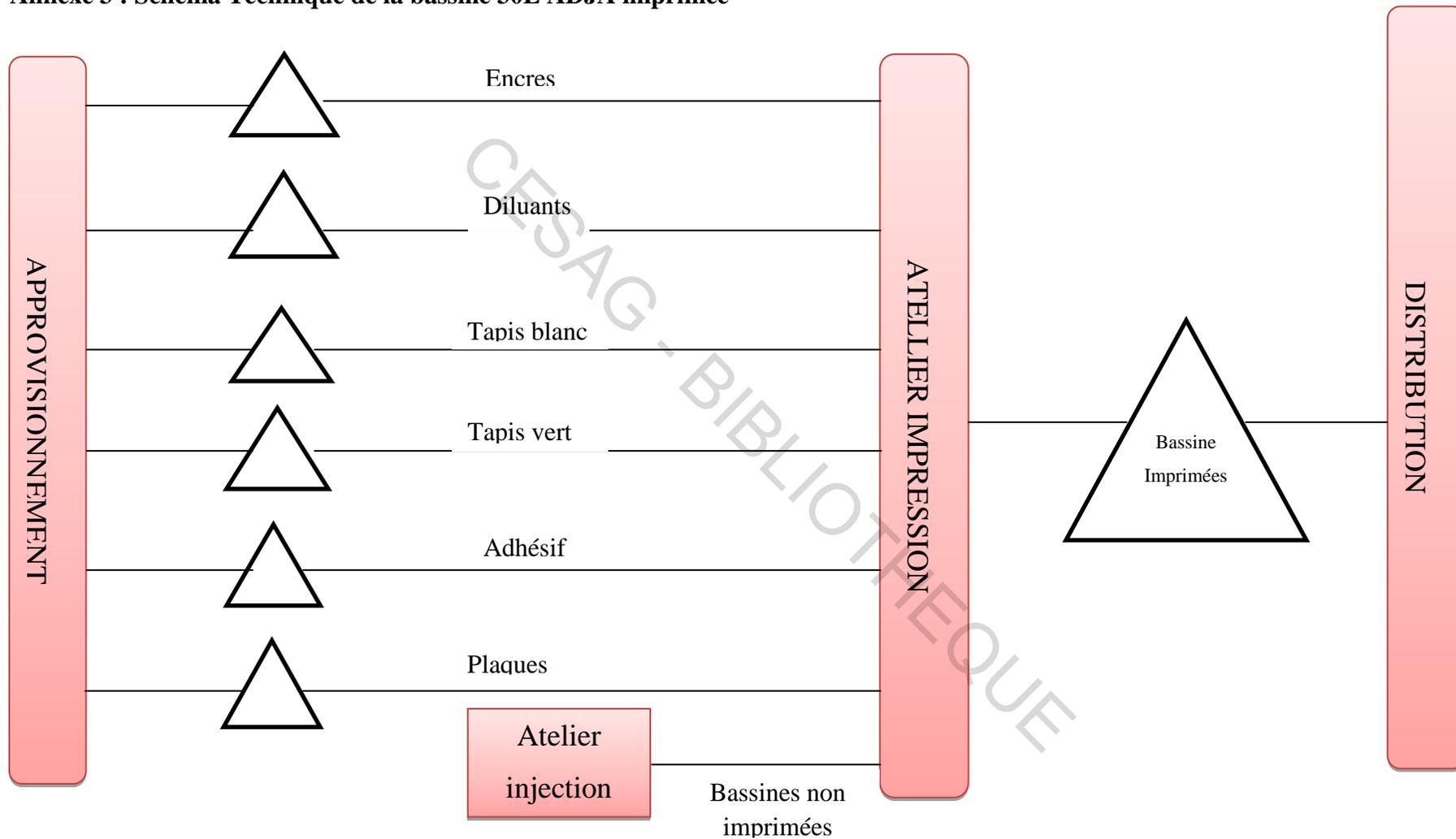
Source : Simpa (2012)

**Annexe 2 : Schémas techniques simplifiées de la bassine 30L ADJA non imprimée**



Source : Nous-mêmes

Annexe 3 : Schéma Technique de la bassine 30L ADJA imprimée



Source : Nous-mêmes

**Annexe 4 : Fiche d'identification des tâches**

**Fiche de tâches**

Centre :

Date :

Nom et prénom du responsable :

Nom et fonction de la personne interviewée :

Activité 1 :

N°	Tâches	Temps de réalisation

Source : Nous-mêmes

**Annexe 5 : Dictionnaire des activités du processus « fabrication des bassines 30 Litres**

**ADJA non imprimées »**

N°	ACTIVITES	TACHES	ACTEURS
A1	<b>Gestion fournisseurs</b>	Recherche cotation auprès des fournisseurs de matières premières, sélection de l'offre, recherche nouveaux fournisseurs internationaux, suivi des fournisseurs de matières premières.	Transit, Management, Achats
A2	<b>Traitement et suivi commandes</b>	Réception des demandes d'achats, demande de proforma, lancement commande, confirmation de la commande, traitement de la commande, suivi de la commande.	Management, Transit, Achats
A3	<b>Réception/magasinage</b>	Identification des stocks, réception de la commande, évaluation et notation de la matière commandée, suivi des matières réceptionnées.	Achat, Commercial, Magasins de stockage
A4	<b>Préparation de la production</b>	Choix du type de matière, définition de la formulation du produit, détermination de la quantité de matière à utiliser, choix du colorant à employer, détermination de la quantité de colorant nécessaire, réception desancements des ordres de fabrication, procéder au mélange de la matière et du colorant pour chaque produit.	Direction technique, Atelier injection
A5	<b>Lancement de La production</b>	Envoi de la matière première préparée à l'atelier, alimentation de la trémie, montage des moules, lancement de la fabrication, détermination de la consommation journalière de matières premières et du nombre de produits fabriqués.	Direction technique, Atelier injection
A6	<b>Suivi de la production</b>	Réception ordre de fabrication/ordonnancement, Planification de la production journalière (planning de production), suivi de la production par machine et par produit, établissement des fiches de production journalière, établissement des fiches de production mensuelle, cession des produits finis aux magasins (bons de cessions).	Direction technique, Atelier injection,
A10	<b>Suivi des déchets</b>	Réception des déchets obtenus, choix de la procédure à adopter (broyage ou régénération), mise en place du planning des machines, lancement des machines, récupération des résidus obtenus, pesage des résidus, suivi mensuel des déchets.	Direction technique, Atelier injection
A11	<b>Gestion des moyens humains</b>	Etude des postes de travail pour optimisation, choix du personnel à employer (permanent ou journalier, niveau de qualification), suivi et formation du personnel.	Direction technique, Ressources humaines, Management

A12	<b>Gestion des moyens matériels</b>	vérification des réglages des machines, vérification de l'état des machines, entretien des moules (étanchéité, circuit électrique, nettoyage), entretien des machines (graissage, changement des pièces défectueuses, remise en état), entretien parc automobile (entretien voitures/camions, transpalettes, chariots).	Directeur technique, Maintenance et entretien
A13	<b>Gestion des nomenclatures</b>	Etablissement du planning des modifications, choix des techniciens, envoi des techniciens sur place, procéder aux modifications ou réparations, déterminer les opérations à mener (changement pièce,...), contrôle final de la machine, Gestion des pièces de rechanges, tenue d'un stock des pièces de rechange, répertoriation des composantes des machines.	Directeur technique, Maintenance et entretien
A14	<b>Contrôle de conformité</b>	Contrôle en ligne de la qualité des produits selon les exigences des clients, entretien hygiéniques des ateliers de production, évacuation des déchets recyclage au broyage/régénération, mise en place entretien et amélioration du système de management de la qualité selon la norme ISO 9001/2008, identification des processus, élaboration des indicateurs de qualité au niveau des processus, organisation des revues de direction ;	Agent de la qualité
A15	<b>Suivi et contrôle des commandes</b>	Réception du bon de commande, préparation proforma, envoi proforma, saisie du bon de commande, saisie de l'ordre de fabrication, envoi ordre de fabrication aux ateliers de production, confirmation des quantités produites pour le client, suivi des commandes à l'export, réservation booking, demande de proforma au transitaire pour établissement de la déclaration en douane et certificat d'origine, envoi des documents originaux aux clients ;	Commercial, Transit, Directeur technique
A16	<b>Facturation Et Suivi De l'expédition Des Biens Vendus</b>	Etablissement du bon de livraison, établissement de la facture, envoi des documents aux magasiniers pour procéder à la sortie des biens vendus	Commercial, Magasinier
A17	<b>Suivi des clients</b>	Déplacement de commerciaux chez les anciens clients, déplacement de commerciaux chez des potentiels nouveaux clients, entretien permanent avec la clientèle afin de satisfaire à leurs besoins, rappel des clients, politique de fidélisation de la clientèle	Commercial

Source : Nous-mêmes

**Annexe 6 : Dictionnaire des activités du processus « fabrication des bassines 30 Litres ADJA imprimées »**

N°	ACTIVITES	TACHES	ACTEURS
A1	<b>Gestion fournisseurs</b>	Recherche cotation auprès des fournisseurs de consommables, sélection de l'offre, recherche nouveaux fournisseurs internationaux, suivi des fournisseurs de consommables.	Management, Achats, Transit
A2	<b>Traitement et suivi commandes</b>	Réception des demandes d'achats, demande de proforma, lancement commande, confirmation de la commande, traitement de la commande, suivi de la commande.	Management, Achats, Transit
A3	<b>Réception/magasinage</b>	Identification de stocks, réception de la commande, suivi des consommables réceptionnés.	Achat, Magasins de stockage, Commercial
A7	<b>Préparation de la production</b>	Réception des bassines non imprimées, choix des consommables nécessaires, détermination de la quantité de consommables nécessaires	Direction technique, Atelier injection, atelier impression
A8	<b>Lancement de La Production</b>	Réception des consommables, pose des plaques, alimentation de la machine, lancement de l'impression, détermination de la quantité de produits fabriqués.	Direction technique, Atelier impression
A9	<b>Suivi de la production</b>	Etablissement des fiches de production journalière, établissement des fiches de production mensuelle, cession des produits finis imprimés (bons de cessions).	Direction technique, Atelier impression, Commercial
A10	<b>Suivi des Déchets</b>	Réception des déchets obtenus, choix de la procédure à adopter (broyage ou régénération), mise en place du planning des machines, lancement des machines, récupération des résidus obtenus, pesage des résidus, suivi mensuel des déchets.	Direction technique, Atelier impression
A11	<b>Gestion des moyens humains</b>	Etude des postes de travail pour optimisation, choix du personnel à employer (permanent ou journalier, niveau de qualification).	Direction technique, Ressources humaines, Management
A12	<b>Gestion des moyens matériels</b>	Vérification des réglages des machines, vérification de l'état des machines, entretien des machines (graissage, changement des pièces défectueuses, remise en état), entretien parc automobile (entretien voitures/camions, transpalettes, chariots).	Directeur technique, Maintenance et entretien
A13	<b>Gestion des nomenclatures</b>	Etablissement du planning des modifications, choix des techniciens, envoi des techniciens sur place, procéder aux modifications ou réparations, déterminer les opérations à	Directeur technique, Maintenance et

		mener (changement pièce,...), contrôle final de la machine, gestion des pièces de rechanges, tenue d'un stock des pièces de rechange, répertoriatio n des composantes des machines.	entretien
A14	<b>Contrôle de conformité</b>	Contrôle en ligne de la qualité des produits selon les exigences des clients, entretien hygiéniques des ateliers de production, évacuation des déchets recyclage au broyage/régénération, mise en place entretien et amélioration du système de management de la qualité selon la norme ISO 9001/2008, identification des processus, élaboration des indicateurs de qualité au niveau des processus, organisation des revues de direction	Agent de la qualité
A15	<b>Suivi et contrôle des commandes</b>	Réception du bon de commande, préparation proforma, envoi proforma, saisie du bon de commande, saisie de l'ordre de fabrication, envoi ordre de fabrication aux ateliers de production, confirmation des quantités produites pour le client, suivi des commandes à l'export, réservation booking demande de proforma au transitaire pour établissement de la déclaration en douane et certificat d'origine, envoi des documents originaux aux clients.	Commercial, Transit, Directeur technique
A16	<b>Facturation Et Suivi De l'expédition Des Biens Vendus</b>	Etablissement du bon de livraison, établissement de la facture, envoi des documents aux magasiniers pour procéder à la sortie des biens vendus.	Commercial, Magasinier
A17	<b>Suivi des clients</b>	Déplacement de commerciaux chez les anciens clients, déplacement de commerciaux chez des potentiels nouveaux clients, entretien permanent avec la clientèle afin de satisfaire à leurs besoins, rappel des clients, politique de fidélisation de la clientèle.	Commercial

Source : Nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**BIBLIOGRAPHIE**

## Ouvrages

1. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2007), *Contrôle de gestion : DCG 11 : Manuels et applications*, Dunod, Paris, 701 pages.
2. BESCOS Pierre-Laurent et MENDOZA Carla (1994), *Le management de la performance*, Edition comptables Malesherbes, Paris, 287 pages.
3. BOISVERT Hugues (1998), *Comptabilité de management*, 2<sup>ème</sup> édition, Edition ERPI, Québec, 647 pages.
4. BOISVERT Hugues et LAURIN Claude (2004), *La comptabilité de management*, 3<sup>ème</sup> édition, Edition ERPI, Québec, 539 pages.
5. BOUQUIN Henry (1993), *la comptabilité de gestion*, 3<sup>ème</sup> édition, édition presse universitaire de France, Paris.
6. BURLAUD Alain et CLAUDE Simon (2003), *Comptabilité de gestion : Coûts et Contrôle*, 3<sup>ème</sup> édition, Vuibert, Paris, 411 pages.
7. DAYAN Armand (2004), *Manuel de gestion Vol.1*, 2<sup>ème</sup> édition, Paris-ellipse, Paris, 1088 pages.
8. DE RONGE Yves (1998), *Comptabilité de gestion*, De Boeck Université, Paris, 437 pages.
9. DEHERRIPON Philippe (1997), *Gestion par activité*, Paris expert-comptable média, Paris, 168 pages.
10. DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier (2003) *Comptabilité analytique de gestion*, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 242 pages.
11. GOUJET Christian et RAULET Christian et Christiane (2007) *Comptabilité de gestion*, 7<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 489 pages.
12. GRANGUILLOT Béatrice et GRANGUILLOT Francis (2008), *Comptabilité de gestion*, 9<sup>ème</sup> éditions, Gualino, Paris, 236 pages.
13. LORINO Philippe (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activités*, Dunod, Paris, 212 pages.
14. MELYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique*, 3<sup>ème</sup> éditions, Bréal, Paris, 287 pages.
15. MENDOZA Carla (2002), *Coût et décision*, Gualino, Paris, 247 pages.
16. MEVELLEC Pierre (1990), *Outil de gestion*, Editions comptables Malesherbes, Paris.

17. MYKITA Patrick et TUSZYNSKI Jack (2001), *Comptabilité de gestion : Détermination et analyse des coûts*, Foucher, Paris, 287 pages.
18. RAVIGNON Laurent (2007), *La méthode ABC/ABM : rentabilité mode d'emploi*, 3<sup>ème</sup> édition, Paris-Eyrolles, Paris, 386 pages.

## SITES INTERNET

1. ALCOUFFE Simon et MALLERET Véronique (2011), *Les fondement conceptuels de l'ABC à la française*, <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/44/19/PDF/ALCOUFFE.PDF>
2. BIKOUE Siméon Maxime (2010), *Les stratégies d'industrialisation et le développement*, <http://www.codesria.org/IMG/pdf/6-Bikoue.pdf>
3. Chauvey Jean-Noël (2004), *Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique*, <http://leg.u-bourgogne.fr/rev/073089.pdf>
4. DESCOTES Michel et DESCOTES Sophie (2010), *La méthode des couts par activités*, <http://descotes.pagesperso-orange.fr/gestion/fiches/abc.htm>
5. EUROPIAN ROUT OF INDUSTRIAL HERITAGE (2011), <http://www.erih.net/fr/histoire-industrielle/europa.html>
6. GOUJON Mickaël et KAFANDO Christian(2011), *Caractéristiques structurelles et industrialisation en Afrique*, <http://www.halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/65/98/24/PDF/2011.33.pdf>
7. Le COURRIER (2003), *Magazine de la coopération au développement*, [http://www.ec.europa.eu/development/icenter/repository/196\\_ACP\\_EU\\_01\\_fr.pdf](http://www.ec.europa.eu/development/icenter/repository/196_ACP_EU_01_fr.pdf)
8. RIVELINE Claude (1995) *les calculs des couts de revient et les ventilations dans l'espace*, <http://www.riveline.net/poly/c4.html>
9. *TABLEAU DE CONVERSION DES VOLUMES ET DES CAPACITES*, <http://www.ceci.maths.free.fr/conversions.htm>
10. WiKIBERAL (2010), *Les origines de l'industrialisation*, [http://www.wikiberal.org/wiki/les\\_origines\\_de\\_l'industrialisation](http://www.wikiberal.org/wiki/les_origines_de_l'industrialisation)

## AUTRES SOURCES

1. SIMPA SA. (2010), Manuel de la qualité, 23 pages.
2. SIMPA SA. (2011), Rapport annuel 2011, 47 pages.
3. SIMPA SA. (2012) Rapport annuel 2012, 64 pages.