



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

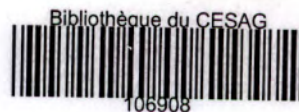
**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 21
(2009-2010)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**LA MAITRISE DES COUTS DANS UNE ENTREPRISE :
CAS DES GRANDS MOULINS DU MALI (GMM)**



Présenté par :

CISSOKO Aminata

Dirigé par :

KOUASSI Alexis

**Sous-Directeur du Contrôle
de gestion du CESAG**

DEDICACES

A notre père Sambou CISSOKO et notre chère mère Hawa YALCOUYE pour :

- leurs soutiens moral et matériel sans lesquels nous ne saurions atteindre cet objectif ;
- leurs encouragements ;
- leurs compréhensions ;
- leurs sages conseils.

Les mots sont insuffisants pour leurs exprimer toute notre gratitude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Nous remercions Dieu le Tout Puissant pour nous avoir donné l'occasion de terminer nos études en bonne et parfaite santé.

Ce mémoire est le résultat d'un effort constant qui n'aurait pu aboutir sans le concours combien appréciable de certaines personnes à qui nous devons une énorme dette morale. Nous pensons principalement à :

- tout le corps professoral du CESAG particulièrement notre Directeur de mémoire en la personne de Monsieur KOUASSI Alexis, pour l'aide précieuse qu'il a apportée dans la réalisation de ce travail malgré ses multiples occupations ;
- Messieurs BAYO Sidiki contrôleur de gestion et CISSOKO Yéli auditeur interne pour nous avoir gracieusement offert le cadre du service pour notre stage et pour les informations mises à notre disposition dans le cadre de ce travail ;

Que toutes les personnes qui nous ont apporté leur soutien moral et/ou matériel et que nous n'avons pas pu citer ici veuillent bien trouver, à travers ce document, l'expression de nos sentiments de profonde gratitude.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC	: Activity Based Costing
ABM	: Activity Based Management
BBZ	: Budget à Base Zéro
CA	: Chiffre d’Affaires
CAM-I	: Consortium for Advancing Manufacturing - International.
CC	: Chef Comptable
CG	: Contrôle de Gestion
CMBD	: Compagnie Malienne pour le Développement du Blé
DFC	: Directeur Financier et Administratif
DGA	: Direction Générale Adjointe
FCS	: Facteurs Clés de Succès
GPA	: Gestion Par Activités
OCDE/BAfD	: Organisation de Coopération et de Développement Economiques/ Banque Africaine de Développement
PNUD	: Programme des Nations Unies pour le Développement
RA	: Responsable des Achats
RH	: Ressources Humaines
SACG	: Service Audit et Contrôle de Gestion
TBG	: Tableau de bord de Gestion
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA	: Union Economique Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES FIGURES	PAGES
Figure N°1 : Le principe fondamental de la méthode ABC	19
Figure N°2 : La classification des activités suivant la valeur ajoutée.....	28
Figure N°3 : Le diagramme en arête de poisson.....	29
Figure N°4 : Le modèle théorique.....	44
Figure N° 5 : L'évolution des prix du blé sur 4 ans.....	54
Figure N°6 : L'évolution des prix du blé réacheminé à Bamako sur 4 ans.....	55
Figure N°7 : La présentation de la codification des activités.....	64
Figure N°8 : Le schéma récapitulatif du cheminement d'une démarche ABC/ABM	80

LISTE DES TABLEAUX	PAGES
Tableau N°1 : Relation entre dysfonctionnement et régulation possibles des coûts cachés.....	12
Tableau N°2 : Détermination des coûts cachés.....	13
Tableau N°3 : Avantages et inconvénients de la sous-traitance.....	41
Tableau N°4 : Effectif du personnel interviewé aux GMM.....	46
Tableau N° 5 : Quelques chiffres des GMM.....	54
Tableaux N°6 : Forces et faiblesses de la comptabilité analytique	75
Tableaux N°7 : Forces et faiblesses de la gestion budgétaire	77
Tableaux N°8 : Forces et faiblesses du TBG.....	78
Tableau N°9 : Perspectives de mise en œuvre des recommandations.....	88

LISTE DES ANNEXES

PAGES

Annexe 1 : Organigramme.....93

Annexe 2 : Questionnaire 94

Annexe 3 : Guide d’entretien 98

CESAG - BIBLIOTHEQUE

SOMMAIRE	PAGES
DEDICACES.....	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTE DES FIGURES.....	.iii
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
LISTE DES ANNEXES.....	v
TABLE DES MATIERES.....	vi
Introduction générale.....	1
Première partie : la maîtrise des coûts en entreprise.....	5
Chapitre 1 : La maîtrise des coûts en général.....	7
1.1 . Les notions de coût.....	7
1.2. Définition de la maîtrise des coûts.....	14
1.3. A la recherche du coût réel.....	16
Conclusion	22
Chapitre 2 : Les différentes méthodes et techniques de maîtrise des coûts.....	23
2.1. L’approche ABC/M (Activity Based Cost/Management).....	23
2.2. La méthode des coûts Cibles ou Target Costing.....	31
2.3. Le benchmarking.....	34
2.4. Budget à Base Zero (BBZ).....	37
2.5. La sous-traitance.....	39
Conclusion.....	42
Chapitre 3 : Méthodologie de l’étude.....	43
3.1. Présentation du modèle d’analyse.....	43
3.2. Technique de collecte de données.....	45
3.3. La méthode d’analyse des résultats.....	47
Conclusion de la première Partie.....	48

Deuxième Partie : La maîtrise des coûts aux GMM.....	49
Chapitre 4 : Présentation des Grands Moulins du Mali (GMM SA).....	51
4.1. Historique.....	51
4.2. Produits.....	52
4.3. Missions et objectifs.....	53
4.4. Quelques chiffres	54
4.5. Structure organisationnelle.....	55
Chapitre 5 : Description de la maîtrise des coûts aux GMM.....	58
5.1. Description des processus majeurs au sein des GMM.....	58
5.2. La comptabilité analytique.....	60
5.3. La gestion budgétaire.....	66
5.4. Elaboration du tableau de bord	69
5.5. Les prix de cession interne	70
Chapitre 6 : présentation et analyse des résultats.....	71
6.2. Présentation des résultats.....	71
6.3 Analyse des résultats.....	74
6.3. La méthodologie proposée pour la mise en place du modèle ABC/M	78
6.4. Apports de la méthode ABC/M	82
6.5. Les difficultés de la mise en place de la méthode ABC/M.....	85
6.6. Recommandations	86
Conclusion Générale.....	90
Annexes.....	92
Bibliographie.....	99

INTRODUCTION GENERALE

Avec la globalisation, les contraintes de l'environnement économique se multiplient et se complexifient. La concurrence s'accroît, les consommateurs sont de plus en plus attentifs et mieux informés. Ainsi, le manager d'entreprise doit détecter les opportunités, élaborer une stratégie, mesurer et piloter les risques, s'assurer de la mise en œuvre des décisions adoptées, corriger les dérives de la réalité par rapport aux prévisions.

Contrairement aux industries de transformation traditionnelles, le secteur agro-alimentaire est surtout caractérisé par des matières premières pour la plus part périssables, des produits de qualités variables, et régulièrement l'indisponibilité de certains produits durant toutes les périodes de l'année. C'est pourquoi, depuis bien longtemps, une bonne gestion des entreprises de l'industrie agro-alimentaire reste un enjeu particulièrement important pour les responsables.

Ainsi, au cours des années 80, un affaiblissement notable des gains de productivité a affecté particulièrement le secteur agro-alimentaire, ce qui s'est traduit par un ralentissement de la croissance de la valeur ajoutée (Nefussi, 2009 : 187).

En dépit de ces contraintes, les industries agro-alimentaires ont réussi à s'imposer comme premier secteur industriel malgré les lacunes dans la mise en place des nouveaux facteurs de compétitivité (secteur primaire).

En effet, l'agro-alimentaire tend à être soumis à des contrôles rigoureux et réguliers pour des enjeux relatifs à la sécurité du consommateur, la qualité du produit et récemment la protection de l'environnement.

Le développement de ce secteur au Mali a été ralenti par plusieurs facteurs, géographiques et économiques. Cette filière, qui dépend de plus en plus de matériaux modernes de conditionnement à l'exportation, a été lourdement pénalisée par le sous-développement du secteur local de l'emballage (OCDE/BAfD, 2005).

C'est fort de ces expériences que les responsables de l'industrie agro-alimentaire tels que ceux des Grands Moulins du Mali (GMM) ont pris en compte, de façon accrue, depuis une dizaine d'années, certaines exigences du consommateur en matière de santé, de qualité et de sécurité.

Les GMM sont une entreprise faisant la production de farine, de riz et de l'aliment de bétail. Ils font partie des entreprises qui dominent l'agro-alimentaire au Mali.

Néanmoins l'entreprise est confrontée à plusieurs problèmes tels que :

- l'arrivée de nouveaux concurrents sur le marché ;
- l'inondation du marché par les produits en provenance de certains pays côtiers qui importent à moindre coût les matières premières, les transforment, puis les exportent sans taxes vers le Mali en profitant des avantages offerts par l'Union Economique Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) ;
- l'instabilité du prix des matières premières ;
- le coût de l'électricité sans cesse croissant.

Dans le contexte des GMM, le Mali est un pays en voie de développement où la moitié de la population vit sous le seuil de la pauvreté (PNUD, 2009).

Ainsi, le consommateur est sensible au prix de vente malgré son plafonnement par l'état. Comme toute entreprise, ils doivent faire des marges pour survivre alors ils doivent surtout jouer sur les coûts de revient.

Les problèmes de coûts sont prépondérants dans la prise de décision car une mauvaise appréciation des charges réelles de la structure peut entraîner de lourdes conséquences telles que la mauvaise tarification des produits, ce qui a pour corollaire une mauvaise appréciation de la rentabilité.

Le défi majeur des GMM est d'être plus compétitifs, tout en améliorant sensiblement leurs marges pour être rentables.

Ainsi, ils exercent continuellement une pression à la baisse sur les coûts tout en cherchant à augmenter le chiffre d'affaires.

Tous ces facteurs amènent l'entreprise à déployer d'énormes moyens pour un repositionnement stratégique.

Face à ces problèmes plusieurs solutions s'offrent aux dirigeants de l'entreprise entre autres mettre en place :

- ✓ une méthode ou technique de maîtrise des coûts ;
- ✓ une stratégie pour augmenter le chiffre d'affaires.

Dans ce contexte la maîtrise des coûts apparaît comme une des solutions, sans doute la plus pertinente. C'est un enjeu récurrent pour les GMM.

Maîtriser les coûts constitue l'une des clés de succès face au défi de la compétitivité et de la rentabilité.

La question principale de cette analyse est la suivante : comment les GMM peuvent parvenir à la maîtrise des coûts ?

Pour répondre à cette question plusieurs questions spécifiques sont à envisager :

- Quelles sont les méthodes appropriées de calcul des coûts dans une perspective d'une meilleure maîtrise de coûts ?
- Quelles sont les méthodes de maîtrises de coûts ?
- Quelle est celle qui est appliquée aux GMM ?
- Est-ce que la méthode pratiquée aux GMM permet de maîtriser les coûts ?
- Comment parvenir à une meilleure maîtrise des coûts au niveau du GMM ?

Dans cette perspective, notre étude est intitulée « LA MAITRISE DES COUTS DANS UNE ENTREPRISE : CAS DES GRANDS MOULINS DU MALI ».

L'objectif général de notre étude est décrire et d'analyser les techniques de maîtrise des coûts des GMM en vue de faire des propositions.

L'atteinte de cet objectif général sera possible à travers la réalisation des objectifs spécifiques qui sont :

- définir la maîtrise des coûts ;
- connaître les méthodes et techniques de maîtrise des coûts ;
- diagnostiquer la pratique aux GMM ;
- trouver parmi les méthodes de maîtrise des coûts, la meilleure à adopter pour les GMM.

Cette étude revêt des intérêts à plusieurs niveaux :

- pour GMM :

Dans la dynamique d'être compétitive et rentable, l'étude de la maîtrise des coûts permettra à l'entreprise de recenser les forces et faiblesses de sa méthode de maîtrise des coûts, et de proposer des solutions d'amélioration.

- Pour nous-mêmes :

L'étude nous permettra de mettre en pratique les méthodes de « maîtrise des coûts » apprises au CESAG.

La première partie évoquera la revue littérature sur la maîtrise des coûts en général et la présentation des différentes méthodes et techniques de maîtrise des coûts.

La seconde partie traitera la pratique de la maîtrise des coûts aux Grands Moulins du Mali.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :
LA MAITRISE DES COUTS
EN ENTREPRISE

Les entreprises d'aujourd'hui sont confrontées à des marchés versatiles, une concurrence accrue, une incertitude accentuée dans leur connaissance du futur.

Dans une optique de globalisation des marchés à l'échelle planétaire où la concurrence constitue un facteur de décision de plus en plus sérieux, le management des organisations requiert l'installation d'outils systématiques capables de répondre aux besoins d'informations pointues et fiables pouvant permettre aux gestionnaires la prise de décisions périodiques d'ordre stratégique et opérationnel.

Cette première partie de notre étude s'articule autour de trois chapitres.

Dans un premier temps nous ferons une description de la maîtrise des coûts en général, ensuite nous parlerons de quelques méthodes et techniques de maîtrise des coûts, et enfin nous ferons une présentation de la méthodologie de l'étude.

CHAPITRE 1 : LA MAITRISE DES COÛTS EN GENERAL

Les entreprises évoluent aujourd'hui dans un environnement turbulent, actif et concurrentiel ce qui nécessite une approche proactive et préparée.

Dans un contexte où les exigences de la clientèle croissent sans cesse avec une forte réduction des marges, la réduction et la maîtrise des coûts constituent les facteurs clés de succès face au défi de la compétitivité au niveau des entreprises.

Nous commencerons ce chapitre par décrire les notions fondamentales des coûts et d'expliquer la maîtrise des coûts dans sa globalité.

1.1. Les notions de coût

On obtient une bonne maîtrise des coûts en connaissant bien les différentes notions de coûts. Avant d'aborder les questions de maîtrise des coûts nous allons faire la description des éléments constitutifs de ces coûts, les caractéristiques, les coûts pris ou non en comptabilité de gestion.

1.1.1. Définition du coût

Selon Ménard (1994 : 182) un coût est la somme d'argent exigée en contrepartie de biens ou de services lors de leur acquisition et correspond à leur juste valeur à ce moment-là.

Nous reconnaissons que cette définition est limitée car elle correspond au prix d'achat. Le plan comptable français (1982) définit un coût comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Mais nous pensons qu'un coût peut contenir d'autres charges que celles de la comptabilité générale.

Nous pouvons retenir qu'un coût est une somme des charges. Il est propre à l'entreprise qui le calcule.

1.1.2. Les caractéristiques d'un coût

Trois dimensions sont nécessaires pour caractériser un coût : son champ d'application, son contenu et le moment de son calcul.

1.1.2.1. Le champs d'application du coût

La comptabilité analytique permet de recenser les informations internes sur les coûts (Jacquot, 2008 : 61). Le choix du champ d'application dépend des besoins de chaque entreprise.

Selon Kaplan & al (1987 : 61) les regroupements des charges peuvent se faire par :

- ✓ **fonction économique**
 - coût de la production ;
 - coût de la distribution ;
 - coût de l'administration ;
- ✓ **moyen d'exploitation**
 - coût par usine ;
 - coût par magasin;
- ✓ **activité d'exploitation**
 - coût par produit ou famille de produits ;
 - coût des services rendus ;
- ✓ **centre de responsabilité**
 - coût de l'entretien ;
 - coût du service après vente ;
 - coût de l'atelier X ;
- ✓ **circuit de distribution**
 - coût par famille de clients ;
 - coût par secteur géographique.

1.1.2.2. Le contenu des coûts

Etant donné que la comptabilité de gestion n'est soumise à aucune réglementation comme la comptabilité générale, le choix du contenu peut être adapté aux besoins spécifiques de chaque organisation.

Pour une période déterminée, la comptabilité de gestion permet de calculer des coûts soit :

- en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générale, avec ou sans ajustement ou ajout (les coûts complets) ;
- soit en n'y incorporant qu'une partie seulement des charges (les coûts partiels).

✓ **Les coûts complets**

Ces coûts sont constitués par la totalité des charges inscrites en comptabilité générale, augmentées des charges supplétives et diminuées des charges non incorporables relatives à l'objet du calcul. Ces charges sont réparties en charges directes et indirectes (Mikol, 1995:11).

Le coût complet traditionnel est obtenu, en incorporant sans modification, toutes les charges de la comptabilité générale.

Le coût complet économique est obtenu en incorporant les mêmes charges, mais après ajustement de certaines d'entre elles, par majoration ou minoration, en vue d'une meilleure expression économique de ce coût.

✓ **Les coûts partiels**

Ce sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des charges pertinentes en fonction du problème à traiter. On ne tient pas compte de toutes les charges.

Ces charges peuvent être les coûts variables, les coûts directs et le direct costing amélioré.

Le coût variable ne comprend que les charges qui évoluent proportionnellement avec le volume d'activité (production, vente et certaines charges de structure).

Le coût direct est une charge qu'on peut affecter directement à un produit sans calcul intermédiaire.

Le direct costing amélioré, inclut les charges variables et les charges fixes directes, ne tient pas compte des charges fixes indirectes.

1.1.2.3. Le moment du calcul

Le moment du calcul est déterminant pour la maîtrise des coûts. Ce choix incombe aux besoins de l'organisation.

Les coûts peuvent être calculés :

- Postérieurement aux faits qui les ont engendrés : ce sont alors des coûts constatés. Ils sont aussi appelés coûts réels ou coûts historiques.
- Antérieurement aux faits qui les ont engendrés : ce sont alors des coûts préétablis. Il s'agit des coûts de référence ayant pour base des normes, des objectifs ou des simples prévisions.

Selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par coûts standards, coûts prévisionnels, devis ou budgets des charges.

La comparaison des coûts préétablis et des coûts constatés, fait apparaître des écarts, qui ont parfois pour le gestionnaire, plus de signification que la connaissance des coûts.

1.1.3. Les coûts non pris en compte par la comptabilité analytique

L'analyse de l'activité d'une entreprise fait apparaître l'existence de coûts entièrement ou partiellement intégrés dans les systèmes de calcul de coûts. La comptabilité analytique prend en compte la quasi-totalité des coûts qu'elle connaît, le plus souvent les charges de la comptabilité générale + les charges supplétives – les charges non incorporées.

Les coûts non pris en compte par la comptabilité ne peuvent se comptabiliser (ceux qui n'apparaissent pas clairement sous une forme ou sous une autre, faute d'élément concret d'appréciation).

Nous essayons de résumer les coûts inhérents à toute organisation qui ne sont pas pris en compte par la comptabilité analytique.

1.1.3.1. Le coût d'opportunité

Le coût d'opportunité est le manque à gagner résultant du renoncement qui implique tout choix. Il s'analyse plus comme une perte de ressources probables que comme un coût (Lassegue, 1996 :123).

Ces coûts sont pris en compte dans la gestion classique des approvisionnements mais leur utilisation reste trop parcellaire.

Il ne s'agit pas d'un coût supplémentaire que l'entreprise supporte, mais d'un revenu auquel elle renonce en utilisant une ressource à un usage différent de celui qui était prévu (Jacquot & al, 2008 : 307).

La comptabilité analytique tournée essentiellement vers une optique de maîtrise des coûts néglige cette notion de coût d'opportunité.

C'est le cas par exemple :

- du manque à gagner résultant de la rupture de stock et des demandes non satisfaites qui en découlent ;
- le coût d'opportunité sociale, tels que l'absence d'un opérateur, l'apparition d'un conflit ou une dégradation du climat social comme source de manque à gagner.

Les coûts d'opportunité figurent rarement dans les états financiers car ils n'occasionnent pas de mouvements monétaires. Il ne faut cependant pas les oublier, au moment de la prise de décision, même si ces coûts ne sont pas comptabilisés.

1.1.3.2. Les coûts externes

Les coûts externes sont des coûts transférés à des tiers extérieurs à l'entreprise. Ainsi celle qui transfère l'obligation de stockage chez un fournisseur ou qui fait supporter par la collectivité les charges de dépollution qu'engendre son activité, reporte sur les autres des charges qu'elle devrait supporter.

L'autorité du décideur est limitée à l'ensemble des coûts internes contrôlables. Elle sera forte sur les coûts visibles, réversibles et non discrétionnaires.

A l'opposé, le décideur n'a que peu d'emprise sur les coûts administrés externes. Le pouvoir du décideur sur les coûts est donc limité.

Selon Alazard & al (2004 : 306) il s'agit des nuisances, des pollutions issues de la production d'une entreprise et qui nécessitent des aménagements pris en charge par une commune.

1.1.3.3. Les coûts cachés

Selon Melyon (2004 : 278) un coût caché correspond à un coût non visible. A ce titre, il s'agit d'un ensemble de charges qui n'a pas été appréhendé par le système comptable au terme d'une période.

Un coût caché est provoqué par un élément connu : délai d'attente entre lots de fabrication par exemple, et dont les charges qu'il génère, ne sont pas isolées par le

calcul mais agrégées à un autre coût de l'entreprise qui est le coût de production des produits fabriqués.

Le contrôle des coûts, intégré au système d'information de gestion, n'est pas en mesure de calculer les coûts cachés.

Les coûts cachés sont des surcoûts engendrés par les dysfonctionnements organisationnels qui nécessitent des actions correctrices ou des régulations ou de nouveaux coûts intégrés dans les coûts traditionnels (Alazard & al, 2007 : 307).

Selon Margotteau (2001 : 456), Langlois (2004 : 276) il y a cinq (05) dysfonctionnements élémentaires qui sont :

- la non qualité ;
- l'absentéisme ;
- les écarts de productivité ;
- les accidents de travail ;
- la rotation du personnel.

En général, tout ce qui relève de la qualité du service ou du produit s'apparente à des coûts cachés.

Tableau N°1 : Relation entre dysfonctionnement et régulation possibles des coûts cachés

Dysfonctionnement	Régulations possibles	=> Coûts cachés
Absentéisme	<ul style="list-style-type: none"> - arrêt de machine - recherche d'un remplaçant - sous-activité d'un remplaçant 	
Rotation du personnel	<ul style="list-style-type: none"> - recrutement d'un remplaçant - formation du nouveau recruté - sous-apprentissage du nouveau recruté 	
Défauts de qualité	<ul style="list-style-type: none"> - temps de retouche - mise en rebut d'articles - annulation de la commande par le client 	

Source : Savall (1991 : 105)

Selon Langlois & al (2004 : 276) la régulation des dysfonctionnements engendre l'essentiel des coûts.

Selon Jacquot & al (2008 : 307) les causes de dysfonctionnement sont :

- sursalaires (actions effectuées par une personne mieux rémunérée que celle initialement prévue) ;
- surtemps (temps de correction, de retouches...) ;
- surconsommation (absence d'activité, donc de marge) ;
- non-crédation de potentiel (investissement immatériel rendu possible).

Il est possible d'évaluer une partie des coûts cachés par des études spécifiques.

L'augmentation des pièces rebutées peut exprimer une baisse de la qualité des produits fabriqués.

Tableau N°2 : Détermination des coûts cachés

Catégorie de coûts cachés	Affection	Exemples
Coûts cachés incorporés dans les coûts visibles	Il s'agit de coûts historiques supplémentaires dilués dans les différents coûts de l'entreprise	Temps passé à réguler les dysfonctionnements
Coûts cachés non incorporés dans les coûts visibles	Il s'agit de coûts d'opportunité	<ul style="list-style-type: none"> - qualité défectueuse d'un produit entraînant la perte de clientèle - détérioration de l'image de marque

Sources : Melyon (2004 : 279)

1.1.3.4. Coût irréversible

Coût sur la décision duquel il n'est plus possible de revenir. Il s'apparente au coût perdu, coût estimé dans le passé et considéré comme irréversible. Ce coût n'est plus pertinent pour la prise de décision temps (Jacquot & al, 2008 : 307).

1.1.3.5 Coût administré

Le coût est administré quand il s'impose au décideur de l'extérieur de l'entreprise par l'administration ou les pouvoirs publics, telles que les charges sociales, fiscales ou les redevances.

1.2. DEFINITION DE LA MAITRISE DES COUTS

Selon Johnson & al (2000), dans un marché demandeur, l'efficacité consiste à fournir un maximum de valeurs contre un minimum de ressources. C'est pourquoi :

- les systèmes de contrôle s'intéressent surtout aux coûts de production et interviennent trop tard ;
- la culture des entreprises est plus orientée sur la nature (main d'œuvre, fourniture frais,...) que sur l'origine (activités de prévision, prévention, conception, achats, etc...).

Or, c'est la compréhension de l'origine des coûts, y compris chez les fournisseurs et surtout chez les usagers, qui est importante pour détecter les possibilités de réduction.

L'entreprise ayant une supériorité dans la maîtrise des coûts (fabrication, administration) bénéficie d'un prix de revient inférieur à la concurrence.

C'est ainsi que la maîtrise des coûts permet à l'entreprise de se différencier des concurrents et de satisfaire les demandes d'un segment de clientèle.

La maîtrise des coûts permet de faire une stratégie de domination par les coûts c'est-à-dire mettre en place une stratégie reposant sur un avantage concurrentiel interne (Inxeoz, 2010).

Selon Bescos & al (1997 : 224) l'efficacité dans la maîtrise des coûts suppose que l'entreprise puisse régulièrement et systématiquement comparer les résultats d'une période à un référentiel. C'est dans ces conditions que la performance réalisée peut être évaluée.

Selon Jacquot & al. (2008 : 58), la maîtrise des coûts est :

- étudier les possibilités de minimisation des coûts après avoir détecté des anomalies éventuelles ;

- préparer des décisions correctrices ou, le plus souvent, stratégiques ;
- réaliser des anticipations et des prévisions ;
- déterminer les responsabilités.

Selon Johnson & al (2000), la maîtrise des coûts repose sur deux points fondamentaux:

- l'harmonisation des moyens qui permet la standardisation des opérations,
- la décentralisation des activités et de l'organisation.

1.2.1. La maîtrise des coûts

Selon Arrègle & al (2000 : 191), pour maîtriser des coûts il faut :

- ✓ affiner les calculs de coûts ;
- ✓ définir précisément la notion de marge sur les produits (définition et suivi des temps passés, mais également définition précise des ressources et potentiels industriels pris en compte dans les taux horaires) ;
- ✓ recalculer sur une base industrielle des taux horaires qui ont évolué d'une façon empirique sur plusieurs années ;
- ✓ connaître précisément sa marge de manœuvre en terme de coût de revient sur un segment de marché nouveau ou très concurrentiel (prise en compte de la charge ou sous charge, d'un îlot de production ou d'un équipement, du nombre et des temps de préparation et de changement de série) ;
- ✓ définir un outil d'amélioration et de suivi des différents aspects de la performance de l'entreprise.

Les dirigeants doivent réfléchir sérieusement à la manière dont ils souhaitent exercer un meilleur contrôle en impliquant d'autres échelons de la direction.

1.2.2. Les coûts maîtrisables

En pratique, le concept « maîtrisable » se définit par rapport à deux critères. D'abord, le centre de responsabilité peut agir sur le montant de son coût, son chiffre d'affaires et son actif d'une manière prédominante. Ensuite, cette action se manifeste dans une période de temps donnée, généralement l'année (Kaplan & al, 1987 :59).

Les coûts sont constitués par les différentes charges, imputables directement ou répartissables entre les centres de coûts et de profits.

Selon Jacquot & al (2008 : 307), un coût est contrôlable si une personne est susceptible d'en influencer le montant, et sur lequel elle exerce une action directe. C'est quand le décideur a un pouvoir total sur l'apparition du coût (embauche d'un salarié par exemple).

Tout coût contrôlable à un niveau ou à un autre, doit attribuer la responsabilité de son contrôle à une personne, lorsqu'elle paraît apte à agir sur ses composantes.

Les coûts maîtrisables concernent, aussi bien les centres de coûts que les centres de profits.

Par ailleurs, les coûts non contrôlables, sont des coûts non maîtrisables par le responsable, et ne peuvent donc pas servir comme éléments d'appréciation de sa gestion.

Selon Kaplan & al (1987 : 59). Les produits maîtrisables sont des produits dont l'unité possède la maîtrise pour pouvoir agir directement dans le cadre de son exploitation. Ils sont imputables à celle-ci et saisis dans sa comptabilité d'une manière directe.

1.3. A la recherche du coût réel

Parvenir à la maîtrise des coûts est une tâche ardue. Afin de pouvoir gérer efficacement les coûts, il faut s'assurer que leur mode de calcul est satisfaisante.

Connaître le coût réel est important pour la maîtrise.

Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts notamment les sections homogènes ne permettent pas de connaître le coût réel car elle nécessite le choix d'une clé de répartition pour les charges indirectes par contre pour la méthode Activity Based Cost (ABC) le problème ne se pose pas.

1.3.1. La méthode ABC

La méthode ABC a été développée aux États-Unis dans le monde de l'industrie (dans les années 70 - 80), et repose sur les études et principes du CAM-I (Consortium for Advancing Manufacturing International).

Elle vise à améliorer l'exploration des charges indirectes.

De plus en plus importantes dans l'ensemble des coûts, les charges indirectes sont celles qui posent problème dans le calcul des coûts.

Selon Cooper & al (1998 : 216), généralement la méthode ABC s'applique aux :

- organisations où les dépenses indirectes et de soutien sont élevées ;
- situations où coexiste une large variété de produits, de clientèles et de processus.

En réalité la méthode peut être appliquée à toutes les organisations.

La méthode ABC calcule le coût de chaque activité et affecte ce coût aux autres objets de coût sur la base de l'activité consacrée à la production de chacun des biens ou services, Horngren & al (2006 : 369)

La valorisation respective des activités, puis des objets de coûts, apporte des coûts fiables proches de la réalité par conséquent acceptés des opérationnels.

De plus en plus, en fonction du degré de maturité du modèle élaboré, l'expérience montre que l'ABC, plus qu'une méthode de calcul des coûts, se montre être la méthode de référence pour le pilotage de la performance des processus de l'organisation (ABC/M - Activity Based Costing /Management) que nous développerons au chapitre 2.

En effet, grâce à la valorisation des activités, les processus, définis comme un regroupement homogène d'activités opérationnelles, peuvent à leur tour être valorisés. Et il devient alors possible de suivre/budgéter des objectifs, voire même de simuler la performance des processus.

Dans de telles circonstances, la performance financière d'une organisation réside dans l'optimisation d'une rentabilité durable. Cette optimisation n'est possible que si l'organisation est capable d'adapter sa structure de coûts à sa structure de revenus, construisant ainsi une rentabilité pertinente, permettant d'identifier les leviers (variables explicatives) de pilotage de la performance.

Si les revenus sont souvent disponibles avec une granularité satisfaisante (produit, client et canal de distribution appelés par la suite "objets de coût"), les coûts, composés en partie de dépenses indirectes, sont par contre difficiles à connaître à ce même niveau de granularité.

En effet, dans la méthode analytique traditionnelle en coûts complets, l'allocation des coûts indirects, aux objets de coûts se fait, soit au prorata des coûts directs, soit sur la base d'une clé de répartition arbitraire.

Les coûts indirects devenant de plus en plus importants, la méthode traditionnelle (approximative) se montre de moins en moins précise pour répondre à la question: "Comment sont consommés les coûts ?"

On établit une succession de liens de causalité plutôt que de répartir des coûts sur des produits à partir de clefs de répartition imprécises et subjectives.

La différence entre ABC et les méthodes traditionnelles de calcul des coûts est que les sources sont assignées à des inducteurs de ressources et non directement à des produits.

De plus, ces inducteurs de ressources sont attribués à des activités, qui sont elles-mêmes allouées à des inducteurs d'activités et finalement aux produits.

Le concept d'activité est plus adapté pour décrire la manière dont les processus organisationnels ont eu lieu ; il permet donc d'identifier avec précision, le lien de causalité entre produits/services et ressources.

Pour l'ABC, une activité correspond à une tâche, ou à un regroupement de tâches relatives à une personne, à une machine, ou à un ensemble de personnes ou de machines, qui permet de fournir un produit ou un service client (Alcouffe & al, 2004 : 2006).

Ces tâches sont effectuées à partir d'un ensemble de ressources. Chacune de ces activités ne consomme pas 100% d'une ressource, ainsi, ABC n'affecte à un produit que le coût effectif pour le fabriquer.

1.3.2. Principe de la méthode ABC

Selon Langevin (2000 : 46) la méthode est basée sur l'idée que, pour produire et vendre ses produits ou services et répondre aux attentes de ses clients, l'entreprise met en œuvre un certain nombre d'activités. Pour être réalisées, ces activités consomment des ressources et ces ressources ont des coûts.

La méthode ABC est basée sur une analyse des activités qui sont nécessaires pour atteindre les objectifs. Les activités sont subdivisées en trois catégories : les activités de production, de support et de structure, suivant les critères suivants :

- une activité de production contribue directement à la réalisation du produit/service ;
- une activité de support aide d'autres activités à remplir leur mission, par exemple : la logistique, l'informatique, la gestion des ressources humaines, la maintenance des machines ;
- une activité de structure contribue à la détermination des objectifs, à la définition et à la mise en œuvre de la stratégie et au suivi des performances, par exemple : la direction générale, le management de la qualité.

Figure N° 1 : le principe fondamental de la méthode ABC



Source : Burlaud (2003 : 213)

La méthode ABC permet d'analyser de manière fine les coûts indirects qui composent les produits et/ou services. Désormais on prend conscience au sein d'une organisation qu'il est utile non pas de calculer un coût mais de le piloter (Langlois & al, 2004 :83).

Les stratégies utilisées par les entreprises pour atteindre leurs objectifs doivent s'appuyer sur des processus de production ou organisationnels. Ces processus intègrent des activités.

La méthode ABC permet précisément d'avoir une vue de ces activités sur la base d'une organisation hiérarchique classique mais également d'avoir une vue transversale, favorisant l'analyse de la manière dont les activités fonctionnent entre-elles au sein des processus internes (Jacquot & al, 2008 : 238).

La méthode permet de définir et de dégager des indices de performance par activités, très utiles pour jauger du bon fonctionnement général de l'entreprise, et de la réalisation des objectifs fixés. Cela permet également de cerner les dysfonctionnements et les coûts cachés pour parfaire la rentabilité et mieux percevoir les coûts consommés par chaque activité.

La mise en place de la méthode ABC requiert une connaissance approfondie de l'entreprise, de ses activités et processus, et une implication active du personnel. Dans la même optique d'optimisation des processus la méthode ABC est souvent couplée à un management par activité (méthode Activity Based Management - ABM). L'entreprise vue comme une entité unique pourra améliorer la gestion de ses domaines d'activités stratégiques (DAS) et renforcer ou créer ses facteurs clés de succès (FCS) (Mevellec, 2003 : 103).

Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts ne présentent pas les rapports avec les facteurs clés de succès sur le marché, l'analyse des causes de performance (ou de dérapage) n'est pas prépondérante.

De plus contrairement aux autres méthodes, dont le langage est celui du comptable et non des opérationnels qui se trouvent exclus de la compréhension de l'analyse de performance de leur métier, la méthode ABC permet une meilleure politique de communication interne.

Selon Doyle (1996 : 97) le système idéal d'évaluation des coûts devrait refléter l'image de l'entreprise toute entière, à la fois son usine et ses bureaux, en évaluant le temps, l'effort et les compétences nécessaires pour fabriquer et vendre chaque produit. La méthode suppose un examen plus attentif des facteurs clés de modifier les frais indirects d'une entreprise en tentant de découvrir ce qui, sur le plan interne et externe, détermine les coûts.

Si l'on opte pour l'imputation des charges aux entités, il faut déterminer une clé de répartition cohérente, c'est-à-dire en relation.

Faute de découvrir des clés de répartition acceptables, l'entreprise est amenée à s'interroger sur l'opportunité de répartir certaines charges.

Pour réduire ses coûts il faut réduire les coûts de ses activités, il est plus important de savoir pourquoi on consomme que de connaître quels types de ressources sont consommés.

Alors on peut changer la manière dont les activités sont utilisées, puis de réallouer les ressources libérées par l'amélioration (Arregle, 2000 : 191).

En permettant de mieux identifier les origines des dépenses, la méthode ABC conduit à une amélioration du coût stratégique et à une plus grande pertinence dans la prise de

décisions stratégiques qui peuvent être par exemple l'externalisation ou le lancement de nouveaux produits.

Pour la détermination des coûts la méthode ABC est une méthode qui à beaucoup plus de crédibilité que les autres méthodes mais néanmoins elle a des limites pour la détermination du coût réel.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION

La performance passe par la connaissance des coûts. Maîtriser ses coûts est un enjeu récurrent pour toute entreprise. Les entreprises déploient d'énormes moyens pour maîtriser leurs coûts mais cette maîtrise ne se limite pas à une simple action de réduction il faut aussi tenir compte de la valeur ajoutée pour le client.

Il faut connaître les causes de formation des coûts. Il existe plusieurs manières de maîtriser les coûts de la phase de conception jusqu'au bout du cycle.

Le choix d'une méthode dépend de chaque entreprise, de ses besoins et aussi de son environnement. La détermination des leviers d'efficacité, dans une dimension opérationnelle, est aussi un contributeur majeur de l'optimisation des performances.

CHAPITRE 2 : LES DIFFERENTES METHODES ET TECHNIQUES DE MAITRISE DES COUTS

Il existe plusieurs méthodes et techniques de maîtrise des coûts comme le budget à base zéro, le budget par activités, la sous-traitance, la méthode ABCM, les prix de cession interne pour une sensibilisation aux coûts, l'analyse de la valeur des frais généraux, le benchmarking, le coût cible, le management des processus, le lean management etc.

Dans ce chapitre nous développerons les méthodes et techniques comme :

- la méthode ABCM;
- la sous-traitance ;
- le budget à base zéro ;
- le benchmarking;
- le coût cible.

Toutefois, la réussite d'une méthode dépend en grande partie du caractère rigoureux de la méthodologie utilisée vu l'immensité des travaux à effectuer dans ce cadre.

2.1. L'APPROCHE ABC/M (Activity Based Cost Management)

Contrairement à une approche de contrôle des coûts liée uniquement à la nature des dépenses, la méthodologie ABC/M privilégie la notion d'activité et l'analyse des processus. Elle rattache ainsi la consommation de ressources à la création de valeur pour l'entreprise.

La gestion par activités et par processus, une nouvelle philosophie de gestion, est à la fois :

- une technique de contrôle de gestion au travers des processus ;
- une technique de mesure des performances.

Il ne s'agit pas d'imposer un système d'optimisation des performances qui serait dicté par un modèle de fonctionnement universel. L'idée est de capter les informations issues du terrain pour les remonter dans le système de management.

2.1.1. De l'ABC (Activity Based Cost) à l'ABM (Activity Based Management)

La gestion par activités s'appuie sur un découpage de l'entreprise par activités assez similaires à ceux définis par la méthode ABC.

Tantôt la méthode ABC est considérée comme la base de la mise en œuvre de l'ABM ou même un de ses sous produits. Tantôt l'ABC est un prolongement des démarches de pilotages et de management de type ABM.

Certains auteurs défendent que ABC est un outil de calcul des coûts tandis que ABM peut être considéré comme une méthode de maîtrise des coûts, une philosophie du management de la performance et de l'amélioration continue.

Notre étude n'a pas la prétention de faire le partage de ces convictions, mais elle présentera la méthode et elle proposera des éléments de réponses avec pour objectif de montrer en quoi l'approche ABC/M peut être une méthode de maîtrise des coûts.

Selon Bouin & al (2004 : 153), les méthodes ABC et ABM sont une réconciliation qui s'articule autour des 3 leviers de performance suivants :

- réduire les coûts avec pertinence ;
- déployer la stratégie ;
- promouvoir une vision transversale.

2.1.2. Définition de la méthode ABM

La méthode ABM ou la gestion par activité (GPA), est un mode de gestion basé sur les activités, qui cherche à identifier les facteurs clés de succès en vue d'agir sur eux pour améliorer la performance globale de l'entité (Cuyaubère & al, 2004 : 182).

Selon Alazard & al (2007 : 588) il semble possible de définir la méthode ABM comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continues.

L'ABM est une méthode qui redéfinit l'organisation des processus transversaux qui concourent tous à la création de valeur en utilisant une analyse fine des activités.

Selon Bouin & al (2004 : 153), « l'Activity Based Management se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le

profit qui est réalisé par l'entreprise en apportant cette valeur » (source The CAM-I Glossary of activity based management).

La gestion par activité ou la méthode ABM est une option pour des entreprises n'ayant pas une liberté de choix en matière de stratégie comme les institutions de service public, particulièrement celles qui ont des besoins d'information exclusivement opérationnels. C'est aussi une alternative aux processus dont les coûts ont été régulièrement comprimés et ne pouvant plus en assumer d'autres.

La gestion par activité est une source intelligible de réduction des coûts. Son objectif est de :

- rendre les produits et services beaucoup plus appréciables pour le client en créant des conditions d'efficience et de délai ;
- contribuer de façon significative à l'amélioration de la rentabilité.

Selon De Ronge (1998 : 408) : « la gestion des activités ou ABM vise l'ensemble des actions qui peuvent être mises en œuvre par l'entreprise pour améliorer l'efficience et l'efficacité de ses activités, en se fondant sur l'information relative aux coûts des processus, des produits, des clients et autres objets de coût fournis par un système d'information comptable ABC »

La gestion par activité s'intéresse à la manière dont les activités et les processus augmentent, tant la valeur reçue par les clients que les profits gagnés en fournissant cette valeur. Elle est également une philosophie d'amélioration permanente des processus et des produits.

Un processus est défini comme l'enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une autre information ayant de la valeur pour un client interne ou externe (Jacquot & al, 2008 : 240).

2.1.3. Démarche de mise en œuvre de la méthode

La mise en œuvre d'ABM comporte un préalable commun à tous les auteurs : la définition d'objectifs clairement exprimés. Selon Lorino (1991 : 187), elle permet de faire le choix de la manière d'analyser les activités et de déterminer l'angle d'attaque.

Plusieurs démarches d'ABM se trouvent dans la littérature.

Plusieurs auteurs ont présenté la méthode en différentes étapes.

Selon Boisvert (1995 : 327-328) elle se fait en huit étapes qui sont :

1. dresser la liste des activités ;
2. rattacher les ressources aux activités ;
3. définir des processus ;
4. mesurer les processus ;
5. analyser les activités et leurs causes ;
6. dresser un budget par activités ;
7. étudier des propositions de réaménagement ;
8. bâtir un tableau de bord.

Selon les auteurs (Gosselin (2005) ; Russel (2000) et Grandguillot (2008 : 126)) la démarche se résume en quatre étapes qui sont :

1. analyser les activités ;
2. analyser les inducteurs ;
3. évaluer la performance des activités ;
4. améliorer de la performance.

2.1.3.1 . Analyser les activités

Selon Bescos & al (1997 : 243) « une activité est définie comme une combinaison de personnes, de technologies et de méthodes qui permet de produire un produit ou un service donné. L'activité est fréquemment constituée d'un ensemble de tâches ».

Une tâche est un travail à accomplir, soit le plus petit élément de travail (Boisvert, 1995 :137)

La tâche est l'élément le plus simple d'une activité, elle n'est pas décomposable. La notion de tâche est relative, elle varie d'une entreprise à une autre.

Pour faire l'analyse des activités il faut commencer par identifier les activités, dresser la liste des activités, rattacher les ressources aux activités puis les analyser.

C'est la phase de compréhension du fonctionnement interne de l'organisation. Elle passe par la classification des activités suivant la valeur ajoutée, la consommation et le temps.

Parmi les activités des processus retenus, certaines sont essentielles pour la maîtrise des facteurs clés de succès : ce sont les activités critiques.

Selon Grandguillot (2008 : 6) c'est pendant la phase de l'analyse des activités qu'on gère les activités à valeurs ajoutées décrites comme phase.

L'objectif de l'analyse des activités et leurs causes est de recueillir des informations afin de réaménager les processus et d'imaginer une nouvelle façon de rendre le service ou de fabriquer et assembler le produit.

Pour l'analyse des activités on peut utiliser différentes analyses (Boisvert, 1995 : 334) :

- l'analyse de Pareto ;
- l'analyse de la valeur des activités ;
- l'analyse comparative.

a. L'analyse de Pareto :

Egalement appelé « analyse 80/20 » car elle repose sur le postulat que 20% des activités consomment 80% des ressources. Cette analyse consiste à classer les activités, en allant de celles qui consomment plus de ressources à celles qui en consomment le moins.

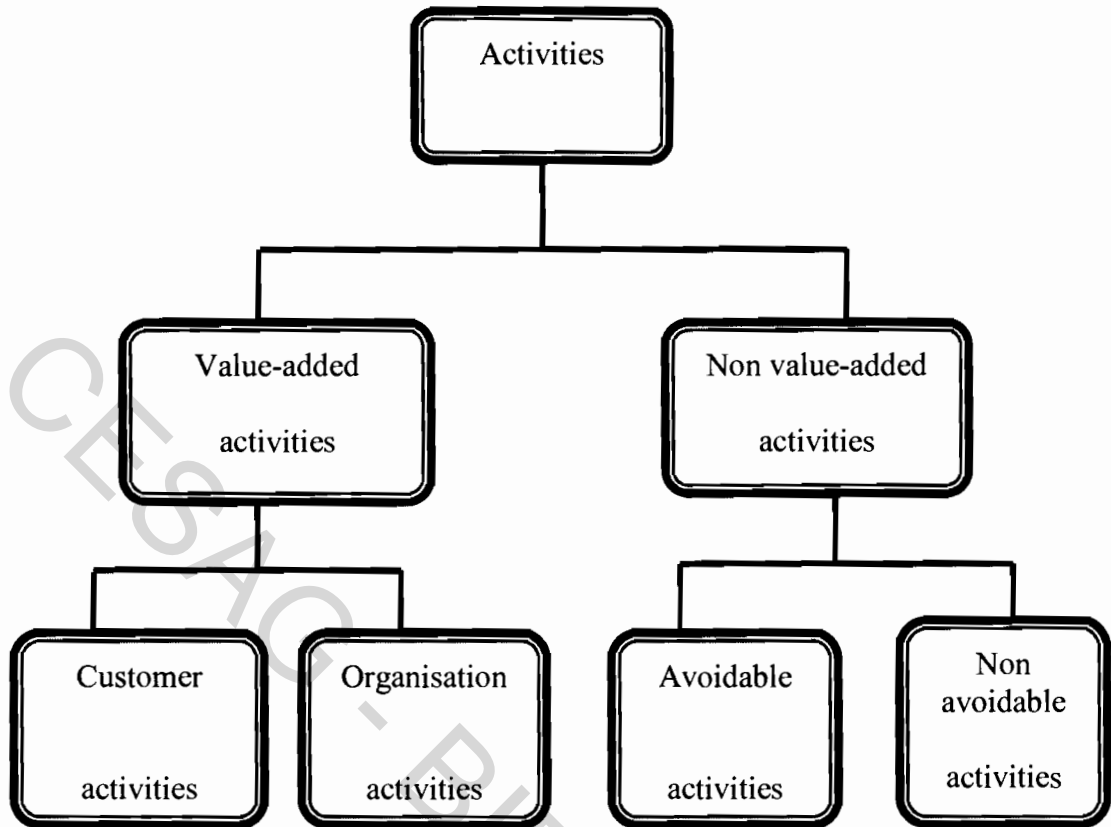
b. L'analyse de la valeur des activités :

Consiste à qualifier les activités et à les répartir selon celles qui apportent de la valeur aux principaux intéressés et celles qui ne les font pas.

c. L'analyse comparative :

L'analyse comparative ou le benchmarking : (voir § 2.3).

Figure N°2 : La classification des activités suivant la valeur ajoutée



Source : (IL woon, 1998 : 15)

2.1.3.2. Analyser les inducteurs ou les causes des activités

On définit pour chaque activité retenue un inducteur de coût, c'est-à-dire un facteur qui explique le mieux possible la consommation de ressources (charges) par les activités. Ces facteurs d'élévation de coûts sont à la base des dysfonctionnements constatés au niveau des processus (Langlois & al, 2004 :81).

L'identification des inducteurs devient un impératif pour une éventuelle réduction ou élimination des activités.

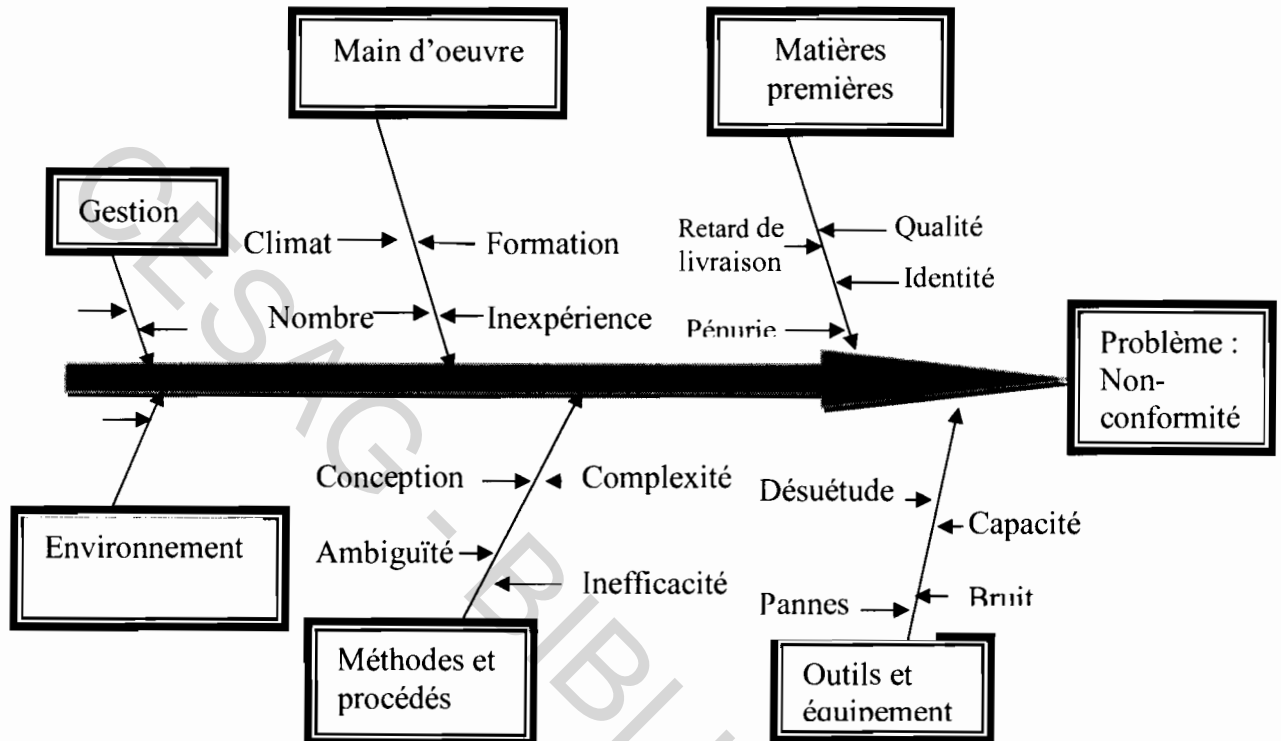
L'inducteur est une unité de mesure qui rend compte du comportement du coût de l'activité, c'est-à-dire du lien existant entre le coût d'une activité et sa consommation par un produit ou tout autre objet de coût (Rouach & al, 2002 : 323).

La recherche des inducteurs doit être conduite dans le cadre d'un groupe inter fonctionnel.

Parmi les inducteurs de coûts on trouve les déclencheurs d'activité, qui amorcent l'activité, et les facteurs de consommation de ressources, qui alimentent l'activité.

Pour analyser les inducteurs Boisvert propose le diagramme en arête de poisson, ou diagramme d'Ishikawa (voir Figure ci-dessous).

Figure 3: le diagramme en arête de poisson



Source : BOISVERT (1995 : 337)

2.1.3.3. Evaluer la performance

Pour donner une ligne stratégique, il faut pouvoir évaluer la performance du processus et des activités. Mesurer la contribution de chaque activité à la réalisation des objectifs fixés (Turney, 1991 :143).

L'amélioration continue grâce à la connaissance des générateurs de coûts.

L'amélioration permanente des processus est la recherche continue des temps morts dans les activités et leur élimination a un impact majeur sur les coûts.

Evaluer la performance peut se faire à l'aide d'un tableau de bord qui regroupe un ensemble d'indicateurs (Löning & al, 2008 : 145). Pour ce faire il faut rassembler les principaux inducteurs de coûts ainsi que les facteurs clés de succès de la stratégie adoptée.

2.1.3.4. L'amélioration de la performance

A cette phase, la méthode ABM s'engage dans un processus d'amélioration continue par :

- l'identification des poches de gaspillages, des objets de coûts élevés ou à faible contribution ;
- l'élimination des activités sans valeur ajoutée ;
- l'analyse des coûts des activités et/ou des objets de coût afin d'en augmenter la contribution ;
- l'élimination des objets de coût qui ne sont pas ou ne peuvent pas être rentables.

2.1.4. Avantages de la méthode pour la maîtrise des coûts

La richesse de la méthode ABM réside dans sa subtilité et dans la prise en compte d'éléments qualitatifs (Bouin, 2004 :151).

La méthode ABM permet :

- d'opérer une réflexion stratégique en facilitant la prise de décision : le management de la performance permet d'identifier les facteurs clés de succès.
- d'identifier des poches de gaspillages, des activités à coûts élevés ou à faible contribution ;
- d'améliorer la connaissance et le fonctionnement de l'entreprise ;

La méthode ABM est un modèle explicatif du comportement des coûts, ce qui permet une meilleure maîtrise des coûts.

2.1.5. Limites de la méthode

Des barrières structurelles internes et externes pourraient freiner le passage à l'ABM.

En effet la structure organisationnelle ainsi que le marché se dressent souvent face à la mise en œuvre des changements mêmes minimes dans une organisation (Lorino, 2003 :336).

Quelques limites de la méthode :

- besoin de moyen financier important ;
- méthode pouvant se révéler complexe ;

- risque d'abandon lors de l'implantation ;
- absence d'un système d'information ;
- crainte et résistance au changement.

2.2. LA METHODE DES COÛTS CIBLES OU TARGET COSTING

D'origine Japonaise, développée dans l'industrie automobile au début des années quatre vingt, la méthode consiste à déterminer le coût prévisionnel d'un produit à ne pas dépasser en partant du marché.

2.2.1. Principe

C'est une approche originale de détermination d'objectifs de coûts internes. Le principe est le suivant :

Coût cible = prix de vente concurrentiel – marge attendue.

Selon Lorino (2003 :148) le coût cible est déterminé à partir d'étude de marché dans un but de cibler le prix qui correspond à la part de marché souhaitée. L'objectif du coût consiste à identifier le coût de production d'un produit de manière à ce que, une fois vendu, ce dernier génère la marge bénéficiaire souhaitée.

La marge attendue est définie par le management en fonction de ses objectifs et du positionnement technique et marketing du produit.

Le prix de vente concurrentiel est le prix fixé par le marché qui est une donnée issue de l'étude de marché.

2.2.2. Définition

Selon Melyon (2004 : 272) le CAM-1 définit le coût cible comme « un ensemble de méthodes et d'outils de gestion permettant de passer d'objectifs de coûts et d'activités à la conception et à la planification de nouveaux produits, de fournir une base au contrôle effectué par la suite lors de la phase opérationnelle, et de s'assurer que ces produits atteignent les objectifs de rentabilité fixés pour leur cycle de vie ».

C'est un coût constituant un objectif déterminé, calculé généralement à partir du prix de vente visé dont on déduit la marge souhaitée.

Selon Bescos (1997 : 253) le prix de vente concurrentiel est une prévision qui est déterminée à partir d'études de marché sur les prix pratiqués par les concurrents pour les produits nouveaux visant un marché existant ou au moyen d'enquêtes de comportement de consommateurs et de tests (pour les marchés n'existant pas encore).

Le coût cible est donc prévisionnel et se définit pour la période de conception du produit. Il est néanmoins régulièrement révisé au fur et à mesure que l'on progresse vers la phase de mise sur le marché du produit.

La méthode permet de rendre compétitif le produit tout en préservant les marges. La méthode des coûts cibles est une autre approche complémentaire permettant de mieux maîtriser les coûts et de mieux coordonner les fonctions dans la phase de conception des produits.

La méthode a pour objectif de réduire sensiblement les coûts dès la conception afin d'augmenter les marges sans nuire à la qualité du produit.

2.2.3. Démarche de la méthode

La démarche consiste à estimer le coût cible d'un nouveau produit, ensuite à concevoir le produit qui respecte ce coût.

Grandguillot (2008 : 130) donne une démarche qui comporte plusieurs étapes qui sont :

- ANALYSER le marché en identifiant les besoins de la clientèle en étudiant la concurrence. Cette analyse se fait par les techniques d'études de marché qui permettent de recenser des différents besoins des consommateurs et en particulier sur les éléments de valeur retenus par les consommateurs dans leurs relations avec le produit.
- DEFINIR le prix de vente imposé par le marché : le prix de vente concurrentiel est le prix que les clients accepteraient de payer pour acquérir le produit, car la situation actuelle des entreprises les obligent à s'adapter aux conditions du marché, en particulier à celles qui concernent les prix qu'elles sont obligées de respecter, sans perdre leur compétitivité et en conséquent leur place sur le marché.
- FIXER la marge bénéficiaire attendue par l'entreprise pour le produit concerné.
Marge = prix de vente - coût de revient.

La deuxième équation confère à la marge que l'entreprise réalise sur sa vente, un caractère aléatoire qui ne peut être acceptable que ponctuellement.

En effet, il n'est pas envisageable que, sur une longue période, l'entreprise ne réalise les marges nécessaires à sa pérennité. Au même titre que le prix de vente, la marge est une contrainte pour l'entreprise : si son niveau peut varier d'une entreprise à une autre, son existence est tout à fait indispensable quelque soit la taille de l'entreprise.

- DETERMINER le coût cible.

Si le prix de vente et la marge sont des contraintes auxquelles est soumise l'entreprise, la seule manière de les supporter est d'atteindre le coût de revient idoine qui est le coût cible.

Selon Lorino (2003 :148) le coût cible = prix de vente concurrentiel – marge attendue.

- CALCULER le coût estimé du produit d'après les compétences professionnelles de l'entreprise.

Le coût estimé : c'est-à-dire prévu ou constaté doit progressivement se rapprocher du cible. Le reprocher s'effectue par une démarche d'amélioration continue tout en préservant la valeur analysée auprès de la clientèle pour reprendre la formule de M.Porter, telle qu'elle est perçue par cette même clientèle (analyse de la valeur).

A cet effet une action permanente de réduction des coûts doit être entreprise. C'est cette variation qui doit tendre le coût estimé vers le coût cible.

- COMPARER le coût estimé du produit avec le coût cible en ayant comme objectif de réduire l'écart entre les deux.

2.2.4. Avantages de la méthode pour la maîtrise des coûts

En résumé nous pouvons dire que le calcul du coût cible est nécessaire pour tous les produits. La méthode a des avantages pour la maîtrise des coûts qui sont :

- de faire face aux conditions imposées par le marché en particulier concernant les prix de vente ;
- de réaliser des marges sans lesquelles il n'y a pas de survie possible ;
- d'amoinrir les risques dans l'introduction de nouveaux produits ;
- de réduire le coût des produits.

2.2.5. Les limites

Malgré les avantages nous pensons que la méthode présente quelques limites qui sont :

- les estimations venant des études de marché peuvent être jugées peu fiables ou peu structurées, en comparaison des approches des ingénieurs de production ;
- l'insuffisance des efforts consacrés à capitaliser les expériences.

2.3. LE BENCHMARKING

Le benchmarking ou l'étalonnage concurrentiel est un outil d'ouverture par excellence, parce que c'est l'utilisation des meilleures pratiques.

2.3.1. Définition

Selon Gumb (2000 : 39) le benchmarking est une démarche permanente de recherche et d'évaluation des produits et des pratiques les meilleures, puis de la mise en œuvre de solutions similaires visant à optimiser la performance de l'entreprise ».

Le benchmarking consiste à comparer ses propres procédés, produits ou services à ceux, similaires, qui sont reconnus comme étant les meilleurs, de sorte que des buts exigeants mais réalisables puissent être fixés et qu'un plan d'action réaliste puisse être élaboré pour atteindre et maintenir l'excellence, à l'intérieur d'un laps de temps raisonnable.

Selon Rouach & al (2002 : 315) le benchmarking consiste à mettre en place un système de comparaisons systématiques de la performance de l'entreprise, ou de certaines de ses fonctions, avec le monde extérieur. C'est une méthode qui préconise des échanges d'expériences entre des professionnels ayant des problématiques similaires et elle accompagne l'introduction de changements dans les modes d'organisation.

Cette comparaison doit mener à l'établissement de normes en fonction des meilleures pratiques au monde.

Le benchmarking est, en effet, une démarche de recherche permanente et d'analyse des meilleures pratiques, pour ensuite mettre en œuvre des solutions visant à s'en rapprocher.

2.3.2. Types de benchmarking

Selon Gumb (2000 :39) et 249, il existe différents types de benchmarking qui sont :

- Le benchmarking concurrentiel : consiste à se comparer à ses concurrents directs. Les réticences sont généralement plus fortes, car le risque d'être copié sans contrepartie est important ;
- Le benchmarking interne : c'est comparer différentes unités de l'entreprise (des usines, des agences commerciales, des filiales) entre elles ou à chercher à utiliser les procédures exemplaires d'une unité dans un autre département. La meilleure pratique peut être observée à l'interne, par comparaison de sites différents ;
- Le benchmarking fonctionnel : il compare une fonction (ou un processus) donnée des entreprises entre elles.

2.3.3. Démarche de la méthode

Selon Rouach (2002 : 316) la méthodologie préconisée prévoit les étapes suivantes :

- Identifier une entreprise cible du même secteur ou d'un secteur différent, reconnue pour son excellence globale, ou pour son excellence en matière de maîtrise des coûts ;
- Mesurer des écarts de performance entre l'entreprise ou fonction cible et l'entreprise observante ;
- Organiser un échange d'expériences avec les responsables de l'entreprise ou fonction cible ;
- Identifier et analyser des facteurs de performances spécifiques à l'entreprise ou fonction cible ;
- Planifier des actions pour adapter à l'entreprise « observante » les approches du leader.

Mais deux conditions de réussite ont été énoncées par les établissements ayant expérimenté avec succès la méthode :

- Le benchmarking doit conduire à de réels échanges d'expériences entre des groupes et des équipes ayant des problématiques et des contraintes assez proches ;
- L'entreprise ou le groupe « observant » doit se garder de dupliquer les méthodes et les pratiques observées : il y a toujours une adaptation et une

approbation /traduction nécessaire pour que le changement se réalise dans l'entreprise ou le groupe observant.

2.3.4. Avantages pour la maîtrise des coûts

Selon (Gumb 2000 : 39) les avantages du benchmarking sont :

- Forte crédibilité des performances observées ailleurs;
- Eclairage les décideurs ;

L'entreprise peut ainsi mettre en pratique la méthode appliquée par l'entreprise observée.

2.3.5. Limites

L'utilisation du benchmarking, comme instrument de comparaison internationale destiné à éclairer les décideurs publics, suscite de nombreuses critiques.

D'une part, les statistiques sur l'innovation et la recherche ne seraient pas suffisamment fiables et comparables pour permettre une comparaison sérieuse.

D'autre part, la définition de meilleures pratiques serait incompatible avec l'ancrage institutionnel et historique des systèmes nationaux d'innovation. A cet égard, les grandes entreprises qui ont été les premières, à partir de la fin des années 1980, à s'engager dans une démarche de benchmarking ont rapidement compris qu'il n'existe pas de solutions optimales indépendamment du contexte.

Le benchmarking dans les entreprises est un moyen de légitimer les changements organisationnels et technologiques par référence à des modèles ; ce qui compte est moins la limitation des meilleures pratiques que la réalisation effective des ajustements nécessaires. Enfin, une dernière critique, d'une autre nature, dénonce l'uniformisation des choix stratégiques qui peut découler du benchmarking ; en effet, le benchmarking peut conduire un ensemble de pays à imiter, avec quelques mois de retard, le leader, y compris en termes de spécialisation technologique, ce qui n'est certainement pas une bonne stratégie.

2.4. BUDGET A BASE ZERO (BBZ)

La méthode du budget à base zéro consiste à évaluer systématiquement la pertinence des activités et des missions réalisées par un service.

2.4.1. Principe

Selon Cuyaubère (2004 : 544), le BBZ est une procédure de contrôle qui consiste à imaginer la reconstruction de l'appareil budgétaire existant à partir de zéro.

L'idée de cette méthode est de faire disparaître toutes les sources de coûts qui ont été maintenues par l'inertie des procédés habituels, mais dont l'intérêt n'est plus évident.

BBZ est une technique budgétaire qui a pour but la réduction des frais généraux et une réallocation plus rationnelle des ressources. La base Zéro signifie qu'on ne tient compte d'aucun élément du passé de l'entreprise, il s'agit juste de prévoir les charges à venir et de les rapprocher aux centres de décision auxquels elles se rapportent.

Cette méthode s'applique dans des secteurs forts consommateurs de frais généraux (Exemple : administration).

Le BBZ se veut de distinguer activités et résultats car les activités ne sont justifiées que par les résultats qu'elles visent à atteindre.

Une analyse BBZ se renouvelle tous les 3 à 5 ans et peut toucher toute l'entreprise ou uniquement un département de celle-ci.

2.4.2. Mise en place du BBZ

Selon Margotteau (2001 :451) la mise en place du BBZ comporte trois étapes.

- En premier lieu, l'entreprise est découpée en activités et l'on détermine pour chacune d'elles, les missions principales et secondaires.
- Ensuite, il convient d'élaborer des budgets autour de plusieurs alternatives correspondantes aux différentes solutions de règlement d'une contrainte d'activité (ces contraintes sont fonction du marché et de la stratégie de l'entreprise). On se retrouve alors avec plusieurs propositions budgétaires alternatives subdivisables chacune en 3 propositions complémentaires (position de base = minimum requis, position actuelle, position améliorée).
- Enfin, les centres de décisions sont mis en concurrence et un classement est établi selon la ligne hiérarchique.

L'allocation en ressources humaines et financières sera alors établie et justifiée par la direction générale.

2.4.3. Avantages et inconvénients du BBZ pour la maîtrise des coûts

Avantages

Selon Margotteau (2001 : 452) le principal mérite de la démarche repose sur la remise en cause systématique des budgets antérieurs en instituant une réflexion et une justification des postes budgétaires.

Le BBZ :

- tente de lier les moyens aux ressources afin de mieux apprécier les résultats ;
- permet de mieux cerner les activités de l'entreprise, leurs fonctions et les missions des centres de décision ;
- peut engendrer le besoin de nouvelles activités et permet de dynamiser les ressources ;
- permet une réduction des coûts.

Limites

Margotteau (2001 : 453) le BBZ a certaines limites qui sont :

- c'est une démarche complexe (nombre de propositions budgétaires à concevoir et à trier) et lourde à gérer (elle s'applique sur 2 ou 3 ans, pour lesquels il faut tout budgétiser);
- le méthode s'appuie sur des frais généraux pour juger des activités qui peuvent également nécessiter des charges variables;
- la méthode nécessite des chamboulements considérables dans l'organisation des entreprises et ne laisse évidemment pas de place à une synergie humaine et à une culture d'entreprise (il y a trop de mobilités et de risques dépendants de frais généraux);
- enfin et surtout, les critères de choix entre les propositions budgétaires ne peuvent être que subjectifs et malgré des améliorations, le système engendre trop de changements potentiels consécutifs à des évaluations plus que délicates ;
- l'application de la méthode est lourde et coûteuse.

Le BBZ peut compliquer l'étude des problèmes en suscitant l'abandon de toute approche marginale.

Il requiert à tous les échelons de la hiérarchie une somme de travail considérable.

2.5. LA SOUS - TRAITANCE

Selon Perrotin & al (1998 : 25), la sous-traitance peut être définie comme élément de la stratégie d'entreprise, pour ensuite identifier le poids des services et les conséquences sur les différentes fonctions à sous-traiter.

Les décisions de sous-traiter ou produire soi-même sont parfois appelées décisions de faire ou faire faire.

Selon Horngren (2006 : 330) l'externalisation consiste à acheter à l'extérieur des biens et des services plutôt que de produire les mêmes biens et services dans l'entreprise. Toyota se repose sur des fournisseurs extérieurs pour la fourniture de certains sous-ensembles et accessoires, mais choisit de fabriquer d'autres éléments.

2.5.1. Les différents critères pour sous-traiter

Pour prendre la décision de sous-traiter nous pouvons dégager trois critères de décision : financier, capacité et avantage concurrentiel selon (Perrotin & al, 1998 : 27).

2.5.1.1. Le critère financier ou de le critère de coût

Selon Perrotin & al (1998 : 26), c'est un critère de rentabilité pure.

La décision de sous traiter va se placer dans une approche globale recouvrant :

- l'étude commerciale (positionnement sur le marché, espérance de vente) ;
- le financement de l'investissement ;
- le coût de production (c'est à ce niveau que l'on devra envisager la sous-traitance comme un simple facteur de coût).

2.5.1.2. Le critère capacité

Source Si le prix du sous-traitant est inférieur au coût de production (matière première éventuellement et valeur ajoutée), il est mieux de sous-traiter.

Si le prix du sous-traitant est supérieur au prix de cession industriel (défini comme la somme coût de production + frais généraux de production + éventuellement une quote part des frais de sièges), il faut produire avec ses propres moyens.

Si le prix du sous-traitant est compris entre le coût de production et le prix de cession, les frais généraux de production risquent d'être compris deux fois (une fois dans le pris du sous-traitant et une fois chez l'acheteur comme des frais préexistants qu'il faut couvrir), il faut par conséquent analyser quelle est la structure des frais généraux de production et déterminer ce qui est spécifique à l'achat et au contrôle de la sous-traitance.

2.5.1.3. Le critère d'avantage concurrentiel

Selo Perrotin & al (1998 : 26) dans le cas du le critère d'avantage concurrentiel, les étapes de la prise de décision sont les suivantes :

- définir chaque activité de la chaîne de valeurs comme un service qui peut être produit sur place, soit sous-traité à l'extérieur ;
- se poser des questions sur chaque activité comme :
 - avons-nous (ou pouvons nous ?) avoir de meilleures ressources que le marché pour ce service ?
 - si oui, est-ce un élément de notre stratégie de base ?
 - si non, quelles sont les possibilités de sous-traiter cette activité ?

2.5.2. Possibilités de sous-traitance

Selon Helfer (2006 : 239), on peut sous-traiter les services comme :

- marketing : études de marchés; gestion des fichiers; distribution etc. ;
- finance/comptabilité : saisie des données, vérification des comptes, gestion des salaires, facturation, déclarations fiscales, élaboration des états financiers ;
- activités périphériques : courrier, service entretien, entretien des bâtiments, restauration, gestion de l'énergie ;
- sécurité : conservation des archives, développement des logiciels, intégration des systèmes, services messageries, transport du personnel ;
- d'autres activités comme le recrutement, les audits opérationnels, les achats etc.

2.5.3 Avantages et inconvénients de la sous-traitance

Comme toutes les autres méthodes la sous-traitance a des avantages et des inconvénients.

Tableau n°3 : Avantages et inconvénients

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> • Amélioration de la perception des coûts : meilleure maîtrise des coût global et des coûts externes que des coûts internes ; • Diminution des encours (stock au sens comptable). ; • Simplification des procédures sous-traitées ; • Fourchette fixe pour les coûts variables ; • Meilleure rentabilité des investissements ; • Maîtrise des problèmes liés au recrutement; • Amélioration de l'image de l'entreprise ; • Réduction des frais de R&D ; • Amélioration de la qualité ; • Amélioration des liquidités ; • Concentration sur les activités primordiales ; • Solution apportée au dilemme posé par l'informatique ; 	<ul style="list-style-type: none"> • Apparition des coûts cachés provenant d'un non amortissement de son propre matériel ; • Sous utilisation des ressources ; • Risque de dégradation de la qualité des produits ; • Perte de son savoir faire industriel ; • Risque de sous traiter des services stratégiques ; • Risque d'ignorer le fardeau sous jacent représenté par les frais indirects ; • Médiocrité des systèmes internes d'évaluation des coûts ; • Modification de la hiérarchie ou de la structure des coûts ; • Multiplicité des responsables aux fonctions clés.

Source : (Helfer & al, 2006 :243)

CONCLUSION

La maîtrise des coûts dans une entreprise requiert la connaissance approfondie de l'entreprise (objectif et besoin), ainsi que ses activités et processus.

Le choix d'une méthode doit dépendre des besoins et du contexte en fonction du niveau de performance recherché par l'entreprise.

Certaines méthodes et techniques de maîtrise des coûts peuvent être complémentaires.

ABM utilise un certain nombre d'instruments tels que le budget à base zéro et le benchmarking.

Le benchmarking peut être utilisé par toutes les autres méthodes.

La mise en œuvre de ces méthodes est coûteuse en temps et en argent et demande l'implication des dirigeants et des agents.

Chapitre 3 : METHOLOGIE DE L'ETUDE

Après avoir présenté les différentes méthodes et techniques de maîtrise des coûts ainsi que leurs démarches de mise en œuvre dans une organisation, nous allons choisir l'approche ABC/ABM comme la méthode de maîtrise de coût la plus adaptée aux GMM car nous pensons que cette méthode permettra de maîtriser les coûts et elle peut être adaptée à l'entreprise.

Pour ce faire nous avons défini une méthodologie qui va se réaliser à partir d'une importante collecte de données effectuées sur le terrain. Nous procéderons à la présentation de notre cadre pratique dès que nous serons au sein de l'entreprise.

Ce chapitre permet de décrire toutes les techniques et méthodes que nous allons utiliser pour recueillir toutes les informations nécessaires à la maîtrise des coûts.

Notre méthodologie se présente ainsi :

- ✓ la présentation du modèle d'analyse ;
- ✓ la description des techniques de Collecte des données ;
- ✓ l'analyse des données.

3.1. Présentation du modèle d'analyse

Nous allons faire une présentation théorique du travail sur le terrain qui permettra de résoudre le problème.

L'objectif principal de la maîtrise des coûts est une meilleure connaissance des coûts des produits et par ailleurs contribuer à la politique d'amélioration continue de l'organisation.

Dans cette optique, à la lumière de notre revue de littérature, nous allons adopter le modèle qui suit :

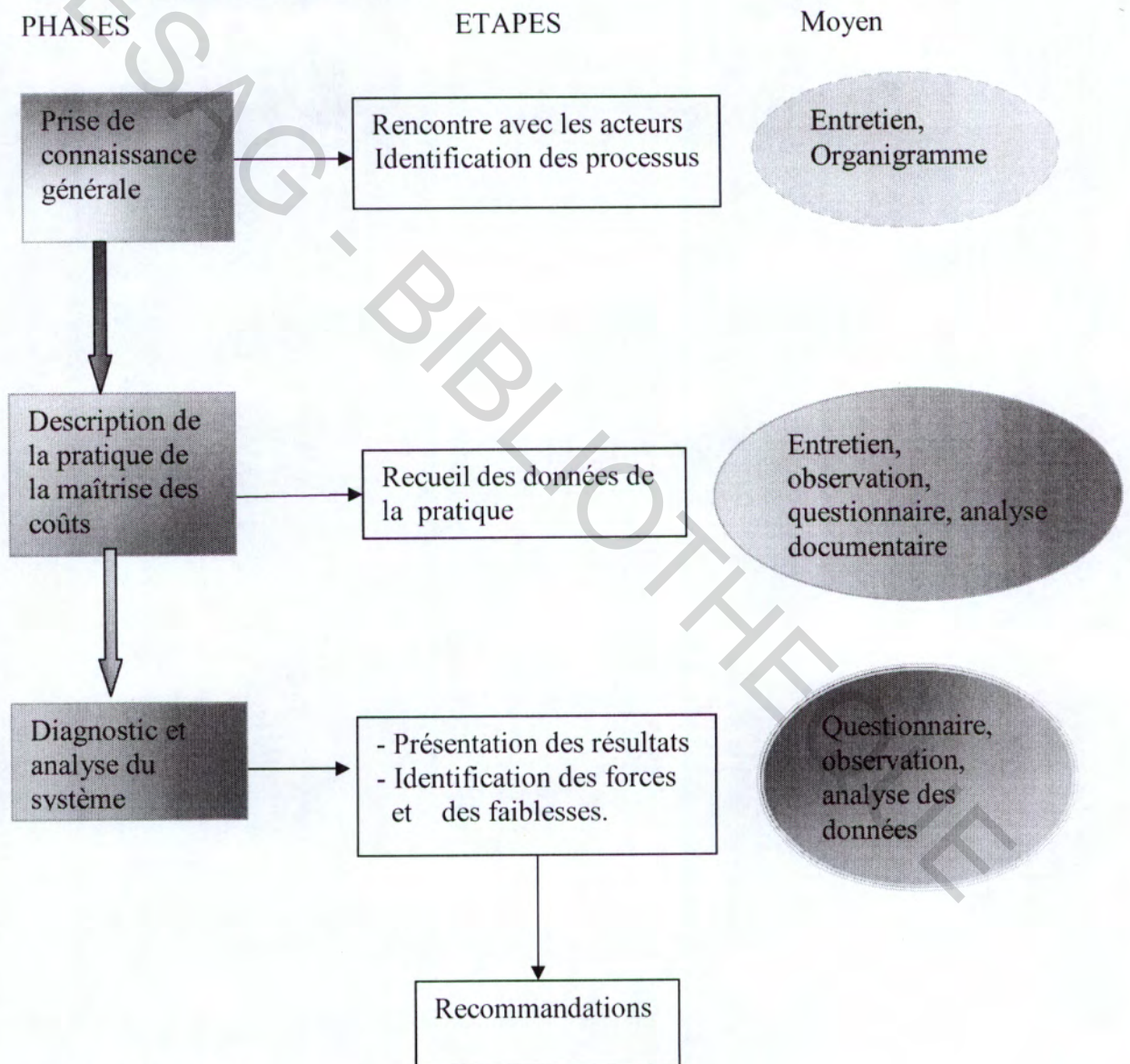
- phase 1 : faire la prise de connaissance de la structure organisationnelle de l'entreprise, elle nous permettra de faire une présentation de l'entreprise ;
- phase 2 : faire l'état des lieux en matière de matière des coûts, le diagnostic de l'existant pour ressortir les forces et les faiblesses du système. Nous présenterons le résultat de notre réflexion dans cette phase ;

- Phase 3 : à l'issue de cette phase nous commencerons l'analyse des résultats sur la base de la revue de littérature en vue de faire des recommandations.

Enfin nous allons faire des propositions qui aboutiront à des recommandations et une perspective de leurs mises en oeuvre.

Schématiquement notre modèle théorique se présente comme suit :

Figure N°4 : Modèle théorique



Source : Nous mêmes

Les données collectées à partir de l'entretien, du questionnaire et des documents de gestion seront analysées et interprétées pour ressortir les forces et les faiblesses de la pratique de la maîtrise des coûts.

L'analyse des données permettra de confronter les résultats auxquels nous aurons abouti aux conclusions de l'analyse théorique. Notre solution sera basée sur cette confrontation.

Cette méthodologie de la recherche nous indique le déroulement de cette étude. Elle nous servira de support pour effectuer la connaissance de l'entreprise, l'identification des forces et des faiblesses en matière de maîtrise des coûts, la présentation du résultat de notre conception et les recommandations pour une mise en œuvre de ce résultat.

3.2. Technique de collecte de données

Après avoir exposé les objectifs de l'étude par une rencontre avec les opérationnels, nous nous attèlerons à la collecte de données au cours de laquelle plusieurs techniques seront utilisées : l'entretien, le questionnaire, l'observation et l'analyse documentaire.

- **L'entretien**

L'entretien est une technique où il y a la communication avec les sujets et qui complète les autres techniques.

Nous procéderons d'abord à un entretien avec le Directeur Général, le chef comptable, le responsable des achats, le responsable de l'usine de production et le contrôleur de gestion. Ces différents entretiens nous permettront d'expliquer les objectifs poursuivis par l'étude que nous avons voulu entreprendre, d'exposer notre approche méthodologique et de recueillir les besoins et les attentes éventuels des divers responsables à tous les niveaux du système.

Ensuite nous réaliserons des entretiens spécifiques avec le chef comptable, le responsable achat, le responsable de l'usine de production, le contrôleur de gestion. Ces entretiens permettront, d'une part, de collecter les informations sur les différentes activités de l'entreprise, d'autre part, de recenser des informations sur la nature des ressources utilisées.

Tableau 4 : Effectif du personnel interviewé aux GMM

Fonction	Nombre
Directeur Général	1
Contrôleur de gestion	1
Responsable achats	1
Adjoint responsable service	1
Chef usine	1
Responsable marketing	1
Ouvriers	3
Total	9

Source : Nous-mêmes

• **L'observation**

L'observation est une technique de collecte de données de type descriptif reposant sur l'observation personnelle des faits.

La pratique de l'observation repose sur trois conditions :

- elle ne doit pas être clandestine : l'observateur devra donc prévenir les responsables concernés pour les informer de sa visite et de ses intentions ;
- elle ne doit pas être ponctuelle : elle peut durer un certain temps, et peut être répétée à plusieurs reprises. Ceci est la contre partie de la première partie ;
- elle doit être validée car elle est toujours incertaine sauf dans le cas où elle-même est une validation.

Nous procéderons par l'observation directe qui constituera un outil essentiel de validation des autres outils de collecte d'informations. Toutes les catégories d'agent intervenant seront observées.

Elle permettra de tester la réalité des actions menées sur le terrain par rapport aux actions évoquées dans le deuxième chapitre de cette étude.

• **Recherche et analyse documentaire**

L'objectif est moins de collecter des documents « officiels » que de trouver des informations attestant et décrivant de façon précise des dysfonctionnements et leurs effets.

Nous collecterons auprès de l'entreprise les documents suivants :

- les rapports d'activités ;
- l'organigramme de l'entreprise ainsi que le statut ;
- Le plan stratégique de l'entreprise ;
- les fiches de poste

Plus généralement tous les documents relatifs à l'activité, au fonctionnement et aux dysfonctionnements.

3.3. La méthode d'analyse des résultats

Les données collectées à partir de l'entretien et du questionnaire seront analysées et interprétées pour ressortir les forces et les faiblesses de la pratique de la maîtrise des coûts.

L'analyse des données permettra de confronter les résultats auxquels nous aurons abouti aux conclusions de l'analyse théorique. Notre solution sera basée sur cette confrontation.

Cette méthodologie de la recherche nous indique le déroulement de cette étude. Elle nous servira de support pour effectuer la connaissance de l'entreprise, l'identification des forces et des faiblesses, la présentation du résultat de notre étude et les recommandations pour une mise en œuvre de ce résultat.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Dans le cadre concurrentiel et organisationnel actuel, le contrôle de gestion, plus qu'un ensemble de techniques est mis en place et utilisé pour répondre à deux (02) dimensions du pilotage essentielles pour les entreprises d'aujourd'hui :

- le pilotage de la performance ;
- le pilotage de changement.

Ces deux dimensions ont quatre (04) variables qui sont : coût, qualité, temps et organisation. Une bonne maîtrise des coûts doit donc tenir compte de ces quatre variables.

DEUXIEME PARTIE :
LA MAITRISE DES COUTS
AUX GMM

Au fur et à mesure que les structures croissent, elles se transforment en adoptant de nouvelles techniques d'organisation de travail que l'on considère globalement comme des décisions de gestion qui font partie intégrante de la stratégie des gouvernements (Brosman, 2005 : 7).

Dans le souci de disposer d'une meilleure information de gestion sur les différents produits offerts les dirigeants des GMM ont besoin d'emprunter des techniques de calcul des coûts plus fines

Dans cette partie nous allons présenter les GMM, décrire comment ils maîtrisent leurs coûts en tirant les forces et faiblesses en vue de faire des propositions.

CHAPITRE 4: PRESENTATION DES GRANDS MOULINS DU MALI (GMM)

La société GMM s'occupe de la production et de la commercialisation des produits agroalimentaires au Mali.

C'est une société privée familiale.

Longtemps en situation de monopole au Mali, actuellement les GMM sont confrontés à l'entrée de nouveaux concurrents sur le marché.

Face à cette ampleur, les dirigeants de la société ont déployé d'énormes moyens pour un repositionnement stratégique.

Dans ce chapitre, nous allons faire une brève présentation de la société, son histoire, ses objectifs, ses produits et aussi sa structure organisationnelle.

4.1. HISTORIQUE

Créer en 1979; les Grands Moulins du Mali sont une filiale du « groupe » familial Achcar Mali Industrie (AMI).

Le groupe AMI opère au Mali dans le secteur de l'agroalimentaire (eau minérale, confiserie, alimentation animale, minoterie, pâtes etc.). Il est composé de quatre sociétés.

Outre GMM, les principales sociétés du groupe sont :

- la Grande Confiserie du Mali (GCM) ;
- la Société des Eaux Minérales du Mali (SEMM)
- GAM Transit.

Les GMM sont une société anonyme avec un capital de 2 500 000 000 F CFA répartie en 100 000 actions. La majorité des actionnaires sont les membres de la famille ACHCAR.

4.2. PRODUITS

Les GMM sont une entreprise industrielle qui intervient dans la production de la farine, l'aliment de bétail, et dans la transformation de riz.

En plus de cela, les GMM importent des produits finis tels que la levure, le lait, la tomate concentrée.

4.2.1. Farine

Depuis leur création, les GMM produisent de la farine. Cette activité constitue plus de la moitié de leur chiffre d'affaire. La majorité du blé est importé des pays occidentaux (Europe, Russie, Asie et Amérique).

4.2.2. Aliment de bétail

En 2008, les GMM étendent leurs activités à la nutrition animale. Ils fournissent de l'aliment de bétail aux éleveurs et aux différents programmes de soutien à l'élevage.

L'entreprise crée une usine de production : Usine d'Aliments Bétaux (UAB).

Néanmoins, il se heurte à une pénétration difficile du marché, du fait du manque d'habitudes des éleveurs à l'utilisation de ce type de produit, de l'absence d'intérêt économique à investir dans leur cheptel (vente au jugée, exportation sur pied, faible implication des laiteries...).

Dans ce contexte, les GMM ont développé de nouveaux produits et revu leur action commerciale.

4.2.3. Riz

Les GMM achètent le paddy, le transforment en riz et le commercialise sous la marque « riz malo ». La production est faite dans une rizerie à Koulikoro.

Ils importent également du riz en provenance d'Abidjan et de Conakry.

4.2.4. Négoce des produits dérivés

Cette activité consiste à importer certains produits comme la levure améliorée, la tomate concentrée et le lait et à les vendre sur le marché local.

4.3. MISSIONS ET OBJECTIFS

Les Grands Moulins du Mali sont une société anonyme au capital privé qui intervient dans le secteur agroalimentaire. Ils ont des missions et des objectifs qui sont développés ci-dessous.

4.3.1. Missions

Les GMM ont pour missions de :

- lutter contre l'insécurité alimentaire en garantissant un standard de qualité sur le marché malien ;
- stabiliser le prix de la farine ;
- augmenter la production d'aliment bétail ;
- mener des activités de promotion en faveur des femmes et des jeunes ruraux.

4.3.2. Objectifs des GMM :

Les objectifs des GMM consistent à :

- diversifier leur offre de produits, afin de se distinguer sur un marché où les producteurs de farine de boulangerie se multiplient;
- créer et développer des produits à plus forte valeur ajoutée afin de répondre aux besoins du marché qui sont actuellement satisfaits par les importations ;
- développer leurs approvisionnements locaux en blé et autres produits. Une relation étroite a déjà été nouée avec des producteurs locaux afin de s'affranchir progressivement du recours au blé d'importation.

Cependant, les surfaces mises en culture chaque année étant largement insuffisantes, les GMM, par l'intermédiaire de sa filiale Compagnie Malienne pour le Développement du Blé (CMDB S.A) ont choisi de développer la culture du blé à grande échelle.

Afin de s'affranchir des contraintes du recours à l'importation de blé (surcoût logistique et aléas des cours mondiaux), les GMM envisagent de développer la

production locale de blé et d'autres productions pouvant être utilisées dans leurs différentes structures (maïs et soja pour l'UAB, riz pour la rizerie).

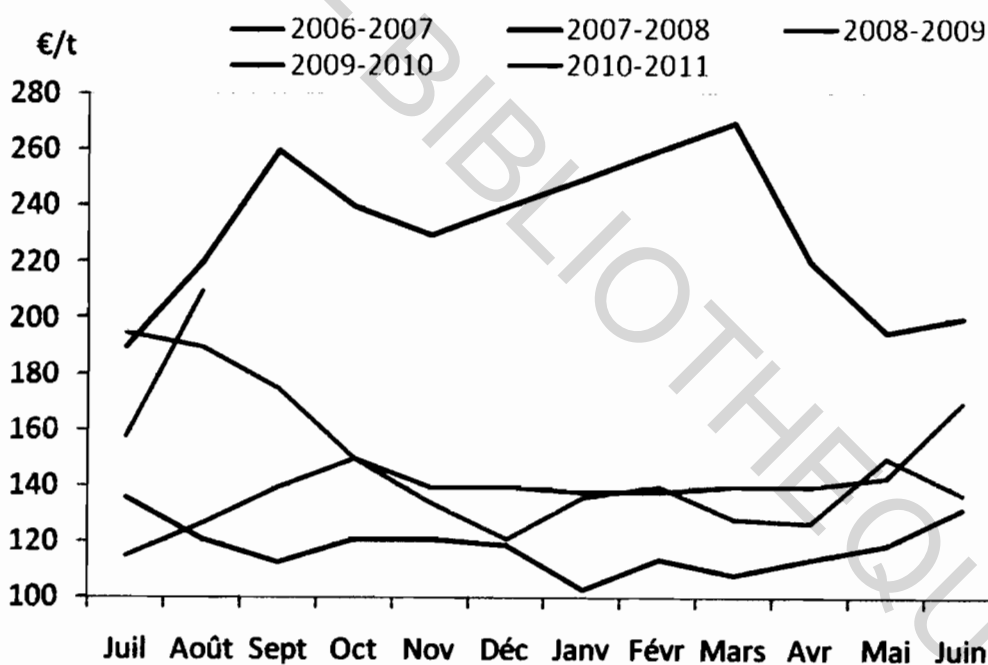
4.4. QUELQUES CHIFFRES

Tableau N° 5: quelques chiffres de GMM

Années	2007	2008	2009
Chiffres d'affaires (FCFA)	33 152 955 353	28 635 949 724	27 807 640 302
CA de la farine	29 136 331 825	28 182 363 492	25 553 807 055

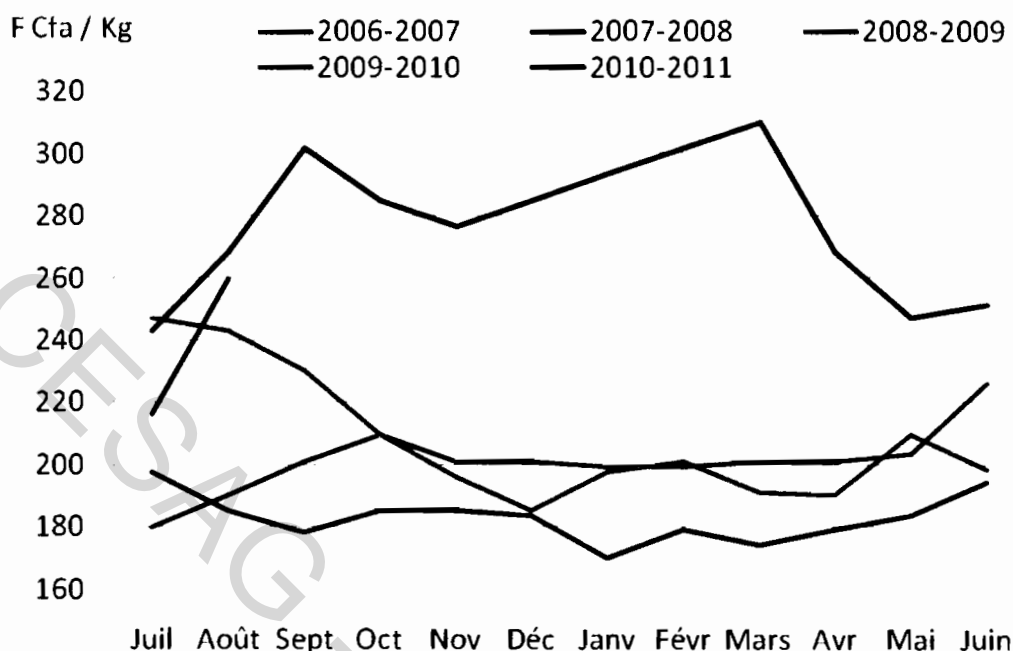
Source : rapport d'activité (2007,2008,2009).

Figure N° 5 : Evolution des prix du blé sur 4 ans



Source : Agritel, août 2010

Figure N°6 : Evolution des prix du blé réacheminé à Bamako sur 4 ans



Source : Agritel, août 2010

4.5. STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

Nous présenterons la structure générale à travers d'abord son organisation générale et ensuite son fonctionnement

Organigramme des GMM (annexe 1 : page 93)

Les GMM sont organisés comme suit :

- **le Conseil d'Administration**

Le conseil d'administration est composé d'un président et des administrateurs.

- **la Direction Générale**

La Direction Générale est chargée de la gestion technique, administrative et financière.

Le Directeur Général (DG) veille au bon fonctionnement de l'entreprise et à la réalisation des objectifs fixés par le Conseil d'Administration.

Le DG est assisté par le Directeur Général Adjoint (DGA).

- **Service Audit et Contrôle de Gestion (SACG)**

Le SACG est rattaché hiérarchiquement à la Direction Générale. Il est constitué de l'audit et du contrôle de gestion.

Il a pour mission :

- d'optimiser le rendement du système d'information et de gestion en place ;
- de produire les analyses économiques et financières nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise.

En outre il est chargé de :

- assurer le suivi du système de gestion et d'information ;
- produire les tableaux de bord économiques (bilans par produit, par activité, par service) ;
- éditer, contrôler et commenter le calcul mensuel des marges et des coûts de revient par produits ;
- mettre en œuvre l'élaboration du budget ;
- assurer le suivi et l'exécution du budget ;
- déterminer les prix et les coûts de revient ;
- élaborer les plans d'investissements, de financement, de trésorerie, de la société en liaison avec l'ensemble des fonctions concernées par le Groupe ;
- suivre l'évolution des résultats par activités ou par ligne de produits, par rapport aux plans, budgets et objectifs, identifier les écarts et en rechercher les causes ;
- réaliser toute étude de rentabilité demandée par l'auditeur interne, notamment pour les projets d'investissement ;
- établir un rapport de gestion mensuel des faits marquants de l'entreprise.

Autres services :

- Service achat
- Direction production (Usine)
- Service Marketing
- Service camion
- Service Ressources Humaines

Intervenant dans le secteur agroalimentaire, dans un pays enclavé comme le Mali, les GMM rencontrent des difficultés quand à l’approvisionnement en matières premières. Nous constatons une diminution du chiffre d’affaires. Le chapitre suivant nous permettra de voir les moyens déployés pour la maîtrise des coûts.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DE LA MAITRISE DES COUTS AUX GMM

Le présent chapitre fait état des moyens dont disposent les GMM pour la constatation, le suivi et la maîtrise des coûts, les efforts réalisés par l'entreprise pour arriver à maîtriser leurs coûts.

Nous allons faire une description des processus majeurs au sein des GMM et de faire la description de la maîtrise des coûts aux GMM.

5.1. DESCRIPTION DES PROCESSUS MAJEURS AU SEIN DES GMM

La maîtrise des coûts au niveau des GMM peut s'analyser à travers trois grands processus à savoir :

- le processus d'approvisionnement en matière première;
- le processus de production ;
- le processus de commercialisation.

5.1.1. Processus approvisionnement

Ce processus est important, il représente une part majeure dans la consommation des ressources compte tenu du poids des approvisionnements dans les coûts de revient des produits.

Le processus se présente comme suit :

- élaboration du programme d'achat : modifiable à tout moment en fonction du prix du blé sur le marché et des facteurs naturels ;
- expression du besoin par l'usine : le trader propose un fournisseur, le chef des approvisionnements vérifie s'il répond aux critères (tableau de critère incluant la qualité, le prix, le mode de règlement, le délai fournisseur etc.).
- le choix du moyen d'acheminement : le blé peut être acheminé par GMM (voie routière ou ferroviaire) ou par bon de livraison direct (acheminement à la charge du fournisseur).

En matière de maîtrise des coûts de ce processus, l'entreprise joue surtout sur le taux de fret qui est le transport, du port au déchargement à la minoterie. D'où l'intérêt du bon de livraison direct, puisque c'est le fournisseur qui supporte la perte.

5.1.2. Le processus de fabrication

Ce processus est long et technique, il se déroule comme suit

- réception du blé à la minoterie de Koulikoro ;
- pré nettoyage ;
- mise en mouture et obtention du blé ensilé ;
- mouillage et production de la farine ;
- transport de la farine produite à Bamako.

Les charges prises en compte pour le calcul du coût de revient sont :

- les frais généraux ;
- les impôts et taxes ;
- les frais du personnel ;
- les amortissements des bâtiments ;
- les frais bancaires et financiers liés à l'activité minoterie.

Pour la maîtrise des coûts de ce processus l'entreprise joue surtout sur le taux de mouillage car plus le blé est mouillé plus le taux de rentabilité est élevé.

5.1.3. Le processus de commercialisation

La vente des produits ne s'effectue qu'à Bamako par des agents commerciaux.

Les agents commerciaux ont un portefeuille de clients diversifiés qui sont les distributeurs, les dépositaires, les importateurs.

Les charges prises en compte pour le calcul du coût de revient sont les frais de :

- manutention ;
- emballage ;
- correction ;
- marketings.

Pour maîtriser les coûts de ce processus les commerciaux formulent des bons de commande. Cette option d'achat a pour but de produire sur commande, ce qui diminue le coût du stockage, évite la péremption des produits. Elle permet également de diminuer le coût de la manutention.

5.2. LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

La comptabilité analytique est un instrument interne, pour la bonne gestion de l'entreprise, le service contrôle de gestion a mis un accent sur la comptabilité analytique, il a un rôle dans le pilotage de la gestion.

Aux GMM les charges de la comptabilité analytique sont obtenues à partir des informations issues de la comptabilité générale. Ce sont les comptes de la classe 6 à la classe 8.

Une comptabilité analytique conduit à une répartition détaillée des charges par nature d'activité, par nature de frais et par centre de coût.

Ainsi une codification permet l'analyse des charges d'exploitations. C'est le principe des coûts constatés car c'est après avoir effectué les charges qu'on calcule les coûts.

5.2.1. Le calcul du coût de revient prévisionnel

Ce calcul intervient lors du processus d'approvisionnement en matière première.

Après avoir reçu le contrat d'achat avec le fournisseur, le contrôle de gestion en collaboration avec le service achat calcule un coût de revient prévisionnel. Il s'agit de faire une simulation de ce que peut revenir la matière première de l'achat jusqu'à l'acheminement à l'usine.

Les différents moyens d'acheminement sont : le bon de livraison direct (à la charge du fournisseur), le chemin de fer et le transport (à la charge de l'entreprise).

L'importation de matière première est un long processus qui implique beaucoup de charges.

Le coût de revient d'une commande peut engendrer les charges suivantes en fonction du choix de réacheminement :

- le prix achat FOB : c'est le prix de départ port de chargement chez le fournisseur ;

- le fret : le transport maritime du port de chargement au port de déchargement (exemple : Dakar, Conakry) ;
- le réacheminement : les frais de transport par route ou chemin de fer du port de déchargement à l'usine ;
- le transit frontière : inclut le Trie, escorte, taxes supplémentaires à la douane, fonds de garantie ;
- le transit port : le transit maritime et terrestre dans le pays traversé ;
- la manutention : toutes les charges, du navire au magasin, du magasin au camion/wagon. Elle inclut aussi les charges d'emballage ;
 - le magasinage : comprend aussi les surestaries ;
 - les frais de transit au Mali ;
 - l'intention d'importation payée à la Direction Régionale du Commerce et de la Concurrence (DRCC) ;
 - les timbres et taxes supplémentaires, les droits de douane ;
 - les frais de domiciliation à une banque pour le règlement du fournisseur ;
 - les frais d'assurance mer et terre ;
 - les frais d'ouverture Crédoc, les frais de transfert-Banque.

Le calcul du coût de revient prévisionnel est nécessaire pour une bonne politique d'achat. Il permet de prévoir les coûts en vue de les diminuer.

Ce calcul permet de mieux négocier les offres des fournisseurs et les conditions du réacheminement.

Pour une meilleure maîtrise des coûts l'achat de la matière première est primordial.

5.2.2. Le calcul du coût de revient réalisé de chaque commande

Le calcul du coût de revient réel s'effectue après la réception de la matière première à la minoterie. On connaît toutes les charges réalisées pour l'approvisionnement.

Généralement ce coût inclut les mêmes natures de charges que celles du coût de revient prévisionnel, c'est le prix qui change.

Ce calcul permet de connaître le coût d'achat du produit.

Il permet aussi faire une comparaison entre la prévision et la réalisation, d'analyser et d'interpréter les écarts pour éviter les erreurs précédentes.

5.2.3. Le calcul du seuil de rentabilité (SR)

A la fin de chaque mois un seuil de rentabilité en valeur et en quantité de chaque produit est calculé.

Selon Jacquot & al (2008 :161) le seuil de rentabilité est le volume d'activité pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte.

SR en valeur = Coût fixes/taux de marge sur coût variable

SR en quantité = SR en valeur /le prix de vente

Son calcul nécessite la connaissance des charges variables et des charges fixes. Le seuil de rentabilité permet de faire des prévisions, de connaître l'avantage concurrentiel et de prendre des décisions.

Le SR permet de connaître la quantité optimale de production à imposer à l'outil et qui sans nul doute conditionnera toute la rentabilité de l'activité. Ce qui permet une maîtrise des coûts.

5.2.4. L'étude de rentabilité des nouveaux produits

Il s'agit de faire une étude de la rentabilité des nouveaux produits à introduire sur le marché.

Cette étude permet de connaître le prix de vente imposé par le marché c'est-à-dire le prix de vente concurrentiel.

Connaissant le prix de vente du marché l'effort est donc mis sur le coût de revient afin d'avoir une marge souhaitée.

Ce calcul nous rappelle le coût cible décrit dans la revue de littérature.

Cette étude permet également de réduire les coûts depuis la phase conception du produit.

5.2.5. Le calcul du coût de revient des produits

La répartition des charges se fait à l'aide d'une codification. Pour calculer le coût de revient des produits on répartit les charges entre les différents produits.

Le principe de la codification est une codification par :

- ✓ activité ;
- ✓ nature de frais ;
- ✓ centres de coût ou centre d'imputation.

5.2.5.1. Les activités

L'activité exprime la nature des produits réalisés par les GMM. Les activités sont codifiées en lettre.

Les GMM font de la production de farine, de l'aliment de bétail, du riz et de la commercialisation d'autres produits importés comme le lait, la mayonnaise, la levure etc.

Pour la codification, l'ensemble des produits importés est regroupé et géré à travers l'activité « NEGOCE ».

Pour la codification du riz, deux (02) activités ont été retenues, il s'agit de l'activité riz malo et riz importé.

Le riz malo est le riz produit par GMM alors que le riz importé est importé d'Abidjan, de Conakry.

Pour la codification, en fonction des réalités de la société et pour plus de précision il a été retenu six (06) activités qui sont :

a) activité minoterie :

Le code « MIN » représente l'ensemble des activités de la minoterie c'est-à-dire usine de production de farine. Il s'agit pour l'essentiel des activités de l'usine et de toutes les charges et produits liés à la farine.

b) activité aliment de bétail :

Le code « UAB » représente l'ensemble des charges et produits liés à l'aliment bétail et volaille Il s'agit pour l'essentiel des activités de l'usine de production et de toutes les charges et produits liés à toute la gamme de produits bétail et volaille.

c) activité rizerie

Le code « RML » représente l'ensemble des charges et produits liés à la rizerie.

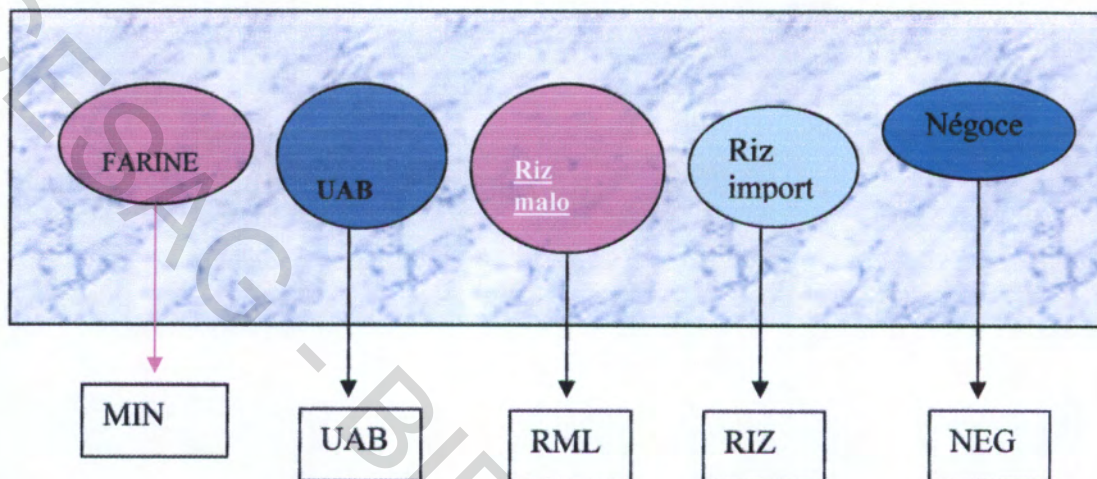
d) activité riz importé

Le code « riz » représente l'ensemble des charges et produits liés au produit riz importé.

f) activité négoce

Le code « NEG » englobe l'ensemble des charges et produits liés aux produits du négoce.

Figure N°7 : Présentation de la codification des activités



Source : plan analytique des GMM

5.2.5.2. Nature de frais

Il s'agit de répartir les charges par nature, ce sont les charges de la comptabilité générale :

- frais d'achat : concernent les achats de matière première ;
- frais bancaires : ce sont les frais des services bancaires ;
- frais commerciaux : concernent tous les frais marketing, les promotions, les publications, les commission des commerciaux ;
- manutention : les frais de chargement et de déchargement de matière première et produits ;
- emballage : ce sont les coûts de la sacherie ;
- frais financiers : ce sont les intérêts des prêts bancaires ;
- frais généraux : ils comportent les frais de fonctionnement ;
- correcteurs : il s'agit des améliorants de farine ;
- impôts et taxes : ce sont les TVA non récupérables, les droits de douane et autres directs ;

- amortissements : c'est la dépréciation des machines, du mobilier de bureau, des véhicules etc. ;
- frais de personnel : ils incluent la rémunération du personnel, les charges sociales etc. ;
- transport : Il s'agit des frais de réacheminement des produits finis vers les magasins de stockage et des frais de distribution.

5.2.5.3. Les centres de coût ou centre d'imputation

Ils indiquent la destination des charges. Ces centres sont conçus en fonction de l'organisation de la société, du besoin d'analyse des coûts par centre d'exploitation et de l'importance des postes.

Cette codification repose sur la division physique de la société, les charges effectuées par la direction générale et les structures opérationnelles.

La codification 10 : concerne les charges imputables à la direction générale c'est-à-dire les charges du Directeur et du staff.

La codification 11 : concerne les charges de la Direction des achats.

La codification 12 : concerne les charges du service comptabilité.

La codification 13 : concerne les charges effectuées par le service de trésorerie.

La codification 14 : concerne les charges de l'administration des ventes.

La codification 15 : concerne les charges du service marketing.

La codification 16 : concerne les charges du service audit et contrôle de gestion.

La codification 17 : concerne les charges de l'usine moulin.

La codification 18 : concerne les charges de l'usine rizerie.

La codification 19 : concerne les charges de l'usine aliment bétail.

La codification 20 : concerne les charges de logistique.

La codification 21 : concerne les charges du secrétariat.

La codification 22 : concerne les charges du service des ressources humaines.

Cette codification est une répartition par destination. Elle permet de connaître les charges et produits de chaque service.

Au vu des objectifs du contrôle de gestion, le cas des GMM est prépondérant étant donné que cette société produit et commercialise plusieurs produits, la connaissance de certains coûts est nécessaire voir indispensable.

A chaque fin de mois le calcul du coût de revient de chaque produit est fait à travers un reporting.

Pour calculer le coût de revient des produits on répartit les charges indirects à l'aide d'une clé de répartition. Cette clé de répartition peut être :

- le chiffre d'affaires : la contribution de chaque produit dans la réalisation du chiffre d'affaires ;
- la quantité produite : c'est le cas de l'UAB où les charges de production sont réparties suivant la quantité de chaque type d'aliment réalisé ;
- le temps d'intervention au niveau de chaque secteur d'activité utilisé pour la répartition de la rémunération de la Direction Générale.

Cette clé est actualisée à la fin de chaque mois après le reporting mensuel pour éviter une clé arbitraire.

Pour la maîtrise des coûts l'intérêt de ce calcul de :

- connaître le coût de revient de chaque produit ;
- connaître la contribution de chaque nature de charge à la réalisation du coût de revient de chaque produit ;
- connaître le coût de chaque centre de responsabilité.

5.3. LA GESTION BUDGETAIRE

Doter l'entreprise d'outils de gestion performants afin d'améliorer ses performances opérationnelles et financières, est un enjeu majeur notamment la gestion budgétaire pour les GMM dans un contexte économique instable.

La gestion budgétaire aux GMM en tant qu'outil de maîtrise des coûts s'articule autour de (03) étapes :

- l'élaboration du budget ;
- le suivi de l'exécution du budget ;
- le contrôle de l'exécution du budget.

5.3.1. L'élaboration du budget

La préparation des budgets est une étape cruciale dans la gestion budgétaire de l'entreprise puisqu'elle conditionne les autres phases de la démarche budgétaire. En effet, un budget bien préparé et bien ficelé facilite son contrôle et son suivi.

Aux GMM l'élaboration du budget se fait comme suit :

L'élaboration du budget commence par la fixation des objectifs généraux pour l'année prochaine par la Direction générale en concert avec tous les services spécialisés (direction commerciale, contrôle de gestion, direction technique).

5.3.1.1. Les étapes de l'élaboration du budget

a) L'élaboration du budget par produit

Cette étape commence par le budget des ventes.

- **Budget des ventes**

Cette étape commence par la fixation des objectifs de vente par la Direction commerciale pour chaque gamme de produits.

Il s'agit de faire des prévisions commerciales, en ayant comme référence l'année précédente.

Ce projet tient également compte de l'évolution du marché pour chaque gamme de produit.

Le projet du budget des ventes est validé par la Direction Générale.

- **Budget de production**

Une fois le budget des ventes approuvé, la direction de production fixe les objectifs de production en étroite liaison avec les objectifs commerciaux.

L'équipe de production fait le plan de production provisoire au titre de l'année. Ce plan est élaboré à partir du plan de vente et de la capacité des outils de production.

Il est ensuite comparé aux réalisations de l'année précédente afin d'analyser la cohérence du taux de croissance et un ajustement de l'ensemble (plans de production et de vente).

L'équipe élabore ainsi le projet du budget.

- **Elaboration d'un budget d'achat des matières premières**

Les GMM pour leur production s'approvisionnent en matière première (le blé pour la production de farine) généralement en Europe. L'entreprise achète également du riz en paddy avec les agriculteurs maliens, elle importe aussi le riz et produits du négoce en provenance des pays côtiers.

C'est pourquoi l'élaboration du budget d'achat est une phase importante dans le processus budgétaire.

Le processus d'importation de blé est un processus crucial pour la maîtrise des coûts.

Elle consiste à élaborer un programme d'achat en tenant compte des facteurs suivants :

- l'évolution du cours du blé sur le marché international par rapport aux années précédentes.
- les facteurs naturels qui sont le plus souvent imprévisible
- les offres des fournisseurs : qualité, et la condition d'acheminement de la matière première, condition de paiement du fournisseur.

Le programme d'achat est établi par le service approvisionnement avec la collaboration d'un trader.

En effet pour s'approvisionner en blé GMM a recours au service d'un trader basé en Europe qui représente l'entreprise dans les négociations avec les fournisseurs.

Le programme d'achat est ainsi arrêté en conformité avec le plan de production et valorisé à un coût rendu usine.

b) L'établissement du budget de fonctionnement

Pour les charges communes, l'élaboration se fait par service. Une note est envoyée aux différents services et/ou directions afin que ceux-ci manifestent leurs besoins, en vue de la préparation des différents projets de budgets. Il s'agit de déterminer les hypothèses de prévisions, les chefs de service sont assistés par le contrôle de gestion.

Les projets sont élaborés à partir des réalisations de l'année antérieure, corrigées des insuffisances constatées et ajustées des paramètres qui ont subi un changement significatif.

c) Budget des investissements

Le conseil d'administration fixe les objectifs stratégiques pour les investissements (les gros postes).

Chaque service établit son budget d'investissement en précisant la période de réalisation.

d) Budget de trésorerie

Ce budget est élaboré par le service de trésorerie en précisant d'une part les encaissements à réaliser suivant le plan commercial et les délais des crédits clients et d'autre part les décaissements en fonction des échéanciers fournisseurs déjà négociés.

5.3.1.2. Consolidation du budget

Le contrôle de gestion procède à la consolidation des différents projets de budget. Ce projet de budget est approuvé par la Direction Générale.

5.3.1.3. Adoption du budget

Présentation et adoption du budget par le conseil d'administration lors de sa session qui se déroule pendant le mois de novembre.

Le budget adopté (final) entre en exécution le premier janvier de l'année N+1.

5.4. ELABORATION D'UN TABLEAU DE BORD

La comptabilité analytique et le contrôle budgétaire se traduisent par des informations détaillées, exhaustives. Or, la gestion d'une organisation, entreprise nécessite des informations synthétiques et triées, d'où le rôle du tableau de bord.

A la fin de chaque semaine, le contrôle de gestion élabore un tableau de bord qui retrace les informations significatives destinées au pilotage des activités pour les responsables. Le tableau de bord de gestion (TBG) permet un suivi des coûts.

Les grands points énumérés dans le TBG sont :

- les stocks de matières premières et des produits ;
- la production ;
- la commercialisation ;
- les finances.

Le TBG est présenté directement au cours d'une réunion de pilotage hebdomadaire qui regroupe la Direction Générale et tous les organes descendant.

5.5. LE PRIX DE CESSION INTERNE

Pour diminuer ses charges de transport l'entreprise crée un service logistique.

Le service est chargé du transport :

- ✓ des matières importées aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur du Mali ;
- ✓ des produits finis.

Le service camion facture ses prestations à un prix compétitif et dans les conditions de qualité et de délai attendues par l'entreprise.

La minoterie et la rizerie vendent leurs déchets à l'UAB à un prix beaucoup plus compétitif que ceux du marché.

Après la description nous pouvons conclure que l'entreprise est consciente de la place de la réduction des coûts, vitale dans un environnement qui devient de plus en plus concurrentiel. Malgré tout on constate un accroissement des charges.

Dans le chapitre suivant nous allons faire une analyse du système.

CHAPITRE 6 : PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS

Après avoir décrit comment l'entreprise tend à maîtriser ses coûts, nous allons présenter et analyser les résultats obtenus au fur et à mesure.

Notre séjour aux GMM nous a permis de comprendre comment la maîtrise des coûts s'y effectue.

Nous allons présenter et analyser le dispositif mis en place en matière de maîtrise des coûts.

Les résultats seront analysés selon les outils et pratiques décrits c'est-à-dire la comptabilité analytique, le budget, le tableau de bord, et le prix de cession interne.

6.1. PRESENTATION DES RESULTATS

Le chapitre précédent nous a permis de voir tout ce qui est fait par les GMM pour maîtriser les coûts. Dans ce chapitre nous allons faire une présentation des résultats obtenus.

Les points qui suivent, relatent les différents moyens et démarches prônées par les GMM pour la gestion et la maîtrise de leurs coûts, il s'agit notamment :

- de la comptabilité analytique basée sur le calcul du coût de revient des produits ;
- de la gestion budgétaire, qui est le moyen de mesurer et de gérer l'évolution des coûts dans le temps et dans l'espace ;
- du tableau de bord ;
- du prix de cession interne.

Nous ferons la présentation des résultats selon les outils ci-dessus.

6.1.1. La comptabilité analytique

Au cours de notre étude, nous avons constaté que le système mis en place aux GMM permet de :

- connaître le coût de revient prévisionnel de chaque commande ;
- connaître le coût de revient réalisé de chaque commande et faire une comparaison avec la prévision ;
- connaître le coût de revient de chaque produit ;
- justifier le prix de vente afin de faciliter les prises de décisions ;
- répartir les charges entre les différents services ;
- établir le coût de revient prévisionnel des nouveaux produits ;
- connaître les coûts de revient prévisionnels de chaque commande de matière première ;
- connaître les coûts de revient réalisés de chaque commande ;
- analyser les écarts et les expliquer ;
- connaître le coût de revient de chaque produit ;
- faire des simulations de calcul de coût de revient ;
- justifier les prix de vente afin de faciliter les décisions ;
- connaître le seuil de rentabilité ;
- établir le coût de prévisionnel des nouveaux produits.

Le système de comptabilité analytique permet également :

- une séparation nette entre les charges d'exploitations et les charges d'investissement ;
- une séparation nette entre les charges et les produits des différents produits ;
- de ressortir les charges d'exploitation commune aux différents produits et dégager une clef pour leur répartition;
- de ressortir les charges de la structure communes et de trouver la clef de leur répartition;
- donner les bases d'évaluation de certains éléments de la comptabilité générale, comme les stocks valorisés en chaque fin de mois.

6.1.2. La gestion budgétaire, le tableau de bord et le prix de cession interne

Nous avons constaté qu'aux GMM l'accent est surtout mis sur la comptabilité analytique pour maîtriser les coûts, néanmoins d'autres outils comme la gestion budgétaire, le tableau de bord et le prix de cession interne sont utilisés.

Nous allons présenter les résultats issus du diagnostic de ses différents outils.

a- La gestion budgétaire

Pour fixer les différents objectifs et pouvoir les atteindre, la société tient compte de ses réalités.

Le contrôle budgétaire consiste à mesurer les écarts significatifs, à en analyser les raisons et à cerner les responsabilités en cause. Pour ce qui concerne les coûts, il prend évidemment pour base la comptabilité analytique.

Nous avons constaté que la gestion budgétaire aux GMM est accentué sur le coût de revient et aussi sur la fixation d'objectif de vente et de production.

b- Le tableau de bord

Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision, il est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles conçues pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution du système qu'il pilote, et de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation.

En effet, sa définition relève de la mission du contrôle de gestion qui devra la négocier avec les utilisateurs pour spécifier les indicateurs et les informations essentielles.

Ce tableau de bord permet de tirer des enseignements anticipatifs, d'alerter le gestionnaire avant qu'un indicateur ait atteint sa zone critique et prendre conscience des interactions entre les indicateurs retenus pour éliminer progressivement les redondances éventuelles et d'identifier les indicateurs prémonitoires.

c- Le prix de cession interne

Nous avons constaté que le PCI intervient à deux niveaux :

- 1) Entre la minoterie et l'UAB : le son vendu à l'UAB permet de valoriser les déchets de la minoterie, ces déchets deviennent des produits.

L'UAB achète le son à un prix inférieur par rapport au marché ce qui permet de diminuer les charges d'achat des matières premières.

- 2) au service logistique, le PCI permet de :
 - faciliter la mesure de la performance des centres de responsabilité impliqués ;
 - fournir aux gestionnaires une information pertinente pour la prise de décision.

6.2 ANALYSE DES RESULTATS

Le chapitre précédent nous a permis de voir tout ce qui fait par les GMM pour maîtriser les coûts.

Après avoir fait une présentation des résultats nous allons les analyser en faisant ressortir les forces associées à la maîtrise des coûts et les limites des outils décrits.

6.2.1. Forces et faiblesses de la comptabilité analytique pour la maîtrise des coûts

Nous allons analyser le système de comptabilité analytique par processus. Cette analyse du système de comptabilité analytique, nous permettra de faire ressortir les forces et les faiblesses en s'inspirant des outils de collecte des données et de la revue de littérature.

Au cours de notre étude, nous avons constaté que le système mis en place aux GMM a un rôle important dans la maîtrise des coûts.

Une telle comptabilité est destinée d'une part à permettre une gestion efficace de la société, et d'autre part à faciliter les missions du contrôle de gestion. Son existence conduit à une analyse détaillée des charges et des produits par nature d'activité (produit), par nature de charges et par centre de destination.

Mais le système est entièrement orienté vers la détermination du coût de revient et du résultat.

Le système en place a des limites quant à la maîtrise des coûts.

Tableau N°6 : forces et faiblesses de la comptabilité analytique

Forces	Faiblesses
<p>Le calcul du coût de revient prévisionnel permet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Un suivi des commandes de matière première or un bon système de gestion doit permettre de faire des prévisions. - De faire une prévision de charges et même de résultat. - Un suivi l'évolution des charges du processus d'approvisionnement. - D'orienter la direction dans le choix entre plusieurs offres en concurrence. - D'orienter la direction dans le choix du port et du moyen d'acheminement. - D'évaluer la performance du service approvisionnement en terme de son pouvoir de négociation. 	<p>Malgré les forces identifiées nous pensons que le calcul du coût de revient prévisionnel a quelques limites surtout pour le processus d'approvisionnement en matière première. Ces limites sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Il ne joue pas sur les causes de formation des charges. selon nos constats ce calcul n'a pas une grande incidence sur l'évolution des charges et sur le délai. - La limite de la répartition des charges par nature est du à la difficulté de répartir les charges de personnel des services. - Le choix de la clé de répartition des charges est subjectif, nous estimons qu'un produit peut générer le plus grand chiffre d'affaires sans consommer plus de charges. Ce critère de répartition n'est donc pas pertinent, il y a un risque que les produits se subventionnent entre eux. - Le principe des coûts constatés, surtout pour les charges d'exploitation, ne peut pas agir sur l'origine des coûts dus à la non connaissance des causes de l'évolution ou même de la diminution des coûts.

La comparaison entre le coût de revient prévisionnel et réalisé a des avantages qui sont :

- L'analyse des écarts permettant d'expliquer les causes possibles d'augmentation ou de diminution de charges, d'en tirer les leçons pour les commandes à venir.
- Connaître la performance de l'équipe opérationnelle du service achat.
- La connaissance des coûts de revient des bateaux pour faire également un historique du prix de revient des commandes d'une période à l'autre.

La connaissance du coût de revient de chaque produit permet un suivi permanent des coûts, à tout moment on connaît le coût de revient d'un produit et la marge réalisée, ceci aide à la prise de décision.

En général, le système permet de suivre les produits, tous les intérêts sont centrés sur les produits.

- Les charges prises en compte dans le calcul des coûts sont les charges de la comptabilité générale qui excluent les charges supplétives et incluent les charges incorporelles.

De plus les coûts d'opportunité, les coûts externes, les coûts cachés sont des coûts ignorés alors qu'ils représentent une part importante de la structure des coûts relatifs aux produits.

Source : nous mêmes

6.2.2. Forces et faiblesses de la gestion budgétaire pour la maîtrise des coûts.

Nous avons assisté à l'élaboration du budget sur la base des observations, nous avons constaté que la gestion budgétaire permet une prévision et un suivi des coûts.

Tableau N°7 : Forces et faiblesses de la gestion budgétaire

Forces	Faiblesses
<p>La gestion budgétaire a pour avantage de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - connaître le coût de revient budgétisé de chaque produit. - connaître l'évolution des charges, il s'agit de faire une comparaison entre les charges de l'exercice en cours et celles de l'exercice précédent, nous pensons que cela permet de suivre l'évolution des coûts dans le but de les réduire. 	<p>Malgré les forces identifiées, nous avons constatés quelques faiblesses qui méritent d'être prises en compte quant à la maîtrise des coûts aux GMM :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour l'élaboration du budget il n'y a pas de fixation d'objectifs stratégiques qui aboutissent à la fixation d'objectifs spécifiques pour les services. <p>Nous pensons que cela facilitera le suivi budgétaire qui est important pour le respect des engagements budgétaires, permettra de réduire les charges d'exploitation.</p>

Source : nous mêmes

6.2.3. Tableau de bord

Le tableau de bord informe les opérationnels sur les grandes lignes de la gestion de la semaine.

Faisant l'objet d'une réunion de pilotage ce tableau permet aux managers d'être au même niveau d'information. Il permet d'anticiper et de suivre les activités et les performances de tout un chacun.

Tableaux N° 8: forces et faiblesses du TBG pour la maîtrise des coûts

Forces	Faiblesses
<p>Le TBG permet de suivre :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le niveau des stocks qui permet d'éviter une rupture de stock; - la production, les déchets de production, les temps d'arrêts et leurs causes ; - la trésorerie, le commercial etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Nous pensons que ce tableau est très détaillé, il résume plusieurs informations sur l'entreprise, mais ces informations peuvent tomber dans les mains d'un concurrent. - Nous estimons le TBG inclut également beaucoup d'informations qui n'ont pas les mêmes intérêts pour les uns et les autres.

Sources : Nous-mêmes

6.2.4. Le prix de cession interne (PCI)

Nous pensons que le PCI est une force pour GMM car il permet de réduire les coûts de transport, néanmoins il y a un suivi des résultats dégagés par le service logistique. Les GMM suivent également l'offre à l'externe pour voir la compétitivité du service logistique.

Le PCI permet de diminuer les coûts et de mieux maîtriser le délai de livraison.

6.3. LA METHODOLOGIE PROPOSEE POUR LA MISE EN PLACE DU MODELE ABC/M

Rappelons que la méthode ABC permet de calculer les coûts alors qu'ABM permet de les maîtriser vu que l'objectif de notre étude est de proposer une méthode de maîtrise des coûts alors nous proposons aux GMM d'appliquer la méthode ABC/M.

Pour notre étude nous ne pouvons pas appliquer la méthode aux GMM mais tracerons les grandes lignes de l'application.

La méthodologie proposée pour mettre en place la démarche ABC/M s'appuie sur les notions puisées de la revue de littérature, présentée au deuxième chapitre, que nous adapterons aux GMM.

6.3.1. Découpage en processus

IL faut avoir une vision transversale de l'organisation c'est-à-dire découper l'entreprise en processus. Ce découpage conduirait, en effet, à une vision moins parcellaire.

Aux GMM le mode de représentation des responsabilités est vertical ; il est cloisonné en services. Entre ces services et à l'intérieur de chacun d'eux, les liens hiérarchiques prévalent.

Mais le fonctionnement réel est transversal d'où le découpage en processus.

Le découpage transversal a pour objet de décrire les actions qui sont menées en interne afin de s'organiser suivant une logique de finalité et de coopération.

Cette vision permet de faire le lien entre les objectifs stratégiques et leur concrétisation en actions.

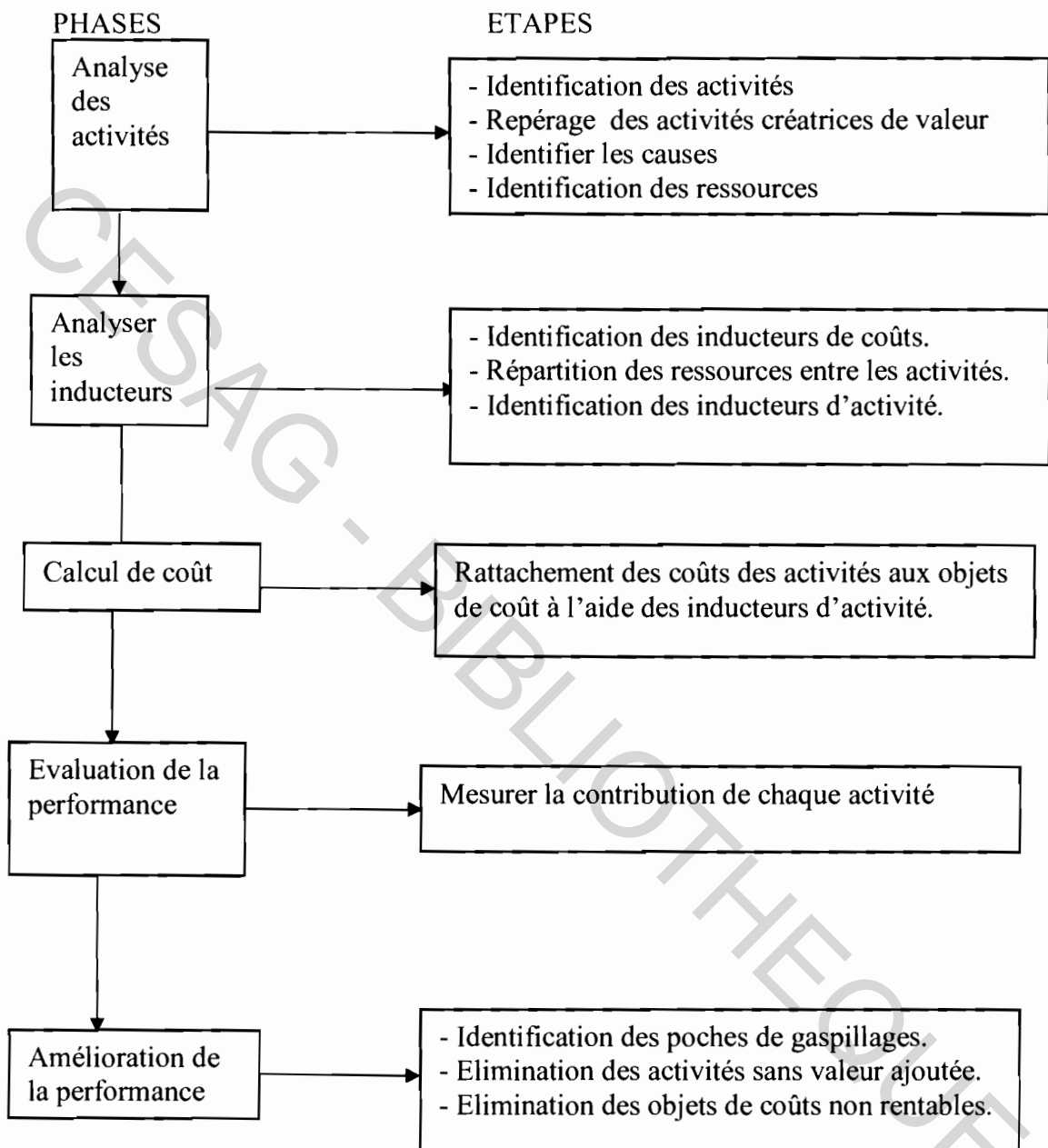
La prise de conscience des interdépendances permet de cerner le rôle de chaque activité dans la chaîne de valeur. Ainsi, l'accent est très souvent mis sur le terme de processus : défini comme un enchaînement d'activités qui concourent à la création d'un bien ou d'un service, lequel peut être destiné à un client final ou à d'autres services ou processus de l'entreprise. (Lonning & al 2008 : 60).

Il aboutit à identifier les besoins des clients et à leur apporter la meilleure réponse.

Nous avons effectué un premier découpage en processus. Mais chacun de ces processus peut être découpé en sous processus.

Les autres phases sont schématisées comme suit :

Figure N°8 : Schéma récapitulatif d'une démarche ABC/M proposée



Source nous-mêmes

6.3.2. Analyse des activités

C'est la phase essentielle commune à toute démarche ABC/M.

C'est également l'étape de la collecte des ressources pour réaliser ces activités ;

Les étapes sont les suivants :

- identification des différentes activités de chaque processus et sous processus des GMM. L'identification des activités consiste à repérer les activités, les regrouper et identifier les causes.
- Recensement de l'ensemble des ressources utilisées pour la réalisation de ces activités.
- En fin faire une analyse : Il s'agit d'éliminer les activités non créatrices de valeur et d'évaluer les activités par rapport aux besoins exprimés par le client sans perdre de vue ses attentes.

6.3.3. Analyse des inducteurs

Les inducteurs de ressources sont des facteurs à l'origine de la consommation de ressources par les activités. Ils sont le lien entre les ressources et les activités permettant ainsi d'affecter les ressources aux activités.

C'est dans cette phase il y a trois (03) étapes :

- identification des inducteurs de ressources et leurs volumes ;
- affectation des ressources aux activités : permet de savoir quelles sont les activités à forte consommation de ressources ;
- identification des inducteurs d'activités et leurs volumes.

C'est à ce niveau que commence la maîtrise des coûts (la méthode ABM) car on n'a pas besoin de connaître le coût d'un produit pour le maîtriser. En effet en maîtrisant les inducteurs (les facteurs d'élévation de coûts) on maîtrise les coûts.

En agissant sur les causes de formation des coûts on peut agir sur les coûts.

6.3.4. Le calcul de coût

A ce niveau vu les besoins en matière de connaissance de coût réel nous proposons à l'entreprise d'appliquer également la méthode ABC, pour ce faire on procède au calcul du coût de revient : il s'agit d'affecter les coûts des activités entre les objets de coûts à l'aide des inducteurs d'activité.

Aux GMM l'objet de coût peut être les produits et aussi le service logistique.

6.3.5. Evaluation de la performance

C'est mesurer la contribution de chaque activité à la réalisation des objectifs fixés. L'amélioration continue grâce à la connaissance des générateurs de coûts. Les indicateurs et leur mesure doivent être pertinents pour une meilleure évaluation de la performance.

6.3.6. Amélioration de la performance

L'amélioration continue grâce à la connaissance des générateurs de coûts.

L'amélioration continue se passe ainsi :

- identification des poches de gaspillages, des objets à cout à coûts élevés ou à faible contribution ;
- élimination des activés sans valeur ajoutée, et des objets de coûts qui ne sont pas rentables.

6.4. APPORT DE LA METHODE ABC /M POUR GMM

La démarche ABC/M apporte une réponse à la maîtrise des coûts et des marges

Les apports de la méthode ABC/M dépassent le seul champ du calcul et toucher davantage aux possibilités de diagnostic et plus loin de pilotage.

En effet, sur la base de ce qui a été évoqué précédemment, la méthode ABC/M s'illustre ainsi :

- ✓ un outil permettant un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts.
En identifiant les activités responsables des coûts majeurs, il est possible d'orienter les efforts pour baisser le coût global.
- ✓ Contrairement aux approches traditionnelles qui tronçonnent la chaîne de production ou d'exploitation et qui tentent d'optimiser les phases de manière séparée, l'analyse par activités fournit des références et un langage commun à toutes les phases, pilotées de manière intégrée.
- ✓ Elle ne se concentre pas uniquement sur le contrôle de phases opérationnelles avals, mais tend à prendre en compte le fait que la majeure partie des coûts du cycle est prédéterminée par les choix de conception.

Tout cela concourt donc à de plus grandes possibilités d'amélioration des rendements et des performances d'une manière générale.

En effet, cette approche conduirait à une meilleure appréhension de la création de la valeur.

Cette méthode répondrait donc au souci d'un repérage très fin de l'origine des résultats permettant de décider et d'agir en toute connaissance de cause.

Elle constituerait un outil permettant d'agir pour la réduction des coûts, pour les arbitrages entre faire et faire-faire, pour la sélection des produits et segments de clientèle les plus rentable.

Comme nous l'avons précisé, les « changements » accompagnant la méthode ABC ne se limitent pas au seul niveau du calcul des coûts. Un des apports principaux de la méthode ABC/ABM est d'inviter à regarder l'état du fonctionnement courant de l'entreprise avec un oeil critique.

L'approche fondée sur les activités ne se contente pas de proposer une méthodologie différente de calcul des coûts. Elle suggère d'élargir le champ d'intervention de l'analyse des coûts en intégrant cette dernière dans un système cohérent de pilotage stratégique.

La méthode ABC/M propose ainsi une démarche permettant d'intégrer une analyse des coûts dans la réflexion stratégique. C'est, en effet, vraisemblablement, sur la base d'une meilleure appréhension de la création de la valeur que le positionnement stratégique d'une firme peut être d'autant plus pertinent. En se référant au concept de « différenciation » développé par M. Porter, la notion d'activité peut s'avérer utile dans l'optique de construire un avantage concurrentiel. Ainsi, la méthode ABC/ABM contribuerait à l'identification des facteurs clés de succès d'une entreprise. Aussi, cela la conduirait à une réflexion « en interne » (comment favoriser ces facteurs clés de succès (FCS) et à une réflexion quant à son positionnement sur la marché (quels FCS favoriser par rapport à la concurrence...).

Par ailleurs, la notion d'activité est compatible avec la démarche de qualité totale. L'approche par les activités faciliterait la détermination de l'effet économique des changements introduits par la démarche de qualité totale dans les processus de production c'est-à-dire l'évaluation des coûts de non-qualité et des coûts d'obtention de la qualité.

En résumé la méthode ABC/M permettra aux GMM :

- le calcul du coût plus exact ;
- l'élaboration de bases non conventionnelles et arbitraires de répartition des coûts indirects ;
- les bases de répartition associées à des facteurs de coûts ;
- la prise en compte du fait que certains coûts sont engagés dans la phase de conception et que d'autres sont déterminés par cette phase ;
- l'utilisation du langage des opérationnels, basée sur les activités menées ;
- la prépondérance des activités sur les coûts ;
- l'utilisation de trois dimensions de la performance au niveau des activités : le coût, le temps et la qualité ;
- la plus grande possibilité de maîtrise des coûts, à travers la connaissance des inducteurs (causes des activités, facteurs de consommation des ressources) ;
- la possibilité d'adopter une nouvelle approche de contrôle de gestion ;
- la diffusion de la stratégie et des facteurs clés de succès ;
- l'élaboration du tableau de bord prospectif ;
- l'alignement des comportements opérationnels sur les objectifs stratégiques ;
- le benchmarking ;
- le coût cible en agissant sur les facteurs explicatifs des coûts ;
- le re-engineering/l'externalisation ;
- le rapprochement du personnel opérationnel au contrôleur de gestion ;
- l'élaboration du budget (ABB) ;
- la transformation de l'entreprise en une entreprise de classe mondiale ;
- une approche axée sur les processus ;
- une prise en compte des exigences des clients ;
- une intégration des dimensions qualité, temps, et efficacité ;
- une amélioration de la traçabilité des coûts en exploitant les relations de cause à effet entre les charges et les objets de coûts ;
- reflète mieux la réalité en utilisant plusieurs inducteurs de coût, contre quelques uns dans la méthode traditionnelle ;

6.5. LES DIFFICULTES DE LA MISE EN PLACE DE LA METHODE ABC/M

La méthode ABC/M présente des nombreux avantages néanmoins sa conception et sa mise en œuvre ne se font pas sans difficultés :

- manque d'implication de la part des hauts dirigeants ;
- difficultés de collectes de données : au cours de notre étude nous avons remarqué que le contrôle de gestion rencontre beaucoup de difficultés lors de la collecte d'informations ;
- difficulté de détermination des activités : inexistante de normes en matière de définition des activités, problème du choix des inducteurs ;
- besoin de moyens financiers importants et temps ;
- méthode pouvant se révéler complexe ;
- crainte et résistance du personnel aux changements : la méthode permet de voir la performance des agents (délais, coût).
- risque d'abandon lors de l'implantation.

En résumé les coûts élevés de développement, d'implantation, de mise à jour et la résistance au changement freinent la conception et la mise en œuvre de la méthode ABC/M.

6.6 RECOMMANDATIONS

Recommandations à l'endroit de la Direction Générale

1- L'entreprise gagnerait à ce que la Direction Générale fixe des objectifs stratégiques qui tracerait les grandes lignes de l'orientation budgétaire incluant des objectifs pour que les responsables aient une base pour élaborer leur budget et pour le respect des engagements.

Nous recommandons aussi de :

2- Demander aux opérationnels de fixer des objectifs spécifiques à bases des objectifs stratégiques et de proposer un plan d'action pour la mise en œuvre de ses objectifs.

Nous pensons que le chef de service considérera plus le budget comme un engagement à respecter si un arbitrage budgétaire.

Recommandations à l'endroit du contrôle de gestion

3- le contrôle de gestion peut impliquer davantage les opérationnels dans l'élaboration du budget pour permettre un bon suivi du budget car le service concerné sera plus responsable pour la réalisation de ses objectifs.

4- Elaboration et formalisation d'un manuel de procédure : l'absence de manuel formalisé est à l'origine de fréquents retards dans l'exécution des tâches et le manuel de procédure facilitera la mise en place de la méthode ABC/ABM. Cette recommandation est faite à l'endroit du DG et du CG.

5- Nous pensons que le contrôle de gestion peut faire un suivi de l'analytique avec les comptables enfin de réduire les erreurs et omissions d'imputation pour la répartition des charges entre les services.

6- Faire un suivi rigoureux de l'exécution du budget.

7- Faire un tableau de bord prospectif pour le Directeur Général incluant les axes stratégiques qui l'intéressent.

8- Le calculer le coût de revient par gamme de produit pour la farine car les gammes de produit pour plus de précision.

- 9- Faire appliquer la méthode ABC/M sur le processus d'approvisionnement en matière première.

Recommandations à l'endroit des opérationnels

- 10- L'entreprise gagnera si vous collaborer d'avantage avec le contrôle de gestion en mettant à sa disposition dans les délais les informations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau N° 9 : Perspectives de mise en œuvre des recommandations

Recommandations	Personnes responsables de la mise en œuvre	Période limite de réalisation
1- fixation des objectifs stratégiques	Directeur Général avec le concours des chefs de service et du contrôle de gestion.	Budget 2012
2- fixation des objectifs spécifiques à bases des objectifs stratégiques et de proposer un plan d'action pour la mise en œuvre de ses objectifs.	chefs de service et le contrôle de gestion	Budget 2012
3- Implication des opérationnels à l'élaboration du budget pour permettre un bon suivi du budget.	contrôle de gestion	Budget 2012
4- Faire un suivi rigoureux de l'exécution du budget.	Contrôle de gestion	Année 2011
5- Faire un tableau de bord prospectif pour le Directeur Général incluant les axes stratégiques qui l'intéressent.	Contrôle de gestion /DG	Année 2011
6- Faire un tableau de bord pour chaque service : approvisionnement, commercial, production et logistique.	Contrôle de gestion /chef de service	Année 2011
7- faire un suivi de l'analytique avec les comptables enfin de réduire les erreurs et omissions d'imputation pour la répartition des charges entre les services.	Contrôle de gestion	Application immédiate

Source : nous mêmes

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Pour l'atteinte de la performance en matière de maîtrise des coûts, la préoccupation ne doit pas concerner uniquement l'achat initial, elle doit intégrer tous les processus (achat, production et commercialisation).

L'obtention des informations de gestion est difficile à réaliser car la méthode ABC/M n'est pas connue des opérationnels. En effet, nous pensons qu'ils verront en elle une méthode d'audit, destinée à faire apparaître un ou une sous-activité dans leur service.

Par ailleurs, l'ABC/M est une méthode lourde à mettre en place, en effet, elle nécessite des moyens humains et matériels importants, surtout en période de réorganisation et de changement de système d'information.

Il serait opportun d'installer son module ABC/M qui permettrait d'avoir une vision plus réaliste des coûts, et par conséquent la méthode pourrait ainsi être appliquée processus par processus pour atténuer la lourdeur.

CONCLUSION GENERALE

Dans un secteur de plus en plus concurrentiel, les entreprises ont pour objectif d'augmenter les marges, pour ce faire il faut soit réduire les coûts ou augmenter son chiffre d'affaires.

Pour être compétitif une entreprise doit vendre sa production tout en maîtrisant ses coûts.

Une entreprise est performante si elle atteint les objectifs qu'elle se fixe. Le pilotage de la performance revient à réunir efficacité, efficience et économie (atteindre ses objectifs en optimisant les ressources).

La pratique aux GMM nous a permis de conclure qu'il est essentiel pour une entreprise de maîtriser ses coûts sans pourtant :

- diminuer la valeur perçue par les clients ;
- démotiver ou frustrer le personnel ;
- nuire à la qualité,
- réduire l'image de marque de l'entreprise.

La recherche de la maîtrise de coût ne doit pas amener à une réduction à l'aveuglette même si cette maîtrise est indispensable pour le pilotage de l'entreprise.

Les GMM intervenant dans un secteur agro-alimentaire, ils doivent tenir compte de la qualité de leurs produits, de la valeur perçue par les clients, et garder leur image de marque tout en cherchant à ne pas démotiver le personnel.

Actuellement les GMM cherchent à maîtriser leurs coûts pour rester compétitif et leader sur le marché. Ils déploient d'énormes efforts dans ce sens par un suivi rigoureux des coûts.

Vu les limites de leurs systèmes et les difficultés auxquelles ils font face, nous estimons que la méthode ABC/M est la meilleure solution pour les GMM car elle leur permettra d'être rentables tout en tenant compte des facteurs ci-dessus.

Néanmoins il est à signaler que l'ABC/M est une méthode qui nécessite :

- une adaptation du personnel ;
 - une remise en cause de la façon de manager ;
 - un changement radical des mentalités ;
 - une remise à plat des activités et tâches de chaque service et de ses effectifs ;
- ce qui est difficile à réaliser, d'où la lourdeur de cette méthode.

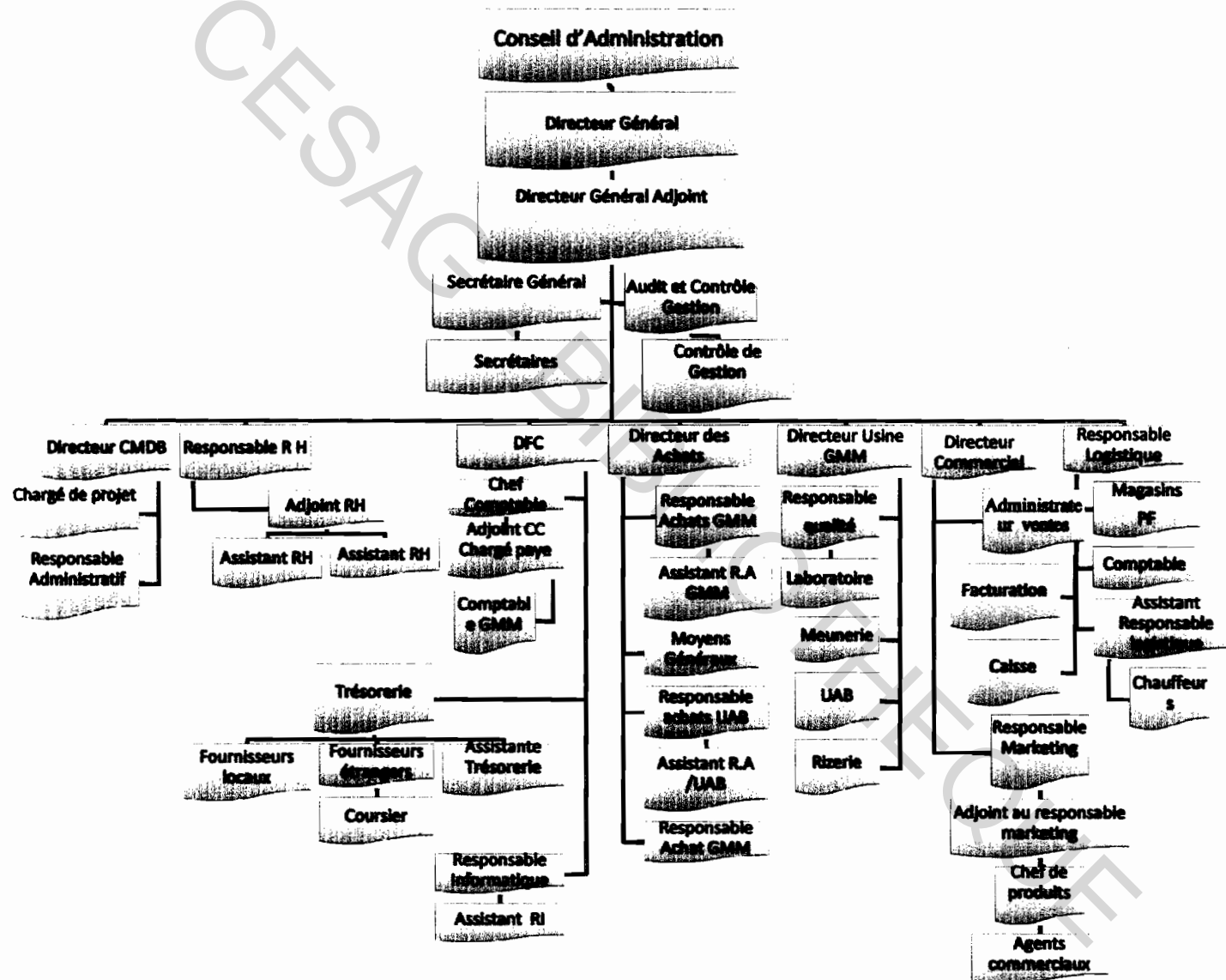
L'application de cette méthode ABC/M peut faire l'objet une autre étude.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : organigramme des GMM

ORGANIGRAMME GMM



Annexe 2 : QUESTIONNAIRE

(Pour la maîtrise des coûts aux GMM)

1. RENSEIGNEMENT VOUS CONCERNANT

(Cocher uniquement la case vous concernant)

- Directeur Général
- Directeur Général Adjoint
- Chef de service
- Collaborateur

1. Organisation

- ✓ Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle des GMM ?
 - Efficace
 - Peu efficace
 - Pas du tout efficace

- ✓ Quel est le rattachement hiérarchique du service contrôle de gestion
 - Direction Générale
 - Direction financière Comptable
 - Autres

- ✓ Quelle appréciation faites-vous de l'organisation du service contrôle de gestion.
 - Efficace
 - Peu efficace
 - Pas du tout efficace

- ✓ Le service contrôle de gestion a-t-il atteint ses objectifs
 - Oui
 - Non

2. Les outils prévisionnels

- a.) Que représente la planification stratégique pour vous ?
 - Un instrument d'élaboration des plans
 - Un instrument d'action pour l'entreprise
 - Un processus par lequel les responsables déterminent les objectifs généraux à atteindre pour une période de (03) à (05) ans
 - Une confrontation entre résultat de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesses ?

- b.) Le budget
 - Une expression monétaire des besoins
 - Une expression quantitative des besoins

- Un contrat d'objectifs
- Un contrat d'objectifs contenant les engagements à respecter
- ✓ Que représente la publicité dans le budget de la société
 - 10%
 - 20%
 - 30%
 - 40%

3 - EVALUATION DE LA PERFORMANCE

- ✓ qu'entendez-vous par performance ?
 - La triple conjonction de la compétence, de la motivation et de l'environnement de travail
 - La réalisation des objectifs.
- ✓ Existe-t-il un système d'évaluation de performance
 - Oui non
- ✓ Vos critères d'évaluation tiennent – ils comptent de :
 - l'utilisation des ressources par rapport aux résultats obtenus ?
 - l'utilisation des ressources ?
 - la satisfaction du client?
 - le délai de réalisation?
 - l'utilisation efficiente des ressources?
- ✓ L'atteinte de vos objectifs entraîne t-elle une récompense ?
 - Une promotion financière
 - une félicitation
 - Rien de tout ça
- ✓ Lorsque vos objectifs ne sont pas atteints ?
 - Une sanction financière
 - un blâme
 - aucune sanction
- ✓ Avez-vous des objectifs de réduction des charges ?
 - Oui non
- Si oui ces objectifs ont- ils été atteints ?
 - Oui non
- ✓ Que représente le tableau de bord pour vous ?
 -
 -
 -

- ✓ Quelles sont les qualités d'un bon indicateur ?
 - Pertinent
 - Précis
 - Compréhensible à tout moment

- ✓ Existe-t-il un questionnaire sur l'avis des clients sur la qualité des produits et des services.
 - OUI NON

4 - Maîtrise des coûts

- ✓ Existe t- il une comptabilité analytique ?
 - Oui non

- ✓ Quelle méthode utilisez- vous pour calculer les coûts ?
 - La méthode des sections homogènes
 - La méthode Activity Based Cost (ABC).
 - La méthode des coûts partiels
 - Autres

- ✓ le coût de quel élément calculez?
 - Des produits
 - Des activités
 - Des directions

- ✓ Existe t- il un plan comptable analytique
 - Oui non

- ✓ Pensez vous que le système de comptabilité prend en compte la qua-totalité des coûts
 - Oui non

- ✓ Utilisez vous des clés de répartition pour les charges annuelles ?
 - Oui non

- ✓ Si oui lesquelles ?
 - Une répartition par destination
 - Une répartition par produit

- ✓ Le choix de la clé repose sur quel critère ?
 - Pertinence
 - Quantifiable
 - Disponibilité

Votre méthode a-t-elle déjà été contestée par les opérationnels ?

Oui non

✓ Que représente la maîtrise des coûts pour vous ?

- La maîtrise est la détermination des coûts cachés
- La connaissance des coûts réels
- La connaissance des zones de gaspillages et des moyens de les réduire
- Avoir l'avantage concurrentiel

✓ Qui sont impliqués dans la maîtrise des coûts

- Le contrôle de gestion et la direction générale
- C'est l'affaire de tout le monde
- Le contrôle de gestion

✓ Connaissez-vous les produits rentables

Oui non

✓ Quelle action entreprenez-vous quand un produit n'est pas rentable ?

- Abandon du produit
- Réduction des coûts
- Révision de la constitution des composants du produit

✓ Pensez-vous être arrivés à la maîtrise des coûts.

Oui non

Annexe 3 : GUIDE D'ENTRETIEN

Dans le cadre des travaux de notre mémoire de fin d'études, nous effectuons des recherches sur la maîtrise des coûts aux GMM. Nous savons que vous faites parti de l'équipe dirigeante, compte tenu de votre position dans la hiérarchie et contournable pour notre étude. C'est pourquoi nous avons souhaité mettre à contribution vos connaissances pour réaliser notre étude. L'entretien que nous souhaitons avoir avec vous, portera essentiellement sur quatre centres d'intérêt : les stratégies et objectifs du GMM, son organisation, les outils prévisionnels, la comptabilité analytique et la maîtrise des Coûts.

1. Les stratégies et objectifs de GMM

Pouvez-vous nous indiquer les segments stratégiques sur les quels les GMM se situent ?

Selon vous, quels sont les facteurs clés du succès de GMM à moyen et à long terme ? Il ya t-il des menaces et des facteurs de risque ? Existe-t-il des stratégies définies pour assurer les facteurs clés du succès et lutter contre les menaces potentielles ? Avez-vous des objectifs de résultat, de réduction de coût ?

2. L'organisation de GMM

Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de l'ONEA ? En quels points vous la trouvez performante ? Et moins performante

3. les outils prévisionnels et de suivi des réalisations

Pouvez-vous donnez les principaux outils prévisionnels disponibles aux GMM Comment sont-ils établis ? Permettent ils de prévoir les coûts ?

4. La maîtrise des coûts

Il y a-t-il eu des cas de mal évaluation des coûts ?

Quelles sont vos méthodes de fixation des prix,

Pensez vous qu'on peut maîtriser vos coûts ?

Quels sont les prix en compte dans le calcul des coûts ?

Pensez vous être arrivé à une meilleure maîtrise des coûts ?

Que pensez vous de la maîtrise des coûts ?

Selon vous que sont les avantages de maîtriser les coûts.

Pensez qu'il est possible de maîtriser les coûts?

Vous sentez vous impliqué dans la maîtrise des coûts.

BIBLIOGRAPHIE

- 1- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2004), contrôle de gestion : DECEF 7 manuel & application 6ème édition DUNOD, Paris, 725 pages.
- 2- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (2007), Contrôle de gestion DCG 11, manuel & applications, DUNOD, paris, 701 pages.
- 3- ARREGLE Jean –Luc et al (2000), les nouvelles approches de la gestion des organisations, Edition Economica, Paris, 258 pages.
- 4- BESCOS Pierre Laurent& al (1997), contrôle de gestion et management 4^{ème} éditions, Edition Monchrestien E.J.A, Paris, 553 pages).
- 5- BOISVERT Hugues (1995), la comptabilité de management Editions du Renouveau Pédagogique, Quebec, 396.
- 6- BOISVERT Hugues (1998), la comptabilité par activité, édition ERPI, 65 pages.
- 7- BOUIN Xavier, SIMON François-Xavier (2004), les nouveaux visages du contrôle 2^{ème} édition, DUNOD, paris, P334.
- 8- BROSMAN Peter (2005), la comptabilité de gestion : une technologie invisible, travail et Emploi N°103, juillet-septembre 2005, pages 7-20.
- 9- BURLAUD Alain, SIMON Claude (2003), comptabilité de gestion coût/contrôle, 3ème édition, Librairie Vuilbert, Paris, 411 pages.
- 10- COOPER Robin, KAPLAN Robert, the design of cost management Systems, 2^{ème} edition, Prentice Hall, New Jersey, 536 pages.
- 11- CUYAUBERE Thierry, MULLER Jacques (2004), contrôle de gestion DECF ,7^{ème} édition.
- 12- DOYLE P.David (1996), la maîtrise des coûts une approche globale, les éditions Organisation, paris, 205 pages.
- 13- GERVAIS Michel (1996), recherche en contrôle de gestion, Edition Economica, Paris,
- 14- GRANDGUILLOT Béatrice et Francis (2008), l'essentiel du contrôle de gestion, Gualino éditeur, extenso édition, Paris, 134 pages.
- 15- GUMB Bernard (2000) ; les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie, Editions d'Organisation, Paris, 231 pages.
- 16- HELFER Jean-Pierre Helfer, KALIKA Michel, ORSONI Jasques (2006), Management stratégique et organisation, Librairie Vulbert, Paris, 482 pages.

- 17- HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR srikant & FOSTER George (2006), 3^{ème} édition, Pearson Education, Paris, 466 pages.
- 18- IL WOON KIM (1998), Activity-based Management and corporate downsizing, Journal of cost management May /June, 13-19.
- 19- JACQUOT Thierry & MILKOF Richard (2008), comptabilité de gestion analyse et maîtrise des coûts, Dareios & Pearson Education, Paris, 319 pages.
- 20- KAPLAN RS et NORTON .DP (1987), contrôle de gestion, Edition d'organisation, Paris, 179 pages.
- 21- LANGEVIN Pascal (2000), création de la valeur et gestion des coûts, *la revue du financier*, N°120, P45.
- 22- LANGLOIS Georges, BONNIER Carole et BRINGER Michel (2004), contrôle de gestion, Edition Foucher vanves, Paris, 439 pages.
- 23- LASSEGUE Pierre (1996), gestion d'entreprise et comptabilité, Dalloz, 696 pages.
- 24- lexique (2010) planification et management des projet www.inxeoz.com/index.php?mact=Glossary,cntnt01,show,0&cntnt01start=50&cntnt01cat=Lexique&cntnt01returnid=23.
- 25- LÖNING Hélène & al (2008), le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, édition DUNOD, Paris, 304 pages.
- 26- LORINO philippe (1991), le contrôle gestion stratégique la gestion par activité, Edition DUNOD, Paris, 211 pages.
- 27- LORINO Philippe (2003), méthodes et pratiques de la performance, 3^{ème} édition, paris, 521 pages.
- 28- MABBERLEY Julie (1998), Activity-based costing in financial institutions, 2^{ème} édition, Financial Times, Prentice Hall, Great Britain, 352 pages.
- 29- MARGOTTEAU Eric (2001), contrôle de gestion, Ellipses Edition marketing S.A, Paris, 480 pages.
- 30- MELYON Gerard (2004), Comptabilité analytique principes coûts réels constatés coûts préétablis, analyse des écarts, 3^{ème} édition, Bréal Editions, Paris, 285 pages.
- 31- MEVELLEC, Pierre (1994), la comptabilité à base d'activités une question de sens colloque, pages 45-58.
- 32- PERROTIN Roger ET LOUBERE Jean-Michel (1998), Nouvelles stratégies d'achat, 2ème édition, les éditions d'Organisation, 246 pages.

- 33- ROUACH Michel & NAULLEAU Gérard (2002), le contrôle de gestion bancaire et financier, revue banque édition, Paris, 374 pages.
- 34- SAVALL Henri & ZARDET Véronique (2001), Maitriser les coûts et les performances cachés, 3^{ème} Edition, Edition ECONOMIA, Paris, 405 pages
- 35- TURNEY, Peter BB (1992), What an activity-based cost models looks like, cost management system, winter pages 55-60.

CESAG - BIBLIOTHEQUE