



Mastère spécialisé en contrôle de gestion

Mise en place de l'Activity Based Costing : *Phase Conceptuelle*

CAS DE LA SOCIETE CIEC

PROJET PREPARE PAR : Abdellah Jaoui

Sous l'encadrement de :

M A. Biad

M Salah ddine Mediouni

Novembre 2004

A ma famille,

A hmad.

Remerciement

Je remercie tout d'abord M. A. Biad pour ses précieux conseils, son accompagnement et pour son entière disponibilité durant la préparation de ce mémoire.

Mes remerciements vont également à M Salah ddin Madeiouni Directeur Général de la société CIEC pour ses orientations et son encadrement tout au long de ma carrière au sein de CIEC.

Je suis également reconnaissant à toute personne qui m'a aidé, de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

<u>INTRODUCTION</u>	...08
<u>PROBLEMATIQUE</u>	...09
<u>PARTIE I : PRESENTATION GENERALE</u>	...12
<u>CHAPITRE I: PRESENTATION DE LA CIEC</u>	...13
<u>SECTION I : REALISATION DE LA SOCIETE</u>	...13
<u>SECTION II : L ORGANIGRAME CIEC</u>	...14
<u>CHAPITRE II : ENVIRONNEMENT DE LA CIEC</u>	...18
<u>SECTION I : MARCHE DES JOUETS ET JEUX</u>	...18
<u>SECTION II : LES INTERVENANTS</u>	...19
<u>SECTION II: LE PARTENARIAT</u>	...20
<u>CHAPITRE III : LES SPECIFICITES DE L ACTIVITE</u>	...22
<u>SECTION I : LE CYCLE DE COMMERCIALISATION</u>	...22
<u>SECTION II : LES POINTS DE VENTES</u>	...25
<u>PARTIE II : CONSTATS ET APPORTS DE LA METHODE ABC</u>	
<u>CHAPITRE I : LA CONCEPTION ACTUELLE DES COUTS</u>	...28
<u>SECTION I : LES CHARGES</u>	...28
<u>SECTION II: LE SUIVI DES COUTS</u>	...29
<u>SECTION III: LES INSUFFISANCES DE LA DEMARCHE</u>	
<u>ACTUELLE</u>	...30
<u>CHAPITRE II: L'APPORT THEORIQUE DE LA METHODE</u>	
<u>ABC</u>	...35
<u>SECTION I : PRINCIPE DE LA METHODE ABC</u>	...35

<u>SECTION II: NOTION DE CENTRE D ACTIVITE</u>	...37
<u>SECTION III : NOTION D INDUCTEUR D ACTIVITE</u>	...38
<u>SECTION IV: ATTENTES DE LA METHODE Pr CIEC</u>	...39
<u>SECTION V: CONDITIONS DE SUCCES</u>	...40
<u>PARTIE III: CONCEPTION DE LA METHODE ABC</u>	...43
<u>CHAPITRE I : LES ETAPES DE CONCEPTION</u>	...44
<u>SECTION I : LES ETAPES DE CONCEPTION</u>	...44
<u>SECTION II : PLAN D ACTION</u>	...45
<u>CHAPITREII: PROPOSITION DE DECOUPAGE</u>	...52
<u>SECTION I: LES CENTRES DE FRAIS GENERAUX</u>	...52
<u>SECTION II : LES CENTRES DE SUPPORT</u>	...53
<u>SECTION III : LES CENTRES D'ACTIVITE</u>	...54
<u>SECTION IV : DIFFICULTES DE CONCEPTION ET</u>	
<u>LIMITES DE L ABC</u>	...55
<u>CHAPITRE III : LE CONTROLE BUDGETAIRE</u>	...58
<u>SECTION I : LE SYSTEME BUDGETAIRE</u>	...58
<u>SECTION II : LES ETAPES D'UN PROCESSUS</u>	
<u>BUDGETAIRE</u>	...59
<u>SECTION III : LE CONTROLE BUDGETAIRE</u>	...60
<u>CONCLUSION</u>	...62
<u>BIBLIOGRAPHIE</u>	...63
<u>ANNEXES</u>	...64

INTRODUCTION :

Suite à l'entrée des grands distributeurs du jouet au marché marocain, les distributeurs locaux ont assisté à une compression des marges. Pour remédier à ce manque à gagner, ils ont besoin de maîtriser leurs coûts.

Dans cette perspective, le rôle du contrôleur de gestion est de fournir à la Direction Générale des outils d'analyse et d'aide à la décision pertinents.

Cette dernière constitue une fonction transversale impliquant l'ensemble des entités de la société. Elle représente une direction fonctionnelle coordonnant le système d'information, la gestion opérationnelle et la stratégie retenue par la Direction Générale. L'organisation interne doit être segmentée en centres de profit, de coût et le contrôle de gestion doit sortir d'un rôle traditionnel de destinataire de l'information pour se positionner comme prestataire de services pour l'ensemble des centres de profit.

Un processus qui s'articule autour de :

- Une identification des coûts, la détermination des performances en matière de résultat.
- Une budgétisation des ressources nécessaires à l'application de la stratégie.
- Une mesure et analyse des informations qui seront transmises à la Direction.

Pour mener à bien ces missions, le contrôle de gestion & la Direction informatique sont indissociables. Cette collaboration devient ainsi stratégique pour l'entreprise.

L'analyse multidimensionnelle permet de prendre des décisions pertinentes et relationnelles, le contrôle de gestion est demandé de mettre et animer les outils suivants :

- L'identification des performances des différentes activités : rentabilité/métiers.
- L'identification des produits les plus rentables : rentabilité/produit
- Le ciblage de la clientèle la plus profitable : rentabilité/client.

Le défi immédiat du contrôle de gestion est incontestablement le souci de la rentabilité et de la compétitivité, que ce soit dans une approche par centre de profit, par client, par produit ou gamme de produits. Evaluer les performances des centres de profits, identifier les produits et cerner les clients les plus profitables est devenu vital pour pouvoir opérer des choix stratégiques.

Le développement de ces outils n'est possible que grâce à la puissance du traitement informatique qu'offre le système d'Information Général de la société. Dès lors, c'est au contrôleur de gestion qu'appartient de mettre en place des méthodes de calcul qui répondent aux besoins des responsables et tiennent compte d'éventuelles carences dans le système.

PROBLEMATIQUE :

Comme sur la plupart des PME, on ne parle pas d'un département Contrôle de Gestion, mais d'un contrôle de la direction générale de toutes les charges de l'entité.

A l'occasion de chaque clôture, les Départements reçoivent de la direction les instructions qui leur permettent de bien clôturer la période encours.

Ces instructions ont pour objectifs de détailler un calendrier des états demandés et de définir la nature des informations demandées.

L'activité commerciale de toute organisation nécessite également une information complète et pertinente pour le bon déroulement de ses "organes".

Au sein du Comptoir d'Importation d'Exportation et de Commission "Ciec" l'existence d'un outil efficace de détermination du prix est primordiale. La valorisation du stock au prix de revient n'est en autre qu'un souci pour l'élaboration complète des rubriques de charges. Une insuffisance due à certains nombre de points :

- Absence d'un suivi clair des coûts.
- L'incapacité du suivi actuel de donner des coûts réels
- La plupart des coûts sont indirectes.

Pour pallier ces insuffisances, ce travail consiste à faire le point de la démarche suivi pour l'analyse des coûts dans un premier lieu.

Vient dans un deuxième lieu un aperçu sur les apports de la méthode ABC comme outil choisi pour le suivi des coûts.

En troisième partie nous essaierons de faire une conception de la méthode ABC pour ainsi arriver aux fins des gestionnaires.

Le contrôle de gestion par Activity Based Costing est une méthode de contrôle de gestion qui se démarque de celles déjà existante par une analyse plus complète en terme d'activité et de processus. La méthode permet de calculer le coût des produits (ce que font aussi les autres méthodes) et le coût d'un objet de coût (coût d'une facture, d'un devis, de l'entretien hebdomadaire). Elle apporte aussi une aide dans le pilotage d'une entreprise en apportant une vision organisationnelle détachée de la notion de fonction.

L'analyse ne s'arrête pas là, car le mémoire contient aussi une réflexion sur le pilotage de l'entreprise par le biais d'un contrôle budgétaire appuyé par la méthode ABC.

PARTIE I :



Présentation Générale



Partie I : PRESENTATION GENERALE

Le jouet est pour l'enfant un objet de distraction. Il est devenue au fil des années, sur certaines caractéristiques, utilité pour aider son éducation. Le Maroc a fait un grand pas sur ce volet. Le jouet et aussi le jeu sont omniprésents pour l'enfant à la demeure tout comme à l'école et bien sûr sur les espaces de jeux.

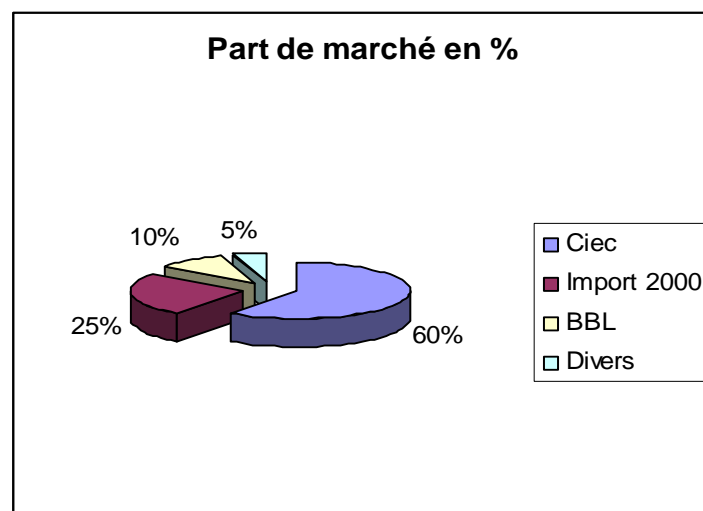
Dans cette partie nous ferons une présentation de la société ciec, de son environnement et la spécificité de son activité.

CHAPITRE PREMIER : PRESENTATION DE LA SOCIETE

SECTION I : REALISATION DE CIEC
















Le Comptoir d'Importation d'Exportation et de Commission "CIEC" est la première entité qui s'est spécialisée dans la grande distribution du jouet. Fondée en 1952, elle est fidèle aux grandes marques de renommées internationales. A aujourd'hui elle est l'importateur exclusif d'une douzaine de marques.

Le développement du marché du jeux et jouet a laissé à d'autre PME à faire du domaine un métier. Les parts de marché s'arrachent avec grand mérite aux concurrents. Ciec est Leader avec une part bien mérité de 60%.Ci dessus le benchmark du grand distributeur Marjane des deux groupes Auchon et ONA sur la totalité des ses magasins à travers le pays.



Source Cofarma

Nous soulèverons ci-dessus une liste non exhaustive des marques de jeux et jouets commercialisés par Ciec, on note que pour Citer :

	<u>TALENTOY</u>			<u>DRUON</u>
<u>HASBRO</u>				
		<u>EASTCOLIGHT</u>	<u>BONTEMPI</u>	
<u>CHEING</u> <u>SHEONG</u>			<u>INTEX</u>	
	RUSS BERRY		<u>UNIS</u>	HARIBO

SECTION II: L'ORGANIGRAMME CIEC

I/ LE SERVICE IMPORT :

C'est l'interface de la société avec le fournisseur. Le service à pour mission les dossier import. Il est en entier contact avec le transitaire pour fournir toutes les pièces nécessaires au dédouanement et l'acheminement du produit vers les dépôts.

Il est ainsi le premier service qui poursuit les commandes d'approvisionnement et leur règlement sous entière approbation de la Direction Générale. Parmi les tâches du service on site :

- Saisi des dossiers import

- Contrôle et rapprochement des factures aux commandes
- Suivi Règlement du fournisseur
- Communication des listes colisage en interne et envoi de l'état dérogatoire des quantités au fournisseur.

II/ LA DIRECTION ADMINISTRATIVE ET FINANCIERE :

La direction a en premier la charge de tenir la comptabilité générale de la société. L'organisation de la direction permet :

- L'enregistrement de tous les mouvements comptables au jour le jour
- L'élaboration des états financiers et comptables.
- Le Calcul de l'impôt et analyse des ratios.

La comptabilité est assurée sur des exercices annuels dits communément « exercice comptable ». L'analyse des recettes et dépenses de la société est principalement faite sur la pure interprétation des documents de la comptabilité générale.

L'administration des ventes est une des missions de la direction. Les Tarifs approuvés font objet d'intégration et contrôle sur les diverses pièces de ventes. L'administratif prend attache avec les commerciaux pour que les tarifs soient traités avec grand soin.

Le service assure également la gestion du personnel. Le recrutement, la formation, la communication, et la promotion font partie du quotidien de la direction administrative et financière.

III/ LA DIRECTION COMMERCIALE :

C'est le pilier de la société, il est en charge de la mise des produits à la vente. La direction est répartie entre le Commercial et la Gestion du stock de la société.

L'activité commerciale de la société couvre toute catégorie de clients ce qui supposait une gestion assez rentable. Le répertoire client est géré par l'ABC pour assurer aux grands rapporteurs une satisfaction exemplaire à leurs marges.

La gestion du dépôt de la société est du quotidien de la direction. La tenue du stock réel est capital étant donné que tout produit disponible est sujet à la vente. Une organisation physique très claire et propre est aussi de grande importance, mais et surtout de grand support pour l'activité commerciale. C'est la raison de l'attachement du dépôt à la direction commercial.

Il est impossible d'imaginer une telle direction sans un «parque» automobile pour la livraison. C'est ainsi que la gestion du parque de la société est sous la gestion directe du commercial. La gestion des coûts suppose à la base la rationalisation de tous les inducteurs de coûts. Parmi ces

inducteurs de coûts, le coût des livraisons. C'est sur cette base que les livraisons sont gérées à la mesure du possible avec rationalité pour minimiser le coût.

CHAPITRE II: ENVIRONNEMENT CIEC

SECTION I : MARCHE DU JOUET & JEUX

La demande des marocains a exponentiellement augmenté ces dernières années. Le nombre de magasins spécialisés dans le jouet couvre maintenant toutes les grandes places des villes marocaines. La société Ciec en est parmi les premiers grossistes depuis l'indépendance. Elle est maintenant leader du marché. Il est à noter que la grande concentration des spécialistes du jouet sont basé sur Casablanca comme premier et grand marché du royaume. Les autres grandes villes présentes des atouts pas moins importants. Les petits investisseurs locaux, principalement des petits épargnants y trouvent un intérêt particulier.

La transformation de la demande grandissante sur des places plus attrayantes est une nécessité du gain que rapporte le produit. C'est ainsi que sont nés des Super marché du jeu et le jouet. Casablanca et Rabat en compte les premiers à faire de la vente dans des places de cette grandeur. La franchise est une forme connue du secteur. Les premiers investisseurs asiatiques sont également présents sous forme de petites entités. Une réalité qui ne nie en rien le gain du commerce du jouet.

Faut il préciser que le consommateur marocain même aisé soit il trouve sans grande difficulté son goût. Toutes les marques internationales sont bien présentées au Maroc. Cependant et comme tout secteur au royaume, le marché du jouet connaît

également un marché parallèle. L'imitation des grandes marques est chose courante.

Vue l'absence totale de toute intervention étatique le secteur informel ne fait que s'agrandir.

SECTION II : LES INTERVENANTS :

Le gain assez important du commerce du jouet laisse une base très diversifiée d'intervenants. Les premières grandes entités du domaine sont des sociétés patronales peu structurées. La plupart ont profité de l'émergence du secteur en s'agrandissant. L'acquisition des licences de distribution est au début des années 90 tout le grand souci. La concurrence est ainsi née entre ces grandes familles du jouet pour pouvoir couvrir un besoin grandissant surtout en parallèle à l'ouverture des places de grande distribution. Les petits épargnants ont créé également de petites organisations qui ont un poids non négligeable sur la structure globale du secteur.

Les investisseurs étrangers sont aussi présents dans ce secteur. Les deux marques Française "la grande recrée" et "Joupi" puis la belge "Maxi Toys" sont parmi les premières à faire leur entrée. Le marché encore porteur laisse à d'autres de faire des tentatives sur toutes les grandes villes faisant de la classe aisée leur cible sur des points de ventes spécialisés.

Notons aussi l'intérêt des Asiatiques au marché marocain. Ces derniers ont créé de petites entités de distribution de leur propres

marques et parfois distribuent des produits imités et importés directement d'Asie.

Une structure qui ne laisse aux locaux que de mettre les débouchés à double.

SECTION III : LE PARTENARIAT

L'ouverture du marché marocain aux investisseurs étrangers a laissé au secteur du jouet de créer ses propres partenaires. La première intervention a donné la création d'une franchise Belge sur la ville de Casablanca. Cette réalité a donné un nouvel élan au secteur.

La Ciec en tant que leader depuis fort longtemps du marché marocain s'est créé également un partenaire européen parmi l'une des marques les plus connues de France "La Grande Récré". Le partenariat est formalisé sous forme de point de ventes spécialisés en premier temps sur deux des grandes villes du royaume.

La Grande Récré est une entreprise familiale française créée en 1977.

Depuis son origine, La Grande Récré a maintenu une politique d'investissement pour développer son réseau de magasins et améliorer les services offerts à sa clientèle. Aujourd'hui, La Grande Récré compte 97 magasins en France implantés en Centres Commerciaux, Centres Villes, Zones d'Activités Commerciales et périphéries des villes, qui couvrent tout le territoire.

En 2002, La Grande Récré a initié son développement international, avec deux implantations au Maroc. Ce développement se poursuit en 2003 avec deux implantations en Belgique et des implantations en cours en Europe du Sud.

CHAPITRE III : LES SPECIFICITES DE L ACTIVITE

SECTION I : Le CYCLE DE COMMERCIALISATION

Le Maroc est au nord Afrique un marché avec de grandes potentialités. La plus part des marques surtout européennes se doivent trouver des représentants dans cette région. La Ciec est ainsi le représentant des grands producteurs de jeux et jouets. Il est importateur et distributeur d'une bonne douzaine de marques.

I / L'APPROVISIONEMENT:

La société passe presque la totalité de ces commandes du jouet à des fournisseurs étrangers. L'entité d'approvisionnement prend contact avec les fournisseurs en traduisant la demande du marché en commande d'achat.

Le service import prend attache avec tous les intervenants internes, commercial et administration et transmet le bon de commande au fournisseur. Le contact est assuré avec le fournisseur pour compléter le dossier d'import surtout la définition de la banque de domiciliation et attend réception de la facture pro forma.

Le transitaire reprend le flombo pour l'imputation douanière et s'engage de présenter le dossier de la société auprès des autorités compétentes.

La totalité des charges sont comptabilisés et bien entendu convertis au taux de change actuel pour constituer le coût d'approvisionnement des produits.

II/ STOCKAGE :

Parmi les grandes rubriques du bilan Ciec on site le stock énorme du produit fini. Le produit approvisionné est mis en entrepôt en attente de la vente. L'entrepôt de stockage est reparti par marque, il sert au même temps comme show room de la gamme. Il est prévu sur la stratégie actuelle un show room dédié aux produits phares de chaque marque ainsi que les dernières nouveautés.

Ce qui est aussi de poids sur la gestion du stock c'est la création d'un stock dévalorisé ou sans valeur pour tous les produits qui sont sans valeur marchande. Ce dernier se doit être identifié facilement. La Provision ainsi constituée est ici une opération qui allégera la charge énorme de la gestion du stock.

III/ LA VENTE :

La troisième grande composante du processus de l'activité est la vente. L'objet de toute organisation à but lucratif est la création d'une plus value via la vente de ses produits ou services. L'aménagement de tous les outils nécessaires est capital pour faire de cette vente le pilier du gain. Une équipe bien motivée et

disposant de tous les moyens nécessaires assurent un gain plus important.

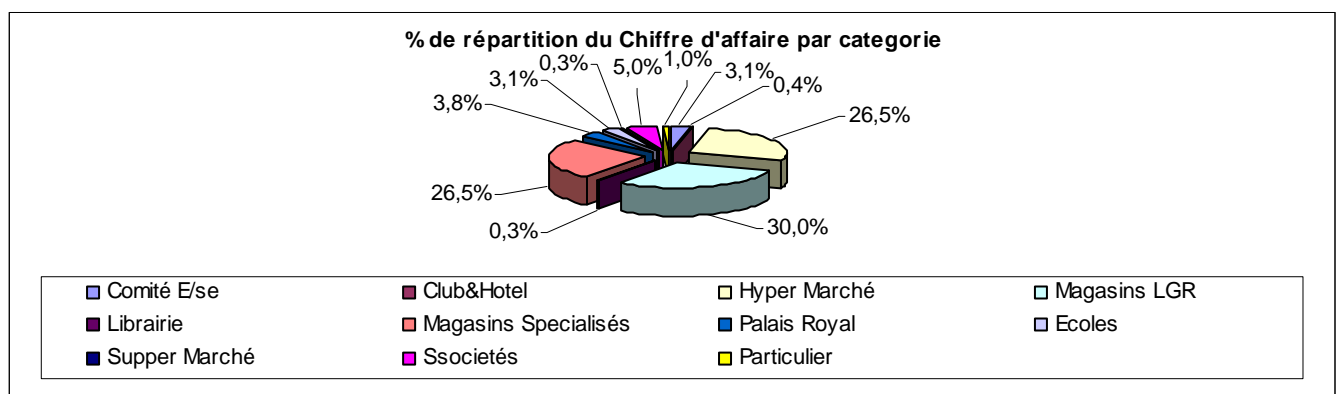
L'organisation de Ciec contient de cet intérêt à permis les moyens nécessaires pour que la vente du jouet soit menée à bien.

La Ciec en tant que Grossiste distribue ses produits sur un catalogue varié de clients. Le produit est vendu au semi grossiste tout comme les vendeurs en détail sur tout le pays.

Autre que les magasins spécialisés du jouet les grandes places de distribution du royaume sont les privilégiés de la société. Les quelques multinationales de la grande distribution du pays font parti du répertoire de Ciec.

Il n'est pas sans intérêt non plus que les particuliers soit parmi la cible de la société. Ces derniers sont soit directement des personnes physiques ou des entités morales.

Ci attaché un benchmark du répertoire client de la société pour le premier semestre 2004:



Faut il signaler que la création de magasins spécialisés à joué positivement sur l'élargissement du répertoire de vente de la

société. Le produit est de plus en plus connu du consommateur final qui reste avant tout le catalyseur de la demande globale.

SECTION II : LES POINTS DE VENTE:

Au fil des années l'activité de la société s'est élargie et a nécessité des moyens plus gros pour satisfaire tout le besoin. La création des unités de ventes près du consommateur final est une stratégie de faire connaître au mieux le produit et aussi le rendre très accessible.

Il est à noter que la concurrence de plus en plus rude a nécessité de mettre les débouchés à double. Le marché de plus en plus incertain a incité à la création de point de vente sous forme de Magasins spécialisés du jouet. A part les locaux du siège, la société dispose de deux points de vente : un sur Casablanca et un autre sur Rabat. Les deux sont sous forme de franchise.

PARTIE II

Constats & apports de la méthode ABC

PARTIE II : CONSTATS & APPORTS DE LA METHODE ABC

La méthode ABC a déjà fait ses preuves aux États-Unis (dans les années 1980) et en France (dans les années 1990). Elle repose sur l'observation de l'enchaînement des tâches, des activités et des processus de l'entreprise, qui permet de comprendre la formation du coût et de la valeur de ses produits et/ou services.

La fonction de production qui était jadis prépondérante, a marquée un recul relatif au sein de l'entreprise du fait de son automatisation face à des fonctions prestataires de service qui gagnent de plus en plus de terrain aussi bien à l'amont qu'à l'aval du système de production. Les dépenses de structures sont devenue l'une des grandes rubriques de dépenses, dès lors les méthodes classiques de calcul des coûts basées essentiellement sur la dichotomie coût directe et coûts indirectes ou variables par rapport au fixes est de moins en moins pertinentes pour les besoins de la gestion.

Au cours de cette rubrique nous assignerons de faire le point sur la méthode actuelle de coût pratiquée au sein de la société Ciec en premier lieu puis passer en revue les apports théoriques de l'Activity Based Costing pour améliorer la gestion des coûts de la société.

CHAPITRE I : LA CONCEPTION ACTUELLE DES COÛTS

La gestion des coûts de la société s'est limitée à la méthode classique de gestion de l'activité. Le coût complet et en particulier la lecture des grandes rubriques des états comptables de la société est la méthode appliquée à l'état actuel. L'environnement de CIEC de plus en plus concurrentiel suppose une méthode plus fine qui permet la maîtrise des coûts et surtout la pertinence de l'analyse.

La préoccupation du gestionnaire dépasse les résultats ainsi fournis par la méthode ancienne et comptable des organisations. Satisfaire les besoins des partenaires de l'organisation (fisc, banque, client, fournisseur) n'est qu'une partie des grands besoins du gestionnaire. Faut-il souligner l'intérêt majeur de l'analyse de la variabilité des charges ou de l'analyse par centre de responsabilité et surtout par activité pour améliorer la conception du gestionnaire sur son organisation.

SECTION I : LES CHARGES

La plupart des organisations du tissu économique marocain PME-PMI ont centré leur analyse de l'entreprise sur une analyse par nature. Et parfois on fait de la simple lecture du résultat la seule analyse économique de toute une organisation qui reste avant tout productrice de valeur ajoutée et entité inductrice de richesse.

La composition du bilan de la société Ciec laisse une grande concentration sur la rubrique Stock (actif circulant est de 93% du

total bilan) et les immobilisations incorporelles sont un grand fardeau sur le résultat. Les charges indirectes (personnel) sont aussi non négligeables.

SECTION II: LE SUIVI DES COUTS

I / ANALYSE PAR NATURE

C'est une analyse adoptée par la comptabilité générale pour l'analyse des charges et produits. Elle est consacrée par le plan comptable général des entreprises.

Son fondement se contente de récupérer sous forme réfléchie les charges de la comptabilité générale sur lesquelles elle opère un tri pour déterminer celles qui sont incorporables et celle qui ne le sont pas.

II / LE SUIVI DES COUTS

L'analyse par nature est le pilier de l'approche suivi par la société, un plan d'action est défini et appliqué à la lettre pour redresser la situation.

La matière première tirée de la comptabilité générale pour opérer des traitements spéciaux est l'objet ultime de l'analyse. Les charges et produits sont ainsi rattachés par leur nature à fin de les analyser en bloc et permettre leur paramétrage. L'évolution dans le temps peut être le seul repère de leur suivi. Nous signalons

l'absence de paramètre de gestion permettant une analyse plus complète de la méthode.

SECTION III: LES INSUFFISANCES DE LA DEMARCHE ACTUELLE

L'analyse des coûts est la préoccupation de tous les gestionnaires. Ces derniers se contentent de tirer de leurs méthodes le maximum d'information nécessaire à la prise de décision. Toute entreprise présente aussi des besoins particuliers spécifiques à sa structure ou à son activité, il est néanmoins difficile de porter des critiques fermes sur la méthode utilisée par une organisation. Toute méthode en effet permet une vision sur un volet bien précis.

Il est aussi capitale de chercher aussi une démarche qui permet une analyse plus fine et dynamique afin d'assurer le suivi du marché.

I / INSUFFISANCES DE L'ANALYSE TRADITIONNELLE DE GESTION DES COUTS:

Sur cette partie nous essayerons de faire le point sur les grandes insuffisances des méthodes classiques d'analyse des coûts et en particulier l'analyse par nature. En résumé on peut dire que c'est une méthode:

- Souvent vue très globale
- Très proche d'une analyse comptable plus tôt qu'analytique de l'activité.

➤ Elle n'est pas à la merci des gestionnaires pour leurs besoins au quotidien.

La méthode de gestion la plus connue des outils classiques est celle des coûts complets. Son principe consiste à découper l'entreprise en centres d'analyse, chacun d'eux étant constitué par un groupement de moyens concourant au même but et dont l'activité peut se mesurer en unités dites "unités d'œuvre". Les charges sont alors réparties par "centre", celles des centres dits auxiliaires sont réparties dans un deuxième lieu sur les centres principaux pour le calcul de l'unité d'œuvre.

On constate donc une inadéquation grandissante de cette méthode par rapport à la réalité modélisée. Tout d'abord le découpage de l'entreprise en centres d'analyse a un caractère arbitraire. Il devient de plus en plus inadapté aux logiques actuelles (ingénierie simultanée, organisation par projet....). En effet assurer la complexité croissante des nouvelles formes d'organisation en maillant les différents centres de décision est une nécessité. Un découpage recherché surtout en comptabilité analytique qui se veut un découpage clair en centre d'analyse.

Par ailleurs, l'évolution actuelle de la structure des coûts (coûts fixes et indirects) du fait de l'automatisation et le développement de services "non directement productifs". Ce phénomène vient renforcer la critique que l'on peut faire sur l'arbitraire des clés de répartition des centres auxiliaires sur les centres principaux de la comptabilité analytique. Ces modèles impliquent en effet une stabilité du découpage de l'entreprise en centres ainsi que de la détermination des clés de répartition. A

cette remarque vaut un mix des produits et services commercialisés qui évolue et qu'une modification des unités d'œuvres leur soit impliquée.

Ainsi dans tout atelier des déséquilibres de charges apparaissent entre les différents postes de travail, certains étant systématiquement sous chargés alors que d'autre en permanence surchargés et deviennent des goulot d'étranglement. Il est assez évident qu'il faille systématiquement des mesures d'allègement du rapport charge/capacité de ces postes. Or la méthode classique ne permet pas de différencier ces postes critiques et par exemple à les charger encore plus parce que leur coût horaire apparaît précisément plus élevé que certains autre postes.

On a vue que les méthodes classiques sont orientées vers le calcul du coût de revient par unité d'œuvre et qui est aussi en contrôle de gestion l'outil de base de l'élaboration des budgets prévisionnels par centre de coûts ou de profit. L'impératif du contexte actuel est le contrôle de la productivité. Cette dernière étant le rapport entre la valeur de ce qui est produit rapportée à la valeur de ce qui a été consommé pour produire, c'est bien de maximiser la productivité qu'il s'agit puisque les instruments comptables sont orientés vers la maîtrise de la valeur de ce qui est consommé pour produire.

Faut il ajouter aussi les impératifs de qualité flexibilité et réactivité auxquels les méthodes classiques ne permettent pas de mesurer et donc que ces dimensions de la performance et d'efficience passent inaperçus ?

Sous un autre angle, l'unité d'œuvre utilisée aux méthodes classiques peut être à priori quelconque, à la seule condition d'être représentative de l'activité du centre d'analyse considéré. Apparaissent alors deux types d'unités heure de MOD facturée et le Chiffre d'affaire.

Cependant force est de constater que dans la majorité des cas surtout industriel l'heure est choisie et fait l'objet des évaluations et contrôles les plus stricts possibles. Un choix qui se justifie bien si l'heure est également l'unité de facturation et en plus que si la source principale utilisée est la main d'œuvre. A l'heure actuelle, l'importance de la main d'œuvre diminue dans la valeurs ajoutée produite au profit de la part créée par des équipements de plus en plus sophistiqués, on conçoit fort bien que ces méthodes de comptabilité des coûts soient de plus en plus inadaptées aux besoins de gestion.

En fin on peut remarquer que dans un contexte de concurrence de plus en plus sévère ce qui importe toujours est la valeur du produit aux yeux du client. Une valeur qui symbolise les fonctions et services du produit aux yeux du client. Dans le but d'améliorer la compétitivité de l'entreprise c'est par conséquent le coût de réalisation de ces fonctions et services qu'il importe d'évaluer et de suivre. Or un découpage en centre d'analyse sur des critères d'organisation (homogénéité des activités, découpage des responsabilités des cadres ...) ne permet pas cet objectif devant un besoin qui se veut en fonction de critère reposant sur la structure fonctionnelle des produits commercialisés.

Il résulte de tout cela la nécessité de mettre au point de nouvelles approches méthodiques plus conformes à l'évolution du contexte industriel actuel.

CHAPITRE II : LES APPORTS THEORIQUES DE LA METHODE ABC

La méthodologie ABC a fait ses preuves depuis des années. Elle est en effet particulièrement bien adaptée au monde des PME/PMI. Par contre, elle reste encore trop peu connue de ces milieux alors que c'est une des méthodes de contrôle de gestion les plus adaptées aux contraintes et aux exigences de ce type d'organisation. Voir en Annexe I le *Diagnostic sur le système des coûts et rentabilité* qui amène à l'analyse par l'ABC.

Sur cette partie nous essayerons de passer en revue les apports théoriques de la méthode ABC qui reste le tout récent outil de suivi de l'activité des organisations. Cette méthode ne prétend pas être l'idéal de la création du contrôle de gestion, elle est l'une parmi les plus astucieuses et complètes.

SECTION I : PRINCIPE DE LA METHODE ABC

I / Définition :

La méthode ABC repose sur la comptabilité analytique. Elle permet à une organisation de déterminer le coût actuel associé à chaque produit et service produit par cette organisation sans référence à la structure organisationnelle de celle-ci.

L'ABC est une pièce essentielle dans un effort d'amélioration des processus opérationnels. Elle permet de mesurer la performance des activités d'une organisation, les coûts de

production, la rentabilité et finalement, permet d'identifier les processus d'amélioration.

L'ABC consiste à remplacer les imputations arbitraires (clés de répartition), qui polluent le calcul des prix de revient par une imputation plus efficiente.

Ainsi l'analyse ABC permet de modéliser la séquence logique de formation des coûts et réconcilie la mesure de la rentabilité des clients des produits et des canaux de distribution :

- Les clients consomment des produits et services à travers un canal de distribution.
- Le couple produits et services/canal de distribution consomme des coûts directs et des activités.
- La consommation de ces activités est généralement proportionnelle au volume et au temps passé (notion d'*inducteurs*)
- Ces activités consomment des ressources de l'entreprise : du personnel, des ressources informatiques, des locaux (inducteurs de ressources)...

II / SCHEMA GENERAL DE FONCTIONNEMENT:

Dans un premier temps, il s'agit d'inventorier les produits finis et les transactions qui en sont à l'origine. Cet exercice se réalise sur le terrain à l'aide de documents tels que les operating Memorandum.

Dans un deuxième temps, les transactions sont découpées en activité, elles-mêmes découpées en tâches.

L'opération consiste à définir les unités de travail costs drivers liées aux transactions. Le choix de l'unité la plus pertinente est primordial pour la réussite de l'exercice. La quantification temporelle se réalise par interviews et mesures sur le terrain. La difficulté de cet exercice réside dans le traitement des occurrence non standard (unique, conditionnelle.....) logées au sein d'une tâche.

Le support d'un bon système informatique ABC permettra de gérer correctement ces exceptions.

SECTION II : NOTION DE CENTRE D'ACTIVITE

La notion d'activité est au cœur de la méthode ABC, qu'est ce qu'une activité ?

“Une activité est définie comme une combinaison de personnes, de technologies, de matière première, de méthode et d'environnement qui permet de produire un produit ou un service donné” Biscos P.L., *Contrôle de Gestion et Management édition Montchristien1995*.

La notion d'activité favorise une approche dynamique de la prise de décision. Les systèmes de coûts traditionnels relève d'une analyse statique et partielle focalisé sur le produit. Or les activités sont ce que l'organisation fait. Si l'on veut introduire des changements, il convient de changer le mode de fonctionnement des activités identifiées.

Elle permet d'établir un lien immédiat entre le calcul des coûts et l'analyse stratégique. La notion d'activité est essentielle dans la position concurrentielle d'une organisation, puisque l'avantage peut se construire au niveau d'une ou de plusieurs activités qui constituent la chaîne de valeur soit en maîtrisant davantage la coopération et la coordination.

Elle ne cherche pas uniquement à évaluer le coût des produits finis. La démarche consiste à évaluer le coût de tous les éléments de tous les éléments susceptibles de présenter un intérêt pour les responsables afin de les éclairer dans leur prise de décision.

Le principe est de pratiquer une affectation des charges indirectes plus fine que dans la méthode traditionnelle.

SECTION III : NOTION D'INDUCTEUR D'ACTIVITE :

L'inducteur d'activité est un indicateur permettant de mesurer correctement le niveau d'activité. Pour les besoins de gestion, il est nécessaire de trouver une unité de mesure permettant de caractériser l'activité. Le but est de valoriser le coût de l'activité standard. A l'aide de clés de répartition sur la base des inducteurs, les comptes de charges s'affectent sur les activités.

Le choix de la nature de cet inducteur est primordial : il doit permettre de répartir les ressources consommées par chaque activité.

Les inducteurs peuvent être classés en :

- Inducteur liés aux volumes fabriqués (heures de mains d'œuvre ou heure machine....)
- Inducteurs liés aux lots ou aux séries (nombre de séries fabriquées, de séries lancées.....)
- Inducteurs liés à l'existence des références (nombre de composants, de fournisseurs....)
- Inducteurs liés à la structure de production

SECTION III : ATTENTES DE LA METHODE Pr CIEC

Comme pour toute organisation surtout PME /PMI l'ultime souci réside dans la définition ou l'appréciation du coût réel d'un produit ou service... Le besoin en terme d'analyse et de réactivité, et donc de reporting en temps réel, devient ainsi stratégique.

L'analyse ABC des coûts traite ces derniers comme des coûts variables. En effet, les coûts des produits sont suivis au travers de leur consommation d'activités, qui intègrent toutes les charges sous une forme directe et variable. Les coûts indirects et directs n'existent quasiment plus car toutes les charges de l'entreprise sont affectées directement à des activités : en fait, ce sont les activités qui consomment toutes les charges, et les produits qui consomment toutes les activités.

Il est alors possible de cerner précisément les coûts de revient dans des secteurs de services. Par extension, l'analyse permettra :

- De repérer des dysfonctionnements dans l'organisation

- De définir le coût de revient des composants et de chaque étape de son processus
- De mettre en place un contrôle budgétaire global et détaillé,
- De suivre des écarts, des dépassements, par produit ou par segment de marché
- De proposer un outil de simulation (investissements, nouveau produit, ...)
- D'organiser un véritable système de pilotage.

SECTION IV: CONDITIONS DE SUCCES

La spécificité du tissu économique marocain rend la pratique des théories gestionnelles modernes très lourde. Néanmoins les gains sont importants et des efforts doivent être aménagés.

A fin de mieux intégrer les spécificités des PME/PMI pour ce type d'approches. Les réponses suivantes permettent de mieux cerner les difficultés structurelles:

- * Partage de la connaissance
- * Compréhension des processus
- * Optimisation des flux
- * Facilitation des échanges
- * Méthodologies projet

Le support informatique est capital. Il **facilite le suivi des charges** et permet les imputations par activité.

L'outil Intranet permet à son insu de contourner les difficultés structurelles en mettant en place un système de contrôle permanent des processus. Il peut ainsi devenir, s'il est bien conçu et adapté aux spécificités de l'entreprise, le carrefour privilégié de l'efficience au service des individus :

- * Outil d'optimisation et d'accélération de la communication
- * Outil d'amélioration de la productivité et de l'organisation,
- * Outil de travail quotidien au service de la stratégie de l'entreprise.

PARTIE III:



CONCEPTION DE LA METHODE ABC



PARTIE III : CONCEPTION DE LA METHODE ABC

L'objet de notre mémoire est mettre en lumière les fondement de la méthode ABC pour améliorer la gestion actuelle de CIEC vue comme insuffisante pour les besoin de gestion.

Nous essayerons ainsi sur cette partie de passer en revu les étapes de conception de l'ABC comme méthode en premier lieu, en suite nous tracerons un plan d'action de mise en place de son principe au sein de l'organisation.

CHAPITRE I : LES ETAPES DE CONCEPTION

SECTION I: ETAPE DE CONCEPTION

Nous recensons cinq étapes pour la mise en place de la méthode, néanmoins tout le support de l'organisation est souhaité pour édifier le principe de la méthode.

I / ETAPE 1 *Processus*

La première phase consiste à déterminer les processus. Il s'agit ici d'identifier les activités et les différents produits de son entreprise.

II / ETAPE 2 *Analytique*

Affectation de toutes les charges aux différentes activités: on obtient alors un total charges et un total temps par activité, qui constituent les ressources de fonctionnement de l'activité.

III / ETAPE 3 *Choix des Inducteurs*

Le gestionnaire choisit alors des indicateurs de performance pour chaque activité. Cela permettra de définir l'inducteur le plus pertinent: c'est un générateur de coût, qui mesure en fait la production, l'efficacité de l'activité. Il calcule facilement le coût unitaire d'un générateur, égal au montant des ressources divisé par

la quantité de générateur.

IV / ETAPE 4 *Outils de suivi*

Ensuite, on identifie la quantité de générateur consommée par chaque produit : ainsi va-t-on associer la production de l'activité à la consommation de ressources qui en résulte, directement pour chaque produit. Cela donne la quantité de générateur et les ressources consommées par produit.

V / ETAPE 5 *Répartition*

A l'étape finale, on obtient le coût de revient du produit, en coût total et en coût unitaire, détaillé par activités. C'est un coût de revient précis, incontestable: celui-ci va désormais permettre la mise en place d'un contrôle budgétaire, la simulation des coûts pour les nouveaux produits, l'analyse des écarts et des activités, l'analyse détaillée des composants.

SECTION II : PLAN D ACTION

I / ANALYSE DES FONCTION DANS L'ORGANISATION

A / Identifier les départements

Pour se faire, il est demandé un listing des départements et des équipes : Division => Département

B / Interviewer avec les responsables

B1 / Identifier les centres d'activité :

Centre fonctionnel dans lequel les coûts peuvent être alloués en utilisant la même unité de travail.

NB : Ne pas oublier de créer un centre d'activité «management» dans chaque département

Division => Département=> Centres d'activité

B2 / Définir la nature du centre d'activité

- Centre d'activité de support : fournit des services aux autres centres d'activité (IT , Services centraux...)
- Centre d'activité Opérationnel : Unité de production qui réalise des tâches identifiables au bénéfice de produits identifiables.
- Centre d'activité Profit : Centre d'activité qui à travers ses compétence, son expertise ou ses efforts génère la création de revenus et qui est commercialement responsable de client.

B 3 / Déterminer l'effectif par centre d'activité et la surface par département

B 4 / Identifier les types d'employés

Classer les employé dans l'organisation hiérarchique du département.

B 5 / Déterminer le salaire moyen par type d'employé

Etablir un lien entre les différents niveaux de rémunération

B 6 / Calculer les effectifs pondérés par centre d'activité

Ce calcul est effectué par département et non par l'organisation entière.

C / Distribution des coûts directs :

C1 / Analyser la comptabilité des coûts

Il s'agit d'identifier les dépenses qui ne sont pas comptabilisées directement dans les départements qui en sont à l'origine.

C2 / Déterminer l'inducteur de coût pour les frais directs

L'objectif est d'assigner l'inducteur de coût le plus pertinent pour allouer les frais directs qui ne sont pas comptabilisés directement dans les départements qui en sont à l'origine.

C 3 / Obtenir des statistiques sur la base des inducteurs de coûts :

Il s'agit de calculer les pourcentages d'allocation des coûts sur la base des inducteurs de coût définis précédemment.

A ce stade, l'ensemble des frais directs est enregistré dans le département approprié.

II / Allocation des coûts par centre d'activité

A / Allocation des centres d'activité département aux centres d'activités reliés

B / Allocation des coûts de management

Il s'agit ici d'allouer les coûts de centre d'activité management sur les autres centres d'activités du département dont il est responsable en fonction du temps passé.

C / Déterminer un numéro d'enchaînement d'allocation pour chaque centre d'activité.

Il faut déterminer l'ordre dans lequel les coûts seront alloués à travers la structure des centres d'activité.

L'enchaînement à suivre sera le suivant :

- * Centre d'activité de support
- * Centre d'activités opérationnelles
- * Centre de profit

D / Centre d'activité de support – identifier les bénéficiaires-

Il s'agit d'établir une liste des centres d'activités qui bénéficie des services fournis par chaque centre d'activité de support.

E / Centre d'activité de support – identifier l'unité d'œuvre

Si pour un centre d'activité aucune unité d'œuvre appropriée ne peut être déterminée. Les coûts seront alloués sur la base du montant des coûts déjà affectés.

F / Centre d'activité de support – obtenir des statistiques basées sur l'unité d'œuvre

Il faut déterminer pour chaque centre d'activité de support le pourcentage d'allocation pour chaque centre d'activité qui bénéficie des services du centre d'activité de support.

G / Centre d'activité opérationnel – identifier les bénéficiaires

Il s'agit d'établir une liste des centres d'activités dont les clients ou les produits bénéficient des services fournis par un centre d'activité opérationnel.

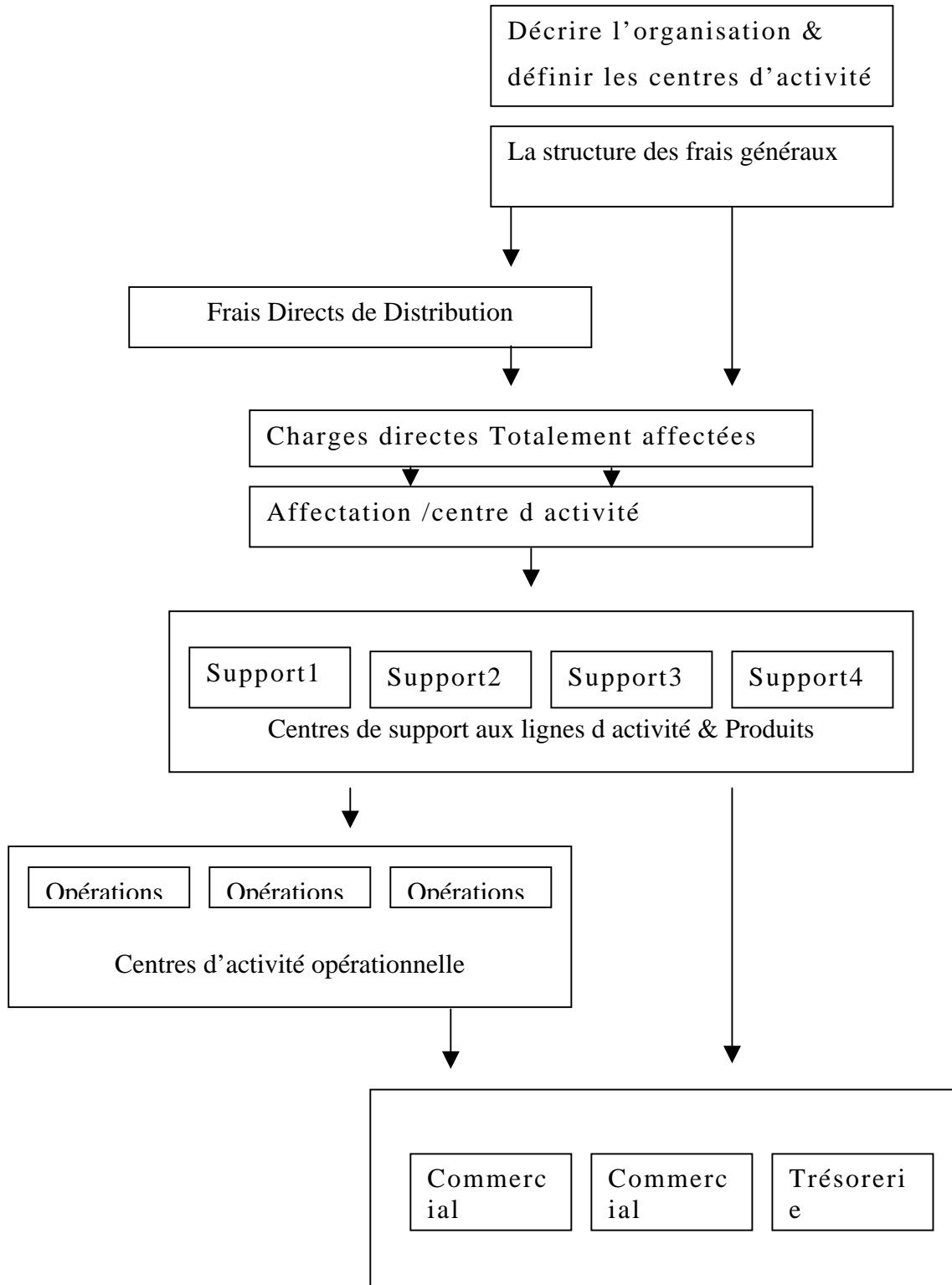
H / Centre d'activité opérationnel- identifier l'unité d'œuvre

Pour les centres d'activité opérationnels – l'unité d'œuvre sera fréquemment le nombre de transactions.

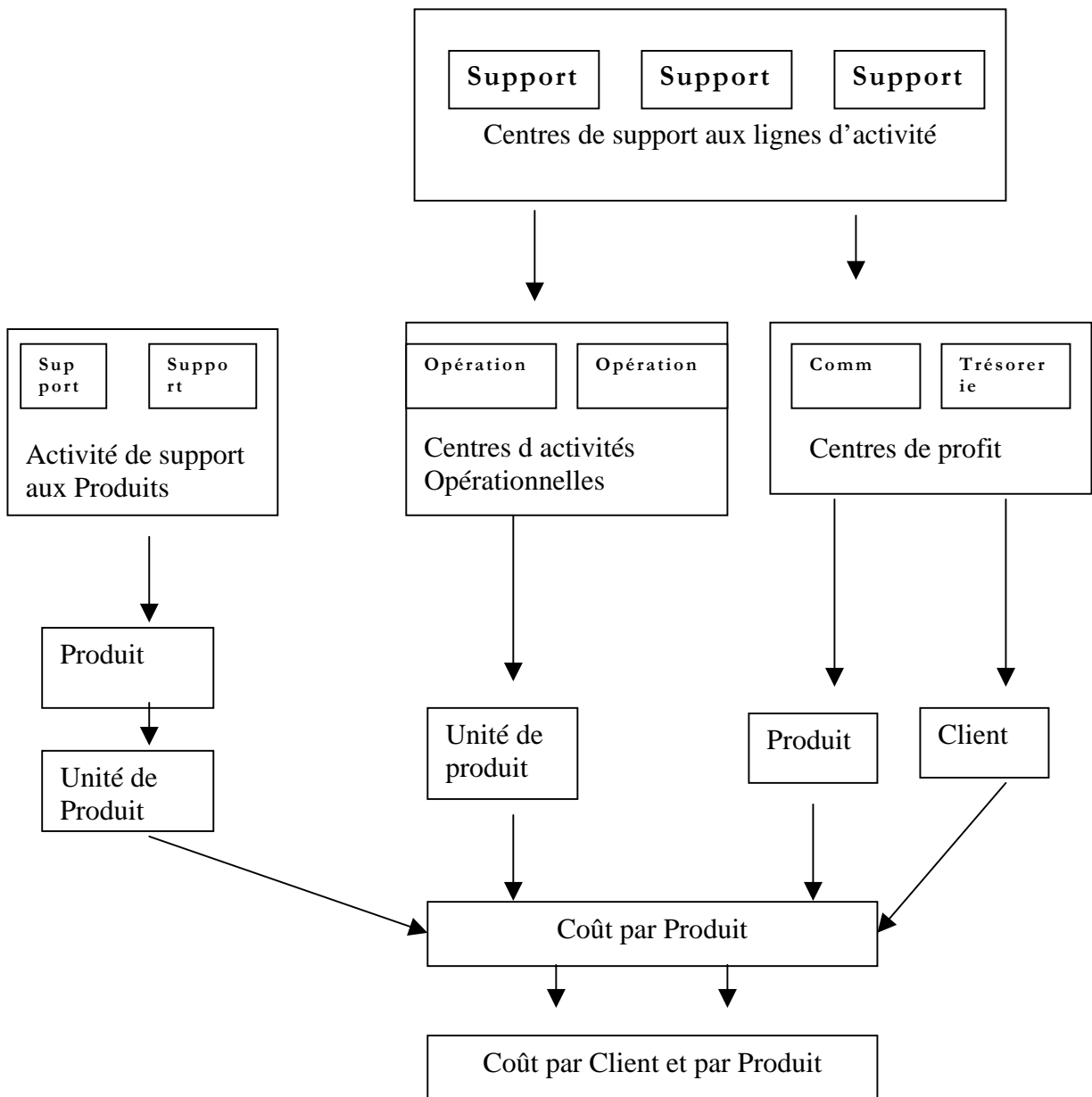
I / Centre d'activité opérationnel- obtenir des statistiques basées sur l'unité d'œuvre :

Il s'agit d'établir le pourcentage d'allocation pour chaque centre d'activités dont les clients ou les produits bénéficient des services fournis par un centre d'activité opérationnel.

Nous schématiserons ce processus de la manière suivante :



Sur une seconde phase cette imputation est à faire



CHAPITRE II: PROPOSITION DE DECOUPAGE

Sur ce chapitre et selon notre analyse de la structure de la société nous ferons une proposition de découpage et de conception des structures pour une analyse ABC.

Ce découpage est conçu aussi de telle manière à éviter les ambiguïtés sur l'imputation des charges et d'avoir une base qui facilite la prise de décision. Nous ferons au fur et à mesure une description des raisons du choix de cette structure.

SECTION I: LES CENTRES DE FRAIS GENERAUX

Comme leurs noms l'indiquent ces charges sont supposées imputables sur toute l'organisation. Il n'est pas aisé de les associer directement à un produit ou gamme de produit définis , C'est pour une telle raison qu'elles feront objet d'imputation sur des centres à part entière. Leur répartition sera programmée sur tous les produits.

Les frais généraux encadrent toute la structure de la société, ainsi nous retenons pour CIEC :

- La Direction Générale
- Le service Informatique
- Le service sécurité

Il est fort important de noter que les actions marketing sont à dissocier des frais généraux et feront objet d'étude dans les sections qui suivent étant leur liaison directe au produit.

SECTION II : LES CENTRES DE SUPPORT :

C'est en particulier les actions qui viennent en support de l'activité. Elles sont des tâches élémentaires mais indépendantes aux actions opérationnelles.

Nos retenons la répartition suivante:

- Centres de support aux activités
- Centres de support aux produits.

I/ Centres de support aux activités :

Ce sont les centres qui ont une liaison directe aux activités principales du processus. On pourrait y distinguer :

- Le service import : assure l'approvisionnement des produits.
- Le service Administratif : qui traite l'exécution de la facturation et le suivi administratif et comptables des livraisons.
- Le Magasin : auquel incombe la préparation des commandes, il est en relation directe avec le commercial surtout dans le show room et le supporte dans la prospection.
- Le service commercial : qui s'occupe de la négociation, la prise de la commande et aussi de son suivi vers le client.

II/ Centres de support aux produits :

La nature de l'activité commerciale de la société CIEC laisse des actions de support directement liées au produit. Nous proposons un centre « Marketing » qui enregistre toutes les charges

de ce genre. Toutes ces charges seront ainsi suivies et imputées au produit ou gamme de produits concernés. La simulation des ventes peut être générale à tous les produits de la société comme elle peut être ciblée. L'imputation de la charge à son objet est recommandée pour concrétiser une image fidèle.

SECTION III : LES CENTRES D'ACTIVITE:

Sur cette partie nous essayerons de définir les centres d'activités choisies pour améliorer la structure de Ciec. Ainsi nous adopterons les activités suivantes :

- L'activité de négociation
- L'activité de préparation des commandes
- et l'activité de livraison

I / L'ACTIVITE DE NEGOCIATION :

Pour notre analyse cette activité est à mettre en place pour valoriser toutes les tâches de prospection et négociation avec les clients. Sa valorisation nous permettra d'aider sur son coût, et de la contrôler.

Nous lui retenons comme inducteur le nombre de négociations faites.

II/ L'ACTIVITE DE PREPARATION DES COMMANDES :

Après confirmation du client sur son choix, la commande est communiquée pour sa préparation.

La préparation entend l'assemblage des articles de la commande, mais aussi la préparation des documents nécessaires pour la livraison. Le nombre de commandes préparées sera l'inducteur qui nous permettra le suivi de cette activité.

III/ L'ACTIVITE DE LIVRAISON :

L'activité de livraison sera la troisième activité à définir pour compléter notre structure.

Pour cette activité il est très difficile de prendre un inducteur concret qui permettra une mesure réelle étant donnée que les livraisons se font vers des destinations différentes. Le cout de la livraison varie de commande en commande. Néanmoins pour simplifier l'analyse le nombre de livraison faite restera l'inducteur à retenir.

SECTION IV : DIFFICULTES DE CONCEPTION ET LIMITES DE L'ABC :

La méthode ABC comme évoqué précédemment nécessite de grands moyens pour voir sa conception et encore de la ténacité pour la mettre en application. Elle nécessite *impérativement* une vision globale du métier de l'organisation, ainsi que la maîtrise de certains aspects :

- Connaissance précise du proces

- Connaissance précise du processus commercial
- Notions essentielles de Management et surtout de la conduite du changement
- Maîtrise des outils de suivi de projet
- Travail collaboratif constant
- Maîtrise des notions de processus.

Des difficultés, les principales difficultés rencontrées avec la méthode ABC relèvent autant de son élaboration que de sa mise en application. Quels sont les facteurs qui entravent la mise en place de la méthode ABC ?

Pour les PME tout comme les grandes organisations, faut-il dire que la première difficulté à surmonter est tout d'abord l'acceptation du projet de changement de méthodes comptables par la direction générale ? Les raisons principalement invoquées sont les coûts élevés de mise en œuvre.

D'autres n'ont pas l'intention d'adopter la méthode car le système actuel donne satisfaction et l'on connaît le degré de complexité de mise en place de cette méthode. Pour Bescos et Cauvin : «Les avantages sont supérieurs aux inconvénients, sous réserve d'avoir la patience d'aller jusqu'au bout de la mise en place ». Une idée qui soulève le degré de complexité de mise en œuvre de la méthode ABC et de la définition précise des diverses activités de l'entreprise.

En outre, les freins peuvent émaner du système d'information et la structure organisationnelle. Autrement dit, les obstacles principaux concernent l'absence de conditions techniques

nécessaire et l'incertitude liée au coût relatif au coût de cet outil et à la résistance au changement dans l'entreprise.

Ainsi, nous voyons que des freins et difficultés multiples peuvent venir entraver la mise en place de la méthode. Il convient de se demander si les entreprises ont la même conception de L'ABC et dans quelles conditions elles la mettent en place.

CHAPITRE III : LE CONTROLE BUDGETAIRE :

Différents auteurs mettent l'accent sur le fait que la méthode ABC permettait de s'intéresser aux processus de l'entreprise et non simplement à sa structure hiérarchique. Le gain d'efficacité le plus important se situe désormais dans les interactions, dans la mise en co-responsabilité. Des avantages qui permettent de cerner au mieux le pilotage de l'entité en générale. C'est pour cette raison que nous ferons sur ce chapitre un aperçu du contrôle de gestion comme outils de pilotage.

SECTION I : LE SYSTEME BUDGETAIRE

La gestion budgétaire fait partie d'un système plus large de gestion prévisionnelle, en plus du plan stratégique qui est généralement sur 3 à 5 ans, et le plan opérationnel qui est autour de 2 ans, on distingue la gestion budgétaire qui est un système de pilotage à court terme sur une année.

Un processus budgétaire est une démarche d'élaboration des budgets qui obéit à une logique d'enchaînement des activités.

La gestion budgétaire est composée de deux niveaux : la budgétisation elle-même, puis le contrôle budgétaire qui assure le suivi des réalisations des budgets.

On distingue deux modèles :

Processus autoritaire : c'est un budget élaboré par la direction générale et centralisé au niveau supérieur de la hiérarchie. La direction générale fixe les objectifs et les moyens pour chacune

des entités budgétaires. C'est un processus rapide, cohérent dans l'ensemble mais inefficace du fait que ça peut entraîner une démotivation des acteurs de l'entité.

Processus ascendant : Il s'agit de confier l'élaboration des budgets aux personnes qui auront à les gérer c-à-d à des responsables qui connaissent leur métier. La direction générale se garde la mise au point des objectifs généraux. Donc on ne va pas assister à une démotivation mais plutôt une implication de tous les acteurs, mais l'inconvénient majeur c'est que ce genre de processus demande du temps et des moyens pour la remonter des budgets.

Généralement un processus mixte est le plus souvent adapté.

SECTION II : ETAPES D'UN PROCESSUS BUDGETAIRE

On distingue 3 étapes :

1^{re} : Pré- budgétisation : la direction générale fixe et donne les objectifs généraux (Top Down). Ces derniers sont formulés en terme de rentabilité, ou et ratios : Part de marché, CA global, Inflation, fixation d'objectifs sur l'environnement...

2^{eme} étape : élaborer le budget par fonction ou budget opérationnel. Les objectifs généraux sont déclinés plus concrètement par divisions.

3^{eme} étape synthèse financière. Budget de trésorerie, compte de résultat prévisionnel et bilan prévisionnel. Vérification de la conformité avec les objectifs généraux en matière de rentabilité pour voire les ajustements.

La budgétisation suppose une procédure budgétaire. Cette dernière doit résumer les objectifs et aider les opérationnels à faire des budgets et à capitaliser de l'expérience professionnelle. Elle doit être modifiée et adaptée suivant les changements éventuels. Ce qui renvoie à la souplesse de la structure par activité de l'ABC.

La procédure Budgétaire s'articule autour de cinq phases :

- Emission des besoins
- Elaboration des pré-budgets
- Centralisation des budgets
- Arbitrage, analyse et validation
- Exécution et lancement des plans d'action.

SECTION III : LE CONTROLE BUDGETAIRE

En plus des budgets, le contrôle budgétaire joue un rôle important durant le processus de gestion budgétaire. Il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget et permet la régulation de l'activité en alertant les responsables des dérives constatées et d'en chiffrer financièrement les conséquences.

Le centre de responsabilité est ici très capital pour une action effective des conclusions de contrôle. Plus efficace si le centre de responsabilité est un centre d'activité qui reflète une activité réelle du processus.

La pertinence des écarts dépend de leur définition et de la qualité des budgets. Le contrôle budgétaire peut agir pendant l'action pour mener une éventuelle correction, ou bien suivre une logique d'évaluation des performances en adoptant un outil de

mesure qui est «l'analyse des écarts ». Cet outil permet de veiller au respect du budget fixé pour chaque entité et de corriger une trajectoire stratégique en fonction des écarts.

Passer en revue cet aperçu du système budgétaire laisse à mettre valeur certains points essentiels sur lesquels il doit reposer pour sa réussite .on peut les résumer en ce qui suit :

- Le budget est fait pour atteindre des objectifs,
- Le budget doit reposer sur des plans d'actions qui doivent être lisibles dans le budget,
- Le budget doit reposer sur une organisation de responsabilité, on a plus d'adéquation entre la structure budgétaire et la structure de responsabilité qui reflète l'organisation globale.
- Une politique de motivation du personnel dans le but de pousser les responsables à atteindre les prévisions fixées en adoptant un système de récompenses.
- Disposer de boîtes à outils qui vont permettre de recueillir et gérer les informations.

CONCLUSION :

Notre contribution à la mise au point du projet de l'ABC a abordé différentes facettes de ce projet : les aspects techniques avec notamment le mode de calcul du coût de revient par client, par produit ou gamme de produits et les principes de réussite de cette analyse, mais aussi les aspects organisationnels d'un projet qui met en collaboration plusieurs entités dans une attitude orientée vers une résolution concertée des problèmes.

Notre élaboration du projet a donné un aperçu sur la complexité de mise en place opérationnelle d'un outil de contrôle de gestion. Cette complexité est liée à la nature du système d'Information Général de la société, qui doit désormais évoluer pour parvenir à poursuivre les nouvelles missions du contrôle de gestion dans son rôle de système de pilotage, ou encore pour répondre à des demandes ponctuelles d'analyse.

Bibliographie :

Abdelghni BENDRIOUCH , *Comptabilité Analytique pour le contrôle de gestion, éditions Cogefos Collection Gestion*2000.

BESCOS P.L. DOBLER P., MENDOZA C, NAULEAU G, *Contrôle de Gestion et Management, éditions Montchrestien* 1995.

BESCOS P.L., MENDOSA C. *le management de la performance, éditions Comptables malesherb, 1996.*

BOUQUIN H. *La comptabilité de gestion , PUF, 1997.*

LECLERE D. *L'essentiel de la comptabilité analytique, éditions d'organisation, paris 1997.*

MEVLLEC P. *Le calcul des coûts dans les organisations, la découverte, Paris 1995.*

JEAN BARREAU, JACQUELINE DELAHAYE, *Gestion financière, DUNOD.*

ZARILIAN P., *Travail et Communication, PUF, paris 1996.*

ARTICLES :

BERNIER-PISANI C, *l ABC/ABM dans la banque :le cas de la banque populaire de la cote d'azur,Echanges,n°168, juillet2000.*

CONCEICAO M., *Le management de la performance :vers l'entreprise cohérente, échanges,n°179,juillet2001.*

GOURIEUX B., BIRON N.,NOBRE T.,BERETZ L., *la méthode ABC en stérilisation :l'expérience des hôpitaux universitaires de Strasbourg, échanges, n°168, juillet2000.*

RABILLER P.,MASSEYEFF R., *L'apport de l ABC au laboratoire d'analyse de biologie medicale, échange, n°168, juillet 2000.*

ANNEXES

