

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

UNIVERSITE M'HAMED BOUGARA-BOUMERDES



Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Thèse de Doctorat

Présentée par

SAHEL Fateh

Filière : Sciences de gestion
Option : Gestion des organisations

***ROLE DU SYSTEME INTEGRE DE GESTION DES COUTS
DANS LA MESURE DE LA PERFORMANCE DE
L'ENTREPRISE ET LA PRISE DE DECISION
Cas Pratique : Hôtel Sheraton Club Des Pins***

Devant le jury :

OUNIS Abdelmadjid	Prof	UMBB	Président
ALI ZIANE Mohand Ouamer	MC/A	U.Bouira	Encadreur
CHABANI Ismail	Prof	EESC	Examineur
HADID Naoufel	Prof	U.Alger 3	Examineur
ALIANE Nadir	Prof	UMBB	Examineur
SAADI Khadidja	MC/A	ENSSEA	Examinatrice

Année Universitaire : 2014/2015

Remerciement

En premier lieu, je remercie mon dieu Allah qui m'a donné la volonté, le courage et les moyens pour la réalisation de cette thèse.

Je remercie Monsieur Mohand Ali Ziane, de m'avoir accompagné dans cette longue navigation autour de cette problématique, pour tous ses conseils constructifs. Ce fut une grande chance pour moi de travailler avec un tel esprit. Son soutien a été permanent et je lui exprime ma profonde gratitude.

Je remercie toute l'équipe de la Société d'Investissement Hôtelière (S.I.H), notamment Monsieur Hamid Melzi Président Directeur Général, son assistante Madame Belagha, Monsieur Haouchine Mahmoud Directeur de l'Administration et des Fiances, Monsieur Manef Hadfi Chef de Service Audit, d'avoir m'accepter à faire mon stage pratique au sein de la SIH. Leurs orientations m'ont guidé tout au long de mon stage pratique.

Je remercie les collaborateurs de l'Hôtel Sheraton qui m'ont accueilli et ont bien voulu répondre à mes besoins d'informations.

Je remercie également Monsieur Brahim Chaib Cherif de m'avoir intégré au sein de son cabinet au travers des différentes formations qu'il a organisées.

Je tiens également à remercier Monsieur Mohamed Salah Zouita et Monsieur Ferzizi. Leur soutien de tous les instants m'honore au plus haut point.

Un grand Merci à mes collègues de travail pour leur motivation durant ces années d'élaboration de cette thèse.

Dédicace

Je dédie cette thèse à

Mes parents ;

Mes frères, mes sœurs et ma femme ;

Mes amis et collègues ;

Pour leur soutien et encouragements durant mon cursus universitaire.

Ainsi qu'à mes enfants Rokaya et Younes.

Résumé :

La comptabilité de gestion a connu un grand développement durant les dernières années, pour répondre aux besoins des managers afin de mesurer la performance de l'entreprise et prendre les meilleures décisions. Le système intégré de gestion des coûts reflète l'image de ce développement, il est conçu pour intégrer plusieurs systèmes de gestion des coûts et alimenter le tableau de bord prospectif avec des informations pertinentes. L'analyse des coûts dans ce système est liée avec toutes les fonctions, les activités et les processus. A cet effet sa mise en œuvre dans le secteur hôtelier de haut standing est très bénéfique pour les managers.

Mots clés : Performance, tableau de bord prospectif, comptabilité de gestion, coûts cibles, ABC

Summary:

Management accounting has experienced a great development in recent years, to meet the needs of managers to measure the company's performance and make the best decisions. The integrated cost management system reflects the image of this development, it is designed to integrate multiple cost management systems and supply the balanced scorecard with relevant information. The cost analysis in this system is linked with all the functions, activities and processes. For this purpose its implementation in the luxury hotel sector is very beneficial for managers.

Key Words: Performance, balanced scorecard, management accounting, target costing, ABC.

ملخص:

عرفت المحاسبة الإدارية تطورا كبيرا في السنوات الأخيرة لتلبية حاجات المديرين بغية قياس أداء المؤسسة و اتخاذ أفضل القرارات. النظام المتكامل لإدارة التكاليف يعكس صورة هذا التطور، تم تصميمه من أجل دمج عدة أنظمة لإدارة التكاليف و تزويد بطاقة الأداء المتوازن بمعلومات ملائمة. تحليل التكاليف في هذا النظام مرتبط بكل الوظائف والنشاطات و المسارات ، لهذا السبب فإنّ تطبيقه في قطاع الفنادق الفخمة مفيد جدا للمديرين.

الكلمات الدالة : الأداء، بطاقة الأداء المتوازن، محاسبة التسيير، التكاليف المستهدفة، التكاليف على أساس الأنشطة.

Liste des abréviations

ABCM	Activity Based Costing	Calcul des coûts à base d'activité
ABCM	Activity Based Cost Management	Gestion des coûts à base d'activité
AM	Asset Management	Gestion des actifs
BSC	Balanced ScoreCard	Tableau de bord prospectif
CA	Sales revenues	Chiffre d'affaires
CAM-I	Consortium for Advanced Manufacturing- International	Consortium for Advanced Manufacturing- International
CCM	Capacity Cost Management	Gestion des coûts de capacité
EE	Extended Enterprise	Entreprise étendue
EVA	Economic Value-Added	Valeur ajoutée économique
GSC		Gestion Stratégique des Coûts
IAS	International Accounting Standards	Normes internationales de comptabilité
IMA	Institute of Management Accountants	Institute of Management Accountants
IPM	Integrated Perforamance Management	Gestion intégrée de la performance
JIT	Just In Time	Juste à temps
PM	Process Management	Gestion de processus
QFD	Quality Function Deployment	Déploiement de la fonction qualité
QIP	Quality Improvment Process	Processus de l'amélioration de la qualité
ROI	Return On Investment	Revenu sur l'investissement
SCF		Système Comptable Financier
SDAT		Schéma Directeur d'Aménagement Touristique
SIGC		Système intégré de gestion des coûts
SIH		Société d'Investissement Hôtelière
SNAT		Schéma National d'aménagement du territoire
TCM	Target Costing Management	Gestion par les coûts cibles
TCO	Total Cost of Ownership	Coût total d'acquisition
TQM	Total Quality Management	Gstion de la qualité totale

SOMMAIRE

Titres	Pages
Remerciement	
Dédicace	
Résumé	
Liste des abréviations	
Introduction générale	1
CHAPITRE I : LA GESTION DES COUTS ET LA PERFORMANCE	9
Introduction du 1er chapitre	10
Section 1 : Cadre conceptuel de la comptabilité de gestion.	11
Sous-section 1 : Notion de la comptabilité des coûts.	11
1.1 Comptabilité des coûts :	11
1.2 Définition du coût :	12
Sous section 02 : Avantages et inconvénients de la comptabilité des coûts	14
2.1 Avantages de la comptabilité des coûts	14
2.2 Inconvénients de la comptabilité des coûts	17
Sous-section 3 : Notion de la comptabilité de gestion	17
3.1 Apparition de la comptabilité de gestion	17
3.2 Définition de la comptabilité de gestion	18
3.3 Objectifs de la comptabilité de gestion	20
Sous-section 4 : L'impact de la technologie et de l'organisation sur la comptabilité de gestion	21
4.1 Le niveau technologique	21
4.2 L'organisation interne	22
Section 2 : La performance de l'entreprise, un concept complexe	25
Sous section 1 : La notion de performance	25

Sous section 2 : Typologie de la performance	28
2.1 La performance économique globale	28
2.2 Performance sociale de l'entreprise	28
2.3 Performance sociétale de l'entreprise	29
Sous section 3. La mesure (l'évaluation) de la performance	30
3.1 Notion de mesure de la performance	31
3.2 Les indicateurs de la performance :	32
3.3 La performance des activités :	33
Sous section 4. Les principaux modèles de mesure de la performance :	34
4.1 La pyramide de la performance de LYNCH et CROSS (1991)	35
4.2 Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991)	36
4.3 Le balanced scorecard (1992) et le pilotage de la performance :	38
4.4 Le modèle de performance de Morin, Savoie et Beaudin (1994).	42
Section 3 : Structure du système intégré de gestion des coûts (SIGC)	46
Sous section 1 : Notion du SIGC	46
Sous section 2 : Systèmes de gestion stratégique des coûts	49
2.1 gestion des couts à base d'activité : Activity Based Cost Management (ABCM)	50
2.2 Gestion des Coûts Cibles : Target Cost Management(TCM)	51
2.3 La gestion d'Actif: Asset Management (AM)	52
2.4 la Gestion de cout de capacité : Capacity Cost Management (CCM)	52
2.5 La gestion des processus : Process Management (PM)	53
2.6 Entreprise étendue : Extended Enterprise (EE)	53
2.7 Gestion intégrée de performance: Integrated performance management (IPM)	54
Sous section 3. Domaines de décision: Decision Domains	56
3.1 Consommateur/Marché	58
3.2 Produits et services	59
3.3 Processus: Process	59
3.4 Niveau des ressources	59
Sous section 4. Intégration	60
section 4 : L'intégration du SIGC par le balanced scorecarde	62
Sous section 1 : Apparaissions du Balanced Scorecard	62

Sous section 2 Les composants d'un BSC	63
Sous section3 : Les perspectives (axes) du balanced scorecard	65
3.1 La perspective financière	65
3.2 La perspective « client »	67
3.3 La perspective « processus interne d'affaires »	67
3.4 La perspective apprentissage et croissance	69
Synthèse du 1er chapitre	72
CHAPITRE II : LES QUATRE SYSTEMES DE GESTION STRATEGIQUE DES COUTS	73
Introduction du 2eme chapitre	74
Section 01 : Le management par activités ;	75
Sous section 01 : Les principaux concepts	75
1.1 Activité :	75
1.2 Processus :	76
1.3 Fonction :	76
1.4 Typologie des activités :	77
1.5 Ressources	80
Sous section 2 : la mise en pratique de la méthode ABC.	80
2.1 Objectif de l'ABC :	80
2.2 Etapes de l'ABC :	80
2.3 Conditions de la mise en œuvre de l'ABC :	82
2.4 Variables influençant la mise en œuvre de l'ABC :	83
Sous section 3 : critique de l'ABC :	84
3.1 Les avantages de l'ABC :	84
3.2 Problèmes et difficultés de l'ABC :	87
Sous section 4 : autres approches de management par activités.	89
4.1 Le management sur la base d'activité « Activity Based Management »	89
4.2 Modèle de gestion à base de cause et structuré par processus orienté clients :	90
4.3 Calcul des coûts sur la base des activités par rapport au temps « Time-Driven Activity Based Costing	92
4.3 Système ABC-EVA :	93

Section 2 : Le management par les Coûts cibles TCM « Target Costing Management».	95
Sous section 1 : Notions principales.	95
1.1 Définition de TC	95
1.2 Notion de « valeur » :	96
1.3 Principes de TC :	97
1.4 Objectifs de TC :	98
Sous section 2 : Etapes de TCM :	99
2.1 Etablissement du prix cibles du marché :	99
2.2 établissement de la marge bénéficiaire cible :	101
2.3 calcul du coût probable de produits et processus courants et nouveaux :	102
2.4 établissement du coût cible :	104
2.5 Réaliser les coûts cibles	107
2.6 La poursuite de réductions de coût une fois que la production commence :	107
Sous section 3 : Intégrer le TCM avec SPM dans le domaine de décision « produit/service »:	109
2.1 Design du produit :	109
2.2 Détermination des services à attacher au produit :	112
2.3 Choisir les partenaires stratégiques :	112
2.4 Gestion continue de produit/service :	113
2.5 Abandon final et postproduction pour l'extension du cycle de vie du produit :	113
Sous section 4. Critique de TC	114
4.1 Avantages de Target Costing :	114
4.2 Les facteurs influençant le TC :	115
4.3 Intégration de l'ABC et de l'ABM avec TC :	120
Section 3 : le management des coûts de capacité « Capacity Cost Management » CCM.	121
Sous section 1 : Notions	121
1.1 Définition :	121
1.2 Objectifs de CCM	125
1.3 Conditions d'utilisation du système CCM	126
Sous section 2 : Etapes de CM :	126
2.1 Choisir l'équipe tran-fonctionnelle :	127

2.2 Définir le système :	128
2.3 Identifier les goulots (bottleneck) :	129
2.4 Créer les indicateurs de mesure de la performance et des coûts	130
2.5 Déterminer les besoins du reporting :	132
2.6 Identifier et incorporer les données existantes :	133
2. 7 Piloter le système :	133
2.8 Fournir la formation et l’enseignement :	134
2.9 Accompagner l’évaluation et l’amélioration continue :	134
Sous section 3 : Intégrer le CCM avec le SIGC dans le domaine de décision « ressources » :	134
3.1 Besoins en ressources :	135
3.2 Politiques d’approvisionnement et contraintes :	135
3.3 Flexibilité des ressources :	136
3.4 Coûts des ressources / performance versus cible :	137
Sous section 4 : Gestion des coûts de capacité	138
4.1 Avantage de CCM :	138
4.2 Facteur influençant le CCM :	139
Section 4 : Management des actifs « Asset Management » AM	142
Sous Section 1 : Notions.	142
1.1 Définitions :	142
1.2 Objectifs du AM :	143
1.3 Mission du système de gestion des actif AM :	144
Section 2 : Gestion des Immobilisations.	144
2.1 Identification des Immobilisations corporelles et la détermination de leur coût:	144
2.2. Identification des Immobilisations incorporelles et la Détermination de leur coût:	146
2.3 Choix de mode d’amortissement appropriés avec la mesure de la performance :	148
2.4 Détermination de la perte de valeur :	153
2.5 Réévaluation des immobilisations :	154
2.6 Encadrer la mission de l’Inventaire :	155
Sous section 3 : Gestion des stocks.	156
3.1 Identification et évaluation des stocks :	156
3.2 Planification des stocks :	157
3.3 Assurer la mission d’inventaire :	161
Sous section 4 : Formuler les procédures du contrôle interne.	162

4.1 Contrôle interne des investissements :	162
4.2 Contrôle interne des stocks :	163
Synthèse du 2eme chapitre	167
CHAPITRE III: LA GESTION INTEGREE DES COUTS A L'HOTEL SHERATON CLUB DES PINS	168
Introduction du 3eme chapitre	169
Section 01 : Diagnostic Stratégique et organisationnel.	170
Sous section 01 : Présentation succincte du tourisme en Algérie .	170
1.1 le Schéma Directeur d'Aménagement Touristique SDAT 2025 :	170
1.2 Les leviers de la mise en tourisme de l'Algérie.	171
1.3 Les principaux enjeux de la mise en tourisme de l'Algérie :	173
1.4 Le contexte international (le tourisme mondial) :	174
Sous section 02 : Diagnostic du secteur hôtelier en Algérie :	175
1.1 Analyse du marché :	175
1.2 Analyse de la demande :	178
1.3 Les principaux acteurs :	178
Sous section 3 : Présentation de l'entreprise :	181
3.1 Agrégats du compte de résultats :	182
3.2 Agrégats du bilan :	187
Sous section 04 : Hôtel Sheraton Club Des Pins :	189
4.1 : Présentation de l'hôtel Sheraton Club des Pins :	189
4.2 L'organisation de l'hôtel Sheraton Club des Pins :	190
Section 02 : l'axe financier :	191
Sous section 01 : analyse du bilan (indicateurs financiers) :	191
1.1 Fonds de roulement net	191
1.2 Besoin en fonds de roulement	191
1.3 Trésorerie	192
Sous section 02 : Analyse du compte de résultats :	192
2.1 Chiffre d'affaires par lignes de services	192
2.2 Consommations par lignes de services:	193
2.3 Analyse de la marge sur consommation par ligne de services :	194
2.4 Analyse de l'excédent brut d'exploitation :	194

Sous section 03 : Analyse des principaux ratios financiers	195
Sous section 04 : Analyse de la performance financière méthode SCORING.	197
Section 03 : L'axe Clients :	199
Sous section 01 : l'offre du Sheraton Club des Pins	199
1.1 Activité hébergement et activités liées :	199
1.2 Activité Restauration :	200
1.3 Business Center et boutique :	200
1.4 Animation musicale :	200
1.5 Club de sport-détente :	200
1.6 Congrès et location de bureaux	201
Sous section 02 : Positionnement concurrentiel :	202
2.1 Segment d'activité	202
2.2 Tarifs pratiqués :	202
Sous section 03 Diagnostic stratégique :	202
3.1 Atouts et faiblesses de l'hôtel Sheraton Club Des Pins.	202
3.2 Menaces et opportunités :	203
3.3 Les facteurs clés de succès :	204
Sous section 04 : Indicateurs importants pour l'axe clients	205
4.1 Part de marché :	205
4.2 Satisfaction des clients :	205
4.3 Chaîne de valeur Clients :	206
Section 04 : Processus interne :	209
Sous section 01 : questionnaire du contrôle interne des immobilisations	209
Sous section 02 : Questionnaire du contrôle interne des approvisionnements	212
2.1 OBJECTIFS A & B :	212
2.2 OBJECTIFS C & D :	213
2.3 OBJECTIFS E :	214
Sous section 03 Questionnaire du contrôle interne des stocks :	216
3.1 OBJECTIF A :	216
3.2 OBJECTIF B :	217
3.3 En ce qui concerne les inventaires physiques	218
Sous section 04 : questionnaire du contrôle interne de la trésorerie :	219
4.1 questionnaire du contrôle interne de la caisse :	220

4.2 questionnaire du contrôle interne de la banque :	221
Sous section 05 : Questionnaire du contrôle interne des salaires	222
Section 05 : L'axe apprentissage :	224
Sous section 01 : Evolution des effectifs :	224
Sous section 02 : Indicateurs de croissance :	225
2.1 Ancienneté et âge du personnel :	225
2.2 Le turnover :	226
2.3 Taux d'encadrement :	227
Sous section 03 : Indicateurs d'apprentissage :	228
Sous section 04 : Evolution des paramètres de gestion liés au personnel	229
4.1 Evolution des frais du personnel annuels moyens par agent	229
4.2 Contribution du personnel à la performance de l'hôtel.	229
Synthèse du 3 eme chapitre	230
Conclusion générale	231

Liste des tableaux

Titres	Pages
Tableau N° (I.01) : les principales différences entre l'efficience et l'efficacité	27
Tableau N° (I.2): Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991)	37
Tableau N° (I.3) Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994).	43
Tableau N° (I.4) Techniques de SMA.	46
Tableau N° (I.05) Adaptation des indicateurs financiers aux phases du cycle de vie du secteur.	66
Tableau N° (II.1) : Les activités par nature.	78
Tableau N° (II.2) : Activités et leurs inducteurs de coût (exemple)	82
Tableau N° (II.3) : Variables qui influencent la mise en œuvre de l'ABC chez General Motors.	83
Tableau N° (II.4) : difficultés rencontrées par les entreprises canadiennes et françaises lors de l'examen de l'adoption possible de l'ABC :	88
Tableau N° (II.5) Relation entre l'ABC, l'ABM, et le TC	120
Tableau N° (II.6) : Coefficients appliqués en Algérie dans l'amortissement dégressif	152
Tableau N° (III.01) le parc hôtelier de la wilaya d'Alger.	177
Tableau N° (III.02) Ventilation du chiffre d'affaires de la SIH par unités	182
Tableau N° (III.03) : Bilan SIH 2012	187
Tableau N° (III.04) Ventilation des immobilisations par unités	187
Tableau N° (III.05) Trésorerie de la SIH au 31/12/2012.	188
Tableau N° (III.06) Ventilation de la trésorerie par unités	188
Tableau N° (III.07) Indices de rentabilité de la SIH de l'exercice 2012	189

Tableau N° (III.08) Bilan récapitulatif de l'Hôtel Sheraton Club Des Pins (Période N)	191
Tableaux N° (III.09) Composant de BFR	192
Tableau (III.10) : Chiffre d'affaires par lignes de services	193
Tableau N° (III.11) Consommations par lignes de services	193
Tableau N° (III.12) Ventilation de la Marge sur par lignes de services	194
Tableau N° (III.13) Charges de personnel et impôts.	195
Tableau N° (III.14) principaux ratios financiers.	195
Tableaux N° (III.15) Méthode SCORING.	197
Tableau N° (III.16) résultats de méthode Scoring	198
Tableau N° (III. 17) offre de l'hôtel Sheraton – Hébergement.	199
Tableau N°(III.18) Comparaison des tarifs d'hébergement (Période N)	202
Tableau N° (III.18) Part de marché (hébergement) décembre 2014	205
Tableau N° (III.19) : Satisfaction des clients fin 2014.	206
Tableau N° (III.20) Evolution de l'effectif de l'hôtel.	225
Tableau N° (III.21) Evolution des effectifs par départements	225
Tableau N° (III.22) Turnover	226
Tableaux N° (III.23) Taux d'encadrement (Période N)	227
Tableau N° (III.24) Apprentissage	228
Tableau N° (III. 25) Evolution des frais du personnel annuels moyens par agent	229
Tableau N° (III.26) Contribution du personnel à la performance de l'hôtel.	229

Liste des schémas

Titres	Pages
Schéma N° (I.1) : Quatre questions sur le système de mesure de la performance	31
Schéma N° (I.2) : La pyramide de la performance de LYNCH et CROSS (1991)	35
Schéma N° (I.3) : Le pilotage, un problème de déploiement.	39
Schema N°(I.4): Le balanced scorecard	41
Schéma N°(I.5) : mesurer la performance de l'entreprise selon Morin, Savoie et Beaudin	43
Schéma N° (I.6) : Le modèle de l'efficacité organisationnelle, révisé (en 2000) par SAVOIE et MORIN.	45
Schéma N° (I.7) Processus de décision (le modèle IDC)	57
Chema N (I.8) La nouvelle génération du balanced scorecard	64
Schéma N° (I.09) Chaîne de valeur de l'information	71
Schéma N° (II.1) : Processus et fonction	77
Schéma N° (II.2) : le traitement des coûts selon l'ABC.	81
Schéma N° (II.3) chaîne de valeur de PORTER.M	86
Schéma N° (II.4) : Modèle de gestion à base de cause et structuré par processus orienté clients.	91
Schéma N° (II.5) Etablissement de prix de vent cible	100
Schéma N° (II.6) établissement de la marge bénéficiaire cible selon COOPER et SLAGMULDER.	102
Schéma N° (II.7) Déploiement de coût cible.	106
Schéma N° (II.8) Target Costing et Kaizen	108
Schéma N° (II.9) : Points de vue de définition d'un produit :	110
Schéma N° (II.10) : SIGC et décision de design de produit	111
Schéma N°(II.11) La zone de survie	116

Schéma N° (II.12) Bottlenck ou Goulot	130
Schéma N° (II.13) Les activités logistiques	140
Schéma N°(II.14) Activité de marketing.	141
Schéma N° (II.15) Amortissement linéaire.	150
Schéma N° (II.16) : Amortissement progressif	151
Schéma N° (II.17) Amortissement dégressif	153
Schéma N° (II.18) : Rôle des systèmes du SIGC dans la détermination de TCO	160
Schéma N° (III.01) Classement des hôtels de la wilaya d'Alger.	177
Schéma N° (III.02) Ventilation du chiffre d'affaires de la SIH par unités	183
Schéma N° (III.03) Ventilation du chiffre d'affaires de la SIH par nature	183
Schéma N° (III.04) : Chiffre d'affaires par lignes de services	193
Schéma N° (III.05) Valeur ajoutée par lignes de services	194
Schéma N° (III.06) Performance financière de la SIH (Période N)	196
Schéma N° (III.07) : Chaine de valeur –Client de l'hôtel Sheraton club Des Pins	208

INTRODUCTION GENERALE

L'objectif principal de la plupart des entreprises est de réaliser des bénéfices dans le présent et à long terme afin d'assurer leur viabilité. Si une entreprise n'est pas capable de réaliser assez de bénéfice en quelque temps, sa survie est risquée. Ainsi, les entreprises qui réalisent des bénéfices peu importants ne sont pas attirantes aux investisseurs potentiels cherchant des revenus importants.

C'est ainsi, pour que les entreprises survivent elles doivent mettre le prix le plus compétitifs du marché en assurant aussi des coûts qui permettent un bénéfice suffisant. Comme les prix sont généralement déterminés par la concurrence, les coûts doivent être soigneusement gérés afin d'obtenir des profits. Pour cette raison nous trouvons que parmi les plus grandes préoccupations de management d'aujourd'hui est comment gérer le coût et la valeur pour réaliser une haute performance et donc par conséquent un bénéfice, en utilisant les outils de la gestion des coûts ?

Pendant les 30 dernières années, les pratiques de la gestion des coûts ont été révolutionnées, des praticiens de comptabilité et des académiques ont créé des nouvelles formes de gestion de coûts qui fournissent aux managers des informations pertinentes à utiliser dans la prise de décision, commençant par l'analyse des coûts sur la base des activités à la fin des années 1980.

En parallèle à ce changement qui s'est opéré dans la gestion des coûts, il s'est produit un développement dans la structure et l'organisation, telle que l'apparition de management de processus et la chaîne de valeur intégrée.

Maintenant il est nécessaire d'écouter les clients et comprendre quels sont les produits dont ils ont besoin ?

L'information est l'ingrédient essentiel dans la compréhension et la détermination des besoins des clients, et les servir mieux que les concurrents.

L'implantation des nouveaux systèmes d'information de gestion qui fournissent ces compréhensions est devenue essentielle pour assurer la viabilité de l'entreprise. Ces systèmes doivent être intégrés pour éviter la communication inefficace et exploiter d'une meilleure façon les ressources de l'entreprise.

Pour cette raison des efforts ont été fournis pour lier et intégrer le système de gestion des coûts avec d'autres systèmes dans l'entreprise, créant le Système Intégré de Gestion des Coûts (SIGC) « *Integrated Cost Management System* ».

La structure du (SIGC) souligne le rapport entre les flux de l'information et la prise de décision aux divers niveaux de l'entreprise.

(SIGC) cherche à identifier ces éléments de données essentiels qui doivent être partagés entre les individus, les équipes, les départements, les processus et les entités, pour prendre la bonne décision qui restera toujours la finalité de ce système.

La structure SIGC se compose d'éléments suivants :

1. Quatre systèmes de gestion stratégique des coûts : il s'agit de :

- la gestion de coûts cibles ;
- la gestion des actifs ;
- la gestion des coûts de capacité ;
- gestion des coûts à base d'activité :

Ces systèmes doivent être intégrés avec : la gestion des processus, la gestion de « l'entreprise étendue » et la gestion intégrée de la performance:

2. Domaines de décision: Les décisions ont lieu dans les quatre principaux domaines :

- Consommateur/Marché :
- Produits et services :
- Processus:
- Niveau des ressources :

3. **Intégration:** le système intégré de gestion des coûts doit être lié aux besoins d'information des managers, selon le model Balanced ScordCard ces besoins d'informations sont indispensables pour mesurer la performance et prendre les décisions, ils concernent quatre axes :

- Axe financier ;
- Axe client ;
- Axe processus
- Axe apprentissage

Problématique :

Cela nous conduit à nous interroger sur la problématique suivante :

Est-ce que le Système intégré de gestion des coûts est un système efficace pour mesurer la performance des entreprises et prendre la décision?

Cette question pourrait être elle-même segmentée en quatre questions:

1. les entreprises sont-elles obligées de passer de la comptabilité des coûts vers la comptabilité de gestion ?
2. Quelles sont les étapes de la conception d'un SIGC dans l'entreprise?
3. Quel est la contribution du Système intégré de gestion des coûts (SIGC) dans la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision?
4. Est-ce que la mise en œuvre d'un SIGC est possible dans une entreprise algérienne?

Hypothèses:

Nous pouvons répondre à ces questions par les hypothèses suivantes:

1. L'utilisation de la comptabilité de gestion aidera les gestionnaires à réduire le coût des produits plus qu'à utiliser l'ancien système de comptabilité analytique.
2. Le SIGC est un système développé de la comptabilité de gestion, il est très efficace pour mesurer la performance de l'entreprise.
3. Le SIGC conduit à plus de visibilité et de l'applicabilité des décisions et des actions.
4. La mise en œuvre d'SIGC est très difficile dans une entreprise algérienne.

Objectifs de l'étude:

Les principaux objectifs sont :

1. Essayer de déterminer les éléments d'SIGC ;
2. Faire expliquer les principes de la mise en œuvre d'SIGC ;
3. Montrer les avantages d'SIGC, et traiter ses inconvénients ;
4. Comprendre la relation entre les différentes approches de gestion de coûts ;
5. Fournir des recommandations sur la façon dont la gestion de coûts peut être améliorée ;
6. Essayer de concevoir un SIGC convenable à une entreprise algérienne.

L'utilité de l'étude:

La mise en œuvre d'un SIGC dépasse assurément les méthodes traditionnelles de gestion des coûts, qui semblent inadéquates, avec le nouveau climat des affaires (gestion de la qualité totale, juste à temps, les nouvelles technologies de l'information et de la communication).

Comprendre la relation entre les activités, les résultats, et la création de valeur, est devenue l'outil clé pour maximiser le profit et réaliser la plus haute performance possible.

Cette étude peut aider les gestionnaires des entreprises algériennes à mieux comprendre les informations sur les coûts, et les exploiter d'une façon rationnelle pour prendre les meilleures décisions et être flexibles.

Méthodologie utilisée :

Dans notre recherche, on a fait appel à la méthode descriptive et la méthode d'étude de cas pour montrer la contribution du SIGC à la mesure de la performance et la prise de décision.

Outils de la recherche:

Une recherche bibliographique assez exhaustive. On a consulté des ouvrages, des articles, des thèses, des lois, des sites d'internet et des rapports internes, plus des entretiens effectués avec des cadres de l'entreprise d'accueil dans le cadre de réalisation de notre cas pratique.

Etudes antérieures :

Parmi les recherches et études élaborées dans un cadre académique et qui traitent le sujet de la mesure de la performance dans l'entreprise d'une façon qui permet aux dirigeants d'obtenir des informations mesurables, notamment celles relatives aux coûts, on a eu l'occasion de consulter les thèses de doctorat suivantes dont leurs problématiques se rapprochent à la notre :

- **« Méthodes de diagnostic et d'évaluation de performance pour la gestion de chaînes logistiques »** thèse présentée en vue d'obtention du titre de docteur de l'Institut National Polytechnique de Toulouse, spécialité systèmes industriels, par Matthieu Luras, et soutenue le 07 juillet 2014. L'idée principale de cette thèse est de gérer l'entreprise de façon transversale et non plus sur un mode cloisonné et sur la base d'objectifs de performance locaux.

La clé de succès selon le chercheur se trouve dans le cadre de l'atteinte d'un objectif global et la considération de l'ensemble de la chaîne logistique. Il a exposé plusieurs méthodes de diagnostic et d'évaluation de performance pour la gestion de la chaîne logistique.

- **« L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat »** thèse présentée en vue de l'obtention du titre de docteur en science de gestion, Université Paris X-Nanterre, par Manel Benzarafa et soutenue en 2007. Son travail s'inscrit dans le cadre des recherches sur l'instrument de gestion et porte sur l'analyse approfondie de la Balanced ScoreCard (BSC) et son introduction dans une administration de l'Etat. Elle a étudié les expériences de mise en place de la BSC dans les organisations publiques en France. ses résultats ont démontré les conditions et les limites du transfert d'un outil de pilotage de la performance vers la sphère publique.
- **« L'utilisation des systèmes de mesure de performance dans les PME »** thèse présenté à l'université du Québec à trois-rivières comme exigence partielle du doctorat en administration, par Marie Marchand en octobre 2009. D'après elle, les systèmes de mesure de la performance (SMP) permettent d'évaluer l'effet des nouvelles méthodes de gestion sur la performance de l'entreprise. Sa recherche a permis de mieux connaître et mieux comprendre l'utilisation des SMP dans les PME, et elle a identifié les actions à entreprendre pour en favoriser.
- **« L'évaluation de la contribution des progiciels de gestion intégrés (ERP) à la performance organisationnelle : développement d'une méthodologie processuelle ».** Thèse présentée à l'université du Québec à trois-rivières comme exigence partielle du doctorat en administration, par Sylvestre Uwizeyemungu en juin 2008. L'objectif de cette recherche est de proposer aux dirigeants d'entreprises une méthodologie d'évaluation de la contribution des ERP à la performance organisationnelle à travers des effets d'automation et d'informatisation. Sa méthodologie a été basé sur la conception, le développement et le teste d'un outil informatisé d'évaluation de performance.

- « **Towards a conceptual framework for strategic cost management: the concept, objectifs, and instrument¹** ». Thèse de doctorat présentée par EL KELETY Ibrahim Abd El Mageed Ali à Chemnitz University of Technology le 14 juin 2006. Le chercheur a présenté les nouvelles méthodes de gestion stratégique des coûts. Il affirme que la mesure de la performance est idéalement holistique et multidimensionnelle intégrant les fonctions, les processus et les activités de l'entreprise dans un ensemble aligné sur les objectifs stratégique.

Par apport à eux, Notre recherche à montré comment utiliser plusieurs systèmes de coût dans la même entreprise en assurant une meilleure intégration afin de produire les informations dont les managers ont besoin. Notre cas pratique concerne un secteur de prestation de service (secteur hôtelier) où la gestion des coûts est plus difficile et délicate

Lieu et temps de la recherche :

Notre thèse a été élaborée pendant une durée de six (06) ans, entre l'année universitaire 2009-2010 et l'année universitaire 2014-2015. L'étude de cas été réalisé au sein de la Société d'Investissement Hôtelière (SIH), Entreprise Publique Economique sous forme d'une Société Par Actions, 100% algérienne. Ladite société est le propriétaire de l'hôtel Sheraton Club Des Pins, qui représente l'unité où on a essayé de mettre en œuvre notre système intégré de gestion des coûts selon les informations disponibles et fournies par l'administration.

Dans notre thèse on a essayé d'utiliser les informations les plus récentes (les trois dernières années). Mais à cause de la concurrence, certaines informations sont considérées comme confidentielles, et d'autres ont été exploitées en faisant référence à une période N.

¹ Vers un cadre conceptuel de la gestion stratégique des coûts : concept, objectifs et instruments.

Structure de la thèse :

Cette thèse est subdivisée en trois (03) chapitres :

Après l'introduction générale et dans le **premier chapitre** intitulé « la gestion des coûts et la performance » on a présenté le cadre conceptuel de la comptabilité de gestion et de la performance, la structure du système intégré de gestion des coûts (SIGC), après on a adopté le Balanced ScoreCard comme un modèle d'intégration des différents systèmes de gestion des coûts afin d'atteindre les objectifs souhaités dans cette thèse.

Dans le **deuxième chapitre** « les quatre systèmes de gestion des coûts », on a exposé quatre systèmes différents de gestion des coûts qui se complètent entre eux pour produire et fournir aux managers les informations nécessaires à la mesure de la performance. Il s'agit de : système de gestion par activités, système de gestion par coûts cibles, système de gestion de coût de capacité, système de gestion des actifs.

Finalement, le **troisième chapitre** représente un cas pratique réalisé dans l'hôtel Sheraton Club Des Pins, dans lequel on a essayé de mettre en valeur les notions et résultats théoriques tirés des deux chapitres précédents.

Chapitre I :

La gestion des coûts et la performance.

Introduction du 1^{er} chapitre

Le changement et la complexité de l'environnement, l'intensité de la rivalité concurrentielle, et le passage de l'âge industrielle à l'âge de l'information sont des facteurs clés qui incitent l'entreprise qui cherche la pérennité à trouver les moyens pour offrir ses produits au prix qui reflète la valeur appréciée par le client. Comme les prix sont influencés par des variables extérieurs de l'entreprise, cette dernière se trouve obligée de diminuer les coûts de ses produits pour réaliser une marge positive qui pourra satisfaire les actionnaires (ou le propriétaire). Ce défi nécessite la mise en place d'un système d'information qui permet à l'entreprise de collecter les données nécessaires et de les traiter pour produire l'information pertinente qui aide les managers à prendre les décisions opérationnelles, tactiques et stratégiques.

Parmi ces systèmes d'information on trouve la comptabilité des coûts qui a joué un rôle important durant une certaine époque et qui a été remplacée par la suite par la comptabilité de gestion pour des raisons informationnelles.

De sa part, la comptabilité de gestion a connu durant les dernières années une forme plus moderne et développée, elle s'est transformée en système intégré de gestion des coûts pour fournir les meilleurs indicateurs qui permettent la mesure de la performance dans un cadre stratégique.

Ce chapitre intitulé « la gestion des coûts et la performance » sera consacré pour donner des notions théoriques sur la gestion des coûts et la performance en exposant plusieurs approches. Il est composé de sections suivantes :

- Cadre conceptuel de la comptabilité de gestion.
- La performance de l'entreprise, un concept complexe.
- Structure du système intégré de gestion des coûts.
- L'intégration du système de gestion des coûts par le Balanced Score Card.

Section 1 : Cadre conceptuel de la comptabilité de gestion.

Le calcul et l'analyse des coûts pour les besoins du contrôle et de la prise de décision exigent, au moins, l'existence d'un système de comptabilité des coûts (ou comptabilité analytique) qui fournit les informations pertinentes dont les managers ont besoin.

Au fur et à mesure et avec le développement du monde des affaires, le rôle informationnel de la comptabilité des coûts est devenu insuffisant, ce qui a incité les managers et chercheurs à instaurer des systèmes plus efficaces, et pertinents avec leurs besoins

Dans cette section on va essayer d'éclairer les principaux points qui touchent l'évolution du système de comptabilité des coûts, et le système de comptabilité de gestion.

Sous-section 1 : Notion de la comptabilité des coûts.

1.1 Comptabilité des coûts :

En comparant avec la comptabilité financière, la comptabilité des coûts est plus récente, puisque elle date du XIX^{ème} siècle, même s'il est possible de faire référence à quelques pratiques isolées avant cette date.¹

La première dénomination était « **la comptabilité industrielle** » dont l'objectif principal était de fournir, aux managers, des informations pertinentes concernant les matières premières utilisées, la main d'œuvre nécessaire, les différents services consommés, les types et caractéristiques des produits, et cela pour résoudre des problèmes nouveaux dus à cause de la complexification des entreprises générée par la révolution industrielle et la crise de 1929.

On peut proposer deux définitions de la comptabilité des coûts comme suit :

La comptabilité des coûts est un système de calcul, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du coût total d'un produit ou service selon plusieurs méthodes suivant les objectifs recherchés par les managers.

¹ MELYON Gerard, Comptabilité analytique, 2^{ème} édition, BREAL 2001, p256.

Ensemble des techniques comptables, qui traitent des données collectées sur les coûts afin de produire les informations nécessaires pour mesurer la performance, et prendre les meilleures décisions possibles.

1.2 Définition du coût :

Selon plusieurs ouvrages comptables, le coût est une somme de charges relatives à un élément (opération, département, produit, service,...), mais en fait, le coût est d'abord « un point de vu » avant qu'il soit une somme de charges à un certain niveau de processus.

A chaque fois qu'il y a plus de consommation à chaque fois que le coût augmente, donc le coût n'est que « la valeur des ressources économiques utilisées »¹. Cette valeur est déterminée par les unités de ressources utilisées et le prix unitaire.

Les coûts peuvent être, soit :

Rattachés aux fonctions économiques de l'entreprise (Achats, stockage, production, distribution,..)

Concernés un produit, une famille de produits, une commande, un service, etc.

Plusieurs types de coût : on peut distinguer les coûts selon plusieurs critères :

A. Selon la relation avec le produit final (Coût direct et indirect) : Un coût est dit direct par rapport au coût du produit considéré si son affectation est possible sans calcul intermédiaire, grâce à un moyen de mesure effectivement disponible² (ex : la viande utilisée dans un repas). Un coût est dit indirect dans le cas contraire. Son traitement comprend alors des opérations intermédiaires telles que la répartition et l'affectation sur les produits (ex : l'électricité consommée par un établissement hôtelier, répartition de l'électricité sur les différents départements y compris la cuisine, puis l'affectation de cette consommation sur plusieurs repas qui ont été préparés dans cette cuisine pendant cette période)

¹ HARPER.W.M, Cost and management accounting, Vol 01, cost accounting, published by Macdonald and Evans LTD, 1983, p 13.

² ENGEL.F, et KLETZ.F Cours de comptabilité analytique ; Ecole des Mines de Paris, 2005. P 15. <http://cgs-mines-paristech.fr/wp-content/uploads/2012/01/ComptaAna2005new.pdf>

B. Selon la relation avec le niveau d'activité (coût fixe et coût variable) : Les coûts fixes sont indépendants du niveau d'activité (ex ; location, contrat d'assurance). À l'inverse, les coûts variables sont les coûts des facteurs variables, ils varient selon le niveau d'activité (ex : heures supplémentaires, les matières premières)

C. Selon le temps de réalisation de coût (Coût réel et coût préétabli) : Un coût peut être calculé *a posteriori* : il s'agira alors d'un coût constaté, que nous qualifierons également de « réel ». Il peut aussi être calculé *a priori* : on parlera alors de « coût préétabli ». Les coûts préétablis peuvent prendre la forme de coûts standards, auquel cas ils constitueront une norme. Ils peuvent être déterminés sur la base d'un état historique ou d'une étude mathématique. Ils peuvent aussi servir à l'établissement de devis dans les rapports commerciaux avec la clientèle. Ils peuvent enfin, être utiles à l'établissement de budgets prévisionnels. Le calcul et l'analyse des écarts entre les coûts réelles et les coûts préétablis permet de localiser les problèmes, de proposer des solutions, et d'améliorer le rendement au fil de temps.

D. Selon les différentes fonctions de l'entreprise (méthode des coûts complets): On distingue entre :

- Le coût d'achat : prix d'achat des produits et matières plus les frais d'achats nécessaires.
- Coût de stockage : l'ensemble des coûts générés par l'opération de stockage des produits et matières dans les conditions nécessaires.
- Coût de production : coût de la matière première consommée plus les autres frais de production directe et indirecte.
- Coût de distribution ; l'ensemble des coûts supportés par l'entreprise pour atteindre ses clients.
- Frais généraux ; l'ensemble des frais de l'administration.

E. Selon la nature des coûts (Système Comptable Financier) : C'est la classification adoptée par le Système Comptable Financier (SCF) :¹

Cpt 60 ; Achats consommés ;

Cpt 61 et 62 : Services extérieurs ;

Cpt 63 Charges de personnel ;

Cpt 64 impôts, taxes et versements assimilés ;

Cpt 65 Autres charges opérationnelles ;

Cpt 66 Charges financières ;

Cpt 67 Eléments extraordinaires – charges ;

Cpt 68 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur ;

Cpt 69 Impôts sur les bénéfices et assimilés.

Sous section 02 : Avantages et inconvénients de la comptabilité des coûts :

La comptabilité des coûts présente des avantages ainsi que des inconvénients, comme suivant :

2.1 Avantages de la comptabilité des coûts :

H.BOUQUIN a signalé quatre (4) visions principales qui expliquent les avantages de la comptabilité des coûts (ou comptabilité de gestion comme il a écrit) dans la gestion, qui se présentent comme suit :²

¹ **Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008** fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers, ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. JORADP N° 19 du 25/03/2009.

² BOUQUIN Henri, Comptabilité de gestion, Edition Economica, 2eme édition, Paris, 2003, PP 6-8 .

Il a utilisé le terme « comptabilité de gestion » au lieu de « comptabilité des coûts » ou de « comptabilité analytique d'exploitation » qui représente, pour lui, l'ancienne appellation. Nous l'avons utilisée pour se référer à l'ancienne période (avant 1980). Nous voyons que la comptabilité des coûts est à l'origine de la comptabilité de gestion, mais on distingue entre les deux notions par apport aux outils et aux méthodes utilisés, qui ont connu une évolution en parallèle avec l'évolution de l'environnement et de méthodes de gestion

A. La vision de TAYLOR :

Il disait vers 1895 que l'information comptable comparative et disponible en temps voulu devait servir à :

- Déterminer mensuellement les coûts complets des produits finis ou en cours ;
- Evaluer les performances en produisant des bilans et des comptes de résultat mensuels dans une présentation qui permette au trésorier de savoir si une branche d'activité doit être félicitée ou incriminée ;
- Fixer des prix en établissant un compte de résultat mensuel par produit, qui permettrait aussi au département commercial d'attirer les commandes les plus rentables et de laisser les autres aux concurrents qui connaissent mal leur coûts ;
- Sauvegarder les actifs en dissuadant de détourner des fonds et en permettant aux auditeurs d'identifier rapidement les coupables éventuels.

B. La vision de J.M CLARK :

En 1923, il assigne à la comptabilité des coûts les dix fonctions suivantes :

- Aider à déterminer un prix normal ou satisfaisant pour les biens vendus par l'entreprise,
- Aider à fixer la limite des baisses de prix ;
- Déterminer quels sont les produits les plus profitables et quels sont ceux qui créent un déficit ;
- Contrôler les stocks ;
- Définir la valeur des stocks ;
- Tester l'efficacité de différents processus ;
- Tester l'efficacité de différents départements ;
- Détecter les pertes, les gaspillages et les chapardages ;
- Séparer le coût de la sous-activité du coût productif ;

- Assurer la cohérence avec les comptes financiers.

C. La vision de RIMAILHO :

Il disait en 1928 « La connaissance des coûts pour nous, en premier lieu, valeur d'enseignement technique. Elle n'en servira pas moins à fixer le prix de vente, mais nous voulons qu'elle nous permette de juger la marche de l'usine, la valeur des procédés de fabrication, les progrès techniques à accomplir, les économies techniques ou administratives à réaliser dans la gestion ».

D. La vision de Dearden :

On trouve des idées analogues dans la démarche de Dearden en 1963, qui énumérait quatre (4) fonctions à la comptabilité des coûts :

- Allouer les coûts pour l'établissement périodique des états financiers ;
- Faciliter le contrôle des processus ;
- Calculer les coûts des produits ;
- Aider à des études spécifiques.

La cinquième vision qui nous paraît très intéressante et celle de Robert Anthony,

E. La vision d'Anthony :

Selon Robert Anthony la comptabilité des coûts dans l'entreprise a trois grands objectifs, il s'agit de¹ :

- Communiquer l'information sur les plans approuvés (Ex : Budgets) ;
- Motiver les gens dans l'entreprise (Pousser les gens à faire des actions dont le management a besoin) ;
- Elaborer des rapports sur la performance.

D'une manière succincte, le comptable analytique calcule les coûts des produits et départements dans différents cycle d'exploitation afin d'aider les managers à prendre des décisions rationnelles, notamment, à propos de : prix de vente, l'intégration verticale, lancer de nouveaux produits, retirer des anciens produits.

¹ ANTHONY Robert N, Cost concepts for control, Accounting review, Vol 32, Issue 2, April 1957, pp 229-234.

Le rapport de la comptabilité analytique fournit des informations indispensables pour le suivi de développement de l'entreprise et la mesure de sa performance

2.2 Inconvénients de la comptabilité des coûts :

L'apparition des nouvelles méthodes de gestion, la rivalité concurrentielle, le développement technologique et la complexité des opérations d'exploitations des entreprises sont des facteurs clés qui ont rendu la comptabilité des coûts peu pertinente avec le nouveau climat d'affaires.

La comptabilité des coûts calcule les coûts des produits sans fournir d'informations sur les « causes & effets » des coûts.

La comptabilité des coûts ignore le cycle de vie des produits.

L'affectation des coûts indirects selon la méthode des sections homogène est devenue incohérente avec la nouvelle structure des coûts où les charges indirectes sont prépondérantes.

Sous-section 3 : Notion de la comptabilité de gestion.

3.1 Apparition de la comptabilité de gestion :

Le développement des technologies de l'information et des communications, la mondialisation progressive de l'économie au plan macroéconomique, le passage d'économies axées sur le monde industriel à des tissus économiques basés sur les activités commerciales et la prestation de services, sont autant de facteurs qui modifient profondément l'environnement économique de toute entreprise.¹ Cette véritable transformation de l'environnement dans lequel opère l'entreprise se traduit par « le passage de la concurrence de l'âge industriel à la concurrence de l'âge de l'information »². Durant l'âge industriel de 1850 à 1975 les entreprises ont réussi par « comment bien capturer les bénéfices des économies d'échelles et de compétence ? ». L'âge de l'information nécessite des nouvelles capacités

¹ Manel BENZERAFA, L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat, Université de Paris X – Nanterre, P 38.

² Kaplan Robert and Norton David, The balanced scorecard : translating strategy into action, Harvard Business school Press, Boston, USA 1996, P02.

pour réussir la concurrence. il s'agit de mobiliser et d'exploiter les actifs intangibles pour permettre à l'entreprise de :¹

- Développer des relations avec ses clients afin de préserver la loyauté des clients existants et de servir d'une façon efficace et efficiente les nouveaux segments et parts de marché.
- Introduire des produits et services innovés désirés par les segments des clients ciblés.
- Produire des produits et services de haute qualité avec des coûts bas et temps limité (réduit).
- Mobiliser les compétences des employés et les motiver pour une amélioration continue.
- Déployer la technologie de l'information, les bases de données et les systèmes.

3.2 Définition de la comptabilité de gestion:

La comptabilité de gestion est « une profession qui implique un partenariat dans la prise de décisions de gestion, l'élaboration de systèmes de planification et de gestion de la performance, et qui fournit une expertise dans le contrôle et l'élaboration des rapports financiers pour assister les managers dans la formulation et l'implantation de la stratégie de l'entreprise.² » Cette définition (de 2008) a remplacé l'ancienne et la première définition de la comptabilité de gestion élaboré par l'IMA en 1981 : la comptabilité de gestion est « le processus d'identification, de mesure, de l'accumulation, de l'analyse, de la préparation, de l'interprétation et de la communication de l'information financière utilisée par la direction pour planifier, évaluer et contrôler l'entreprise et d'assurer l'utilisation appropriée de ces ressources. La comptabilité de gestion comprend également la préparation des rapports financiers pour les groupes non-gestion tels que les actionnaires, les créanciers, les organismes de réglementation, et les autorités fiscales »³. La première définition a considéré la comptabilité de gestion comme un système d'information (l'impact de l'âge de l'information). La deuxième

¹ Kaplan Robert and Norton David, The balanced scorecard : translating strategy into action, OP-Cit, P03.

² Institute of management Accountants (IMA) : Statement on management accounting , practice of management accounting, Published by IMA, USA, 2008, P01.

³ Institute of management Accountants (IMA) : Statement on management accounting , practice of management accounting, Idem, P01.

définition a été améliorée en ajoutant l'aspect stratégique et l'aspect intégration (partenariat dans la prise de décision).

Selon CIMA « La comptabilité de gestion est la science pratique de la création de valeur au sein des entreprises des secteurs privé et public »¹.

Le comptable de gestion combine la comptabilité financière et de la gestion avec les techniques de pointe nécessaires à la conduite des entreprises prospères. il opère dans des rôles financiers et non-financiers et met ses expériences à la disposition de l'entreprise, pour donner un aperçu unique de la manière dont son entreprise opère.

La comptabilité de gestion est une comptabilité des coûts avec une vision stratégique qui donne une grande importance à la valeur client .

La passerelle entre les deux comptabilités est l'Activity Based Costing avec l'apparitions de la notion objets de coûts qui « sont d'abord les produits, finis et intermédiaires, puis les activités et les centres d'analyse ».²

L'objet de coût une fois précisé, il convient d'identifier, en fonction des relations de causalité, les facteurs productifs concernés par la décision et les coûts correspondants.³

Les couts qui entourent directement l'objet de cout sont des coûts directs ou spécifiques, les coûts qui sont loin sont des couts indirects ou partagés.

En comptabilité de gestion, les coûts font l'objet de deux grands types d'application, optimisation des coûts et maintenance des coûts⁴ :

- Les fonctions optimisation des coûts (ou réduction des coûts) : chercher voies et moyens de réduire des coûts, notamment en améliorant la conception des produits, des processus et de l'organisation.

¹ Chartered Institute of Management Accountants, What is CIMA's definition of management accounting? June 2009. <http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Insight-e-magazine/Insight-2009/Insight-June-2009/What-is-CIMAs-definition-of-management-accounting/>

² MENDOZA Carla et autres, Coûts et décisions, Gualino éditeur, Paris, 2002, P 168.

³ Idem, p168.

⁴ LORINO Philippe, le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, DUNOS, Pais , 1991, P31.

- Les fonctions de maintenance des coûts : (ou contrôle des coûts) ; contrôler les coûts réels pour s'assurer qu'ils ne s'écartent pas des normes de coûts obtenues grâce à l'optimisation réalisée préalablement.

3.3 Objectifs de la comptabilité de gestion.

Le CIMA voit que la comptabilité de gestion a besoin de l'information pertinente pour :¹

- Informer les décisions stratégiques et formuler la stratégie de l'entreprise ;
- Planifier les opérations à court, moyen, et long terme ;
- Déterminer la structure du capital et financer cette structure ;
- Concevoir une stratégie de récompense pour les actionnaires et les exécutants ;
- Informer les décisions opérationnelles ;
- Contrôler les opérations et assurer que les ressources sont utilisées avec efficience ;
- Mesurer la performance financière et non financière, et reporter les informations au management et aux actionnaires ;
- Protéger les actifs tangibles et intangibles ;
- Implanter les procédures de la gouvernance, le management de risque, et le contrôle interne.

Pour atteindre ces objectifs, le comptable de gestion prend du champ de la comptabilité quelques techniques qui sont bénéfiques. Il voit l'entreprise avec des yeux d'un manager, conscient des problèmes, des responsabilités, et des opportunités, il a le sentiment de l'espoir et de la peur, il prévoit les limites de son entreprise. A chaque moment qu'il ne réussit pas à avoir ces sentiments et ces points de vu, il sera loin d'être un comptable de gestion.²

¹ The CIMA, CIMA terminology, Op-Cit, P 18.

² HARPER.W.M, Op-Cit, P 6.

Sous-section 4 : L'impact de la technologie et de l'organisation sur la comptabilité de gestion.

On peut identifier 02 grandes variables contextuelles qui influencent sur la conception de système de gestion des coûts et la pertinence de l'information produite par ce système. Il s'agit de :

- Le niveau de la technologie ;
- L'organisation interne.

4.1 Le niveau technologique :

« La technologie désigne l'ensemble des procédés techniques couramment mis en œuvre dans la production d'un bien ou service donné »¹

Le niveau de la technologie utilisée dans les processus de production va également influencer le système de gestion des coûts notamment dans la phase de conception qui est dépendante à l'information dont les managers ont besoin. Beaucoup de chercheur (Kaplan, Johnson, Lorino et autres) ont montré que l'automation de la production a entraîné une modification de la structure des coûts de production telle que l'augmentation des dotations aux amortissements, la diminution des frais de personnels. La détermination des unités d'œuvre comme clés de répartition des charges indirectes est devenue incompatible, ce qui a donné naissance aux plusieurs méthodes de gestion des coûts.

Le mode d'organisation de la fabrication² a son impact aussi sur la conception de système de comptabilité de gestion en conditionnant notamment la distinction entre coûts directs et indirects. En règle générale, les systèmes comptables représentant les processus de fabrication en continu seront plus simple car, étant donné l'homogénéité de la production, ils mesureront le coût total de la production ou d'une phase de production durant une période donnée sans tenter d'identifier la portion de coûts encourue pour un produit individualisé, qu'il n'est pas, d'ailleurs le plus souvent, possible d'identifier avant que le produit ne

¹ ANGELIER Jean pierre, Economie industrielle, éléments de méthode, office des publications universitaires (OPU) Alger, p 60.

² On distingue classiquement deux modes de fabrication : La fabrication de produits par lots, et la fabrication en continue.

soit complètement terminé¹. L'adoption de JIT (Just in time) ou juste à temps, a permis presque d'éliminer le coût de stockage.

A cause de l'innovation technologique rapide, le cycle de vie des produits est devenu plus court surtout dans les domaines, informatique, électronique, et automobile ; la préoccupation principale des managers est la recherche d'une diminution continue des coûts, la méthode des coûts cibles (Target costing) est une bonne solution pour atteindre cet objectif.

L'apparition des NTIC (nouvelles technologies de l'information et de la communication) raccourcit le temps nécessaire à la collecte, traitement des données et la diffusion de l'information aux fins de contrôle et de décision.

L'entreprise doit définir avec soin un système de contrôle bien adapté à ses choix stratégique et structurels, choix qui se voient confirmer lors du processus de l'implantation de l'ERP (Enterprise Resource Planning) ou progiciels intégré de gestion².

4.2 L'organisation interne :

Au milieu des années soixante, trois membres de la faculté de « Harvard Business School », Robert ANTHONY, John DEARDEN, et Richard VERCIL, mentionnaient dans leur ouvrage intitulé « Management Control System » que le système de contrôle de gestion détermine cinq types d'unités organisationnelles décentralisées³

Donc on distingue classiquement cinq formes de centre de responsabilité :⁴

A. Le Centre de profit : Beaucoup de managers des unités opérationnelles Ont la responsabilité et l'autorité sur la production et les ventes, ils prennent la décision sur le choix des produits et services à produire, comment les produire, niveau de la qualité, prix, et système de vente et de distribution. Mais ces managers n'ont pas l'autorité de déterminer le capital d'investissement dans leurs établissements, dans ce cas, le profit opérationnel sera, peut être, le meilleur indicateur à court terme de mesure de la

¹ DE RONGE Yves, L'impact des ERP sur le contrôle de gestion : une première évaluation, Article, FINICO, Vol 10, 2000, p66.

² DE RONGE Yves, Idem, P45.

³ KAPLAN Robert, The demise of cost and profit centers, Working paper N° 07-030, www.hbr.org, copyright 2006, P 01.

⁴ Idem, P 01.

performance, pour combien de valeur, les ménagers ont créé en utilisant les ressources disposées à leur niveau.

- B. Le centre d'investissement :** Lorsque le manager local a toutes les responsabilités décrites au-dessus, y compris la responsabilité et l'autorité sur le fonds de roulement et les actifs corporels, il dirige un centre d'investissement. La performance de cette unité est mieux mesurée en comparant le profit obtenu avec le niveau des actifs corporels et financiers employés dans ce centre. Le manager de centre d'investissement est évalué en métrique tel que le revenu sur l'investissement ROI (Return On Investment) et la valeur économique ajoutée EVA (Economic Value-added).
- C. Le centre de coût standard :** Le centre de cout standard est un centre de production ou d'opération, dans lequel une autre personne que le manager local détermine les outputs qui vont être produits, également les inputs prévus nécessaires à la production de chaque unité d'output. Les ingénieurs industriels et les comptables analytiques spécifient les quantités et les prix standards des matériels, du travail, et de l'énergie, et la durée des machines nécessaires à la production de chaque bien, ils déterminent aussi la durée générique de fabrication des biens. Le rôle du manager de centre de coût est la production de la quantité demandée et mixer les composants d'une façon efficiente comme il est déterminé par le système de coût standard. On trouve le centre de coût standard aussi dans l'industrie des services tel que, repas rapides, services bancaires, soins médicaux. La performance du manager de centre de coût est évaluée par un système complexe de variance de coût qui compare le coût réel avec le coût budgété.
- D. Centre de revenu :** Le centre de revenu est une unité de vente, sa responsabilité est de vendre les produits finis fabriqués par la division de fabrication (un centre de coût) ou les produits offerts par une entreprise de service. Puisque le centre de revenu a un rôle dans la détermination de prix de vente (ou négocier un escompte) il garde des comptables pour générer le niveau ciblé des revenus bruts. Des fois il compense sa force de vente avec les commissions basées sur le revenu brut qu'il génère.
- E. Centre des dépenses discrétionnaires :** La direction générale, et les départements administratifs tels que la finance, les ressources humaines, recherche et développement, et quelques unités de marketing telles que la publicité et la promotion, son généralement traités comme des centres de

dépenses discrétionnaires. L'output de ces centres n'est pas clairement mesuré au terme financier, et la relation entre les ressources qu'ils consomment (input) et les outputs qu'ils produisent est faible. Les entreprises contrôlent ce type de centres des dépenses discrétionnaires par la négociation et éventuellement par la libération d'un budget annuel et suivre de près si les dépenses actuelles sont en mesure avec les quantités budgétées.

De ce qu'a été décrit au dessus par KAPLAN.R on remarque que :

- Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité est une décentralisation de responsabilité et d'autorité, ce qui n'est pas adéquat toujours avec les entreprises qui adoptent la stratégie de la mise en pouvoir (Empowerment). Je me rappelle que j'ai négocié des fois la tarification d'hébergement dans un hôtel, où le réceptionniste m'a fait des escomptes. Des fois la stratégie de la mise en pouvoir qui est une stratégie de gestion des ressources humaines enfreint les règles qui constituent les centres de responsabilité.
- Le centre de responsabilité est une unité organisationnelle dont le responsable se voit attribuer un ensemble de ressources et assigner un certain nombre de responsabilités relatives à la réalisation d'un ensemble déterminé d'activités, se traduisent par un ensemble d'objectifs à atteindre.¹ Ce qui a mené à utiliser des critères financiers pour mesurer la performance des managers de ces centres. Ces critères ne sont pas suffisants à long terme puisque la performance des managers est influencée par plusieurs facteurs non financiers, le climat, la culture, le système d'information constituent un excellent exemple. Donc pour concevoir un système de gestion des coûts qui mesure la performance de l'entreprise il ne faut pas se limiter aux centres de responsabilité. La conception d'un Balanced ScoreCard (BSC) aide les managers à aller au delà de perspective financier.
- Le système de comptabilité de gestion doit être capable à s'adapter aux changements structurels qui sont toujours attachés avec les objectifs de l'entreprise et sa taille.

¹ DE RONGER Yves, Comptabilité de gestion, Op-Cit, PP 68, 69.

Section 2 : La performance de l'entreprise, un concept complexe.

La conceptualisation de la « performance » demeure relative et sa mesure est une question centrale et délicate dans les sciences de gestion. L'environnement actuel est caractérisé par l'intensité concurrentielle et l'évolution rapide, à cet effet les entreprises ne se contentent pas de mesurer la performance financière, pour prendre les meilleures décisions, mais la performance globale, en suivant des étapes méthodologiques qui peuvent se varier d'une entreprise à l'autre.

Sous section 1 : La notion de performance.

Etymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français « performer » qui, au XIII^{ème} siècle, signifiait « accomplir, exécuter ». Au XV^{ème} siècle, il apparaît en anglais avec « to perform » dont vient le mot de performance. Il signifiait à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer¹. L'utilisation du terme performance dans la langue française remonte au milieu du 19^{ème} siècle, il désignait à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course. Puis il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Son sens évolua au 20^{ème} siècle. Il indiquait de manière chiffrée les possibilités d'une machine et désignait par extension un rendement exceptionnel².

Selon KAPLAN et NORTON, La performance est la réussite de l'exécution de la stratégie³.

Selon BOURGUINION, La performance est la réalisation des objectifs organisationnels⁴.

Selon LORINO, La performance est la réalisation des objectifs stratégiques⁵

¹ PESQUEUX Yvon, La notion de performance globale, document sur internet

<http://hal.inria.fr/docs/00/03/20/16/PDF/performanceTunis.pdf>, date de consultation 03/02/2012, P 06.

² BERLAND Nicolas et DOHOU Angèle, Mesure de la performance globale des entreprises, document sur internet, <http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p154.pdf>, date de consultation 03/02/2012, PP 3-4.

³ Définition inspirée des contributions de KAPLAN .R et NORTON. D.

⁴ DEBBI Ali, La mesure de la performance dans les mairies, Dimensions et indicateurs, Working paper WM, , Workshop « La performance public locale, composants et mesures », Décembre 2005, P06. http://www.ville-management.org/forum/files/debbiali_757.pdf, Date de consultation février 2012.

⁵ Idem, P06.

La question de la performance se pose sur les résultats et ainsi sur tous les facteurs qui contribuent à la réalisation de ces résultats. Pour nous, La performance c'est atteindre les objectifs fixés, aux moindres coûts, en cohérence avec la stratégie et la vision de l'entreprise.

De ces définitions on peut tirer les caractéristiques suivantes de la performance :

- Action : Action d'effectuer, d'accomplir, d'exécuter, de faire une activité qui nous permet de constater le passage d'une potentialité à une réalisation.
- Résultat : c'est la réalisation. On mesure la capacité d'atteindre les objectifs ou l'efficacité ;
- Succès : Pour introduire un tel jugement il faut se référer à un référentiel ou à une norme (exp : années antérieures, benchmarking, normes internationales). Deux entreprises dans le même secteur d'activité peuvent avoir le même chiffre d'affaires mais des résultats ordinaires différents, car elles ne consomment pas les mêmes coûts, l'entreprise qui domine mieux ses coûts et plus efficiente.
- Relativité : Le niveau de la technologie, la structure organisationnelle, la stratégie adoptée, Le domaine d'activité, et la taille de l'entreprise sont des facteurs qui imposent le système de mesure de la performance.
- La performance est liée au système d'information et à la stratégie de l'entreprise.

Les critères de la performance sont :

Efficience : Elle se définit comme l'obtention du résultat fixé sous contrainte de coûts¹. BOUQUIN.H distingue entre l'efficacité et l'économie, selon lui, l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût : l'efficacité est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de service à partir d'une quantité donnée de ressources². Nous englobons les sens des deux termes précédents pour définir le sens vaste du terme efficacité, comme suit :

¹ BARILLOT Pascal, Modèle conceptuel de la performance de systèmes industriels, document sur internet, <http://www.afscet.asso.fr/resSystemica/Paris05/movahedkhah.pdf>, date de consultation 03/02/2012. P02.

² BERLAND Nicolas et DOHOU Angèle, Mesure de la performance globale des entreprises, document sur internet, Op-Cit , P 04.

l'efficacité c'est acquérir les ressources de l'entreprise au moindre coût et les utiliser d'une façon rationnelle dans la création de valeur.

Efficacité : Pour BOUQUIN .H, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis¹. L'objectif est un critère quantitatif ou qualitatif à atteindre, fixé en aval en appuyant sur des hypothèses (exp : quantité produite mensuellement, part de marché, ROI). La finalité a un caractère global, (exp : produire les produits les plus performant sur le marché, la survie).

BOUQUIN.H voit que : La performance = Efficacité + Efficience + Economie

Si on considère que l'économie est incluse dans l'efficacité on trouvera :

$\text{La performance} = \text{Efficacité} + \text{Efficience}$

On peut présenter les principales différences entre l'efficacité et l'efficience comme suit :

Tableau N° (I.01) : les principales différences entre l'efficacité et l'efficience

Efficience	Efficacité
Bien faire les choses	Faire des bonnes choses
Savoir-comment-faire	Savoir-quoi –faire
Comment	Pourquoi
Moyen	But, objectif
Méthode et processus	Contenu
Forme	Fond

Source : NADI ZAMBO Benoit, L'évaluation de la performance : Aspects conceptuels, Séminaire sur l'évaluation de la performance et le développement du secteur public, Organisé par le gouvernement de la Gambie et le centre africain de recherches administratives pour le développement (CAFRAD), 26-30 Mai 2003, P03. Disponible sur internet www.cafrad.org, Date de consultation Février 2012.

¹ Idem, P05.

Pertinence : c'est la relation entre les objectifs fixés et les moyens alloués, si par exemple, l'objectif pour une entreprise est de doubler son chiffre d'affaires l'année prochaine, elle doit s'interroger sur les moyens mis en œuvre (exp : immobilisations acquis, personnel qualifié, temps disponibles)

Nous concluons qu'il est difficile de trouver une définition unanime du mot « performance » à cause de sa polysémie. Mais on peut dire, pour quelle soit performante, l'entreprise doit être efficace et efficiente simultanément, à condition que les objectifs fixés soient pertinents avec les moyens alloués.

Sous section 2 : Typologie de la performance :

2.1 La performance économique globale :

« La performance économique globale de l'entreprise peut être identifiée à la différence entre la valeur V offerte au marché et la somme des valeurs consommées Ci, couts des différentes activités au sein des diverses composantes organisationnelles de l'entreprise »¹.

D'après le schéma présenté par LORINO. P, on comprend que l'entreprise doit essayer toujours de maximiser cette différence, comme suit :

$$\text{Performance} = \text{Max (V- somme Ci)}$$

2.2 Performance sociale de l'entreprise :

On peut définir la performance sociale comme les résultats d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique (domaines extra-économique). La performance sociale est la mise en pratique efficace de la mission sociale d'une institution en accord avec les valeurs sociales.². Pour mesurer la performance sociale voici quelques indicateurs que l'entreprise doit les connaître :

- Le couple « coût de formation – savoir faire » ;
- Taux de rotation du personnel ;

¹ LORINO Philippe, Comptes et récites de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise, Les éditions d'organisation, 2eme tirage, Paris, 1996, P47.

² <http://rse-pro.com/performance-sociale-655>. Document sur internet, date de consultation 15 février 2012.

- Nombre d'accident, des conflits, et des grèves ;
- Nombres des retards et des absences ;
- Délai de traitement des dossiers de recrutement.

Le terme de la performance sociale fait ainsi référence à la mise en œuvre de la responsabilité sociale des entreprises (l'application de la réglementation, tel que le code de travail, le respect et la reconnaissance des employés).

2.3 Performance sociétale de l'entreprise :

La performance sociétale est l'ensemble des performances économique, sociale, et environnementale. Elle fait référence à la responsabilité sociétale qui « est un processus volontaire au moyen duquel des organisations intègrent des préoccupations sociales et environnementale à leurs activités et à leurs relations avec les parties intéressés »¹

La responsabilité sociétale fait référence, selon le CED (Committee for Economic Development), à trois cercles concentriques :²

- le premier comprend les responsabilités de base pour l'accomplissement des fonctions essentielles de l'entreprise, relatives à la production à l'emploi et à la croissance économique ;
- le second englobant le premier, inclut une notion élargie de la responsabilité, avec une sensibilité aux évolutions de la société et de ses attentes, avec par exemple, la prise en considération des questions de protection de l'environnement, de relations sociales ou encore d'information des consommateurs ;
- enfin, la troisième tient compte de l'exercice de responsabilités émergentes, servant à améliorer l'environnement, comme des créations ciblées d'emplois au profit de populations particulièrement défavorisées.

¹ LAPORT Danielle et autres collaborateurs, Guide pratique de la performance sociale, une approche de la performance de l'entreprise, Edité par ARACT (association régionale pour l'amélioration des conditions du travail), France, 2008, P 20. Disponible sur internet www.martinique.aract.fr. Date de consultation 26 Avril 2012.

² GERMAIN Christophe et TREBUCQ Stéphane, La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions, Article, Semaine sociale Lamy, N° 1186, le 18 Octobre 2004, P36, sur internet. <http://trebucq.u-bordeaux4.fr/1186-germain-trebucq.pdf>. Date de consultation 15 février 2012.

L'approche de la responsabilité sociétale des organisations permet à l'entreprise de :

Appliquer rigoureusement la réglementation ;

Respecter les valeurs sociales ;

Encourager la communication interne et externe ;

Protéger l'environnement naturel ;

S'inscrire dans la démarche du développement durable ;

Evaluer les conséquences des activités de l'entreprise sur les parties prenantes¹ ;

Créer une démarche de progrès collectif, et réajuster les pratiques managériales afin de rechercher une approche égale et équitable des différentes dimensions de la performance²

Sous section 3. La mesure (l'évaluation) de la performance :

Avant de présenter les différents modèles de performance il est primordial de cerner la notion de la performance.

3.1 Notion de mesure de la performance :

Tout système d'évaluation de la performance devrait tenir compte des hypothèses opérationnelles de bas de l'entreprise concernée. Il doit s'adapter aux changements de l'entreprise sinon il sera inefficace. MEYER Christopher voit qu'il est nécessaire qu'un système d'évaluation des performances soit conçu pour appuyer l'entreprise basée sur l'équipe, en l'aidant à être plus efficace de deux façons. Il doit d'une part faire bénéficier les équipes, quand elles en ont besoin, des connaissances que possèdent les fonctions. Il doit d'autre part créer un langage commun entre les membres de l'équipe, qui sont issus de différentes fonctions³. L'objectif de cette approche est de remanier le système d'évaluation de la performance pour maximiser l'efficacité des équipes, contrairement à

¹ Selon l'AFNOR, la partie prenante est 'l'individu ou le groupe d'individus dont les intérêts peuvent influencer sur l'organisation ou être soumis à son influence » exp : actionnaires, employés, clients syndicats.

² LAPORT Danielle et autres collaborateurs, Op-Cit P21.

³ MEYER Christopher, **Comment de bons indicateurs aident les équipes à atteindre l'excellence**, , Article, Harvard Business Review, Numéro spécial « les systèmes de mesure de la performance », Editions d'organisation, Paris, 199, P127..

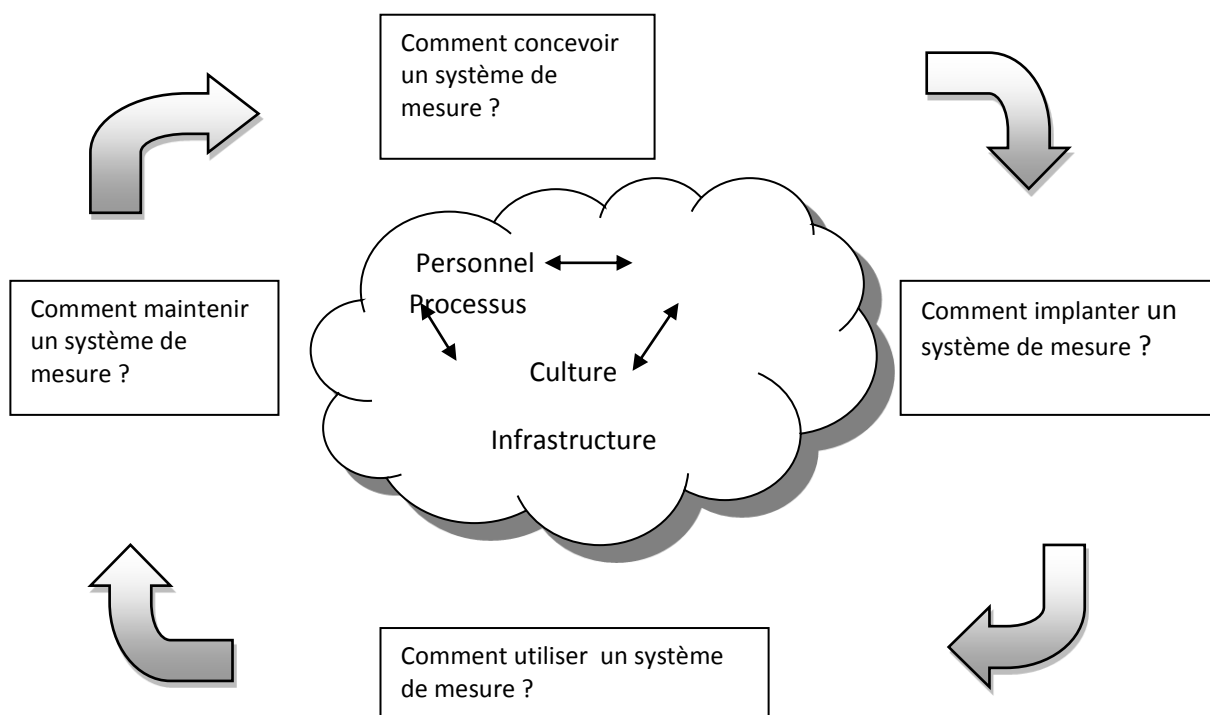
l'optique traditionnelle où chaque fonction est relativement indépendante à ses propres indicateurs.

NEELY et AL (en 1995) définissent la mesure de la performance comme étant le processus de quantifier l'efficacité et la performance des actions.

IL paraît, à priori, souhaitable de se rattacher à une définition particulière de la performance pour ensuite choisir sa mesure. En outre, la réalité des informations disponibles vient par fois contrarier et contraindre la démarche de mesure¹. Les coûts d'implantation d'un système de mesure de performance peuvent aussi constituer une pierre d'achoppement.

Avant l'adoption d'un système de mesure de la performance, il faut répondre aux quatre questions, sachant que les réponses sont influencées par quatre facteurs, comme il est expliqué au schéma suivant :

Schéma N° (I.1) : Quatre questions sur le système de mesure de la performance



Source : BOURNE Mike, KENNERLY Mike et NEELY Andy, Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach, Article, International journal of operations and production management, Vol 20, N° 10, MCB University press, 2000, P 1143.

¹ GAUZENTE Claire, Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : Qu'elle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs, Revue Finance Contrôle Stratégie, Volume 03 N° 02, Juin, 2000, P150.

Globalement, un système de mesure de la performance doit accomplir les missions suivantes :¹

- Apprécier, gérer et améliorer la performance ;
- Formuler et clarifier la stratégie ;
- Mettre en valeur le dialogue stratégique ;
- Améliorer la prise de décision et la classification des priorités ;
- Stimuler la motivation et l'apprentissage.

3.2 Les indicateurs de la performance :

Déterminer les indicateurs pertinents pour mesurer la performance est un travail de longue haleine qui nécessite un échange d'information, un travail collectif et une communication ouverte.

Un indicateur est une information ou un ensemble d'informations contribuent à l'appréciation d'une situation par le décideur. Un indicateur clé de performance (Key performance indicator) est une mesure ou un ensemble de mesures braquées sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation.²

L'indicateur permet de synthétiser les informations comptables et non comptables dans toutes les fonctions de l'entreprise et de contrôler les flux financiers et les flux physiques³.

GERVAIS Michel voit que la définition des indicateurs passe généralement par trois étapes⁴ :

- rappel des objectifs et des missions spécifiques du dirigeant (manager) ;

¹LARDENOIJE Etienne, VAN RAAIJ Erik, et VAN WEELE Arjan, Performance management models and purchasing : Relevance still lost, Researches in purchasing and supply management, Proceeding of the 14th IPSERA conference, March 20-23, Archamps, France, 2005, P670. Available also in the web <http://www.arjanvanweele.com/49/records/50/Lardenoije.Raij.IPSERA.PerformanceManagement.EtAl2005ho.pdf>

²FERNANDEZ Alain (2011), Terminologie, <http://www.nodesway.com/tableaudebord/indicateur-performance.htm>. date de consultation février 2012.

³DEBBI Ali, Op-Cite, P04.

⁴GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Economica, 7^{eme} édition, Paris, 2000, p599.

- mise en évidence des facteurs-clés de succès¹ sur lesquels le responsable devra se focaliser pour atteindre ses objectifs ;
- recherches d'indicateurs permettant de maîtriser les différents facteurs-clés de succès.

Selon lui les indicateurs permettent d'anticiper les événements et d'activer les responsables à temps².

Un indicateur de performance doit être choisi par l'acteur parce que c'est l'action qui fonde l'indicateur. Le choix de référentiel est important aussi pour mieux interpréter l'indicateur. Ce dernier est flexible, il peut être changé au fil de temps selon les nouveaux besoins.

3.3 La performance des activités :

Pour évaluer le niveau de performance des activités, on peut poser les questions suivantes :³

- Est-ce qu'elle est efficace ? Est-ce qu'elle produit des résultats en fonction des objectifs fixés ?
- Est-ce qu'elle est efficiente ? Est-ce qu'elle utilise les bonnes ressources ?
- Est-elle simple ?
- Est-elle cohérente ?
- Atteint-elle les objectifs fixés ?
- Utilise-t-elle les bonnes pratiques de gestion ?
- Existe-il des indicateurs de performance ?
- Quelles sont les tendances des indicateurs de performance ?
- Les cibles sont-elles réalistes ?
- Les projets d'amélioration se réalisent-ils tels que prévus ?

¹ Selon ROCKART J.F, Les facteurs clés de succès sont « le petit nombre de domaine dans lesquels les résultats, s'ils sont satisfaisants, assurent une bonne performance d'ensemble de l'entreprise »

² GERVAIS Michel, Op Cit, P 609.

³ Jean-Paul Laberge MBA Suzanne Dureault BA

<http://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique/Accueil/articles/plan-d-implantation>

- Les budgets sont-ils suffisants ?
- Utilise-t-on les nouvelles technologies d'information et de communication ?
- Est-ce que le personnel est suffisamment compétent ?
- Est-ce que le personnel est motivé ?
- Le leadership est-il satisfaisant ?
- Les communications sont-elles bonnes ?
- La structure organisationnelle est-elle adéquate ?
- La culture organisationnelle est-elle orientée sur la performance ?
- Est-ce qu'il y a des obstacles qui nuisent à la performance ?

Sous section 4. Les principaux modèles de mesure de la performance :

Ils existent plusieurs modèles intégrateurs de la performance de l'entreprise, mais avant de les décrire, il nous apparaît nécessaire de distinguer les trois niveaux d'abstraction habituellement présents dans un modèle de la performance, il s'agit de :¹

- **Les dimensions :**

BOULIANNE a répertorié huit dimensions de l'efficacité : la dimension financière, client, gestion interne, innovation et apprentissage, ressource humaines, efficacité économique légitimité auprès de groupes externes et finalement, pérennité de l'organisation.

- **Les critères :**

Les huit dimensions répertoriées sont servies par seize critères distincts : mobilisation du personnel, moral du personnel, rendement des employés, développement des employés, économie des ressources, satisfaction des bailleurs de fonds, satisfaction de la clientèle, satisfaction des organismes régulateurs, satisfaction de la communauté, qualité de produit/service, rentabilité financière, compétitivité, flexibilité, livraison, innovation.

¹ TREMBLAY Diane-Gabrielle, Productivité et performance : Enjeux et défis dans l'économie du savoir, Note de recherche 2003-13 de la chaire de recherche du Canada sur les enjeux socio-organisationnels de l'économie du savoir, <http://www.telug.ugam.ca/chaireecosavoir/pdf/NRC03-13.pdf>, 2003, P20. Date de consultation 02 Avril 2012.

• **Les indicateurs :**

BOUIANNE a répertorié plus de 124 indicateurs correspondants aux seize critères et huit dimensions.

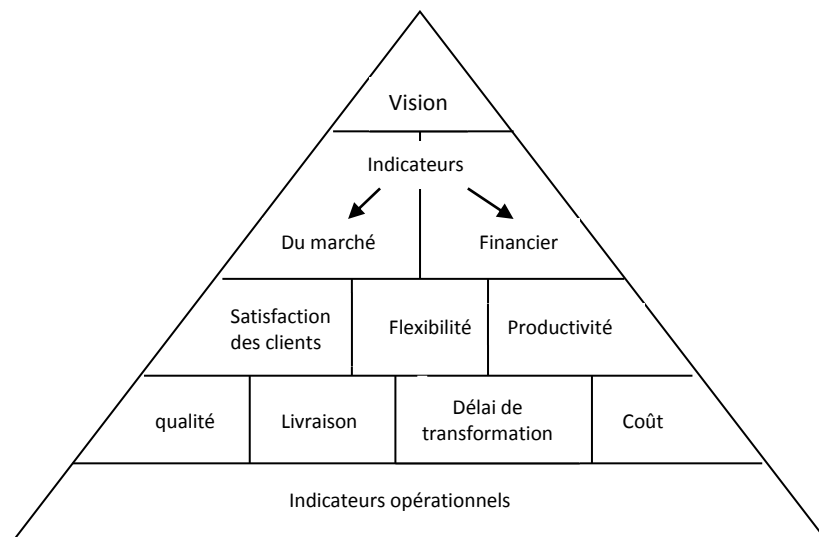
Les principaux modèles de mesure de la performance sont :

- La pyramide de performance de Lynch et Cross (1991)
- Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991)
- Le modèle de performance : « Balanced Scorecard » de Kaplan et Norton (1992).
- Le modèle de performance de Morin, Savoie et Beaudin (1994).
- Le modèle de performance des parties prenantes d'Atkinson et al. (1997).
- Le modèle de performance de Denis, Czellar et Graber (2001).
- Le modèle de performance de Raymond (2002).

4.1 La pyramide de la performance de LYNCH et CROSS (1991)

La pyramide de LYNCH et CROSS intègre des indicateurs stratégiques, des indicateurs opérationnels, et des indicateurs intermédiaires. Elle est présentée comme suit :

Schéma N° (I.2) : La pyramide de la performance de LYNCH et CROSS (1991)



Source : TREMBLAY Diane-Gabrielle, Idem, 2003, P22..

Au dessus de la pyramide, l'objectif est d'augmenter la qualité et la livraison et de diminuer le délai de transformation et le coût, à ce niveau le nombre des indicateurs no-financiers vont être utilisés pour mesurer les opérations¹. Au dessus de ce niveau directement, la performance focalisée est en trois places : assurer la satisfaction des clients. Avoir la flexibilité, c'est-à-dire le pouvoir de s'adapter au changement de méthodes et aux besoins des clients. Finalement, augmenter la productivité en diminuant le coût et le temps nécessaire pour atteindre la satisfaction des clients et la flexibilité. Cette dernière est à la fois autant mesurée par les indicateurs du marché que par les indicateurs financiers (niveau 3).

Les quatre niveaux de cette pyramide se complètent pour réaliser les objectifs tracés par la stratégie de l'entreprise dans le cadre de sa vision, par exemple : diminuer le coût de la main d'œuvre permet à l'entreprise d'améliorer la productivité du personnel, et générer par la suite une marge bénéficiaire plus élevée (impact de l'efficacité). D'autre part, améliorer la qualité contribue à la satisfaction des clients et par conséquent réaliser un chiffre d'affaire plus élevé et augmenter la part du marché (impact de l'efficacité).

On peut reclasser les indicateurs apparus dans la pyramide de LYNCH et CROSS verticalement, sachant que la flexibilité est un élément centrale, comme suit :²

- Indicateurs d'efficacité externe : Indicateurs de qualité, livraison, satisfaction de client, et marché.
- Indicateurs d'efficacité interne : indicateurs de coût, délai de transformation, productivité, et indicateurs financiers.

4.2 Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991)

Après une étude sur la performance dans le secteur des services, FITZGERALD et AL développaient leur modèle basé sur l'idée qu'il y a deux types de base de mesures de la performance dans n'importe quelle organisation, les résultats et les déterminants. Les résultats sont composés de deux critères (compétitivité, et

¹ BROWN George, Accountability and performance measurement, http://www2.accaglobal.com/archive/sa_oldarticles/43909, 1998, P04. Date de consultation 26 Avril 2012

² BROWN George, Idem , P04.

performance financière), les déterminants sont composés de quatre critères (Qualité flexibilité, ressources utilisées, et innovation)¹. Le modèle est présenté sous forme de tableau comme suit :

Tableau N° (I.2): Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991)

Résultats	Compétitivité
	Performance financière
Déterminants	Qualité des services
	Flexibilité
	Ressources utilisées
	Innovation

Source: BOURNE Mike, KENNERLY Mike et NEELY Andy, Op-Cit, P 1123.

Les principaux types de mesure sont:²

- Compétitivité : part du marché et positionnement, croissance des ventes, mesures sur la clientèle de base.
- Performance financière : rentabilité, liquidité, structure du capital, ratios financiers.
- Qualité des services : fiabilité, sensibilité/bienveillance, esthétique/apparence, propreté/ordre, confort/sécurité, communication, courtoisie, accessibilité/disponibilité.
- Flexibilité : flexibilité du volume de production, flexibilité dans la vitesse de livraison, flexibilité dans les spécifications.
- Ressources utilisées : productivité, efficience.
- Innovation : performance des processus d'innovation, performance des innovations individuelles.

¹ BOURNE Mike, KENNERLY Mike et NEELY Andy, Op-Cit, P 1122.

² TREMBLAY Diane-Gabrielle, OP-Cit, P22.

4.3 Le balanced scorecard (1992) et le pilotage de la performance :

L'idée fondamentale de la Balanced Scorecard est qu'une appréciation de la performance, qui s'appuie uniquement sur les données comptables et financières, est incomplète pour trois raisons. Premièrement, ces données sont trop axées sur les résultats passés et tangibles de l'entreprise. Deuxièmement, elles sont trop spécifiques à des organisations fonctionnant sur le modèle dit de l'âge industriel, associant donc étroitement l'idée de performance à l'idée d'utilisation optimale des capacités de production existantes, essentiellement techniques. Troisièmement, elles masquent les aptitudes de l'organisation à créer une véritable valeur économique future.¹

Le concept de pilotage s'applique à des systèmes rapides, complexes, difficilement maîtrisables², le cas de l'entreprise d'aujourd'hui.

Selon MORLAY, « le pilotage d'un système est l'ensemble des processus qui permettent de maîtriser et de guider son fonctionnement et son évolution vers des objectifs assignés.³ » il propose deux concepts clés du pilotage, le contrôle et la régulation.

Selon LORINO, les deux axes qui doivent être pris en considération lors du pilotage de la performance sont le pilotage du couple « valeur-coût » et le pilotage des ressources humaines. Il voit que le pilotage de la performance engendre un problème de déploiement. **Il définit le pilotage de la performance économique comme suit :** « c'est déployer une vision globale de cette performance (le profit, la part de marché, le revenu) dans des règles de décision et d'action concrètes au niveau de chacune des entités agissantes (équipes, services, directions, divisions) qui la composent »⁴

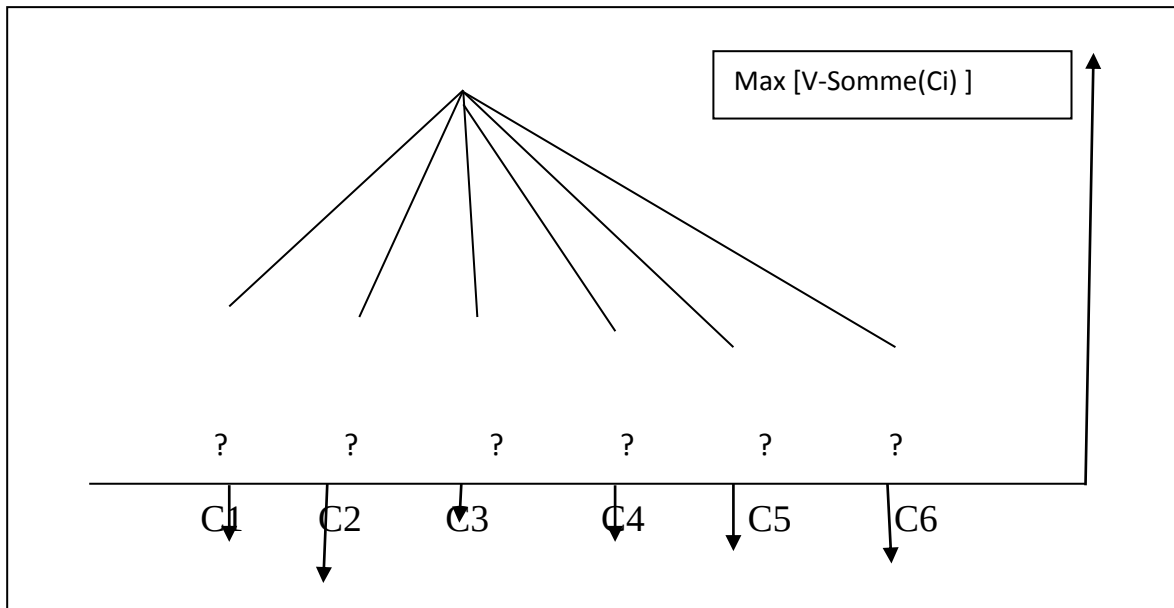
¹ Manel BENZERAFA, L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat, Op-Cit, P 38.

² Ecosip, RAVIART David et TAHON Christian « Dialogues autour de la performance en entreprise », Editions Harmattan, Paris, 1999, p60.

³ Ecosip, RAVIART David et TAHON Christian, Idem, P60.

⁴ LORINO Philippe, Comptes et récits de la performance, Op-Cit, p47.

Schéma N° (I.3) : Le pilotage, un problème de déploiement.



Source : LORINO Philippe, Comptes et récits de la performance, Op-Cit, P47.

Selon KAPLAN.R et NORTON.D le pilotage de la performance dépend de quatre(4) axes (perspectives) : perspectives financière, perspective client, processus internes, et innovation et apprentissage, intégrés dans le balanced scorecard (ou tableau de bord prospectif), qui apporte des réponses aux questions suivantes :¹

- Comment nos clients nous considèrent-ils ? (l'axe client) ;
- En quoi sommes-nous les meilleurs ? (l'axe processus internes) ;
- Continuons-nous à nous améliorer et à générer de la valeur ? (l'axe innovation et apprentissage) ;
- Quel regard les actionnaires portent-ils sur nous ? (l'axe financier)

Le balanced scorecard constitue un garde-fou contre la sous-optimisation. Il oblige à prendre en compte simultanément toutes les mesures opérationnelles les plus importantes, ce qu'il permet de s'assurer que les améliorations réalisés d'un côté ne le sont pas au détriment d'un autre²

¹ KAPLAN Robert et NORTON David, **Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance**, Article, Harvard Business Review, Numéro spécial « les systèmes de mesure de la performance », Editions d'organisation, Paris, 1999, PP158.159.

² Idem, P160.

Cette démarche sert aux entreprises d'évaluer leur stratégie à la lumière de leur performance actuelle et de la rectifier à mesure qu'elles apprennent¹. Elle permet aussi de lier les fonctions opérationnelles avec la stratégie. De transformer la vision stratégique en objectifs opérationnels. Etablir les budgets en coordination avec la stratégie. Faire des actes rapides de correction d'objectifs, et améliorer les processus internes grâce à l'apprentissage. Ce qu'il permettra à l'entreprise d'améliorer le trio QCD (qualité, coût, délais) qui va générer de son tour, la satisfaction des clients et par conséquent la satisfaction des actionnaires. Les quatre axes sont liés par des liens de cause à effet. La chaîne causale de la performance se termine par l'axe financier (l'axe prépondérant dans le modèle). Le lien de cause à effet peut aussi exister en sens opposé, ce qu'il explique l'utilisation des flèches à double sens dans le schéma au dessus.

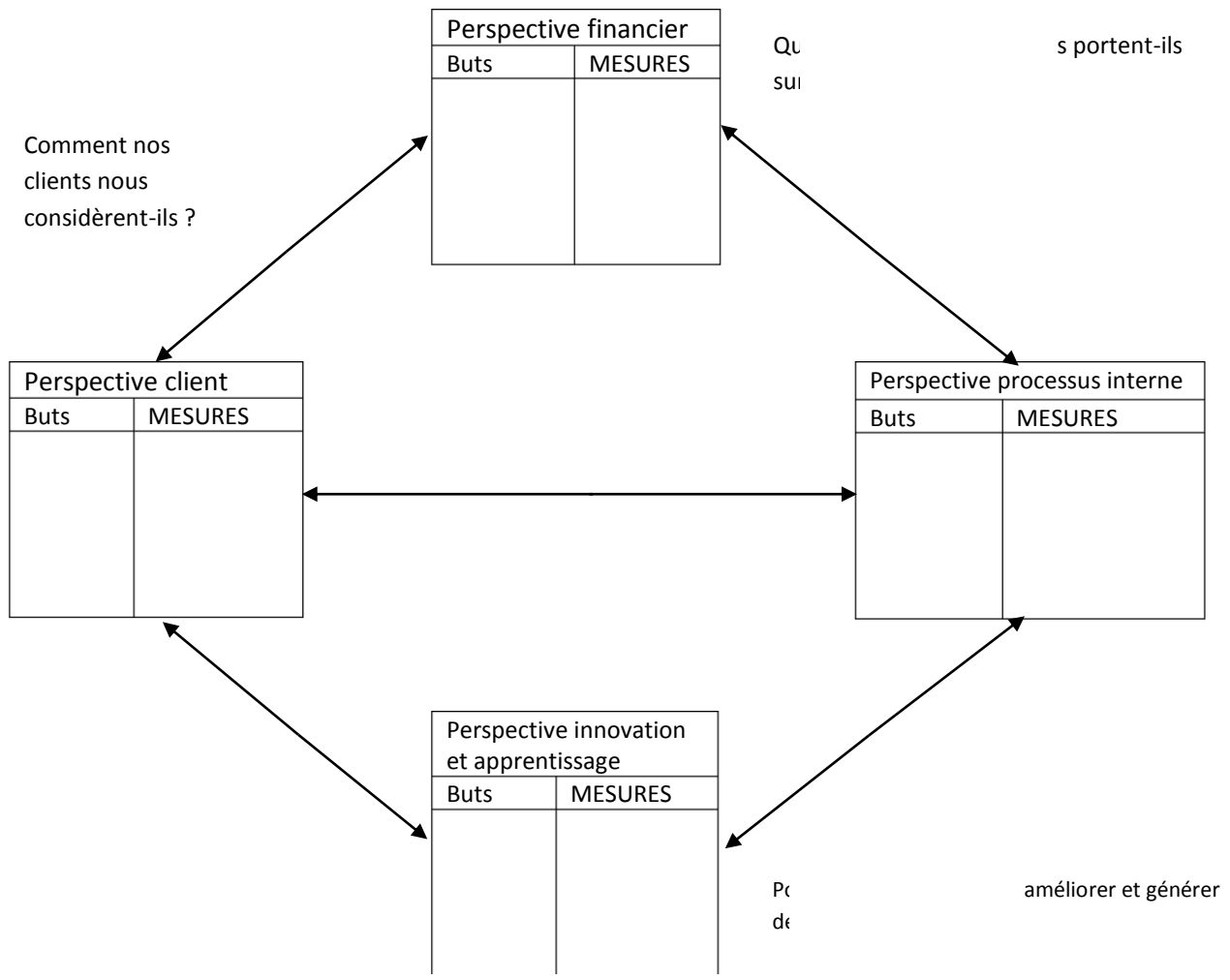
Le pilotage de la performance consiste alors à maîtriser la création de valeur sous le seul angle du client. D'où l'idée que la valeur se crée en externe, et que la performance n'est que sa mesure interne, au travers d'un déploiement de la valeur par les processus (LORINO). Le balanced scorecard va au-delà, en intégrant d'autres acteurs dans le pilotage, les actionnaires pour financer les processus et les salariés pour leur créativité²

Le schéma de balanced scorecard tel qu'il a été présenté par KAPLAN et NORTON en 1992 est comme suit :

¹ KAPLAN Robert et NORTON David, **Le tableau de bord prospectif, outil de management stratégique**, Article, Harvard Business Review, Numéro spécial « les systèmes de mesure de la performance », Editions d'organisation, Paris, 1999, P223.

² HERRIAU Christopher, Le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion, Article, Finance Contrôle Stratégie, Vol 02, N° 03 Septembre 1999, 154.

Schema N°(I.4): Le balanced scorecard



Source: KAPLAN Robert et NORTON David, The balanced scorecard-Measures that drive performance, Article, Harvard Business Review, January-February, 1992, P72.

Le modèle (ainsi que le schéma) a connu quelque amélioration (1996). Chaque perspective contient des informations sur : les objectifs, les mesures, les cibles, et les initiatives. La vision et la stratégie sont au centre du balanced scorecard.

D'après notre lecture, on peut dire que le balanced scorecard est basé sur les quatre principes suivants :

- La prise en compte de tous les indicateurs significatifs de la performance, financiers et non financiers, tangibles et intangibles, retardés et avancés ;

- Pour exécuter la stratégie, il faut transformer ses buts en objectifs opérationnels, et attacher les fonctions opérationnelles et les budgets avec la stratégie ;
- Pour mesurer la performance il faut la piloter, ce pilotage dépend de quatre axes intégrés : financier, client, processus internes, et innovation et apprentissage ;
- Ces axes sont liés par la relation cause à effet.

4.4 Le modèle de performance de Morin, Savoie et Beaudin (1994).

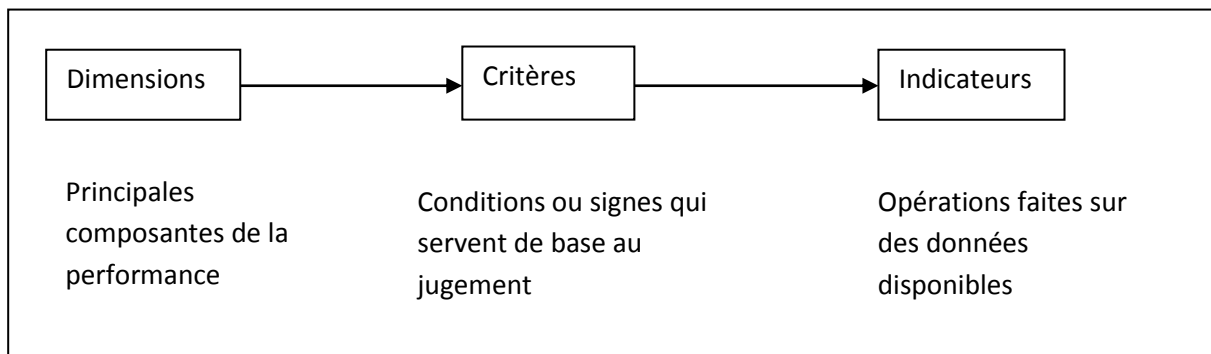
C'est un modèle qui représente l'efficacité organisationnelle. Pour MORIN, l'efficacité organisationnelle est « un jugement que porte un individu ou un groupe sur l'organisation, et plus précisément sur les activités, les produits, les résultats ou les effets qu'il attend d'elle »¹. Ce modèle comporte trois niveaux :²

- Les dimensions : lorsqu'on veut mesurer la performance d'une entreprise, il faut d'abord déterminer les dimensions qui sont nécessaires pour la décrire ;
- Les critères qui définissent les dimensions : Les dimensions de la performance sont définies à l'aide de critères, c'est-à-dire des conditions ou des signes qui servent de base au jugement ;
- Les indicateurs qui servent à mesurer ou à apprécier les critères : un indicateur de performance est défini par un ensemble d'opérations portant sur des données concrètes, tangible, ou intangible qui produit une information pertinente sur un critère.

¹ TREMBLAY Diane-Gabrielle, OP-Cit, P26.

² MORIN Estelle, GUINDON Michel et BOULIANNE Emilio, (avec adaptation) Mesurer la performance de l'entreprise, Revue Gestion, Vol 21, N° 03, Septembre 1996, PP 61-62.

Schéma N°(I.5) : mesurer la performance de l'entreprise selon Morin, Savoie et Beaudin



Source : DEBBI Ai, La mesure de la performance dans les mairies : Dimensions et indicateurs, working paper, Workshop « La performance public locale, composants et mesures », Décembre 2005, P08. Date de consultation février 2012.

Dans ce modèle le jugement donne le caractère subjectif lors du choix des données disponibles pour déterminer les indicateurs de mesure.

Selon les auteurs pour mesurer la performance de l'entreprise il faut passer par la mesure de performance des quatre dimensions :

- Pérennité de l'organisation ;
- Valeur des ressources humaines ;
- Efficience économique ;
- Légitimité de l'organisation auprès des groupes externes.

Tableau N° (I.3) Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994).

PERENNITE DE L'ORGANISATION	EFFICIENCE ECONOMIQUE
Qualité du produit-service (degré auquel le produit ou le service correspond aux normes des tests de qualité et aux exigences de la clientèle; nombre de retours et nombre de plaintes faites par la clientèle)	Economie des ressources (degré auquel l'organisation réduit la quantité des ressources utilisées tout en assurant le bon fonctionnement du système; rotation des stocks, rotation des comptes clients, taux de rebuts et pourcentage de réduction du gaspillage)
Rentabilité financière (degré auquel certains indicateurs financiers se comparent	

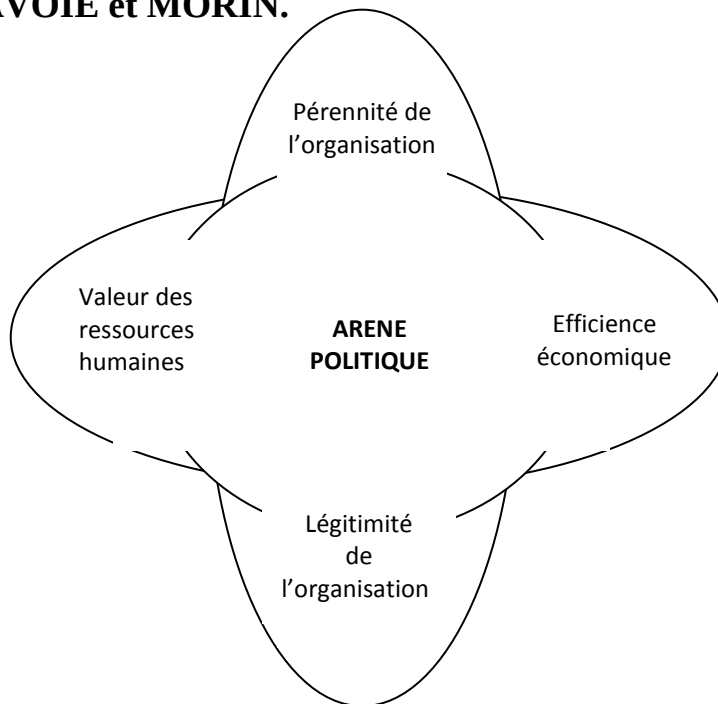
favorablement ou défavorablement avec ceux du secteur et des performances passées; rendement du capital investi et marge de bénéfice net) Compétitivité (degré auquel l'entreprise conserve et conquiert des marchés; niveau des revenus par secteur et niveau d'exportation)	Productivité (quantité ou qualité des biens et services produits par l'organisation par rapport à la quantité de ressources utilisées pour leur production durant une période donnée; rotation de l'actif total, rotation de l'actif immobilisé, niveau d'activités / coûts de production et niveau d'activités / temps de production)
VALEURS DES RESSOURCES HUMAINES Mobilisation des employés (degré d'intérêt manifesté par les employés pour leur travail et pour l'organisation ainsi que l'effort fourni pour atteindre les objectifs; le taux de rotation des employés et le taux d'absentéisme) Climat de travail (degré auquel l'expérience du travail est évaluée positivement par les employés; taux de participation aux activités sociales, taux de maladie, taux d'accidents, ratio d'actes déviants, nombre de jours perdus à cause d'un arrêt de travail et qualité des relations de travail) Rendement des employés (qualité ou quantité de production par employé ou par groupe; revenus par employé, bénéfice net avant impôt par employé, bénéfice net avant impôt par tranche de 100 \$ de masse salariale) Développement des employés (degré auquel les compétences s'accroissent chez les membres de l'organisation; excédent du taux de la masse salariale consacrée à la formation, effort de formation, transfert des apprentissages et mobilité des employés)	LEGITIMITE DE L'ORGANISATION AUPRES DES GROUPES EXTERNES Satisfaction des bailleurs de fonds (degré auquel les bailleurs de fonds estiment que leurs fonds sont utilisés de façon rentable; bénéfice par action, ratio de fonds de roulement et ratio d'endettement) Satisfaction de la clientèle (jugement que porte le client sur la façon dont l'organisation a su répondre à ses besoins; fréquence du non-respect du délai de livraison convenu avec la clientèle, niveau des ventes, degré de fidélité de la clientèle) Satisfaction des organismes régulateurs (degré auquel l'organisation respecte les lois et les règlements qui régissent ses activités; pénalités versées pour infraction) Satisfaction de la communauté (appréciation que fait la communauté élargie des activités et des effets de l'organisation; nombre d'emplois créés, contribution financière à la réalisation d'activités communautaires, degré de développement des avantages sociaux concernant la famille et disposition des déchets)

Source : MORIN Estelle, GUINDON Michel et BOULIANNE Emilio, Idem, P 62.

Donc pour mesurer la performance, il faut concevoir un ensemble d'indicateurs significatifs tangibles ou intangibles qui génèrent des informations pertinentes sur chaque critère (ce qu'il faut savoir à propos de la performance organisationnelle) pour définir les principales composantes de la performance (dimensions). On remarque qu'il existe un groupe d'indicateurs qui mesure une composante précise de performance, et l'ensemble de groupes mesure la performance globale de l'entreprise, mais la question qui se pose : comment peut on déployer la stratégie sur les dimensions de ce modèle ?

Pour tenir compte de l'évolution des systèmes de mesure de la performance et afin de représenter leur variété et la complexité, SAVOIE et MORIN ont ajouté une cinquième dimension, il s'agit de la dimension politique qui est au centre du modèle.

Schéma N° (I.6) : Le modèle de l'efficacité organisationnelle, révisé (en 2000) par SAVOIE et MORIN.



Source : TREMBLAY Diane-Gabrielle, Idem, 2003, P 31.

Section 3 : Structure du système intégré de gestion des coûts (SIGC)

La compréhension des relations entre les activités, les outputs et la création de valeur est devenue la clé intelligente qui réalise une haute performance. L'implantation d'un système intégré de gestion des coûts qui fournissent ces compréhensions est devenue primordiale pour atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise. Ces systèmes doivent être intégrés pour assurer une meilleure communication des décisions, des objectifs, des résultats et des opportunités et exploiter d'une meilleure façon les ressources de l'entreprise. Le système qu'on propose est le système intégré de gestion des coûts (SIGC) (Integrated Cost Management System), qui fait part de la comptabilité de gestion stratégique.

Sous section 1 : Notion du SIGC.

On peut voir la comptabilité de gestion stratégique (CGS) « Strategic Management Accounting » à partir de deux perspectives. « Premièrement : CGS est un ensemble de techniques comptables orientées vers la stratégie. Deuxièmement : CGS concerne l'implication des comptables dans les processus de la prise de décision stratégique de groupe (corporate strategy »¹.

Tableau N° (I.4) Techniques de SMA.

Catégories de techniques de CGS	Techniques de CGS
Calcul des coûts (costing)	1/ Coûts attribués 2/ Coûts de cycle de vie 3/ Coûts de qualité 4/ Coûts cibles 5- Coûts de la chaine de valeur
Planification, contrôle et mesure de la	1/ Etalonnage (Benchmarking)

¹ CADEZ Simon and GUILDING Chris, An exploratory investigation of in integrated contingency model of strategic management accounting, Article, Accounting, Organizations and society 33, 2008, P 838.

performance	2/ Mesure de la performance intégrée
Prise de décision stratégique	1/ Coûts stratégique 2/ Fixation des prix stratégiques 3/ Evaluation de la marque
Comptabilité du concurrent	1/ Estimation des coûts de concurrent 2/ surveillance de la position concurrentielle 3/ Evaluation de la performance du concurrent
Comptabilité du client	1/ Analyse de la rentabilité du client 2/ Analyse de la rentabilité actuelle et potentielle du client 3/ Evaluation des clients comme actif

Source: CADEZ Simon and GUILDING Chris, An exploratory investigation of in integrated contingency model of strategic management accounting, Article, Op-Cit, P 839.

Nous remarquons que le terme « Strategic Management Accounting » est très proche à celui de « Strategic Cost Management » ou la gestion stratégique des coûts, qui est définie comme l'étude de l'interface entre la stratégie d'affaire et le système de coût.¹ La gestion stratégique des coûts (GSC) aligne la structure des coûts de l'entreprise avec la stratégie et sa mise en vigueur.²

¹ NARAYANASWAMY.R, Strategic cost management: some reflections from experience, Article, The chartered accountants review, December 2003, P664. www.jestore.com Date de consultation Mars 2012.

² Anderson Shannon and DEKKER Henri, Strategic cost management in supply chains, Part 1: Structural cost management, Article Accounting Horizons Review, American Accounting Association Vol 23 N° 02, June 2009, P202.

Deux types d'inducteurs de coût (cost driver) qui sont à la base de la GSC : ¹

- Inducteurs de coûts de structure : qui reflètent la structure organisationnelle, les décisions d'investissement et les opérations de l'entreprise.
- Inducteurs de coûts d'exécution : qui reflètent l'efficacité et l'efficience de l'exécution de la stratégie.

Toutes ces éléments seront inclus dans un système intégré appelé « système intégré de gestion des coûts » (SIGC) qui cherche à identifier les informations essentielles qui doivent être partagées entre les individus, les équipes, les départements, les processus et les entités, pour prendre la bonne décision qui restera toujours la finalité de ce système.

Les principes sous-jacents du SIGC sont :²

- **Orientation stratégique** : Un système de gestion des coûts doit incorporer et refléter les stratégies de l'entreprise et la capacité supportée pour achever les buts stratégiques ;
- **Attractivité des clients** : La conception, l'intégration et l'utilisation d'un système d'information doivent être orientées vers la détermination et la satisfaction des besoins des clients ;
- **Système basé sur la valeur** : l'avantage concurrentiel et la croissance bénéfique sont conditionnés par la compréhension de « comment ? » et « ou ? » l'entreprise crée la valeur à ses clients ;
- **Processus/Focalisation horizontale** : L'intégration doit incorporer les flux de matériels et de l'information à travers et entre les organisations (Filiales, départements) en faisant ressortir l'interdépendance ;
- **Décisions pertinentes** : Un système d'information, il faut qu'il supporte les décisions clés de l'entreprise ;

¹ Anderson Shannon and DEKKER Henri, Idem , P 202.

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Statement on management accounting N° 4MM, Published by IMA, March 2000, PP 03-04.

- **Coût réduit** : L'intégration doit concentrer sur les 20 % des données qui supportent 80 à 90 % des décisions prises dans l'entreprise, au lieu de comprendre toute les données disponibles dans l'entreprise ;
- **Système basé sur les relations** : Un système d'information intégré doit faire ressortir la performance des relations et des transactions principales à travers de la chaine de valeur.
- Cinq étapes constituent l'approche de base utilisée pour s'assurer que le SIGC répond aux besoins de ses utilisateurs:
 - analyse de système de décision;
 - analyse les besoins en information;
 - agrégation des décisions;
 - conception des fonctions du système d'information ; et
 - conception de procédures du contrôle interne pour assurer l'intégrité des données.

La structure du SIGC souligne le rapport entre les flux de l'information et la prise de décision aux divers niveaux de l'entreprise. Elle se compose d'éléments suivants :

- systèmes de gestion stratégique des coûts ;
- Domaines de décision ;
- Intégration.

Sous section 2 : Systèmes de gestion stratégique des coûts : strategic cost management systems.

Système de gestion stratégique des coûts qui intègre quatre (04) systèmes : gestion des coûts à base d'activité, gestion des coûts cibles, gestion des coûts de capacité, et gestion d'actif.

Le rôle du SIGC n'est pas limité dans le calcul des coûts pour buts opérationnels, mais aussi pour une gestion des coûts alignée avec la stratégie

(buts stratégique). Cette gestion stratégique implique plusieurs système, il s'agit de :

2.1 gestion des couts à base d'activité : Activity Based Cost Management (ABCM).

Le système calcul des coûts, qui a récemment gagné en popularité est fondée sur ce principe: dans une entreprise, les couts indirects sont générés par un certain nombre d'activités nécessaires à la réalisation réussie de la fabrication et les processus d'affaires. Comme les activités consomment les ressources, et les produits consomment les activités, le coût des produits est lié au coût des ressources. Pour chaque activité, il faut rechercher un inducteur de coût (cost driver) «facteur explicatif des variations de coûts d'activité »¹ « facteur explicatif de consommation de ressources »²

La mise en place d'un système ABC passe par quatre étapes :

- 1- La définition des objets de coûts ou entités finales ;
- 2- La définition des activités de l'entreprise ;
- 3- La définition des unités d'œuvres ou inducteurs d'activité ;
- 4- Et celle des différentes relations (entités finales-activités et activités-ressources).

L'efficacité de ce système exige une bonne analyse des activités de l'entreprise.

Il existe maintenant une nouvelle approche proposée par R. Kaplan et S. ANDERSON, appelée « Time-Driven Activity Based Costing » elle est la nouvelle « ABC », son but est de simplifier l'ABC classique, elle se concentre sur: ³

- L'estimation du coût par unité de temps de la capacité;
- L'estimation de l'unité du temps d'activité;

¹ Burlaud Aain, SAADA Toufik et SIMON Claude, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Edition Vibert, Paris, 1995, P 114.

² GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Op-Cit, P175.

³ ANDERSON Steven and KAPLAN Robert, Time-Driven Activity-Based Costing, Article, Harvard Business Review, November 2004, P133.

- Le découlement des taux des inducteurs de cout ; et
- L'analyse et l'élaboration des rapports sur les couts.

ANDERSON et KAPLAN déclarent que le (Time-Driven ABC) permet aux gestionnaires de faire rapport de leurs coûts sur une base continue, d'une façon qui révèle à la fois les coûts des activités d'affaires ainsi que le temps qu'elles ont duré.

2.2 Gestion des Coûts Cibles : Target Cost Management(TCM).

C'est un système de planification de bénéfice et de la gestion des coûts, TCM montre le rapport entre la valeur incorporée dans la gamme produit/service, les besoins des Clients, et la quantité maximale de ressources/couts qui peuvent être consommées pour répondre à ces besoins.

COOPER R et SLAGMULDER R stipulent que les coûts cibles sont, principalement, une technique de gestion de profit, son objectif est d'assurer que les produits futurs produisent des profits suffisants pour permettre à l'entreprise de réaliser ses plans de bénéfice à long terme.¹ Cet objectif peut être réalisé si les produits sont conçus pour satisfaire la demande des clients et manufacturés au moindre coût.

Les six étapes impliquées dans la mise en œuvre des couts cibles sont² :

A. Phase de planification du produit :

1. établissement du prix cible du marché;
2. établissement de la marge bénéficiaire cible et le coût à réaliser;
3. calcul du coût probable de produits actuels et nouveaux et de processus;
4. établissement du coût cible.

¹ COOPER Robin and SLAGMULDER Regine, Factors influencing the target costing process :lessons from japanese practice, February 25, 1997, P01. Available at http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp_97_30.pdf. Date de consultation 2006.

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and techniques for implementing target costing, Statement on management accounting N° 4GG, Published by IMA, November 1998, P05.

B- Phase de conception de produit

5. Atteindre le coût cible.

C- Phase de production

6. la poursuite de réductions de coût une fois que la production a commencé.

Il y' a plusieurs conditions exigées pour installer un système des couts cibles dans une entreprise telles que; réorienter la culture et l'attitude, Déterminer le coût cible et l'équilibrer avec les besoins, et établir un modèle de coût de produit pour soutenir le décideur.

2.3 La gestion d'Actif: Asset Management (AM).

C'est la gestion des actifs d'une entreprise pour maximiser le revenu.

Ce système a un rôle comme un système d'organisation pour tous les actifs, il détaille les besoins des ressources et trace le progrès des acquisitions de nouvelles ressources, qui sont souvent critiques si des objectifs stratégiques et tactiques doivent être achevés. AM va au-delà de l'achat de nouvelles ressources physiques par, l'examen des compétences des ressources humaines de l'organisation. N'importe qu'elle nouvelle acquisition doit être justifiée, par exemple, pour remplacer une immobilisation obsolète, pour augmenter le volume de production, pour améliorer la qualité, pour exploiter le surplus de la trésorerie dans l'acquisition des stocks ou dans un placement rentable, et n'importe quelle cession doit être justifiée. Ce système applique un contrôle permanent sur les actifs (existence physique, façon et but d'utilisation, rentabilité)

2.4 la Gestion de coût de capacité : Capacity Cost Management (CCM).

C'est un système qui fournit des informations sur la façon dont les actifs ont été utilisés, et nous informe sur les ressources gaspillées, et où des améliorations potentielles peuvent être tirées. Il aide les managers à optimiser l'utilisation des ressources pour créer la valeur à leurs clients et aux actionnaires. Il reflète la relation entre la structure, la stratégie et les processus d'une entreprise.¹

Cette optimisation peut être exercée de différentes perspectives (maximiser les

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing capacity cost management system, Statement on management accounting N° 4LL, Published by IMA, February, 2000, P04.

outputs, maximiser le profit, minimiser le coût total, minimiser les ressources gaspillées, maximiser la réaction de l'entreprise envers les changements environnementaux internes ou externes, maximiser les économies de l'échelle et réduire les investissements pour améliorer le revenu sur investissement (R.O.I)

Ces quatre systèmes de gestion des coûts sont intégrés avec les trois systèmes cités ci-dessous :

2.5 La gestion des processus : Process Management (PM).

C'est l'exécution et le suivi des processus d'affaires répétables, qui ont été définis par un ensemble de procédures formelles.

Un processus est un ensemble d'activités qui interagissent en vue de produire un output unique pour un client interne ou externe¹. Le processus définit la série d'activités ayant le même facteur de déclenchement et permet de comprendre l'enchaînement de celles-ci.² La gestion de processus est une approche pertinente lorsque les activités sont bien cernées et l'inducteur commun est défini sincèrement.

Selon IMA et CAM-I La gestion de processus a pour but de déterminer les techniques pertinentes et les outils appliqués à un processus pour mettre en œuvre et améliorer l'efficacité des processus, réaliser des gains et assurer l'intégrité des processus répondant aux besoins des clients.

2.6 Entreprise étendue : Extended Enterprise (EE).

Le terme «entreprise étendue» représente une entreprise qui est composée non seulement de ses employés, ses membres du conseil d'administration et ses cadres, mais aussi ses partenaires, ses fournisseurs et même ses clients.

L'entreprise étendue ne peut être réussie que si tous les groupes et les individus ont l'information dont ils ont besoin pour mener les affaires avec efficacité.

Les applications d'une entreprise étendue, sont des applications qui couvrent les limites de l'entreprise, notamment un réseau de relations entre une entreprise et ses employés, dirigeants, partenaires, clients, fournisseurs, et les marchés.

¹ HERRIAU Christophe, Le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion, Article, Revue Finance Contrôle Stratégie, Vol 02 N° 03 Septembre 1999, P 152.

² GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Op-Cit, P176.

L'entreprise a besoin de connaître les conditions de ses fournisseurs en temps réel. Ses clients et ses partenaires ont besoin de connaître les derniers produits ou services dès qu'ils sont disponibles. Son conseil d'administration et ses chefs de directions ont besoin d'avoir les dernières informations financières au bout des doigts afin de prendre les décisions appropriées concernant l'avenir de l'entreprise.

L'entreprise étendue est un réseau d'informations interconnectées. Il a pour objectif de fournir des données de la chaîne d'approvisionnement, y compris les nouvelles technologies et les méthodes qui permettent de réduire les coûts ou d'augmenter la valeur incluse dans le produit, de développer un environnement dans lequel tous les membres de la chaîne de valeur fonctionnent comme une seule entité.

L'Alignement de l'objectif et les stratégies des diverses entités en un ensemble coopérative ouvre des possibilités de réduction des coûts.

2.7 Gestion intégrée de performance: Integrated performance management (IPM)

La gestion de la performance de l'entreprise est le processus par lequel les entreprises fournissent une amélioration durable. En assurant une cohésion entre les individus, les équipes et, finalement, l'organisation, et connaître par la suite ce que doivent faire les individus, et la manière avec laquelle ils procèdent, et faire assurer la responsabilité à chacun. Il s'agit de mettre l'accent sur la gestion, le soutien et le développement du personnel à tous les niveaux au sein de l'organisation. Une partie intégrante de la présente est la nécessité de contrôler la performance, de récompenser le personnel qui obtient de bons résultats, et de blâmer ceux qui ont failli à leurs tâches.

La gestion de la performance est un composite de plusieurs activités, qui comprennent:

- l'acquisition de données en temps réel ;
- La surveillance en temps réel ;
- diagnostic des Problèmes
- opérations automatisées ;
- Création de bases de données historiques ;

- état de l'historique et des rapports d'évolution ;
- Analyse des écarts ;
- Modélisation de la Performance ; et
- planification de capacité.

Pour gérer la performance, nous devons la mesurer. Les mesures de la performance donnent vie à la mission, à la vision et à la stratégie en fournissant une orientation qui permet à chaque employé de savoir qu'il contribue à la réussite de l'entreprise.

Le système traditionnel de mesure de la performance qui est encore utilisable dans les entreprises algériennes a pour rôle de fournir les informations aux décideurs. Les fonctions de l'entreprise sont relativement indépendantes, chaque fonction s'occupe des indicateurs de son métier sans chercher la cohésion. La fonction commerciale s'occupe des indicateurs comme la part de marché, le taux d'évolution de chiffre d'affaires, le nombre des clients. La fonction finance et comptabilité s'occupe des états financiers. La fonction ressources humaines suit le pointage, les charges sociales. Le système traditionnel s'appuie sur les indicateurs de résultat.

De tel indicateurs des résultats signalent à l'organisation où elle en est des ses efforts pour réaliser les objectifs, mais ils ne disent rien sur la façon qui a permis d'en arriver là. La plupart des indicateurs de résultat s'intéressent à ce qui se passe dans une fonction et non pas aux relations entre les fonctions.¹ Les indicateurs traditionnels comme le retour sur investissement (ROI) ou les bénéfices par action peuvent fournir des indications fallacieuses en ce qui concerne l'amélioration continue et l'innovation²

¹ MEYER Christopher, Comment de bons indicateurs aident les équipes à atteindre l'excellence, Article, Op-Cit, P 128.

² KAPLAN Robert et NORTON David, le tableau de bord prospectif un système de pilotage de la performance, Article, Op-Cit P157.

Sous section 3. Domaines de décision: Decision Domains.

La prise de décision est un but en elle-même, et c'est la décision prise au présent qui trace l'avenir de l'entreprise. Selon MINTZEBERG, une décision qu'elle soit individuelle ou basée sur un travail de groupe peut être définie comme « l'engagement dans une action, c'est-à-dire une intention explicite d'agir »¹. Le nombre de décisions est plus important dans les grandes entreprises et aucune décision n'est identique à une autre, et par conséquent, les incidences sur la performance sont différentes.

Dans son modèle IDC (Intelligence, Design, Choice) SIMON.Herbert, découpe la décision en trois phases en proposant le **processus de décision** suivant :

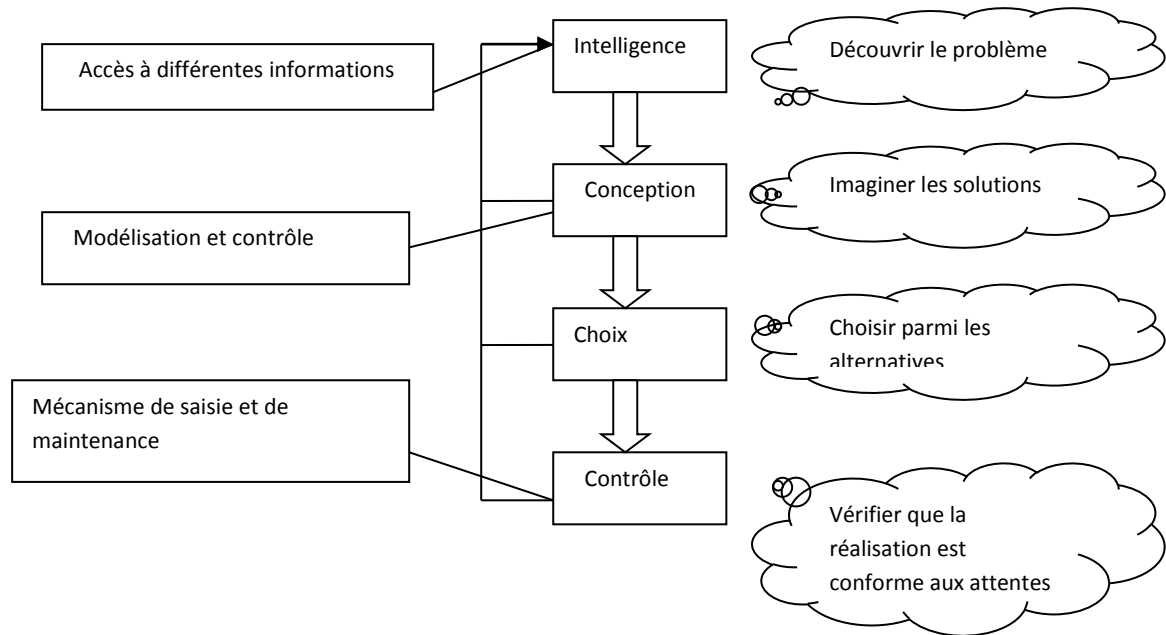
- **Intelligence** : Acquérir plusieurs information pour découvrir le problème (il y a un problème lorsque il y a une différence entre ce qui existe et ce qui devrait exister ;
- **Conception** : Elaborer des modèles (traitement des informations) afin d'imaginer les solutions (alternatives) ;
- **Choix** : choisir parmi les solutions (on évalue chacune des solutions en fonction des objectifs de décideur et les contraintes).

Dans la troisième phase, il est quasiment impossible de prouver que la solution retenue est la meilleure.

Une quatrième phase (**Contrôle**) est indispensable pour assurer la bonne mise en œuvre, évaluer les décisions prises et effectuer des actions correctives.

¹ URFIST, Intelligence économique, Article disponible sur www.strategie.free.fr/archives/textes/ie/archives_ie_15.htm, 1998. Date de consultation 2003.

Schéma N° (I.7) Processus de décision (le modèle IDC)



Source : URFIST, Intelligence économique, Article disponible sur www.strategie.free.fr/archives/textes/ie/archives_ie_15.htm, Idem.

Il est possible de classer les multiples décisions comme suit :

Selon le niveau hiérarchique du décideur : ANSOFF Igor distingue trois types :

- **Décisions stratégiques :** Engagent l'avenir de l'entreprise, elles déterminent la politique générale de l'entreprise (ex : lancer un nouveau produit, fusion).
- **Décisions tactiques (administratives) :** Prolongent les décisions stratégiques et commandent les directions opérationnelles, elles gèrent l'obtention, l'organisation, et le développement des ressources de l'entreprise en cohérence avec les décisions stratégique (ex : Choix des fournisseurs, formation du personnel).
- **Décisions opérationnelles :** Ce sont des décisions journalières, simples, répétitives, portent à l'exploitation courante de l'entreprise, elles se situent au bas de la hiérarchie (ex : décision de réapprovisionnement en matière première).

Selon le les situations de la nature : Les situations de la nature sont les événements prévus incontrôlable par le décideur, SIMON.H distingue entre trois types de décisions :

- **Décisions certaines :** Décisions prise en situation de certitude. Elles supposent que le décideur connaît les résultats des alternatives et il dispose d'informations complètes et agissent donc rationnellement. Le risque dans cette situation est presque nul.
- **Décisions aléatoires :** Décisions prises en situation de risque, c'est-à-dire lorsque certaines variables ne sont pas totalement maîtrisées par l'entreprise mais sont connues en probabilité.
- **Décision incertaines :** dans une situation d'incertitude, il est impossible de prévoir l'avenir même dans un cadre de probabilité, le décideur ne dispose pas d'informations complètes à cause de la grande complexité de l'environnement. Les décideurs agissent en univers de rationalité limitée.

Les décisions ont lieu dans les quatre principaux domaines :¹

3.1 Consommateur/Marché :

C'est essayer de comprendre les besoins des clients, développer une segmentation stratégique des clients, déterminer la position concurrentielle au sein de segment choisi, et établir des rapports et des outils de contrôle. C'est dans ce domaine que la stratégie concurrentielle est établie et exécutée, les décisions les plus essentielles sont

- Développer les stratégies de segmentation des clients ;
- Déterminer le positionnement stratégique dans ces segments ;
- Evaluation et contrôle.

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Op-Cit, avec adaptation..

3.2 Produits et services :

C'est offrir un ensemble optimal de produits et de services, ce domaine comprend:

- conception des produits;
- détermination de services à attacher au produit;
- choix de partenaires stratégiques :
- Gestion continue de la gamme de produit/service ; et
- Abandon final et postproduction pour l'extension du cycle de vie du produit.

3.3 Processus: Process.

La majorité des décisions en cours de l'organisation ont lieu au niveau des processus, les décisions à ce niveau montrent les flux de ressources de la chaîne de valeur jusqu'au client final. Les étapes sont : conception de processus, gestion des processus en cours, et gestion de 'manque de la performance'.

Ce domaine de décision comprend trois type de processus :

- Processus d'innovation ;
- Processus des opérations et
- Processus des services après vente.

3.4 Niveau des ressources :

Sans ressources, les plans ne peuvent pas être transformés en réalité. Ce domaine de décision comprend:

- besoins en ressources;
- politiques d'approvisionnement et contraintes;
- la flexibilité des ressources ; et
- couts des ressources/ performance versus cible.

Sous section 4. Intégration:

L'intégration signifie qu'un outil (un sous-système) pourrait faire appel à un autre outil (un autre sous-système), ou avoir l'accès aux données créées par l'autre sous-système, afin d'être en mesure d'identifier les actions correctives et efficaces. Pour améliorer les produits et services, les résultats de tous les processus clés doivent être mesurés.

Elle se trouve au niveau des données, où les besoins en matière d'information sont identifiés. Les systèmes de gestion stratégique des coûts sont liés à ces besoins d'information.

Les quatre domaines de décision sont liés par les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts. Ces derniers s'étendent tout au long des quatre domaines de décision, en fournissant différents types d'informations pour les usagers aux différents niveaux dans l'entreprise.

Autant qu'un système d'information, et pour but d'intégration, la comptabilité de gestion doit être liée avec les trois systèmes hiérarchiques de l'entreprise : le système opérationnel, le système de contrôle de gestion, et le système de planification comme suit :¹

La comptabilité de gestion doit être liée avec le système de planification ce qu'il nécessite :

- La détermination des objectifs ;
- Planification des flux des ressources optimales et comment les mesurer.

La comptabilité de gestion doit être liée avec le système de contrôle de gestion, ce qu'il nécessite de :

- Déterminer les caractéristiques économiques des zones où la performance est suffisante. Ces caractéristiques doivent être significatives dans l'ensemble par apport aux objectifs ;
- Motiver les performances individuelles désirables à travers d'une communication réaliste de l'information en relation avec les objectifs ;
- Faire ressortir la performance insuffisante par apport à la performance déterminée, et les responsables qui l'ont engendrée.

¹ RIAHI BELKAQUI Ahmed, Behavioral management accounting, Quorum books, USA, 2002, P 04.

La comptabilité de gestion doit être liée avec le système opérationnel, par fonctions, produit, projet, ou par une autre segmentation des opérations ce qu'il inclue :

- La mesure des inputs des coûts pertinents et / ou revenus ou la mesure statistique des outputs ;
- Communiquer les données pertinentes des essentiels caractères économiques aux personnels analystes au bon moment.

Section 4 : L'intégration du SIGC par le balanced scorecard

Sous section 1 : Apparitions du Balanced Scorecard :

Les origines de la BSC remontent à 1986 quand A. M. Schneiderman a rejoint l'Analog Devices comme directeur de groupe, en ayant comme principale mission la formalisation d'un processus d'amélioration de la qualité (QIP) et l'élaboration d'un plan stratégique sur cinq ans (1987-1992). Inspirés par le succès du Total Quality Management (TQM) au Japon, Schneiderman et son équipe ont développé en 1988 un plan stratégique incluant, en plus du volet financier, un volet spécifique au développement de la qualité des processus : «Quality Improvement Process QIP». Ce système descendant partait de la vision de la direction pour formaliser les objectifs stratégiques. Un conseil QIP a été élaboré prenant en considération les intérêts des cinq parties prenantes de l'entreprise à savoir : les clients, les fournisseurs, les employés, les actionnaires et les communautés. Des groupes de fonctionnels et des comités stratégiques, impliquant les différents niveaux de décision, ont été constitués pour décliner le plan stratégique et développer, sur une période de cinq ans, des objectifs mesurables pour le pilotage de la stratégie. Ces travaux ont donné naissance à un système que Schneiderman considère comme la première Balanced Scorecard.

Ce système, composé d'indicateurs financiers et non financiers, met en évidence les liens entre les mesures et les objectifs stratégiques. À partir d'une interprétation des attentes des cinq parties prenantes, le système de pilotage de l'ADI est fondé sur 5 axes stratégiques : le service au client, les processus, la gestion des ressources humaines, l'innovation, la veille et le système d'information.¹

Ces travaux ont été suivis de très près par R. Kaplan D. Norton, et avec la participation de douze (12) entreprises leader dans leurs secteurs ce groupe de recherche a présenté le Balanced ScoreCard comme un ensemble d'indicateurs qui donnent au top managers un aperçu rapide mais claire sur leurs affaires.²

De nos jours, beaucoup de leaders d'entreprises -dans les pays développés- évaluent (mesurent) la performance de leurs entreprises en utilisant « Balanced Scorecard ». La BSC est un système de gestion stratégique³, il complète les

¹ Manel BENZERAFA, L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat, Op-Cit , P 36 et 37.

² Kaplan Robert et Norton David, The balanced scorecard : mesures that drive performance, Article, Op-Cit, P174.

³ Kaplan Robert et Norton David, Using The Balanced Scorecard as strategic Management System, Article, Harvard Business Review, july-august, 2007, P150.

indicateurs financiers de la performance passée, avec les indicateurs de la performance future. Les indicateurs et les objectifs de balanced scorecard sont tirés de la vision et de la stratégie de l'entreprise.¹

Comme on a déjà vu dans la section précédente, La première génération du BSC permet de piloter la performance de l'entreprise. La deuxième génération, permet en plus de décliner la mission et la stratégie en objectifs.

Sous section 2 Les composants d'un BSC :

Le BSC se compose de :

- **Les perspectives (axes)²** : le perspective est le composant qui pousse l'entreprise à adopter une certaine stratégie selon l'analyse de ses indicateurs, et exécuter par la suite cette stratégie pour atteindre les indicateurs de ce perspective. Il y a quatre (4) perspectives :
- **Perspective financier** : Pour réussir financièrement, comment nous devrions être considérés par nos actionnaires ?
- **Perspective client** : pour réaliser notre vision, comment nous devons être considérés par nos clients ?
- **Perspective processus d'affaire interne** : Pour satisfaire nos actionnaires et nos clients, quel est le processus d'affaire qu'on doit exceller ?
- **Perspective apprentissage et croissance** : pour réaliser notre vision, comment maintenir notre aptitude de changement et d'amélioration ?

La vision future : c'est comment voir l'avenir de l'entreprise d'après le but assigné par la stratégie, ou bien l'état futur de l'entreprise.

La stratégie : l'ensemble d'actions et de procédures nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Les objectifs : énoncent comment rendre la stratégie opérationnelle, ils forment habituellement l'ossature de la stratégie de l'entreprise. (exemple : diminuer le délais de livraison, réduire les déchets, assurer la satisfaction des clients)

Les cibles : ce sont des données et des conceptions quantifiables des indicateurs de la performance. (exemple réduire le délais de livraison d'un jour, augmenter le chiffre d'affaire de 20 %)

¹ Kaplan Robet et Norton David, The Balanced Scorecard : translating strategy into action, Op-Cit, P 08.

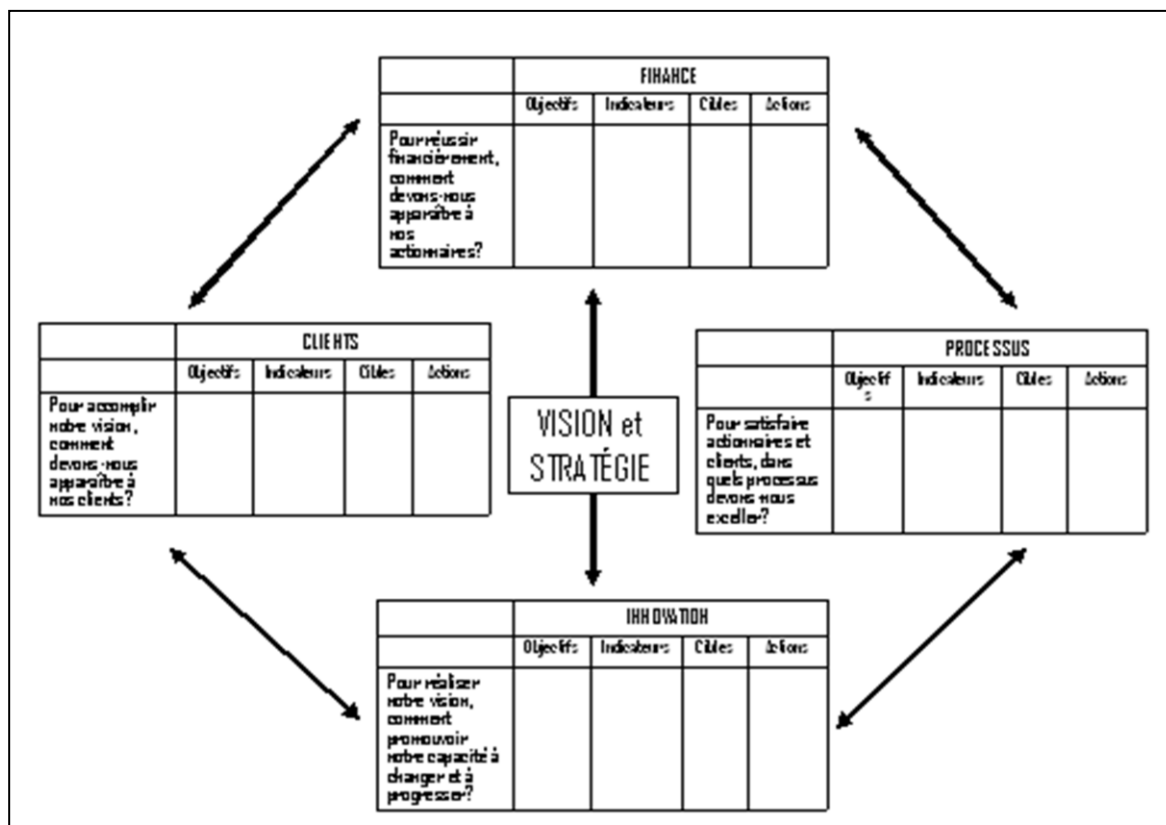
² Kaplan Robet et Norton David, Using The Balanced Scorecard as strategic Management System, Article, Op-Cit, P153.

Les indicateurs (les mesures): ils doivent être quantifiables, ils communiquent un comportement spécifique pour réaliser les objectifs et ils fournissent un état qui explique comment atteindre les objectifs stratégiques. Les indicateurs en amont sont des prévisions de la performance future, tandis que les indicateurs en aval sont des résultats.¹

Les initiatives stratégiques : programmes de travail qui orientent la performance stratégique et facilitent l'exécution sur tous les niveaux de l'organisation.

Les liens de « cause à effet » : ils se ressemblent à (si- alors). C'est la relation de causalité qui assure l'interdépendance entre les perspectives et entre les objectifs et les indicateurs. Par exemple, la maîtrise d'une opération de production et l'effet d'expérience améliore la qualité du produit, qui a un impact sur la satisfaction des clients qui agit à terme sur leur fidélité laquelle influence le chiffre d'affaires et la marge brute.

Chema N (I.8) La nouvelle génération du balanced scorecard



Source, Kaplan R et Norton D, Using the balanced scorecard as strategic management system, harvard business review, january-february 1996, P03 et july-august 2007 p 153.

¹ Shadbolt Nicola, The balanced scorecard : a strategic management tool for Ranchers, Article, Rangelands, Vol. 29, No. 2, published by : Allen Press and Society for Range Management April 2007, p 06

Sous section3 : Les perspectives (axes) du balanced scorecard

3.1 La perspective financière :

Elle reflète les attentes des actionnaires en matière de performance financière. L'objectif de cette perspective est d'assurer une rémunération satisfaisante des capitaux propres engagés. Elle reprend les grands indicateurs financiers classiques tels que le retour sur investissement (ROI), la valeur ajoutée économique l'excédent brut d'exploitation, le bénéfice net, le cash flow, ect... qui permettent de mesurer la performance des actions mises en œuvre.

La place accordée à ces indicateurs spécifiques dépend de la stratégie. Pour la production et la distribution de produits matures, les mesures dominantes seront la trésorerie, les coûts unitaires et le retour sur investissement. Pour des stratégies de différenciation, la croissance du chiffre d'affaires, l'accroissement des marges et la diminution des frais liés à l'obsolescence et aux démarques joueront un rôle plus important.¹

La nouveauté de cette perspective est dans la volonté de rattacher ces indicateurs financiers à la réalité client (nouveaux clients, clients ciblés, client non rentables) ainsi qu'au processus de création des produits et services (recherche et développement, nouveaux produits et services).

Trois objectifs financiers spécifiques guident la stratégie : ²

- **La croissance et la diversification du chiffre d'affaires.**

L'entreprise pourra étudier le taux d'augmentation du chiffre d'affaires de nouveaux produits, de nouvelles applications, ainsi que sur de nouveaux clients, et/ou de nouveaux marchés. Cet objectif est ventilé selon Kaplan et Norton en deux objectifs : créer la franchise (nouvelles sources de revenus) et accroître la valeur pour le client.

- **La réduction des coûts et amélioration de la structure des coûts.**

Une unité peut associer la croissance et la diversification de son chiffre d'affaires à l'amélioration de la productivité, la réduction des coûts unitaires, la

¹ Kaplan Robert et Norton David, L'alignement stratégique : créer des synergies par le tableau de bord stratégique, Traduit de l'américain par Monique Sperry, Edition d'organisation, Paris 2007, P 260

² Zair Wafia, Le Balanced Scorecard: Mesurer la performance « avantages et inconvénients » Article, revue des sciences économiques et commerciales et de sciences de gestion, Université d'Alger N° 09, 2013, P 23 (avec adaptation)

diversification des circuits de ventes et la réduction des frais d'exploitation (les frais commerciaux, généraux et administratifs).

• **L'amélioration de l'utilisation des actifs.**

Les objectifs concernant la meilleure utilisation de l'actif peuvent porter sur l'amélioration des procédures d'investissement, à la fois pour accroître la productivité des projets d'investissement et pour accélérer le processus d'engagement des capitaux afin de réduire le temps de retour de ces investissements. En fait, le but est de réduire le cycle de trésorerie pour les investissements en capital matériel et immatériel.

Kaplan et Norton suggèrent d'adapter les indicateurs financiers à la phase du cycle de vie du secteur où évolue l'entreprise (croissance, maintien, maturité). Ceci est illustré dans le tableau ci-dessous :

Tableau N° (I.05) Adaptation des indicateurs financiers aux phases du cycle de vie du secteur.

	Croissance et diversification du chiffre d'affaires	Réduction des coûts/ Amélioration de la productivité	Utilisation de l'actif
Phase de croissance	Taux de croissance du CA par segment Part du CA générée par les nouveaux produits, services et clients	CA par employé	Investissements (% des ventes) Recherches et dévelop (% des ventes)
Phase de maintien	Part de clients et marché ciblés Part des nouvelles applications dans le CA Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits	Coût de revient/celui des concurrents Taux de réduction des coûts Frais indirects (en % des ventes)	Ratio du fonds de roulement Retour sur capital engagé par catégorie d'actifs Taux d'utilisation de l'actif
Phase de maturité/Récolte	Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits Pourcentage de clients non rentables	Coûts unitaires (par unité de production, par transaction)	Point d'équilibre Marge

Source : Manel BENZERAFA, L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat, Op-Cit , P38

3.2 La perspective « client » :

L'objectif est d'assurer la création de la valeur au sens du client pour atteindre les objectifs financiers. Cette perspective détermine les raisons pour lesquelles les clients optent pour notre offre et pas celle de notre concurrent.

Les indicateurs de cette perspective sont généralement orientés vers l'évaluation de la satisfaction et de la fidélité des clients, mesure de l'accroissement de la clientèle et de [l'accroissement de la rentabilité par client](#). Les managers disposent souvent de cinq mesures génériques : la part de marché, la rétention, l'acquisition de nouveaux clients, la satisfaction, la rentabilité par segment.¹

Kaplan et Norton isolent trois stratégies pour se différencier du marché :

- **La supériorité produit** : l'entreprise pousse ces produits dans le domaine de l'inexpérimenté, de l'inconnu.
- **L'intimité client** : l'entreprise connaît les clients à qui elle vend et les produits et les services dont elle a besoin.
- **L'excellence opérationnelle** : l'entreprise cherche à atteindre une combinaison de qualité, prix et facilité d'achat que nul ne peut égaler.

Dans un monde où les produits et les services se copient avec davantage de facilité, la compétitivité des entreprises s'est déplacée au niveau de ses processus et il s'agit dès lors d'identifier et de suivre l'efficacité de ses processus clés.² Ce qui explique que la perspective « client » choisie est reliée par sa partie supérieure à la perspective financière et par sa partie inférieure à la perspective des processus internes d'affaires.

3.3 La perspective « processus interne d'affaires »

Cette perspective représente aussi **un domaine de décision** très important dans le système intégré de gestion des coûts. L'objectif est d'identifier les processus internes clés de succès qui méritent d'être excellées pour satisfaire les clients et par voie de conséquence améliorer la rentabilité servie aux actionnaires.

Un model de chaine de valeur générique a été proposé par Kaplan et Norton pour construire la plateforme du perspectif processus interne d'affaires. Il se

¹ Manel BENZERAFA, L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat, Op-Cit , P39

² Zair Wafia, Le Balanced Scorecard: Mesurer la performance « avantages et inconvénients » Article, Op-Cit, P 24.

compose de : processus d'innovation, processus des opérations, et processus des services après vente.¹

- **Processus d'innovation** : les entreprises cherchent à cerner les besoins nouveaux ou latents des clients, et créer par la suite les produits ou services qui répondront à ces besoins. Cette étape est importante puisque elle influence les deux autres processus à cause du changement d'une ou de plusieurs caractéristiques du produit ou service pour l'adapter aux besoins identifiés et atteindre les nouveaux clients et les nouveaux marchés. C'est dans cette étape que l'entreprise établit le plan d'action et définit les moyens et équipement nécessaires et la durée de production et de livraison.

Les chaînes de valeur de quelques entreprises traitent l'innovation comme un processus de support. Ceci c'était le cas de balanced scorecard au début, mais après, il s'est avéré que l'innovation est un processus interne clé, et elle est le premier élément dans le processus de création de valeur

Les indicateurs de mesure souvent utilisés sont : ²

- pourcentage de chiffre d'affaires des nouveaux produits,
 - les nouveaux produits lancés par rapport aux concurrents, et les nouveaux produits lancés par rapport aux plans.
 - Le temps de développement de la prochaine génération des produits
- **Processus d'opérations** : il commence dès la réception de la commande du client et il termine avec la livraison du produit ou service au client.³ il vise à apporter de la valeur ajoutée aux clients. La compétitivité de l'entreprise dépend directement de leur efficacité qui dépend elle-même de l'intégration de la chaîne de valeur et de leur adaptabilité aux évolutions de l'environnement (production, marché) de l'entreprise.

Traditionnellement ce processus a été contrôlé par des mesures financières telles que : les coûts standards, les budgets et l'analyse des écarts. Maintenant les entreprises ont ajouté comme indicateur supplémentaire les indicateurs de la qualité et de cycle de vie.

¹ Kaplan Robert et Norton David, The Balanced Scorecard : translating strategy into action, Op-Cit, P 96.

² Idem, P 101.

³ Idem, P 104.

- **Processus des services après vente** : ce processus peut avoir un impact très considérable sur la valeur perçue par le client et qui influencent de ce fait sa loyauté. Ces processus peuvent être suivis par des indicateurs de coût, de qualité et de délai.

Ce processus consiste en :

- Réception et le traitement des réclamations des clients.
- Traitement des produits retournés et des défauts.
- Gestion des relations clients et garanties
- Conseils et formation des clients sur l'utilisation des produits de l'entreprise
- Montage (dans certain cas)

3.4 La perspective apprentissage et croissance :

L'objectif de cette perspective est de fournir une infrastructure qui rend les objectifs ambitieux des trois perspectives précédentes possibles à réaliser.¹ L'investissement dans l'acquisition des nouveaux matériels et équipements et dans la recherche et développement est certainement important, mais il n'est pas suffisant. Les entreprises doivent investir aussi dans leurs actifs immatériels (employés, systèmes, et procédures). Le facteur humain est le fondement de la réussite, ce qu'il explique l'idée de mettre cette perspective en bas.

Etre capable de développer et d'introduire rapidement sur le marché des produits standardisés destinés à former l'essentiel des ventes futures de l'entreprise, parvenir à stabiliser rapidement la fabrication de nouveaux produits, déterminer des niveaux d'amélioration précis des taux de livraison à temps, des délais, des taux de non-défaut et des rendements à atteindre dans un espace de temps donné pour l'ensemble des individus actifs dans l'entreprise sont autant d'exemple d'indicateurs de performance relatifs à cette perspective.²

¹ Kaplan Robert et Norton David, The Balanced Scorecard : translating strategy into action, Op-Cit, P 126.

² VAN CAILLIE Didier, de la stratégie à l'action grâce à la Balanced ScoreCard : une mode ou un nouvel outil efficace de contrôle de gestion ?, séminaire sur la performance des formations postuniversitaire, Université de Liège, 26 avril 1999, P13.

L'expérience de Kaplan et Norton dans l'élaboration des balanced scorecard de plusieurs entreprises de prestation de service et de production a montré qu'il ya trois catégories de la perspective « apprentissage et croissance » :¹

- l'aptitude des employés.
- l'aptitude des systèmes d'information.
- Motivation, mise en pouvoir (empowerment) et alignement.

A. Aptitude des employés : Le facteur humain occupe une place déterminante dans cette perspective. Il s'agit de la compétence, la motivation, de la responsabilisation mais surtout de l'alignement des objectifs respectifs de l'entreprise et des salariés. L'enjeu est de mettre en adéquation les objectifs en matière de ressources humaines avec ceux des processus clés et de faire adhérer les employés à ces objectifs. Cela implique une stratégie de formation pour les ressources humaines, complétée par un programme d'évaluation continue². Selon Kaplan et Norton, la majorité des entreprises utilisent trois indicateurs complétés par des informations spécifiques issues de la situation des revenus :

- **La satisfaction des employés :** les indicateurs de satisfaction du personnel montre est ce que l'employé est un véritable partenaire de la stratégie ?
- **la rotation des employés.** L'objectif est de maintenir les employés que l'entreprise s'intéresse à eux.

La productivité des employés. La part du chiffre d'affaire générée par chaque employé.

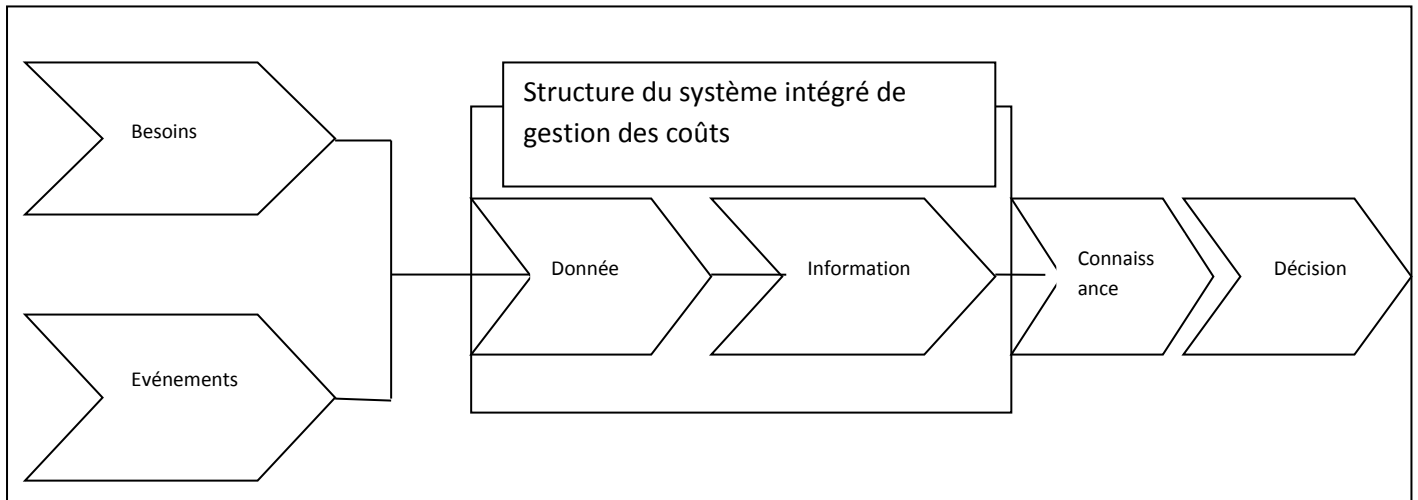
B. l'aptitude des systèmes d'information :

Le rôle de l'information dans l'entreprise, de l'âge de l'information, peut être présenté dans un contexte d'une chaîne de valeur appelée chaîne de valeur de l'information. Le système intégré de gestion des coûts a plusieurs rôles au tour de cette chaîne, il participe dans la collecte des données comme il participe dans la prise de décisions stratégiques.

¹ Kaplan Robert et Norton David, The Balanced Scorecard : translating strategy into action, Op-Cit, P 127.

² Manel BENZERAFA, L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat, Op-Cit , P 40.

Schéma N° (I.09) Chaîne de valeur de l'information



Source : Instiut of Management Accountants, Definition of management accounting, Statement, Op-Cit, P 02. (avec adaptation).

C. Motivation, mise en pouvoir et alignement.

La perspective « apprentissage et croissance » permet aux employés de prendre certaines décisions et initiatives afin d'améliorer les processus de travail et répondre plus rapidement et d'une façon efficace aux besoins des clients en s'alignant avec la stratégie de l'entreprise.

L'une des motivations immatérielles qui influencent positivement les résultats c'est donner aux employés le pouvoir d'agir pour participer à la réalisation des objectifs.

Synthèse du 1^{er} chapitre

Le passage d'un système traditionnel de comptabilité des coûts à système intégré de gestion des coûts pour but de mesurer la performance et prendre la décision optimale et par conséquent assurer la pérennité de l'entreprise, était une obligation entraînée par l'évolution continue de l'environnement de l'entreprise, ce que Kaplan et Norton appelait *le passage l'âge industriel à l'âge de l'information* qui est traduit par les évolutions majeures suivantes :

- le passage d'une optique de gestion focalisée sur le produit à une optique de gestion focalisée sur le client.
- le passage de la performance tournée vers le passé (comptabilité comptabilité historique) et vers l'utilisation optimale des capacités de production existantes (économie d'échelle, ratios de productivité, budget) à une performance tournée vers le futur (stratégie) et vers l'aptitude de l'entreprise à créer et à fournir des produits et services qui satisfont le client (qualité, coûts, délais, services après vente) et assure sa loyauté.
- Le passage d'une performance financière de l'entreprise à un déploiement multidimensionnel (activité, processus, produit) de la performance, ce qui a incité l'entreprise à créer des systèmes intégrés qui transforment la stratégie en actions et permettent un meilleur pilotage de la performance.

Le système intégré de gestion des coûts est l'un de ces systèmes, il est structuré comme suit :

- 1- Processus de gestion stratégique des coûts ;
- 2- Domaines de décision ;
- 3- Intégration.

Ce système permet de relier les performances élémentaires à la stratégie de l'entreprise en utilisant le balanced scorecard.

Selon ce système on peut résumer la définition de la performance comme étant « la mesure interne de la valeur externe »

Chapitre II

*Les quatre systèmes de gestion
stratégique des coûts*

Introduction du 2^{ème} chapitre :

Kaplan, Cooper, Johnson, Norton, Bouquin, et Lorino, ont montré dans leurs travaux de recherche que les systèmes traditionnels de comptabilité des coûts ne sont pas pertinents avec les changements de l'environnement et organisationnels. Ils appellent les entreprises à implanter des nouveaux systèmes des coûts qui alimentent les rapports de contrôleurs de gestion et contribuent à la mesure de la performance et la prise de décision. En d'autres termes, des systèmes de coûts avec une vision stratégique.

Les investigations des chercheurs affirment que l'implantation d'un nouveau système de comptabilité de gestion n'est pas chose facile, puisque plusieurs facteurs influencent les phases d'adoption et de mise en œuvre. Ces facteurs ne sont pas uniquement comptables ou financiers, mais ils existent une variété de facteurs comportementaux et organisationnels qui s'entrecroisent avec les systèmes de gestion des coûts.

Dan ce chapitre on essaye de faire la lumière sur quatre systèmes d'information qui sont considérés, à notre avis, comme des sous systèmes dans le système intégré de gestion des coûts. Ces quatre systèmes sont :

Le système de gestion des coûts à base d'activité, qui attire l'attention des managers à la consommation des ressources par les activités.

Le système de gestion des coûts cibles, qui aide les managers à déterminer le coût minimum à atteindre pour réaliser le profit cible.

Le système de gestion des coûts de capacité, qui aide les manager à optimiser l'exploitation de la capacité de l'entreprise.

Le système de gestion des actifs, qui a pour rôle de préserver les actifs de l'entreprise et améliorer leur performance.

Ces quatre systèmes fonctionnent inséparablement et en parallèle avec la « gestion des processus » et « l'entreprise étendue ».

Section 01 : Le management par activités ;

Le management par activité est né, officiellement, en 1987 après l'apparition « relevance lost : the rise and fall of management accounting » publié par JOHNSON. T et KAPLAN. R, édité par Harvard Business Press. Leur thèse centrale est que « les outils de gestion se sont développés pour répondre aux besoins d'information spécifique des dirigeants et que ces besoins ont évolué sans que les outils ne soient adaptés¹ » pour cette raison, ils ont créé une nouvelle méthode, il s'agit de calculer et analyser les coûts sur la base des activités (Activity Based Costing). Cette logique explique que : ces activités consomment les ressources et non pas les produits.

Sous section 01 : Les principaux concepts :

On peut définir la méthode ABC comme étant la méthode qui affecte les charges indirectes sur les objets de coûts (produits, services, clients,..) qui engendrent les activités consommatrices des ressources. Cette affectation est réalisée à l'aide des inducteurs de coût.

La compréhension des notions : activité, processus, fonction, et ressource, est une étape essentielle dans cette approche.

1.1 Activité :

La notion activité est au cœur de cette démarche. Selon LORINO, Ce que nous appelons « activité », c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise, tourner ; assembler négocier un contrat, qualifier un fournisseur, émettre des factures,... Une activité est un ensemble de tâches élémentaires² :

- Réalisés par un individu ou un groupe ;
- Faisant appel à un savoir faire spécifique ;
- Homogènes du point de vu de leur comportement de coût et de performance ;
- Permettant de fournir un output, à un client interne ou externe, à partir d'un panier d'inputs.

¹ LEBAS Michel et MEVELLEC Pierre, Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Artcile, revue Comptabilité- Contrôle- Audit, Les vingt ans de l'AFC, Mai 1999, P 82.

² LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités, Op-Cit, P39.40

- Selon MEVELLEC. P et BERTRAND. T « les activités sont construites à partir de tâches réalisées dans des fonctions différentes »¹

HERRIAU.C considère que l'activité ne repose plus sur un ensemble de tâches, mais sur un ensemble de logiques d'action. Le concept de logique d'action permet de mettre en évidence à la fois l'acte technique et son potentiel : il suggère à la fois la mesure d'un *niveau* de performance et l'existence d'une *capacité* à la performance²

On conclue que l'entreprise peut être vue comme une série d'activités ayant des relations entre elles au sein d'un processus identifié. Le terme « processus » nécessite aussi une explication.

1.2 Processus :

On appellera « processus » les ensembles d'activités ainsi finalisés par un objectif global, donc par un output matériel ou immatériel global. Les processus sont donc des combinaisons de faire et de savoir faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis³.

Les processus ont trois caractéristiques importantes⁴ ;

- Ils sont généralement transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise (études, production, marketing, ventes, finances,..) ;
- Chaque processus a un output global unique ;
- Il a également un client interne ou externe.

En outre « le processus est un ensemble de logiques d'action, orientées sur la production équilibrée d'un output... »⁵

1.3 Fonction :

La fonction regroupe les activités par métier, elle est caractérisée par un savoir commun.

¹ MEVELLEC Pierre et BERTRAND Thierry, ABC/M et transversalité choix de conception et impacts potentiels, Article, revue Comptabilité-Contrôle- Audit, Tome 14, Volume 01, Juin 2008, P 10.

² HERRIAU Christophe, Op-Cit, P159.

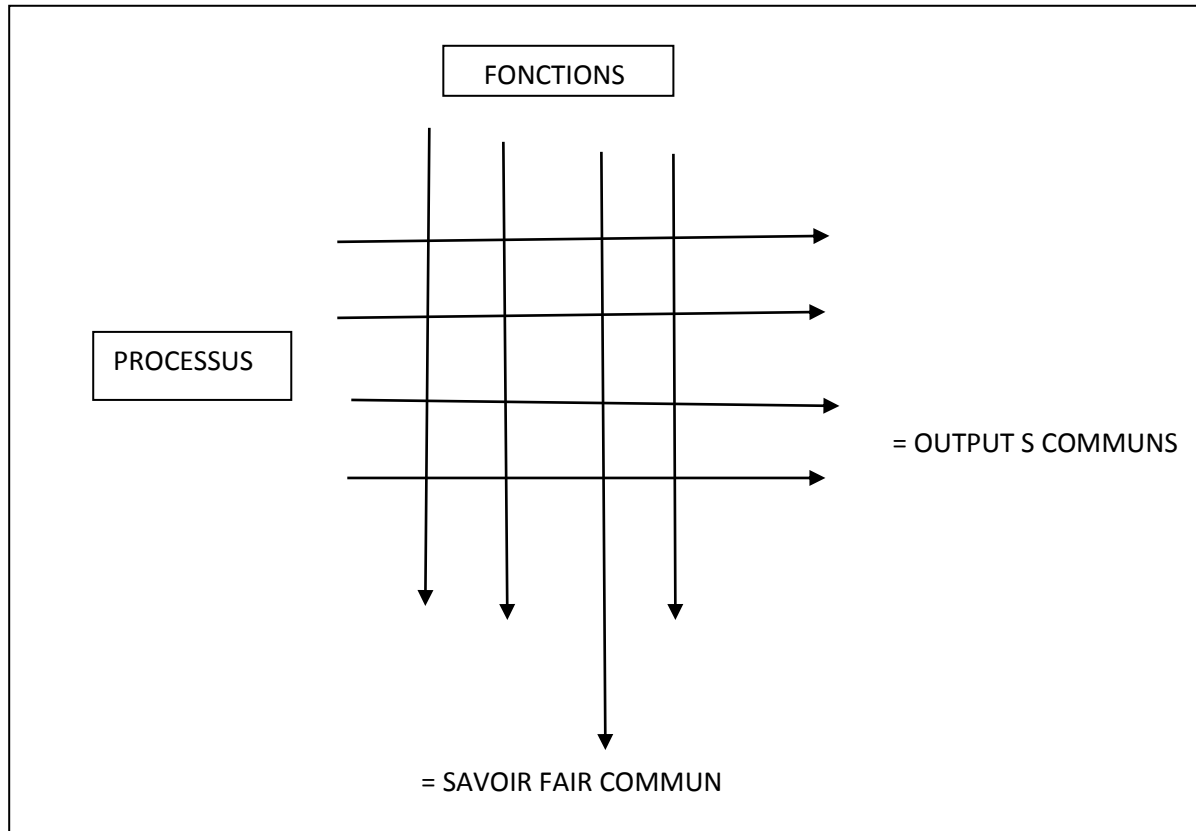
³ LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités, Op-Cit, P39.40

⁴ LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités, Op-Cit, P39.41

⁵ HERRIAU Christophe, Op-Cit, P 160.

On peut représenter le croisement entre les concepts de fonction et de processus comme suit :

Schéma N° (II.1) : Processus et fonction



Source : LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités, Op-Cit, P 57.

On constate que la stratégie de l'entreprise est mise en œuvre par des unités horizontales d'organisation appelées « processus », et par des unités verticales appelée « fonctions » qui sont souvent regroupées sous forme de départements, divisions, et directions (aspect hiérarchique).

1.4 Typologie des activités :

Ils existent plusieurs paramètres de distinction entre les activités de l'entreprise :

A. Selon leurs natures : la nature de l'activité est le type de savoir faire auquel elle fait appelle, logique de performance, objectifs poursuivis), il y a trois types d'activités, activités de conception, de réalisation, et de maintenance¹ :

¹ LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités, Op-Cit, PP68-69.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

Les activités de conception : il peut s'agir de concevoir un produit, une prestation de service, une organisation. L'impact de ces activités sur la performance économique s'exerce généralement surtout à travers d'autres activités qui ont lieu ailleurs et plus tard. Plus que par leurs dépenses ou par leur délai propre, les activités de conception coutent ou rapportent par l'influence qu'elles exercent sur les dépenses et les revenus d'autres activités opérationnelles qui ont lieu en aval.

Les activités de réalisation : Il s'agit de réaliser une mission opérationnelle de nature récurrente, depuis les diverses étapes d'une fabrication industrielle jusqu'à l'émission de factures aux clients,. Ces activités ont souvent une nature relativement répétitive et un output plus aisément mesurable que la conception.

Les activités de maintenance : il s'agit de la maintenance, au sens large, Ces activités font appel, particulièrement à des procédures relativement répétitives (maintenance périodique programmée, par exemple), particulièrement à des démarches non répétitives ces activités sont intermédiaires entre les deux types précédents.

Le tableau suivant donne quelques exemples sur les activités par nature :

Tableau N° (II.1) : Les activités par nature.

Activités de conception	Activités de réalisation	Activités de maintenance
Etudes et recherche Développement Planification	Visites aux clients et prospects. Négociation des contrats Tenue des comptes Expédition Paye du personnel	Maintenance des équipements. Informatique Formation du personnel Recherche technologique

Source : Tableau élaboré par l'étudiant, inspiré de LORINO.P

B. Pour procéder à la répartition des charges indirectes :

COOPER.R propose de classer les activités en quatre catégories¹ :

Les activités de niveau « Unité » : sont les activités réalisés à chaque fois que l'on produit une unité (opération d'usinage ou de perçage, par exemple). Le nombre de réalisation de ces activités est proportionnel au nombre d'articles fabriqués.

Les activités de niveau « Lot » : sont celles qui sont effectuées à chaque fois que l'on fabrique un lot. C'est le cas d'une opération de changement d'outil ou de contrôle par lot.

Les activités de « Soutien au produit » : elles regroupent les activités effectuées pour permettre la fabrication d'un produit, par exemple l'établissement d'une nomenclature. La quantité de ressources nécessaires pour ces activités va augmenter avec le nombre de produits, mais elle est indépendante des quantités fabriquées par produits.

Les activités de « Soutien à l'installation » : sont les activités qui permettent la production mais qui ne peuvent être reliées aux produits (exemple : l'éclairage, le gardiennage, ou l'entretien des bâtiments).

C. Classification stratégique :

La valeur est créée par plusieurs activités dans l'entreprise, PORTER.M fait la distinction entre :

Activités principales : sont impliquées directement dans la création et la procuration de la valeur au client, elle s'occupe directement du produit. Il y'en a cinq : Logistique inbound, opérations, Logistique outbound, Marketing et vente, et service.

Activités auxiliaires : elles supportent les activités principales. Il y'en a quatre : Approvisionnement, développement technologique (y compris recherche et développement), gestion des ressources humaines et infrastructure (finance, planification, qualité,...)

1.5 Ressources : sont les moyens dont l'entreprise a besoin pour remplir sa mission.

¹ LE MESTRE Patrick, **De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue**, Article, Revue française de comptabilité, N° 319, Edition ECM, Paris, Février 2000, P50. La terminologie originale utilisée par COOPER.R est comme suit :1) Unit-level activities, 2) Batch-level activities, 3) Product sustaining activities, 4) Facility sustaining activities.

Sous section 2 : la mise en pratique de la méthode ABC.

2.1 Objectif de l'ABC :

Après l'analyse de plusieurs enquêtes effectuées aux Etats-Unis, Royaume-Uni, Singapour, Canada, Suède, Les principaux facteurs qui ont motivé les entreprises à adopter l'ABC sont :¹

- la perception que l'ABC permet de déterminer d'une façon exacte le coût réel des produits ;
- la nécessité de réduire les coûts ;
- la possibilité d'utiliser l'ABC pour déterminer le prix de vente des produits ou pour réaliser une analyse stratégique de la rentabilité de ceux-ci ;
- l'amélioration du contrôle des coûts et des activités que peut apporter l'ABC ;
- la proportion croissante des frais généraux de fabrication dans le coût de revient des produits ;
- le niveau d'insatisfaction quant aux systèmes classiques ;
- l'acquisition d'une meilleure connaissance de l'origine des coûts.

Le facteur principal qui incite les entreprises à adopter et mettre en œuvre l'ABC² se résume dans le manque de pertinence de l'information diffusée par l'ancien système, à cause de changement dans la structure des coûts et les effets de complexité de l'environnement sur le coût de produit fini.

2.2 Etapes de l'ABC :

La méthode de traitement des charges indirectes regroupées préalablement dans les centres d'analyse se décomposent en quatre étapes :³

- 1- A chaque centre de travail doit être associé un certain nombre d'activités. L'ensemble de charges relatives à une même activité sont regroupées dans un même compte d'activité ;
- 2- Pour chaque activité il faut rechercher un « inducteur de coût¹ » (cost driver) qui exprime un lieu de causalité ;

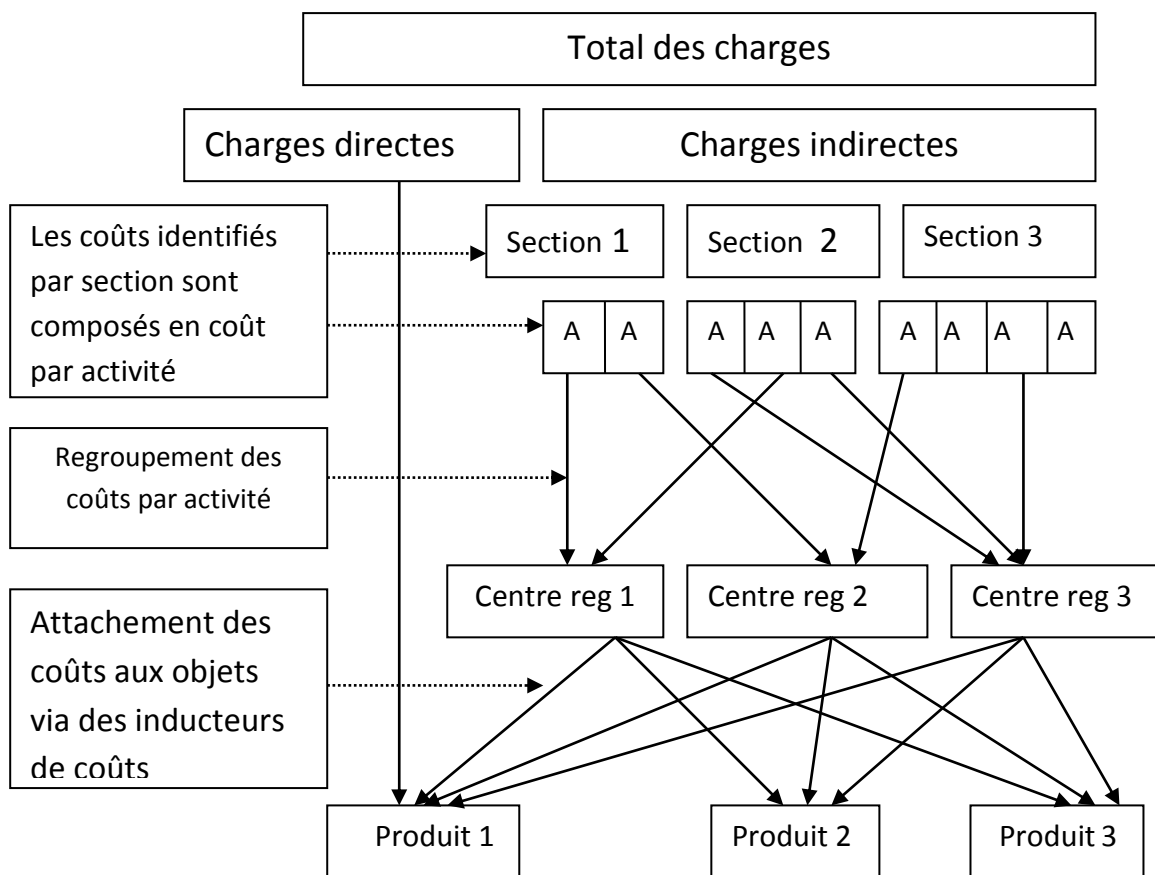
¹ GOSSELIN Maurice et OUELLET Gino, Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activité : qu'avons-nous vraiment appris ?, Comptabilité- Contrôle- Audit, Tome 05, Volume 01, Mars 1999, PP 48- 50.

² Adoption = Analyse des activités, Analyse des inducteur. Mise en œuvre = La comptabilité par activité.

³ SAADA Toufik et autres, Op-Cit, PP113-114.

- 3- Toutes les activités ayant le même inducteur de coût sont regroupées dans un même « centre de regroupement » (homogeneous cost pools)², le passage de l'étape 2 à l'étape 3 se fait grâce à une matrice croisant les activités et les inducteurs de coûts. Le total des charges d'un centre de regroupement divisé par le nombre d'inducteur de coûts associé à ce centre donne un coût unitaire ;
- 4- Le coût d'un produit est obtenu en cumulant la valeur des consommations des charges directes et celles des inducteurs de coûts provenant des centres de regroupement, nécessaires à la production de produit.

Schéma N° (II.2) : le traitement des coûts selon l'ABC.



Source : Burland Alain, SAADA Toufik et Simon Claude, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Edition Vuibert, Paris, 1995, P 114.

Nous remarquons que cette méthode de calcul rend inutile la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux pour affecter les charges indirectes.

¹ Inducteur de coût est un facteur explicatif des variations de coût d'une activité.

² Les coûts générés par les activités qui ont le même inducteur de coût sont des coûts homogènes.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

Le tableau suivant nous donne quelques exemples sur les activités et leurs inducteurs de coûts :

Tableau N° (II.2) : Activités et leurs inducteurs de coût (exemple)

Activités	Inducteurs de coût
Rotation d'une machine	Heures de travail de la machine
Ordre d'achat	Nombre d'ordres d'achat
Contrôle de qualité	Nombre d'inspection
Test des produits	Heures de test
Transport	Distance / Nombre de livraisons
Réception de la matière première	Nombre de réception

Source : Elaboré par l'étudiant.

2.3 Conditions de la mise en œuvre de l'ABC :

Afin de confronter les obstacles face à l'application de l'ABC dans l'entreprise, Joseph A. Ness et Thomas G. Cucuzza ont mis quelques conditions qu'on devrait prendre en considération pour assurer la réussite de l'ABC¹ :

- Les employés doivent comprendre parfaitement ce que l'entreprise attend de ce programme, et comment chacun peut le mettre en œuvre dans sa propre tâche ;
- Il faut qu'ils soient convaincus des chances de réussite de l'ABC ;
- Pour les persuader, l'entreprise doit concevoir soigneusement son plan en tenant compte de sa culture et de ses particularismes opératoires ;
- Tout les autres systèmes de management doivent être révisés pour que les salariés intègrent pleinement l'ABC dans leurs pratiques quotidiennes et ne puissent pas se retrancher derrière les anciennes méthodes en cas de stress ou de doute ;

¹ CUCUZZA Thomas et NESS Joseph, Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC, Article, Harvard Business Review, Editions d'organisation, Paris 1999, P 70 (selon une étude faite dans deux entreprises américaines, Chrysler corporation et Safety cleen corporation).

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

- L'ancien système comptable doit être éradiqué aussitôt que possible ;
- Les systèmes d'évaluation et de primes doivent être reliés aux résultats de l'ABC ;
- Les processus quotidiens de prise de décision doivent souvent eux même être modifiés ;

Ils ajoutent¹ :

- Il faut intégrer l'ABC dans les systèmes financiers et les mesures de performance de l'entreprise ;
- Si les informations ABC ne sont pas actualisées, si elles ne sont pas rapprochées avec les bilans financiers, ou si elles ne sont pas communiquées comme des chiffres officiels, alors il ne faut pas s'étonner que les managers finissent par revenir à l'ancien système.

Le non respect de l'ensemble de ces conditions est une cause majeure d'échec, on ne peut pas avoir deux systèmes en parallèle, il y'en a toujours un qui restera et qui jouera son rôle de producteur d'informations pertinentes.

2.4 Variables influençant la mise en œuvre de l'ABC :

ANDERSON a effectué une étude sur la mise en œuvre de l'ABC chez « General Motors » il a identifié 18 variables qui influencent positivement ou négativement sur le succès de l'ABC. Ces variables sont présentées comme suit dans le tableau ci-dessous :

Tableau N° (II.3) : Variables qui influencent la mise en œuvre de l'ABC chez General Motors.

Catégories	Variables
Caractéristiques individuelles	Dispositions aux changements Connaissance des processus Implication Soutien informationnel reçu
Facteurs organisationnels	Centralisation

¹ CUCUZZA Thomas et NESS Joseph, Idem, PP 89-90.

	Spécialisation Communications internes Investissement en formation
Facteurs technologiques	Complexité pour les utilisateurs Compatibilité avec les systèmes existant Pertinence à la décision Compatibilité avec la stratégie
Caractéristiques liées au travail	Incertitude/manque de clarté des objectifs Variété Autonomie des employés Responsabilité des employés
Environnement externe	Hétérogénéité de la demande Compétition

Source : GOSSELIN Maurice et PINET Caroline, Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activité : état de la situation actuelle et perspectives, Article, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 8, Volume 2, Novembre 2002, P 132.

Une autre question majeure qui se pose : la stratégie influence-t-elle l'adoption et la mise en œuvre de l'ABC ?

Sous section 3 : critique de l'ABC :

3.1 Les avantages de l'ABC :

L'objectif d'implantation d'un système ABC ne se résume pas uniquement à calculer le coût total des produits finis, mais il est plus profond, c'est alimenter les rapports des contrôleurs de gestion et le « balanced scorecard », et mettre en exergue les éléments principaux de consommation de ressources et leur coût.

D'après BESCOS. L et MENDOZA. C, cette méthode a apporté beaucoup de choses aux managers des entreprises comme :¹

- La notion d'activité favorise une approche dynamique de la prise de décision. L'avantage de l'entreprise comme un système structuré en activité permet d'identifier les niveaux de décisions où une action peut être conduite. La notion d'activité est compatible avec la démarche de qualité totale, celle-ci trace deux grands objectifs : faire les choses correctement du premier coup et

¹ BESCOS Pierre-Laurent et MENDOZA Carla, le management de la performance, Editions comptables, Malesherbes, Paris, 1996, pp 35 38 (avec adaptation).

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

introduire un processus permettant l'amélioration ; une approche fondée sur les activités facilite grandement l'évaluation des coûts de non qualité et des coûts d'obtention de la qualité ;

- Elle conduit à une meilleure appréhension de la création de la valeur et à une maîtrise plus grande des coûts. En effet beaucoup de charges indirectes par apport aux produits sont directes par apport aux activités. Ainsi la maîtrise des coûts se pilote plus facilement par la gestion des activités ;
- La force d'une démarche ABC est de permettre un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur d'une entreprise. L'ABC permet de rationaliser l'organisation de l'entreprise et de mieux utiliser les ressources disponibles ;

Dans son article LEMESTRE Patrick a tiré les avantages suivants :¹

- La gestion par les activités permet de mettre en évidence ce qui est fait dans l'entreprise et de mieux appréhender les processus de production-distribution de l'entreprise afin de tenir compte de l'hétérogénéité des activités qu'ils recouvrent, et de construire les outils de contrôle (calcul des coûts, indicateurs, tableau de bord) qui permettront de suivre dans les meilleures conditions les performances réalisées à chaque niveau d'action ;
- Elle permet également de s'intéresser au couple « coût-valeur » et d'apprécier la pertinence de certaines activités génératrices de coût au regard de la valeur qu'elles apportent au produit.

La conception d'un système ABC peut dynamiser le processus de prise de décision stratégique si on veut introduire des changements il convient de changer le mode de fonctionnement des activités identifiées. L'ABC est un sous-système dans un système plus grand, celui de « contrôle de gestion stratégique », ce qui rend le calcul des coûts par l'ABC un outil d'analyse stratégique.

PORTER. M, a montré dans ses travaux de recherche que l'entreprise cherche à construire un avantage concurrentiel au niveau d'une ou de plusieurs activités qui constituent sa chaîne de valeur. « La stratégie concurrentielle est pour être différents, un choix volontaire d'un ensemble d'activités servant à délivrer un mix de valeur unique² ». Dans sa chaîne de valeur (la chaîne de valeur est un ensemble lié d'activités créatrices de valeur durant tout le chemin, de la source

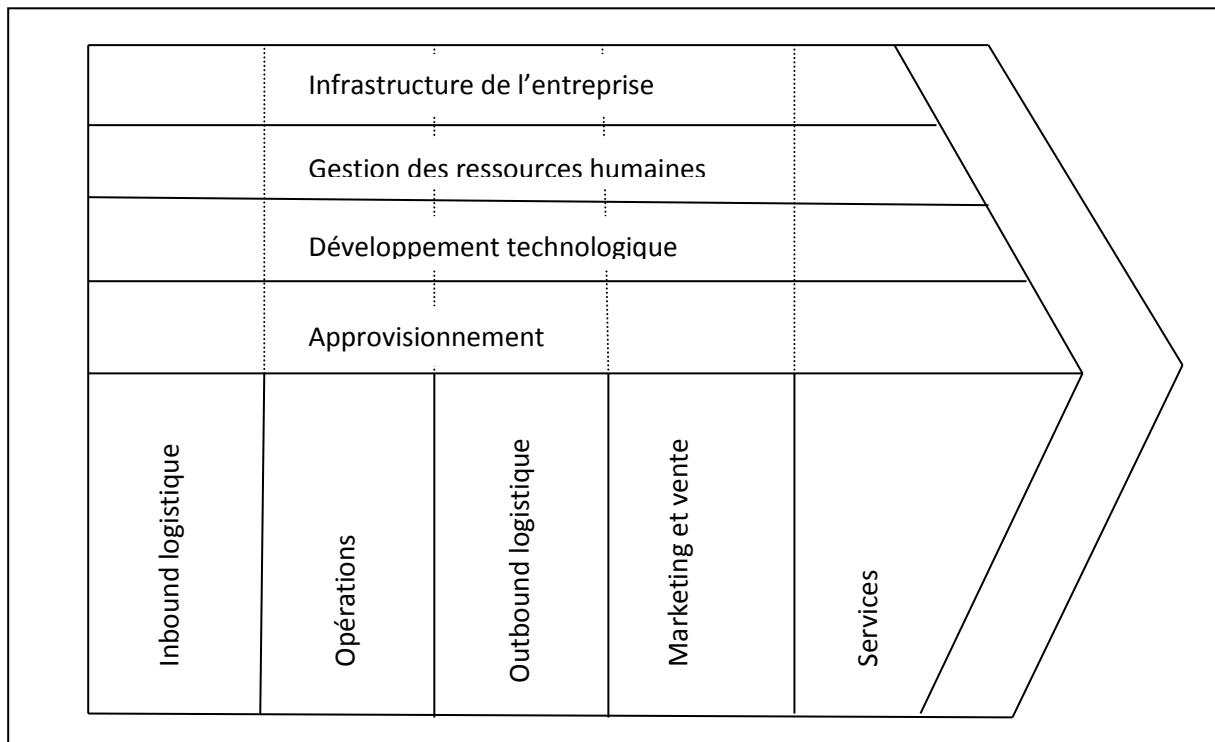
¹ LEMESTRE Patrick, De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue, Article, Op-Cit, P 54.

² PORTER Michael, What is strategy?, Article, Harvard Business Review, November 1996, P 64.

des fournisseurs de la matière première basique jusqu'au dernier produit final délivré à la main du client¹) PORTER.M considère l'entreprise comme un système ouvert qui se compose de sous-systèmes. Par exemple, la matière première et les ressources financières sont des inputs, la fabrication est un processing, et les produits finis sont des outputs. L'entreprise ne peut pas créer de la valeur ou de réduire les coûts si elle traite les activités globalement. Des activités séparées comme la réception des matières premières, le contrôle de qualité, la livraison peuvent être derrière l'avantage concurrentiel, par exemple, une vérification efficace des matières premières aide à éviter des défauts de production et réduire les déchets et gagner du temps lors du contrôle de qualité. La chaîne de valeur décrit les activités dans l'entreprise pour analyser les atouts concurrentiels, ce qui explique les activités qui ajoutent de la valeur au produit (activités ont une valeur positive) et les activités qui consomment de la valeur (activités ont une valeur négative)

La chaîne de valeur a été lustrée par PORTER.M comme ci-après

Schéma N° (II.3) chaîne de valeur de PORTER.M



L'intégration de l'ABC avec la chaîne de valeur rend la division des charges en directes et indirectes par rapport au produit n'est pas bénéfique pour connaître

¹ SHANK Jan and COLLEGE Dartmouth, Strategic Management Accounting: New wine or just new bottle, Article, Journal of Management Accounting Research, Fall 1989, P 50.

les activités créatrices de valeur, le contrôle de qualité par exemple, est un travail indirect par apport au produit, mais il est direct par apport à l'activité de contrôle qualité, et c'est la qualité qui apporte de la valeur pour le client.

3.2 Problèmes et difficultés de l'ABC :

Tous les avantages cités ci-dessus n'empêchent pas l'existence de quelques problèmes que peut confronter l'entreprise lors de l'implantation d'un système ABC tels que :

La difficulté confrontée par les managers se trouve généralement dans l'évaluation du temps et de l'effort nécessaires pour s'entretenir avec les individus et saisir les données. Sans oublier que la modification ou le changement d'un système d'information des coûts peut avoir des conséquences importantes sur la culture même de l'entreprise, et il se pourrait que les responsables ne soient pas prêts à faire une transformation majeure¹.

D'après leur étude, CUCUZZA et NESS attestent que, lorsque Safety kleen et Chrysler ont voulu introduire pour la première fois l'ABC, se sont heurtées à de nombreuses résistances à tous les niveaux « certains craignent d'y perdre du pouvoir, d'autres que l'on découvre les inefficacités que masquait si bien l'ancien système. D'autres encore refusaient tout ce qui était entaché de nouveauté, et beaucoup de cadres, en particulier ceux qui se voyaient imposer l'ABC dans leurs opération redoutaient –à juste-titre- un sérieux surcroît ²». Ces difficultés sont de nature organisationnelle et comportementale plus qu'autres choses (la structure de système ABC lui même), donc pour adopter une démarche fondée sur « activités » il faut se préparer pour une bataille culturelle et organisationnelle avant de se préoccuper des aspects techniques (surtout le déploiement opérationnel des ressources de l'entreprise). Pour que les changements d'un système d'information réussissent et donnent les résultats attendus il faut que « les supports et les valeurs organisationnels soient à la place³ »

Une enquête internationale a été réalisée sur l'adoption et la mise en œuvre de l'ABC, le tableau ci-dessous montre les difficultés rencontrées par les entreprises canadiennes et françaises lors de l'examen de l'adoption possible de l'ABC :

¹ DOYOLE David, la maîtrise des coûts une approche globale, Editions d'organisation, Paris 1996, P 114.

² CUCUZZA Thomas et NESS Joseph, Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC, Article, Op-Cit, P 77.

³ BHIMANI Alnoor, A study of emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success, Article, Accounting, Organizations and Society, www.elsevier.com/locate/aos, 2003. (D'après www.Justor.com), P03. Date de consultation, Mars 2011.

Tableau N° (II.4) : difficultés rencontrées par les entreprises canadiennes et françaises lors de l'examen de l'adoption possible de l'ABC ¹:

Difficultés	Entr /can	Entr/fra
Reconnaissance de l'absence des conditions techniques nécessaire à l'adoption avec succès de l'ABC	28,6 %	52,4 %
Incertitude liée au coût relatif à l'adoption et la mise en œuvre de l'ABC	28,6 %	42,9 %
Résistance au x changement dans l'organisation	0 %	38,1 %
Résistance possible de la part des opérationnels	0 %	33,3 %
Incertitude quant au risque lié à la mise en pratique	42,9 %	28,6 %
L'efficacité de l'ABC n'a pas été démontrée	28,6 %	19,0 %
Incertitude quant à l'obtention de l'accord de la direction	0 %	14,3 %
Autres	28,6 %	23,8 %

Source : BESCOS Pierre-Laurent et autres, la comptabilité par activité et la gestion par activité : Comparaison entre le Canada et la France, Comptabilité- Contrôle- Audit, Numéro spécial, Mai 2002, P 215.

D'après ce tableau, on remarque que les difficultés liées à la culture managériale sont presque nulles dans les entreprises canadiennes.

Pour les entreprises qui n'ont pas adopté l'approche ABC après l'avoir envisagée. Les raisons étaient semblables dans les deux pays² :

- Les coûts d'adoption et de mise en œuvre perçus comme trop élevés ;
- L'accord de la direction générale n'a pu être obtenu, ou l'entreprise, dans sa globalité, doute de l'efficacité de l'ABC.

¹ Les pourcentages correspondent à la proportion des répondants qui ont choisi chacune de ces difficultés. Les entreprises pouvaient en choisir plus d'une dans la liste ci-dessus. Le total des entreprises ayant répondu à cette question correspond au nombre d'entreprises étant au stade de l'adoption de l'ABC, soit : 07 entreprises pour le Canada et 20 entreprises pour la France.

² BESCOS Pierre-Laurent et autres, la comptabilité par activité et la gestion par activité : Comparaison entre le Canada et la France, Article, Idem, P 215.

MEVELLEC. P et BERTRAND. T affirment¹ que « le calcul est pratiquement toujours utilisé pour son résultat final (calcul de rentabilité d'un produit ou base de fixation du prix notamment) mais presque jamais pour les éléments entrant dans sa composition (analyse d'inducteur de coûts, par exemple² »

Une autre difficulté qu'on peut rencontrer lors de l'implantation d'un système ABC c'est que la définition des activités reste toujours floue. Contrairement à la fonction qu'est apparue dans l'organigramme de l'entreprise, l'activité est transparente. Sans oublier un autre problème, celui de choix des inducteurs des coûts. De surcroît si les managers sont satisfaits de résultat de l'ancien système (par exemple : sections homogènes) et si l'entreprise réalise une rentabilité élevée, il ne sera pas bénéfique, pour eux, de changer le système d'information des coûts, surtout dans un environnement de faible concurrence.

Il y a lieu de préciser que la comptabilité des coûts est un système basé sur la logique de répartition, alors que le système ABC est basé sur la logique de consommation.

Sous section 4 : autres approches de management par activités.

4.1 Le management sur la base d'activité « Activity Based Management »

DIERKS et COKINS définissent l'ABM comme étant « la discipline qui se concentre sur le management des activités à l'intérieur de processus d'affaire, comme le chemin vers l'amélioration de la valeur acquise par le client et le profit obtenu par l'entreprise contre l'offre de cette valeur³ »

ABM utilise l'information de l'ABC dans l'analyse des processus pour identifier les activités qui n'ajoutent pas de valeur. L'ABC et l'ABM se complètent, l'ABC s'occupe de coût et l'ABM s'occupe de processus. L'ABC explique pourquoi les ressources sont utilisées et offre l'information qui aident à identifier quelles sont les activités qui consomment plus de ressources et où peuvent se trouver les opportunités de réduction de coût, tandis que l'ABM va au-delà de coût de produit et explique la cause des activités et la relation entre elles.⁴ Comme conclusion, l'ABM fournit aux managers des informations sur les

¹ Au moins à la date de rédaction de leur article.

² MEVELLEC Pierre et BERTRAND Thierry, ABC/M et transversalité choix de conception et impacts potentiels, Article, Op-Cit, P 14.

³ EL KELETY Ibrahim Abd El Mageed Ali, Towards a conceptual framework for strategic cost management, Thesis of Doctorate, Chemnitz University of Technology, 2006, P 349.

⁴ Idem, P 348.

faits qui influencent la performance de l'activité et par conséquent, la performance de l'entreprise.

4.2 Modèle de gestion à base de cause et structuré par processus orienté clients :

LEBAS.M et MEVELLEC. P présente cette approche comme suit :

Dans ce modèle on regroupe les activités qui contribuent à offrir un attribut valorisé par le client. Les attentes de client sont le point de départ de la conception de l'organisation, dans une « logique de Coûts cibles ». Une fois les attentes clients connues, on compare le processus actuel avec ce qui sont requis pour détecter l'éventuel besoins d'adaptation « logique d'ingénierie organisationnelle ». D'une étape suivante, on construit un système de suivi du fonctionnement efficient et efficace des processus, des activités, et des tâches « logique de pilotage ». En fin de parcours, si cela est requis par les décideurs, on peut toujours calculer un coût de revient objet de coût dans une « logique de calcul » de coût de revient. Les quatre logiques nourrissent le tableau de bord balanced scorecard.

Le processus de ce modèle est schématisé comme ci après :

Schéma N° (II.4) : Modèle de gestion à base de cause et structuré par processus orienté clients.





Source : LEBAS Michel et MEVELLEC Pierre, Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Article, Op-Cit, P 89.

4.3 Calcul des coûts sur la base des activités par rapport au temps **« Time-Driven Activity Based Costing »**

Il existe maintenant une nouvelle approche proposée par R. Kaplan et S. ANDERSON appelée « Time-Driven Activity Based Costing » elle est la

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

nouvelle « ABC », son but est de simplifier l'ABC classique, elle se concentre sur ¹:

- 1- L'estimation du coût par unité de temps de la capacité ;
- 2- L'estimation de l'unité du temps pour faire une activité ;
- 3- Le découlement des taux des inducteurs de coût ; et
- 4- L'analyse et l'élaboration des rapports sur les coûts.

TDABC permet aux managers de faire rapport de leurs coûts sur une base continue, d'une façon qui révèle à la fois les coûts des activités d'affaires ainsi que le temps qu'elles ont duré. TDABC essaye de comprendre la quantité d'effort nécessaire pour effectuer n'importe quelle opération, et par attache les coûts spécifiques avec leurs opérations exactement, il mesure les coûts par activité (processus), produits, clients (et /ou segment) et canaux.² Il permet aussi de déterminer l'excès de capacité. Dans cette approche, le changement des taux d'inducteurs des coûts d'activité influence le résultat final. D'après KAPLAN et ANDERSON, deux facteurs causent ce changement³ :

- Changement des prix de ressources offertes affecte le taux de coût par heure ; et
- Décalage de l'efficacité d'activité.

Qu'est ce qu'il apporte ce modèle aux entreprises? Cette question a été posée par Gilbert Sara à KAPLAN Robert dans une interview publiée sur le site de Harvard Business School, sa réponse était comme suit ⁴:

Une compréhension détaillée et exacte de la situation économique actuelle de l'entreprise. Une fois les managers voient ce qui cause les pertes ou les gains, ils identifieront aisément des actions multiples qui transforment la perte ou le seuil de rentabilité à un profit. Ces actions incluent l'amélioration de processus internes, l'élimination des gâchis, collaborer mieux avec les clients et

¹ KAPLAN Robert and ANDERSON Steven, Time-Driving Activity Based Costing, Article, Harvard Business Review, November 2004.

² MAX Mitchell, Leveraging process documentation for time driving activity based costing, Journal of performance management, P 17.

³ KAPLAN Robert and ANDERSON Steven, Time-Driving Activity Based Costing, Working paper N°04-045, P11. Site web de Harvard Business School, Date de consultation (2010 à peu près).

⁴ KAPLAN Robert, Adding time to Activity Based Costing, Interviewed by GILBERT Sara, Working Knowledge, Harvard Business School, April 11, 2007 (Date of consultation 2010)

fournisseurs, préparer un menu de prix pour les clients, et redéfinir la relation avec les clients, ce qui crée un bénéfice pour les deux cotés. L'amélioration des profits s'élève à 02 % par an, et quelques entreprises ont réalisé des centaines de millions de dollars après la réduction de capacité qui n'est pas nécessaire ou celle que le client n'est pas apte à payer, et la focalisation sur les produits et les segments des clients les plus bénéficiales.

4.3 Système ABC-EVA :

C'est un système de mesure de coûts et de performance, il intègre l'ABC avec la valeur ajoutée économique EVA « Economic Value Added » c'est un outil d'ingénierie managériale qui aide à gérer, avec succès, le coût et le capital. Il permet aux responsables de l'entreprise de créer de la valeur aux actionnaires à travers des améliorations au niveau de structure des coûts.¹

Dans ce système, les coûts d'activités n'incluent pas uniquement les taux des ressources consommées, mais aussi la demande du capital. L'ABC n'a pas pris en considération les charges d'intérêts du capital investi dans l'entreprise. Si l'EVA est positive, une richesse créée pour l'entreprise, si elle est négative, ça veut dire que la richesse des actionnaires est détruite.

Le niveau minimum de rentabilité égale au coût du capital, ce dernier peut être calculé comme suit :

$$CC = C * TCC$$

Soit :

C : Capital de l'entreprise.

CC : Coût du capital

TCC : Taux de Coût du Capital.

TTC dépend généralement de taux d'intérêt actuel, de domaine d'activité, la structure du capital, et les prévisions des investisseurs. L'approche raisonnable est de partager le coût du capital sur les activités. On distingue deux types de coûts : coût d'activités opérationnelles qui reflète la consommation des

¹ ROZTOCKI Narcyz, An Integrated Activity Based Costing and Economic Value Added System as an engineering management tool for manufacturers, Article, P02, <http://www.pitt.edu/~roztock/virginia/roztock.pdf>

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

ressources dans l'entreprise, et le coût du capital qui reflète le coût du capital investi dans l'entreprise.¹

Les procédures de cette approche sont comme suit ²:

1-Revoir les informations financières. Elles peuvent être obtenues du bilan et de comptes des résultats ;

2-Identifier les activités principales qui expliquent les processus qui consomment les ressources opérationnelles ou qui sont responsable sur le capital investi ;

3-Déterminer le coût opérationnel de chaque activité ;

4-Déterminer le coût du capital de chaque activité, puisque beaucoup d'activités ne consomment pas uniquement les ressources, mais aussi le capital investi. Le coût total de l'activité est plus élevé par apport à celui calculé par l'ABC (l'Abc a sous-évalué le coût d'activité) ;

5-Trier les inducteurs de coût qui assignent le coût opérationnel et le coût du capital aux produits.

La mesure de la performance basée sur la valeur aide à déterminer le niveau minimum de la rentabilité que l'entreprise doit maintenir pour satisfaire les investisseurs actuels et attirer des nouveaux.

Section 2 : Le management par les Coûts cibles TCM « Target Costing Management ».

¹ ROZTOCKI Narcyz, An Integrated Activity Based Costing and Economic Value Added System as an engineering management tool for manufacturers, Article, Idem,

² Idem P 02.

La méthode de « Target Costing » TC est apparue au Japon dans le secteur automobile, pour but de réduire les coûts dès la première phase de cycle de vie d'un produit. Les spécialistes en la matière, considèrent que TOYOTA a inventé le Target Costing en 1965. D'après les recherches réalisées dans ce domaine, 80 % de ces coûts sont fixés avant la mise en production et engagés par des choix de conception. C'est pourquoi les managers (stratégie) veulent fixer un coût cible à ne pas dépasser. Mais en fait il n'y pas que la stratégie qui impose le coût cible, le marché a sa part aussi (le prix qu'accepte le client). Prenant en considération les deux variables « stratégie et marché » simultanément, le TC essaye de réduire le risque lié au développement des nouveaux produits.

Sous section 1 : Notions principales.

1.1 Définition de TC

Le Nom originaire de « Target costing » est « GENKA KIKAKU » est devenu populaire en anglais sous l'appellation « Target Costing » en 1990, et était déjà connue sous les appellations suivantes : Planification de coût (cost planing), système de prévision de coût (cost projection system), prix net basique (basic net price), réduction de coût de fabrication (manufacturing cost reduction), pré-calcul (pre-calculation), étude de faisabilité de coût directe (direct cost faisability study), design pour fixer le coût (design to cost), gestion de cout (cost management)¹. Une autre appellation qui nous semble la plus correcte malgré qu'elle n'a pas été trop diffusée par les grands auteurs, celle de « Target costing Management » la gestion par le coût cible.

TC est la discipline qui assure que les nouveaux produits sont profitables quand ils sont lancés.²

TC est une méthode utilisée durant la phase de conception de produit et de processus, elle calcule les coûts estimés, après la détermination de profit désiré sur la base de prix de marché, pour atteindre le coût désiré de la production, de

¹ ASKARANY Davood, and YAZDIFAR Hassan, A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand, Article, International Journal of Production Economics, August 2011, P 05. Available in www.elsevier.com/locate/ijpe.

² COOPER Robin, Costing techniques tu support corporate strategy: evidence from Japan, Article, Management Accounting Research, N) 07, 1996, P 237.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

l'ingénierie et de marketing, ensuite le produit sera conçu pour répondre à ce coût.¹ Le coût cible est calculé comme suit² :

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente estimé} - \text{profit désiré}$$

La nomenclature suivante et souvent utilisée :

$$\text{Coût cible} = \text{prix de vente cible} - \text{Marge bénéficiaire cible}$$

La formule est très simple, mais le processus de TC est très compliqué, il nécessite beaucoup de challenge, parce que³ :

- Le prix de vente estimé est défini par le marché, il inclut les besoins des clients et les offres des concurrents, généralement, il est inférieur au prix de vente souhaité.
- Le profit désiré provient souvent des attentes des actionnaires (associés), en plus pour réaliser le coût cible il est nécessaire de ne pas se concentrer uniquement sur le prix, mais aussi sur la qualité de produit, processus de design, le respect de calendrier de livraison, et l'amélioration continue durant le cycle de vie de produit.

TC est un système de planification de bénéfice et de la gestion des coûts, TC montre le rapport entre la valeur incorporée dans la gamme produit/service, les besoins des clients, et la quantité maximale de ressources/couts qui peuvent être consommées pour répondre à ces besoins.

1.2 Notion de « valeur » :

Dans le monde de management, c'est le client qui détermine la valeur de produit. Le terme « valeur » a plusieurs sens qui peuvent être subdivisés en trois grandes familles⁴:

A/ Mathématique et physique : le terme « valeur » est équivalent au terme « mesure », quantification nécessaire et approximative de la réalité.

¹CADEZ Simon and GUILDING Chris, An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, Article, Accounting, Organizations and Society, N° 33, 2008, P 858.

²OGUSHI yoko, target Costing brings another competitive edge: creation of capacity surplus through information capital readiness by IT, Article, Japanese management and international studies, Vol 02, Published by World scientific, 2007, P118.

³ Idem, PP 118-119.

⁴BOURGUIGNON Annick, Management Accounting and Value Creation: the profit and loss of reification, Article, Critical Perspectives on Accounting N° 16, 2005, PP359-360. www.elsevier.com/locate/cpa, (adapted).

B/ Economique: on distingue entre « valeur échangée » qui fait référence à la relation entre l'offre et la demande, la valeur d'échange d'un article et la quantité des autres biens qu'un groupe social est apte à échanger contre cet article. Et « valeur usée » qui fait référence à l'utilité sociale d'un produit (estimation subjective de la satisfaction obtenue après l'utilisation d'un produit).

C/ Philosophique : jugement critique (accepter ou refuser).

La valeur dont on parle dans notre recherche est la valeur économique. Son analyse est primordiale dans le TC.

L'analyse de la valeur est définie par l'AFNOR (Association française de normalisation) « comme une méthode de compétitivité, organisée et créative, visant la satisfaction du besoin de l'utilisateur par une démarche spécifique de conception, à la fois fonctionnelle, économique et pluridisciplinaire ¹»

1.3 Principes de TC :

D'après ANSARI et AL, le TC a six principes ²:

- Les coûts sont liés aux prix : le prix de marché mène au coût cible ;
- Concentration sur le client : Le coût est justifié uniquement quand le client est satisfait par la valeur de produit ;
- Concentration sur le design : La gestion des coûts par le TC requiert un design excellent de processus et de produit. Réduire les coûts sans cette condition est vraiment difficile ;
- Groupe trans-fonctionnel³ : Une équipe trans-fonctionnelle est responsable sur la gestion des produits, nouveaux et innovés, depuis le stade de développement de processus de production ;
- Implication de la chaîne de valeur : Les activités de TC requièrent la participation des membres externes qui sont connectés à la chaîne de valeur tels que : fournisseurs, courtiers, et distributeurs, sinon l'effet de TC sera restreint ;

¹ GAUTIER Frédéric et GIARD Vincent, Vers une meilleure maîtrise des coûts engagés sur le cycle de vie lors de la conception de produits nouveaux, Article, Comptabilité- Contrôle- Audit, Tome 06, Volume 02, Septembre 2000, P 54.

² OGUSHI yoko, target Costing brings another competitive edge: creation of capacity surplus through information capital readiness by IT, Article, Op cit, P 119.

³ De la transversalité fonctionnelle.

- Coût de cycle de vie : TC est concerné par la réduction de coût de cycle de vie de produit.

Le point le plus important dans le TC est la planification des coûts à la phase de design, cependant, chaîne de valeur et l'équipe trans-fonctionnelle sont aussi des ingrédients indispensables pour continuer la réduction de coût de cycle de vie de produit (le coût de cycle de vie est l'estimation de coût durant les phases de vie d'un produit ou d'un service. Ces stages peuvent inclure : design, lancement, croissance, maturité, déclin, et éventuellement l'abandon¹).

1.4 Objectifs de TC :

Objectifs de TC : selon COOPER.R son objectif est garantir que les produits futurs produisent des profits suffisants pour permettre à l'entreprise de réaliser ses plans de bénéfice à long terme².

D'après SAKURAI, beaucoup d'entreprises japonaises utilisent le TC pour la planification stratégique de profit³, et MORDEN affirme que la motivation des membres de l'entreprise à réaliser le profit cible durant le développement d'un nouveau produit, est l'un des objectifs de TC⁴.

TC est un outil principal pour gérer les futurs profits de l'entreprise stratégiquement. C'est le moyen par lequel la stratégie concurrentielle atteint ses objectifs à partir de :

- La production au moindre coût unitaire sous la condition de prix influencé par les clients et les concurrents ;
- La réduction des coûts de fabrication, de vente, et de gestion durant le cycle de vie de produit sans un effet (défavorable) sur la qualité ;
- Respect de délais de livraison ;
- La continuité de fournir les services après vente.

¹ CADEZ Simon and GUILDING Chris, An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, Article, Op-Cit, P 857.

²COOPER.R and SLAGMULDER.R, 'Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice', http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_97_30.pdf, February 25 1997, P 01. Date de consultation 2010.

³La planification stratégique de profit signifie la formulation des plans stratégiques par l'intégration des informations marketing avec les facteurs de l'ingénierie et de production.

⁴ EL KELETY Ibrahim El Mageed Ali, Op- Cit, P 389

Sous section 2 : Etapes de TCM :

IMA, Arthur Anderson et CAM-I distinguent entre six étapes de mise en œuvre des coûts cibles¹ :

- 1- établissement du prix cible du marché;
- 2 - établissement de la marge bénéficiaire cible;
- 3 - calcul du coût probable de produits et processus actuels et nouveaux ;
- 4 - établissement du coût cible;
- 5 - Atteindre le coût cible; et
- 6 - la poursuite de réductions de coût une fois que la production commence.

2.1 Etablissement du prix cibles du marché :

Le prix cible d'un nouveau produit est déterminé principalement de l'analyse de marché². Les marchés concurrentiels déterminent largement les prix de vente. DAIMLER-BENZ utilise le TC depuis 1990, quand elle développe un nouveau véhicule utilitaire sport, le prix de vente cible est déterminé après des interviews et des analyses de marché extensives.³

Un prix cible qui permet de réaliser le profit planifié est un résultat de plusieurs facteurs internes et externes. COOPER.R et SLAGMULDER .R déterminent les principaux facteurs qui influencent l'établissement de prix de vente cible d'un nouveau produit comme suit⁴:

- Le prix de vente cible doit refléter les objectifs stratégiques de l'entreprise ;
- La part du marché désirée par ce nouveau produit ;
- L'impact de ce produit sur l'image corporative de l'entreprise ;

¹Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Statements on Management Accounting, N° 4GG, IMA publications, November 1998, P 05

² COOPER Robin, Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan, Article, Op-Cit, P 237.

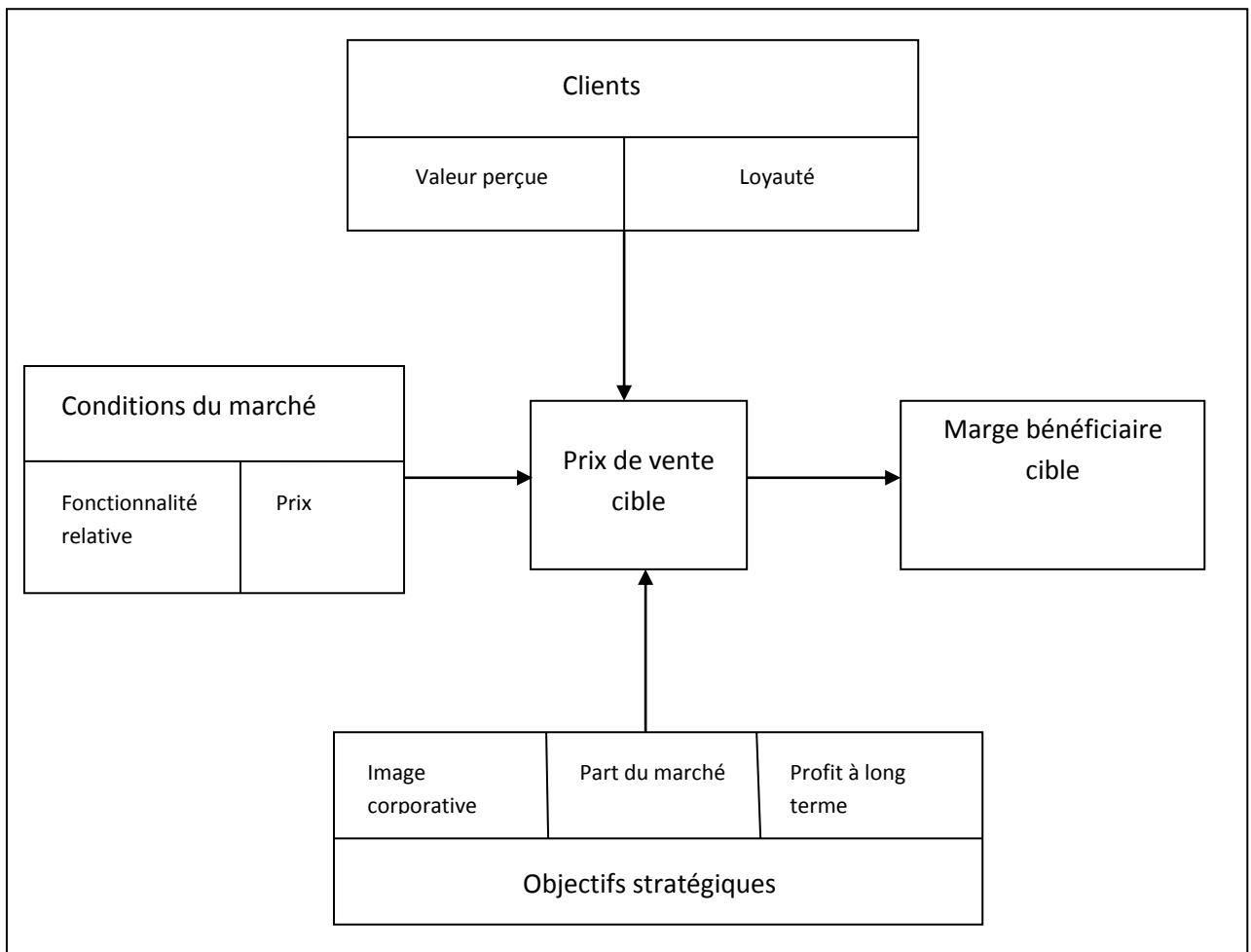
³ ALBRIGHT Tome and LAM Marco, Managerial accounting and continuous improvement initiatives, A retrospective and framework, Article, Journal of Management Issues, Volume 18 N° 02, Published by Pittsburg State University, 2006, P 161.

⁴ COOPER Robin and SLAGMULDER Regine, Target Costing for new product development, Article, Handbook of cost management, 2nd edition, Published by John Wiley and Sons. INC, 2005, Pp 248-249.

- Le prix de vente cible doit refléter la valeur perçue par le client ;
- Si l'entreprise vend le même produit à des prix différents (par exemple dans des pays différents), elle devra utiliser le prix de vente moyen pondéré ;
- Le prix de vente doit refléter les conditions du marché anticipées à la date de lancement de nouveau produit.

Le schéma ci-dessous résume ces facteurs :

Schéma N° (II.5) Etablissement de prix de vent cible



Source: COOPER Robin and SLAGMULDER Regine, Target Costing for new product development, Article, op-cit.

2.2 établissement de la marge bénéficiaire cible :

Après l'établissement de prix cible, le regard se focalise sur l'établissement de la marge bénéficiaire cible et les spécificités des coûts à réaliser dans un objectif global, de s'assurer que les objectifs de rentabilité et de R.O.I sont atteints par

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

le nouveau produit¹. Cette marge bénéficiaire cible mène l'entreprise à réaliser son plan de profit à long terme.

D'après COOPER et SLAGMULDER, il y a deux méthodes que l'entreprise peut choisir pour établir la marge bénéficiaire cible et le coût à réaliser (coût allouable) en incorporant les objectifs de profit à long terme²:

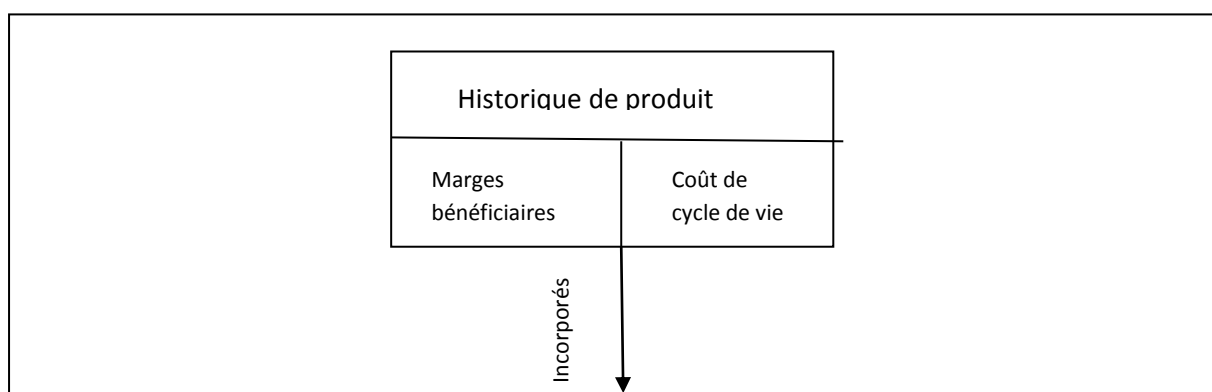
- 1^{ère} méthode : commencer à partir de la marge bénéficiaire cible du produit prédécesseur, et ajuster cette marge selon les nouvelles conditions du marché :
- 2^{ème} méthode : commencer à partir de la marge bénéficiaire cible d'une ligne de produit (groupe de produit) et ajuster la marge bénéficiaire cible de chaque produit selon sa place sur le marché.

L'entreprise fait appel à la 2^{ème} méthode quand la ligne de produit se compose de produits similaires. Quand la diversité de produit augmente, la première méthode domine, parce que chaque produit a ses spécificités et ses propres fonctionnalités.

L'entreprise doit ajuster les marges des profits cibles, lorsque les produits nécessitent des grands investissements pour qu'ils soient lancés, quand elle discontinue la production de ces produits, ou quand il y aura des changements significatifs au niveau de prix de vente ou au niveau des coûts. Ces ajustements assurent que la rentabilité de produit sera suffisante durant sa vie. Si cette entreprise voit que certain produit contribuera suffisamment (dans le profit global de l'entreprise) durant sa vie, le processus de design sera continué, et si sa contribution est insuffisante, ça va provoquer l'entreprise à concevoir un autre design.³

Cette approche est présentée comme suit :

Schéma N° (II.6) établissement de la marge bénéficiaire cible selon COOPER et SLAGMULDER.



Source: COOPER Robin and SLAGMULDER Regine, Target Costing for new product development, Article, Op-Cit, P 251.

L'entreprise efficiente possède un avantage d'établir une marge bénéficiaire plus élevée, par rapport à celle de ses concurrents, au même niveau de prix de vente cible, et ses coûts allouables sont inférieurs. Les entreprises dont leur produit se caractérise par une fonctionnalité plus élevée, ont l'avantage d'établir une marge bénéficiaire cible plus élevée, parce qu'elles peuvent vendre leur produit à un prix important.

2.3 calcul du coût probable de produits et processus courants et nouveaux :

Selon IMA, Arthur Anderson Ltd et CAM-I, l'étape principale dans la phase de planification des coûts inclut l'estimation des informations de coûts dans l'entreprise pour générer des estimations fiables sur les coûts probables de produits et processus courants et nouveaux. Ces estimations peuvent contenir les coûts de production, coûts de recherche et développement, coûts de distribution physique, et finalement le coût de l'utilisateur¹. Les objectifs de cette phase sont² :

- Déterminer quels sont les nouveaux coûts de produit qui vont être utilisés par les processus de fabrication et les attributs de produits ;

¹ Coûts de services après vente.

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Op-Cit, P 23.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

- Modéliser les coûts ;
- Analyser les coûts internes.

Afin d'atteindre ces objectifs, plusieurs outils sont utilisés par l'entreprise¹ :

- A- Calcul de coût de processus (opérationnels) ;
- B- Analyse des coûts des composants ;
- C- Table des coûts.

Dans les lignes qui viennent on va essayer d'expliquer l'approche de l'IMA, Arthur Anderson Ltd et CAM-I.

A- Calcul de coût de processus :

Ajouter la valeur à un produit pour satisfaire les besoins de client est une opération qui génère des coûts. Le calcul de coût de processus inclut l'impact des besoins de client sur les caractéristiques de processus (comme la capacité). Le résultat de cet effort est un modèle économique qui définit clairement les besoins de client et les processus requis pour les satisfaire, ce modèle intègre des données marketing, opérationnelles et financières.

B- Analyse des coûts des composants :

Cette analyse décompose le coût cible de produit en composants principaux et catégories. Prenant un exemple d'une entreprise de fabrication automobile :

- Détailler la fonction « châssis »: Essieu avant, frein avant frein arrière, ect...
- Détailler la fonction« carrosserie » : cadre blanc métallisé, pare-chocs, vitres, ect..
- Détailler la fonction « intérieur » : Chaises, Climatiseur, tableau de bord, système audio, ect...

Ces composants eux même peuvent être détaillés aussi.

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Op-Cit, P 23.

L'analyse des coûts de composants est bénéfique pour l'entreprise de montage qui achète des milliers de composants et de pièces. Elle identifie les composants de produit les plus coûteux. Elle détermine la relation de coût entre les composants, ce qui aide à déterminer si la diminution de coût d'un composant augmente le coût d'un autre composant. Finalement, elle assure qu'aucun composant expiré n'a été utilisé dans la production.

C- Table des coûts :

Le calcul des coûts probables s'articule sur une base de données historiques fiables. La table des coûts est une base de données qui permet d'estimer les coûts des matières, des pièces, des services, et des transformations. Elle identifie l'effet d'utilisation des matériels, des méthodes de production, et des designs différents. Puisque la majorité des coûts de cycle de vie d'un produit sont établis avant la production, il est indispensable de développer et maintenir une table des coûts, en plus, elle est considérée comme un investissement dans la profitabilité actuelle et future. Une table des coûts informatisée sous forme d'une application ou d'un programme informatique peut fournir, à juste temps, une analyse réelle sur l'implication des coûts dans les changements de conception proposés. Elle soutient l'analyse de « si en fait comme ça ».

Avec ces trois outils l'entreprise peut calculer d'une façon fiable les coûts probables de plusieurs alternatives.

2.4 établissement du coût cible :

Le coût cible (Target cost) est le coût à réaliser, il est calculé comme suit¹ :

$\text{Coût à réaliser} = \text{Prix de vente cible} - \text{Marge bénéficiaire cible}$

L'établissement de coût à réaliser est basé surtout sur la valeur appréciée par le client. Les méthodes les plus utilisées dans cette phase sont :

- Déploiement de la fonction qualité (quality function deployment) QFD ;
- Benchmarking.

A- Déploiement de la fonction qualité « QFD » :

¹ MAHER Michael and WEIL Roman, Target Costing: Equations and glossary, Article, Handbook of cost management, 2nd edition, Published by John Willey and Sons. INC, 2005, P 269.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

QFD est l'intégration de l'ingénierie de la valeur, et l'analyse marketing, avec la gestion par le coût cible pour aider à cibler les composants qui nécessitent une réduction de coût ou une ré-conception. Elle aide les managers à subdiviser le coût cible total du produit en plusieurs composants qui forment le produit¹. Les quatre étapes de QFD consistent à ²:

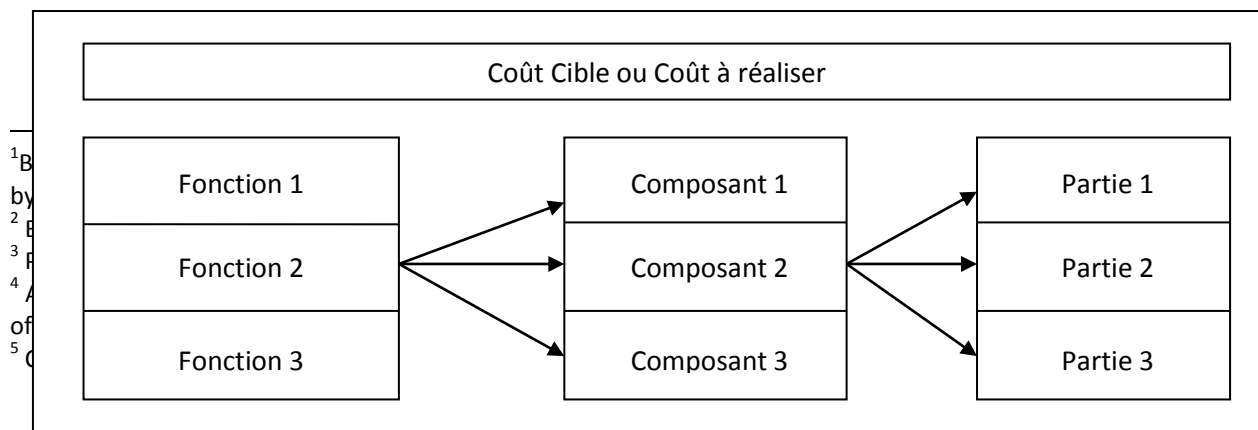
- 1- déterminer les critères d'achat chez le client et comment ils sont classés ;
- 2- déterminer les composants de produit et le coût de fabrication de chaque composant ;
- 3- déterminer le degré de contribution de chaque composant dans la satisfaction de client ;
- 4- déterminer l'importance de chaque composant à l'aide d'un index.

Le TC décompose la valeur globale engendrée par le produit en caractéristiques variées dont le client a besoin, et assigne cette valeur aux parties et aux fonctions de ce produit. Par exemple (dans le secteur automobile) si la sécurité représente 30% de la valeur de client,³ et les freins représentent 50 % de cette valeur, donc les freins représentent 15 % de la valeur de client. Par conséquent, le coût des freins à réaliser ne devra pas dépasser 15 % de coût cible de ce produit (véhicule).⁴

A ISUZU (constructeur d'automobiles), le coût cible d'un seul véhicule a été distribué sur 8.000 à 10.000 composants⁵.

Cette méthode est illustrée selon le schéma suivant :

Schéma N° (II.7) Déploiement de coût cible.



Source : Elaboré par l'étudiant.

B- Benchmarking (étalonnage) :

Comparaison des coûts, des activités spécifiques, et des résultats avec les concurrents ou avec les entreprises qui maîtrisent le domaine d'activité. Cet outil comprend¹ :

- 1- Identification des meilleures pratiques ;
- 2- Etablissement des objectifs de performance et de coût à réaliser des composants achetés et des processus internes ;
- 3- Identification des paramètres de qualité et de livraison des produits, des processus et des composants similaires à partir d'une comparaison industrielle ;
- 4- Identification des améliorations de processus qui engendrent une amélioration au niveau des coûts, de performance, et de profit ;
- 5- développement des méthodes d'analyse et de design innovatrices basée sur un benchmarking sur le terrain ;
- 6- création d'un réseau durable dans l'entreprise capable à soutenir les améliorations futures et les initiatives de système de TC.

2.5 Réaliser les coûts cibles

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Op-Cit, P 31

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

L'objectif de cette étape est de développer un nouveau design qui atteint le coût cible en répondant aux besoins de client. Le processus d'atteindre le coût cible est soutenu par plusieurs actions¹ :

- Optimiser la relation entre les matériels, les parties, et les processus de fabrication ;
- Minimiser les coûts ;
- Faire articuler les efforts de conception sur les variables obtenus de marché ;
- Attacher le développement de produit avec les besoins de client ;
- Attacher les processus de développement de produit entre eux même pour assurer la qualité de produit.

Dans cette étape l'objectif de réduire les coûts (par apport aux coûts courants) semble majeur. Le coût courant excède le coût à réaliser, parce que l'entreprise n'a pas encore exercé la réduction de coût de design du nouveau produit ou appliqué les méthodes de réduction des coûts de processus de fabrication. La différence entre coût courant et coût à réaliser reflète le niveau de coût à réduire (comme objectif)².

$\text{Objectif de réduction de coût} = \text{Coût courant} - \text{coût à réaliser}$

Dans le modèle japonais, les équipes trans-fonctionnelles assument la responsabilité totale de planifier le produit et de faire des efforts dans la gestion des coûts cibles.³

Les membres de cette équipe doivent collaborer entre eux et échanger l'expérience obtenue, surtout si le TC est implanté depuis temps.

2.6 La poursuite de réductions de coût une fois que la production commence :

Cette étape est liée avec l'amélioration continue de processus « Kaizen » et le contrôle opérationnel pour réduire les coûts ultérieurs. Kaizen est « la recherche continue des nouvelles méthodes pour réduire les coûts dans le processus de

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Op-Cit, P 33.

² MAHER Michael and WEIL Roman, Target Costing: Equations and glossary, Article, Idem, P269.

³ EL KELETY Ibrahim El Mageed Ali, Op- Cit, P 408.

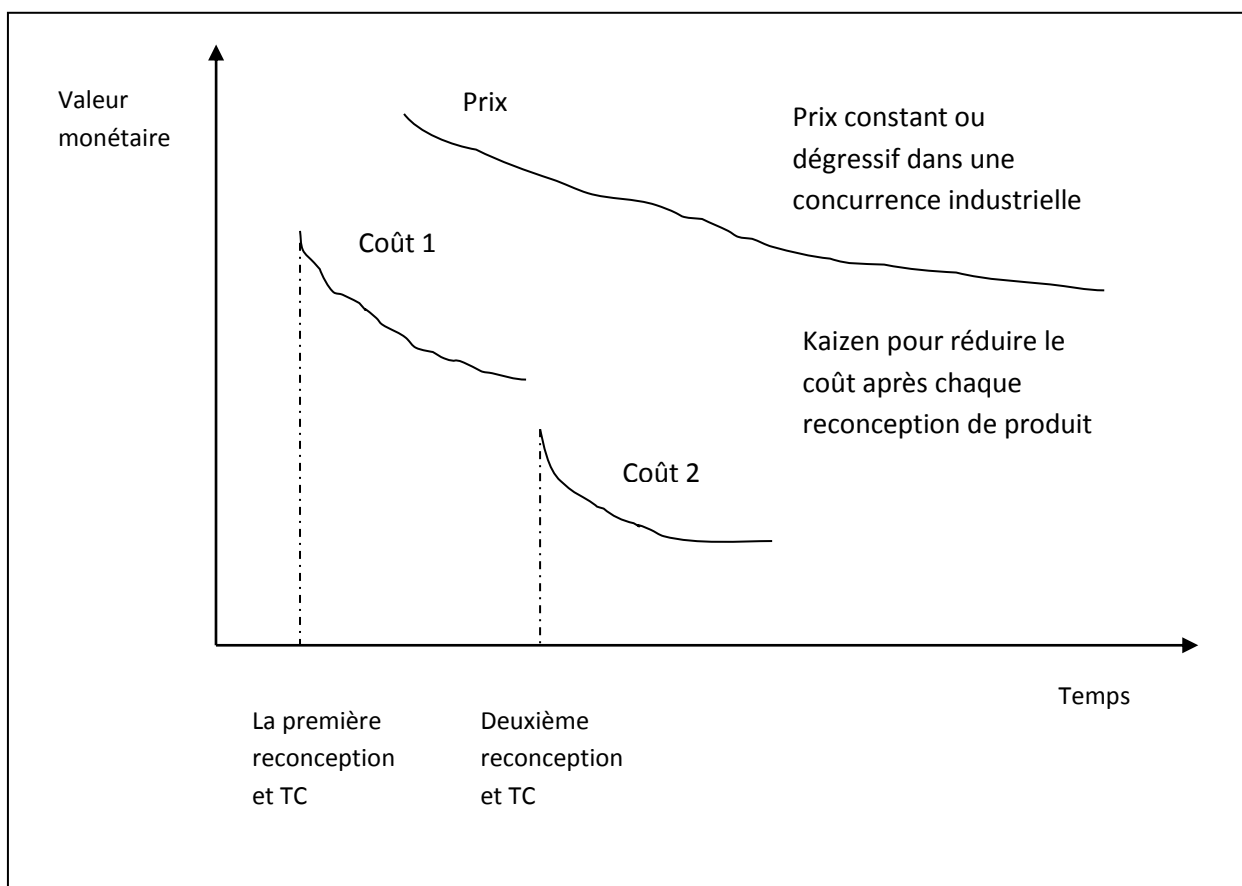
fabrication d'un produit avec un certain design et fonctionnalité¹». L'idée de Kaizen se réfère à l'année 1950, Taiichi Ohno exécutif à TOYOTA a élaboré le système de production de TOYOTA, un système qui est connu par l'appellation « Production maigre » (Lean production), ce système attaque le gaspillage par l'élimination des activités qui consomment la valeur sans créer aucune valeur. Les deux principes de ce système consistent à² :

- Se concentrer sur les activités qui créent de la valeur et améliorer les flux de production ;
- L'amélioration continue des processus.

En 1973 la majorité des fabricants japonais ont adopté ce système³.

Le schéma suivant montre la relation entre TC et Kaizen

Schéma N° (II.8) Target Costing et Kaizen



Source: ALBRIGHT Tome and LAM Marco, Op-Cit, P 550.

¹ BLOCHER Edward, STOUT David, COKINS Gary, Op-Cit, 2010, P 550.

² ALBRIGHT Tome and LAM Marco, Managerial accounting and continuous improvement initiatives, A retrospective and framework, Article, Op-cit, P 158.

On peut avoir un prix qui se varie progressivement, dans le cas où l'entreprise ajoute des options (qui coûtent plus) à son produit, les ingénieurs de design et les spécialistes de marché estiment le prix que le client accepte à payer contre ces options ou caractéristiques. Une valeur plus importante et un design qui coûte plus, génèrent un prix plus élevé qui est adéquat avec la nouvelle valeur estimée par le client, et par conséquent, le profit de l'entreprise sera protégé.

Sous section 3 : Intégrer le TCM avec SPM dans le domaine de décision « produit/ service »:

Ce domaine de décision est attaché au **cycle de vie** de produit.

Selon IMA, Arthur Anderson et CAM-I, Le domaine de décision produit/ service est subdivisé en cinq étapes :

2.1 Design du produit :

Pour concevoir un produit, il faut le définir tout d'abord en s'appuyant sur des informations justes sur le client, qu'il faut bien comprendre afin de les interpréter aux actions techniques et opérationnelles sous le chapeau de la stratégie.

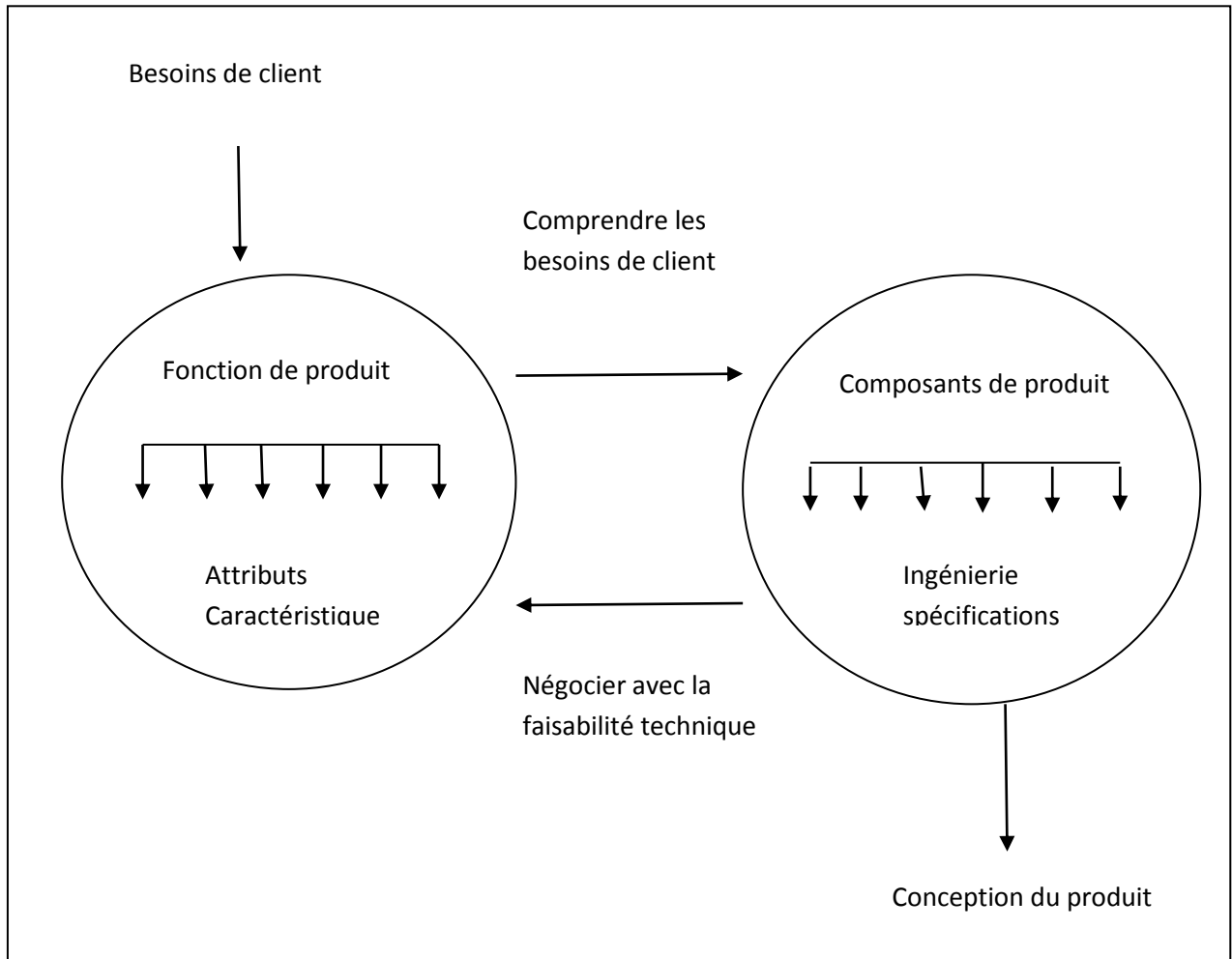
Les décisions liées au produit sont construites sur la base de deux points de vue qui définissent le produit:

A/ Point de vue client : le produit est défini comme un ensemble de caractéristiques qui peuvent satisfaire ses besoins.

B/ Point de vue entreprise : point de vue technique ou interne. Le produit est un ensemble de composants, il représente l'output d'une chaîne de processus opérationnels.

Le schéma suivant explique le chemin à suivre dès la détermination de besoins de client jusqu'à la conception de produit :

Schéma N° (II.9) : Points de vue de définition d'un produit :



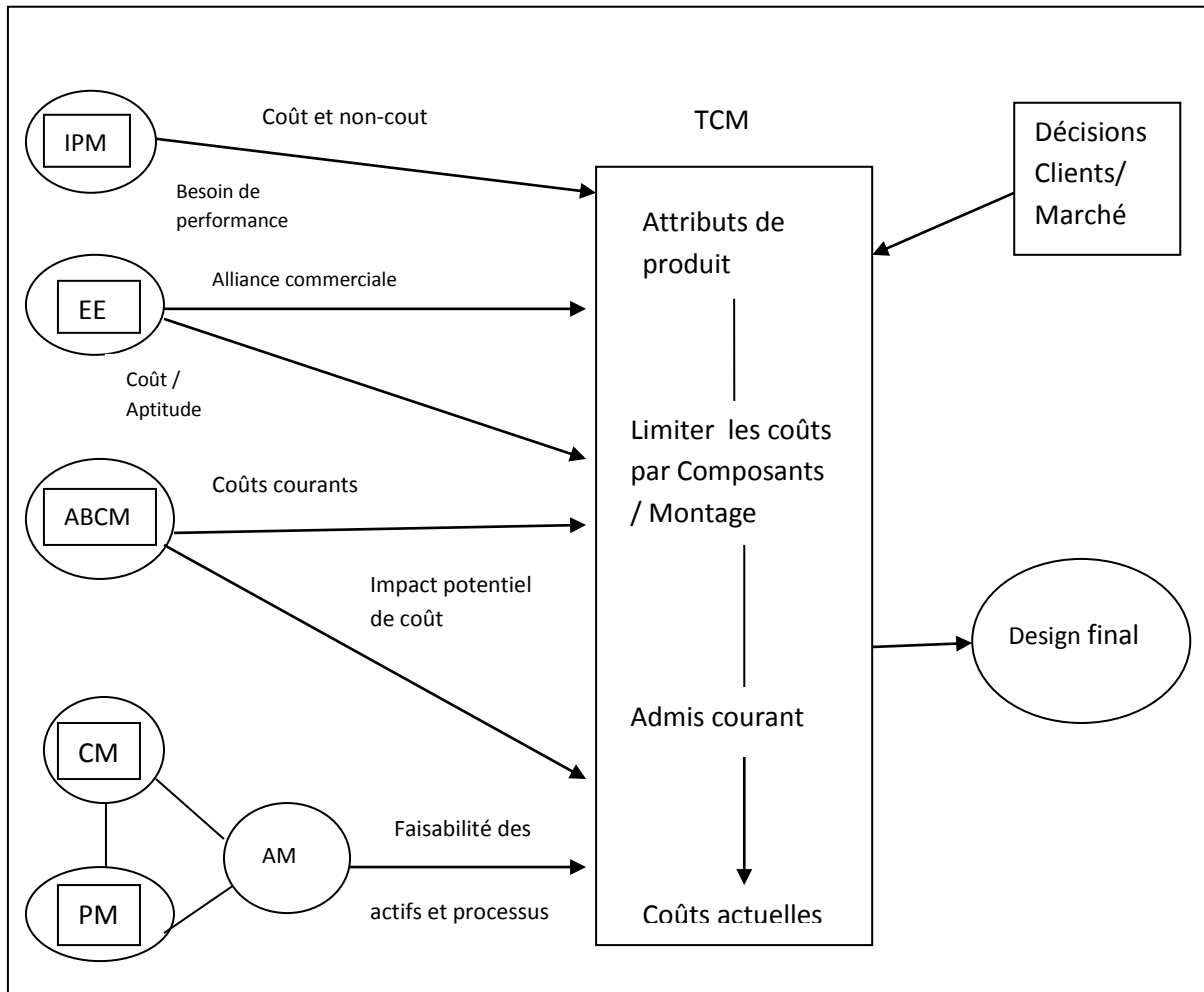
Source: EL KELETY Ibrahim El Mageed Ali, Op- Cit, P 143.

La gestion par les coûts cibles (TCM) fournit le cadre conceptuel pour structurer l'analyse et la prise de décision inséparablement de choix d'une collection produit/service et d'un ensemble de caractéristiques en plus. TCM requiert un soutien considérable de la part des autres système de gestion stratégique des coûts pour compléter l'activité de design. La gestion de coût de capacité CCM, la gestion des actifs AM, et la gestion de processus PM sont derrières pour expertiser la faisabilité d'offrir un design ou un ensemble de caractéristiques. La gestion intégrée de performance IPM, l'entreprise étendue EE et la gestion et le calcul des coûts sur la base des activités ABCM jouent un rôle plus actif dans la limite des options disponibles durant la phase de décision. TCM se repose sur l'identification de : volume nécessaire, prix, coûts admissibles (acceptable), et les attributs de la collection produit/service nécessaires à incorporer. Pour alimenter ces données, TCM a besoin des inputs de la part de l'IPM afin d'identifier la fonctionnalité actuelle et requise, d'autre coté, l'ABCM est la source d'estimation des coûts réels utilisés pour réduire les efforts

d'amélioration, et en fin l'EE alimente les données de la chaîne logistique « supply chain » et introduit les nouvelles technologies et méthodes qui peuvent diminuer les coûts ou augmenter la valeur du produit.

L'implication de système intégré de gestion des coûts SIGC ou (ICMS) dans la décision du design de produit est présentée par le schéma suivant :

Schéma N° (II.10) : SIGC et décision de design de produit



Source: Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Op-Cit, P 44.

Le SIGC crée une infrastructure et un processus répétables, rationnel, et fiable pour prendre les décisions de design, il ajoute la rigueur au processus de design ce qui augmente son efficience et son efficacité.

2.2 Détermination des services à attacher au produit :

Une bonne conception d'un produit n'est pas la seule qui donne de la valeur. Dans l'esprit du client, le service attaché lui-même devient également important. Le système TCM cherche à minimiser le coût total d'acquisition pour le client quand il assure que l'entreprise continue à atteindre ses objectifs de profit. TCM identifie les services requis, définit la performance actuelle et les niveaux de coût, identifie les écarts au niveau de performance et coûts¹ (différence entre le réelle et ce qu'il faut atteindre)

2.3 Choisir les partenaires stratégiques :

Un partenaire stratégique est une personne physique ou morale avec laquelle l'entreprise s'associe pour réaliser une affaire à long terme. Les partenaires stratégique partage les avantages et les risques généré par ce partenariat.

L'avantage concurrentiel dans cette phase est crée surtout par « EE » qui cherche à identifier les meilleurs vendeurs qui possèdent la capacité d'arriver aux clients et la technologie qui permet de les suivre et de les contrôler. Plusieurs questions se posent à ce niveau :

- Qui sera responsable sur le chiffre d'affaires ?
- Comment structurer les relations entre l'entreprise et ses partenaires stratégiques dans la chaine logistique.
- Comment partager le coût et le revenu entre les entreprises qui participent ?
- Comment identifier le changement des besoins d'un client ?

Il n'ya pas une réponse unique à ces questions, mais plutôt des alternatives à classer selon la priorité, prenant en considération les informations fournies par les autres système de gestion stratégique des coûts, telles que : des informations sur les ressources disponibles fournies par CM, des informations sur les immobilisations fournies par AM, des informations sur le degré de consommation des ressources venues de ABCM, ce qu'il augmente la capacité de la chaine logistique à communiquer, à identifier les opportunités, et à partager les expériences.

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Op-Cit, P 44.

2.4 Gestion continue de produit/service :

Après les décisions liées au design et aux canaux de distribution, l'attention s'oriente vers les décisions de la gestion continue de produit/service. Si l'amélioration des cibles a été atteinte, il faut vérifier les points suivants¹ :

- est-ce que les changements de l'environnement concurrentiel nécessitent une réaction ou un changement de produit/service ?
- Que génèrent-ils, les problèmes de service et de garanties?
- Existe-t-il une capacité adéquate pour continuer faire face à la demande ? Si non, quelles sont les options existantes pour diriger cet excès de demande ?
- Existe-t-il un excès de capacité ou un chômage dans quelques zones ? Qu'est-ce qu'il faut faire pour gérer ce problème ?
- Est-ce que les objectifs de performance et de qualité ont été réalisés ?
- y a-t-il des nouvelles technologies ou nouveaux processus qui sont disponibles ? Si oui, quel est l'impact sur les espérances de client et de marché ?

La réponse à ces questions fait appel à la gestion intégrée de la performance IPM, qui organise les informations fournies par les autres systèmes de gestion stratégique des coûts. Le rôle de Balanced ScoreCard est primordial dans cette phase.

2.5 Abandon final et postproduction pour l'extension du cycle de vie du produit :

Le stade final dans le cycle de vie d'un produit est le développement d'une stratégie d'abandon qui assure que les besoins continus de clients seront atteints, et que la transition vers les futurs produits/services sera faite sans failles. Tous les processus de gestion stratégique sont utilisés pour établir un rapprochement entre les générations des produits. Pendant que le TCM redirige les ressources, IMP cherche à s'assurer que les besoins de client concernant les pièces de rechange et les services de soutien seront réglés. Lorsque la livraison de produits physiques s'arrête, il devient très important, même plus qu'avant, de fournir les services aux clients. Par exemple, si la durée de garantie d'un produit est 02 ans, il faut assurer, au client, l'existence de pièces de rechange sur une durée plus longue.

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Op-Cit, PP 49-50.

Sous section 4. Critique de TC

Les critiques de TC sont formulées comme suit :

4.1 Avantages de Target Costing :

Les principaux avantages de l'implantation d'un système TC sont ¹:

- Augmente la satisfaction des clients, par exemple le design est fait sur la base des valeurs définies par le client ;
- Réduire les coûts, à travers d'un design plus efficient et efficace ;
- Aider l'entreprise à atteindre la profitabilité désirée à travers les nouveaux produits ou les produits reconçus ;
- Pouvoir réduire le temps total nécessaire pour le développement du produit par l'amélioration de la coordination entre les managers de design, de fabrication et ceux de marketing ;
- Pouvoir fournir une compétitivité dans le cas d'une récession économique ;
- Pouvoir améliorer la qualité globale du produit par un développement bien soigné de design, et une explication bien claire des résultats de fabrication dans la phase de design.

D'autres avantages ont été tirés par ANSARI. S et autres collaborateurs, après une forte défonce sur le TC et une présentation approfondie des résultats de grands chercheurs dans le domaine. La majorité des avantages ont été déjà cités au-dessus. Les restes peuvent être résumés comme suit² :

- Réaliser des profits supplémentaires : Les entreprises d'automobile ont récolté des bénéfices additionnels à cause de la réduction des coûts ;
- Augmenter la part de marché ;
- Créer plus de coordination entre les ingénieurs de produit et les comptables de coût.

On peut ajouter les points suivants :

¹ BLOCHER Edward, STOUT David, COKINS Gary, Op-Cit, P 553.

² ANSARI Shahid, BELL Jan, and OKANO Hiroshi, Target Costing: Uncharted research territory, Article, Op-Cit, P 512.

- Une implantation continue de TCM à long terme, permet d'accumuler un effet d'expérience, et avoir un système de TCM rapide et sophistiqué. Et par conséquent, gagner du temps dans le design et la livraison du produit, et réaliser un surplus de capacité qui peut être exploitée dans la création de nouveaux produits ;
- Elle enlève les barrières entre les fonctions à travers les équipes trans-fonctionnelles, et augmente la participation des employés dans la réalisation de profit.

4.2 Les facteurs influençant le TC :

Selon COOPER.R et SLAGMULDER. R, il y a cinq facteurs principaux qui influencent le système de la gestion par les coûts cible (TCM) : ¹

- L'intensité concurrentielle ;
- La nature des clients ;
- Les caractéristiques de produit ;
- La stratégie de produit de l'entreprise ;
- Les stratégies basées sur les fournisseurs de l'entreprise.

A-L'intensité concurrentielle :

Avant de commencer l'analyse, nous pensons qu'il est utile de définir deux notions importantes dans ce contexte :

L'intensité concurrentielle : Selon PORTER.M, l'intensité concurrentielle d'un marché dépend de cinq forces concurrentielles : barrières d'entrée des concurrents potentiels, menaces des produits substituables, pouvoir de négociation des fournisseurs, pouvoir de négociation des clients et l'intensité de la rivalité interne. Plus l'intensité est élevée, plus les chances de réaliser un bénéfice deviendront faibles, et le marché sera moins attractif.

La zone de survie : ou bien le triangle de survie. Il contient le prix de produit, la qualité et la fonctionnalité, ces facteurs vont déterminer la zone des opérations de l'entreprise¹. Cette zone est limitée par ces trois facteurs comme suit :

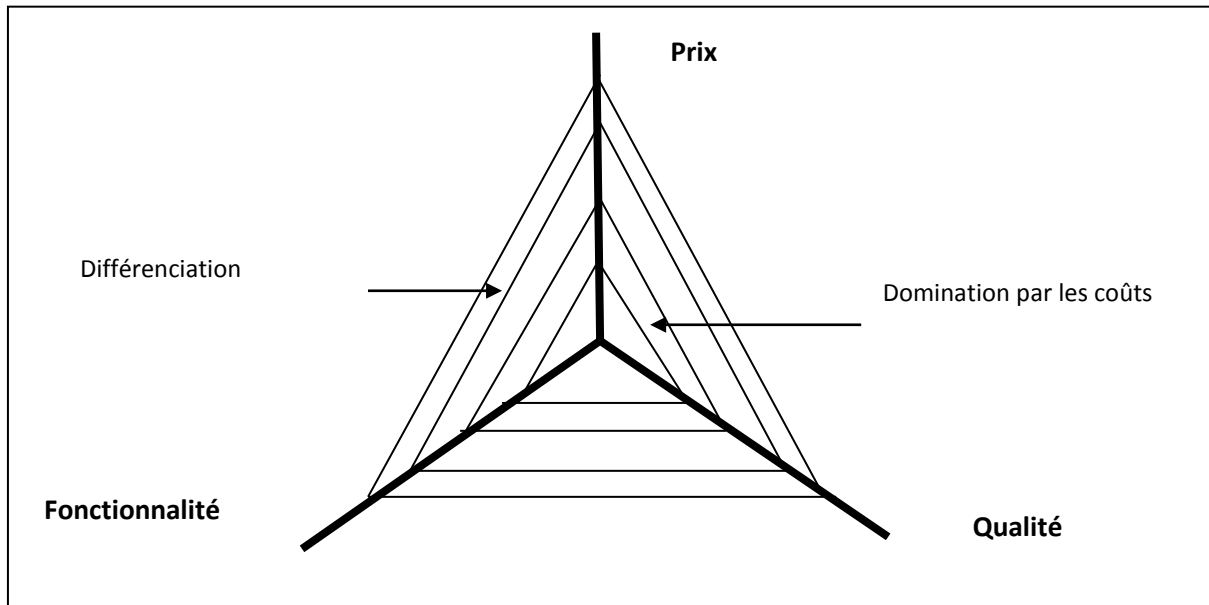
¹ COOPER.R and SLAGMULDER.R, 'Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice, OP-Cit, P 05.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

- Par un maximum de prix de vente que le client accepte, et un minimum de prix de vente que l'entreprise propose ;
- Par un maximum de qualité que l'entreprise peut offrir, et un minimum de qualité que le client exige ;
- Par un maximum de fonctionnalité que l'entreprise peut attacher à son produit, et un minimum que le client désire.

La qualité est le degré de conformité avec les normes du produit, et la fonctionnalité reflète le degré de succès du produit désigné à répondre aux besoins spécifiques des clients.²

Schéma N°(II.11) La zone de survie



Source : COOPER.R and SLAGMULDER.R, 'Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice, Article OP-Cit, P 27.

Dans un environnement où l'intensité concurrentielle est élevée, les conditions suivantes sont présentes :³

- La marge bénéficiaire est faible ;
- La fidélité des clients est faible ;

¹ Jariri. F and Zegordi S.H, Quality Function Deployment, Value Engineering and Target Costing, an Integrated Framework in Design Cost Management: A Mathematical Programming Approach, Article, Scientia Iranica, Vol. 15, No. 3, Published by Sharif University of Technology, June 2008, P 405.

² COOPER.R and SLAGMULDER.R, 'Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice, OP-Cit, P 06.

³ COOPER.R and SLAGMULDER.R, 'Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice, OP-Cit, P07.

- Les avantages d'être le premier sur le marché sont faible¹ ;
- Le produit lancé en dehors de sa zone de survie échouera dramatiquement.

Devant des conditions pareilles, les avantages de TCM sont élevés. Les deux premières conditions obligent l'entreprise à ne pas commettre beaucoup d'erreurs lors du lancement d'un nouveau produit, le TCM hausse la probabilité de lancer le nouveau produit dans sa zone de survie. Le copiage rapide du nouveau produit de l'entreprise par les concurrents pour créer un produit substituable mène à un cycle de vie plus court, outre, l'inaptitude de tirer un avantage d'être le premier sur le marché mène à un profit faible. Ainsi l'entreprise est forcée d'amortir les coûts de développement sur une petite quantité (ou courte durée) qui génère un petit profit, ce qui minimise la probabilité de réussite de nouveau produit et crée par la suite une pression sur l'entreprise pour assurer le succès de son produit. L'entreprise fait appel au TCM pour profiter de ses avantages. En revanche, dans un environnement où l'intensité concurrentielle est faible, la stratégie de domination des coûts ou la stratégie de différenciation (comme stratégies de confrontation) peuvent être suffisantes pour que l'entreprise réussisse. On constate qu'à chaque fois que l'intensité concurrentielle devient plus forte, le TCM aura plus de valeur.

B- La nature des clients :

Il y a trois caractéristiques principales des clients qui aident à déterminer l'avantage obtenu par la gestion des coûts cibles :

- **Degré de sophistication des clients :** Les clients sophistiqués sont au courant des offres disponibles, ils peuvent détecter les petites différences entre les prix, les qualités et les fonctionnalités des produits compétitifs. Si les clients sont sophistiqués, la zone de survie sera restreinte. Pour accroître la probabilité de lancer un nouveau produit dans la zone de survie, les entreprises dépensent une énergie considérable pour analyser les clients et localiser cette zone (le prix de vente qui sera accepté par les clients sophistiqués sous conditions de qualité et de fonctionnalité du produit). Dans des conditions pareilles, le TCM reste un système précieux pour l'entreprise.
- **Degré de changement des besoins des clients :** un taux de changement des besoins très élevé signifie que la zone de survie change de position rapidement, après il deviendra difficile à l'entreprise de prévoir la position de la zone de vie quand elle lance son produit. Le TCM aide l'entreprise à

¹ Exemple de ces avantages: la maîtrise de la technologie, le savoir faire, lieu géographique.

prévoir la zone de vie de produit et à réduire le risque de lancer un produit hors cette zone. Le cas contraire peut influencer négativement sur l'adoption de TCM.

- **Compréhension des clients de leur besoins futurs :** à chaque fois que le degré de compréhension s'accroît, il sera bénéfique à l'entreprise de s'appuyer sur les préférences des clients pour déterminer la position future de la zone de survie.

C- Les caractéristiques de produit :

D'après COOPER et SLAGMULDER, il y a trois caractéristiques du produit qui influencent la pratique de la gestion des coûts cibles (TCM) :

Complexité du produit : elle capture le nombre des composants d'un produit, le nombre des étapes de production et la technologie nécessaire pour la production. Quand la complexité du produit s'accroît il sera très difficile de gérer le processus de production et de s'assurer que la somme des coûts cibles des composants égale au coût cible du produit. A cet effet le système de TCM est très sollicité.

La magnitude des investissements en amont : si la valeur des investissements en amont est importante, l'entreprise ne sera pas apte à lancer beaucoup de produits et elle ne sera pas apte à prendre le risque ; généralement, elle préfère lancer une gamme de produits restreinte. Dans ce cas, TCM est très important parce qu'il augmente la probabilité de réussir lorsque il assure que la profitabilité est adéquate.

La durée de développement du produit : à chaque fois que cette durée est longue, la probabilité que les conditions du marché changent est élevée, le TCM devient plus complexe et son interaction avec la fonction marketing devient inévitable.

D- La stratégie de produit de l'entreprise :

Les éléments suivants favorisent l'utilisation de TCM :

- Un nombre élevé de produits dans la chaîne de production ;
- La ré-conception fréquente des nouveaux produits ;
- Degré de l'innovation dans le produit ;

- Complexité de produit (elle reflète la difficulté de gérer le processus de conception de produit) ;
- L'importance des fonds consommés dans la phase de recherche et développement ;
- La durée de processus de développement de produit.

Selon MEYSSONNIER François, la méthode semble très efficace dans les activités d'assemblage mais elle semble nettement moins performante dans les activités de processus avec peu de variété. Dans le cas des activités de processus, les méthodes basées sur la recherche des relations stables entre les coûts de fabrication des différents produits, sans entrer dans le détail d'une analyse fine des inducteurs de coûts, et sans chercher à décomposer le système productif en éléments expliquant tous les coûts, se révèlent probablement suffisantes pour mesurer les coûts.¹

E- Les stratégies basées sur les fournisseurs de l'entreprise.

L'intégration horizontale : On parle d'avantage de l'intégration horizontale quand la production commune de deux produits différents est moins couteuse que leur production séparée. Les raisons de l'existence d'avantages dus à l'intégration horizontale sont l'utilisation des inputs communs et l'indivisibilité des ressources, on profite ainsi de l'économie d'échelle quand le même input sert à produire plusieurs biens.² Ce qui permettra à l'entreprise de diminuer le coût cible.

Pouvoir sur les fournisseurs : Dans ce cas l'entreprise achète les inputs en grandes quantités, ce qui lui permet de profiter d'une réduction commerciale et par la suite diminuer le coût cible. Les entreprises monopolistiques possèdent un pouvoir de négociation avec les fournisseurs ce qui représente un avantage dans la négociation du prix d'achat, cette situation favorise la réduction des coûts cibles.

La coopération avec les fournisseurs : Une relation coopérative avec les fournisseurs représente une situation favorable pour le système de TCM.

¹ MEYSSONNIER François, Le Target Costing un état de l'art, Article, PP 12-13 avec adaptation, http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/performance/contrôle-gestion/Qualite_et_contrôle_de_gestion/Methode_ABC/2_target_costing.pdf,

² AURLIO Fetz, MASSIMO Fillipini, MEHDI Farsi, Avantages de l'intégration horizontale et efficacité des coûts des entreprises suisses d'approvisionnement, Etude empirique, Article, Revue de politique économique, Juin, 2008, P25. Disponible sur <http://www.lavieeconomique.ch/fr/editions/200806/pdf/Farsi.pdf>

4.3 Intégration de l'ABC et de l'ABM avec TC :

Malgré que les objectifs de l'ABC, l'ABM, et le TC soient différents, leur existence simultanée est importante dans la production de l'information de coût qui aide l'entreprise à annuler l'écart entre le coût courant et le coût cible.

Les objectifs de réduction de coût requièrent les informations qui identifient la cause des coûts¹, la production de ce type d'information est la mission de l'ABC.

L'ABC et l'ABM sont des outils précieux de TC parce qu'ils expliquent comment le design de produit mène à la consommation de plusieurs activités et augmente le coût globale².

Le tableau ci-dessous élaboré par SAKURAI explique la relation entre l'ABC, l'ABM, et le TC

Tableau N° (II.5) Relation entre l'ABC, l'ABM, et le TC

Outils	But principal	Eléments de coût	Manière
ABC	Analyse de profitabilité de produit	Coûts indirects	Assignment des couts pour prendre la décision managériale
ABM	Ingénierie de processus	Coûts directs et indirects	Amélioration de processus
TC	Gestion stratégique des coûts	Coûts directs et indirects	Réduction de coût

Source: Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Op-Cit, P 41. (From SAKURAI.)

¹ EL KELETY Ibrahim El Mageed Ali, Op- Cit, P 426.

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Op-Cit, P 41.

Section 3 : le management des coûts de capacité « Capacity Cost Management » CCM.

Sous section 1 : Notions

Les flux des ressources entrant dans l'entreprise doivent être compris et expliqués. La décision d'acquérir des nouvelles ressources est une décision primordiale, parce que si les ressources ne sont pas suffisantes, l'entreprise perdra des chances de réaliser des profits supplémentaires, et elle perdra peut-être ses clients en faveur de ses concurrents. En revanche, si l'entreprise acquit des ressources plus qu'elle en a besoins, elle augmentera le coût unitaire du produit et par conséquent, elle perdra sa rivalité concurrentielle au niveau de prix. Pour éviter ces deux situations défavorables, l'entreprise peut implanter un système qui gère ses ressources et les coûts attachés. Ce système intitule le système de gestion des coûts de capacité.

1.1 Définition :

CCM est un système qui incorpore l'économie complexe de l'entreprise, comme il fait son possible afin d'exploiter les ressources pour créer de la valeur pour les parties intéressées « stackholders ». Le coût de capacité inclue un ensemble d'estimations qui génèrent des décisions opérationnelles, tactiques, et stratégiques.¹

Les notions principales qui définissent le système CCM sont les suivantes :

A- Ressource:

Actifs spécifiques à l'entreprise, difficile ou impossible de les imiter.²

B- Coûts de capacité engagés:

Durant la conception d'un processus, les combinaisons entre ressources et besoins sont regroupées afin de définir la ligne de base « la position des coûts minimums de l'entreprise ». La conception des processus établit le goulot « les contraintes de processus qui limitent la consommation ou l'aptitude de créer de la valeur ». Les coûts de capacité engagés dans une entreprise sont obtenus après la conception des processus majeurs de fabrication que l'entreprise utilise pour

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Statement N° 4LL, February 2000, P 04.

² PISANO Gary, SHUEN AMY and TEECE David, Dynamic Capabilities and Strategic Management, Article, Strategic Management Journal, Vol 18, N° 07, Published by John Wiley and Sons, August, 1997, P 516

créer de la valeur à ses clients, quand le processus est conçu, les ressources qui vont être utilisées deviennent « engagées ».

Prenant l'exemple de l'entreprise NIKE et son rival CONVERSE ¹: NIKE, qui effectue des contrats de licence avec des fournisseurs qui lui fournissent les actifs et l'expertise, possède moins de coûts de capacité par apport à CONVERSE qui acquit les équipements de fabrication. NIKE qui a engagé peu de ressources est plus flexible face aux changements de marché (fashion) mais elle est exposée au risque de changement défavorable au niveau de prix de la matière première ou de taux de change. Ce risque est évitable par CONVERSE mais elle est moins flexible face aux changements de marché parce qu'elle a engagé des ressources importantes dans l'acquisition des immobilisations.

Les coûts de capacités engagés représentent les coûts de préparation ou les coûts qui sont mis en place pour répondre à la demande de client.

C- Coûts de capacité gérés :

Les coûts de capacité gérés représentent le coût requis pour activer les ressources engagés pour créer de la valeur, Même si l'entreprise ne produit aucune unité d'output.

D- Ressources –goulot :

GOLDRATT Elie affirme que « La capacité a de valeur, uniquement si elle peut être exploitée pour produire une chose qui se transmet directement aux revenus ». Le bottleneck est la contrainte principale, il détermine combien et quand le système va produire l'output². Le goulot ou le bottleneck restreint la production³. Dans n'importe quel système, il existe un processus connu comme la contrainte, il a la capacité la plus faible ou le taux de production le plus inférieur, l'output de ce système est déterminé par le taux de production de cette contrainte ou bottleneck⁴.

¹Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, OP-Cit, PP 5-6 (With adaptations)

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 9.

³ HANSEN Allan MOURITSEN Jan, Management Accounting and Operational Management, Article, Handbook of Management Accounting Research, Published by Elsevier, Oxford, 2007, P 742.

⁴ LBRIGHT Tom and LAM Marco, Managerial accounting and continuous improvement Initiatives: Retrospective and framework, Op-Cit, P 162.

E- Variation de processus :

La variation (fluctuation) de processus crée un refait du travail, une perte de temps, elle cause des coûts supplémentaires dans le processus de fabrication.

F- Limites de capacité :

Le potentiel de processus peut être mesuré par plusieurs méthodes :

Capacité théorique : La quantité optimale de travail qu'un processus peut achever, supposant de travailler 24h/24h et 7j/7j avec zéro perte.

Capacité pratique : Capacité théorique moins le temps d'arrêt du travail dû aux circonstances inévitables tels que : les panes, les jours fériés, et le temps de repos.

Capacité normale : L'utilisation moyenne ou prévue des équipements ou de processus durant une période.

Capacité budgétée : l'utilisation planifiée des ressources pendant l'année prochaine.

L'utilisation actuelle : la capacité exploitée actuellement.

Les coûts de capacité engagés sont en place 24h/24h et 7j/7j parce que les immobilisations sont disponibles tout le temps (temps théorique), la ligne de base de capacité calculé sur le temps théorique est $24 \times 7 = 168$ heures.

Les coûts de capacité gérés sont expérimentés quand le processus soit prêt à opérer. Si l'usine ou le processus sont actifs et prêts à produire 16h/24h et 5j/7j, la ligne de base pour les coûts de capacité gérés sera ajusté et calculé sur un temps théorique géré (temps pratique) de : $16 \times 5 = 80$ heures.

Si les processus n'opèrent pas durant le temps théorique ($8 \times 5 + 24 \times 2 = 88$ heures ou $168 - 80 = 88$ heures), aucun coût géré n'est impliqué, le coût de capacité est minimisé. Et si les processus actifs ou prêts à opérer ne travaillent pas durant le temps pratique, il y aura un temps perdu et des ressources non exploitées, dans ce cas le coût de capacité est maximisé parce qu'il contient les coûts engagés et les coûts gérés. Le produit sera chargé par ces deux coûts ce qui donne un coût de production plus élevé. Si l'entreprise conserve le prix de vente cible, sa marge bénéficiaire sera diminuée, et si elle veut conserver sa marge bénéficiaire elle devra augmenter le prix de vente cible, là, elle va risquer de perdre sa compétitivité au niveau de prix.

G. Coût compétitif ou coût minimum :

Le coût compétitif est le coût minimum à réaliser sous la condition de capacité théorique, il fournit l'information sur la limite de l'amélioration continue. Si le coût courant de l'entreprise est supérieur au coût minimum, l'entreprise devra trouver des solutions innovatrices et ré-concerter les processus pour offrir un produit au moindre coût au client.

H. Métrique de capacité d'utilisation :

D'après IMA, Arthure Anderson et CAM-I, n'importe quelle entreprise peut subdiviser sa capacité en trois catégories¹ :

La capacité inutilisée ou inactive « Idle capacity » : elle prend les formes suivantes :

- Capacité en dehors des limites : elle est causée par des instructions légales (ex: heures de travail) des contrats d'utilisation, politique managériale qui restreint l'utilisation ;
- Capacité invendable : lorsqu'il n'y a pas de demande de client, ce qui signifie qu'il y a un excès de ressources. Le CCM diffuse cette information pour les prendre en considération avant de planifier d'autres ressources ;
- Capacité vendable : capacité que l'entreprise peut utiliser mais elle est inactive.

Capacité non productive : il y a plusieurs facteurs qui causent la capacité non productive :

- la variabilité des processus (installation, maintenance, capacité en réserve, refaire le travail), les fournisseurs ;
- les fournisseurs, par exemple lorsqu'ils fournissent des matières premières ou des services qui ne correspondent, en matière de qualité et/ou de quantité, aux exigences de l'entreprise.

Capacité productive : c'est le temps consacré actuellement à la production des produits et service que le client accepte de payer. C'est cette capacité qui mène au revenu. Des études répétées montrent que le taux moyen de la capacité productive s'élève à 28 % de la capacité théorique.

¹Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, PP 16 -21 (adapted).

I. Variabilité de coût de ressource :

Les ressources acquises par l'entreprise n'ont pas la même aptitude, la même durée d'utilité, et le même comportement. Quelques ressources peuvent être acquises, exactement, selon les besoins de l'entreprise, et s'il y a surplus elles peuvent être stockées. Ce type de ressources est considéré comme ressources flexibles. D'autres ressources doivent être achetées en grande quantité à cause de : leur nature, les conditions du marché, les obligations des fournisseurs, leur emballage, ect.. Ces ressources sont exposées à être gaspillées, ce type de ressources est considéré comme ressources inflexibles.

A court terme les coûts engagés ne sont pas flexibles, leur nature est fixée, ils ne sont pas pertinents dans la prise de décision¹

Le système de CCM doit enregistrer les caractéristiques clés des ressources pour augmenter l'exactitude de l'analyse des coûts en incluant² :

- La durée d'utilité : Combien de temps les ressources vont rester dans l'utilisation ou dans le stock ?
- L'emballage d'achat : quelle est la quantité de ressources à acheter chaque moment ?
- Variabilité : quelle est la quantité consommée à chaque moment de produire une unité ?
- Stockage : les ressources inutilisées peuvent être stockées pour une prochaine utilisation? (dans le même processus)
- Flexibilité : les ressources inutilisées peuvent être placées dans un autre processus ?
- Coût : Combien il coûte l'emplacement ou l'acquisition d'une nouvelle ressource ?

1.2 Objectifs de CCM

- Déterminer la meilleure façon pour lancer les processus et exploiter les ressources de l'entreprise afin de maximiser leur utilisation pour atteindre les économies d'échelle optimale.
- Déterminer et séparer entre coûts de capacité engagés et coûts de capacité dirigés ;

¹ KEE Robert, Operational Planning and Control with an Activity-Based Costing system, Article, Op-Cit , P 63

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, PP 28-29.

- Identifier et gérer les bottlenecks dans le processus de prestation de service ou de fabrication pour mieux exploiter les ressources qui sont sur la même ligne de production ou de prestation de service.

CCM aide les managers à prendre les décisions liées à la planification de la capacité. Lorsqu'il détermine la quantité de chaque capacité à installer, et il trouve des solutions pour le problème de produit-mix. Le problème de produit – mix est la répartition de la capacité disponible d'une façon optimale sur plusieurs produits suite à l'acquisition de ressource¹.

Renforcer la communication interne dans l'entreprise par l'incorporation des équipes trans-fonctionnelles dans sa mission.

Fournir des informations sur le coût des ressources consommées et à consommer lié au design de chaque produit ou processus alternatif.

1.3 Conditions d'utilisation du système CCM

Le CCM doit être une partie de la base de données de l'entreprise, il doit utiliser le même langage et la même nomenclature financière et comptable, pour accomplir sa mission.

Les responsables sur le CCM doivent bien comprendre les objectifs de top management pour fournir les informations pertinentes qui concernent surtout les coûts engagés et les coûts gérés, et la limite des ressources pour aider la stratégie à fixer des objectifs réalisables.

Sous section 2 : Etapes de CM :

La conception et l'implantation du système CCM comprennent les étapes suivantes ²:

- Choisir l'équipe tran-fonctionnelle ;
- Définir le système ;
- Identifier les goulots (bottleneck)
- Créer les indicateurs de mesure de la performance et des coûts ;
- Déterminer les besoins du reporting,

¹ BALACHANDRAN Bala, BALAKRISHNAN Ramji and SIVARAMAKRISHNAN K, On the Efficiency on Cost-Based: Decision Rules for Capacity Planning, Article, The Accounting Review, Vol 72, April 1997, N° 04, P 603.

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 33.

- Identifier et incorporer les données existantes ;
- Piloter le système ;
- Fournir la formation et l'enseignement ;
- Accompagner l'évaluation et l'amélioration continue.

2.1 Choisir l'équipe tran-fonctionnelle :

L'équipe trans-fonctionnelle est « un groupe qui implique plusieurs employés de plusieurs départements (marketing, design, ingénierie, production, Achats, et comptabilité). Son objectif est de proposer des alternatives de réduction des coûts de produit globalement¹ ». Les fonctions citées par DISCENZA. R et GANE. M dans cette définition sont à titre d'exemple. L'équipe trans-fonctionnelle qui réalise bien sa mission a deux caractéristiques principales ²:

- Les employés assignés à un projet doivent comprendre comment transformer leurs travaux aux chiffres qui représentent la performance de l'entreprise ;
- Les employés responsables sur la prévision et la mesure des coûts ne doivent pas négliger le produit et son marché.

Les équipes trans-fonctionnelles fournissent une compréhension solide à propos de : caractéristique et aptitudes de CCM, Aptitudes de « supply chain », la demande prévues, soit par quantité, soit par type de produit, les coûts et les revenus des ressources et la prise de décision. Spécifiquement, le CCM a besoin d'experts de ³:

- Marketing : le marketing fournit des prévisions et des informations sur le client ;
- Approvisionnement : aide à définir les caractéristiques, les contraintes et l'aptitude de « supply chain » ;
- design de produit : détaille les dispositifs d'un produit ;
- Design de processus : détaille les caractéristiques des différents processus ;

¹ DISCENZA Richard and GANE Margaret, Target Costing, Article, Journal of business and industrial marketing, Volume 10, Issue 01, Emerald, P 18

² DISCENZA Richard and GANE Margaret, Target Costing, Article, Op-Cit , P 18

³ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 34.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

- Gestion opérationnelle : aide à définir les capacités des processus, actuelles et prévisionnelle ;
- Contrôle de qualité : détaille l'aptitude des processus, le refait de travail, et autre sujets liés à la qualité, comme la performance des vendeurs, et le niveau des déchets ;
- Système d'information : fournit le détail du système, les approches alternatives pour stocker, analyser et rapporter les résultats de capacité ;
- Finance : guide l'équipe, fournit des analyses de coûts de plusieurs alternatives.

La finance et comptabilité ont un rôle central dans la structuration de système de reporting, les méthodes d'évaluation des actifs et les normes comptables et financières appliquée affectent directement la valeur des ressources engagées, surtout en matière d'amortissement des immobilisations et d'évaluation des stocks¹.

La coordination entre les membres de l'équipe trans-fonctionnelle est indispensable pour la réussite de sa mission, ils doivent organiser des réunions périodiques, discuter et échanger les expériences, élaborer des reporting et communiquer les résultats et les conclusions avec les responsables, assurer que tous les sujets importants et les problème ont été discutés dans les réunions, assurer la résolution des problèmes au futur et que cette résolution n'engendre pas des conflits entre les membre de l'équipe, et finalement assurer que le design final vas répondre aux besoins des clients au moindre coût.

2.2 Définir le système :

La définition du système CCM entraine les activités suivantes :

- Définir les activités et les processus qui vont être incluses dans le système : soit un processus de fabrication, ou de prestation de services, tant qu'il a une capacité limitée et ses outputs sont mesurables, le CCM est applicable dans ce processus ;
- Déterminer les objectifs de gestion à atteindre par le système CCM : il y a plusieurs méthodes d'organisation des informations et de diffusion de résultats, la détermination de la méthode optimale s'articule sur les besoins de managers responsables sur la prise de décision. Si les managers veulent changer le design selon la demande du client, le CCM

¹ Ce point va être traité en détail dans la prochaine section intitulée : le management des actifs.

doit être apte à fournir l'information sur le coût de ressources nécessaires et consommées pour chaque alternative.

- Sélectionner les facteurs critiques du succès à incorporer dans le design du système : les facteurs critiques du succès sont les dispositifs et les activités qui doivent être réalisés d'une bonne façon pour atteindre les objectifs stratégiques. Ils sont la base de créer un avantage concurrentiel. Le CCM est la source d'information sur les ressources clés dans l'entreprise, il permet de rationaliser leur utilisation après avoir détecté les ressources inactives et non productives.
- Revoir et définir les éléments principaux du système d'information à utiliser pour achever la performance : les équipes trans-fonctionnelles ont besoin de comprendre quelles sont les informations financières et comptables qui existent déjà ? où elles se trouvent ? quelle est la possibilité de les intégrer ? la réponse à ces questions doit être établie dans le cadre de la mission de CCM.
- Choisir la période de mesure : généralement les rapports sur les ressources, mensuels, trimestriels, et peut être annuels, sont plus bénéfiques et préférables que les rapports journaliers, à cause de coût d'établissement des rapports et du problème de mise à jour, mais des fois la nécessité aux informations plus récentes (même si elles sont approximatives) oblige les managers à serrer le cycle de mesure.

2.3 Identifier les goulots (bottleneck) :

Il peut empêcher ou contraindre l'entreprise à exploiter ses ressources lorsqu'il donne un rythme faible au flux de processus.

Si une machine dans une ligne de production a une capacité limitée, mais elle est utilisée souvent pour répondre aux demandes de faibles valeur, dans ce cas cette machine ne contraint pas l'output global de l'usine. Mais supposant que l'entreprise va recevoir des bons de commande importants, dans ce cas, cette machine peut devenir bottleneck.

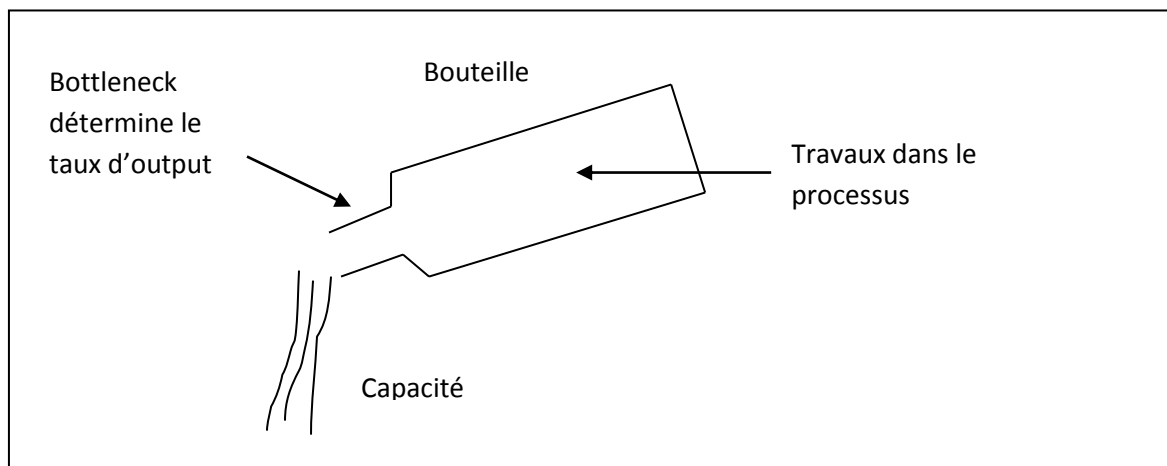
Impliquer une main d'œuvre recrutée récemment et non qualifiée dans une chaîne de prestation de service peut engendrer un bottleneck, puisque les autres mains d'œuvres impliqués dans la chaîne vont travailler selon le rythme imposé par la nouvelle recrue, et il y'aura beaucoup de temps perdu et beaucoup de ressource non exploitée

En effet, le but de cette étape ne se résume pas dans la détermination d'un seul bottleneck pour l'entreprise entière, mais il faut savoir où se situe la contrainte

dans chaque processus majeur ou sous processus. Le coût d'éliminer plusieurs bottleneck dans multiples processus peut réduire l'attractivité la possibilité d'une amélioration. C'est pour ça l'entreprise n'est pas obligée d'enlever tous les bottleneck. Les efforts d'amélioration doivent être classés par priorité basée sur l'économie de la situation. Le CCM identifie les bottleneck qui ont un impact (défavorable) considérable sur l'output des processus et le profit de l'entreprise.

En général, L'identification de bottleneck aide à déterminer et calculer le volume maximum de production¹ et l'excès de capacité.²

Schéma N° (II.12) Bottlenck ou Goulot



Source ; Elaboré par l'étudiant (Inspiré de IMA Arthure Anderson et CAM-I).

2.4 Créer les indicateurs de mesure de la performance et des coûts

L'étape suivante est la création d'une série de métriques (règles ou formules) de performance et de coût.

Métrique d'utilisation : la capacité basée (pondérée) sur le temps donne une flexibilité à l'analyse et à la comparaison de la performance.³ Le pourcentage de la période d'utilisation est calculé comme suit :

¹ DAVILA Tony and WOUTERS Marc, Management accounting in the manufacturing sector: Managing costs at the design and production stage, Article, Handbook of Management Accounting Research, Published by Elsevier, Oxford, 2007, P 841.

² HANSEN Allan MOURITSEN Jan, Management Accounting and Operational Management, Article, Op-Cit, P 742.

³ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 41.

$(\text{Heures d'utilisation} / \text{heures disponibles}) * 100\%$

Les mesures de coûts : Coûts de capacité engagés par processus, et coûts de capacité gérés par processus.

A. Les mesures de gaspillage :

Le CCM définit les types de gaspillage par apport à la cause. Le gaspillage peut être engendré à cause de plusieurs facteurs tels que : l'acquisition des actifs plus que le nécessaire, la mal manipulation des équipements techniques, l'absence de la conscience professionnelle chez quelques employés, l'organisation anarchique, des erreurs dans les études de faisabilité, l'inflexibilité de « supply chain » après la baisse de la demande des clients.

B. Métrique de qualité :

Zéro défaut doit être l'objectif de n'importe quel processus, Parce qu'ils consomment les ressources et augmentent le coût de fournir les produits et services aux clients. Contrôler la qualité avant le bottleneck est très important pour cerner l'effet net des défauts¹.

C. Métriques d'amélioration :

Calculer les métriques suivantes : coût unitaire par type de produit, coût de l'heure active (pratique), l'utilisation réelle de la capacité active (pratique). L'amélioration de ces métriques est un indice de l'amélioration continue.

D. Métriques de profitabilité :

Plusieurs indicateurs financiers peuvent être inclus pour mesurer la profitabilité tels que : la valeur de production d'un processus ou d'une machine pendant une période donnée, et le cash flow actualisé d'une immobilisation. Ce dernier est très important dans les décisions d'investissement (Décision d'obtention des nouveaux actifs fixes).

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 42.

E. Métriques de consommation :

Productivité: le nombre des unités produites par un processus durant une période. Cette information est un indice du niveau de réalisation du programme d'un processus pendant une période donnée.¹

Selon KAPLAN.R la productivité est calculée par la ration suivante :

$\text{Outputs produits} / \text{Inputs consommés}$

D'après cette formule, l'indice de productivité fournit une mesure claire de l'efficacité, et il permet aux analystes de séparer les variances dues à cause des changements relatifs du prix des variances dues à cause de changement de l'efficacité de production.²

F. Métriques de livraison :

Comme le délai de livraison, le matériel de livraison par apport à la distance et à la quantité, le taux des commandes livrées par apport à la commande totale.

G. Métriques de ressources humaines

Le niveau intellectuel de l'employé, la formation, l'expérience, la spécialisation, l'aptitude de manipulation des équipements technologiques, sont des indices qui aident les managers à mieux exploiter les actifs d'investissement et opérationnels.

2.5 Déterminer les besoins du reporting :

Les objectifs principaux d'un reporting dans le CCM sont :

- La maîtrise des mouvements des ressources;
- Assurer une bonne identification et protection des ressources ;
- Respecter les principes de valorisation appliqués aux immobilisations et aux stocks ;
- Séparer les tâches et les responsabilités ;
- Affecter l'excès des ressources identifié dans un processus sur autres processus qui ont besoin de capacité supplémentaire ;

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 43.

² KAPLAN Robert, Measuring Manufacturing Performance: An New Challenge For Managerial Accounting Research, Article, OP-Cit , P 693.

- Déterminer les besoins des ressources à acquérir ultérieurement.

Le CCM peut déterminer ses besoins en information pour atteindre les objectifs cités au dessus à partir des actes suivants:

- Faire des interviews avec les managers pour comprendre les objectifs de l'entreprise à court et moyen terme ;
- Revoir les informations qui existent déjà pour se concentrer uniquement sur la production des nouvelles informations qui doivent être pertinentes avec les objectifs fixés par les managers ;
- Analyser la performance des processus pour détecter les problèmes qui contraignent l'entreprise à créer de la valeur demandée par le client ;
- Exercer un benchmarking pour identifier les meilleures pratiques des concurrents et fournir des mesures au système de CCM. Le benchmarking permet aussi de déterminer le niveau de performance à atteindre, d'établir des objectifs qui provoquent l'amélioration, et d'identifier des méthodes supérieures de conception des produits et processus¹.
- Faire des réunions (entre les membres de l'équipe trans-fonctionnelle) pour discuter les problèmes (y compris bottleneck) et solutions, prenant en considération les résultats de benchmarking.

2.6 Identifier et incorporer les données existantes :

Le système CCM qui va être utilisé dans l'entreprise au futur doit incorporer les données opérationnelles et financières qui existent dans les rapports financiers, comptables, rapport de contrôle de qualité, rapports de maintenance, et les rapports de contrôleur de gestion). Les membres de l'équipe trans-fonctionnelle doivent fournir beaucoup d'effort pour lier entre ces données et trouver la meilleure façon à les incorporer dans le système CCM.

2. 7 Piloter le système :

IMA, Arthur Anderson et CAM-I affirment qu'il est souvent utile de piloter le système dans une seule place dans l'entreprise avant qu'il soit implanté dans toute l'entreprise, ce qu'il donne à l'équipe (responsable) la chance de corriger les erreurs, résoudre les problèmes et accroître l'aptitude de système avant que son implantation soit généralisée, ce qu'il permet aussi d'examiner sa fiabilité et déterminer la meilleure façon d'exploiter la technologie pour améliorer l'efficacité et la capacité de collecte des données. En fin, le pilotage du système

¹ JACOBS Fred and MAIGA Adam, The effect of Benchmarking and incentives on organizational performance: A test of two way interaction, Article, Vol 11, Published by Elsevier, Oxford, 2002, P87.

permet de vérifier que toutes les étapes d'implantation ont été bien complétées et respectées.¹

2.8 Fournir la formation et l'enseignement :

La formation concerne la manipulation du système CCM. Comment entrer des nouvelles données ?, avoir l'accès aux informations, comment rédiger les rapports ? Tandis que l'enseignement se concentre sur la compréhension des informations générées par le système CCM, et comment les interpréter et les utiliser dans la prise de décision. Former et enseigner les individus qui vont maintenir et utiliser le système CCM est une étape critique dans l'implantation du système, qu'il contient des informations nouvelles pour l'entreprise. Toutes les personnes qui vont utiliser ou qui vont être influencées par ce système doivent être formées sur sa structure, ses contraintes, et ses aptitudes. Cette étape permet d'élaborer des rapports sur les problèmes potentiels, incorporer les changements rapidement et augmenter la valeur obtenue de ce système.

2.9 Accompagner l'évaluation et l'amélioration continue :

Il faut examiner le système CCM constamment pour vérifier s'il répond toujours aux informations requises par l'entreprise. Les améliorations rendent le CCM facile à utiliser, et elles éliminent les détails qui ne sont pas nécessaires. En fin il faut assurer que l'avantage ou le bénéfice fourni par le CCM dépasse son coût.

Sous section 3 : Intégrer le CCM avec le SIGC dans le domaine de décision « ressources » :

Les choix et les politiques de ressources sont constamment examinés durant le cycle de vie de produit ou de processus. Ce domaine détermine le choix des alternatives après une analyse approfondie. Dans ce domaine les plans se transforment en réalité.

Optimiser la valeur créée pour le client et le profit de l'entreprise en même temps est une équation difficile à résoudre. L'idée principale pour résoudre ce

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 50.

problème est « La création de la valeur est au maximum quand la combinaison optimale entre les ressources et les besoins du client est atteinte »¹.

Quatre décisions principales sont engagées dans ce domaine ²:

- besoins en ressources;
- politiques d'approvisionnement et contraintes;
- flexibilité des ressources ; et
- coûts des ressources/ performance versus cible.

3.1 Besoins en ressources :

Quelles sont les ressources dont l'entreprise a besoin ? et quand elle en a besoins d'elles ? Les choix doivent mener à l'optimisation de la performance de l'entreprise entière au lieu d'optimiser la performance d'une seule activité ou machine. Comme le TCM est utilisé pour définir les caractéristiques des ressources requises, l'EE et PM les transforment à des ressources spécifiques détaillées. EE cherche les meilleurs fournisseurs des ressources et elle interprète les besoins ou les demandes des clients. PM définit les ressources spécifiques à allouer sur des processus spécifiques. Le CCM utilise sa base de données pour répondre aux questions suivantes: y a-t-il un excès de ressources dans certains processus ? Ces ressources peuvent-elles être utilisées dans ces processus spécifiques ? y a-t-il un bottleneck qui contraindre l'exploitation des nouvelles ressources qu'on veut acquérir ? L'intégration des informations du TCM, EE, PM, et CCM détermine exactement des besoins en ressources. Sans cette intégration, le choix des ressources peut causer une augmentation dans les coûts de ressources engagés.

3.2 Politiques d'approvisionnement et contraintes :

Ces décisions sont pour définir les politiques d'approvisionnement préférées pour la chaîne logistique et également pour les ressources et composants les

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Op-Cit, P 61.

² Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Idem, P 61

moins importants.¹ Elles cherchent à minimiser les stocks, d'un côté et maximiser la flexibilité de « supply chain » d'un autre côté. AM, EE, et CCM jouent un rôle primordial dans ce domaine de décision. EE collecte des informations de l'environnement à propos de la disponibilité de la matière première, la politique des ventes chez les fournisseurs, et la fluctuation des prix d'achat. AM fournit des informations sur la capacité de stockage, la durée d'utilité des immobilisations, le délai d'expiration des stocks, l'état des pièces de rechange. CCM qui a déjà mesuré la productivité des stocks essentiels fournit des informations sur les types de stocks les plus efficaces, et qui génèrent la valeur souhaitée par le client. Le TCM exige que les ressources acquises par l'entreprise ne doivent pas avoir un effet défavorable sur le design, et au même temps elles doivent participer à la réalisation du prix cible. PM combine avec IPM et ABCM pour scanner l'effet de politiques d'approvisionnement sur le « supply chain ». Quand il y aura un problème (par exemple: Gaspillage des ressources dans les processus, défauts de fabrication, augmentations de coût unitaire) les systèmes PM, IPM et ABCM le localisent et ils évaluent le coût et le niveau de la performance existant. L'intégration permet à la politique d'approvisionnement de faire le meilleur choix concernant les fournisseurs, les types de stocks à acheter, la quantité d'achat, et le prix d'achat, et de déterminer le coût total d'acquisition « Total Cost of Ownership TCO² » le plus inférieure avant de prendre la décision d'achat (pour les entreprises qui appliquent l'approche de TCO).

Parmi les contraintes qui empêchent l'exploitation des informations du CCM et des politiques d'approvisionnement, l'existence d'un fournisseur monopoliste, parce que selon PORTER. M c'est lui qui possède le pouvoir de négociation. L'acquisition des ressources selon le volume et le prix désirés, est une affaire discutable.

3.3 Flexibilité des ressources :

Identifier les ressources qui peuvent être partagées pour minimiser le gaspillage et celles qui doivent être dédiées à un seul produit ou service aide à définir la flexibilité de l'entreprise³. Comment les divers besoins en produits et services

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Idem, P 63.

² On va expliquer ce point dans la section prochaine.

³ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Idem, P 63.

vont être assortis avec les ressources affectées ? Et quel est le coût d'échange ? Sont des questions importantes qui nécessitent des réponses exactes ayant un impact sur la rentabilité de l'entreprise. CCM identifie les ressources non utilisées ou non productives dans les processus, PM identifie les processus qui ont besoin en ressources, la nature des ressources requises, et leur placement sur la ligne de production, ABCM estime l'impact d'échange de ressources entre les processus sur les objets de coût, l'intégration fournit l'information sur la meilleure façon d'utiliser ces ressources pour assurer la flexibilité et la maximisation du profit.

L'augmentation de la demande des clients au-delà des capacités disponibles, peut inciter l'entreprise à acquérir des nouvelles ressources externes à court terme, sous forme de location des immobilisations par exemple, pour répondre à cette demande. Si l'EE affirme la stabilité de la demande à ce niveau, une étude de faisabilité sérieuse doit être effectuée pour décider entre la location des ressources, la sous-traitance de quelques activités, ou bien l'acquisition finale des ressources nécessaires.

3.4 Coûts des ressources / performance versus cible :

Le contrôle continu et l'élaboration des rapports sur les résultats est un objectif principal de l'ICMS. Un rapport sur la gestion de niveau de ressources doit répondre aux besoins suivants¹ :

- Incorporer tous les objectifs et cibles financiers et non financiers d'une façon significative ;
- Intégrer cette vaste variété d'informations disponibles en utilisant des définitions, des traitements, des mots clés, et des métriques pertinents ;
- Fournir des questions qui permettent de faire une analyse plus approfondie de résultats ;
- Présenter les informations qui mettent en valeur les initiatives d'amélioration et leurs résultats, et identifier les zones qui nécessitent toujours des suggestions ;
- Utiliser des graphiques visuels pour présenter la productivité et les résultats contre les objectifs.

¹ Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Idem, P 65.

Les rapports d'analyse de performance aide à trouver les solutions optimales, par apport à l'environnement, aux moyens disponibles, aux objectifs fixés.

Sous section 4 :

4.1 Avantage de CCM :

L'implantation d'un système CCM permet à l'entreprise de bénéficier de plusieurs avantages. On cite principalement les suivants :

A. Maximiser la production :

Le CCM maximise la production en parallèle avec la demande adéquate. Ce qui permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs de production avec efficacité. Si l'entreprise produit plus que la demande, le surplus sera soit gaspillé, soit stocké, chose qui va engendrer des coûts supplémentaires (coût de stockage).

B. Minimiser le coût totale;

Le CCM assure que les ressources sont consommées avec efficience ce qui diminue les ressources consommées par unité produit ou par heure de travail.

C. Maximiser la profitabilité :

La minimisation du coût unitaire de produit jusqu'à la main du client assure l'optimisation de la marge bénéficiaire unitaire, et si on multiple cette marge fois le nombre maximum des produits, le profit sera au maximum.

D. Confronter le gaspillées :

Le déploiement des ressources sur les processus, travailler avec zéro défaut, (au moins le minimum), l'absence de refait du travail, la maintenance régulière des machines, ne pas surcharger les machines plus qu'elles en supportent et produire selon la capacité de stockage et de distribution pour répondre uniquement aux besoins des clients, sont des facteurs importants qui diminuent le gaspillage des ressources.

E. Donner plus de flexibilité:

Prendre en considération les facteurs externes (tels que : la demande des clients, la disponibilité des ressources sur le marché, et le cout d'acquisition des ressources) ; et les facteurs internes, (tels que : l'aptitude des processus, le savoir faire des employés, les spécificités du design, et le coût d'installation des

équipements) permet à l'entreprise d'optimiser le déploiement des ressources sur les différents processus et opérations et de gagner plus de flexibilité.

Ces avantages contribuent à l'optimisation de la chaîne de valeur de l'entreprise en considérant les changements du marché des ressources et du marché des produits et services.

4.2 Facteur influençant le CCM :

A. Cadre temporel de l'analyse :

L'un des plus grands challenges de n'importe quel système de « reporting » comptable est le choix du temps convenable pour effectuer les analyses. Ce choix de refléter le type de décision est à prendre :

A long terme : Le niveau de coûts de capacité engagés est déterminé durant le stade de design, et si le produit est déjà conçu, la décision tourne au tour de l'optimisation des ressources affectées. Les limites de ressources sont établies durant toute la durée de cycle de vie.

A moyen terme : la majorité des décisions à moyen terme requièrent une analyse de plusieurs années pour atteindre les objectifs d'amélioration ou d'utilisation. La capacité théorique est établie dans cette période.

A court terme : l'attention se focalise sur l'utilisation des aptitudes de processus existants. Dans cette période, les efforts d'amélioration se concentrent sur l'élimination de gaspillage et de variation pour augmenter le niveau d'utilisation des ressources.

B. Aptitudes de la chaîne logistique :

La chaîne logistique se constitue d'un ensemble d'activités de logistique et de marketing qui consomme des ressources dans l'entreprise¹.

Les activités logistiques : se compose de :

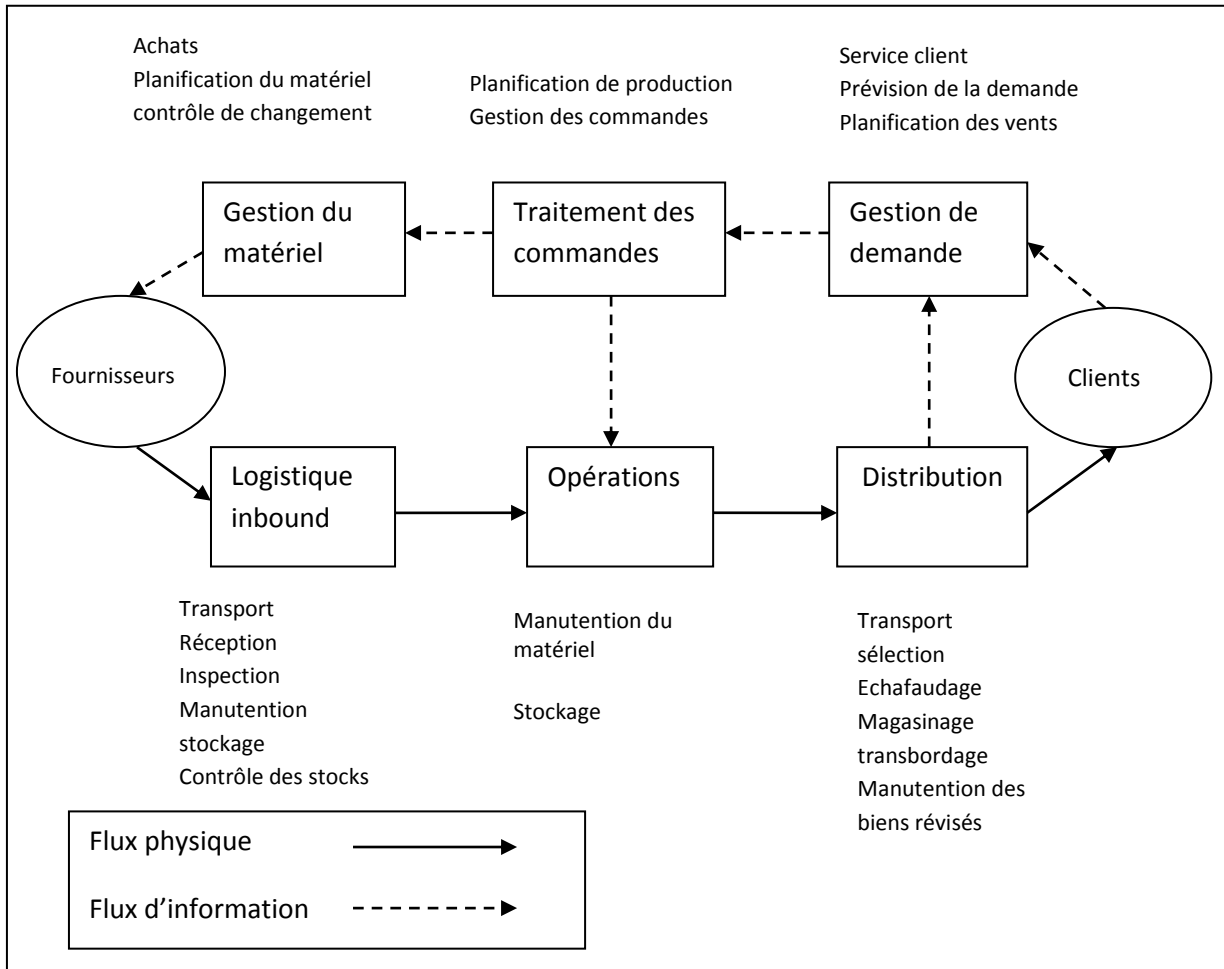
- Processus de planification, implantation et contrôle de l'efficacité et l'efficacité de flux de coût.
- stockage de la matière première, des produits finis et des informations annexes de point originaire au point de consommation pour faire face aux besoins du client.

¹ REEVE james, Logistics and Marketing Costs, Article, Handbook of Cost Management, 2nd edition, Published by John Wiley and Sons, INC, New jersey , P 330.

-les théoriciens ont étendu les activités logistiques dans le secteur des services, et ils ont ajouté : Gestion des flux de client (exp : patients à l'hôpital) et segmentation du service de provisionnement (exp : segmenter le service clientèle dans une banque)¹.

Le schéma suivant détaille les activités logistiques durant le « supply chain »

Schéma N° (II.13) Les activités logistiques



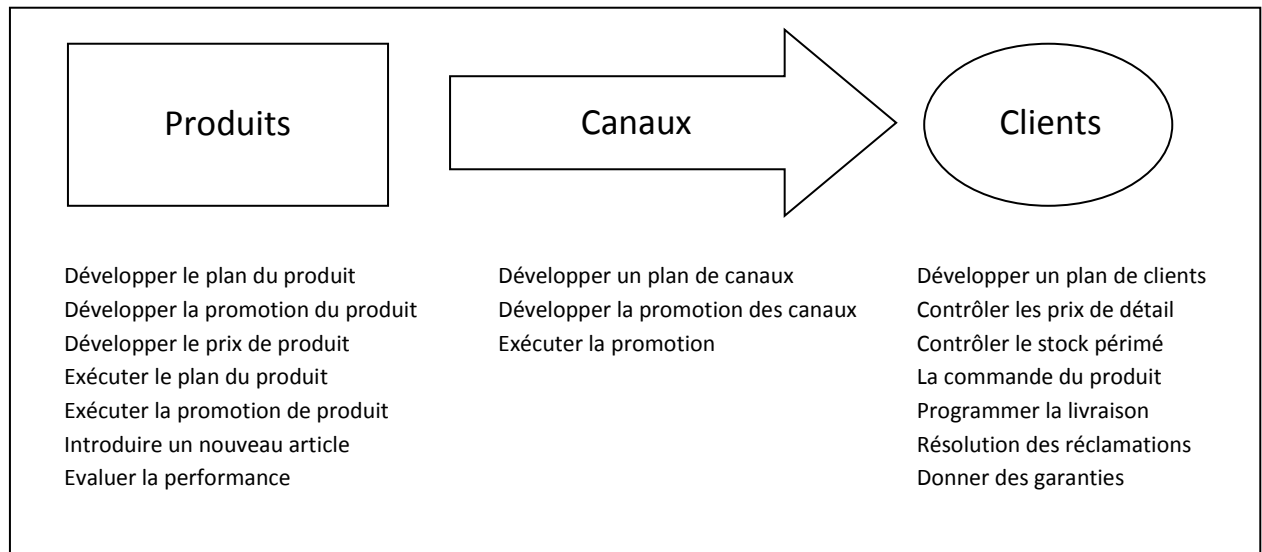
Source: REEVE james, Logistics and Marketing Costs, Article, Op-Cit, P 331.

Les activités de marketing : L'entreprise subit les coûts de marketing et de vente en aval, ils se composent généralement de coûts de vente, coûts de réception des commandes, coûts de publicité et de promotion, et coûts de développement du client.

Le schéma suivant montre les coûts de marketing dans la chaîne logistique:

¹ REEVE james, Logistics and Marketing Costs, Article, Idem, P 330.

Schéma N°(II.14) Activité de marketing.



Source: REEVE james, Logistics and Marketing Costs, Article, Op-Cit, P 332.

Les décisions d'augmenter la capacité doivent toujours incorporer la chaîne logistique, si elle est flexible elle peut répondre rapidement et avec efficacité au changement de la demande de client. Concernant quelques composants ou services spécifiques, il est préférable à l'entreprise de les acquérir de l'extérieur au lieu de doubler la capacité par l'achat des équipements ou par la création des nouveaux processus dans l'entreprise¹. Quand la demande sur une activité excède sa capacité, elle va créer un bottleneck qui restreint la production et signale la nécessité d'ajouter des capacités. Contrairement, une activité avec une capacité inutilisée signale la nécessité de déployer les ressources inutilisées sur d'autres zones d'opération dans l'entreprise ou de réduire la quantité des ressources engagées. L'ajustement de capacité ou le changement ultérieur des dépenses de ressources engagées, sont les mécanismes qui rendent les ressources engagées flexibles². Mais parfois l'incertitude dans l'offre et la demande de la matière première, augmente la quantité demandée. Et si cette incertitude peut être réduite, les entreprises vont baisser leurs stocks de matières premières et produits finis³. L'incertitude a un impact défavorable sur le degré de flexibilité de « supply chain ».

¹Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Op-Cit, P 26.

²KEE Robert, Operational Planning and Control with an Activity-Based Costing system, Article, Advances in Management Accounting, Volume 11, Published by Elsevier, Oxford, 2003, P 63

³ KAPLAN Robert, Measuring Manufacturing Performance : An New Challenge For Managerial Accounting Research, Article, The Accounting Review, Vol LVIII, N° 04, October 1983, P 691.

Section 4 : Management des actifs « Asset Management » AM :

La gestion des actifs (AM) joue un rôle central dans le système intégré de gestion des coûts, ses préoccupations vont au-delà de l'acquisition des nouveaux actifs. AM assure l'application des méthodes fiables pour évaluer le coût d'utilisation des immobilisations dans une opération pendant une période donnée (l'amortissement). Il évalue la perte de valeur des éléments concernés. Il détermine le niveau de stock minimum, le suivi de consommation des stocks, il évalue la capacité de l'entreprise, au niveau des actifs, utilisée à réaliser les objectifs de l'entreprise.

Sous Section 1 : Notions.

1.1 Définitions :

AM est un système de gestion des actifs fixes destinés à l'investissement réel (Immobilisations) et des actifs circulants ou bien opérationnels destinés à l'exploitation (valeur d'exploitation ou bien Stocks) pour estimer l'aptitude interne de l'entreprise et optimiser l'utilisation de ses actifs, en assurant la pertinence entre eux et les objectifs fixés par la stratégie.

Notions utilisées dans les normes IAS/IFRS :

Actif : est une ressource contrôlée par l'entreprise comme le résultat des événements passés qui génère des avantages économiques futurs probables à l'entreprise.¹

Valeur d'utilité : est la valeur actuelle des cash-flows futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa vente à l'issue de la période d'utilisation.²

Durée d'utilité (d'utilisation): elle représente ³:

- Soit la période pendant laquelle l'entreprise compte utiliser le bien.
- Soit le nombre d'unités de production (ou équivalents) qu'elle espère retirer de l'actif en question.

Juste valeur : est le prix auquel pourrait être vendu l'actif dans des conditions de concurrence normale, moins les éventuels frais de vente.

¹ HOLT Graham, MIRZA Abbas Ali and ORRELL Magnus, IFRS, International Financial Reporting Standards: Workbook and guide, Published by John Wiley and sons, INC, 2006, P 287

² RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), 3^{ème} édition, Economica, Paris, 2006, P 343

³ RAFFOURNIER Bernard, Idem, 137

Si l'élément en question fait l'objet d'un marché actif, elle correspond à la valeur de marché, diminuée de frais de vente.¹

Valeur recouvrable : est le montant le plus élevé entre la valeur d'utilité de l'actif et sa juste valeur et sa juste valeur diminuée des frais de vente.²

Valeur résiduelle : Le montant estimé que l'entreprise obtiendrait, après déduction des frais de vente, si l'actif était actuellement vendu à l'âge et dans l'état où il sera à la fin de sa période d'utilisation.³

1.2 Objectifs du AM :

- Combiner avec le CCM pour aligner les ressources afin de répondre aux besoins spécifiques des clients et assurer que les actifs possédés sont adéquats avec l'exécution des plans à court et long termes ;
- Combiner avec le CCM pour créer un cycle de vie d'un produit ou service basé sur l'indentification et l'évaluation des actifs d'investissement et d'exploitation.
- Fournir des informations rapides et exactes à la comptabilité financière pour établir les états financiers ;
- Fournir des informations exactes sur les moyens disponibles, pour assurer la pertinence avec les objectifs, si ce n'est pas le cas, les managers décident soit d'acquérir des nouveaux actifs pour réaliser les objectifs, soit de diminuer les objectifs au niveau des actifs disponibles.
- Définir les opportunités et les obstacles d'un nouveau investissement ;
- Collaborer avec la gestion financière pour réaliser des études de faisabilité pour faire le choix entre plusieurs projets d'investissement.
- Assurer l'application des normes comptables internationales « International Standards Accounting » (IAS), et les normes internationales du reporting financier IFRS « International Financial Reporting Standards » (IFRS).

¹ RAFFOURNIER Bernard, Idem, 346. (Voir aussi l'IFRS 13) = IASB définit un marché actif comme un marché dans lequel : les biens échangés sont homogènes, des acheteurs et des vendeurs consentant peuvent être trouvés à tout moment, les prix sont publiquement disponibles.

² RAFFOURNIER Bernard, Idem, 342

³ RAFFOURNIER Bernard, Idem, 139.

1.3 Mission du système de gestion des actif AM :

Les deux composants principaux d'AM sont la gestion des immobilisations incorporelles et corporelles, et la gestion des stocks. Afin d'atteindre les objectifs cités au-dessus, AM doit remplir un ensemble de tâches :

A. Gestion des immobilisations : Elle peut englober les tâches suivantes :

- Identification des immobilisations corporelles et détermination de leur coût ;
- Identification des Immobilisations incorporelles et la Détermination de leur coût ;
- Choix de mode d'amortissement approprié avec la mesure de la performance ;
- Détermination de la perte de valeur ;
- Réévaluation des immobilisations ;
- Assurer la mission de l'Inventaire des immobilisations ;

B. Gestion des stocks : Les tâches les plus importantes sont :

- Identification et l'évaluation des stocks.
- Planification des stocks :
- Encadrement de la mission d'inventaire des stocks:

C. Contrôle interne : Selon les deux composants principaux, on distingue entre :

- Contrôle interne des investissements :
- Contrôle interne des stocks :

Section 2 : Gestion des Immobilisations.

On distingue entre deux types d'immobilisations, corporelles et incorporelles :

2.1 Identification des Immobilisations corporelles et la détermination de leur coût:

Une immobilisation corporelle est un actif corporel détenue par une entité pour la production, la fourniture de service, la location, l'utilisation à des fins

administratives et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice.¹

Selon l'IAS 16, ces immobilisations se constituent de : Equipements, Usines, et propriétés.²

Les immobilisations corporelles sont comptabilisées au coût d'acquisition ou, si elles sont fabriquées par l'entreprise elle-même, au coût de production.

Selon IAS 16 le coût des immobilisations acquises comprend³ :

- Le prix d'achat, déduction faite des réductions à caractère commercial ;
- Les éventuels droits de douane ;
- Les taxes non récupérables ;
- ainsi que tous les coûts directs nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien (frais de préparation du site, de transport et de manutention, d'installation, honoraires des architectes et des ingénieurs...).

Le coût de production comprend :

- Coût de la matière première consommée ;
- Coût de la main d'œuvre consommée ;
- Autres charges directes et indirectes liées à la production.

Le coût de démantèlement d'une installation à la fin de sa durée d'utilité ou le coût de rénovation d'un site est à ajouter au coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation concernée si ce démantèlement ou cette rénovation constitue une obligation pour l'entité.⁴ Cela permet, par le biais de l'amortissement, d'étaler ces dépenses sur la durée d'exploitation de l'actif.⁵

Les dépenses ultérieures liées aux immobilisations (corporelles ou incorporelles), comme les dépenses d'amélioration et de maintenance, sont comptabilisées dans le bilan (ajoutées au coût d'acquisition ou de production)

¹ Journal officiel de la république algérienne N°, 2009 op-Cit, , P 07.

² VAN GREUNING Hennie, International Financial Reporting Standards: A Practical guide, 4th edition, The world bank, Washington, 2006, 124.

³ RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), Op-Cit, P133.

⁴ Journal officiel de la république algérienne N° 19, 2009. Op-Cit, P 8.

⁵ RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS, Op-Cit, P 133.

s'ils répondent aux conditions générales de comptabilisations d'un actif, c'est-à-dire ¹:

- S'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
- Si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable.

En conséquence, seules les dépenses qui augmentent la valeur comptable des immobilisations (les avantages économiques futurs probables sont supérieurs au niveau original de la performance de ces immobilisations). Par exemple :

- Modification d'une machine permettant d'allonger sa durée d'utilité, ou d'augmenter sa capacité (par exemple : augmentation de la quantité produite), ou d'améliorer la qualité de produit (par exemple : annulation ou minimisation des défauts) ;
- Modification permettant une réduction notable des frais d'exploitation de l'immobilisation (par exemple réduction de l'énergie consommée).

2.2. Identification des Immobilisations incorporelles et la détermination de leur coût:

Une immobilisation incorporelle est un actif, identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre des activités ordinaires.²

Identifiable : les dépenses doivent être séparables pour les distinguer de « goodwill » (savoir-faire, réputation, liste des clients,..) qui, par définition, ne sont pas identifiables car inséparables de l'entreprise.

L'IAS 38 remarque que certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues sur un support physique, par exemple un CD-ROM. Pour déterminer la nature de l'actif, il faut alors se demander lesquels des éléments corporels ou incorporels contenus dans l'actif sont les plus importants. La norme précise par exemple que le système d'exploitation d'un ordinateur doit être considéré comme un élément corporel car indispensable du fonctionnement du matériel. Par contre un logiciel indépendant constitue un actif incorporel.³

¹ Journal officiel de la république algérienne N° 19, 2009. Op-Cit, P 8

² Journal officiel de la république algérienne N° 19, 2009. Idem,, P 8

³ RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS, Op-Cit, P 374.

Un actif est identifiable lorsqu'il répond aux deux critères suivants ¹:

- Il est capable de le séparer de l'entreprise pour qu'il soit vendu, transféré, licencié, ou loué individuellement ou en combinaison avec un contrat, actif, ou passif attaché ;
- Résulte d'un contrat ou autres droit légaux sans tenir compte si ces contrats sont séparables de l'entreprise ou d'autres droits et obligations.

Contrôlé : L'entreprise contrôle l'actif si elle a le pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs de son utilisation, et elle restreint l'accès des autres à ces avantages².

La norme 38 définit une liste de critères qui, lors qu'ils sont tous remplis, déclenchent l'enregistrement de l'actif incorporel crée. L'entreprise doit ainsi cumulativement démontrer ³:

- La faisabilité technique de l'achèvement de l'actif incorporel afin de pouvoir l'utiliser ou de le vendre ;
- Son intention de compléter la production de l'actif pour le vendre ou l'utiliser ;
- Sa capacité de vendre ou d'utiliser l'actif produit ;
- L'aptitude de l'actif à générer des avantages économiques futurs, soit par la vente sur un marché actif, soit par l'utilisation interne ;
- L'existence de ressources suffisantes pour mener à bien le projet ;
- Sa capacité de mesurer de façon fiable les coûts liés au projet.

Les éléments suivants sont des immobilisations incorporelles :

- Les frais de développement immobilisables,
- Logiciels informatiques
- Concession et droits similaires, brevets, licences, et marques.

¹ HOLT Graham, MIRZA Abbas Ali and ORRELL Magnus, IFRS, International Financial Reporting Standards: Workbook and guide, Op-Cit P 288.

² HOLT Graham, MIRZA Abbas Ali and ORRELL Magnus, IFRS, International Financial Reporting Standards: Workbook and guide, Idem, P 288.

³ DICK Wolfgang et MISSONIER-PIERA Franck, et autres collaborateurs, Comptabilité financière en IFRS, Publié par Pearson éducation, France, 2006, P 136.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

La norme 38 fournit une liste des dépenses qui ne répondent pas aux conditions des immobilisations incorporelles ¹:

- Les coûts de démarrage : frais juridiques ou administratifs en cours lors de la constitution d'une entreprise, frais liés à l'ouverture d'une nouvelle installation, d'une nouvelle activité ou lancement d'un nouveau produit (frais pré-opérationnels) ;
- Les dépenses de formation ;
- Les dépenses de publicité et de promotion ;
- Les frais de relocalisation ou de réorganisation de toute ou une partie de l'entreprise.

2.3 Choix de mode d'amortissement appropriés avec la mesure de la performance :

L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit pas incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même.²

$$\text{Amortissement} = \text{Valeur amortissable} / \text{durée d'utilité}$$

La valeur amortissable est calculée comme suit :³

$$\text{Valeur amortissable} = \text{Coût d'actif} - \text{valeur résiduelle}$$

L'amortissement est un moyen d'ajustement de la valeur de l'actif à la juste valeur du marché. Il n'est pas un moyen de fournir le fond pour remplacer l'actif amorti.⁴ Cela ne nous empêche pas de dire que l'amortissement est un moyen de financement de point de vue financier, parce qu'après des années, le montant global des amortissements constitue une ressource interne pour financer les nouveaux investissements.

¹ RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), Op-Cit, P 376.

² Journal officiel de la république algérienne N° 19, 2009. Idem,, P 8

³ HOLT Graham, MIRZA Abbas Ali and ORRELL Magnus, IFRS, International Financial Reporting Standards: Workbook and guide, OP-CIT, P 295. = Le coût d'actif peut être le coût de production, le coût d'acquisition ou le coût de réévaluation.

⁴ VAN GREUNING Hennie, International Financial Reporting Standards: A Practical guide, Op-Cit, P128

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

Les immobilisations en cours ne font pas l'objet d'un amortissement parce qu'elles ne sont pas prêtes à l'utilisation, elles ne génèrent pas d'avantages économiques. Dès qu'une immobilisation soit prête à être utilisée, l'amortissement commence, et il doit continuer même pendant les périodes d'inactivité.

La valeur amortissable et la valeur résiduelle doivent être révisées chaque année prenant en considération l'IAS 8.¹

Le mode d'amortissement d'un actif appliqué par l'entreprise reflète l'évolution des avantages économiques consommés par l'entreprise², et il doit être réexaminé périodiquement en cas de modification importante du rythme attendu des avantages économiques découlant de cet actif. La difficulté consiste à estimer de façon fiable le rythme et la durée de consommation des avantages économiques générés par l'actif, c'est-à-dire déterminer la méthode et la durée d'amortissement³.

Le mode d'amortissement et la durée d'utilité ont un impact direct sur les dotations d'amortissement qui représentent le coût d'utilisation d'un actif. En fin de compte, ce coût sera affecté sur les produits et services. De là, on constate que le choix du mode d'amortissement et la détermination de la durée d'utilité vont influencer le coût total des produits et services.

La détermination de la durée d'utilité nécessite de considérer les facteurs suivants :

- La capacité de production de l'actif ;
- Son usure prévisible, compte tenu de programme d'entretien de l'entreprise ;
- L'obsolescence technique à laquelle il est soumis ;
- Ses limites légales d'utilisation, en particulier la durée de location pour les biens faisant l'objet de contrat de crédit bail.

Les modes d'amortissement possibles sont : Amortissement linéaire, progressif, dégressif, et selon les unités de production.

¹HOLT Graham, MIRZA Abbas Ali and ORRELL Magnus, IFRS, International Financial Reporting Standards: Workbook and guide, Idem, P89 = IAS 8 (norme révisée en 2003) : relative aux méthodes comptables, changement d'estimation et erreurs).

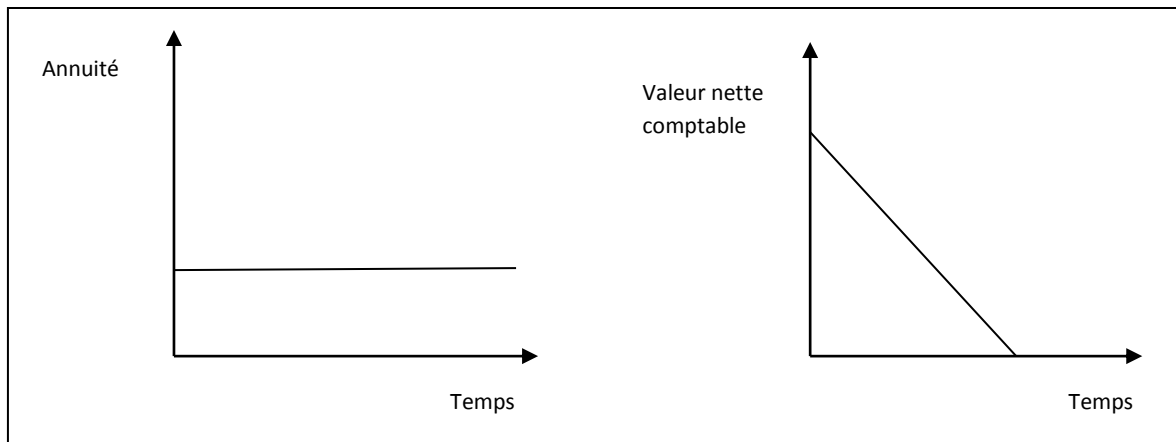
²EPSTEIN Barry and JERMAKOWICZ Eva, Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Published by John Wiley and Sons, INC, New Jersey, 2008, 32.

³DICK Wolfgang et MISSIONIER-PIERA Franck, et autres collaborateurs, Comptabilité financière en IFRS, Op-Cit, P134.

A. Amortissement linéaire :

Conduit à une dotation constante sur la durée d'utilité. La valeur nette comptable (coût d'amortissement moins les amortissements cumulés) diminue linéairement.

Schéma N° (II.15) Amortissement linéaire.



Source : Elaboré par l'étudiant.

B. Amortissement progressif :

Conduit à une dotation croissante sur la durée d'utilité. Elle est calculée comme suit :

La method softy (sum of the year :

Elle est en vigueur aux USA.

Soit n la durée de vie de l'investissement.

Somme des années = $n*(n+1) / 2$.

$\text{Annuité d'amortissement} = \text{coût de l'investissement} \times \text{numéro de l'année} / \sum \text{années}$

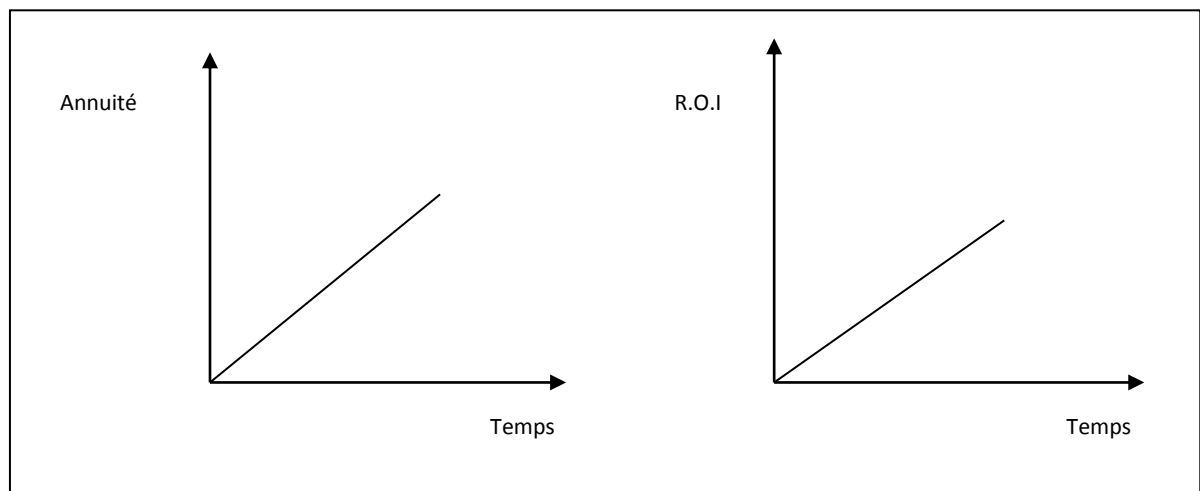
La méthode appliquée en Algérie :¹

$$\text{Annuité d'amortissement} = \text{base amortissable} \times (2 \times \text{durée d'utilisation courante}) / n^2 + 1$$

Ce type d'amortissement peut être justifié par ce qui suit:

- Les immobilisations acquises sur fonds d'emprunts, et lorsque cet emprunt est remboursé par annuités constantes, la progression dans le temps des annuités d'amortissements permet à l'entreprise de suivre le rythme de remboursement des fonds empruntés, ce qui allège la gestion de la trésorerie de l'entreprise.
- Lorsque les immobilisations acquises sont très développées et elles nécessitent une longue période pour former les agents spécialistes, cette situation indique que la rentabilité (précisément le R.O.I) est faible durant les premières années, par apport aux années suivantes, les dotations aux amortissements progressives seraient adéquates avec la rentabilité progressive de l'immobilisation concernée.

Schéma N° (II.16) : Amortissement progressif



Source : Elaboré par l'étudiant.

¹ Loi des finances pour 1989_ article II_ Alinéa 2. Voir aussi Journal Officiel de la République Algérienne N° 42, du 27 juillet 2008, P04.

C. Amortissement dégressif :

Conduit à une dotation décroissante sur la durée d'utilité. Il permet à l'entreprise de concentrer l'essentiel de l'amortissement au début de la période d'utilisation de l'investissement.

Méthode des coefficients

Dans cette méthode, les amortissements s'appliquent sur la valeur nette comptable de chaque année selon les étapes suivantes :

1^{er} étape : détermination du taux dégressif :

$\text{Taux dégressif} = \text{taux d'amortissement linéaire} \times \text{coefficient}$
--

Tableau N° (II.6) : Coefficients appliqués en Algérie dans l'amortissement dégressif

Durée d'utilisation des immobilisations	Coefficient
De 3 à 4 ans	1.5
De 5 à 6 ans	2
Plus de 6 ans	2.5

Source : Journal Officiel de la République Algérienne N° 42, du 27 juillet 2008, P04.

2^{ème} étape : Calcul de l'annuité d'amortissement.

$\text{Annuité d'amortissement dégressif} = \text{valeur résiduelle} \times \text{taux dégressif}$
--

Si le montant de l'amortissement dégressif < (la valeur nette comptable / Le reste des années d'utilisation), On arrêtera d'utiliser la méthode dégressive. Le montant de l'amortissement des années suivantes = la valeur nette comptable / reste des années.

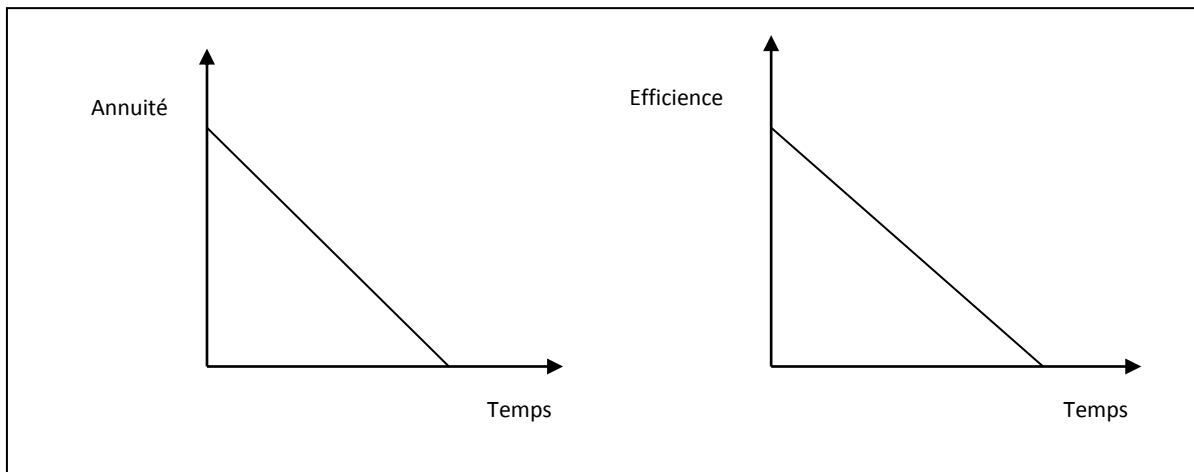
Il est à noter que cette méthode a plusieurs avantages :

- La dépréciation subie par un certain nombre d'immobilisations est plus forte dans les premières années, en raison de l'obsolescence due à un progrès

technologique important dans un domaine (par exemple : le domaine informatique).

- Avec le temps, les équipements nécessitent une maintenance progressive, et pour que les charges dépendant de cet équipement soient fixes, les amortissements devraient être dégressifs.
- Avec le temps, l'efficacité de certaines immobilisations se diminue à cause de l'usage, elles consomment plus d'énergie, elles produisent moins de quantité, et peut être elles travailleraient peu de temps. L'amortissement dégressif sera adéquat avec l'efficacité de l'immobilisation concernée lors de l'évaluation de la performance. Ceci est expliqué par le schéma suivant :

Schéma N° (II.17) Amortissement dégressif



Source : Elaboré par l'étudiant.

Si un actif contient plusieurs composants qui ont un coût significatif et des durées d'utilité différentes, chacun d'eux est amorti séparément.¹

2.4 Détermination de la perte de valeur :

Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur.²

Le teste de perte de valeur n'est pas à pratiquer que lorsqu'il existe des indices suggérant une possible perte de valeur d'un actif. Ces indices peuvent être externes comme ils peuvent être internes :³

¹DICK Wolfgang et MISSIONIER-PIERA Franck, et autres collaborateurs, Comptabilité financière en IFRS, Op-Cit, P141.

² Journal officiel de la république algérienne N° 19, 2009. Idem, P 7.

³RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), Op-Cit, P342

- Une forte baisse de la valeur de marché de l'actif ;
- Des changements significatifs dans l'environnement technologique, juridique ou commercial de l'entreprise ;
- Une fausse hausse des taux d'intérêt ;
- Le fait que l'actif net de l'entreprise dépasse sa capitalisation boursière ;
- Le fait que l'actif soit endommagé ou victime d'obsolescence ;
- Le fait que ses performances économiques soient inférieures aux prévisions.

2.5 Réévaluation des immobilisations :

La réévaluation consiste à substituer à la valeur nette comptable du bien sa juste valeur, c'est-à-dire généralement sa valeur du marché. Pour les terrains et construction, celle-ci est normalement déterminée par des experts qualifiés. Pour les actifs étroitement spécialisés qui ne font pas l'objet de transactions régulières, la juste valeur peut être estimée à partir du coût de remplacement ou de la rentabilité de l'actif.¹

« Cette réévaluation est fixée par un expert désigné par l'entreprise ou l'organisme concerné. Cet expert doit présenter un rapport circonstancié explicitant le choix de la méthode d'évaluation utilisée et les résultats auxquels elle a abouti »².

La réévaluation n'est pas obligatoire. C'est à l'entreprise de décider ou non de procéder à des réévaluations, tous les éléments d'une même catégorie d'actif doivent, le cas échéant, être réévalués. La réévaluation d'actifs isolés étant interdite.³ Mais il est bénéfique à l'entreprise de réévaluer ses actifs avec une régularité suffisante pour que la valeur nette comptable des actifs à une date donnée ne s'écarte par trop de la valeur qu'on obtiendrait par une réévaluation à cette date.

A cause de la réévaluation, les bases amortissables des actifs et les dotations aux amortissements vont changer de valeur. « Les dotations sont déterminées sur la base de la valeur nette comptable réévaluée »⁴

¹ RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), Op-Cit, P140-141.

² Décret exécutif N° 07-210 du 04 Juillet 2007 fixant les conditions de réévaluation des immobilisations corporelles amortissables et non amortissables figurant au bilan clos au 31 Décembre 2006 des entreprises et organismes régis par le droit commercial (Article 71 loi de finances pour 2003 modifié et complété),

³ DICK Wolfgang et MISSIONIER-PIERA Franck, et autres collaborateurs, Comptabilité financière en IFRS, Op-Cit, P155.

⁴ Décret exécutif N° 07-210 du 04 Juillet 2007, Op-Cit.

2.6 Encadrer la mission de l'Inventaire :

L'inventaire est une opération obligatoire par le législateur algérien¹. Il a pour but de vérifier l'existence physique des immobilisations.

L'inventaire consiste à identifier les biens avec un code barre, à leur attribuer une désignation, une localisation et éventuellement toutes les caractéristiques intéressantes : le nom de l'utilisateur, le service, la société propriétaire, ect...²

La prise d'inventaire des immobilisations comportera, généralement, deux phases :

A- Phase préparatoire : elle comprend :

- La sensibilisation et l'instruction du personnel chargé de l'inventaire :
- Détermination des dates de début et de fin d'inventaire :
- Identification des biens, par exemple par l'utilisation des étiquettes codes-barres ;
- Mise en place des équipes de comptage

B- Procédures de comptage : dans cette phase, toutes les procédures vont être formulées afin d'assurer des résultats fiables. le comptage est effectué au premier lieu par deux équipes différentes. Une troisième va intervenir au cas où une différence significative demeure inexpliquée entre les résultats des deux équipes précédentes).

Le rapprochement automatique entre l'inventaire physique des immobilisations et l'inventaire comptable, nécessite une identification unique dans les deux fichiers. Dans le cadre du rapprochement comptable assisté par ordinateur, les critères disponibles pour rapprocher les biens sont :³

¹ Article 10 du code de commerce algérien: Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats. Ce bilan et le compte de résultats sont copiés sur le livre d'inventaire.

Article 716 du code de commerce algérien : A la clôture de chaque exercice, le Conseil d'administration (sociétés par actions) ou les gérants pour les autres formes de sociétés dressent l'inventaire des divers éléments de l'actif et du passif existant à cette date. Ils dressent également le compte de résultats et le bilan.

² PRAT Francis, Gestion des immobilisations : le système des codes-barres, RfComptable, N° 11, Juillet 1999, P03. www3.acclermont.fr/.../Cours1_RF_cptable_11_code_barre_immobilisation.doc, date de consultation, octobre 2012.

³ PRAT Francis, Gestion des immobilisations : le système des codes-barres, Idem, P04.

- le libellé de l'immobilisation,
- la localisation géographique (si elle n'a pas changé),
- la marque,
- l'utilisateur (s'il n'a pas changé),
- le service (s'il n'a pas changé),
- la date d'achat qui peut être associée à l'état du bien.

Sous section 3 : Gestion des stocks.

3.1 Identification et évaluation des stocks :

Selon l'IAS 2, les stocks correspondent à :¹

- Des actifs terminés ou en cours de fabrication et destinés à être vendus dans le cadre de l'activité normale de l'entreprise ;
- Les matières et fournitures destinées à être consommées au cours du processus de production, ou pendant la prestation de services.

Selon l'IAS 02 les stocks peuvent aussi être immatériels. Dans le cadre d'une prestation de service, les stocks correspondent au coût de services réalisés et non facturés.

Le classement d'un actif en stocks ou en immobilisation s'effectue non pas sur la base de sa nature mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entreprise.² Par exemple, si une entreprise commerciale dans le domaine informatique achète deux micro-ordinateurs, le premier va être utilisé par le comptable dans le cadre de sa mission ordinaire, le deuxième va être vendu dans le cadre de l'activité ordinaire de l'entreprise. L'AM va considérer le premier comme immobilisation et le deuxième comme marchandise. De cela, on constate que l'information fournie à l'AM, concernant l'affectation ou l'usage des actifs, est une information obligatoire pour le classement, le traitement et le suivi des actifs.

¹ RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), Op-Cit, p 46.

² Journal officiel de la république algérienne N° 19, 2009. Idem, P11 (avec adaptation).

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

Le coût des stocks comprend tous les coûts d'acquisition, et de transformation, et autres coûts, pour amener les stocks à leurs endroit et conditions où ils se trouvent.¹

Les coûts de transformation de stocks incluent des coûts directs et indirects, et des coûts fixes et variables, comme par exemple : main d'œuvre, matière première consommée, et amortissement des équipements de production. L'allocation des charges indirectes sur le coût de transformation est basée sur la capacité normale.² (La capacité perdue est imputé).

Les autres coûts comme les frais administratifs directs (imputés directement sur les stocks) et les coûts de design d'un produit pour des besoins spécifiques.

Les coûts suivants sont exclus de coût des stocks³ :

- Le gaspillage anormal ;
- Coût de stockage ;
- Les charges administratives indirectes indépendantes des stocks ;
- La différence de taux de change pour l'acquisition des stocks facturés en devise ;
- Coût d'intérêt lorsque les stocks sont achetés contre un paiement à terme.

A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeableables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (FIFO⁴), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production.⁵

3.2 Planification des stocks :

Le but de la planification des stocks est la détermination de niveau optimal des stocks, nécessaire à réduire les coûts, et qui permet à l'entreprise d'éviter le risque de rupture.

¹ VAN GREUNING Hennie, International Financial Reporting Standards: A Practical guide, Op-Cit, P96.

² HOLT Graham, MIRZA Abbas Ali and ORRELL Magnus, IFRS, International Financial Reporting Standards: Workbook and guide, Idem, P21.

³ HUSSEY Roger and ONG Audra, International Financial Reporting Standards: Desk reference, Published by John Wiley and Sons, INC, New Jersey, 2005, P 77.

⁴ FIFO= First In First Out.

⁵ Journal officiel de la république algérienne N° 19, 2009. Idem, P12.

A. Approche classique :

Les coûts de stocks selon cette approche se subdivisent en trois catégories :¹

- Coûts de commande : tous les coûts associés à la préparation d'un bon de commande.
- Coûts de conservation : incluent les coûts de stockage plus le coût d'opportunité (tous les coûts causés par l'investissement dans les stocks) ;
- Coûts de rupture : tous les coûts subis, à cause de la pénurie des stocks, ils incluent la perte de la marge bénéficiaire sur les ventes et la perte de goodwill des clients.

Les modèles de planification des stocks essayent toujours de déterminer la quantité optimale à commander, et le temps optimal pour faire la commande, pour réduire les coûts de stockage et répondre aux besoins des clients.

Quantité économique de commande (QEC) « Economic order quantity:

Ce modèle détermine le volume de la commande qui minimise la somme des coûts de maintien et les coûts de commande. Il est présenté comme suit :²

$$QEC = \sqrt{\frac{2 (\text{demande annuelle}) * (\text{Coût de commande})}{\text{Coût unitaire de possession}}}$$

Les hypothèses de base de ce modèle sont :

- La demande est connue et constante durant toute l'année ;
- Le coût de lancement d'une commande est fixé ;
- Le coût unitaire de possession (maintien) est fixé ;
- Le coût de rupture est nul.

¹ SHIM Jae and SIEGEL Joel, Theory and Problems of Managerial Accounting, 2nd edition, Published by McGraw-Hills, USA, 1998, P 253.

² SHIM Jae and SIEGEL Joel, Theory and Problems of Managerial Accounting, Idem, P254.

Soit : MQEC est la moyenne de la quantité économique de la commande :

$$\text{MQEC} = \text{QEC} / 2$$

NCA est le nombre de commandes par an.

$$\text{Demande annuelle} / \text{QEC}$$

Le **coût total de stocks** (CTS) peut être calculé comme suit :

$$\text{CTS} = \text{Coût unitaire de conservation} * \text{MQEC} + \text{Coût de commande} * \text{NCA}$$

Point de refaire de la commande « Reorder point »:

Il est le point qui répond à la question : quand est ce que l'entreprise lance la commande ? Pour répondre à cette question, il faut connaître la durée d'attente (l'intervalle du temps entre le lancement d'une commande et la réception des livraisons).

Il peut être calculé comme suit :¹

$$\text{Point de refaire la commande} = \text{durée d'attente} * \text{consommation moyenne par unité de temps}$$

Le résultat représente le niveau de stock auquel l'entreprise doit lancer une nouvelle commande pour éviter la rupture de stock. S'il est nécessaire d'avoir un stock de sécurité, il doit être ajouté au résultat.

Stock de sécurité « Safety stock »:

C'est la quantité optimale de stock à posséder dans l'entreprise pour éviter la rupture des stocks à cause de l'incertitude liée à la demande et la durée d'attente.

Parmi les formules de calcul, on cite la plus simple :²

$$\text{Stock de sécurité} = (\text{Consommation maximum prévue} - \text{Consommation moyenne}) * \text{durée d'attente}$$

¹ SHIM Jae and SIEGEL Joel, Theory and Problems of Managerial Accounting, Idem, P254.

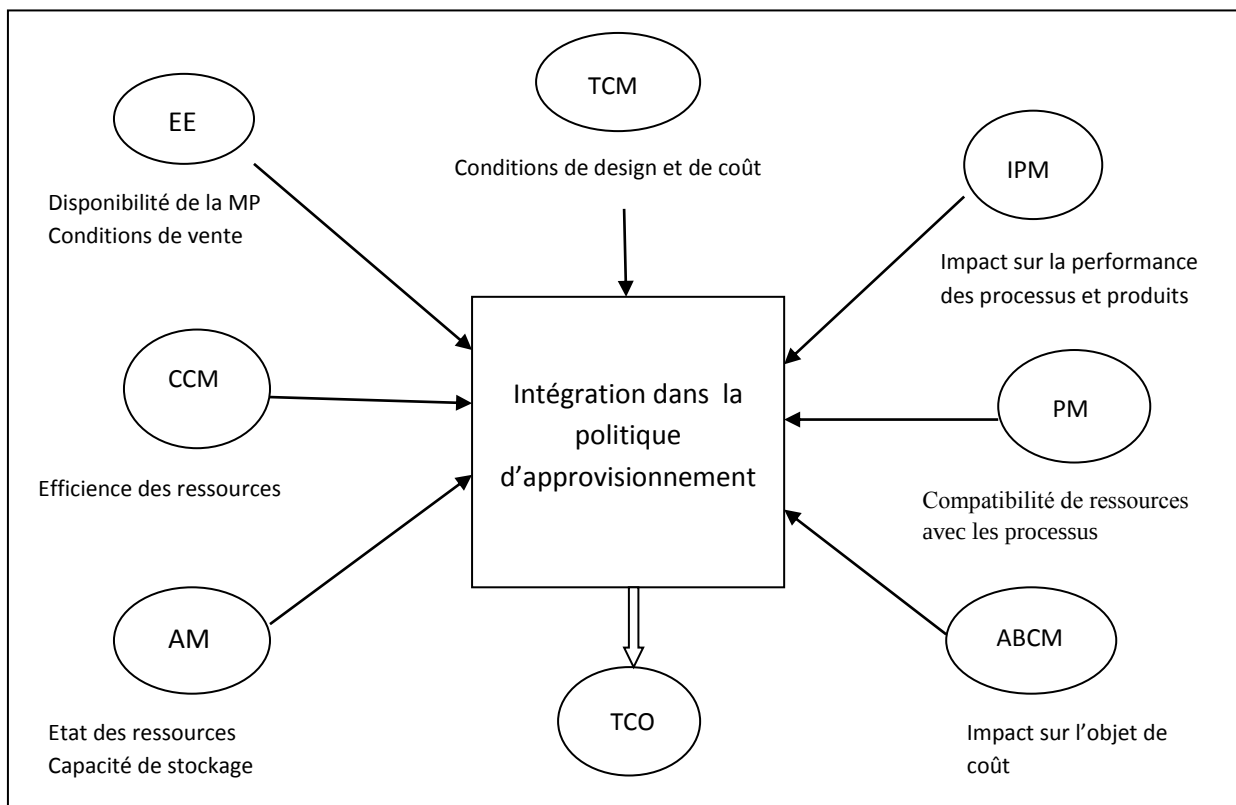
² SHIM Jae and SIEGEL Joel, Theory and Problems of Managerial Accounting, Idem, P254

B. Approche moderne :

- **Coût total d'acquisition: « Total Cost of Ownership TCO »**

« TCO est un outil d'achat et une philosophie qui vise à comprendre le coût d'achat de référence d'un bien ou service particulier d'un fournisseur particulier »¹. Le TCO va au delà du prix d'achat, il détermine les coûts des opérations suivantes: Recherche des fournisseurs, transport, réception, inspection, communication, négociation, élimination des déchets, coûts de cycle de vie d'un actif fixe (Coûts d'utilisation, maintenance, cession)². Le TCO permet à l'entreprise de prendre la décision de faire une intégration verticale (ajouter des activités en amont pour produire la matière première à l'intérieur de l'entreprise) ou de l'acheter de l'extérieur. Cette approche nécessite des informations fiables fournies par les autres systèmes de gestion des coûts en faveur des responsables d'approvisionnement, sous forme d'intégration dans la politique d'approvisionnement, comme il est illustré ci-dessous :

Schéma N° (II.18) : Rôle des systèmes de SIGC dans la détermination de TCO



¹ ELLRAM Lisa, Total Cost of Ownership: A key Concept in Strategic Cost Management Decisions, Article, Journal of Business Logistics, Vol 19, N° 01, 1998, P 56.

² ELLRAM Lisa, Total Cost of Ownership: A key Concept in Strategic Cost Management Decisions, Article, Idem, PP 56-57.

Source ; Elaboré par l'étudiant.

- **Juste à temps :**

Le système de stock juste à temps « Just In Time » (JIT) ou « Kanban » développé par TOYOTA en 1960 est un système de contrôle de fabrication qui permet la production des matières, des pièces et des composants juste avant qu'ils soient requis.¹

Selon KAPLAN. R, les deux facteurs principaux qui ont mené les sociétés japonaises à réduire leurs coûts de stocks sont :²

- La coordination avec les fournisseurs assurent que les fournisseurs n'ont pas besoins de fournir les stocks en grandes quantités.
- L'engagement pris par les japonais pour éliminer les défauts et les pannes des machines, est un facteur additionnel qui a contribué à une réduction significative des stocks encours.

Il affirme dans un autre lieu de son article : « Le but de zéro défaut, l'absence du refait de travail, la maintenance régulière des machines, faire opérer les machines à leur performance sans aucune surcharge, tout ça a permis au système (de production) d'opérer au stock minimum, si ce n'est pas zéro »³.

La réussite de ce système nécessite une coordination soignée de la réception des matières premières et la livraison du produit, avec les processus de fabrication, pour le but de minimiser ou annuler les stocks des matières premières, des produits encours, et des produits finis.⁴

3.3 Assurer la mission d'inventaire :

L'inventaire physique des stocks doit être effectué dans le respect des règles légales et selon des modalités assurant une fiabilité satisfaisante. La prise d'inventaire des stocks comporte, généralement, trois phases : phase préparatoire, fixation des procédures de comptage, et séparation des exercices.

¹ KAPLAN Robert, Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research, Op-Cit, P692.

² KAPLAN Robert, Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research, Idem, P692.

³ KAPLAN Robert, Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research, Idem, P692.

⁴ BLOCHER Edward, STOUT David, COKINS Gary, Cost Management: A strategic emphasis, Op-Cit, P202.

Sous section 4 : Formuler les procédures du contrôle interne.

Le contrôle interne est un système de procédures qui assure une meilleure protection et utilisation des ressources de l'entreprise dans le cadre de sa mission, en respectant la réglementation et la spécificité de l'entreprise et de son environnement.

4.1 Contrôle interne des investissements :

Le contrôle interne des immobilisations a pour objectifs principaux de:

- Formuler des procédures qui permettent de distinguer entre les immobilisations et les stocks ;
- Assurer un meilleur suivi des immobilisations en cours ;
- Optimiser l'utilisation des immobilisations dans les processus de l'entreprise ;
- S'assurer que les immobilisations sont acquises en respectant les critères de rentabilité et la stratégie de l'entreprise.

A- Contrôle des existants :

Il a pour but de s'assurer de la réalité des immobilisations. Un bon contrôle interne suppose la réunion des conditions suivantes :

- L'utilisation des bons de commandes pré-numérotés, ou des contrats de travaux selon la réglementation, pour toutes les acquisitions;
- L'existence des PV de réception définitive approuvés par les responsables dûment habilités, ainsi que les PV des réformes
- L'existence des procédures qui permettent d'effectuer des nouvelles acquisitions à des prix, qualités, et délais compétitifs ;
- Les prescriptions du code algérien des Marchés Publics doivent être respectées par les sociétés d'Etat.
- L'existence d'un contrôle systématique des factures, et leur rapprochement avec les bons de commandes et les contrats.

B- Contrôle d'évaluation : Consiste à apprécier :

- Les méthodes d'évaluation des coûts d'acquisitions suivant les dispositions légales du système comptable financier (SCF) et du système fiscal :
- A se renseigner sur les méthodes d'évaluation des pertes de valeurs, ainsi que les modalités de détermination et immobilisations obsolètes.
- A faire un sondage pour s'assurer que les méthodes d'évaluation décrites sont bien appliquées.
- Les taux et des modes d'amortissement appliqués.

C- Contrôle des modalités de tenues des immobilisations :

Cette opération consiste à apprécier :

- le rapprochement périodique des mouvements physiques et des mouvements comptables.
- Les documents et leur circulation (destination) ;
- Modalités de protection des immobilisations et de conservation des documents ;
- Modalité d'affectation des immobilisations dans l'entreprise.

4.2 Contrôle interne des stocks :

Le contrôle interne des stocks a pour objectifs principaux :

- La maîtrise des mouvements de stocks ;
- Bonne identification et protection des stocks ;
- Respect des principes d'évaluation ;
- Séparation adéquate des fonctions et tâches.

Les grands axes relatifs à l'accomplissement du contrôle des stocks sont :

- Contrôle des existences ;
- Contrôle d'évaluation ;
- Contrôle des modalités de tenues des stocks.

A. Contrôle des existences :

Deux procédures complémentaires permettent de s'assurer de la réalité des stocks :

1^{er} procédure : Evaluation du contrôle interne des cycles de transaction :

Circuit / Achat-Fournisseurs et Créditeurs divers :

Un bon contrôle interne suppose la réunion des conditions suivantes :¹

- L'utilisation des bons de commandes pré-numérotés pour tous les achats et les commandes de services ;
- L'existence des méthodes et procédures qui permettent d'effectuer des approvisionnements à des prix compétitifs ;
- L'utilisation pour chaque réception des bons pré-numérotés, préalablement vérifiés et approuvés par les responsables dûment habilités.
- L'existence d'un contrôle systématique des factures ainsi qu'une vérification des prix et de leur montant, ainsi que des taxes. Un rapprochement est effectué avec les bons de commande et les bons de réception ;
- Des personnes différentes effectuent les opérations d'achats, les réceptions et l'enregistrement comptable ;
- Les prescriptions du code algérien des Marchés Publics doivent être respectées par les sociétés d'Etat.

Les procédures d'évaluation proposées et les résultats des sondages correspondants effectués au niveau de chaque type d'opération : Achats, réceptions, enregistrement des crédits en comptabilité, vont permettre l'élaboration d'une note d'évaluation du contrôle interne. Cette note devra être accompagnée de :

- un diagramme de circulation (schéma descriptif) « flow-chart » des opérations ;
- notes complémentaires ;
- et des procédés de contrôle arrêter.

Le tout sera versé dans le dossier de contrôle.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, Guide pratique d'audit financier et comptable adapté au contexte algérien, 2^{ème} édition, La maison des livres, Alger, (sans année de publication) PP 45-46

Circuit / Ventes- Clients :

Pour que le contrôle interne soit jugé suffisant, il faudrait que les conditions ci-après soient réunies : ¹

- Un système de contrôle efficace permettant de s'assurer la saisie intégrale des sorties et leur facturation.
- Toutes les ventes sont enregistrées en comptabilité à partir des factures pré-numérotées accompagnées des documents de commande, d'expédition ou de livraison.
- Les prix de vente sont appliqués correctement pour chaque catégorie de clientèle et approuvés par les personnes habilitées.
- Le compte clients et débiteurs individuels font l'objet d'un rapprochement avec les comptes collectifs de ventes et de trésorerie.
- Les avoirs de marchandises sont bien fondés et dûment approuvés par les responsables avant leur enregistrement comptable.
- Les tâches sont bien réparties, ceci, pour éviter des incompatibilités. Chaque tâche : facturation, enregistrement des écritures, encaissement et tenue des stocks, est confiée à des personnes différentes.

2^{ème} procédure : Supervision des inventaires de fin d'exercice :

Consiste à :

- Etudier l'instruction interne d'inventaire, cette instruction devrait comporter :
 - La période de l'inventaire
 - Les modalités de rangement des articles à décompter
 - Les modalités de comptage (formation des équipes)
 - Comptage contradictoire
 - Résolution des problèmes posés par les différences de pointage des résultats.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, Op-Cit, PP 52-53.

CHAPITRE 02 : les quatre systèmes de gestion stratégique des coûts

- Définition des supports et l'utilisation des supports d'inventaires (étiquettes, feuilles de comptage,)
 - Visite des lieux de stockage : Cette opération a pour but de s'assurer que tous les stocks devront être inventoriés, et comportent un document (étiquette de comptage) destiné à l'opération d'inventaire
 - Sondage des comptages : Devront porter sur les éléments de grandes valeurs
 - A se renseigner sur les dispositions prises pour écarter de l'inventaire des stocks, les stocks à livrer avant le 31/12/N, et d'inclure les réceptions incluses avant le 31/12/N.

B. Contrôle d'évaluation :

Consiste à apprécier :

- Les méthodes d'évaluation des coûts et prix de revient suivant les dispositions légales du système comptable financier (SCF) :
- A se renseigner sur les méthodes d'évaluation des stocks obsolètes (dépassés) ou détériorés, ainsi que les modalités de détermination et constitution des provisions.
- A faire un sondage pour s'assurer que les méthodes d'évaluation décrites sont bien appliquées.

C. Contrôle des modalités de tenues des stocks :

Cette opération consiste à apprécier :

- Les modalités de tenu et de suivi des stocks ;
- Les documents et leur circulation (destination) ;
- Définition et séparation des tâches et responsabilités ;
- Modalités de protection des stocks et de conservation des documents ;
- Modalités de suivi comptable et valorisation (tenue des fichiers en quantité, et en valeur, application de l'inventaire permanent) ;
- Les ajustements d'inventaire.

Synthèse du 2^{ème} Chapitre

Les travaux du deuxième chapitre nous amènent à conclure les points suivants :

- 1- La gestion des coûts à base d'activité est un système fondé sur le principe que les objets de coûts (produit, service, client) engendrent les activités qui consomment les ressources, ce qui efface totalement l'ancienne logique disant que les produits et/ ou services consomment les ressources. Ce système a évolué avec le temps, en commençant par le calcul des coûts sur la base des activités ABC, en arrivant au système du calcul des coûts sur la base des activités par apport au temps TDABC.. La gestion des coûts à base d'activité permet à l'entreprise de créer de la valeur durant la chaîne de valeur et d'avoir un avantage concurrentiel. Mais cela n'a pas empêché de détecter quelques difficultés, lors de l'implantation de ce système, liées généralement à des contraintes organisationnelles et comportementales.
- 2- La gestion des coûts cibles TCM, est un système créé par les japonais, il permet aux entreprises de prévenir le coût durant la phase de design, et de déterminer les caractéristiques de la qualité qui répondent aux besoins des clients sans dépasser le coût minimum à atteindre. Ce qui est appelé le coût cible. Ce dernier représente la différence entre le prix de vente cible et la marge bénéficiaire cible. Il ne peut être déterminé qu'après la détermination du prix de vente cible sur la base des informations fournies par le système EE sur le marché de l'entreprise, et la marge bénéficiaire cible qui permet la maximisation du profit désiré par les managers. L'utilisation continue de TCM permet à l'entreprise de réduire les coûts durant le cycle de vie du produit ou service et améliorer sa performance.
- 3- Le système de gestion de capacité est un système qui incorpore les informations internes comme les catégories et valeurs des actifs, natures de processus, et le savoir faire, et externe comme l'incertitude liée à la disposition des ressources et leurs prix, la demande des clients, et l'existence des concurrents, pour optimiser l'utilisation de ces ressources par apport aux objectifs fixés et aux contraintes existantes. La réussite de ce système nécessite une forte synergie entre les équipes trans-fonctionnelles, et une grande flexibilité de la chaîne logistique.
- 4- Le système de gestion des actifs a pour objectif d'évaluer et protéger les actifs et assurer leur disponibilité dans les processus de l'entreprise. Il assure la liaison entre la gestion des coûts et la comptabilité financière.

Chapitre III :

La gestion intégrée des coûts à
l'hôtel Sheraton Club Des Pins

Introduction du 3^{ème} chapitre

Ce chapitre représente un cas pratique effectué au sein de l'hôtel Sheraton Club Des Pins, unité de la Société d'Investissement Hôtelière (SIH) qui est une Entreprise Publique Economique (EPE) sous la forme juridique d'une Société Par Actions (SPA),

Exceptionnellement, ce chapitre contient cinq (05) sections.

La première section est pour but de faire un diagnostic stratégique et organisationnel en faisant une présentation succincte du secteur touristique en Algérie et particulièrement le secteur hôtelier, avant de présenter la société qui a fait l'objet de notre cas pratique (Siège et unité).

Les autres sections reflètent les quatre perspectives (axes) de « balanced ScordCard » Financier, Clients, processus interne, et apprentissage et croissance. Dans ce chapitre,

Notre premier objectif est de mesurer la performance de l'hôtel en traitant et en diffusant toutes les informations d'une manière chiffrée²⁷² enrichie par des commentaires. Ces informations sont ventilées selon les perspectives citées au dessus.

Notre deuxième objectif est d'élaborer un Balanced ScorCard pour l'Hôtel Sheraton Club Des Pins dont sa base de données est alimentée par les différents systèmes mis en œuvre.

Les commentaires qu'on a fait pour but de donner des explications sur différentes situations dans un cadre académique.

²⁷² Selon les informations qu'on a pu obtenir. En fait , il y a deux sources : le siège et l'hôtel. Les informations fournies par ce derniers concernent la période N qui n'a pas été identifiée pour des raison de concurrence.

Section 01 : Diagnostic Stratégique et organisationnel.

L'activité de la Société d'Investissement Hôtelière (S.I.H) et plus particulièrement de son unité Hôtel Sheraton Club des Pins est dépendante d'un ensemble de paramètres concernant son secteur d'activité.

Ainsi, nous présentons ci-après une analyse du secteur touristique en général et le secteur hôtelier en particulier.

Sous section 01 : Présentation succincte du tourisme en Algérie .

1.1 le Schéma Directeur d'Aménagement Touristique SDAT 2025 :

Le Schéma Directeur d'Aménagement Touristique «SDAT » 2025 adopté par les pouvoirs publics en 2008 vise à proposer les fondements nécessaires à l'émergence de la « Destination Touristique Algérie » en tant que destination compétitive en mesure de se positionner durablement au niveau des marchés internationaux des voyages, d'une part, et d'autre part, de satisfaire les besoins des nationaux en loisirs, vacance et détente¹. Il constitue le cadre stratégique de référence pour la politique touristique de l'Algérie. A sa faveur l'Etat :

- affiche sa stratégie touristique aux différents horizons a court terme (2009), moyen terme (2015) et long terme (2025), dans le cadre du développement durable, afin de faire de l'Algérie un pays récepteur ;
- définit les instruments de sa mise en œuvre et précise les conditions de sa faisabilité.

Le schéma Directeur d'Aménagement Touristique « SDAT » 2025 est une composante du Schéma National d'Aménagement du Territoire SNAT 2025 lequel définit, dans un cadre de développement durable, le triple équilibre de l'équité sociale, de l'efficacité économique et de la soutenabilité écologique a l'échelle du pays tout entier.

Ce schéma définit donc, jusqu'a l'horizon 2025, la vision et la stratégie pour tous les acteurs, tous les secteurs et toutes les régions.

¹ Ministère du Tourisme et de l'Artisanat, 2eme assises nationales du tourisme, 14 et 15 avril 2013, Palis des nations, Alger, P36.

Le Schéma Directeur d'Aménagement Touristique «SDAT 2025 » traduit la volonté de l'Etat de valoriser le potentiel naturel, culturel et historique du pays et de le mettre au service de la mise en tourisme de l'Algérie afin de la hisser au rang de destination d'excellence dans la région euro méditerranéenne.

Il donne de ce fait pour l'ensemble du pays ainsi que pour chacune des parties du territoire national, les orientations stratégiques d'aménagement touristique dans le cadre d'un développement durable.

Pour ce faire, les objectifs fixés pour la mise en tourisme de l'Algérie se traduisent notamment par :

- La ferme volonté de l'État de valoriser le potentiel naturel, culturel et historique du pays et de mettre en valeur son patrimoine touristique. A terme, il s'agit de hisser le tourisme au rang d'industrie porteuse de développement ;
- Le lancement des premiers pôles touristiques d'excellence (POT) et des premiers villages touristiques d'excellence (VTE) intégrés en tant que projets prioritaires et leviers de l'amorçage touristique constituant, dès 2008, les programmes d'actions touristiques prioritaires ;
- Les projets touristiques prioritaires amorcent dès l'année 2008, la mise en tourisme de l'Algérie dans un cadre partenarial de développement qui doit associer l'État, les collectivités locales, les Investissements directs étrangers (IDE), les professionnels du secteur public et du secteur privé, le système d'éducation et l'ensemble des autres secteurs économiques ; ainsi que les associations,

1.2 Les leviers de la mise en tourisme de l'Algérie.

La mise en tourisme graduelle et durable de l'Algérie vise à jeter les fondements nécessaires à l'émergence de la *Destination Algérie* ; une destination originale et compétitive, capable de positionner le pays au niveau méditerranéen international d'une part, et de répondre aux besoins des nationaux en termes de vacances, de loisirs et de détente d'autre part.

Cinq dynamiques sont le levier de la mise en tourisme du pays organisées autour d'un nouveau concept du tourisme algérien. Elles tendent : ¹

- A la valorisation de la destination Algérie pour accroître l'attractivité et la compétitivité de l'Algérie;
- Au développement des pôles et villages touristiques d'excellence par la rationalisation de l'investissement et le développement.
- Au déploiement d'un plan qualité tourisme (PQT) pour le développement de l'excellence de l'offre touristique nationale intégrant la formation par l'élévation professionnelle, l'éducation, l'ouverture aux Technologies de l'Information et de la Communication(TIC) et le positionnement sur de nouvelles niches touristiques conformes aux nouvelles tendances mondiales;
- A la promotion de la transversalité et de la cohérence dans l'action par l'articulation de la chaîne touristique et la mise en place d'un partenariat public /privé.
- A la définition et la mise en œuvre d'un plan de financement opérationnel pour soutenir les activités touristiques et les promoteurs- développeurs, et attirer les investisseurs nationaux et internationaux.

Le tourisme dans le monde est aujourd'hui de plus en plus considéré comme le moteur du développement durable par ses effets d'entraînement des autres secteurs (agriculture, artisanat, culture, transport, services, BTPH, industrie, ...)

Il constitue un soutien à la croissance et une source de création de richesses, d'emplois et de revenus durables.

Attentive aux expériences des pays voisins et de ceux considérés comme ayant enregistré des succès en matière d'activités touristiques, s'inspirant de leurs réussites mais aussi de leurs déconvenues, l'Algérie a décidé de donner au tourisme une dimension à la mesure de ses potentialités et de ses atouts.

La législation algérienne réaffirme la volonté de l'Etat de préserver

¹ SIH, Etude de faisabilité de l'Ecole Supérieure d'Hôtellerie et de Restauration d'Alger, document interne, 2012.

l'environnement, d'améliorer le cadre de vie, de valoriser et surtout de pérenniser notre capital naturel et culturel. S'inscrivant en droite ligne dans cette politique, la nouvelle politique touristique s'appuie avant tout sur la mise en valeur des régions et des territoires en se fondant sur leurs atouts et leur attractivité, tout en mobilisant les acteurs qui y vivent.

1.3 Les principaux enjeux de la mise en tourisme de l'Algérie :

De par leurs retombées sur les autres activités : emploi, développement local, culturel, image..., les enjeux de la mise en tourisme sont multiples :

A. Les enjeux économiques :

Outre les ressources en moyens de paiement extérieurs que procure le tourisme et leurs effets sur la balance des paiements, le tourisme produit des effets d'entraînement sur les autres secteurs productifs (Agriculture, Artisanat, BTPH, Industrie, Services...);

B. Les enjeux sur l'emploi :

Employant une forte intensité de main-d'œuvre, le tourisme génère, outre des emplois directs, des emplois indirects et représente un moyen efficace d'insertion d'un grand nombre de jeunes chômeurs dans la vie sociale et professionnelle. Il contribue, à ce titre, à fixer les populations et à limiter les migrations et les exodes de population notamment de l'intérieur du pays vers le littoral. Il constitue, par ailleurs, une importante opportunité pour l'impulsion des dynamiques économiques territoriales. Dans sa présentation du bilan de l'année 2012, le ministre du Tourisme applaudit les chiffres réalisés en termes de création d'emplois. Le secteur assure 10% du marché de l'emploi.

C. Les enjeux d'aménagement régional et de développement local :

Le tourisme constitue un des éléments clés de toute politique d'aménagement régional et de développement local du territoire quand il n'est pas lui-même le premier facteur structurant d'une aire géoéconomique. De plus, vecteur de sensibilisation et de diffusion pédagogique des principes liés à l'environnement, le tourisme contribue au développement local, dans une logique économique de valorisation et de préservation des ressources matérielles et immatérielles.

D. Les enjeux culturels :

Facteur d'ouverture et d'échanges interculturels, le tourisme permet la promotion du riche patrimoine culturel matériel et immatériel de notre pays; c'est également un facteur de paix et de dialogue entre les cultures ;

E. Les enjeux d'image :

Le tourisme constitue un facteur d'amélioration de l'image du pays et contribue fortement à la valorisation et à l'attractivité de la Destination Algérie, notamment en matière d'investissements et de flux touristiques.

1.4 Le contexte international (le tourisme mondial) :

D'après le Baromètre OMT du tourisme mondial, les arrivées de touristes internationaux ont augmenté de 4% en 2012 pour atteindre 1,035 milliard d'arrivée par rapport à 2011. Les économies émergentes (+4,1%) sont repassées devant les économies avancées (+3,60%).

De toutes les régions, c'est l'Asie-Pacifique (+7%) qui a obtenu les meilleurs résultats. Pour ce qui est des sous-régions, l'Asie du Sud-est et l'Afrique du Nord (+9% toutes les deux) ont occupé les premières places, avec l'Europe centrale et orientale (+8%).

L'année 2012 a été marquée par une instabilité économique persistante à l'échelle mondiale, en particulier dans la zone euro. Malgré cela, le tourisme international a réussi à maintenir sa trajectoire.

D'après les prévisions de l'OMT, les arrivées de touristes internationaux devraient augmenter dans des proportions comprises entre 3% et 4% en 2013.

D'après les statistiques de l'OMT, l'Afrique (+6%) s'est bien rétablie après le repli de 2011 qui s'était traduit par une baisse de 1%, principalement à cause des résultats négatifs de l'Afrique du Nord. Les arrivées ont atteint un nouveau record (52 millions) sous l'effet du rebond en Afrique du Nord (+9% contre une baisse de 9% en 2011) et de la poursuite de la croissance des destinations subsahariennes (+5%).

Les 21 pays du Bassin Méditerranéen restent la principale destination touristique mondiale. Sur la période 2000/2011, les arrivées cumulées en Méditerranée ont totalisé 3.208.652.500 arrivées et le monde 9.812.087.000, soit une part de marché cumulée de 32,70%, ratio très proche du tiers des arrivées mondiales.

L'ensemble des pays riverains de la méditerranée recevait selon les projections de l'OMT près de 500 millions sur 1,6 milliard d'arrivées internationales de touristes en 2020. Dans les années qui viennent, les pays du Maghreb offriront aux visiteurs internationaux les mêmes produits et les mêmes thèmes touristiques : tourisme d'affaires, mer, soleil, désert, thalassothérapie, pèlerinage, histoire, culture, sport et écologie et constituent une concurrence réelle pour la mise en tourisme de l'Algérie.

L'Algérie se doit de s'intégrer dans cette dynamique internationale comme elle doit évaluer les capacités de son insertion dans cette dynamique.

Sous section 02 : Diagnostic du secteur hôtelier en Algérie :

1.1 Analyse du marché :

En 2012, la capacité totale des 1136 hôtels existants sur le territoire national est de 93.000 lits, dont 4.000 à 5 étoiles et 1.000 à 4 étoiles.

Seuls 35% des 1136 hôtels ont été classés en 2012. Soulignant que 80% de ces établissements sont dotés d'une étoile.

Les investissements concernent le lancement des nouveaux hôtels et la réhabilitation du parc hôtelier existant :

A. Hôtels lancés ou en cours de lancement :

- Hôtels de chaine : 11 hôtels d'une capacité globale de 3 697 lits
- Hôtels haut standing : 05 hôtels d'une capacité globale de 1 354 lits.
- Hôtels standards : 203 hôtels d'une capacité globale de 20 355 lits.

B. Réhabilitation du parc hôtelier existant :

- Hôtels d'affaires : 05 hôtels d'une capacité de 2 020 lits.¹
- Hôtels urbains : 13 hôtels, 12 hôtels dont la capacité d'accueil globale est de 2520 lits sont concernés par le dossier de modernisation².
- Balnéaires : cette filière est composée de 12 unités de 5 872 lits et deux centres touristiques d'une capacité globale de 8 865 lits.³
- Hôtels sahariens : 19 hôtels représentant une capacité de 2 758 lits.
- Hôtels de montagne ou climatiques : 03 hôtels d'une capacité globale de 478 lits.
- Stations thermales : 09 stations d'une capacité globale de 3 359 lits.

Le nombre des emplois générés par le secteur touristique s'élevant désormais à 900.000 postes en 2012, ce qui représente près de 10% de la population active.

Le marché hôtelier en Algérie se caractérise par :

- La prépondérance de l'hôtellerie urbaine comparativement aux autres types d'hôtellerie.
- L'insuffisance des installations hôtelières balnéaires alors que l'Algérie dispose 1200 km de côtes méditerranéennes.
- La faiblesse de l'hôtellerie saharienne.
- La concentration de l'hôtellerie haut de gamme dans Alger et Oran.⁴
- Le peu de chambre répondant aux normes internationales 65 % des hôtels algériens sont non classés.

Cette faiblesse du secteur hôtelier s'explique essentiellement par les politiques économiques engagées par le passé qui n'ont pas considéré le secteur touristique comme étant un axe de développement prioritaire.

Au niveau d'Alger, le parc hôtelier est constitué de 160 établissements totalisant une capacité de 18 372 lits, ils sont classés comme suit :

¹ Les hôtels ElAurassi d'Alger (777 lits) et les Zianides (298 lits) ont fait l'objet de travaux de modernisation.

² Les travaux de modernisation des hôtels Cirta Constantine et Panoramic Constantine dont le propriétaire est l'EGT-Est ont été délégués à la Société d'Investissement Hôtelière (S.I.H).

³ Le complexe touristique des Andalouses (1600 lits) a fait l'objet d'une modernisation.

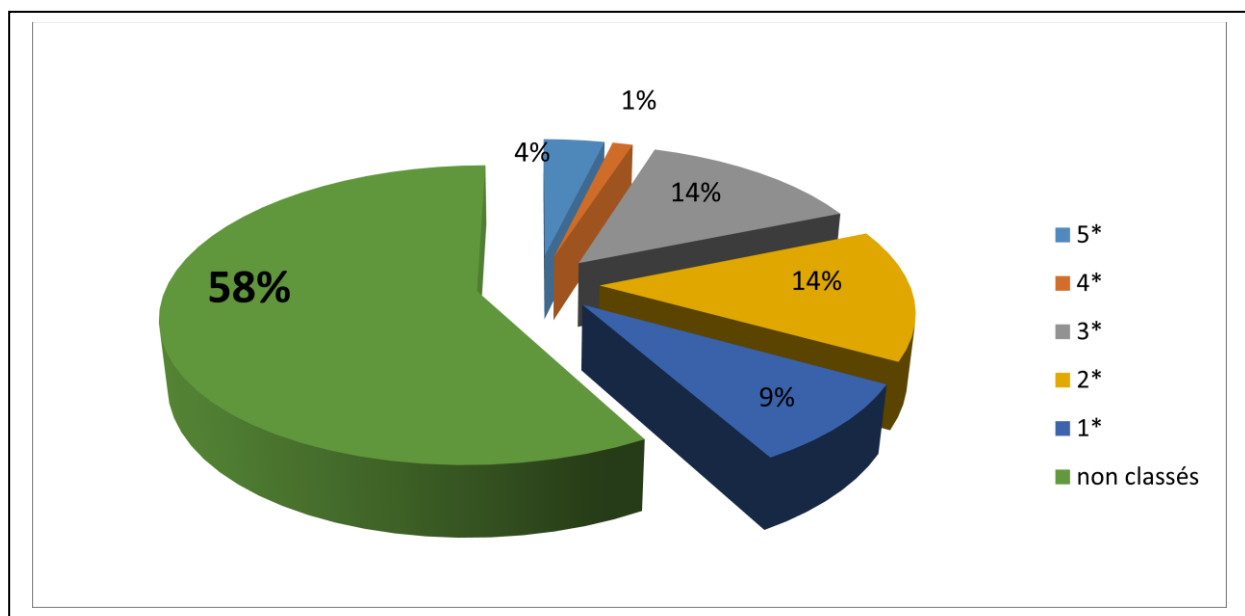
⁴ Sheraton Annaba, Marriott Constantine, Marriott Sétif, Marriott Bab Ezzouar sont en cours de construction. Renaissance (chaîne Marriott) Tlemcen est rentré en exploitation fin 2012.

Tableau N° (III.01) le parc hôtelier de la wilaya d'Alger.

Classement	Nombre d'hôtels	nombre de lits	nombre d'emplois
5*	6	3 171	1 607
4*	2	739	160
3*	22	5 920	1 822
2*	23	2 237	807
1*	14	742	118
non classés	93	5 563	864
Total	160	18 372	5 378

Source : Direction du tourisme du tourisme et de l'artisanat de la wilaya d'Alger 2012.

Schéma N° (III.01) Classement des hôtels de la wilaya d'Alger.



Source : Direction du tourisme du tourisme et de l'artisanat de la wilaya d'Alger, 2012.

Ainsi l'offre hôtelier dans la wilaya d'Alger se caractérise par :

- La prédominance des hôtels non classés (93 hôtels soit un taux de 58%).
- Le faible nombre d'hôtels 2 et 3 étoiles de qualité internationale.
- La prédominance des entités détenues par l'Etat algérien.
- La présence de seulement trois (03) chaînes hôtelières de renommée internationale : Accor, Hilton et Sheraton.

1.2 Analyse de la demande :

Les entrées aux frontières ont été en 2011 de 2.400.000 touristes soit une augmentation de 37.66% par rapport à 2010, dont 1.493.245 algériens, soit une augmentation de 5.49% par rapport à 2010. Mais en 2012, seuls 680.000 personnes ont visité notre pays, dont 240.000 touristes européens. Ce qui est peu pour un pays comme le nôtre et surtout loin des prévisions des pouvoirs publics qui tablent sur le chiffre de 2,5 millions de touristes et 75 000 lits de haut standing en 2015. L'estimation des investissements nécessaires (2008-2015) est de 2,5 milliards de dollars.¹

Le tourisme de loisir reste peu développé à Alger, en revanche, Alger concentre l'essentiel du tourisme d'affaires et/ou des passagers dits d'affaires en transit vers les autres villes algériennes.

On note que régulièrement, à l'occasion de nombreux événements de type foires internationales, compétition sportive et conférences, les capacités hôtelières de qualité se révèlent insuffisantes.

1.3 Les principaux acteurs :

Nous présentons ci-après la liste des hôtes 4 et 5 étoiles présents à Alger ainsi que leurs principales caractéristiques (hormis pour l'hôtel Sheraton, objet de cas pratique).

A. Hôtels cinq (05) étoiles (Concurrents directs):

- **Hôtel El Aurassi:** il a été inauguré et ouvert à la clientèle le 02 Mai 1975, Entreprise Publique Economique, faisant partie de la société de gestion des participations de l'Etat (Tourisme et Hôtellerie) Chaîne El Aurassi, L'Hôtel El Aurassi a été introduit en bourse en 1999. La première cotation a eu lieu en février 2000. Sa capacité d'hébergement est de 414 chambres entièrement rénovées et réaménagées en 2011², (16) suites junior, quatorze (14) suites senior, huit (8) appartements panoramiques et un (1) appartement présidentiel. Il dispose en outre de sept (07) salles de conférence de vingt (20) à mille (1000) personnes, de salle de banquet de 300 et 400 personnes, d'une piscine extérieure, de six (06) restaurants, trois (03) bars et une boîte de nuit. Situé au centre ville, 15 km de l'aéroport international d'Alger, cet hôtel offre une vue magnifique sur la baie d'Alger.

¹ Ministère du Tourisme et de l'Artisanat, 2eme assises nationales du tourisme, Op-Cit , P 29.

² <http://www.el-aurassi.com/chambresEt.php>.

- **Hôtel Sofitel** : C'est le 25 janvier 1992 que le Sofitel a ouvert ses portes, situé dans le centre d'Alger, à proximité de la Bibliothèque Nationale et du Musée des Beaux-arts. cet hôtel relève du patrimoine de l'Entreprise de Gestion Touristique du centre (EGTC). Sa gestion est assurée par la chaîne hôtelière Sofitel (Groupe Accor). Sa capacité est de 309 chambres et 24 suites¹ (11 suites juniors, 11 suites senior et 2 suites opéra). Il dispose de 03 restaurants, de 02 bars, d'une discothèque, parcours de golf 18 trous, d'un spa et d'un centre de remise en forme, piscine extérieure et piscine chauffée. Cet hôtel offre des vues sur le jardin d'essai, l'éclat de la ville et la méditerranée.
- **Hôtel Hilton** : Situé en bord de mer à l'extrémité est d'Alger, à proximité de l'aéroport et face au palais des expositions et au centre commercial Ardis. Il a été successivement propriété de la société SAHLI (société Algéro-Coréenne du groupe DAEWOO) et actuellement d'une société privée (Rahim). La gestion est assurée par la chaîne internationale Hilton. Quant à sa capacité d'hébergement elle est de 405 chambres. L'hôtel dispose de 03 restaurants, de 02 terrains de tennis, d'une piscine découverte, de 05 restaurants, d'une boîte de nuit, d'un centre de remise en forme et d'une salle de conférences. Cet hôtel offre une vue magnifique sur la méditerranée.
- **Hôtel El Djazair (ex saint George)** : Entité publique propriété de l'Entreprise de Gestion Hôtelière El Djazair (EGHE), le plus ancien des hôtels de luxe d'Alger (depuis 1889), construit dans un style mauresque, situé au cœur de la capitale. Sa capacité d'hébergement est de 196 chambres dont 19 suites Junior et 07 suites Senior. Il dispose d'un centre de remise en forme, un terrain de tennis, boîte de nuit, spa, une piscine découverte, un centre de conférence, salle de mariage, 03 restaurants et un bar.
- **Hôtel Mercure** : Situé à 20 km d'Alger à proximité de l'aéroport international, cet établissement relève de l'entreprise de Gestion Touristique du Centre (EGTC). Sa gestion est prise en charge par la chaîne Mercure (Groupe Accor) L'hôtel offre 307 chambres, 03 restaurants, 02 bars, 09 salles de séminaires et banquets², piscine extérieure, salle de remise en forme, sauna, hammam et deux courts de tennis.

¹ <http://www.sofitel.com/fr/hotel-1540-sofitel-algiers-hamma-garden/index.shtml>

² La salle la plus grande est « Nan Ezzouar » 350 m² pour 300 personnes.

- **Hôtel Oasis** : situé à Alger (Hussein Dey), propriété privée, il relève à la SARL Hôtel Europe. Son architecture mise sur l'alliance entre la modernité et la touche mauresque. Sa capacité d'hébergement est de 191 chambres dont une suite présidentielle, 22 suites Junior et 21 suites Exécutive. Il dispose de 02 restaurants, 03 bars salons, d'un spa plus un hammam avec bains turcs, d'un centre de conférence, d'un centre d'affaires, d'une piscine extérieure, d'une boîte de nuit et d'une salle de remise en forme.

B. Hôtels quatre étoiles et trois étoiles luxe (concurrents indirectes) :

Les hôtels quatre étoiles peuvent offrir des produits et services substituables avec moindre de qualité selon les standards du secteur hôteliers. Au niveau d'Alger, le nombre des infrastructures hôtelières qui entrent dans cette catégorie est de cinq (05), il s'agit de :

- **Hôtel Essafir (ex Alleti)** : 03 étoiles luxe. Situé au centre d'Alger, il relève de l'Entreprise de Gestion Touristique du Centre (EGTC). Sa capacité d'hébergement est de l'ordre de 150 chambres. Il dispose d'un bar et d'un restaurant.
- **Hôtel Ryadh** : il est situé l'ouest d'Alger (Sidi Fredj), il fait partie du complexe érigé dans cette localité dans les années 1970 et relève de l'Entreprise de Gestion Touristique de Sidi Fredj (EGTS). Sa capacité d'hébergement est de 124 chambres dont 06 suites Junior. Il dispose d'une piscine, de 04 terrains de tennis, d'une salle de séminaire, d'une salle de conférence de 450 places, de 03 salles de commissions de 20, 30 et 40 places, d'une cafétéria, d'un restaurant gastronomique, et d'un restaurant oriental et d'un bar.
- **Hôtel El Marsa** : Situé également à Sidi Fredj. . Il dépend de l'EGTS. Cet hôtel a une capacité d'hébergement de 82 chambres dont 12 suites Junior. Il offre 02 salles polyvalentes de 120 places et 60 places, un restaurant, un bar et un pool bar.
- **Hôtel El Manar** : A l'instar des deux précédents hôtels, cet établissement dépend de l'EGTS. Sa capacité d'hébergement est de 334 chambres doubles. 51 appartements de 02 pièces et 20 appartements de 03 pièces, il offre une piscine, un centre d'affaires (salons de coiffures, journaux et tabacs, ect..), une salle polyvalente de 120 places, un bar et un restaurant gastronomique.

- **Hôtel Emir** : Premier hôtel privé en Algérie, il a été inauguré en 1988 par son propriétaire TELLAA Rachid, il est situé à Cheraga. L'hôtel était classé 03 étoiles à l'ouverture, maintenant il est classé 04 étoiles¹. Sa capacité d'hébergement est de 78 chambres, il dispose d'un restaurant, d'une salle des fêtes, d'une piscine, et d'une cafétéria.

Sous section 3 : Présentation de l'entreprise :

La Société d'Investissement Hôtelier (SIH) est une Entreprise Publique Economique (EPE) sous la forme juridique d'une Société Par Actions (SPA), constituée le 28 Avril 1997, avec un capital social initial fixé à un montant de trois milliards deux cent dix millions de dinars algériens (3.210.000.000 DA) divisé en 3.210 actions de 1.000.000 DA, qui a connu plusieurs augmentations depuis.

Selon les états financiers de l'exercice 2012, le capital social est de 15.793.000.000 DA.

Le patrimoine de la SIH au 31/12/2014 se présente comme ci-après:

Unités en phase d'exploitation :

- Hôtel Sheraton Club des Pins (chaîne Starwood);
- Hôtel Renaissance Tlemcen (chaîne Marriott);
- Ecole Supérieure d'Hôtellerie et de restauration d'Alger en collaboration avec l'Ecole Hôtelière de Lausanne) ;
- Hôtel Sheraton Oran (la SIH détient 34 % du capital)

Unités à exploiter à partir de 2015 :

- Centre des affaires et appartements hôtel à Oran ;
- Sheraton Four Points Oran plus un restaurant panoramique (chaîne Starwood) ;
- Hôtel Marriott Constantine ;
- Hôtel Sheraton Annaba ;

¹ Il a deux certificats de classement international Paris 2005, et Genève 2006.

Unités en cours de lancement :

- Deux écoles hôtelières à Oran et Constantine ;
- Hôtel à l'aéroport d'Alger (4****) ;
- Hôtel d'Alger dans la cité olympique 05 juillet 1962 (4****)
- Centre de Thalassothérapie à Staoueli

3.1 Agrégats du compte de résultats :

L'analyse comparative des comptes de résultats de l'exercice 2012 font apparaître les observations suivantes :

A. Produits des activités ordinaires : 3.548.727.800,34 DA

Les produits de la société ont connu durant l'exercice 2012 une augmentation importante de 29.69 % par rapport à l'exercice précédent. Cette variation s'explique de la manière suivante :

A.1 Chiffre d'affaires : 3.484.367.982,20 DA

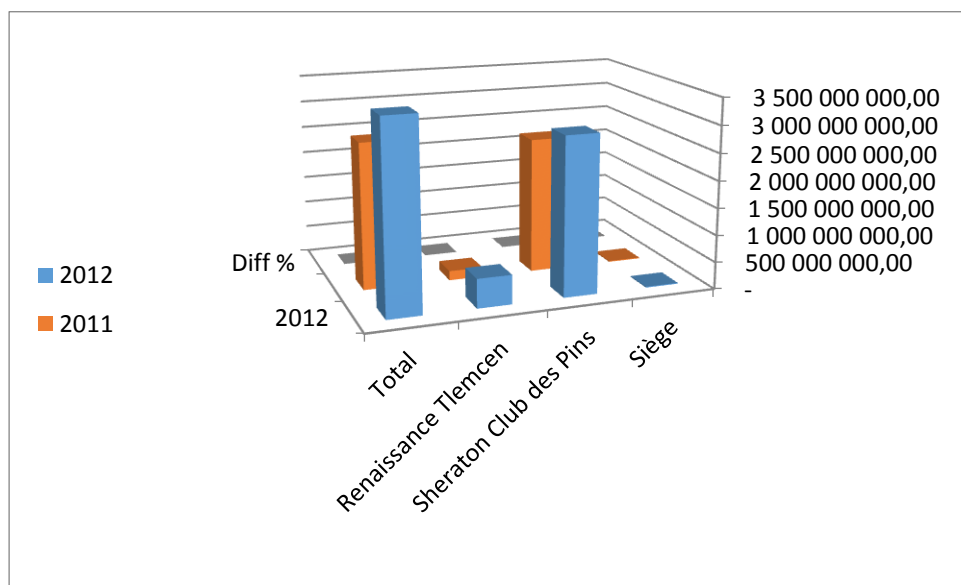
Le chiffre d'affaires de la société a connu une augmentation de 28,62 % par rapport à 2011, soit une variation positive de 775.420.750,74 DA. Il est détaillé comme suit :

Tableau N° (III.02) Ventilation du chiffre d'affaires de la SIH par unités

Unités	2012	2011	Evolution %
Siège	16 025 641.03	16 025 641.03	0%
Sheraton Club des Pins	2 928 664 640.19	2 519 027 577.43	16.26%
Renaissance Tlemcen	539 677 700.98	173 894 013.00	210.35%
Total	3.484.367.982,20	2 708 947 231.46	28.62%

Source : Etats financier 2012.

Schéma N° (III.02) Ventilation du chiffre d'affaires de la SIH par unités

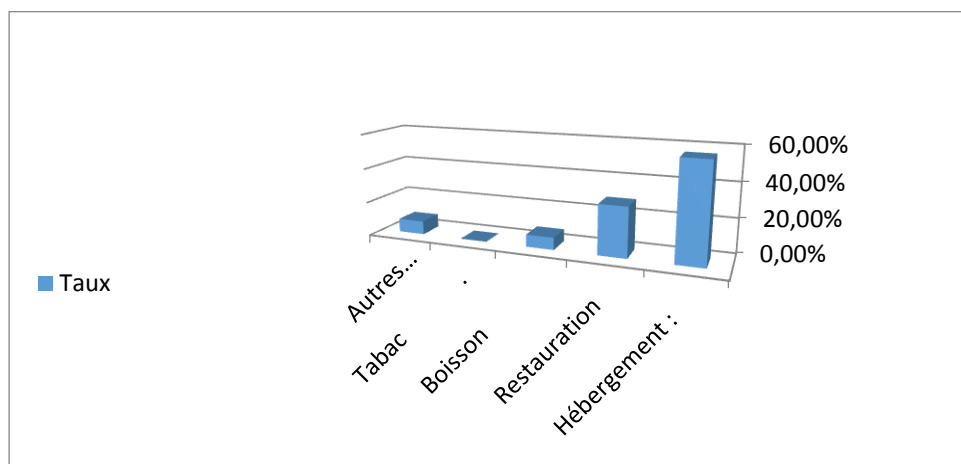


Source : Etats financier 2012.

Le chiffre d'affaires est constitué comme suit:

- Hébergement : 1 962 949 351.12 DA, soit 56,34 %
- Restauration : 999 632 000.82 DA, soit 28,69 %
- Boisson : 247 474 039.78 DA, soit 07,10 %
- Tabac : 398 703.85 DA, soit 00,01 %.
- Autres prestation : 273 913 886.57 DA, soit 07,86 %.

Schéma N° (III.03) Ventilation du chiffre d'affaires de la SIH par nature



Sources : Annexes des Etats financiers de la SIH 2012.

A.2 Autres produits opérationnels : 13.482.641,46 DA

Cette rubrique est composée principalement de :

- Plus-value sur cession des immobilisations, Sheraton : 4.471.300 ,00 DA ;
- Produits exceptionnels, hôtel Sheraton : 10.602.692,19 DA ;
- Correction des différences de soldes 12,00 DA ;
- Reprises des produits antérieurs, hôtel Tlemcen : - 2.965.532,90 DA ;
- Autres produits de gestion, hôtel Tlemcen : 1.374.182,17 DA.

A.3 Reprise sur pertes de valeurs et provisions : 34.394.642,10 DA

Cette rubrique concerne l'hôtel Sheraton, elle est ventilée comme suit :

- Reprise sur provisions créances : 7.014.334,71 DA ;
- Reprise sur provisions Stock général : 12.800.000,00 DA ;
- Reprise sur provision stock technique : 14.580.307,39 DA.

A.4 Produits financiers : 16 482 534,58 DA

Cette rubrique dégage un solde, pour l'exercice 2011, de 16. 482.534,58 DA contre 11.000.718,87 DA en 2010, soit une variation de 49,83 %. Elle est composée principalement de :

- Intérêt D.A.T (compte d'exploitation) : 6 250 000,00 DA
- Gains de change : 9 809 471,56 DA

B. Charges des activités ordinaires : 4.061.449.991,95 DA

Les charges de la société ont connu durant l'exercice 2012 une augmentation importante de 16,98 % par rapport à l'exercice précédent. Cette variation s'explique de la manière suivante :

B.1 Consommation de l'exercice : 1 646 507 637,64 DA

Cette rubrique a connu une augmentation de 220.900.991,57 DA soit un taux d'évolution de 15.50 % par rapport à l'exercice 2011. Cette augmentation est due à cause de l'augmentation du chiffre d'affaires qui s'est évolué de 28,62 % ; par conséquent, la société a pu améliorer sa performance en réalisant une valeur

ajoutée d'exploitation de 1.837.860.344,56 DA contre 1.283.340.585,39 DA en 2011, soit un progrès de 43,21%.

Cette rubrique est constitué de deux natures de consommation intermédiaire, il s'agit de :

- Achats consommés : la valeur des achats consommés s'élève à 787 848 484,60 DA, elle représente 22,61 % du chiffre d'affaires.
- Services extérieurs : la valeur des services consommés s'élève à 858 659 153,04 DA, elle 24,64 % du chiffre d'affaires.

B.2 Charges de personnel : 838 445 943,85 DA

Le ratio charges de personnel/chiffre d'affaires a diminué de 28,45% en 2011 à 24,06% en 2012, et la productivité du personnel (valeur ajoutée/frais de personnel) a augmenté de 1,66 en 2011 à 2,19 en 2012.

B.3 Impôts, taxes et versements assimilés : 85 425 340,22 DA

Cette rubrique se compose de plusieurs taxes et impôts ; taxe sur l'activité professionnelle, taxes sur les droits d'auteurs, taxe de domiciliation bancaire, taxes sur les véhicules, ect.. Le montant total de ces taxes et impôts représente 2,45 % du chiffre d'affaire.

B.4 Autres charges opérationnelles : 43.345.077,99 DA

Cette rubrique se compose de plusieurs comptes relatifs à la gestion courante de la société : amendes et pénalités, avariés, cadeaux, dons et sponsoring, primes d'encouragement des administrateurs, jetons de présence, ect. Cette rubrique a connu une augmentation de 41,12 % par rapport à 2011.

B.5 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs : 1.439.732.324,01 DA

Cette rubrique a connu une augmentation de 51,24 % après la mise en exploitation de l'hôtel Renaissance Tlemcen.

Cette rubrique se compose de :

- ***Dotations aux amortissements : 1.354.332.573,76 DA*** ce montant est imputé au niveau de l'unité siège, il se ventile comme suit :

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'Hôtel Sheraton Alger

- Hôtel Sheraton : 441.201.935,26 DA
- Hôtel Renaissance : 906.410.058,85 DA
- Siège : 6.720.579,65 DA
- **Pertes de valeurs 85.399.750,25 DA**
 - Pertes de valeurs sur titres de participation SDH : 81.389.472,82 DA
 - Pertes de valeurs sur stocks avariés de l'hôtel Sheraton: 4.010.277,43 DA

B.6 Charges financières: 37 993 668,24 DA

Les charges financières ont connu une diminution de 84 % par rapport à l'exercice précédent, elles se composent:

- Intérêts bancaires payés par l'hôtel Sheraton d'un montant de 25.562.210,65 DA ;
- Pertes de change d'une valeur de 12.431.457,59 DA, dont :
 - 1.992.544,94 DA des pertes de change sur la retenue de garantie SINOTEL ;
 - 8.065.396,61 DA pertes de change hôtel Sheraton.

C. Résultat de l'exercice: -512 722 191,61 DA

Le résultat de l'exercice a connu une amélioration de 30.29 % par rapport à l'exercice 2011 malgré la constatation de 906.410.058,85 DA de dotations d'amortissement relatives à la mise en exploitation de l'hôtel Renaissance Tlemcen. Cette amélioration est due principalement à l'augmentation du chiffre d'affaires.

Le résultat consolidé est détaillé comme suit :

- Siège S.I.H : (1 353 895 842 ,28) DA
- Sheraton Club des pins : 852 688 281,26 DA
- Renaissance Tlemcen : (11 514 630,59) DA.

3.2 Agrégats du bilan :

Le total du bilan clos au 31/12/2012 est de 43.779.370.194,01 DA, dont les grands agrégats se présentent comme suit :

Tableau N° (III.03) : Bilan SIH 2012

ACTIFS	VALEUR	PASSIFS	VALEUR
ACTIFS NON COURANTS	34 242 846 560,49	FONDS PERMANANTS	41 088 646 036,51
ACTIFS COURANTS	9 536 523 633,52	PASSIFS COURANTS	2 654 196 667,92
TOTAL ACTIFS	43 779 370 194,01	TOTAL PASSIFS	43 779 370 194,01

Source : Etats financiers consolidés SIH 2012.

Immobilisations corporelles et incorporelles :

La valeur brute des immobilisations corporelles et incorporelles s'élève, au 31/12/2012, à 26.274.253.253,28 DA. Elles se détaillent comme suit :

Tableau N° (III.04) Ventilation des immobilisations par unités

UNITES	01/01/2012	ACQUISITIONS	SORTIES	31/12/2012	%
SIEGE	81 111 005.87	155 000.00	0	81 266 005.87	0.31
RTL	13 697 006 847.05	18 560 982.69	0	13 715 567 829.74	52.20
SHERATON	12 450 842 612.08	207 523 015.02	-180 946 209.43	12 477 419 417.67	47.49
TOTAL	26 228 960 465.00	226 238 997.71	-180 946 209.43	26 274 253 253.28	100.00

Sources : Etats financiers SIH 2012.

Report à nouveau :

Le montant du report à nouveau qui s'élève à (728 880 834,32) est constitué de :

- Résultat en instance d'affectation : (735 542 520,69)
- Correction d'erreur : 8 224 304, 17
- Variation imposition différée antérieure : (1 562 617,80)

Fonds de roulement :

Le bilan financier de l'entreprise dégage un fonds de roulement positif de 6.845.799.476,02 DA, Cet excédent de fonds permanents (capitaux propres plus passifs non courants) par rapport aux actifs non courants est suffisant pour financer les besoins en fonds de roulement générés par le cycle d'exploitation.

Besoins en fond de roulement :

Le cycle d'exploitation a généré un besoin en fonds de roulement positif de 1.647.638,36 DA

Trésorerie : la trésorerie affiche un solde positif de 6 844 151 837, 66 DA

Tableau N° (III.05) Trésorerie de la SIH au 31/12/2012.

Fonds de roulement	Besoins en fonds de roulement	Trésorerie
6.845.799.476,02	1.647.638,36	6.844.151.837,66
Disponibilités et assimilés - Actif	Trésorerie -Passif	Trésorerie
8 594 237 511,97	1 750 085 674,31	6.844.151.837,66

Source : Etats financiers consolidés SIH 2012.

Le détail de la trésorerie par unités est présenté comme ci-après :

Tableau N° (III.06) Ventilation de la trésorerie par unités :

UNITES	Trésorerie -actif	Trésorerie -passif	TRESOREIRE
SIEGE	8 327 902 946,43	1 700 278 612,11	6.627.624.334,32
SHERATON CDP	205 901 952,58	49 748 638,89	156.153.313,69
RENAISSANCE TL	60 432 612,96	58 423,31	60.374.189,65
TOTAL	8 594 237 511,97	1 750 085 674,31	6.844.151.837,66

Sources : Etats financiers 2012

Rentabilités :

Les différents indices de rentabilité se présentent comme suit :

Tableau N° (III.07) Indices de rentabilité de la SIH de l'exercice 2012.

Indicateur de rentabilité	Ratios	%
Rentabilité économique	Résultat opérationnel / Immo corp et incrop nettes	-02,28
Rentabilité commerciale	Résultat opérationnel/Chiffre d'affaires	-14.09
Rentabilité financière	Résultat ordinaire/Capitaux propres	-02,04
Revenu sur investissement	C.A.F / Immo corp et incrop brutes	03,28

Source : Rapport de gestion SIH 2012

La rentabilité négative de l'entreprise est expliquée par la valeur importante des dotations aux amortissements qui a entraîné un résultat déficitaire

Néanmoins, la capacité d'autofinancement de la société SIH qui s'élève à 862.615.490,30 DA, a permis de réaliser un « R.O.I » positif de 3,28 %, ce qu'il veut dire que la SIH peut récupérer le coût initial de l'investissement dans une durée de 30 ans.

Sous section 04 : Hôtel Sheraton Club Des Pins :

4.1 : Présentation de l'hôtel Sheraton Club des Pins :

La construction qui a coûté 90 millions dollars s'est étalée sur 15 mois, elle a été confiée à la société chinoise CSCEC, en parallèle la direction de la SIH a conclu des accords d'assistance technique avec le groupe hôtelier international STARWOOD d'une durée de validité de 20 ans. Ces accords ont fait l'objet des contrats suivants :

- Contrat de gestion ;
- Contrat de licence ;
- Contrat de service réservation

La gamme des services proposés par l'hôtel concerne :

- Les activités directement liée à l'hôtellerie ;
- Les activités liées à la restauration hôtelière ;

- D'autres activités annexes ouvertes au public non clients de l'hôtel.

4.2 L'organisation de l'hôtel Sheraton Club des Pins ¹:

L'unité hôtel Sheraton, comporte :

- **Une direction générale :** composée du directeur général, du directeur général adjoint et d'une assistante rattachée au directeur général adjoint.
- Cinq directions fonctionnelles :
 - Direction nourritures et boissons : Cuisine, Restauration, Banquets.
 - Direction technique :
 - Direction des ressources humaines : gestion du personnel, Formation et qualité, Infirmerie, cafétéria pour employés.
 - Direction des ventes et du marketing : Ventes, services des clients, réservation, relations publiques.
 - Direction des finances : gestion de l'information et de la technologie, comptabilité, gestion des achats et gestion des stocks.
- Certaines activités sont rattachées directement au directeur général adjoint, savoir ;
 - Service hébergement (gouvernante générale, service de chambre, service blanchisserie.
 - Service loisir.
 - Service sécurité.

¹ L'organigramme de l'hôtel Sheraton est présenté en annexe N°01

Section 02 : l'axe financier :

Dans le cadre de la présente étude de cas, le diagnostic financier porte sur les états financiers, le rapport de gestion et le reporting de la période N.¹ qui considérée comme l'année de référence.

Les comptes de l'hôtel ont été analysés de manière séparée afin d'obtenir des informations plus pertinentes.

Sous section 01 : analyse du bilan (indicateurs d'équilibre financier) :

Le bilan récapitulatif de l'hôtel Sheraton Club Des Pins de la période N se présente comme ci-après :

Tableau N° (III.08) Bilan récapitulatif de l'Hôtel Sheraton Club Des Pins (Période N)

Actif	Valeur	Passif	Valeur	Indicateurs financiers
Actifs non courants	13 621 877 797	Fonds permanents	14 241 876 174	FR/ 619 998 377
Actifs courants sauf trésorerie- actif	985 989 574	Passifs courants sauf trésorerie- passif	678 894 553	BFR/307095 021
Trésorerie - Actif	312 903 356	Trésorerie -Passif	-	TR/ 312 903 356
TOTAL ACTIF	14 920 770 727	TOTAL PASSIF	14 920 770 727	

Source : Etats Financiers de l'Hôtel Sheraton Club Des Pins (Période N)

Les principaux indicateurs de diagnostic financier sont :

1.1 Fonds de roulement net : 619 998 377 DA

Les fonds permanents représentent 95% du total du bilan dont les fonds propres représentent 14% du total du bilan.

Le montant des passifs non courants s'élève à 12 887 839 791 DA (86 % du total du bilan) dont 62% représente des emprunts bancaires liés à la réalisation de l'hôtel.

1.2 Besoin en fonds de roulement : 307 095 021

Le BFR de l'hôtel est détaillé comme ci-après :

¹ Pour des raisons concurrentielles, on n'a pas eu l'autorisation de citer la période qui a fait l'objet de notre étude.

Tableaux N° (III.09) Composant de BFR

Libellé	Solde fin période N	Ratios en mois du chiffre d'affaires
Stocks	138 416 512	0,84
Clients	584 551 113	3,53
Autres débiteurs	158 837 302	0,95
Provisions	- 30 249 647	
Total besoins cycliques	985 989 574	
Fournisseurs	298 641 105	1,8
Autres créditeurs	245 819 154	1,45
Avances commerciales reçue	134 434 294	0,81
Total ressources cycliques	678 894 553	
BFR	307 095 021	

Source : Etats Financiers de l'Hôtel Sheraton Club Des Pins (Période N)

Les besoins en fonds de roulement sont influencés principalement par le compte « Clients » dont le solde du fin période N est de 584 551 113 DA. La durée de clients représente trois mois et demi de chiffre d'affaires, ce qui reste élevé pour une activité de services hôteliers.

Le poste fournisseurs et comptes rattachés atteint 298 641 105 DA dont 175 905 980 DA représentent les fournisseurs de stocks hôtel avec une durée de crédit un mois et demis de chiffre d'affaires et cinq moi de la consommation.

1.3 Trésorerie : 312 903 356 DA.

L'hôtel a réalisé une trésorerie positive représentant 02 % du total du bilan. Cette rubrique compte uniquement la trésorerie de l'actif.

Sous section 02 : Analyse du compte de résultats :

2.1 Chiffre d'affaires par lignes de services: 1 541 012 592 DA

En période N, le chiffre d'affaires résultant de l'exploitation de l'hôtel a été de 1 541 012 592 DA. A partir des informations tirées de la comptabilité analytique, la répartition du chiffre d'affaires a été la suivante :

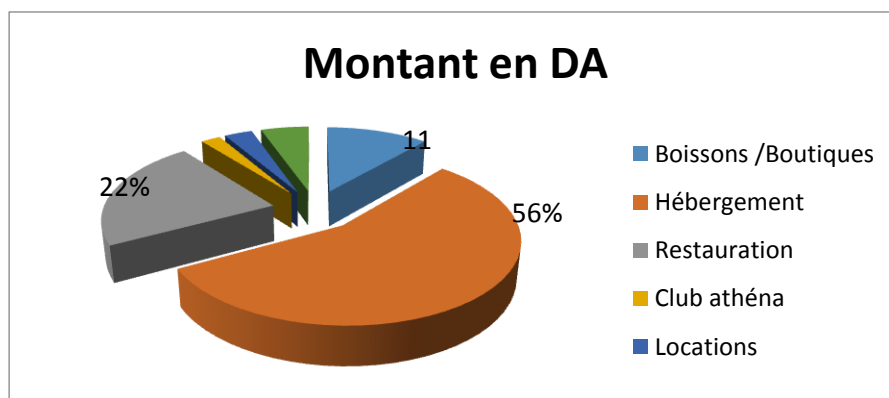
Tableau (III.10) : Chiffre d'affaires par lignes de services

Libellé	Montant en DA	%
Boissons /Boutiques	175 401 076	11%
Hébergement	858 558 028	56%
Restauration	342 574 377	22%
Club athéna	33 530 380	2%
Locations	48 095 984	3%
Communications	82 852 745	5%
Chiffre d'affaire total N	1 541 012 590	100%

Source : Reporting financier

Ce tableau est illustré comme suit :

Schéma N° (III.04) : Chiffre d'affaires par lignes de services



Source : Elaboré par l'étudiant.

2.2 Consommations par lignes de services: 431 371 395 DA

Les consommations représentent 28 % du chiffre d'affaires de l'hôtel, ce qui est dans les normes de l'activité hôtelière de haut standing.¹

Tableau N° (III.11) Consommations par lignes de services

Libellé	Consommation	%
Boissons /Boutiques	50 959 131	12%
Hébergement	190 538 392	44%
Restauration	166 284 159	39%
Club Athéna	10 593 019	2%
Locations	-	0%
Communications	12 996 694	3%
Consommation totale N	431 371 395	100%

Source : Reporting financier

¹ Les normes sont autour de 30%.

2.3 Analyse de la marge sur consommation par ligne de services :

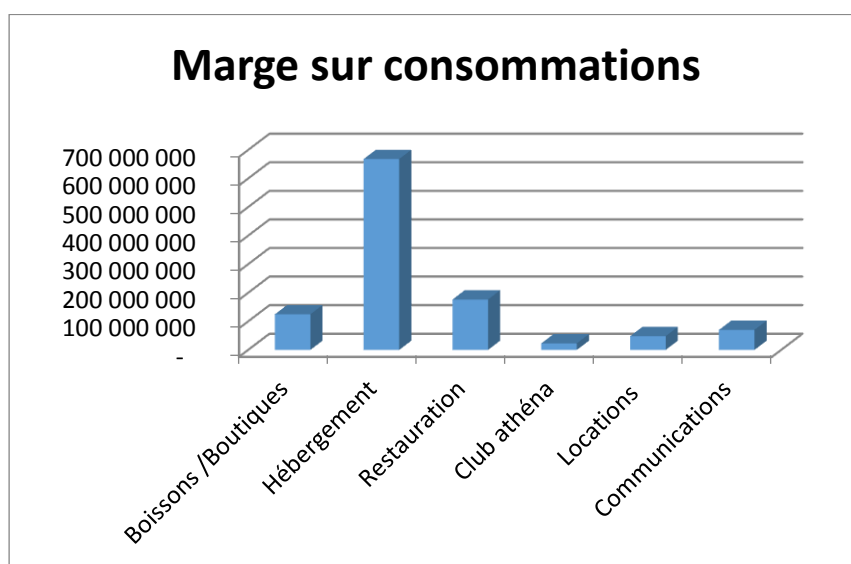
En terme de marge, le résultat est de 1 109 641 195 DA, ce qui donne un taux de marge de 72 %.

Tableau N° (III.12) Ventilation de la Marge sur par lignes de services

Libellé	Valeur ajoutée	Taux marge
Boissons /Boutiques	124 441 945	71%
Hébergement	668 019 636	78%
Restauration	176 290 218	51%
Club Athéna	22 937 361	68%
Locations	48 095 984	100%
Communications	69 856 051	84%
Marge sur consommations	1 109 641 195	72%

Source : Reporting financier

Schéma N° (III.05) Valeur ajoutée par lignes de services



Après déduction des services consommés, la valeur ajoutée globale de l'hôtel Sheraton à la fin de la période N a été arrêtée à 797 278 332 DA, soit 52 % du chiffre d'affaires.

2.4 Analyse de l'excédent brut d'exploitation :

Les autres charges liées aux opérations ont atteint le seuil de 376 993 448 DA. Elles sont détaillées comme suit :

Tableau N° (III.13) Charges de personnel et impôts.

Libellé	Montant	% CA
Frais de personnel	346 737 234	23%
Impôts et taxes	30 256 214	2%
Total	376 993 448	24%

Source : Etats financiers de l'hôtel Sheraton Club Des Pins (période N)

Après déduction des frais de personnel et les taxes et impôts assimilés, l'excédent brut d'exploitation (EBE) s'établit à 420 284 884DA, soit 27 % du chiffre d'affaires.

Sous section 03 : Analyse des principaux ratios financiers.

Les charges d'amortissement¹ de l'hôtel et les frais financiers liés à l'emprunt bancaire de réalisation de l'hôtel sont repris au niveau du compte de résultat du siège de la SIH (le propriétaire).

Le tableau ci-dessous, établi à partir des états financiers consolidés (unité hôtel + unité Siège) de la SIH concernant la période N, présente une étude des principaux ratios financiers de la SIH, tant en terme de solvabilité, de structure financière, d'activité que de rentabilité. Leur analyse et leur comparaison aux normes généralement admises permettent d'identifier les principales caractéristiques (forces et faiblesses) de la SIH en terme financier.

Tableau N° (III.14) principaux ratios financiers.

1. Ratios de solvabilité			
Autonomie financière	Capitaux propres / Total Passif	Mesure la capacité de l'entreprise à s'endetter	8%
Endettement à terme (taux d'endettement)	Capitaux Propres / Dettes > 1 an	Mesure l'autonomie financière de l'entreprise	9%
2. Ratios de structure			
Indépendance	Capitaux propres/ Endettement	Mesure l'équilibre entre financement interne et financement externe	9%
Capacité de remboursement	Dettes financières / CAF	Généralement l'endettement ne doit pas excéder 4 fois la CAF	479%
3. Ratios d'activité			

¹ Les amortissements de l'hôtel Sheraton Club Des Pins sont calculés selon le mode de l'amortissement progressif, qui est plus adéquat avec l'activité hôtelière, surtout pendant les premières années où le taux d'occupation est généralement faible.

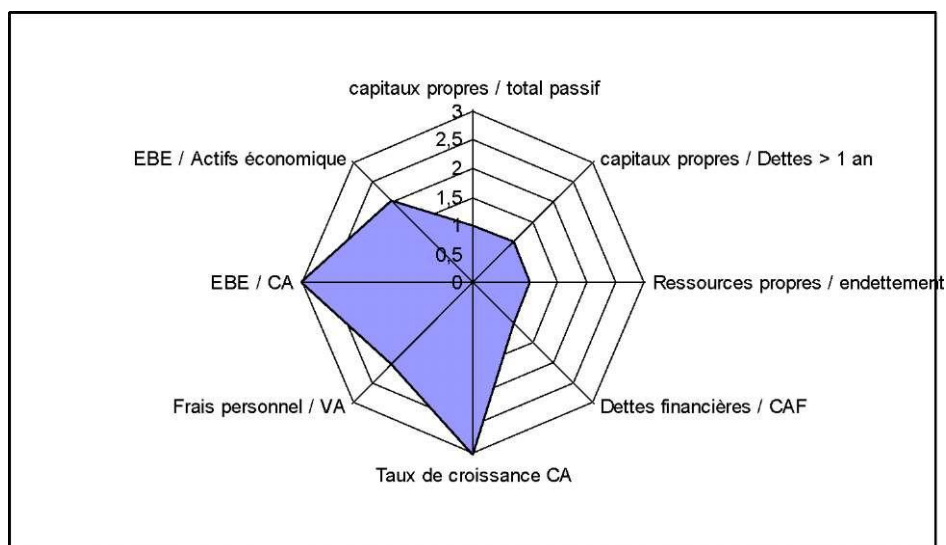
taux de croissance du Chiffre d'affaires	CA n / CA n-1	Mesure la progression de l'activité	24%
Partage de la VA (facteur travail)	Frais de personnel / VA	Mesure la part de richesse servant à rémunérer le travail des salariés	46%
4. Ratios de rentabilité			
Taux de marge brute	EBE / CA	Mesure la capacité de l'entreprise à générer une rentabilité à partir de son CA	23%
Taux de rentabilité économique	EBE / Actifs économique (Investissement + BFR)	Mesure la rentabilité générée par les actifs d'exploitation	3%

Source : Rapport d'audit et de diagnostic interne.

Globalement, il ressort de l'analyse des ratios ci-dessus que si la société présente des ratios de rentabilité économique (taux de marge brute de 23%, taux de rentabilité économique de 3%) et d'activité satisfaisants (forte croissance de l'activité notamment), en revanche elle se trouve en situation de fort déséquilibre financier avec des capitaux propres et une capacité d'autofinancement ne lui permettant pas de faire face à un endettement excessif.

Cette situation financière est présentée sur le graphique suivant qui présente les ratios ci-avant déterminés auxquels ont été affectés des indicateurs de performances (1 : non satisfaisant , 2 : satisfaisant , 3 : très satisfaisant). Il permet de visualiser de manière synthétique la situation financière de la SIH caractérisée par, d'une part une activité et des résultats d'exploitations performants et, d'autre part une structure financière déséquilibrée.

Schéma N° (III.06) Performance financière de la SIH (Période N)



Source : Rapport d'audit et de diagnostic interne.

Sous section 04 : Analyse de la performance financière méthode SCORING.

Les fonctions "score" résultent d'une combinaison linéaire de plusieurs ratios types (les ratios discriminants). Parmi les modèles disponibles, nous avons opté pour le modèle de « Conan et Holder » qui permet d'apprécier la situation d'une entreprise en terme d'équilibre financier et de liquidité

Les ratios pris en compte sont au nombre de cinq :

Tableaux N° (III.15) Méthode SCORING.

R1	EBE / Dettes LT	Ce ratio est un bon indicateur de la capacité d'une entreprise à faire face à ses engagements à partir de son cycle d'exploitation interne, l'EBE servant à la fois à assurer le service de la dette et les investissements.
R2	Capitaux permanents / total bilan	Ce ratio permet de mesurer la stabilité du financement de l'entreprise. Une dégradation de ce ratio signifie qu'une part croissante des actifs sont financés par des engagements à court terme, concours bancaires au caractère volatil, d'où une augmentation du risque.
R3	actifs circulants / Total bilan	Ce ratio permet d'apprécier la proportion d'actif récupérable à court terme et donc la possibilité de faire face à ses engagements à court terme.
R4	frais financiers / Chiffre d'affaires	Ce ratio est un bon indicateur de vulnérabilité, surtout en cas de baisse de conjoncture. Dans ce cas, une partie des frais financiers risque de ne pouvoir être réduite rapidement.
R5	frais de personnel / valeur ajoutée	Ce ratio est un bon indicateur de la façon dont la filiale rémunère le facteur travail. Toute diminution de ce ratio signifie une augmentation de la productivité et contribuera par voie de conséquence à améliorer le score de la filiale.

Source : Rapport d'audit et de diagnostic interne.

La fonction score obtenue sera la suivante :

$$Z = 24 \cdot R1 + 22 \cdot R2 + 16 \cdot R3 - 87 \cdot R4 - 10 \cdot R5$$

où Z est le résultat synthétique qui indique le degré de vulnérabilité ou de performance comme suit :

- Zone où la filiale est considérée saine pour $Z > 9$,
- Zone de prudence ou d'incertitude pour Z compris entre 4 et 9,

- Zone dangereuse pour $Z < 4$.

Appliquée aux états financiers consolidés (Siège + hôtel) de SIH en date du (..... N), la méthode du « scoring » donne le résultat suivant :

Tableau N° (III.16) résultats de méthode Scoring

	Ratio 31.12.01
EBE / Dettes LT	0,03
Capitaux Permanents / Total Bilan	0,61
Actifs circulants / Total bilan	0,09
Frais financiers / CA	0,41
FP / VA	0,46
Valeur Score Z	-25

Source : Rapport d'audit et de diagnostic interne élaboré par une boîte externe.

La valeur du score Z ainsi calculée positionne la SIH dans la catégorie des entreprises déséquilibrées sur le plan financier, ce qui s'explique notamment par le poids excessif de la dette financière de la SIH et des frais financiers liés par rapport aux résultats opérationnels (Chiffre d'affaires et EBE notamment) qui sont insuffisants pour assumer le service de la dette.

Ce résultat confirme ainsi la nécessité de procéder à une restructuration financière de la SIH.

Section 03 : L'axe Clients :

La gestion des clients est ventilée sur deux grands axes :

- Gestion de la relation clientèle : négociation des tarifs préférentiels et recouvrement des clients.
- Organisation d'actions marketing et publicitaires : organisation de manifestation et activités saisonnières.

L'étude de l'axe clients (2eme axe de Balanced Scorecard) sera basée sur l'analyse de l'offre, le positionnement concurrentiel, le diagnostic stratégique

Sous section 01 : l'offre du Sheraton Club des Pins

De manière détaillée, l'offre du Sheraton Club des Pins peut être présentée de la manière suivante :

1.1 Activité hébergement et activités liées :

L'hôtel Sheraton Club des Pins dispose d'une capacité de 419 chambres, allant de la chambre simple à la suite présidentielle. L'hôtel propose notamment à sa clientèle d'affaires un espace réservé "Towers" avec des catégories de chambres dédiées, ainsi qu'un bar et un business center.

Un service de blanchisserie est proposé à la clientèle de l'hôtel.

Bien entendu les chambres de l'hôtel sont équipées en téléphone dont l'utilisation est refacturée à la clientèle.

L'offre d'hôtel Sheraton club des Pins en matière d'hébergement en mois de février 2015 se présentent comme suit :

Tableau N° (III. 17) offre de l'hôtel Sheraton – Hébergement.

Types de chambre	Nombre	Superficie	N lit	Prix
Chambre classique	160	32 m ²	3	219 €
Ch. Classique vue mer	129	32 m ²	3	239 €
Chambre club	28	42 m ²	2	279 €
Suites Junior	26	50 m ²	3	299 €
Suite club	36	50 m ²	2	319 €
Suite diplomatique	38	70 m ²	2	339 €
Suite présidentielle	2	200 m ²	2	1 300 €
Total	419			

Source : Département commercial de l'hôtel

1.2 Activité Restauration :

L'hôtel met à la disposition de sa clientèle différents espaces de restauration :

- Le Restaurant Brasserie où sont notamment pris les petits déjeuners ;
- La Dorade, restaurant de poissons et fruits de mer ;
- Le restaurant italien La Trattoria ;
- Le Tassili, restaurant traditionnel algérien ;
- Le Cielo, restaurant de spécialités hispano méditerranéennes ;
- Le restaurant La Terrasse, situé aux abords de la piscine extérieure, uniquement ouvert en période d'été
- Le Petit Bleu, snack ouvert le midi durant la période estivale et également situé aux alentours de la piscine extérieure
- Le Nautilus, snack bar situé sur la plage et ouvert durant la saison estivale
- le Café, espace boisson offrant également des encas ;
- la restauration en chambre constituée par le Minibar et le Room Service.

1.3 Business Center et boutique :

Un business center est à la disposition de la clientèle offrant la possibilité de réaliser des travaux de bureautique, de photocopie et accès internet.

Boutiques proposent à la vente des divers articles (tabacs et journaux, ...)

1.4 Animation musicale :

Au titre de divertissement, l'hôtel Sheraton Club des Pins propose les activités de night club (1001 nuits) et de la discothèque (stars studios). Ces activités sont ouvertes aux clients non résidents de l'hôtel.

1.5 Club de sport-détente :

Club Athéna proposant les services suivants : piscines extérieure et couverte, salle de sport équipée en appareils de musculation, hammam, sauna, terrain de tennis, accès à la plage privée de l'hôtel. L'ensemble de ces activités est librement proposé aux clients résidents de l'hôtel, et elle sont également

proposées aux clients non résidents moyennant le paiement d'un abonnement périodique ou un droit d'accès quotidien.

1.6 Congrès et location de bureaux

L'hôtel dispose d'espaces (salles de séminaire, auditorium) destinés à l'organisation de congrès ou séminaire d'entreprises ou gouvernementaux. Certain locaux situés dans l'hôtel (galerie commerciale) sont également loués à des prestataires de services ou des commerces (coiffeur, agence air Algérie, Agence CPA, Bijouterie, ...)

Sous section 02 : Positionnement concurrentiel :

2.1 Segment d'activité

Compte tenu des éléments évoqués dans précédemment, l'hôtel Sheraton Club des Pins se positionne sur le segment des hôtels très haut de gamme de catégorie 5 étoiles conformes aux normes internationales sur Alger.

De part les prestations de services proposées (salles de conférence, business center.) et sa participation au réseau mondial Sheraton, il est destiné essentiellement aux touristes d'affaires.

Ses principaux concurrents sont donc les hôtels d'affaires haut de gamme situés à Alger, à savoir :

- Hôtel Sofitel ;
- Hôtel Mercure ;
- Hôtel Hilton ;
- Hôtel El Aurassi
- Hôtel Djazair ;
- Hôtel Oasis.

2.2 Tarifs pratiqués :

Le tableau suivant présente les tarifs publics pratiqués par le Sheraton Club des Pins et ses principaux.

Tableau N°(III.18) Comparaison des tarifs d'hébergement (Période N)

Hôtels	Tarifs chambres	Observations
Sheraton Club des Pins	de 23 200DA (chambre classique) à 137 800 DA (Suite présidentielle)	Tarif public 28/02/2015.
El Aurassi	de 22 385 DA (chambre single vue sur parc) à 58 675 DA (suite confort)	Prix Publics Affichés au 12/03/2015
El Djazaïr	de 22 286 DA (chambre standard single) à 34 515 DA (suite senior)	Prix Publics Affichés au 12/03/2015
Hilton	de 16 000 DA (chambre simple) à 86 000 DA (suite présidentielle)	Prix Publics Affichés au 28/02/2015
Mercure Grand Hôtel	de 18 500 DA (chambre single ou double) à 34 000 DA (suite senior)	Prix Publics Affichés au 28/02/2015
Hôtel Sofitel	de 24 400 DA (chambre simple) à 247 000 DA (Suite opéra)	Prix Publics Affichés au 28/02/2015

Source : élaboré par l'étudiant suite aux informations publiées sur les sites des hôtels cités au dessus. (on n'a pas d'information sur l'hôtel Oasis).

L'analyse des tarifs publics présentés ci-dessus révèle que le Sheraton se positionne comme étant le 2eme hôtel pratiquant sur Alger les prix les plus élevés.

La politique de prix élevés pratiqués par le Sheraton dans le contexte actuel n'apparaît donc pas comme un handicap par rapport à ses concurrents directs puisque son taux d'occupation moyen est élevé (62% en 2013 et 63 % en 2014).

Sous section 03 Diagnostic stratégique :

3.1 Atouts et faiblesses de l'hôtel Sheraton Club Des Pins.

L'hôtel Sheraton Club des Pins présente les atouts suivants face à ses principaux concurrents :

- une localisation géographique de choix face à la mer et située dans une zone sécurisée. Ainsi l'Hôtel Sheraton est le seul parmi ses concurrents directs à pouvoir offrir à ses clients des prestations balnéaires et un accès à la mer. Par ailleurs, l'hôtel est isolé des grands centres d'activité, ce qui lui procure une

clientèle captive en terme de restauration. L'hôtel Hilton est également disposé face à la mer mais ne dispose pas de plage aménagée. Il convient de signaler cependant que certains concurrents disposent de piscines et d'activités sportives de bonne qualité.

- des installations (bâtiments et équipements) de qualité et récentes, notamment en comparaison avec ceux des hôtels Hilton Alger et Mercure Bab Ezzouar.
- une offre de service diversifiée, tant au niveau de la variété des chambres proposées que des activités annexes (auditorium, salles de conférences, 5 restaurants différents, 1 discothèque, un centre de sport, terrains de tennis, business center). A ce niveau le Sheraton est sans aucun doute l'hôtel le mieux équipé, notamment au niveau de son auditorium équipé en salle de traduction et utilisé pour de nombreux congrès internationaux.
- une gestion assurée par le Groupe Sheraton qui apporte un savoir-faire hôtelier reconnu ainsi qu'une "marque" et un réseau de commercialisation mondial. L'appartenance au réseau Sheraton permet notamment de capter une clientèle d'entreprises ayant conclu des accords commerciaux au niveau mondial avec le réseau Sheraton-Starwood, ce qui est également de la clientèle du Sofitel et du Mercure avec le réseau ACCOR.

Les principales faiblesses de l'hôtel Sheraton sont :

- une localisation à l'extérieur d'Alger et à une distance relativement élevée de l'aéroport international Boumediene. Sur ce point, l'Hôtel Sheraton est notamment exposé à la concurrence des hôtels Mercure et Hilton situés à proximité de l'aéroport.
- une politique de prix élevés, susceptible à terme d'atteindre ces limites.

3.2 Menaces et opportunités :

Compte tenu de ses caractéristiques et de celles de son environnement externes, ***les opportunités suivantes s'offrent à la SIH :***

- Un secteur d'activité en croissance porté par l'ouverture économique de l'Algérie, ce qui génère une progression continue du tourisme d'affaires, ce qui devrait permettre à l'hôtel Sheraton de conserver une activité forte durant les prochaines années.

- La possibilité, grâce à son environnement géographique privilégié, de développer plus encore un tourisme de loisir.
- la possibilité de mettre en place de nouvelles activités rémunératrices surtout pendant la saison estivale ou le mois de ramadan.

Les principales menaces identifiées portent sur :

- le développement de la concurrence résultant de l'arrivée de nouveaux concurrents (tel que Hôtel Oasis)¹ et le lancement des nouveaux projets hôteliers tels que : un Sheraton au sein de la cité olympique Mohamed Boudiaf, sera réalisé par la Fédération Algérienne du Football, hôtel HYATT au même endroit, qui sera réalisé par la SIH, un centre de thalassothérapie à Morritti (01 km de l'hôtel Sheraton Club Des Pins).
- Les prix bas qui sont entrain d'être utilisés par le Mercure et le Hilton. Mais pour le moment la direction du Sheraton n'est pas inquiète car, la clientèle d'affaires de l'hôtel reste peu sensible à cet élément.

3.3 Les facteurs clés de succès :

Dans cet environnement dynamique et concurrentiel, pour parvenir à l'ultime mission qui est la satisfaction des clients, il faut savoir tirer avantages sur différents points directement rattachés à ce secteur tels que :

- Une bonne image (Réputation à l'image du succès),
- Un rapport qualité/prix,
- Diversité des services (Plus de choix et de services connexes, personnels et professionnels),
- Une bonne gestion des coûts (vitale pour l'établissement hôtelier).

Sous section 04 : Indicateurs importants pour l'axe clients

4.1 Part de marché :

La part de marché qui représente le chiffre d'affaires de l'hôtel divisé sur le chiffre d'affaire total du marché est un indice très important dans l'axe client qui reflète le positionnement de l'hôtel face à ses concurrents.

Le tableau suivant donne information sur la part de marché de l'hôtel Sheraton Club Des Pins calculée sur la base de chiffre d'affaire d'hébergement

Tableau N° (III.18) Part de marché (hébergement) décembre 2014¹.

Libellé	Sheraton	Sofitel	Mercure	Aurassi	Hilton
Nombre de chambre	419	333	307	455	410
Taux d'occupation	63.92%	63.23%	81.08%	34%	59%
Chiffre d'affaires	1 836 859	1 630 016	1 292 665	1 035 400	1 460 000
C,A de marché	7 254 940				
Part de marché	25,32%	22,47%	17,82%	14,27%	20,12%

Source : Document interne.

On remarque que le taux d'occupation le plus élevé est celui de l'hôtel Mercure, cela est expliqué par la capacité d'hébergement de cet hôtel qui est la plus faible (307 chambre).

Le taux d'occupation de l'hôtel Sheraton club des Pins de 64 % est suffisant pour couvrir les donations aux amortissements et réaliser par la suite un résultat opérationnel et un taux de rentabilité appréciable.

La part de marché de l'hôtel Sheraton club des Pins est la plus élevée par rapport à ses concurrents 25 % . Ce qui considéré comme indice favorable pour assurer la viabilité de l'hôtel.

4.2 Satisfaction des clients :

L'administration de l'hôtel met à la disposition des clients un sondage à remplir qui est constitué de plusieurs questions afin de comprendre et de répondre à leurs besoins. Les résultats de ce sondage à la fin 2014 sont présentés comme suit :

¹ Nous ne disposons pas d'informations sur l'hôtel Djazair et l'hôtel Oasis.

Tableau N° (III.19) : Satisfaction des clients fin 2014.

SHERATON Club des Pins 2014	Nombre de sondage	Hôtel	Divisions
Agrégat de Fidélité	853	7.22	8.33
Probabilité de revenir à l'hôtel	845	7.62	8.37
Probabilité de recommander l'hôtel.	853	7.21	8.36
Satisfaction Générale	853	6.83	8.25

Source : Département commercial.

L'indicateur de fidélité 7.22/10 pour l'hôtel en général et 8.33/10 par rapport aux divisions est considéré comme très appréciable par le département commercial. Les clients fidèles sont rattachés à l'hôtel soit par une convention, soit par une tendance envers les standards Starwood. Ils représentent un chiffre d'affaires presque permanent.

L'indicateur de revenir à l'hôtel est important pour préparer les budgets des différentes périodes, le taux de 7.62/10 est considéré comme élevé par rapport au taux d'occupation ce qui va augmenter probablement le taux d'occupation de l'année 2015.

La probabilité de recommander l'hôtel (7.21/10) joue un rôle primordial dans la communication des produits de l'hôtel, cela contribuera dans l'augmentation de nombre de clients.

Nous précisons que l'indicateur de satisfaction générale n'est pas une moyenne des trois autres indicateurs, il est calculé par apport au plusieurs paramètres telles que la nature des questions qui ont fait l'objet d'une réponse.

4.3 Chaîne de valeur Clients :

A. Activités de base (principale) :

La chaîne de valeur –client de l'hôtel Sheraton club Des Pins commence par le département commercial qui joue le rôle du système de « l'entreprise étendue » ensuite les activités opérationnelles qui représentent le métier de l'hôtel :

- accueil (réservation de chambre, paiement de l'hébergement, salle d'attente avec un point de vente boissons et gâteaux.

- Hébergement et restauration qui sont les deux métiers classiques de l'hôtellerie. Les prix varient d'une saison à l'autre et certains clients bénéficient des prix préférentiels.
- Opérations connexes ; abonnement club Athéna (piscine interne et externe, accès à la plage, salle de remise en forme et un SPA), salles des conférences et salle des fêtes, blanchisserie, service téléphonique et internet, service aux chambres (sollicité par certains clients).

B. Activité de soutien

On distingue entre deux niveaux :

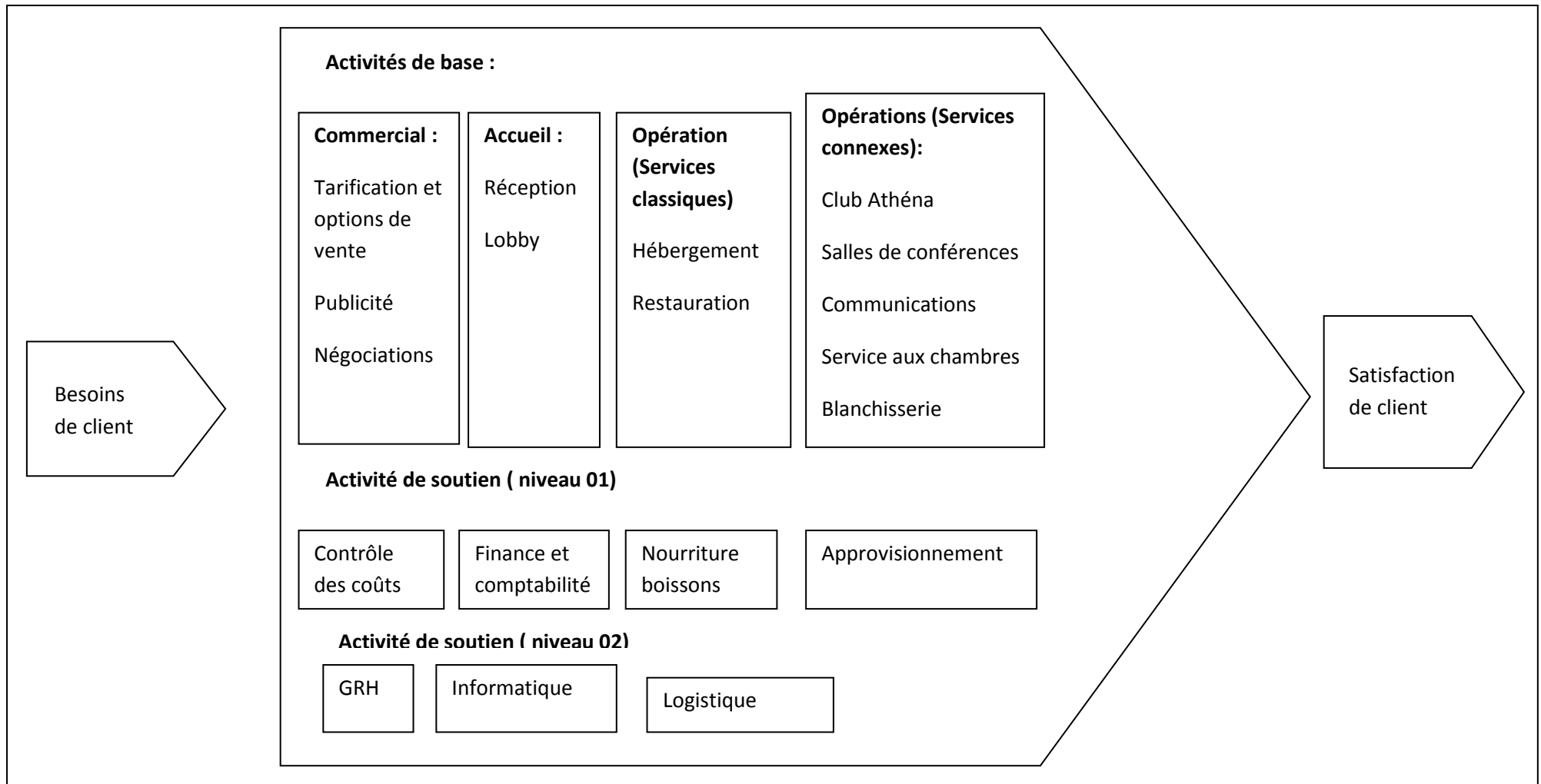
Activité de soutien Niveau 01 : il s'agit d'activités qui ne sont pas trop loin de clients :

- Contrôle des coûts ; coût d'hébergement, coût d'acquisition, coût de repas, coût événementiel, ect..
- Finance et comptabilité signature des conventions avec le Directeur général, validation des achats, supervision des stocks et imputation comptable des factures clients et fournisseurs,
- Boisson et nourriture (Food & Beverage) : ce département supervise la consommation de la nourriture et des boissons au niveau des restaurants et de l'événementiel (séminaire, fêtes, soirées, ect..), il collabore avec le département de contrôle des coûts pour maîtriser la consommation des clients.
- L'approvisionnement : sous forme de bons de commande ou d'appel d'offre, ce département alimente les magasins et les différents points de ventes par la marchandise et matière première nécessaire.

Activité de soutien niveau 02 : ces activités sont plus loin de la clientèle :

- Gestion des ressources humaines.
- Informatique (information technology)
- Logistique : (magasins et autres..)

Schéma N° (III.07) : Chaine de valeur –Client de l'hôtel Sheraton club Des Pins



Source : élaboré par l'étudiant.

Section 04 : Processus interne :

Cette sous section sera présentée comme un questionnaire²⁹⁰ avec les réponses de différents département de l'hôtel Sheraton Club Des Pins.

L'objectif est de s'assurer à travers ce questionnaire, si le système de contrôle interne fonctionne de Manière à cerner les coûts appropriés, que ces coûts sont correctement enregistrés, et qu'ils sont supportés par les exercices comptables concernés.

En effet les travaux de réalisation des hôtels haut standing et son exploitation ne présentent pas généralement les mêmes risques, d'autre part certains risques ne sont pas connus ou détectés (des anomalies, les irrégularités, ou les malversations), il s'agit donc en conséquence de se focaliser sur les parties de l'actif ou sur les cycles de transaction a haut risque. Il s'agit de :

- Immobilisations ;
- Approvisionnements ;
- Stocks ;
- Trésorerie ;
- Salaires.

Sous section 01 :questionnaire du contrôle interne des immobilisations

Les objectifs de ce questionnaire sont de s'assurer que :

- A. Toutes les immobilisations sont comptabilisées, suivies et correctement identifiées ;
- B. Que les inventaires physiques sont régulièrement réalisés et confrontés aux enregistrements comptables ;
- C. L'acte d'investir est soumis à autorisation ;
- D. Les mouvements affectant les immobilisations sont correctement saisis dans les états financiers.
- E. Les amortissements sont correctement calculés
- F. Distinction adéquate entre éléments à l'immobiliser et éléments à passer en charges.

²⁹⁰ Ce questionnaire a été élaboré en 2013 par nous soin dans le cadre d'une mission d'audit interne.

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

QUESTIONS	REPONSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1. Les registres d'immobilisations sont-ils tenus?			Au niveau SIH
2. Les fiches d'immobilisations, incluant les enregistrements des amortissements cumulés:			
- sont-elles établies?			
- Font-elles l'objet d'examen périodique?			
- Sont-elles occasionnellement contrôlées par un inventaire physique des immobilisations?			
- Font-elles l'objet de balance de manière régulière pour comparaison avec le compte général correspondant?			
- Sont-elles conservées pour les immobilisations totalement amorties?			
3. Si les immobilisations, totalement amortis, mais toujours en usage, sont-ils sortis des livres, figurent-ils toujours sur des registres détaillés?		X	SIH
4. Les inventaires physiques détaillés des immobilisations sont-ils réalisés d'après les registres détaillés?	X		Inventaire réalisé chaque année basé sur rapprochement entre états imprimés du logiciel par code lieu et le physique
- Les inventaires physiques des immobilisations sont-ils réalisés après la réception provisoire du projet et avant sa réception définitive.			SIH
5. Existe-t-il une procédure précise d'autorisation par des personnes ou comités désignés pour :			La procédure n'est pas matérialisée
- Acquérir ou remplacer des immobilisations ?	X		
- Reformuler des immobilisations?	X		
- Céder des immobilisations ?	X		
- Effectuer des dépenses supérieures aux autorisations originales?	X		
6. Existe-t-il des études préalables à l'acquisition des immobilisations ?	X		
7. Existe-t-il une procédure qui distingue les dépenses d'immobilisations des dépenses d'entretien et de réparations?	X		Procédure élaborée par la SIH, validée par le conseil d'Administration
8. Des personnes du Service Comptabilité sont-elles désignées pour examiner les dépenses des immobilisations et pour s'assurer que les articles remplacés ont bien été éliminés des livres		X	
9. Les responsables ou détenteurs des éléments d'immobilisations sont-ils tenus de signaler les changements dans la situation de ces biens (déplacements, ventes, mises au rebut, etc...)	X		
Les livres sont-ils rapidement modifiés pour tenir compte de ces changements ?	X		

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

10. Les immobilisations non utilisées sont-ils convenablement contrôlées physiquement et dans les comptes?		X	
11. Existe-t-il un budget des immobilisations ? Est-il rapproché des investissements réalisés ?	X		En fonction des besoins de chaque département.
	X		
12. Les taux d'amortissements sont-ils revus périodiquement et modifiés en cas d'un changement d'estimation ?			SIH
13. Les immobilisations sont-elles suffisamment assurées ?	X		Assurance Multirisques
14. Les factures d'immobilisations font-elles l'objet d'un classement distinct ?	X		
15. Les emprunts d'immobilisations sont-ils négociés après autorisation de la Direction ou du Conseil d'Administration?			SIH
16. L'Entreprise s'assure-t-elle que les clauses restrictives des contrats d'emprunts sont respectées?			SIH
17. L'outillage et les petits équipements:	X		
- sont-ils conservés dans des magasins spécialisés?			
- dont la responsabilité est assurée par un petit nombre d'employés dûment désignés?			
18. Tous les éléments d'équipements sont-ils marqués ou possèdent-ils un système d'étiquetage avec des numéros d'identification.	X		
- Ce numéro correspond-il au numéro d'identification figurant sur les fiches d'immobilisations?	X		
19. Des procédures de routines fournissent-elles un ensemble d'informations rapides et précises au département qui concerne:			SIH
- les ventes de matériel?			
- toute cession ou mise hors service d'immobilisation?			
20. Les cessions et les mises au rebut sont-elles matériellement justifiées et approuvées	X		SIH
existe-t-il un contrôle sur les prix de cession ?			

Sous section 02 : Questionnaire du contrôle interne des approvisionnements

L'objectif de ce questionnaire est de s'assurer que :

- A. Les besoins sont correctement déterminés ;
- B. toutes les commandes d'achat sont faites dans les règles ;
- C. tous les biens et services reçus correspondent aux quantités et spécifiés mentionnées sur la commande;
- D. toutes les factures se rapportent à des biens ou à des services effectivement reçus et sont correctement autorisées et enregistrées.
- E. tous les paiements sont effectués sur la base de documents probants attestant de la réception ou du service fait.

2.1 OBJECTIFS A & B :

QUESTIONS	REPOSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1- Tous les achats à l'intérieur de l'entreprise s'opèrent-ils au sein d'un même service?	X		
2- La fonction achat est-elle complètement séparée d'autres fonctions, et particulièrement des fonctions comptables, des fonctions de livraison et de réception des marchandises?	X		
3- Les achats sont-ils lancés à partir de demande d'achat interne?	X		
4- Les demandes d'achat interne sont-elles approuvées par les chefs de service concernés ?	X		
5- Si des demandes d'achat ne sont pas établies, tous les achats sont-ils approuvés par quelqu'un d'autre que le responsable du département achat ?	X		Finances /DG
6- Les bons de commande aux fournisseurs sont-ils établis pour les achats?	X		
☐ Sont-ils à souche et pré numérotés ?		X	Format Excel
☐ Sont-ils systématiquement établis pour tous les achats?	X		Sauf petites dépense cash
☐ Une copie est-elle envoyée au service comptable?	X		

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

7- La concurrence entre plusieurs fournisseurs est-elle organisée par le procédé de l'appel d'offre pour des achats d'une certaine importance ?	X		Offres envoyé aux fournisseurs non publiés sur journaux
☐ Quel est ce seuil ?		X	Pas de seuil
8- En cas de non respect de la procédure de l'appel d'offre pour des achats importants, est-il exigé des explications écrites ?		X	
9- Les prix pratiqués par les fournisseurs les plus fréquents, sont-ils vérifiés par des personnes indépendantes du service achat pour s'assurer qu'ils ne sont pas supérieurs à ceux pratiqués par le marché?	X		Service contrôle des coûts
10- Si des réceptions partielles opérées, indique t-on cela clairement sur les bons de commande, pour éviter lors des réceptions complètes d'opérer à des doubles paiements?	x		
11- Les achats faits pour le personnel suivent-ils les mêmes procédures que les achats courants?	X		
12- Vérifier que le dossier achat comprend au moins les documents suivants:			
☐ Demande d'achat	X		
☐ Bon de commande	X		
☐ Bon de réception	X		
☐ Facture du fournisseur	X		
13- Les services comptables sont-ils destinataires d'une copie des bons de commande correctement renseignés.	X		
14- Actualisez-vous, périodiquement, la base de données des fournisseurs ?	X		
15- Les besoins sont-ils déterminés sur la base d'un programme de consommation pour éviter le sur stockage ?	X		
16- Existents-ils des contrats de conseil (conseil juridique, médecine de travail,...), de la même nature, conclus avec plus d'une personne ?	X		Juste l'avocate
Si oui, sont-ils justifiés ?	x		

2.2 OBJECTIFS C & D :

QUESTIONS	REPONSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1- Toutes les marchandises, matières et fournitures, sont elles reçues par un service central de réception ?	X		Receiving
2- Le service réception est-il indépendant du service achat et des personnes qui décident des achats ?	X		

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

3- Est-il établi pour chaque entrée au magasin des bons de réception?	X		
4- Si des bons de réception sont établis, sont – ils :			
☐ signés ;	X		Géré par le système « Material control » (MC)
☐ datés ;	X		
☐ pré numérotés et vérifiés ?	X		
5- une copie du bon de réception est-elle gardée par le service réception ?			
6- En cas de réception partielle, les bons de réception, sont-ils correctement renseignés?	X		
7- Le service réception vérifie-t-il l'état, la quantité, et les spécificités des achats reçus ?	X		
8- Est-ce que les copies des bons de commande transmises au service de réception mentionnent la quantité commandée ? <i>vérifier que les copies des bons de commande transmises au service de réception ne mentionnent pas les quantités commandées (ceci pour entraîner un comptage réel à la réception) ?</i>	X		
9- Les services comptables sont-ils destinataires d'une copie des bons de réception correctement renseignés ?	X		
10- Toutes les factures de prestation de service sont elles accompagnées d'un attachement ?	X		Demande d'achat- Bon de commande- service fait
11- Les rapports d'évaluation des services fournis par les prestataires (nettoyage, sécurité,...) sont ils élaborés périodiquement ?	X		PV+service fait

2.3 OBJECTIFS E :

QUESTIONS	REponses		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1. Les factures sont-elles reçues par courrier par des personnes qui procèdent à leur règlement.		X	Déposées par le fournisseur
☐ Existe-t-il un contrôle des factures dès leur réception?	X		
2. Les doubles de factures sont-ils marqués lisiblement dès leur réception afin d'éviter des doubles paiements ?			On reçoit qu'une seule facture, sinon on mentionne avec stylo sur la facture.
3. Les prix, les quantités et les conditions de paiement figurant sur la facture, sont-ils rapprochés et vérifiés avec ceux figurant dans le bon de commande ?	X		

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

4. Les références et les quantités figurant sur les bordereaux de réception sont-elles comparées pour vérification avec celles figurant sur les factures ?	X		
5. Les factures sont-elles vérifiées arithmétiquement?	X		
6. Est-ce qu'il existe une approbation finale pour paiement, par des personnes indépendantes du service achat ?	X		
7. Existe-t-il des procédures adéquates pour s'assurer de la réalité des frais de déplacement?	X		une note de débours (expense voucher) doit être rempli, approuvé et justifiée par des attachements
8. Un document est-il établi pour les articles qui ne sont pas acceptés par le Service "Réception" ou pour les éléments qui sont retournés aux fournisseurs?		X	La réception n'aura pas lieu
9. Est-il rapproché, fréquemment, les bons de commandes aux bons de réception, avec les factures encore sans justificatif?	X		
10. Existe-t-il des signes apparents sur les documents indiquant que les contrôles sont effectués?	X		Cachet « approuvé » « approved » F § B pour contrôle. « Comptabilisée » « payée par chèque N° »
11. Les bons de réception, les commandes et les factures fournisseurs qui n'ont pas été mis en correspondance font-ils l'objet d'examen périodiques ?	X		Un suivi journalier
12. Les imputations comptables sont-elles revues ou font-elles l'objet de tests suffisants par quelqu'un d'autre que la personne qui a fait les imputations initiales?	X		
13. La balance des comptes fournisseurs, est-elle établie et contrôlée au moins mensuellement avec le compte collectif du grand livre?	X		Mensuellement
14. Les certifications des comptes adressés par les fournisseurs sont-elles régulièrement rapprochées avec les grands livres auxiliaires des fournisseurs ?	X		Si on les reçoit

Sous section 03 Questionnaire du contrôle interne des stocks :

Les objectifs principaux sont :

A. Les stocks font l'objet d'un contrôle comptable adéquat ;

B. Tous les stocks sont identifiés, protégés et correctement valorisés.

3.1 OBJECTIF A :

QUESTIONS	REponses		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1. Le système de l'inventaire permanent est-il utilisé pour les principales catégories de stock?	X		
2. Les stocks en valeurs sont-ils rapprochés à intervalles réguliers avec les comptes généraux du grand livre et ce lorsque le système de l'inventaire permanent est utilisé?	X		
3. Les registres détaillés de stock sont-ils tenus par des personnes distinctes de celles qui ont la garde des marchandises?			Systeme electronique avec accès limités
4. Les registres sont-ils convenablement tenus pour suivre :			Pas de registres manuels
☐ les marchandises remises en consignment, ou chez des sous-traitants ?			
☐ des marchandises reçues en prêt, en consignment ?			
5. Les registres détaillés d'inventaire permanent sont -ils périodiquement examinés en vue de détecter les articles à rotation lente ?	X		Le système génère la liste
6. Procède-t-on aux sorties par utilisation de bons de réquisition ?	X		
7. Ces bons sont-ils signés par une personne dûment habilitée ?	X		On line, par DOF et son assistant GM
8. Ces bons sont-ils pré numérotés ? La suite numérique est-elle vérifiée ?	X	X	Générés par le système
9. Ces bons sont-ils signés par les réceptionnaires des matériels et matières premières ?	X		
10. En cas de sortie non conforme à la demande, ou une quantité différente, le service « tenue du fichier informatique » est-il avisé ?	X		

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

11. En cas de détérioration des matières destinées à la production, utilise-t-on un bon de sortie spécial pour obtenir d'autres	X		Un document « spoilage »
12. Existe-t-il un contrôle pour s'assurer que toutes les matières non utilisées par la production sont retournés au magasin ?	X		La réquisition est établie en fonction du besoin, pour les biens consommables.

3.2 OBJECTIF B :

QUESTIONS	REponses		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1. Tous les stocks sont-ils entreposés systématiquement en magasins dès leur réception ?	X		Même après horaires de travail
2. Existe-t-il un responsable par catégorie de stock (stock général, stocks technique, F& B) lui attribuant la surveillance exclusive de ce stock?	X		
3. Certaines pièces ou fournitures de très grandes valeurs, sont elles surveillées en permanence?	X		
4. Les stocks sont-ils préservés contre les vols par leur emplacement (magasins,...) et réglementation des entrées et sorties en ces lieux?	X		
5. Les stocks sont-ils à l'abri des détériorations physiques (intempéries, incendie) ?	X		
6. Les magasiniers comparent-ils les quantités reçues avec les bons de réception ?	X		
7. Les marchandises ne sont délivrées des magasins que sur présentation de bons de sortie pré numérotés et approuvés, ou de bordereaux d'expédition?	X		
8. Les stocks rebutés, sont-ils approuvés par un responsable?	X		
9. Les stocks, dans leurs différentes catégories, font-ils l'objet de comptages physiques :			
☐ à la fin de l'exercice ?	X		
☐ périodiquement durant l'exercice?	X		
10. Existe-t-il des règles concernant les retours de stocks ?			???
11. Les procédures de routine fournissent-elles des informations utiles pour le contrôle fréquent des stocks (articles sur stockés, écoulement des stocks) ?			

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

12. Le stock technique appartenant à l'entreprise, mais qui se trouve entre les mains d'autres personnes pour réparation et maintenance (moteurs de bateaux, matériel informatique) fait-il l'objet d'un suivi particulier (pièce de rechange utilisée dans la réparation, délai de réparation,...)?	X		La sortie du matériel pour réparation est matérialisée par un document appelé « outgoing » signé par département-Finance-Sécurité
13. D'autres personnes accèdent-elles aux magasins en dehors des magasiniers ?	X		La nuit, week end et jour fériés suivant la procédure
Si oui, le magasinier est-t-il avisé ?			
14. Le stock de pré-ouverture qui n'a pas été consommé, est-il valorisé au DA symbolique ?		X	
15. Existe-t-il un suivi physique du stock de pré-ouverture ?		X	

3.3 En ce qui concerne les inventaires physiques

1. les employés chargés de procéder à l'inventaire:	X		
· Sont-ils désignés par décision interne ?			
· Ont-ils reçu des instructions appropriées?			Par département des finances.
· Sont-ils supervisés?			
2. Existe-il deux équipes de comptage, A et B		X	A partir de cette année
3. En cas de différence entre les résultats de comptage, les responsables chargés de l'inventaire physique font-ils appel à la troisième équipe de comptage (équipe C) ?		X	A partir de cette année
4. Les employés procédant aux inventaires ont-ils des tâches régulières autres que celles de magasiniers ou de responsables des fichiers des magasins?			Les magasiniers par manque de personnel. Pour l'année 2013, il y a une variation d'équipe : F&B, finance, comptabilité, paye master.
5. Faites-vous appel à des extras pour réaliser le comptage ? Exigez-vous un certain niveau ou une certaine spécialité ?	X	X	Les extras sont utilisés pour manutention et comptage
6. Faites vous une formation suffisante aux extras avant qu'il commence le comptage ?	X		Une réunion de coordination
7. Les personnes qui font le comptage sont ils indépendants des personnes qui font la saisie sur le système ?		X	

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

8. Avant de commencer le comptage, procédez-vous à la vérification des appellations et identifications saisies sur le système, afin d'effectuer un rapprochement fiable entre l'inventaire physique et l'inventaire théorique ?	X		
9. Des sondages sont-ils prévus pour s'assurer que tous les articles ont bien été inventoriés ?	X		
10. Les articles anciens, les articles à rebuter, les marchandises en consignment, font-ils l'objet d'annotations?	X		
11. les personnes retenues pour l'inventaire physique, sont-elles les mêmes que celles qui sont retenues pour la valorisation de l'inventaire ?	X		La valorisation est faite par le système
12. les listes détaillées des inventaires sont-elles rapprochées des relevés de base?	X		
13. les prix, tirages, totalisations, etc ..., des listes sont-ils contrôlés?			Système
14. les différences entre l'inventaire théorique et physique en stocks font-ils l'objet d'investigation profonde ?	X		
15. les ajustements sont –ils opérés rapidement dans le système informatisé de gestion des stocks et dans les livres d'inventaires après approbations d'un responsable?	X		

Sous section 04 :questionnaire du contrôle interne de la trésorerie :

Les objectifs spécifiques sont :

- A. Un système de suivi comptable est établi sur tous les fonds qui sont reçus.
- B. Les décaissements sont faits seulement pour des fins autorisées par des personnes désignées.
- C. Un document est établi pour chaque règlement établi.
- D. Les actifs liquides sont suffisamment protégés du vol et du détournement.

4.1 questionnaire du contrôle interne de la caisse :

QUESTIONS	REPONSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1. La responsabilité de la caisse est-elle du ressort d'une seule personne?	X		
2. Le montant des opérations par caisse est-il significatif ?		X	Par rapport aux dépenses totales et CA de l'hôtel
3. Existe t-il des montants maximum: de sortie des fonds, par opération, au niveau de la caisse?	X		10000 DA. Peut y avoir des exceptions d'urgence
4. Les dépenses effectuées par caisse sont-elles justifiées par des pièces de caisse approuvées régulièrement ?	X		
5. Est-il délivré un reçu à tout bénéficiaire d'un montant à partir de la caisse (dépenses justifiées individuellement)?	X		
6. Le solde comptable de la caisse est –il rapproché régulièrement (chaque jour ou chaque semaine) de l'encaisse physique.	X		Chaque Jour la recette physique et comparée au système par l'income auditor
7. Les avances se renouvellent après approbation d'un Responsable qui prend soin de vérifier les pièces de caisse, autre que le caissier?	X		DOF + GM
8. Les pièces justificatives appuyant les dépenses par caisse, sont-elles effectivement annulées au moment de la reconstitution de l'avance, afin d'en empêcher un nouvel emploi?	X		
9. Existe-t-il des bons provisoires de sortie de fonds de la caisse, et par qui sont-ils approuvés ?		X	
10. Des contrôles inopinés sont-ils effectués sur la caisse ?	X		
11. La caisse est –elle tenue par une personne indépendante du service comptables ?	X		N'a pas d'accès au système comptable
12. L'accès aux documents comptables est-il interdit au caissier ?	X		
13. L'importance de l'encaisse est-elle conforme aux besoins ?	X		
14. selon le règlement interne de l'hôtel, qui est la personne responsable qui a l'habilité d'auditer la caisse ?			incomes auditors
15. Existe-t- il une procédure interne de gestion de la caisse ?	X		Procédure Starwood
16. Existe-t-il une passation de consigne avec PV entre les anciens caissiers et les nouveaux ?	X		
17. Possédez-vous une caisse en devise ?		X	

4.2 questionnaire du contrôle interne de la banque :

QUESTIONS	REponses		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1. Tous les chèques sont-ils pré numérotés, dans un carnet à souches?	X		
2. Les carnets de chèques sont-ils gardés en lieu sûr et sous la responsabilité d'une personne non habilitée à les signer?	X		
3. Les chèques sont -ils préparés au vu des pièces justificatives régulièrement approuvée ?	X		
· les personnes qui préparent les chèques sont-elles indépendantes de celles qui approuvent ces pièces ?	X		
4. Les chèques abimés sont-ils annulés de telle sorte qu'ils ne puissent plus être utilisés ?	X		
· Sont-ils classés dans un dossier en vue de toute vérification ultérieure?	X		
5. Est-il interdit de tirer des chèques "au porteur" ?	X		
6. Quand il y a deux signataires, l'un d'eux vérifie-t-il les pièces justificatives au moment de signer?	X		
7. Les personnes habilitées à signer les chèques sont-elles indépendantes:			
· du service des achats,	X		
· des personnes demandant le règlement d'une dépense particulière ?	X		
· des personnes approuvant les pièces justificatives ?	X		
· des personnes qui préparent le registre des règlements à effectuer ou qui rapprochent les documents non encore réglés avec le grand livre?	X		
· des personnes qui préparent les chèques?	X		
· des personnes préparant les journaux des décaissements?	X		
· des personnes qui effectuent les états de rapprochement bancaire?	X		
· des personnes qui passent des écritures comptables ?	X		
8. Les comptes de la banque font-ils l'objet de rapprochement fréquent, ou, au moins une fois par mois?	X		
9. Les chèques en suspens depuis une date éloignée font ils l'objet d'investigations appropriées?	X		Ils concernent des chèques pour paiement des fournisseurs
10. L'usage des chèques à blanc est-il permis ?		X	
11. les consignations versées font elles l'objet d'un suivi particulier ?	X		Réconciliation mensuelle

Sous section 05 : Questionnaire du contrôle interne des salaires

Les objectifs spécifiques recherchés sont :

- A. Chaque paie effectuée correspond à un employé, qui a effectivement travaillé durant la période.
- B. Que toutes les paies sont calculées sur la base de documents probants, et qu'elles sont effectivement distribuées à leurs ayants droits.
- C. Que les paies, correctement calculées, sont bien reversées dans les comptes de l'Entreprise.

QUESTIONS	REPONSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
1. Les fonctions mentionnées ci-dessous sont-elles indépendantes?			
· Approbation des heures travaillées?	X		
· Préparation et calcul de la paie?	X		
· Distribution de la paie?	X		
· Garde des salaires non réclamés?			
2. Les modifications de salaires individuels, sont-ils soumis à une procédure indépendante du service paie?	X		Une procédure on line. Une approbation faite par l'assistant DOF + GM
3. Les recrutements et les listes de paie sont-ils établis par un service différent du service paie ?	X		
4. Existe-t-il un service qui gère le personnel et qui tient à jour son dossier?	X		
5. Des horloges pointeuses sont-elles utilisées pour l'établissement et le contrôle de la paie?	X		
6. Comment est contrôlé le temps de présence du personnel non soumis à l'horloge pointeuse?			Seul le personnel expatrié n'est pas soumis au pointage
7. Les horloges font-elles l'objet de surveillance lorsque les employés pointent à la sortie et à l'entrée ?	X		Empreinte
8. Est-il effectué des contrôles sur les lieux de travail et confrontation avec le pointage de la période?			
9. La procédure paie fait-elle l'objet d'un deuxième contrôle ?	X		DOF + Chef comptable
10. La paie est-elle soumise à l'approbation d'une Personne indépendante du service paie?	X		DOF+GM+ DRH
11. Les personnes qui mandatent les paies, sont-elles indépendantes des personnes qui :			
· approuvent les heures travaillées?		X	

Chapitre 03 : La gestion intégrée des coûts à l'hôtel Sheraton Club Des Pins

· préparent la paie?	X		
12. Les imputations de paie sont-elles contrôlées par une autre personne ?	X		Imputation automatique « journal Voucher » contrôlées par l'assistant DOF +GM
13. Existe-t- il des salaires effectués en espèces ?	X		Avant l'ouverture de compte bancaire
· Si oui, le montant est-il important par rapport au salaire global?		X	17.30 % en mois d'aout. 11 % en mois de novembre.
· Existe-t-il un système du montant seuil		X	
· Les espèces sont elles mises sous enveloppes par des personnes qui ne sont chargé, ni de l'établissement de la paie, ni de l'approbation des heures travaillées ?	X		Caissier
14. Les enveloppes de paie sont-ils vérifiés périodiquement pour éviter tout détournement ?	X		
15. Procédez-vous souvent au recrutement des extras ?	X		
16. Existe-il des conventions entre le siège et l'hôtel qui détermine le mode de calcul des primes et indemnités ?			
Si oui, cette convention est elle respectée ?	X		

Section 05 : L'axe apprentissage :

L'unité hôtel comporte une Direction des Ressources humaines en charge de la gestion du personnel et structurée de la manière suivante :

- Directrice des Ressources humaines ;
- un adjoint à la DRH et son équipe ;
- une personne responsable de la formation.

Les services suivants sont également rattachés à la Direction des Ressources Humaines :

- infirmerie ;
- cafétéria du personnel.

Sous section 01 : Evolution des effectifs :

L'hôtel Sheraton Club Des Pins dispose d'un règlement intérieur visé par l'inspection de travail depuis l'an 2000. il est divisé en neuf chapitres et a pour objet de fixer :

- les obligations des travailleurs ;
- les principes et les règles applicables en matière d'organisation technique du travail ;
- les modalités de recrutement ;
- les obligations du personnel en matière de formation ;
- les principes et règles applicables en matière d'hygiène et de sécurité ;
- les principes et règles applicables en matière de discipline.

Une synthèse représentant l'évolution des effectifs de l'hôtel est présentée ci-après :

Tableau N° (III.20) Evolution de l'effectif de l'hôtel.

Période	Effectifs	Evolution annuelle
N-1	902	
N	790	-12 %
N+1	780	01%

Source : département des ressources humaines

Une analyse de l'évolution des effectifs permet de constater une diminution progressive de l'effectif permanent.

Tableau N° (III.21) Evolution des effectifs par départements

Départements	N	Répartition	N+1	Répartition	Evol%
Département Chambres	144	18%	143	18%	-1%
Département Boissons et nourritures	354	45%	371	48%	5%
Administration & General	292	37%	266	34%	-9%
Total	790	100%	780	100%	-1%

Source : département des ressources humaines

L'activité hébergement concentre peu de personnel en pourcentage alors qu'il s'agit de l'activité principale représentant plus de 50% du chiffre d'affaires de l'hôtel. Ses effectifs sont stables d'une année sur l'autre.

On constate une hausse de l'effectif pour l'activité «restauration» de plus de qui s'explique notamment par la progression du chiffre d'affaires Restauration en N+1.

L'effectif des services administratifs est en baisse mais reste important (34% des effectifs) compte tenu du fait qu'il ne s'agit que d'une activité de soutien.

Sous section 02 : Indicateurs de croissance :

2.1 Ancienneté et âge du personnel :

La mise en exploitation de l'hôtel ayant été réalisée en 1999, et du fait que les contrats sont de 02 ans ferme, l'administration de l'hôtel traite avec prudence les questions liées au renouvellement des contrats et à la promotion interne afin de préserver les acquis en terme d'accumulation du savoir faire et ne pas voir son personnel se diriger vers la concurrence une fois formé.

Concernant l'âge du personnel, on a constaté que :

- 91, 10 % du personnel a un âge inférieur à 40 ans (dont 64,28% ont moins de 30 ans)
- 4,66 % du personnel a un âge compris entre 41 ans et 44 ans.
- 2,48 % du personnel a un âge compris entre 45 et 49 ans.
- 1,76% du personnel a un âge supérieur à 50 ans.

En conclusion, le personnel de l'hôtel est particulièrement jeune puisque près de 65 % de l'effectif total a moins de 30 ans alors que la catégorie de plus de 40 ans ne représente que 8,9 %.

Cela s'explique par la politique de recrutement pratiquée et ainsi que par les caractéristiques de l'activité hôtelière employant généralement une main d'œuvre jeune.

2.2 Le turnover :

Le tableau suivant démontre les types de rupture de relation de travail entre l'hôtel Sheraton Club Des Pins et ses employés

Tableau N° (III.22) Turnover

Libellé	N-1	N	N+1
Démission	263	258	230
Fin de contrats ²⁹¹	93	262	159
Renvois	123	127	85
Autres	93	47	58
Total	572	694	532

source : département des ressources humaines.

Le nombre de démissions et de renvois ramené à l'effectif total soit respectivement 24 % et 9% pour N+1 se révèle important. Ce phénomène se répète sur les trois exercices.

Ces chiffres élevés peuvent s'expliquer par :

- le fait qu'il s'agit d'une population relativement jeune et dépourvue d'expérience ;
- une nécessité forte d'adaptation du personnel à une organisation et des méthodes de gestion nouvelles en Algérie ;

²⁹¹ Les fins de contrat sont rattachées au personnel saisonnier.

- des contraintes professionnelles élevées caractéristiques du secteur hôtelier qui présente généralement un fort turnover.

Il aurait été intéressant d'identifier les départements affectés par ces départs pour en identifier plus précisément les causes.

Pour l'hôtel, ce turnover peut avoir des conséquences parfois difficiles à gérer en terme de climat social et de qualité de service et implique la mise en place d'une politique dynamique en terme de recrutement et de formation, ce qui est générateur de coûts supplémentaires.

2.3 Taux d'encadrement :

Tableaux N° (III.23) Taux d'encadrement (Période N)

CATEGORIE	EFFECTIFS	pourcentage
Cadres dirigeants	2	0,25%
Cadres supérieurs	9	1,14%
Cadres	22	2,78%
Agents de maîtrise	73	9,24%
Agents d'exécution	684	86,59%
Total	790	100,00%

Source : Département des ressources humaines

Si l'on totalise le nombre de cadre, on dénombre 33 cadres soit 4,17 % sur l'effectif total. En prenant en compte les « agents de maîtrise », le taux d'encadrement ressort à près de 11%, qui reste cohérent avec les nécessités de formation et de contrôle.

De nombreuses actions du personnel sont mises en place par l'hôtel, notamment lors du recrutement du personnel.

A ce titre la Direction des Ressources humaines compte un responsable de la formation du personnel.

En (N), les dépenses de formation se sont élevées 2 361 KDA.

Sous section 03 : Indicateurs d'apprentissage :

Un questionnaire en ligne a été proposé à tous les collaborateurs concernant leur environnement de travail au sein de l'hôtel. Les réponses se présentent comme suit :

Tableau N° (III.24) Apprentissage

Sheraton Club des Pins	2013	2014
Engagement :	79%	75%
Travail d'équipe :	72%	73%
Leadership :	72%	79%
Environnement travail :	72%	74%
Information reçue :	71%	75%
Adaptation changement:	78%	75%

Source : Rapport d'audit SIH février 2015.

L'engagement et l'esprit incitatif a atteint un degré de 75 %, ce qui acceptable par le département des ressources humaine, sachant que le secteur hôtelier nécessite cette réaction de personnel vu que le comportement des clients n'est pas toujours prévisible. Cet esprit aide l'hôtel à diminuer les coûts et à préserver la marque.

Le travail d'équipe est un atout qui contribue à diminuer le temps de faire.

Le taux de leadership (y compris l'empowerment) a connu une amélioration en 2014 vu que le personnel est devenu plus rapide à prendre les décisions, qui sont dans la plupart des cas acceptés par les clients.

L'environnement de travail à l'hôtel est très agréable vu l'endroit, le standing, et les moyens mis à la disposition du personnel. Le degré de satisfaction relatif à l'environnement de travail est de 74 % en 2014.

L'information reçue est un indice très important pour mesurer l'apprentissage du personnel. L'hôtel n'a pas cessé de former ses employés dans tous les domaines, soit formation interne (face à face) durant les heures de travail, soit formation à l'extérieure. En 2014 l'hôtel a formé l'équipe de comptabilité sur un nouveau système intégré (S.A.P).

Malgré les difficultés techniques et de manipulation, l'équipe de comptabilité s'adapte jour après jour avec ce système international. Le taux d'adaptation aux changements est de 78%.

Sous section 04 : Evolution des paramètres de gestion liés au personnel

4.1 Evolution des frais du personnel annuels moyens par agent

Cette évolution est présentée comme suit :

Tableau N° (III. 25) Evolution des frais du personnel annuels moyens par agent

ANNEE	N-1	N
Frais de personnel (KDA)	341 164	346 737
Effectif	902	790
Frais du personnel (KDA) Moyenne annuelle par agent	378	438
Evolution annuelle		16%

L'analyse de l'évolution des frais de personnel révèle, malgré une diminution des effectifs en N, une progression des frais de personnel résultant de la hausse des frais de personnel moyen par agent de 16% par an en N (augmentation des salaires et heures supplémentaires)

4.2 Contribution du personnel à la performance de l'hôtel.

Cette contribution est mesurée en prenant en considération deux rubriques de comptes de résultat, frais du personnel et la valeur ajoutée:

Tableau N° (III.26) Contribution du personnel à la performance de l'hôtel.

ANNEE	N-1	N
Frais de personnel (KDA)	341 164	346 737
Effectif	902	790
Valeur ajoutée (KDA)	649 514	797 278
Frais de personnel/VA (%)	52,53%	43,49%
VA/Agent (KDA)	720	1 009

Source : élaboré par l'étudiant.

L'analyse des paramètres ci-dessus révèle une amélioration de la contribution de chaque agent aux performances économiques de l'entreprise.

Cependant, il convient de noter que, malgré une diminution de près de 10 points entre N et N-1, le ratio « Frais de personnel / Valeur ajoutée » reste élevé, signe du coût élevé du personnel eu égard aux performances de l'hôtel.

Synthèse de 3^{ème} chapitre

D'après ce qu'on a exposé au troisième chapitre, nous concluons que la Société d'Investissement Hôtelière (SIH) est devenue un géant dans le domaine hôtelier en Algérie vu ses trois unités qui sont en exploitation et les grands projets en cours.

L'Hôtel Sheraton club Des Pins, unité de la SIH est un hôtel de cinq (05) étoiles destiné au segment « hôtellerie des affaires » ne cesse augmenter son chiffre d'affaires à cause de son endroit stratégique d'une part, et d'autre part à cause de l'expérience managériale de la SIH et de la chaîne Starwood, l'une des plus grandes chaînes hôtelières au monde.

On n'a pas pu rentrer dans les détails du métier vu que les procédures de la chaîne starwood sont secrètes et professionnelles et elle ne sont pas destinées à l'usage académique ou public. Mais malgré cet obstacle, on a pu exposer plusieurs informations importantes fournies par l'hôtel et par la SIH selon la logique de Balanced ScoreCard. Ces informations chiffrées étaient nécessaires pour mesurer la performance de l'hôtel, soit par département soit globalement.

Les indicateurs de performances des différents axes de balanced ScoreCard démontrent la maîtrise des coûts par rapport au chiffre d'affaires réalisé, malgré la concurrence des autres hôtels de la même gamme. Ceci avait un impact positif sur les indicateurs de rentabilité. Les autres indicateurs de « client » et de « croissance et apprentissage » sont très appréciables par les managers.

Bref, les normes de gestion de l'hôtellerie haut-standing sont respectées.

CONCLUSION GENERALE

En conclusion, le système intégré de gestion des coûts « SIGC » (Integrated cost management system) est un système de comptabilité de gestion stratégique « CGS » (strategic management accounting) implanté pour identifier les informations essentielles qui doivent être partagées entre les individus, les équipes, les départements, les processus et les entités, pour prendre la bonne décision qui restera toujours la finalité de ce système.

Pour les chercheurs et les praticiens de la comptabilité de gestion stratégique, l'intérêt de ce concept réside dans le fait qu'il peut servir de courroie de transmission pour les objectifs stratégiques, opérationnels ou tactiques.

La structure du « SIGC » souligne le rapport entre les flux de l'information et la prise de décision aux divers niveaux de l'entreprise. Elle se compose d'éléments suivants :

- Quatre systèmes de gestion stratégique des coûts : système de gestion des coûts à base d'activité, Système de gestion des Coûts Cibles, système de gestion d'Actif et système de gestion de coût de capacité. Ces derniers sont intégrés avec trois autres systèmes dans l'entreprise, il s'agit de :
La gestion des processus, l'entreprise étendue et gestion intégrée de performance
- Quatre domaines de décision : Consommateur/Marché, produits et services, processus et niveau des ressources :
- Intégration : dans notre étude, on a utilisé le Balanced ScoreCard « BSC » comme système d'intégration et de mesure de la performance. Les résultats du SIGC ont été présentés selon les quatre perspectives de « BSC » : Finance, clients, processus internes et innovation et apprentissage.

Le système intégré de gestion des coûts ne peut être conçu sans le soutien de la direction générale qui est chargée de l'adoption et de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise, en visant l'amélioration continue. La création d'une équipe au niveau de Top Management avec la nomination des membres de différents domaines fonctionnels est un acte de gestion primordial pour assurer le déploiement de cette stratégie en objectifs et exécuter les changements qui doivent être faits selon les besoins des clients et les moyens disponibles (capacités internes et disponibilité des fournisseurs).

L'orientation client est le point focal du système intégré de gestion des coûts, par conséquent, les entreprises ont compris depuis longtemps que le service client signifie plus que la satisfaction des besoins immédiats aux meilleurs coûts. Mais aussi, anticiper les besoins futurs et suivre leur évolution. Cette attitude doit imprégner toute la culture d'entreprise par ce que la gestion de la relation « entreprise-client » est un facteur de soutien important dans la gestion intégrée des coûts. Les entreprises doivent diviser leurs clients en segments, et de décider quels segments sont les plus précieux.

Le SIGC donne aussi une importance aux fournisseurs des entreprises qui non seulement produisent et livrent les inputs nécessaires pour les activités de l'entreprise, ils influencent la composition des coûts.

La complexité de l'environnement et les changements rapides nécessitent une gestion intégrée des coûts favorisant une exploitation optimale des capacités (ressources matériels et humaines, savoir faire et temps), et une gestion efficace des processus, et des activités afin de produire la meilleure qualité au moins coût, et par conséquent présenter la meilleure offre au client.

Pour une mise en œuvre réussie du SIGC, il est nécessaire d'avoir une participation active des employés à tous les niveaux de pyramide organisationnelle. En plus de leur implication dans le processus de production, les employés doivent être responsables autant qu'individus ou équipes sur l'exécution de la stratégie, le degré d'atteinte des objectifs opérationnels, et les décisions prises dans le cadre de l'empowerement.. Il est nécessaire de réunir les équipes trans-fonctionnelles afin d'obtenir une vue globale ou complète sur le déroulement des opérations. La participation des employés nécessite également des techniques de mesure de performance qui comprennent des indicateurs financiers et non financiers, la formation continue et l'apprentissage. Par conséquent, cela signifie que les employés ou les équipes trans-fonctionnelles deviennent le facteur de soutien essentiel pour une mise en œuvre réussie du SIGC.

Le Top Management conçoit et adopte la stratégie qui sera exécutée au niveau des opérations, le contrôleur de gestion et à l'aise du SIGC pourra contrôler le niveau d'exécution de cette stratégie dans les différentes entités opérationnelles en mesurant les indicateurs pertinents de performance, qui seront transmis au Top Management pour décider.

Notre étude a été supportée par une étude de cas au sein de l'hôtel Sheraton Club Des Pins unité de la Société d'Investissement Hôtelière (EPE/SPA). Cette étape est importante pour la recherche : il s'agit, de montrer et de mettre en épreuve le rôle du Système intégré de gestion des coûts (SIGC) dans la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision.

Malgré que les informations dont on avait besoin soient considérées comme informations internes et secrètes à cause de la concurrence, les responsables de l'unité et du siège nous ont fourni certaines. La vraie difficulté était comment adapter le SIGC avec le secteur de l'hôtellerie (secteur de service) surtout que les références bibliographiques qu'on avait consultées parlaient de secteur de fabrication.

Notre étude de cas nous a permis de conclure ce qui suit :

Le partenariat avec un partenaire étranger qui a un savoir faire spécifique et une longue expérience dans son domaine est très bénéfique pour le transfert de la connaissance vers l'Algérie. L'apport de la chaîne Starwood dans la gestion des hôtels de haut standing peut être résumé en points suivants

- Instaurer une culture hôtelière internationale dans un établissement hôtelier algérien, ce qui aide, d'une part, à comprendre les besoins des clients de différents pays et les satisfaire avec une grande souplesse (réaction rapide et efficace), et d'autre part, à mieux gérer les conflits internes, entre individus ou entre départements ou groupes.
- Former le personnel algérien sur l'utilisation des systèmes et des outils de gestion développés (tels que logiciel de gestion des investissements, logiciel de gestion du temps, système intégré MC pour la gestion des stocks, système intégré Fidelio pour la gestion de l'accueil et de l'hébergement, système intégré Micros pour la gestion des différents points de vente, système de gestion intégré SAP).
- Former les cadres algériens sur les normes hôtelières internationales (normes d'hygiène et de sécurité, normes des banquets, recettes et plats internationaux, décoration, gestion des fournisseurs et des clients)
- Préserver l'établissement hôtelier en faisant une rénovation périodique (la plus grande rénovation de l'hôtel Sheraton club Des Pins a commencé au fin 2013).

Les managers de l'hôtel ne s'intéressent pas uniquement aux résultats des états financiers qui diffusent des informations récapitulatifs reflétant la performance global de l'entreprise mesurée financièrement, ils voient au-delà de ça, leurs rapports concernent les départements, les points de vents, les produits et les charges, et le personnel, ce qu'on a appelé dans notre thèse le pilotage de la performance économique « c'est déployer la vision globale de la performance dans des règles de décision et d'action concrètes au niveau de chacune des entités agissantes (équipes, département, points de vente par nature) qui la composent ». Cette approche permet de lier les opérations avec la stratégie.

L'utilisation de la comptabilité des coûts traditionnelle ne pourra jamais répondre aux besoins des managers de l'hôtel Sheraton Club des Pins, ce dernier se ressemble à une grande entreprise composée de plusieurs entreprises de restauration, d'hébergement, d'accueil, de vente en état, de maintenance, de sport et de loisir. Au mois de septembre 2014 et après recommandation du siège international de Starwood, les responsables de l'hôtel Sheraton club Des Pins ont opté pour intégrer de leurs systèmes intégrés de gestion dans un seul système de comptabilité de gestion S.A.P.

Cela nous amène à confirmer toutes les hypothèses formulées dans notre introduction.

5. L'utilisation de la comptabilité de gestion aidera les gestionnaires à réduire le coût des produits plus qu'à utiliser l'ancien système de comptabilité analytique (hypothèse acceptée).
6. Le SIGC est un système développé de la comptabilité de gestion, il est très efficace pour mesurer la performance de l'entreprise vu la fiabilité de ses informations et son orientation stratégique (hypothèse acceptée)..
7. Le SIGC conduit à plus de visibilité et de l'applicabilité des décisions et des actions (hypothèse acceptée). .
8. La mise en œuvre d'SIGC est très difficile dans une entreprise algérienne, car l'information fait défaut (hypothèse acceptée).

La mise en place d'un système intégré de gestion des coûts ou n'importe quel système de comptabilité de gestion nécessite une très bonne connaissance des activités de l'entreprise, de ses processus, de son organisation et de sa stratégie. Ainsi, il est nécessaire que les responsables opérationnels s'impliquent et participent à l'identification des menaces internes et externes et à la détermination des objectifs. Leur participation est primordiale dans le processus d'élaboration d'un Balanced ScoreCard, leur expérience et leur savoir faire aidera le contrôleur de gestion ou le comptable de gestion à interpréter et à mieux comprendre les indicateurs de gestion. Cette idée méritera d'être généralisée dans toutes les entreprises algériennes.

Le domaine de la comptabilité de gestion en Algérie est toujours fertile, nous pensons qu'il faut faire plus d'effort dans la formation des formateurs (ex : enseignants universitaires, experts comptables) et la formation universitaire et professionnel. L'analyse des coûts est une culture industrielle avant qu'elle soit une nécessité concurrentielle.

Nous pensons aussi, qu'il est temps d'imposer aux managers des entreprises algériennes un minimum d'information concernant les outils de gestion de tableau de bord. Le rôle de l'administration fiscale, de la législation (ex : loi relative aux commissaires aux comptes) est primordiale dans cette affaire. Ceci est un motif positif pour inciter les managers à mettre en place des systèmes de comptabilité de gestion.

Il serait intéressant de faire des études plus pointues sur la mise en place des systèmes intégrés de gestion des coûts ou n'importe quel système de comptabilité de gestion dans les entreprises algériennes, en choisissant les secteurs les plus qualifiés pour ce genre de systèmes tels que le secteur pharmaceutique, production de textile, travaux publics. Des études sur les obstacles qui empêchent l'orientation des managers algériens vers les systèmes de comptabilité de gestion, et sur le rendement de ces systèmes

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

N°	<i>En Français</i>
<i>Ouvrages</i>	
1	ANGELIER Jean pierre, Economie industrielle, éléments de méthode, office des publications universitaires (OPU) Alger, 1992
2	BELAIBOUD Mokhtar, Guide pratique d’audit financier et comptable adapté au contexte algérien, 2 ^{ème} édition, La maison des livres, Alger, (sans année de publication)
3	BESCOS Pierre-Laurent et MENDOZA Carla, le management de la performance, Editions comptables, Malesherbes, Paris, 1996
4	Burlaud Aain, SAADA Toufik et SIMON Claude, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Edition Vibert, Paris, 1995
5	DICK Wolfgang et MISSONIER-PIERA Franck, et autres collaborateurs, Comptabilité financière en IFRS, Publié par Pearson éducation, France, 2006
6	DOYOLE David, la maitrise des coûts une approche globale, Editions d’organisation, Paris 1996
7	Ecosip, RAVIART David et TAHON Christian « Dialogues autour de la performance en entreprise », Editions Harmattan, Paris, 1999.
8	GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Economica, 7 eme édition, Paris, 2000
9	Kaplan Robert et Norton David, L’alignement stratégique : créer des synergies par le tableau de bord stratégique, Traduit de l’américain par Monique Sperry, Edition d’organisation, Paris 2007
10	LORINO Philipe, Comptes et récites de la performance, essai sur le pilotage de l’entreprise, Les éditions d’organisation, 2eme tirage, Paris, 1996

11	LORINO Philippe, le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, DUNOS, Pais , 1991
12	MELYON Gerard, Comptabilité analytique, 2ème édition, BREAL 2001.
13	MENDOZA Carla et autres, Coûts et décisions, Gualino éditeur, Paris, 2002
14	RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), 3 ^{ème} édition, Economica, Paris, 2006
<i>Thèses</i>	
15	Manel BENZERAFA, L'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat, Université de Paris X – Nanterre, 2007.
16	Marie Marchand , L'utilisation des systèmes de mesure de performance dans les PME , thèse présenté à l'université du Québec à trois-rivières comme exigence partielle du doctorat en administration, en octobre 2009.
17	Matthieu Lauras , Méthodes de diagnostic et d'évaluation de performance pour la gestion de chaines logistiques, thèse présentée en vue d'obtention du titre de docteur de l'Institut National Polytechnique de Toulouse, spécialité systèmes industriels, soutenue le 07 juillet 2014.
18	Sylvestre Uwizeyemungu , L'évaluation de la contribution des progiciels de gestion intégrés (ERP) à la performance organisationnelle : développement d'une méthodologie processuelle. Thèse présentée à l'université du Québec à trois-rivières comme exigence partielle du doctorat en administration, en juin 2008.
<i>Articles</i>	
19	CUCUZZA Thomas et NESS Joseph, Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC, Article, Harvard Business Review, Editions d'organisation, Paris 1999
20	DE RONGE Yves, L'impact des ERP sur le contrôle de gestion : une première évaluation, Article, FINICO, Vol 10, 2000

21	GAUTIER Frédéric et GIARD Vincent, Vers une meilleure maîtrise des coûts engagés sur le cycle de vie lors de la conception de produits nouveaux, Article, Comptabilité- Contrôle- Audit, Tome 06, Volume 02, Septembre 2000
22	GAUZENTE Claire, Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : Qu'elle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs, Revue Finance Contrôle Stratégie, Volume 03 N° 02, Juin, 2000, P150.
23	GOSSELIN Maurice et OUELLET Gino, Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activité : qu'avons-nous vraiment appris ?, Comptabilité- Contrôle- Audit, Tome 05, Volume 01, Mars 1999
24	HERRIAU Christopher, Le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion, Article, Finance Contrôle Stratégie, Vol 02, N° 03 Septembre 1999
25	KAPLAN Robet et NORTON David, Le tableau de bord prospectif, outil de management stratégique, Article, Harvard Business Review, Numéro spécial « les systèmes de mesure de la performance », Editions d'organisation, Paris, 1999
26	KAPLAN Robet et NORTON David, Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance, Article, Harvard Business Review, Numéro spécial « les systèmes de mesure de la performance », Editions d'organisation, Paris, 1999, PP158
27	LE MESTRE Patrick, De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue, Article, Revue française de comptabilité, N° 319, Edition ECM, Paris, Février 2000
28	LEBAS Michel et MEVELLEC Pierre, Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Article, revue Comptabilité- Contrôle- Audit, Les vingt ans de l'AFC, Mai 1999
29	MEVELLEC Pierre et BERTRAND Thierry, ABC/M et transversalité choix de conception et impacts potentiels, Article, revue Comptabilité-Contrôle- Audit, Tome 14, Volume 01, Juin 2008

30	MEYER Christopher, Comment de bons indicateurs aident les équipes à atteindre l'excellence, , Article, Harvard Business Review, Numéro spécial « les systèmes de mesure de la performance », Editions d'organisation, Paris, 199
31	MORIN Estelle, GUINDON Michel et BOULIANNE Emilio, (avec adaptation) Mesurer la performance de l'entreprise, Revue Gestion, Vol 21, N° 03, Septembre 1996
32	Zair Wafia, Le Balanced Scorecard: Mesurer la performance « avantages et inconvénients » Article, revue des sciences économiques et commerciales et de sciences de gestion, Université d'Alger N° 09, 2013, P 23 (avec adaptation
Séminaires	
33	VAN CAILLIE Didier, de la stratégie à l'action grace à la Balanced ScoreCard : une mode ou un nouvel outil efficace de contrôle de gestion ?, séminaire sur la performance des formations postuniversitaire, Université de Liège, 26 avril 1999
Lois	
34	Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers, ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. JORADP N° 19 du 25/03/2009
35	Code de commerce algérien
36	Décret exécutif N° 07-210 du 04 Juillet 2007 fixant les conditions de réévaluation des immobilisations corporelles amortissables et non amortissables figurant au bilan clos au 31 Décembre 2006 des entreprises et organismes régis par le droit commercial (Article 71 loi de finances pour 2003 modifié et complété
37	Journal Officiel de la République Algérienne N° 42, du 27 juillet 2008, P04
38	Loi des finances pour 1989_ article II_ Alinéa 2. Voir aussi Journal Officiel de la République Algérienne N° 42, du 27 juillet 2008

Sites internet

39	http://rse-pro.com/performance-sociale-655 . Document sur internet, date de consultation 15 février 2012
40	AURLIO Fetz, MASSIMO Fillipini, MEHDI Farsi, Avantages de l'intégration horizontale et efficacité des coûts des entreprises suisses d'approvisionnement, Etude empirique, Article, Revue de politique économique, Juin, 2008, P25. Disponible sur http://www.lavieeconomique.ch/fr/editions/200806/pdf/Farsi.pdf
41	BARILLOT Pascal, Modèle conceptuel de la performance de systèmes industriels, document sur internet, http://www.afscet.asso.fr/resSystemica/Paris05/movahedkhah.pdf , date de consultation 03/02/2012.
42	BERLAND Nicolas et DOHOU Angèle, Mesure de la performance globale des entreprises, document sur internet, http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p154.pdf , date de consultation 03/02/2012
43	BROWN George, Accountability and performance measurement, http://www2.accaglobal.com/archive/sa_oldarticles/43909 , 1998, P04. Date de consultation 26 Avril 2012
44	DEBBI Ai, La mesure de la performance dans les mairies : Dimensions et indicateurs, working paper, Workshop « La performance public locale, composants et mesures », Décembre 2005, P08. Date de consultation février 2012
45	DEBBI Ali, La mesure de la performance dans les mairies, Dimensions et indicateurs, Working paper WM, , Workshop « La performance public locale, composants et mesures », Décembre 2005, P06. http://www.ville-management.org/forum/files/debbiali_757.pdf , Date de consultation février 2012.
46	ENGEL.F, et KLETZ.F Cours de comptabilité analytique ; Ecole des Mines de Paris, 2005. P 15. http://cgs-mines-paristech.fr/wp-content/uploads/2012/01/ComptaAna2005new.pdf

47	FERNANDEZ Alain (2011), Terminologie, http://www.nodesway.com/tableaubord/indicateur-performance.htm . date de consultation février 2012
48	GERMAIN Christophe et TREBUCQ Stéphane, La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques reflexions, Article, Semaine siciale Lamy, N° 1186, le 18 Octobre 2004, P36, sur internet. http://trebucq.u-bordeaux4.fr/1186-germain-trebucq.pdf . Date de consultation 15 février 2012
49	MEYSSONNIER François, Le Target Costing un état de l'art, Article, PP 12-13 avec adaptation, http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/performance/contrôle-gestion/Qualite_et_contrôle_de_gestion/Methode_ABC/2_target_costing.pdf
50	PESQUEUX Yvon, La notion de performance globale, document sur internet http://hal.inria.fr/docs/00/03/20/16/PDF/performanceTunis.pdf , date de consultation 03/02/2012, P 06
51	PRAT Francis, Gestion des immobilisations : le système des codes-barres, RFComptable, N° 11, Juillet 1999, P03. www3.acclermont.fr/.../Cours1_RF_cptable_11_code_barre_immobilisation.doc , date de consultation, octobre 2012
52	TREMBLAY Diane-Gabrielle, Productivité et performance : Enjeux et défis dans l'économie du savoir, Note de recherche 2003-13 de la chaire de recherche du Canada sur les enjeux socio-organisationnels de l'économie du savoir, http://www.telug.uqam.ca/chaireecosavoir/pdf/NRC03-13.pdf , 2003, P20. Date de consultation 02 Avril 2012
53	URFIST, Intelligence économique, Article disponible sur www.strategie.free.fr/archives/textes/ie/archives_ie_15.htm , 1998. Date de consultation 2003

N° <i>En Anglais</i>	
<i>Books</i>	
54	BLOCHER Edward, STOUT David, COKINS Gary, Cost Management: A strategic emphasis, 5th edition, Published by Mc Graw hill/Irwin, New York, 2010
55	EPSTEIN Barry and JERMAKOWICZ Eva, Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Published by John Wiley and Sons, INC, New Jersey, 2008
56	HARPER.W.M, Cost and management accounting, Vol 01, cost accounting, published by Macdonald and Evans LTD, 1983
57	HOLT Graham, MIRZA Abbas Ali and ORRELL Magnus, IFRS, International Financial Reporting Standards: Workbook and guide, Published by John Wiley and sons, INC, 2006
58	HUSSEY Roger and ONG Audra, International Financial Reporting Standards: Desk reference, Published by John Wiley and Sons, INC, New Jersey, 2005
59	Kaplan Robert and Norton David, The balanced scorecard : translating strategy into action, Harvard Business school Press, Boston, USA 1996
60	RIAH BELKAOU Ahmed, Behavioral management accounting, Quorum books, USA, 2002
61	SHIM Jae and SIEGEL Joel, Theory and Problems of Managerial Accounting, 2nd edition, Published by McGraw-Hills, USA, 1998
62	VAN GREUNING Hennie, International Financial Reporting Standards: A Practical guide, 4th edition, The world bank, Washington, 2006,
<i>Thesis</i>	
63	EL KELETY Ibrahim Abd El Mageed Ali, Towards a conceptual framework for strategic cost management, Thesis of Doctorate, Chemnitz University of Technology, 2006
<i>Articles</i>	
64	ALBRIGHT Tome and LAM Marco, Managerial accounting and continuous improvement initiatives, A retrospective and framework, Article, Journal of Management Issues, Volume 18 N° 02, Published by Pittsburg State University, 2006
65	ANDERSON Steven and KAPLAN Robert, Time-Driven Activity-Based Costing, Article, Harvard Business Review, November 2004

66	ANSARI Shahid, BELL Jan, and OKANO Hiroshi, Target Costing: Uncharted research territory, Article, Handbook of Management Accounting Research, Vol 02, 01st edition, Published by Elsevier, Oxford, 2007
67	ANTHONY Robert N, Cost concepts for control, Accounting review, Vol 32, Issue 2, April 1957
68	ASKARANY Davood, and YAZDIFAR Hassan, A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand, Article, International Journal of Production Economics, August 2011
69	BALACHANDRAN Bala, BALAKRISHNAN Ramji and SIVARAMAKRISHNAN K, On the Efficiency on Cost-Based: Decision Rules for Capacity Planning, Article, The Accounting Review, Vol 72, April 1997, N° 04,
70	BOURNE Mike, KENNERLY Mike et NEELY Andy, Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach, Article, International journal of operations and production management, Vol 20, N° 10, MCB University press, 2000
71	CADEZ Simon and GUILDING Chris, An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, Article, Accounting, Organizations and Society, N° 33, 2008
72	CADEZ Simon and GUILDING Chris, An exploratory investigation of in integrated contingency model of stratégic management accounting, Article, Accounting, Organizations and society 33, 2008
73	COOPER Robin and SLAGMULDER Regine, Target Costing for new product development, Article, Handbook of cost management, 2nd edition, Published by John Willey and Sons. INC, 2005
74	COOPER Robin, Costing techniques tu support corporate strategy: evidence from Japan, Article, Management Accounting Research, N) 07, 1996
75	DAVILA Tony and WOUTERS Marc, Management accounting in the manufacturing sector: Managing costs at the design and production stage, Article, Handbook of Management Accounting Research, Published by Elsevier, Oxford, 2007

76	DEKKER Henri and Shannon Anderson, Strategic cost management in supply chains, Part 1: Structural cost management, Article Accounting Horizons Review, American Accounting Association Vol 23 N° 02, June 2009
77	DISCENZA Richard and GANE Margaret, Target Costing, Article, Journal of business and industrial marketing, Volume 10, Issue 01, Emerald
78	EL KELETY Ibrahim Abd El Mageed Ali, Towards a conceptual framework for strategic cost management, Thesis of Doctorate, Chemnitz University of Technology, 2006
79	ELLRAM Lisa, Total Cost of Ownership: A key Concept in Strategic Cost Management Decisions, Article, Journal of Business Logistics, Vol 19, N° 01, 1998
80	HANSEN Allan MOURITSEN Jan, Management Accounting and Operational Management, Article, Handbook of Management Accounting Research, Published by Elsevier, Oxford, 2007
81	Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Designing an integrated cost management system for driving profit and organizational performance, Statement on management accounting N° 4MM, Published by IMA, March 2000
82	Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and techniques for implementing target costing, Statement on management accounting N° 4GG, Published by IMA, November 1998
83	Institute of management Accountants (IMA) : Statement on management accounting , practice of management accounting, Published by IMA, USA, 2008
84	Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing Capacity Cost Management System, Statement N° 4LL, February 2000
85	Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Implementing capacity cost management system, Statement on management accounting N° 4LL, Published by IMA, February, 2000

86	Institute of Management Accountants (IMA), Arthur Andersen LLP and Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), Tools and Techniques for implementing Target Costing, Statements on Management Accounting, N° 4GG, IMA publications, November 1998
87	JACOBS Fred and MAIGA Adam, The effect of Benchmarking and incentives on organizational performance: A test of two way interaction, Article, Vol 11, Published by Elsevier, Oxford, 2002
88	Jariri. F and Zegordi S.H, Quality Function Deployment, Value Engineering and Target Costing, an Integrated Framework in Design Cost Management: A Mathematical Programming Approach, Article, Scientia Iranica, Vol. 15, No. 3, Published by Sharif University of Technology, June 2008
89	Kaplan R et Norton D, Using the balanced scorecard as strategic management system, harvard business review, january-februray 1996, P03 et july-august 2007
90	KAPLAN Robert and ANDERSON Steven, Time-Driving Activity Based Costing, Article, Harvard Business Review, November 2004.
91	KAPLAN Robert et NORTON David, The balanced scorecard-Measures that drive performance, Article, Harvard Business Review, January-February
92	KAPLAN Robert, Measuring Manufacturing Performance : An New Challenge For Managerial Accounting Research, Article, The Accounting Review, Vol LVIII, N° 04, October 1983
93	Kaplan Robet et Norton David, Using The Balanced Scorecard as strategic Management System, Article, Harvard Business Review, july-august, 2007
94	KEE Robert, Operational Planning and Control with an Activity-Based Costing system, Article, Advances in Management Accounting, Volume 11, Published by Elsevier, Oxford, 2003
95	LARDENOIJE Etienne, VAN RAAIJ Erik, et VAN WEELE Arjan, Performance management models and purchasing : Relevance still lost, Researches in purchasing and supply management, Proceeding of the 14th IPSERA conference, March 20-23, Archamps, France, 2005, P670. Available also in the web http://www.arjanvanweele.com/49/records/50/Lardenoije.Raaij.IPSERA.PerformanceManagement.EtAl2005ho.pdf

96	MAHER Michael and WEIL Roman, Target Costing: Equations and glossary, Article, Handbook of cost management, 2nd edition, Published by John Willey and Sons. INC, 2005
97	MAX Mitchell, Leveraging process documentation for time driving activity based costing, Journal of performance management
98	OGUSHI yoko, target Costing brings another competitive edge: creation of capacity surplus through information capital readiness by IT, Article, Japanese management and international studies, Vol 02, Published by World scientific, 2007
99	PISANO Gary, SHUEN AMY and TEECE David, Dynamic Capabilities and Strategic Management, Article, Strategic Management Journal, Vol 18, N° 07, Published by John Wiley and Sons, August, 1997
100	PORTER Michael, What is strategy?, Article, Harvard Business Review, November 1996
101	REEVE james, Logistics and Marketing Costs, Article, Handbook of Cost Management, 2 nd edition, Published by John Wiley and Sons, INC, New jersey
102	Shadbolt Nicola, The balanced scorecard : a strategic management tool for Ranchers, Article, Rangelands, Vol. 29, No. 2, published by : Allen Press and Society for Range Management April 2007
103	SHANK Jan and COLLEGE Dartmouth, Strategic Management Accounting: New wine or just new bottle, Article, Journal of Management Accounting Research, Fall 1989
Web	
104	BHIMANI Alnoor, A study of emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success, Article, Accounting, Organizations and Society, www.elsevier.com/locate/aos , 2003. (D'après www.Justor.com), P03. Date de consultation, Mars 2011.
105	BOURGUIGNON Annick, Management Accounting and Value Creation: the profit and loss of reification, Article, Critical Perspectives on Accounting N° 16, 2005, PP359-360. www.elsevier.com/locate/cpa , (adapted).

106	Chartered Institute of Management Accountants, What is CIMA's definition of management accounting? June 2009. http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Insight-e-magazine/Insight-2009/Insight-June-2009/What-is-CIMAs-definition-of-management-accounting/
107	COOPER Robin and SLAGMULDER Regine, Factors influencing the target costing process :lessons from japanese practice, February 25, 1997, P01. Available at http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp_97_30.pdf . Date de consultation 2006
108	COOPER.R and SLAGMULDER.R, 'Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice, http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_97_30.pdf , February 25 1997, P 01. Date de consultation 2010
109	Jean-Paul Laberge MBA Suzanne Dureault BA http://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique/Accueil/articles/plan-d-implantation
110	KAPLAN Robert and ANDERSON Steven, Time-Driving Activity Based Costing, Working paper N°#04-045, P11. Site web de Harvard Business School, Date de consultation (2010 à peu près).
111	KAPLAN Robert, Adding time to Activity Based Costing, Interviewed by GILBERT Sara, Working Knowledge, Harvard Business School, April 11, 2007 (Date of consultation 2010)
112	KAPLAN Robert, The demise of cost and profit centers, Working paper N° 07-030, www.hbr.org , copyright 2006
113	NARAYANASWAMY.R, Strategic cost management: some reflections from experience, Article, The chartered accountants review, December 2003, P664. www.jestore.com Date de consultation Mars 2012
114	ROZTOCKI Narcyz, An Integrated Activity Based Costing and Economic Value Added System as an engineering management tool for manufacturers, Article, P02, http://www.pitt.edu/~roztock/virginia/roztock.pdf