



UNIVERSITE D'ANTANANARIVO

DOMAINE DES SCIENCES DE LA SOCIETE

MENTION GESTION

**MEMOIRE EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME DE MASTER EN
SCIENCES DE GESTION**

PARCOURS : COMPTABILITE, AUDIT ET CONTROLE

Thème :

**La méthode ABC : inducteur de la performance en entreprise
et outil d'aide à la décision - Cas de sociétés œuvrant dans le
secteur de l'industrie textile.**

Présenté par :

ANDRIANTSALAMA RABETOKOTANY Avisoa Sandra

Sous l'encadrement de :

Encadreur pédagogique

SOLOFOMIARANA RAPANOEL

Tsirinirina

Maitre de Conférences

Encadreur professionnel

RAKOTOMALALA Tahinanandrasana

**Expert-comptable et financier
Cabinet 3A Madagascar**

**Année universitaire : 2018/2019
Session : JANVIER 2020
Date de soutenance : 21 Janvier 2020**



UNIVERSITE D'ANTANANARIVO

DOMAINE DES SCIENCES DE LA SOCIETE

MENTION GESTION

MEMOIRE EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME DE MASTER EN
SCIENCES DE GESTION

PARCOURS : COMPTABILITE, AUDIT ET CONTROLE

Thème :

**La méthode ABC : inducteur de la performance en entreprise
et outil d'aide à la décision - Cas de sociétés œuvrant dans le
secteur de l'industrie textile.**

Présenté par :

ANDRIANTSALAMA RABETOKOTANY Avisoa Sandra

Sous l'encadrement de :

Encadreur pédagogique

SOLOFOMIARANA RAPANOEL

Tsirinirina

Maitre de Conférences

Encadreur professionnel

RAKOTOMALALA Tahinanandrasana

Expert-comptable et financier
Cabinet 3A Madagascar

Année universitaire : 2018/2019

Session : JANVIER 2020

Date de soutenance : 21 Janvier 2020

REMERCIEMENTS

Avant toute chose, nous tenons, tout d'abord, à remercier le **SEIGNEUR** pour son amour, son salut, sa bénédiction et sa grâce qui nous a permis de vivre jusqu'à ce jour.

Nous adressons nos vifs et sincères remerciements à toutes les personnes qui nous ont apporté leur aide dans la réalisation et dans l'aboutissement du présent mémoire, en particulier :

- Monsieur **RAVELOMANANA Mamy Raoul**, Professeur Titulaire, Président de l'Université d'Antananarivo, pour les sacrifices qu'il fait afin d'assurer le bon fonctionnement de l'Université.
- Monsieur **RANDRIAMASITIANA Gil Danny**, Professeur Titulaire, Doyen de la Faculté d'Economie, de Gestion et de Sociologie, qui n'a jamais cessé d'améliorer la méthode d'enseignement au sein de la faculté EGS.
- Madame **RANDRIAMBOLOLONDRABARY Corinne**, Professeur, Chef de la Mention Gestion, qui a toujours veillé à la bonne marche de nos études.
- Madame **ANDRIANALY Saholiarimanana**, Professeur Titulaire, Directeur des Centres d'Etude et de Recherche en Gestion, qui nous a permis de consulter les mémoires disponibles au sein du centre.
- Monsieur **SOLOFOMIARANA RAPANOEL Tsirinirina**, Maître de Conférences, notre encadreur pédagogique, pour ses précieux conseils et son encadrement malgré ses nombreuses responsabilités et contraintes professionnelles.
- Monsieur **RAKOTOMALALA Tahinanandrasana**, Expert-comptable et financier au sein du Cabinet 3A Madagascar, notre encadreur professionnel, pour nous avoir supervisé tout au long de ce mémoire malgré ses contraintes professionnelles.
- Tous les collaborateurs du Cabinet 3A Madagascar, pour leurs conseils qui nous ont permis d'avancer dans notre réflexion.
- Tout le corps enseignant de la Faculté d'Economie, de Gestion et de Sociologie, pour sa contribution à notre enseignement.

Enfin, j'adresse mes plus sincères remerciements aux membres de ma famille, amis et proches pour leurs soutiens et encouragement.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS

LISTE DES TABLEAUX

LISTE DES FIGURES

LISTE DES ABREVIATIONS ET DES SIGLES

RESUME

ABSTRACT

INTRODUCTION GENERALE

PARTIE 1 : CADRE GENERAL DE L'ETUDE

Chapitre 1. PRESENTATION DE L'ETUDE

- Section 1. Généralités du secteur textile à Madagascar
- Section 2. Présentation de l'entreprise œuvrant dans l'industrie textile

Chapitre 2. CADRE CONCEPTUEL THEORIQUE

- Section 1. La comptabilité générale et analytique
- Section 2. Présentation de la méthode ABC
- Section 3. Relation entre la méthode ABC et la performance

Chapitre 3. METHODOLOGIE DE RECHERCHE

- Section 1. Outils de collecte et de traitement de données
- Section 2. Limites et difficultés rencontrées

PARTIE 2 : RESULTATS ET ANALYSE CRITIQUE DE L'ETUDE

Chapitre 4. ETAT DES LIEUX

- Section 1. Description du système d'information existant
- Section 2. Structure de la méthode des sections homogènes au sein des textiles

Chapitre 5. ANALYSE DU SYSTEME EXISTANT

- Section 1. Analyse de l'environnement externe
- Section 2. Analyse au niveau de la méthode d'analyse des coûts au sein des textiles

PARTIE 3 : SOLUTIONS ET RECOMMANDATIONS

Chapitre 6. PLAN DE MISE EN OEUVRE

- Section 1. Moyens nécessaires pour la mise en place de la méthode ABC
- Section 2. Mise en place de la méthode ABC

Chapitre 7. DISCUSSIONS

- Section 1. Impacts et limites de la méthode ABC
- Section 2. Proposition d'amélioration de la méthode ABC pour devenir un outil de performance de la société
- Section 3. Vérification des hypothèses

CONCLUSION GENERALE

BIBLIOGRAPHIE

WEBOGRAPHIE

LISTE DES ANNEXES

TABLE DES MATIÈRES

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Description des tâches principales des intervenants dans l'organigramme	10
Tableau 1: Description des tâches principales des intervenants dans l'organigramme (Suite).....	11
Tableau 2 : Structure du coût des entreprises textiles	14
Tableau 3 : Synthèse de comparaison entre la méthode ABC et la méthode des coûts complets	29
Tableau 4 : Exemple simplifié du tableau de représentation des sections analytiques	47
Tableau 5 : Mode de calcul du prix de revient	48
Tableau 6 : Synthèse sur le choix d'équipe pour la mise en place de la méthode ABC	67
Tableau 7 : Tableau récapitulatif des activités	71
Tableau 8 : Cartographie des charges	72
Tableau 8: Cartographie des charges (Suite).....	73
Tableau 9 : Proposition de rubrique comptable composant les ressources consommées	74
Tableau 10 : Propositions d'inducteurs de coût	76
Tableau 11 : Cartographie de regroupement des activités	78
Tableau 12 : Tableau de calcul du coût unitaire des inducteurs.....	79
Tableau 13 : Exemple de calcul du coût de revient d'un produit sur logiciel.....	80
Tableau 14 : Exemple de tableau de bord de la direction production	88

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Allocation des charges dans la méthode ABC.....	25
Figure 2 : Triangle de contrôle de gestion.....	31

LISTE DES ABREVIATIONS ET DES SIGLES

ABC	Activity-Based Costing
ABM	Activity-Based Management
AGOA	African Growth and Opportunity Act
AI	Auditeur interne
CA	Chiffre d'affaires
CAE	Comptabilité Analytique d'Exploitation
CAM-I	computer aided manufacturing international Inc.
CG	Contrôleur de gestion
CIR	Coefficient d'imputation rationnelle
CMUP	Coût Moyen Unitaire Pondéré
CQ	Contrôle qualité
CV	Charges variables
DAF	Directeur administratif et financier
DCG	Diplôme en Comptabilité et Gestion
DEM	Direction entretien et maintenance
DTP	Direction Technique et Production
FFOM	Forces, Faiblesses, Opportunités, Menaces
GESCOM	Sage Gestion Commerciale
IR	Impôt sur le Revenu
ISA	International Standard on Auditing
Kg	Kilogramme
MGA	Ariary
MP	Matières premières
PCG 2005	Plan Comptable Général 2005
PESTEL	Politique, Economique, Social, Technologique et Ecologique
PIB	Produit Intérieur Brut
RH	Ressources Humaines
SAV	Service Après-Vente
SME	Salaire minimum d'embauche
SWOT	Strengths, Weakness, Opportunity, Threats
TRECHIN	Tableau de répartition des charges indirectes
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée

RESUME

Avec la situation mondiale actuelle notamment l'intensification de la concurrence et la mondialisation, la concurrence qui existait depuis des années s'est accrue considérablement. Cela a obligé les dirigeants et les décideurs en entreprise à repenser le système de prise de décision mais aussi à améliorer la gestion notamment l'analyse des coûts. D'un autre côté, la loi a énoncé que les industries, notamment les industries du secteur textile, doivent disposer d'une comptabilité analytique en plus de la comptabilité générale qui est également imposée par la loi. La comptabilité analytique, qui est contrainte par la loi, sera donc utilisée comme instrument d'aide à la décision et sera le moteur de la performance de l'entreprise. Pour cela, la méthode ABC qui est issue de la comptabilité analytique sera proposée comme outil d'aide à la décision, et qui est également un outil de contrôle de gestion.

Mots clés : méthode ABC, comptabilité analytique, contrôle de gestion, prise de décision, performance, analyse des coûts

ABSTRACT

With the current global situation, including increased competition and globalisation, the competition that has existed for years has increased considerably. This has forced managers and decision-makers in companies to rethink the decision-making system but also to improve management, especially cost analysis. On the other hand, the law has stated that industrialists, especially those in the textile sector, must have cost accounting in addition to general accounting, which is also required by law. Cost accounting, which is required by law, will therefore be used as a decision-making aid instrument and will be the driving force behind the company's performance. To this end, the ABC method, which is derived from cost accounting, will be proposed as a decision-making tool, which is also a management control tool.

Key words: ABC method, cost accounting, management control, decision making, performance, cost analysis

INTRODUCTION GENERALE

Avec la mondialisation et l'intensification de la concurrence dans le monde ainsi qu'au niveau des économies nationales de chaque pays, la survie et la pérennité des entreprises dépendent non seulement de leurs chiffres d'affaires et de leurs structures de coût mais aussi de leur compétitivité face à la concurrence. La concurrence existe depuis des années successives et actuellement elle est toujours présente, s'exerçant dans un contexte prolongé de crise économique. Les entreprises sont ainsi confrontées à de nouvelles pressions économiques, et se voient entre-autres réduire leurs budgets, augmenter les coûts directs et indirects ou encore voient leurs chiffres d'affaires diminués d'année en année. Aussi, plusieurs entreprises industrielles et commerciales se multiplient soudainement et tiennent des rôles importants dans l'économie tant nationale qu'internationale si bien que la concurrence apparaisse de plus en plus redoutable. C'est le cas notamment des entreprises dans l'industrie textile.

Une telle situation a toujours motivé les dirigeants à améliorer la gestion de leurs entreprises ainsi que l'analyse des coûts engagés dans leur activité, les obligeant à repenser leur système de prise de décision y compris leur système de comptabilité pour s'adapter au changement. Les entreprises doivent alors faire preuve d'une bonne gestion et doivent évoluer avec le temps et avec les réalités économiques afin de pouvoir être compétitif. Ainsi, face à cette compétitivité, l'entreprise devra par exemple aligner son prix de vente à celui du marché, voir sa structure de coût. Dans cette hypothèse, les dirigeants doivent grappiller sur leurs marges s'ils n'ont pas de structure de coût adaptée. Il paraît alors évident d'adapter cette structure de coût pour assurer la survie et la pérennité de chaque entité.

Face à cela, de nombreuses entreprises ont alors remis en cause leurs outils de contrôle de gestion. Une multitude d'outils et de systèmes s'offre aux dirigeants pour gérer et contrôler efficacement les entreprises. Toutefois, ces outils sont à utiliser intelligemment et leurs choix se font en fonction des décisions à prendre notamment en fonction de leurs perceptions de la performance à atteindre.

On constate d'une part, une amélioration des méthodes adoptées dans l'analyse de structure de coût et dans l'analyse de marge, par l'amélioration des précisions et des pertinences des méthodes. En particulier, les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts et de mesure de performances sont apparues de plus en plus inadaptées au nouvel environnement compétitif. Les entreprises industrielles ont alors compris qu'une analyse approfondie des coûts engagés dans les activités est très importante et serait plus intéressante. Ceci se traduit par la

contribution à l'amélioration du système de pilotage des coûts déjà adopté ou par l'instauration d'un nouveau système si la société ne dispose pas encore de système de pilotage. Ladite analyse est alors associée à la comptabilité analytique, un outil de gestion orienté vers l'intérieur de l'entreprise. Elle peut être considérée comme outil complémentaire mais nécessaire à la bonne gestion et à la prise de décision. C'est aussi un outil de pilotage de performance aux gestionnaires, aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion.

En effet, la comptabilité analytique, un instrument principal du contrôle de gestion, utilisée de manière rigoureuse, peut servir pour analyser les coûts de l'entreprise et les performances de chaque activité, mais peut également servir de base pour les calculs budgétaires et prévisionnels et servir de point de repère par rapport à l'avancement d'une activité à une période donnée. Et tout cela à travers plusieurs méthodes.

Pareillement à la comptabilité générale dont sa tenue est imposée par la loi, la tenue de la comptabilité analytique est aussi, pour sa part, obligatoire pour toutes les entreprises industrielles¹. Nous constatons donc qu'économiquement, la comptabilité analytique est utile. Fiscalement, elle est obligatoire alors que beaucoup d'industriels ne l'utilisent pas encore et n'ont pas encore fait sa mise en place. D'une manière générale, la comptabilité analytique constitue un précieux outil de contrôle de gestion pour les dirigeants dans leurs prises de décision. Comme toute entreprise, les entreprises textiles s'interrogent de plus en plus sur la pertinence des méthodes traditionnelles de suivi des coûts et sur les informations nécessaires à la préparation et au pilotage des décisions stratégiques. Pour arriver à mieux contrôler l'entreprise et avoir à temps les informations nécessaires à la prise de décision, elle doit donc disposer en son sein d'outils d'analyse et de calcul des coûts plus adéquats à cet égard. La mise en place d'un système de gestion des coûts adéquats devient alors un atout important pour les entreprises. La méthode Activity Based Costing (ABC) qui est un outil de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion est alors conçue pour répondre à tous ces besoins. La méthode ABC, une méthode plus récente, est axée sur le calcul et l'analyse des coûts des activités exécutées par l'entreprise, une méthode qui aide les décideurs à prendre une bonne décision.

La problématique que nous pouvons soulever est alors la suivante : « **Dans quelle mesure la méthode ABC contribue-t-elle à la performance de l'entreprise?** »

¹ Article 20.06.16 du Code Général des Impôts

La méthode ABC comme système de comptabilité analytique fait partie des outils à la disposition des dirigeants pour leur fournir des informations nécessaires et les aider ainsi dans leurs prises de décision. C'est la raison pour laquelle le thème de ce présent mémoire s'intitule :

La méthode ABC: inducteur de la performance en entreprise et outil d'aide à la décision - Cas de sociétés œuvrant dans le secteur de l'industrie textile.

L'objet de cette recherche est de confronter les aspects théoriques avec ceux de la pratique. L'intérêt de ce mémoire réside dans le fait que le secteur de l'industrie présente un fort potentiel pour la croissance économique de Madagascar et que de nombreux investisseurs sont attirés par Madagascar pour les multitudes de matières premières qui y trouvent leurs sources et qui peuvent être transformés ici même. À titre d'exemple, nous pouvons citer le cas d'Ambatovy qui œuvre dans la transformation du nickel et du cobalt. Cependant, ce n'est pas tous les investissements ainsi que toutes les créations d'industries qui peuvent réussir. Il faut que ces organisations industrielles disposent des informations nécessaires et des outils adéquats pour prendre les meilleures décisions et ainsi atteindre la performance souhaitée. Aussi, il est intéressant d'étudier la mise en place ainsi que l'impact des outils proposés sur la performance de l'entreprise.

Le principal objectif de ce mémoire sera alors de proposer et de mettre en place un instrument d'aide à la décision en interne. Cet outil servira alors au pilotage de l'organisation et devra améliorer la performance de l'organisation.

Afin de répondre à la problématique posée, nous allons vérifier deux hypothèses. Tout d'abord, une myriade d'informations transite au sein de l'entreprise par différents canaux, provenant de différentes sources et sous différents formats. Cependant, les informations qui intéressent le plus les dirigeants sont les informations qu'ils peuvent exploiter pour prendre des décisions. Dans ce cas, l'approche par les activités permet de reconstruire l'entreprise pour en faire un système efficace et efficient. La traçabilité des activités facilite donc la prise de décision. Aussi, la précision de la méthode ABC permet de prendre des décisions pertinentes. Comme première hypothèse, **la méthode ABC est une source d'information élaborée pour prendre des décisions.**

Ensuite, une fois les bonnes informations recueillies à travers la comptabilité par activité, les politiques et stratégies à adopter peuvent être réorientées pour atteindre les objectifs fixés.

Certes il est important d'atteindre les objectifs fixés, il est tout aussi important d'analyser comment ces objectifs ont été atteints. Nous parlons ainsi de performance d'une organisation avec le triangle de gestion : efficacité, efficience, pertinence. La comptabilité analytique à travers la méthode ABC nous permet d'avoir une vision sur les objectifs et les ressources utilisées pour atteindre ces derniers. Comme deuxième hypothèse, **la méthode ABC est un outil au service de la performance.**

Ce travail aurait été le fruit d'une réflexion personnelle résultant d'études documentaires, d'enquêtes effectuées auprès du personnel de quelques entreprises industrielles textiles, d'entrevues avec l'un des managers du cabinet 3A Madagascar auquel nous avons effectué notre stage, les collaborateurs au sein de l'équipe d'audit et les responsables au sein de l'entreprise cliente du cabinet, de la revue des dossiers de travail du cabinet et d'une observation des méthodes de travail du cabinet. Tout cela sous l'encadrement des collaborateurs précédemment cités et de l'encadreur pédagogique.

Ce travail sera traité en trois parties distinctes :

Dans la première partie, nous procèderons au cadre général de l'étude. Nous présenterons l'étude dans un premier chapitre. Pour cela, nous commencerons par annoncer la généralité sur les entreprises industrielles textiles. Ensuite nous présenterons les organisations choisies qui nous ont servi de terrain d'étude. Dans un deuxième chapitre, nous accèderons au cadre conceptuel en insistant sur la comptabilité générale et analytique. Nous présenterons la méthode ABC en énonçant les généralités sur la méthode, la méthodologie de mise en place ainsi que les points forts et limites de cette méthode. Dans le dernier chapitre, nous annoncerons la méthodologie de recherche adoptée notamment notre méthode de collecte des données, nos méthodes de traitement des données ainsi que les limites de l'étude et les difficultés rencontrées.

Dans la deuxième partie, nous procèderons à la partie résultat et à l'analyse critique. Dans cette optique, nous ferons en premier lieu un état des lieux et nous ferons une description du système en place. En second lieu, nous effectuerons une analyse critique de l'étude où nous procèderons à l'analyse du système existant. Pour cela, nous analyserons le système en place précédé de l'analyse FFOM.

Dans la troisième partie, nous aborderons la rubrique solutions et recommandations qui consiste à la proposition de mise en place de la méthode ABC. Pour cela, nous détaillerons en

premier lieu le plan de mise en œuvre en détaillant les moyens nécessaires pour la mise en œuvre de la méthode ABC et la mise en place de la méthode en question. En second lieu, nous procéderons à l'approche critique de l'étude. Pour ce faire, ce dernier chapitre sera axé sur les impacts et limites de l'ABC, les propositions d'amélioration de l'ABC et la vérification de nos hypothèses de départ.

PARTIE 1 : CADRE GENERAL DE L'ETUDE

Cette partie sera subdivisée en trois chapitres distincts. Le premier chapitre est dédié à la présentation de l'étude. Pour cela, des généralités sur le secteur textile à Madagascar seront présentées pour nous situer dans le contexte. Ensuite, nous présenterons les entreprises choisies œuvrant dans le secteur textile en soulignant la structure organisationnelle ainsi que sur le processus de production standard au sein de ces sociétés industrielles.

Dans le second chapitre, nous aborderons le cadre conceptuel théorique de notre étude, notamment concernant la comptabilité et la performance. Dans cette optique, nous étudierons en premier lieu la comptabilité générale et analytique. Après, nous présenterons la méthode ABC. Pour ce faire, les généralités à savoir sur la méthode ABC seront présentées ainsi que sa méthodologie de mise en œuvre. Les points forts ainsi que les limites de la méthode ABC seront aussi détaillés dans une sous-section suivis de la comparaison entre cette méthode et la méthode des coûts complets. Enfin, notre approfondissement sera dirigé vers les concepts nécessaires à la compréhension de la notion de performance générale, de la relation entre la méthode ABC et la performance.

Dans le troisième chapitre, nous détaillerons la méthodologie de recherche utilisée dans ce présent mémoire. Ainsi, nous allons mettre en exergue d'un côté, les outils de collecte et de traitement de données tels que la lecture d'ouvrage, les questionnaires utilisés, l'utilisation de la méthode FFOM (Forces-Faiblesses ; Opportunités-Menaces), etc. D'un autre côté, nous expliquerons les limites ainsi que les difficultés rencontrées au cours de l'étude.

Chapitre 1. PRESENTATION DE L'ETUDE

Avant toute analyse, il est nécessaire de situer la zone d'étude. Dans notre cas, nous allons prendre comme terrain d'étude des entreprises qui œuvrent dans le secteur textile. Nous entamerons en premier lieu la généralité sur le secteur textile à Madagascar, en mettant un accent sur la filière en question, et ses particularités. En second lieu, nous allons faire une présentation générale de dix entreprises² œuvrant dans l'industrie textile ainsi que les éléments à considérer dans l'étude en question. Cela va permettre d'avoir une connaissance sur le processus industriel ainsi que les éléments de coût qui sont très importants dans la mise en œuvre de notre étude.

Section 1. Généralités du secteur textile à Madagascar

La situation de la zone d'étude est très importante dans cette étude, elle servira de base d'analyse. Pour notre étude, nous nous sommes axés vers le secteur textile à Madagascar. Dans cette section, nous aborderons la généralité sur la filière textile et nous présenterons ainsi les particularités du secteur en question.

1.1. Généralités sur la filière

Les entreprises franches sont des entreprises à vocation d'exportation et sont composées de trois catégories notamment les entreprises industrielles de transformation, les entreprises de services, les entreprises de production intensive de base³. Selon les catégories de zones franches, les industries textiles font partie des zones industrielles.

1.1.1. Historique du secteur textile malgache

L'industrie textile à Madagascar a vu le jour vers le début des années soixante. Un certain nombre d'unités textiles est né à cette époque et a opéré avec succès sur un marché local relativement protégé (spécialement à partir des années 70). Les principaux acteurs étaient à l'époque : Cotona, Sotema, Fanavotana, Samaf, Somacou, Tisma, Sumatex, Sobama, etc. Quant aux entreprises franches textiles, elles ont vu le jour vers les années quatre-vingt-dix, c'est à cette époque que l'ouverture de Madagascar au commerce international a débuté. Cette initiative permet de créer l'installation de capacités significatives de confection de vêtements et offre en conséquence des débouchés commerciaux « export » aux unités textiles locales.⁴ Après les années de crises politiques notamment en 2002 et en 2009, l'industrie textile malgache affiche une bien meilleure santé. En 2013, sur l'ensemble des entreprises franches à

² Cf. Annexe 9

³ Loi n°2007-037 du 14 janvier 2008

⁴<https://siteresources.worldbank.org> (Note Contextuelle Textile et Développement Rural, 3è Colloque Gouvernementale 6-7-9 Mai 2005), (Date de consultation : Août 2019)

Madagascar, 56,4% d'entre elles représentaient le secteur textile et de la confection tandis que l'agroalimentaire et le secteur des TIC représentaient respectivement 10,5% et 8,3% des entreprises franches.⁵ Actuellement, l'industrie textile malgache regroupe plusieurs entreprises, sans citer la société Akanjo, l'Arawak, l'Accord knits, Floréal Madagascar, l'Ultramaille, Coats madagascar, DEMAD. On note aussi d'ailleurs l'apparition des nouvelles industries qui viennent de s'installer dans cette branche.

1.1.2. Activités du secteur textile

L'industrie textile rassemble plusieurs activités, elle assure dans l'ensemble la création, la conception, la fabrication, la commercialisation, la promotion, l'importation et l'exportation de tous produits dans le domaine textile, entre autres, de l'habillement⁶. Au niveau de l'activité de l'industrie textile-habillement, elle se structure autour deux grands axes allant de la production de la matière première fibreuse à la confection et à la réalisation de produits finis. En amont, l'activité de l'industrie textile-habillement est centrée sur la fabrication de biens intermédiaires qui seront utilisés par l'industrie aval, plutôt centrée sur l'activité de confection et de distribution jusqu'au client final. La confection d'articles de vêtements est donc assurée en aval. Les activités de conception, de stylisme, de coupe et de confection sont mises en œuvre à ce niveau de la chaîne. Ces activités s'achèvent par les phases de conditionnement et d'expédition. Les donneurs d'ordres assurent parfois les tâches de conception et de commercialisation de l'article ; les façonniers en réalisent la confection et le montage ; les producteurs intègrent tout le cycle de production, allant de la conception jusqu'à la commercialisation, en passant par la confection et le montage.

La complexité de cette industrie découle parfois de la variété des acteurs. En plus, les frontières sont de plus en plus fluctuantes entre les différents acteurs. Par exemple, les producteurs en compte propre sont de plus en plus fréquemment donneurs d'ordres partiels pour une partie de leur activité. De même, ils peuvent être sous-traitants pour d'autres producteurs ; comme ils peuvent produire pour le compte d'autres clients ou pour leur propre réseau de clients.

1.1.3. Matières premières

Cette industrie utilise notamment des fils en fibres naturelles allant du 100% cachemire, au 100% coton, 100% laine et divers mélanges comme matières premières⁷.

⁵ <https://www.mada-pages.com/annuaire-madagascar/textile/industrie-textile.html> Août 2019

⁶ Magazine Doingbusinessin Madagascar-Edition 2017, Planet Médias, P87.

⁷ Idem

1.1.4. Produits finis

En général, les entreprises œuvrant dans le secteur textile assurent la commercialisation et la distribution à l'international de ses productions telles que de pulls et accessoires et de divers articles d'habillement. Chaque entreprise a donc sa spécialité en matière de produits finis, il y a des entreprises qui se spécialisent dans le tricot et la bonneterie par exemple. Mais en général, toutes les entreprises dans le secteur textile se concentrent sur les articles d'habillement, notamment des pulls qui présentent le produit commun de ce secteur.

1.2. Particularités du secteur

Par rapport aux autres entreprises, la particularité de l'entreprise franche textile réside dans le fait que les matières premières utilisées dans la chaîne de fabrication sont importées. Elle importe en grande quantité ces intrants dont entre autres, les boutons et les fils à coudre.

Les zones franches industrielles sont considérées comme des branches à fortes potentialités. En matière d'emploi, l'industrie textile génère à elle seule 30% des emplois du secteur industriel malgache⁸. Ce constat prouve alors le rôle économique extrêmement important du textile et de l'habillement à Madagascar. En termes d'effectif de personnel, les entreprises franches textiles sont des entreprises qui emploient beaucoup de salariés. Une entreprise franche textile emploie environ 4500 à 5000 personnes⁹. Nous constatons aussi qu'au niveau de l'organigramme, dans tous les cas, cet organigramme est presque identique. Pour ce type d'industrie, plus précisément l'industrie textile, sa spécificité réside aussi sur la présence de l'activité de sous-traitance dans le but d'offrir plus de flexibilité aux sites de production internes dans un environnement concurrentiel.

Cette section nous a permis de connaître l'historique du secteur textile malgache, les activités de ce secteur, ses matières premières et ses produits finis ainsi que ses particularités. Si telle est la présentation du secteur textile, qu'en est-elle de la présentation de l'entreprise œuvrant dans ce secteur ?

⁸ Midi Madagascar 04 Novembre 2016

⁹ D'après l'enquête effectuée auprès des textiles (cf. Annexe 8 : Guide d'entretien)

Section 2. Présentation de l'entreprise œuvrant dans l'industrie textile

Comme toute branche d'activité, l'industrie textile a aussi sa propre physionomie. Cette section va alors mettre un accent sur la structure organisationnelle vue d'ensemble des industries textiles. Nous allons également présenter dans cette section le processus de production dans lequel nous allons opter comme base d'analyse tout au long de cette étude.

2.1. Description de la structure organisationnelle

D'un point de vue organisationnel, l'organigramme adopté par les entreprises œuvrant dans le secteur textile est identique dans la plupart des cas. Que ce soit au niveau de l'organigramme de Floréal, DEMAD, Accord Knits, Aquarelle Madagascar, Actual textiles, ou de l'Ultramaille par exemple, l'organigramme présente le même aspect. Nous allons présenter à travers un schéma qui sera présenté en annexe le modèle d'organigramme des entreprises industrielles textiles (Cf. Annexe 1). Le tableau suivant présente les tâches principales des différents intervenants apparaissant dans l'organigramme.

Tableau 1 : Description des tâches principales des intervenants dans l'organigramme

Direction	Département	Responsable/ Agent	Tâches principales
Direction générale			Définition de la stratégie à adopter et à suivre par tout le personnel, organisation interne de la société, établissement des ordres et des règlements internes
Direction technique et production	Contrôle qualité (CQ)	Chef de service CQ	Mise en œuvre de la politique qualité de l'entreprise, suivie de la performance.
		Agent contrôle qualité	Contrôle et vérification des produits à chaque étape de fabrication et avant expédition
	Production	Chef de service de production	Organisation de la production, suivi de la production
		Ouvriers	Chargés de faire le tricotage, l'assemblage, le looping, l'étiquetage, ainsi que toutes les tâches utiles pour la transformation du fil en produit fini.
Direction entretien et maintenance	Maintenance	Chef de département maintenance et technicien	Contrôle toutes les machines qui fonctionnent dans l'atelier pour l'exécution des commandes des clients dans les délais et les normes requis, établissement du diagnostic de défaillance.
		Technicien	Installation de la machine et des matériels, informe le personnel sur l'utilisation de l'équipement, remise en marche après chaque intervention

Source: Auteur (2019)

**Tableau 1 : Description des tâches principales des intervenants dans l'organigramme
(suite)**

Direction	Département	Responsable/ Agent	Tâches principales
Direction administrative et financière	Administratif et légal	Juriste et fiscaliste	Chargé de toutes les affaires juridiques et fiscales existantes au sein de l'entité, gestion des affaires générales
	Comptabilité	Chef Comptable	Coordonne le service comptabilité avec le DAF.
		Comptable de section	Comptable chargé d'enregistrer les opérations d'achats et de ventes, s'occupe aussi de la trésorerie
	Contrôle de gestion	Contrôle de gestion	Suivi du budget, suivi des objectifs, établissement d'un rapport sur la production
	Département administration du personnel	Responsable des RH Agents RH	Etablissement de la paie et les déclarations fiscales ainsi que le paiement des cotisations sociales de la société, recrutement, administration du personnel, formation du personnel, etc.
Direction approvisionnement	Approvisionnement	Responsable approvisionnement	Assure toutes les fonctions d'achats et gère les stocks y afférents, commande des matières, vérification des livraisons, la gestion du stock, responsable de la recherche des fournisseurs étrangers
Direction logistique	Transport	Chauffeur	Transporte les matières premières et les produits finis
	Transit et douane	Responsable transit et douane	Gère toutes les opérations relatives à l'import : douane, transit.
	Magasin	magasin	Exerce un contrôle sur les entrées et les sorties des éléments dans le magasin de stockage, responsable de la sécurité de l'entrepôt, tient des fiches de stocks, aide le comptable dans l'évaluation des stocks à la date d'inventaire

Source: Auteur (2019)

Les entreprises textiles possèdent donc plusieurs directions qui sont bien définies pour réaliser leurs activités.

2.2. Processus de production standard

Dans le cadre de cette étude, la présentation du processus de production est très importante. C'est à partir de ce processus que nous allons faire l'analyse dans laquelle nous identifierons les éléments de coûts ainsi que les activités à chaque étape de production. Pour ce faire, nous allons tout d'abord analyser le processus de fabrication standard des pulls, ainsi que des divers accessoires comme le bonnet, les gants, le cache-nez.

2.2.1. Processus de fabrication

D'une manière générale, divers produits ne peuvent être conçus dans les normes qu'à l'aide d'un cycle de fabrication bien défini et des différents moyens de production. Pour les entreprises textiles, il existe en leur sein un mode opératoire et un ordre de fabrication à suivre pour la production d'un produit fini. Le processus de fabrication de pulls avec les divers accessoires sera présenté en annexe (Cf. Annexe 2).

2.2.2. Description des différentes étapes de fabrication¹⁰

Diverses étapes concourent à l'obtention du produit fini jusqu'à son exportation. Nous allons voir succinctement ces différentes étapes dans les rubriques suivantes.

- **Achats de matières premières**

Il consiste à acquérir les matières premières utilisées pour la fabrication du produit fini, comme les fils, les boutons. L'achat de matières premières est effectué par le service approvisionnement.

- **Tricotage**

Une fois les matières premières sont disponibles, elles entrent dans l'atelier tricotage qui consiste à entrelacer les mailles avec des aiguilles.

- **Contrôle qualité**

Les fils entrelacés sont tout d'abord contrôlés avant d'être assemblés. Le contrôle qualité est alors exigé effectuer pour certaines entreprises textiles à la fin de chaque étape de fabrication, notamment, après le tricotage, l'assemblage et la looping. Notons que pour l'industrie du textile et de l'habillement, la qualité du produit est calculée en fonction de la qualité et le niveau de fibre, de fils, de la construction solidité des couleurs, et des produits finis finals. Certains problèmes de qualité liés, souvent vu dans la production des produits, comme la couture, la couleur, la taille ou défauts du produit ne doivent jamais être négligés.

- **Assemblage**

L'assemblage consiste à monter les différents « morceaux » du produit qui ont été au préalable tricoté.

- **Looping**

Le looping consiste à réaliser des tricotés circulaires sur de petits diamètres notamment avec certaines techniques comme le *magic loop* ou encore le *back loop*.

¹⁰ D'après notre enquête

- **Etiquetage**

L'étiquetage consiste à mettre une étiquette sur les produits finis afin de pouvoir l'identifier mais aussi pour présenter les caractéristiques du produit comme par exemple la possibilité de le laver à la machine ou encore l'interdiction d'utiliser certains détergents pendant le lavage.

- **Packaging**

Les produits finis sont triés sur la base de la conception et de la taille et emballés pour expédition à l'exportation.

- **L'exportation**

Rappelons que les entreprises franches sont des entreprises à vocation d'exportation, les produits finis bien emballés sont alors tous destinés à être exportés.

2.2.3. Les éléments de coûts

Pour les entreprises textiles, divers facteurs concourent à la fabrication d'un produit fini tels que les matières premières et les matières consommables, les mains d'œuvres, les matériels de production, les énergies.

Les matières premières sont tous importées. Le coût d'acquisition des matières premières importées y compris toutes les charges y afférentes font partie des éléments de coûts pour les textiles. A part cela, d'autres charges sont aussi relatives à la transformation. Il s'agit entre autres des charges relatives à la main d'œuvre, la consommation d'électricité, l'entretien et réparation des machines, la rémunération du personnel affecté au service de l'entreprise, la distribution.

Afin d'expliciter ces éléments de coûts, ci-joint un tableau montrant la structure du coût des entreprises textiles.

Tableau 2 : Structure du coût des entreprises textiles

Structure du coût d'un produit	
	Intrants (ex : Fil, Matières consommables, Transports à l'achat, fret, assurance transport, taxe non remboursable, ...)
+	Main d'œuvre (ex : Personnel interne, personnel extérieur, ...)
+	Autres charges (ex : Electricité, Amortissement, Coût de fonctionnement, coût de distribution, ...)
=	Coût de revient

Source : Auteur (2019)

Ce premier chapitre nous a permis de présenter notre étude. Nous avons pu constater que les entreprises textiles font partie des entreprises franches à vocation d'exportation. Elles ont comme activités la création, la fabrication, la commercialisation de tous produits dans le domaine textile et de l'habillement. Nous avons aussi constaté que dans tous les cas, l'organigramme de chaque entreprise textile est identique. Dans ce cas, nous avons choisi un organigramme standard pour le secteur textile, pareillement au niveau du processus de fabrication. Mais qu'en est-il du cadre conceptuel théorique ?

Chapitre 2. CADRE CONCEPTUEL THEORIQUE

L'objet de cette étude est de confronter les aspects théoriques avec la pratique. Ce deuxième chapitre nous servira de base théorique afin d'avoir une théorie appropriée sur notre thème. La méthode ABC qui est l'un des outils de la comptabilité analytique sera le sujet principal. Mais il est nécessaire de jeter un œil sur les autres théories qui ont un lien avec notre thème. Dans ce cas, nous verrons dans la première section, les connaissances nécessaires à l'appréhension de la comptabilité. Une fois accompli, nous entamerons la seconde section, par la présentation de la méthode ABC. Et enfin, nous terminerons ce chapitre par le lien entre la méthode ABC et la performance.

Section 1. La comptabilité générale et analytique

Dans cette première section, nous allons souligner la notion de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique. Ces dernières sont des systèmes d'informations très nécessaires dans une entreprise notamment pour la prise de décision. Et c'est cette prise de décision qui conduit à la performance d'une entreprise.

1.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un système générateur d'information relevant d'un rôle interne et externe mais les informations fournies par ce système demeurent insuffisantes pour appréhender les performances internes de l'entreprise.

1.1.1. Définition

Plusieurs auteurs ont leurs propres points de vue sur la définition de la comptabilité mais nous retenons celle du PCG 2005 ¹¹, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées ou non correspondant aux opérations de l'entité et de présenter des états financiers donnant une image fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière de l'entité à la date de clôture des comptes.

1.1.2. Utilité de la comptabilité générale

La comptabilité générale sert à produire de l'information à destination des tiers (associés, actionnaires, banquiers, fournisseurs, clients, Etat (administration fiscale) ...). Elle alimente des statistiques d'envergures diverses et constitue la base de calcul d'une multitude d'impôts et taxes, à titre d'exemple, l'IR et la TVA. La comptabilité générale n'est pas seulement un

¹¹ Plan comptable général 2005, Titre I, Chap. I, Art, 111-1, page 2.

moyen d'information mais elle représente aussi un véritable outil de gestion puisqu'elle va également permettre d'évaluer l'entreprise, de comparer ses performances à celles réalisées par d'autres entreprises issues du même secteur d'activité, de contrôler certains équilibre financier, de constituer le socle de la comptabilité analytique, de calculer des ratios financiers (ratios du bilan, ratios du compte de résultat), d'aider à prendre des décisions sur la mesure et prévision du résultat par exemple, et de faire un contrôle extérieur des dirigeants concernant la bonne qualité de leur gestion à titre d'exemple.

1.1.3. Limites de la comptabilité générale

Comme déjà dit ci-dessus, la comptabilité générale est un moyen d'information pour les tiers, dans ce cas, la satisfaction des besoins de partenaires de l'organisation reste alors sa première préoccupation. Son orientation est donc externe du fait qu'elle est destinée à la fois aux dirigeants et aux tiers de l'entreprise. D'ailleurs, la comptabilité générale donne une vue globale sur une entité mais sans en donner de détails sur les parties. Alors que pour les dirigeants et les différents niveaux de la hiérarchie, il est nécessaire d'avoir une vue détaillée de l'activité et des résultats des différents sous-ensembles : services, unité de production, centres de responsabilité, etc. Dans le cadre de la comptabilité générale, les variables physiques sont alors exclues, il n'y a pas d'indication sur chaque activité, les charges sont classées par sa nature, et sa préoccupation est plutôt juridique ou fiscale plutôt qu'économique. D'où la naissance d'une comptabilité que l'on a qualifié d'analytique ou de gestion.

1.2. La comptabilité analytique

Avec la croissance et la diversification des activités, une entreprise a besoin de connaître ce que coûte et ce que rapporte chacune de ses activités ou chaque produit. Pour répondre à ces besoins, la comptabilité analytique ou également appelée comptabilité de gestion est apparue.

1.2.1. Définition

Pour donner plus de détails sur la comptabilité analytique, nous retenons deux définitions concernant ce système.

La première définition, « la comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision ».¹²

¹² MELYON Gérard, « *Comptabilité analytique* », 3^{ème} édition, Bréal, 2004, page 8

La deuxième définition, « la comptabilité de gestion est un instrument puissant de prévision, de négociation, de suivi et de contrôle. Son objectif essentiel est de procéder au calcul des coûts des différentes fonctions de l'entreprise afin d'analyser la performance des produits, équipements, départements ou centres opérationnels de l'entreprise, ces informations servant ensuite de base aux dirigeants pour un meilleur management de l'entreprise. Son orientation est donc interne ». ¹³

L'analyse de ces définitions montre que la comptabilité analytique est une technique de calcul des coûts qui a pour objet d'apporter aux dirigeants et aux gestionnaires de l'entreprise des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'entreprise. Elle est aussi un outil à usage interne pour gérer les sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise.

1.2.2. Utilité de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique complète la comptabilité générale. Ces deux outils de gestion sont très indispensables pour une entreprise et ils sont complémentaires. Pour pallier les lacunes de la comptabilité générale, la comptabilité analytique est née pour cela.

1.2.2.1. Axe outil de calcul des coûts

La comptabilité analytique a donc pour objectif de :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;

En somme, dans cet axe, la comptabilité analytique permet en général d'analyser la structure de coût mais aussi de faire une analyse de marge.

1.2.2.2. Axe outil de contrôle de gestion

La comptabilité analytique est un élément dans le contrôle de gestion, un outil indispensable qui permettra :

¹³MANDOU Cyrille, « *Comptabilité générale de l'entreprise* », 1^{ère} édition, éditions De Boeck Université, Paris, 2003, page6

- D'établir les prévisions de charges et de produits courants (couts préétablis et budgets d'exploitation par exemple) ;
- De constater les réalisations des prévisions et expliquer ces écarts
- De mettre en place un tableau de bord qui comporte des indicateurs de gestion permettant de faire un contrôle sur l'évolution des consommations et des performances.

1.2.2.3. Axe outil d'aide à la prise de décision

La comptabilité analytique sert à prendre des décisions grâce à son caractère qui fournit tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision par exemple accepter ou refuser une commande, sous-traiter, supprimer une activité, un produit, etc. Elle constitue une source d'informations internes à laquelle tout décideur doit avoir accès pour sélectionner les éléments de coût concernés par les décisions à prendre.

1.2.3. Types de comptabilité analytique

Pour faciliter la prise de décision, divers outils sont à la disposition des gestionnaires en matière d'évaluation et d'analyse des coûts. Nous allons détailler un à un ces outils dans un tableau en mettant en exergue leurs avantages ainsi que leurs inconvénients. Afin de ne pas surcharger notre ouvrage, ce tableau sera présenté en annexe (Cf. Annexe 3).

À part les méthodes présentées dans ce tableau, il y a aussi ce qu'on appelle la méthode des coûts complets qui distingue deux types de calcul : la comptabilité par « centre d'analyse » ou par « section homogène » et la comptabilité « par activité » ou la méthode « Activity Based Costing ou ABC ». Ces deux méthodes seront traitées dans une section à part afin de mettre en évidence les aspects qui les diffèrent.

Cette section a mis en exergue les systèmes d'information comptable nécessaire à la prise de décision. Dans la section suivante, nous présenterons la méthode ABC en donnant une comparaison de cette méthode avec celle de la section homogène à la fin de cette section.

Section 2. Présentation de la méthode ABC

La méthode ABC est différente des méthodes traditionnelles que nous avons étudiées précédemment. Mais elle complète les approches comptables traditionnelles. Dans cette section, nous présenterons d'abord les caractéristiques de cette méthode à travers sa définition, son objectif, ses principes de mise en œuvre, ainsi que ses intérêts et limites. Ensuite, nous exposerons dans cette section une comparaison entre la méthode des coûts complets qui est une méthode traditionnelle et la méthode ABC.

2.1. Introduction à la méthode ABC

Dans cette section, nous présenterons l'historique et l'origine de la méthode ABC. Nous allons aussi présenter sa définition, ses objectifs et son principe.

2.1.1. Historique et origine de la méthode ABC

Historiquement, la méthode de « comptabilité par activité » (Méthode ABC) développée aux Etats-Unis dans les années 1980 est issue des travaux du programme de recherche CAM-I : le « Cost Management System »¹⁴. Quelques années après, cette méthode est utilisée dans certaines grandes entreprises en France. À Madagascar, la pratique de cette méthode reste encore très rare contrairement à la méthode des coûts complets qui est la plus connue et la plus utilisée par les entreprises industrielles.

Plusieurs raisons sont à l'origine de la méthode ABC :

Les méthodes analytiques traditionnelles ne répondaient plus aux attentes des gestionnaires surtout en matière de structure de coût. La méthode à base d'activité a été donc élaborée afin de proposer une approche nouvelle basée sur les coûts, non plus par produit ou par service mais sur les coûts spécifiques aux différentes activités des entreprises.

La méthode de comptabilité par activité a été élaborée afin de résoudre aussi les incohérences suivantes :

L'automatisation des processus de production se développe et génère une augmentation des coûts indirects. Les charges indirectes de l'entreprise deviennent plus importantes par rapport aux charges directes. Ces dernières présentent alors une diminution régulière. Les coûts de revient sont désormais constitués de plus en plus par les dépenses, notamment les charges indirectes liées au fonctionnement des services de recherche, de développement, de gestion,

¹⁴ Gérard MELYON, Comptabilité analytique, Bréal, 3^{ème} édition, page 260, fiche 66

aux dépend des services et ateliers de fabrication. De ce fait, l'évolution des coûts de revient n'est pas seulement expliqué par le volume de production. La comptabilité analytique ne reste pas figer sur le produit ou le service en distinguant les charges directes (production) et les charges indirectes (administratives, d'entretien, etc...)

D'ailleurs, avec le recours à la sous-traitance, les approvisionnements en matières premières brutes diminuent au profit des achats de composants et de sous-ensembles destinés à être assemblés ou montés. Les coûts de certaines fonctions présentent une forte augmentation telle que les activités marketing, ingénierie, gestion des ventes, publicité. Aussi, avec l'environnement qui est devenu de plus en plus instable, cela pousse l'entreprise à réduire la durée du cycle de vie des produits. La production des séries sont plus courtes afin de rendre la répartition des charges indirectes sur des volumes importants impossible.

Tous ces constats conduisent à la naissance de la méthode de comptabilité par activité.

2.1.2. Définition

La méthode Activity Based Costing ou méthode ABC est une méthode qui permet d'analyser les coûts par activité. En d'autres termes, c'est une méthode de gestion de la performance permettant de comprendre la formation des coûts et les causes de leurs variations. Il s'impose dans la plupart des cas comme outil de pilotage des coûts et de prise de décisions tant au niveau opérationnel que stratégique.¹⁵

2.1.3. Objectifs

Pour pallier les failles des méthodes traditionnelles, la méthode ABC vise essentiellement quelques objectifs notamment de calculer des coûts de revient pertinents, affiner les relations entre activités et coûts de revient, évaluer les coûts des cycles de vie des activités.

2.1.4. Principes

Il est essentiel de savoir qu'une réelle classification de la structure et du processus de production est tout d'abord utile pour concevoir un système de calcul des coûts par activité. L'objectif est d'évaluer le coût réel d'un produit ou d'un service en se basant sur la consommation de ressources de chaque activité qui a contribué à l'obtention du produit final. Les coûts de revient sont traités comme des coûts variables. Les coûts des produits sont alors

¹⁵ Définition inspirée de ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine, « DCG 11, MANUEL ET APPLICATIONS », 2è éd., DUNOD, Paris 2010, Partie 3, Chap. 16, P 530

suivis au travers de leur consommation d'activités. En effet, ce sont les activités qui consomment toutes les charges, et les produits qui consomment toutes les activités. Dans ce cas, toutes les charges de l'entreprise sont affectées directement à des activités. Ce principe sera résumé en annexe (Cf. Annexe 4 : Les relations causales entre ressources et produits).

2.1.5. Définition de quelques concepts

Il nous paraît important de définir les concepts fondamentaux dans la mise en œuvre de la méthode ABC à savoir : les tâches, les activités, les processus, les ressources et les inducteurs.

- **Tâches** : les tâches constituent le chaînon de base auquel s'attache les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités.¹⁶ La tâche ne donne pas lieu à un calcul des coûts, à titre d'exemple : trier des pièces comptables, rédiger un courrier, saisir les dossiers, remplir des formulaires
- **Activité** : « une activité est définie comme un ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources.¹⁷ »
- **Processus** : un processus est composé d'un ensemble d'activités liées entre elles autour d'un objectif commun. Par exemple, le processus du lancement d'un nouveau produit regroupe l'ensemble des activités qui concourent au lancement d'un nouveau produit.¹⁸
- **Notions d'inducteurs** : Les inducteurs remplacent les unités d'œuvres de la méthode du coût complet.
 - **Inducteurs d'activités** : ce sont les éléments qui mesurent le volume de l'activité et donc sont en principe explicatifs du comportement des coûts. Les inducteurs d'activité permettent donc, à court terme, de mesurer les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. Ils mesurent la charge de travail de l'activité.
 - **Inducteur de coût** : c'est la loi qui détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité dans une perspective à long terme. A titre d'exemple, le nombre de composants, nombre de références, nombres de clients, nombre de lots ou

¹⁶ BOUQUIN Henri, « Comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris, 1993, page 70

¹⁷ ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine, « DCG 11, MANUEL ET APPLICATIONS », 2^e éd., DUNOD, Paris 2010, Partie 3, Chap. 16, P 530

¹⁸ GRANDGUILLLOT et Béatrice, "L'essentiel du contrôle de gestion", 10^e éd., éd. 2018, Lextenso, page 169

de séries, heure de main d'œuvre. Les inducteurs de coût sont des facteurs qui expliquent le mieux la consommation de ressources. Un inducteur est un indicateur de volume d'activité. Les inducteurs sont les causes de la consommation des ressources par les activités.

2.2. Méthodologie de mise en œuvre

La mise en œuvre de la méthode ABC comprend plusieurs étapes qui sont les suivantes :

- Identification des activités de l'entreprise
- Affectation des ressources (charges indirectes) aux activités
- Choix des inducteurs
- Regroupement des activités
- Affectation du coût des activités aux objets de coût

Nous allons détailler point par point chaque étape de la méthode ABC.

2.2.1. Identification des activités

Cette étape est la plus compliquée à mener dans la mise en place d'une comptabilité par activité. Cette première étape consiste à déterminer le processus c'est à dire faire un recensement de l'ensemble des processus de l'entreprise qui en découlent des objectifs. Il s'agit ici donc d'identifier les activités et les différents produits de l'entreprise.

À un processus convient normalement une ou plusieurs activités qui sont décomposées en tâches dont le résultat est l'output destiné à une personne, un service ou un atelier. Les activités doivent donc systématiquement déboucher sur un output, plus précisément un produit ou un service. L'identification des activités dans l'entreprise nécessite un entretien avec le personnel afin de recenser les activités appropriées.

2.2.2. Affectation des ressources aux activités

Dans cette deuxième étape, il s'agit d'affecter toutes les charges aux différentes activités qui représentent les ressources de fonctionnement de l'activité. Ces charges sont apparemment les charges identifiées et présentées dans la comptabilité générale. Il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources mises en place dans la méthode des coûts complets. En effet, si nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux produits, elles sont directes par rapport aux activités.

Les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources. Ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes.

2.2.3. Choix d'un inducteur

Le gestionnaire ou bien le contrôleur de gestion détermine un indicateur de performance pour apprécier la performance de chaque activité. Cette étape s'agit de rechercher les facteurs qui expliquent le mieux les consommations de ressources ou les charges. La nature de l'inducteur dépend du lien de causalité entre l'activité ou les activités regroupées et le volume de l'inducteur. Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité : c'est l'inducteur d'activité (similaire à l'unité d'œuvre). Le choix de la nature de l'inducteur est primordial : il doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au nombre d'inducteurs.

On peut regrouper les activités en quatre grands types possibles¹⁹:

- Les activités liées aux volumes fabriqués : les inducteurs privilégiés sont l'heure de main d'œuvre ou l'heure machine, ... ;
- Les activités liées aux changements de lots ou de séries : seront retenus comme inducteurs le nombre d'ordre de fabrication ou nombre de séries fabriqués;
- Les activités de soutien concernant un objet de coût : les inducteurs principaux sont le nombre de composants, le nombre de modification technique... ;
- Les activités de soutien général dont les charges sont indépendantes du volume et de la gamme de produit : ici l'inducteur s'apparente à une assiette de répartition comme la valeur ajoutée mais on peut préférer ne pas chercher à attribuer le coût de ces activités aux produits.

Ce travail permet souvent un regroupement d'activités quand les inducteurs sont identiques afin de ne pas démultiplier le nombre d'activités.

2.2.4. Regroupement des activités

Les activités sont regroupées à partir des inducteurs qu'elles partagent. L'existence d'inducteurs communs aux activités permet le regroupement des activités c'est-à-dire les activités ayant les mêmes inducteurs seront regroupées.

Dans la pratique, ce travail de regroupement se présente sous forme d'une matrice croisant les activités et les inducteurs, permettant ainsi d'obtenir des centres de regroupement homogène

¹⁹ ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine, "*DCG 11, Contrôle de gestion, MANUEL ET APPLICATIONS*", 2è éd., DUNOD, Paris 2010, Partie 3, Chap.16, page 532

pour lesquels l'inducteur est le même. Dans ce cadre, le coût de centre de regroupement caractérisé par l'inducteur commun, correspond à la somme des coûts de toutes les activités concourant à sa formation.

2.2.5. Calcul du coût unitaire des inducteurs

Nous pouvons désormais calculer le coût d'un inducteur une fois les regroupements nécessaires sont effectuées, c'est-à-dire qu'on peut tout de suite calculer le coût d'une unité d'activité.

Pour chaque centre de regroupement, on calcule les ressources consommées par le centre en cumulant les charges qui avaient été affectées (étape 2) aux activités regroupées dans le centre (étape 4). Puis on recense le volume de l'inducteur, c'est-à-dire le nombre d'unités de l'inducteur choisi pour le centre.

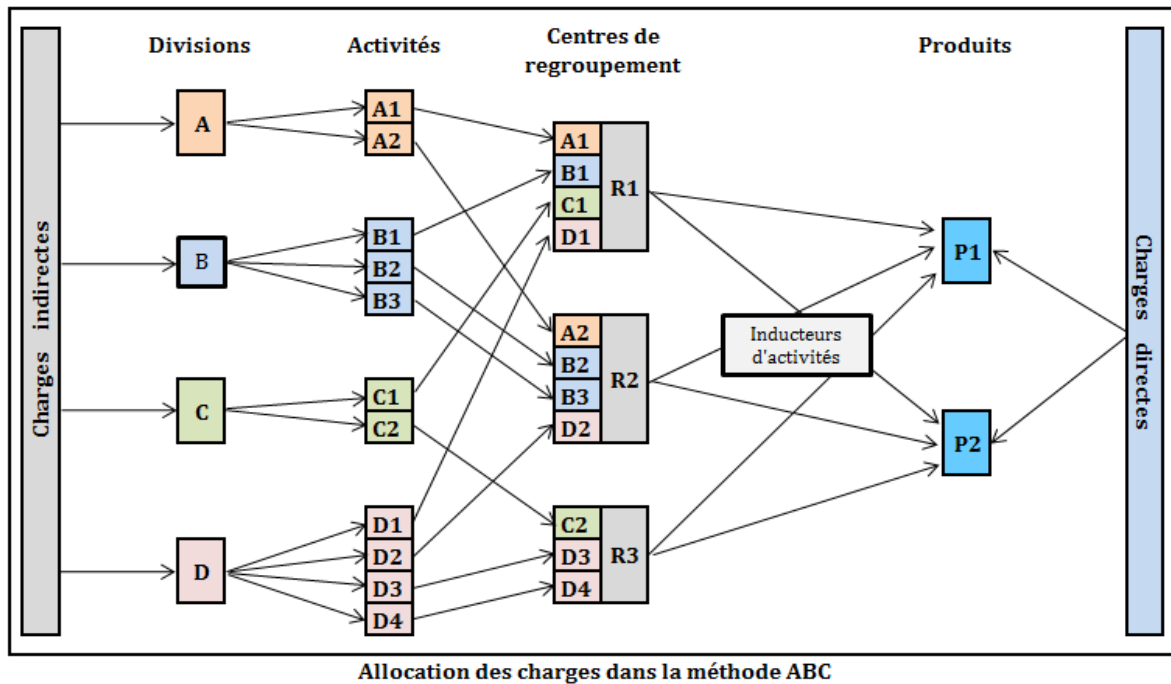
Un coût unitaire de l'inducteur est ensuite calculé selon la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées par le centre}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

2.2.6. Affecter le coût des activités aux objets de coûts

Il s'agit de déterminer, pour chaque objet de coût, les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommée par ces activités. Le coût obtenu est composé de consommation de charges directes en fonction d'indications extraites de la nomenclature et la gamme opératoire et du coût des activités consommées : il s'agit d'un coût qui peut être qualifié de « coût attribuable » au produit car à tout moment le principe de causalité de consommation de ressources est respecté. Pour obtenir le coût unitaire de production des produits, il faut calculer le coût global des activités consommées par chaque produit. Cette étape nécessite d'intégrer la notion de volume de production.

Cette dernière étape clôture les différentes étapes à franchir pour la mise en œuvre de la méthode ABC. La méthode ABC peut être résumée par le schéma suivant :

Figure 1 : Allocation des charges dans la méthode ABC

Source²⁰ : BURLAUD Alain et al., « DCG 11, Contrôle de gestion : Manuel & applications », (2014)

Maintenant nous allons voir les points forts et les limites de cette méthode.

2.3. Points forts et limites de la méthode ABC

Nous détaillerons dans cette rubrique les enjeux, les avantages ainsi que les limites de la méthode ABC.

2.3.1. Enjeux de la méthode ABC

La méthode par activité permet d'avoir une vue sur la fonctionnalité des activités entre elles au niveau du processus interne. De ce fait, contrairement aux autres méthodes traditionnelles, cette méthode ne reste pas seulement figer sur le simple calcul des coûts de revient. Elle permet de déterminer les indices de performances par activité, nécessaire pour le bon fonctionnement de l'entreprise en général et la réalisation des objectifs fixés. Elle permet dans ce cas de visualiser les coûts consommés par chaque activité, d'identifier les dysfonctionnements existants. Tout cela conduit à une prise de décision adéquate aux différents constats trouvés.

²⁰ BURLAUD Alain et al. « DCG 11, Contrôle de gestion : Manuel & applications », 6^è éd., édition Foucher, Paris, 2014, page 149

Par contre, par expérience, la mise en œuvre de la méthode ABC est souvent un échec. Cela du fait de la complexité de cette méthode. La recherche d'équilibre entre la pertinence et la simplicité de la pratique de la méthode ABC reste jusqu'à maintenant, le plus grand dilemme des entreprises qui la pratiquent. Cependant, il faut veiller sur l'objectif de l'application de cette méthode afin d'approfondir l'analyse, surtout de veiller à ce que le rapport entre l'utilité de l'information et son coût d'obtention traduit une mise en œuvre performante.

2.3.2. Avantages de la méthode ABC

La mise en œuvre de cette méthode permet d'obtenir les avantages suivants :

- Elle remplace la notion de répartition des charges par l'affectation des ressources consommées par les activités et une utilisation variable des activités par produit
- Elle traduit la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits
- Elle permet d'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise
- Elle permet de calculer facilement les coûts de processus

D'ailleurs, la méthode ABC favorise une meilleure compréhension des coûts (directs et indirects) liés à chaque produit ; une réduction des frais généraux grâce à la réduction des capacités en excès ; un management basé sur le pilotage des coûts ; le reengineering des processus métiers.

2.3.3. Limites de la méthode ABC

La principale limite de la méthode ABC réside sur la difficulté de sa mise en œuvre. Sa mise en œuvre coûte cher tant qu'au niveau du temps que de l'argent. Un trop grand nombre d'activités risque aussi de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs. D'ailleurs la répartition du temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours facile, surtout pour les tâches administratives. Enfin, le choix des activités et du modèle d'analyse sont complexes, il faut analyser bon nombre de documents, interroger le personnel, et tester de multiples modèles avant d'en retenir un.

2.4. Comparaison entre la méthode des coûts complets et la méthode ABC

La méthode des coûts complets est souvent appelée la comptabilité par centre d'analyse mais en général, la méthode par « centre d'analyse » ou par « section homogène » et la « comptabilité par activité » sont de types de calcul en coûts complet.

La méthode des coûts complets consiste à additionner l'ensemble des charges d'une entreprise pour fabriquer un produit et le vendre, et exécuter une prestation de service. Elle correspond à des méthodes d'enregistrement des charges par tout traitement analytique approprié tels que l'affectation, la répartition et l'imputation. Cette méthode permet de connaître le coût de revient complet du produit fabriqué ou du service réalisé par l'entreprise afin de définir son prix de vente. Cette méthode permet aussi d'expliquer le résultat généré sur un exercice en s'intéressant aux produits qu'elle vend et à leur coût de revient. La démarche de la méthode par centre d'analyse se fait en 2 étapes : la détermination des coûts selon une hiérarchie et la répartition des charges indirectes.

En comptabilité analytique, la détermination de la répartition des charges indirectes qui sera la mieux adaptée par rapport au niveau de l'activité est l'un des principaux objectifs de l'analyse. C'est à cette optique que s'applique la méthode de coûts complets. En effet, après avoir recensé toutes les charges indirectes identifiées par le biais de la comptabilité générale, il s'agit d'établir un tableau de répartition des charges indirectes (TRECHIN). Dans ce tableau, on reprend toutes les charges indirectes, d'une part, et, on identifie également les centres d'analyse, d'autre part. D'une manière générale, les centres d'analyse s'apparentent aux services identifiés dans l'entité. On pourra ainsi lister des centres d'analyse suivant la structure de l'entreprise. L'intérêt est alors d'attribuer, pour chaque centre, un taux de répartition des charges indirectes correspondantes.

A cet effet, toutes les charges indirectes seront imputées, à l'aide de clé de répartition, aux centres d'analyse existant. Toutefois, on remarquera que certaines catégories de centre n'entrent pas directement dans le processus de la production comme le centre administration qui, contrairement aux centres de production tels que les ateliers, n'effectue pas des activités de production proprement dites. De ce fait, pour que les charges indirectes imputées dans le centre administration soient incorporées dans les produits finis, il est nécessaire que ces charges soient, une seconde fois, réparties dans les centres de production. On appellera cette deuxième imputation « la répartition secondaire ». Cette dernière consiste alors à répartir les charges des centres auxiliaires (ici, le centre administration) vers les centres principaux (ateliers ou autres centres de production).

Afin d'obtenir une meilleure imputation des charges indirectes par rapport au niveau de l'activité, on doit déterminer une unité qui permettrait de mesurer la consommation ainsi que la production de chaque centre principal ; ce sont les unités d'œuvre. Le coût d'une unité

d'œuvre est alors obtenu par le rapport entre le total des charges indirectes recensées dans chaque centre principal et le nombre d'unité d'œuvre calculé dans le même centre. De cette manière, à chaque étape de la production, on peut calculer les charges indirectes engagées dans un centre donné comme on peut calculer les charges directes qui lui sont propres.

La formule du coût complet est comme suit :

$$\text{Coût complet} = \text{coût direct} + \text{coût indirect d'approvisionnement} + \text{coût indirect de production} + \text{coût indirect de distribution/commercialisation.}$$

- **Avantages de la méthode par centre d'analyse ou section homogène**

Pour la méthode par centre d'analyse, comme apport, contrairement à la comptabilité générale, la méthode par centre d'analyse permettra d'avoir un résultat plus détaillé sur chaque produit et de mesurer leur rentabilité au sein de l'entreprise. Elle permettra de prendre des décisions comme par exemple fixer des prix, choisir un nouveau produit, acheter un nouvel équipement, etc. Elle permettra de connaître la valeur des stocks, de localiser les coûts par centre et permet de résoudre d'une manière concrète et plus conforme à la réalité le problème de l'imputation des charges indirectes, d'analyser l'évolution des coûts d'un produit aux différentes phases de son processus de fabrication et de distribution c'est à dire l'analyse de cout par centre. Enfin, elle éclaire sur les flux de prestations internes.

- **Inconvénients de la méthode par centre d'analyse ou section homogène**

La méthode par centre d'analyse se limite par sa complexité à mettre en œuvre et de sa démarche qui est lourde et difficile à appliquer. Elle nécessite d'abord de faire la sélection des charges incorporables issues de la comptabilité générale, puis d'opérer une sélection entre les charges directes et indirectes. Les clés de répartition choisies sont souvent arbitraires. Le coût de revient peut-être considérablement modifié. Cette variation est d'autant plus importante que le niveau des charges indirectes est élevé. Tout cela conduit à fournir des informations tardives. Le coût complet ne tient pas compte de la distinction des charges fixes et variables ce qui peut amener le gestionnaire à prendre de mauvaises décisions.

Le tableau suivant montrera une synthèse de comparaison entre ces deux méthodes.

Tableau 3 : Synthèse de comparaison entre la méthode ABC et la méthode des coûts complets

	METHODE ABC	METHODE DES COUTS COMPLETS
Origine	Début des années 80	Fin des années 1920
Définition	Approche du coût de revient qui répartit les coûts des activités entre les objets de coûts, suivant un inducteur de coûts	Méthode de calcul du coût de revient qui comprend la matière première, la main-d'œuvre directe et une juste part des frais généraux
Prise de décision	Moyen et long terme	Long terme
Principales utilisations	<ul style="list-style-type: none"> -Gestion de la rentabilité par produit/client/réseau -Gestion et contrôle des coûts, réduction des coûts, détermination du prix de vente - Budgétisation, conception de produit - Planification et gestion des processus -Analyse des projets d'investissement 	<ul style="list-style-type: none"> - Evaluation de l'inventaire - Gestion de la rentabilité par produit - Détermination du prix de vente
Industries	Secteur manufacturier	<ul style="list-style-type: none"> -Secteur manufacturier - Secteur des services
Entreprises visées	Produits et procédés de fabrication homogènes	Avec facteurs de distorsion
Objectif initial	Retrouver des coûts complets pertinents en améliorant la répartition des charges indirectes	Apporter un peu de rigueur et de méthode au calcul des coûts complets
Découpage de l'entreprise	Découpage en centres d'activités sur base des interviews réalisées auprès des membres du personnel	Découpage en sections homogènes sur base de l'organigramme fonctionnel
Traitement des charges indirectes	Les charges indirectes sont regroupées dans les activités et le coût de chaque activité est déterminé. Ce coût est ensuite réparti entre les produits à l'aide d'inducteurs	Les charges indirectes transitent dans des centres d'analyse pour être ensuite imputées aux produits à l'aide d'U.O.
Centre d'analyse et activité	Une activité correspond à un ensemble de tâches homogènes. Le fonctionnement de l'entreprise est appréhendé à travers une véritable «carte de ses activités».	Un centre d'analyse correspond le plus souvent à une division comptable, comprenant des activités non homogènes.
Unité d'œuvre/inducteur	L'inducteur de coût traduit une relation de causalité entre l'activité et la ressource consommée (ou charge).	L'unité d'œuvre est souvent liée à un volume de production.
Avantages	<ul style="list-style-type: none"> - Obtention de coûts complets plus pertinents - détection des activités sans ou à faible valeur ajoutée - Diminution substantielle des cas de subventionnement croisés - Bien plus qu'une simple méthode d'imputation comptable - Précision, aide à la décision -Analyse plus fine de la rentabilité et de son origine -Meilleure interprétation des coûts de revient -Meilleure analyse des sources de profit réel -Meilleure visibilité des processus -Outil de pilotage par les causes de la rentabilité - Prise de décision rapide et claire sur le développement ou l'arrêt d'une activité 	<ul style="list-style-type: none"> - Méthode quand même nettement plus précise et explicite que celle des coefficients - Découpage relativement facile en sections - Pas trop de données à collecter pour les clés de répartition
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> - Découpage en centres d'activités souvent long et délicat à réaliser (étape cruciale à effectuer) - Parfois, nombre trop élevé de centres d'activités et création d'une "usine à gaz" - Pour certains centres, difficulté de trouver leurs inducteurs d'activités adéquats - Nombre élevé de données à collecter pour les divers inducteurs d'activités 	<ul style="list-style-type: none"> - Défaut d'homogénéité - Trop grande autonomie des sections homogènes, parfois en contradiction avec la performance globale - Allocation arbitraire de certains coûts due à la généralisation (à tort) de certaines clés de répartition - Problèmes de subventionnements croisés (dus notamment à l'emploi de clés de type volumique) - Souvent plus un système comptable qu'un outil de gestion

Source : Auteur (2019)

La grande différence entre la méthode ABC et les méthodes traditionnelles de calcul des coûts est que les charges sont réparties à partir des inducteurs de ressources et non directement à des produits. Ces inducteurs de ressources sont attribués à des activités, qui sont elle-même allouées à des inducteurs d'activités et finalement aux produits. Le concept d'activité est plus adapté pour décrire la manière dont les processus organisationnels ont lieu ; il permet donc d'identifier avec précision, le lien de causalité entre produits ou services et ressources.

En résumé, cette section a mis en exergue la méthodologie de mise en place de la méthode ABC, ses avantages et limites mais aussi a mis en exergue ses atouts par rapport à la méthode par section homogène surtout en matière de prise de décision qui était détaillés dans un tableau. Mais qu'en est-il de la relation entre cette méthode ABC et la performance ?

Section 3. Relation entre la méthode ABC et la performance

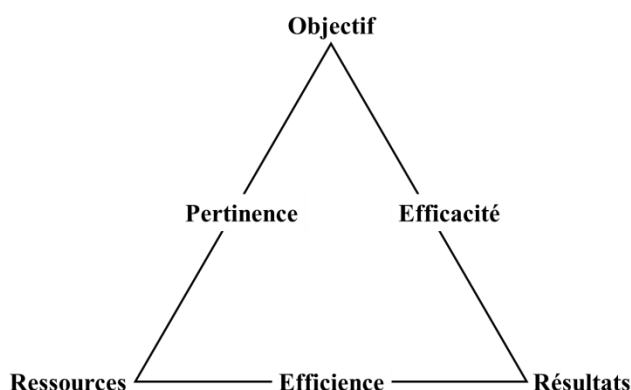
Une bonne prise de décision permettra d'atteindre une performance au niveau de l'entreprise. Dans notre cas, la méthode ABC est un outil indispensable qui permettra de prendre une bonne décision. Et c'est cette meilleure décision qui conduit l'entreprise à aboutir à la performance attendue. De ce fait, nous allons d'abord faire un rappel sur la performance en général, puis nous montrerons la relation entre la méthode ABC et la performance.

3.1. Définition de la performance

Dans une entreprise, la performance mesure l'adéquation entre les objectifs stratégiques initialement définis et les résultats effectivement atteints.

3.2. Critères de la performance

Afin de boucler la boucle, l'entreprise se doit de mettre en œuvre les actions correspondantes pour atteindre les objectifs et cela en usant des moyens dont elle dispose. Les actions au sein d'une entreprise sont multiples et interviennent à tous les niveaux de hiérarchie. Afin d'atteindre la performance escomptée, les actions de l'entreprise doivent concourir à trouver le juste équilibre entre les objectifs fixés et la réalisation tout en consommant de manière optimale les ressources disponibles. Cette notion de juste équilibre est conciliée dans le triangle de gestion tirée de l'ouvrage « Le contrôle de gestion ».

Figure 2 : Triangle de contrôle de gestion

Source²¹ : LÖNING Hélène et al., "Le contrôle de gestion" (2008)

Pour comprendre cette notion d'équilibre, nous allons expliquer les notions apparaissant dans le schéma ci-dessus :

- ✓ **La pertinence** : la pertinence est le fait de disposer de ressources adaptées pour atteindre les objectifs fixés ou encore le fait de fixer des objectifs logiques par rapport aux ressources disponibles.
- ✓ **L'efficacité** : l'efficacité est l'idée d'entreprendre une action, et de la finir à son terme. C'est le fait de réaliser les objectifs fixés au préalable. On mesure l'efficacité interne par les résultats obtenus comparés aux objectifs que l'on a fixés, et l'efficacité externe mesurée par l'atteinte des objectifs par rapport à la cible et les effets voulus.²²
- ✓ **L'efficience** : le concept d'efficience est associé avec l'efficacité mais dans le sens où les ressources ont été utilisées avec une quantité minimum. Des auteurs mettent en relation l'efficience avec la productivité et rendement. La productivité qui est le rapport de la quantité de produits et les facteurs de production, et le rendement qui mesure les résultats d'effets sur la clientèle et les moyens mis en œuvre²³.

Ainsi, pour atteindre la performance, les actions de l'entreprise doivent considérer ces notions de pertinence, d'efficacité et d'efficience et également de trouver un équilibre entre ces trois éléments.

²¹ LÖNING Hélène et al., (2008), "Le contrôle de gestion", 3ème édition, DUNOD, page 6

²² BOUQUIN Henri (2008), le contrôle de gestion, 8è Edition, presse universitaire de Paris, P.75

²³ VOYER Pierre (2002) tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, 2è Edition, Presse de l'université Québec, P.110

3.3. La méthode ABC et la performance

La performance d'une entreprise évolue avec le temps. L'environnement devient de plus en plus exigeant, ce qui peut compromettre la performance d'une entreprise. Heureusement, il y a un outil comme la méthode ABC qui permettra de piloter l'organisation et de prendre des décisions. L'orientation des décisions prises à partir de cette méthode conduit à la performance. Ainsi, la méthode ABC qui est un outil de contrôle de gestion aide à piloter l'efficacité, c'est-à-dire, à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégique ; et à piloter l'efficacité, c'est-à-dire, gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés.

Ce second chapitre a mis en relief la notion sur la comptabilité générale et analytique. Ainsi, nous avons pu connaître les diverses utilités de la comptabilité analytique. Elle est un outil de calcul de coûts, de contrôle de gestion et d'aide à la prise de décision. Nous avons pu aussi connaître les différents types de comptabilité analytique y compris la méthode ABC qui est le socle de notre étude. Une comparaison entre la méthode ABC et celle du coût complet a été étayée qui nous conduit à savoir que la méthode ABC est plus bénéfique en matière de prise de décision par rapport à la méthode du coût complet. Ce chapitre a été clôturé par la relation entre la méthode ABC et la performance. Si tels sont le cadre conceptuel, qu'en est-elle de la méthodologie détaillée?

Chapitre 3. METHODOLOGIE DE RECHERCHE

Cette rubrique présentera notre méthodologie de recherche. Ainsi, toute étude nécessite l'utilisation d'outils et de techniques de recherche. Dans ce chapitre, nous présenterons d'abord la méthodologie de collecte de données. Une fois que nous disposerons des informations nécessaires, nous présenterons ensuite les outils de traitement de données, enfin nous évoquerons les limites et difficultés que nous avons rencontrées durant cette étude.

Section 1. Outils de collecte et de traitement de données

Pour mener notre analyse, il est nécessaire de faire une collecte de données. Il s'agit donc, des sources des données pratiques provenant des entreprises et des informations des recherches, soit des théories concernant ces différentes notions. Après, les données sont traitées à partir de divers outils.

1.1. Outils de collecte de données

La collecte de données a pour objectifs de rassembler les données et les informations nécessaires afin de bien mener notre étude. Cette collecte de données a été effectuée principalement par l'intermédiaire d'interviews, d'observation physique des procédures si besoin, et les différentes analyses documentaires effectuées notamment avec une analyse du manuel de procédures administratives et financières et consultation de différents ouvrages.

1.1.1. Analyse documentaire

L'analyse documentaire est une opération intellectuelle de forte précision qui conditionne la qualité d'un système documentaire en termes de restitution de résultats de recherche. La rédaction de ce présent mémoire n'a pu être effectuée qu'en consultant divers documents. L'étape de revue documentaire nous a permis d'accumuler et de capitaliser des connaissances théoriques précises sur le thème, afin de mieux élaborer et exécuter les différentes phases de la recherche. Cette étape de revue documentaire a couvert toutes les phases de la recherche. Nous avons fréquenté des centres de documentation au fur et à mesure du déroulement de la recherche.

De ce fait, la lecture de divers documents internes dans les entreprises textiles a été la première méthode appliquée pour la collecte des résultats comme le manuel de procédure concernant la production, les documents relatifs à l'information de la comptabilité analytique ainsi que tous autres documents internes nécessaires.

En outre, la documentation nous a permis de faire connaître les avis de quelques auteurs sur le thème et puis d'en faire une synthèse afin de mieux élaborer la proposition de recherche, les objectifs, les hypothèses et les résultats attendus ainsi qu'une méthodologie de conduite de la recherche et de mieux analyser nos données et d'en tirer les conclusions qui s'imposent.

Pour la sélection des documents à étudier, nous avons pris en compte différents ouvrages évoquant le thème. Ces ouvrages ont servi comme base de données et de références de la recherche. La consultation des ouvrages est alors un facteur clé pour cette mémoire. C'est à travers cette consultation et de la lecture des ouvrages par exemple que les hypothèses de recherche naissent. Nous avons donc consulté des ouvrages professionnels comme le DCG ou Diplôme de Comptabilité de Gestion et d'autres ouvrages relatifs à notre thème. Mais à part ces ouvrages, nous avons aussi consulté sur l'internet pour la mise en œuvre de ce mémoire. Les ouvrages ne sont plus donc la seule source d'information accessible au public, on peut récolter des informations venant du monde entier sur l'internet. Pour la recherche sur Web, nous avons utilisé le moteur de recherche Google en rassemblant des articles, des thèses et des ouvrages. Ces types de document nous ont donné le moyen de comprendre que la méthode ABC est nécessaire pour le pilotage de toute entreprise. Les divers ouvrages et les sites web visités sont cités en bibliographie.

1.1.2. Interviews

Selon le Larousse, une interview est un entretien avec quelqu'un pour l'interroger sur ses actes, ses idées, ses projets afin d'en publier ou diffuser le contenu. Notons que dans le cadre de cette étude, nous avons choisi quelques entreprises dans lesquelles nous avons mené des enquêtes. Notre échantillon est composé d'une dizaine²⁴ d'entreprises sélectionnées parmi les cinquantaines entreprises textiles existantes à Madagascar. Le choix de cette sélection est basé sur le fait que les entreprises franches textiles ont la même physionomie sur la structure de coût, le processus de production et de même sur la méthode analytique utilisée. Notre recherche concerne généralement les entreprises qui n'appliquent pas encore la comptabilité analytique et les entreprises qui appliquent la méthode traditionnelle.

Le cible de l'interview se penche vers les personnes qui représentent le mieux le personnel et qui sont jugées aptes à répondre à toutes les questions. Les interviewés sont alors les responsables chargés de la production, le chef d'usine, le contrôleur de gestion, le responsable chargé de la comptabilité et enfin le responsable financier. Nous avons ciblé ces personnes du

²⁴ Voir Annexe 9

fait qu'elles connaissent mieux la méthode analytique et le système comptable ainsi que la structure de coût appliqués par chaque entreprise. Les réponses obtenues nous ont permis de comprendre le système d'information en place, la méthode analytique appliquée ainsi que le processus de production afin de rassembler les différents in put et out put qui concourent à la production des produits finis. Pour obtenir les données concernant les activités, une liste de question a été aussi adressée aux différents agents de chaque entreprise.

Une interview a été effectuée aussi auprès de l'encadreur professionnel. Il a porté son appui à mettre à notre disposition différents aspects sur la mise en place de la comptabilité analytique grâce à son ancienneté et son expérience.

Les renseignements que nous avons tirés de ces entretiens ont été catégorisés, synthétisés et insérés dans les différentes parties de notre mémoire.

1.1.3. Questionnaires

Pour récolter le maximum d'information sur les sujets que nous avons abordés, des questions ont été préparées lors de l'interview. Pour ce faire, une liste de questions a été établie (Cf. Annexe 8). Ces questionnaires nous permettront de recueillir les informations concernant la production, le calcul et la gestion des coûts adoptés par les sociétés, les motivations qui poussent l'entreprise à adhérer à un système d'analyse de coût, les informations nécessaires sur la mise en place d'un système ABC, et les informations concernant les activités de chaque entreprise. L'objectif de l'interview a été de rechercher des informations et des avis professionnels concernant la méthode analytique, la méthode ABC et la performance. Les entreprises ciblées sont donc les entreprises qui utilisent des méthodes traditionnelles pour savoir si ces méthodes leur permettent de prendre une bonne décision et d'atteindre la performance attendue. Ces questions seront adressées aux personnes précédemment citées. Ces questionnaires seront présentés en annexe de cet ouvrage.

1.1.4. La narration par les responsables

Cette méthode de collecte de données consiste à apprécier le processus de production et les différentes activités dans les entreprises textiles par la description qu'en font les responsables concernés. Avec ce moyen de collecte, nous pouvons analyser si les procédures édictées par le manuel de procédures sont réellement appliquées et sont comprises par les responsables.

1.2. Outils de traitement de données

Pour le traitement et l'analyse des données collectées, nous avons utilisé l'outil d'analyse SWOT (Strengths, Weakness, Opportunity, Threats) et le modèle PESTEL (Politique, Economique, Social, Technologique et Ecologique) permettant de décrire le macro-environnement des entreprises textiles.

1.2.1. Le diagnostic SWOT

Le diagnostic SWOT ou appelé plus communément analyse FFOM (Forces, Faiblesses, Opportunités, Menaces) est un outil d'analyse permettant de réaliser un diagnostic interne des forces et des faiblesses de l'entreprise ainsi qu'un diagnostic externe des opportunités et des menaces de l'environnement de l'entreprise. Cette analyse de l'environnement a pour but de réaliser un portrait de la situation de l'entreprise, comprendre les besoins de celle-ci et ainsi de guider les activités de planification et de stratégie d'une organisation.

Dans notre cas, nous avons seulement analysé l'environnement externe des entreprises textiles en mettant en évidence leurs opportunités et menaces du fait que chaque entreprise textile a ses propres forces et faiblesses et nous ne les pouvons pas généraliser dans ce cas. Par contre, nous pouvons généraliser leur environnement externe puisque ces entreprises exercent une même activité et se situent dans un même secteur. En effet, nous avons fait une analyse du miro-environnement en analysant les partenaires des textiles et du macro-environnement en utilisant un outil appelé PESTEL qui est un outil permettant de déterminer l'influence que peut avoir le macro-environnement sur une entreprise.

1.2.2. Logiciel de traitement

Pour le traitement de données, nous avons procédé à une première phase où seront présentés les systèmes de calcul de coûts retrouvés dans ces entreprises. Dans cette phase, on est parti des réponses recueillies du questionnaire et des éléments de l'entretien pour décrire le système d'analyse des coûts mise en place.

Une fois les informations réunies, elles vont être traitées pour avoir une meilleure compréhension du thème. Pour que ces informations puissent emporter à l'objectif et aux résultats des études, le traitement et l'analyse sont essentiels. Une des méthodes qui est inévitable est l'utilisation du Microsoft office. Le matériel principal utilisé dans la préparation de ce mémoire est le logiciel Word qui facilite la rédaction avec ses différentes fonctionnalités. Nous avons aussi utilisé le power point avec lequel nous pouvons facilement dessiner des schémas ainsi que des figures permettant aux lecteurs de mieux comprendre ce

mémoire. Il y a aussi le logiciel Excel qui nous a donné la possibilité de retraiter les données provenant de chaque société enquêtée pour mieux faciliter la lecture. Une des fonctionnalités Excel utilisé est le tableau croisé dynamique qui permet de réorganiser les données dans un tableau suivant la forme voulue. Nous avons aussi utilisé le flow-chart qui nous a permis de faire la représentation des activités de l'entreprise et le processus de production. Cette représentation fait apparaître les intervenants, les tâches, les supports utilisés et les liaisons entre les différentes phases.

Rappelons que nous avons procédé à un entretien auprès du personnel de chaque entreprise textile ciblée afin de collecter des données primaires. Les questionnaires utilisés sont disponibles dans l'annexe (cf. ANNEXE 8). Son contenu repose essentiellement sur le système de pilotage actuel ainsi que l'organisation mise en place au sein de la société. Après avoir obtenu toutes les réponses provenant des « interviewés », nous avons procédé à leur dépouillement. Ensuite, nous avons trié les informations en vue de les insérer dans l'ouvrage. Une partie des informations a été incluse directement dans l'ouvrage, pour le cas du processus de fabrication. En revanche, une autre partie des informations ont fait l'objet d'une analyse avant d'y être insérées.

Section 2. Limites et difficultés rencontrées

Au cours de notre étude, nous avons rencontré quelques problèmes tant sur la collecte des données que sur le traitement des données. Notre étude n'est pas aussi une étude complète, elle présente des limites que nous n'avons pas pu surmonter. Cette section va donc mettre en exergue les limites de l'étude et les difficultés rencontrées sur place.

2.1. Limites de l'étude

Dans le cadre de cette étude, nous n'avons pu enquêter qu'une dizaine d'entreprise textile. Le champ de l'étude se limitait donc au niveau de ces entreprises alors qu'à Madagascar, les entreprises textiles sont très abondantes. De ce fait, les données présentées dans notre mémoire portant sur le processus de fabrication, sur l'organigramme ainsi que sur les éléments de coûts sont standardisées à partir de ces entreprises seulement. Ainsi dans la collecte des données au niveau ces entreprises textiles enquêtées, nous n'avons pas pu interviewer toutes les personnes ayant un rapport avec l'étude comme le contrôleur de gestion.

2.2. Difficultés rencontrées

Nous avons rencontré des difficultés sur l'obtention des informations. Nos informations sont très limitées et incomplètes puisqu'une partie de ces informations dont nous avons besoin pour notre étude sont cruciales pour les entreprises enquêtées. Dans ce cas, ces informations ne doivent pas être dévoilées. Nous nous sommes donc contentées d'utiliser le peu d'information obtenue pour la réalisation de notre analyse.

Nous avons rencontré aussi une difficulté au niveau du temps. Le temps de préparation de ce présent mémoire est insuffisant. La durée de préparation est courte et exige une vitesse supérieure à la normale dans la rédaction. Alors qu'en même temps à part les cours à l'université toute la matinée et les stages en entreprise l'après-midi, nous avons aussi effectué une enquête auprès d'une dizaine entreprise textile. C'est pour cette raison aussi que les entreprises retenues sont limitées. Une des difficultés est aussi la disponibilité des responsables des entreprises à cause de leur travail, il est alors compliqué de trouver des temps libres pour l'entretien. Néanmoins, quelques entreprises de cette étude feront partie des clients du cabinet, dans ce cas, nous avons pu fixer un rendez-vous selon notre disponibilité. Et enfin, il est un peu difficile de préparer à la fois le mémoire, suivre les cours à l'Université et travailler au sein de l'entreprise puisqu'en tant que stagiaire, nous avons l'obligation de contribuer au fonctionnement de l'entreprise.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Cette première partie est le fondement de notre étude. Dans le premier chapitre, nous avons situé l'étude en présentant les généralités du secteur textile. Dans la même optique, l'entreprise textile a été aussi généralisée.

Dans le second chapitre, nous avons posé les fondations de notre étude en exposant les aspects théoriques nécessaires à la compréhension. Dans cet exercice, les concepts clés à la comptabilité générale et analytique ont d'abord été abordés. Puis, la méthode ABC qui fait partie des méthodes de la comptabilité analytique sera développée. Pour cela, quelques généralités sur la méthode ont été d'abord exposées. Puis, les méthodologies de mise en œuvre ont été détaillées pour enfin aboutir aux points forts ainsi que les limites de la méthode. Enfin, la relation entre la méthode ABC et la performance a été annoncée pour faciliter la compréhension de notre étude.

Dans le troisième chapitre, notre méthodologie de recherche a été étayée. Nous avons ainsi parlé de la méthode de collecte des données comme l'enquête et la lecture d'ouvrage. Nous avons aussi exposé les méthodes de traitement de données telles que l'analyse FFOM, les difficultés rencontrées sur terrain ainsi que les limites de l'étude.

PARTIE 2 : RESULTATS ET ANALYSE CRITIQUE DE L'ETUDE

Dans la première partie, l'aspect théorique a été étudié et développé pour supporter notre étude. Dans cette seconde partie, nous nous intéresserons surtout à la rubrique résultat. Afin de faciliter alors la lecture et la compréhension, cette partie sera subdivisée en deux chapitres distincts.

Dans le premier chapitre, nous ferons un état des lieux pour les entreprises industrielles textiles que nous avons enquêté. Pour cela, le système d'information existant et la structure de la méthode par section homogène seront décrit.

Le second est consacré à l'interprétation et à l'analyse de ces résultats. La méthode FFOM ouvre le champ de l'étude vers une analyse des opportunités ainsi que les menaces. Cela met essentiellement en relief l'étude de la turbulence de l'environnement dans lequel les entreprises textiles se développent. Ainsi, nous allons examiner l'environnement concurrentiel, l'environnement légal, etc. Cette analyse va nous permettre aussi de procéder à l'analyse des problèmes du système d'information au niveau des entreprises textiles. Cette analyse se porte notamment sur la méthode de coût utilisée par ces entreprises.

Chapitre 4. ETAT DES LIEUX

Ce chapitre nous permet d'avoir plus d'informations concernant l'état de lieu d'entreprises industrielles textiles dont nous avons enquêté. L'objet de cet état de lieu est d'un côté de savoir le système analytique utilisé par chaque entreprise en dégageant ceux qui pratiquent et ceux qui ne pratiquent pas la comptabilité analytique. D'un autre côté, de savoir aussi pour quelle raison ses choix se porte-t-elle. Ce chapitre se divisera donc en deux sections, nous développerons en premier lieu la description du système existant, en second lieu la structure de la méthode des sections homogènes ou la méthode par centre d'analyse au sein des entreprises textiles.

Section 1. Description du système d'information existant

Dans le cadre de cette étude, nous avons étudié dix entreprises²⁵ en y effectuant des enquêtes. Nous allons alors développer dans cette section de façon générale le système d'information existant dans les entreprises enquêtées ainsi que les raisons qui les poussent à opter pour ce système.

1.1. Système d'information comptable

L'évaluation du système d'information est une étape importante dans notre étude. Cette évaluation permet d'identifier les entreprises textiles qui tiennent la comptabilité générale et aussi la comptabilité analytique, et d'en tirer également les raisons qui les ont poussés à opter à cette tenue de comptabilité.

En fait, il existe divers systèmes d'information mais nous ne retenons que le système d'information comptable. Un système d'information se définit tout d'abord comme « un ensemble destiné à assurer la collecte, le stockage, le traitement, la transmission, l'archivage des informations produites, utilisées ou transmises, pour répondre aux objectifs de l'unité d'activité et au cadre réglementaire ».²⁶

Comme prévu par la loi, la tenue de la comptabilité générale est obligatoire pour toutes entreprises. De même pour la comptabilité analytique notamment les entreprises industrielles mais certaines d'entre eux ne la pratiquent pas du fait qu'il n'y a pas de sanction pour ces dernières.

²⁵ Cf. Annexe 9

²⁶ Cours de Management du système d'information, AU : 2018-2019, Université d'Antananarivo, Faculté EGS, Gestion

1.1.1. Tenue de la comptabilité générale

Généralement, le système d'information comptable des industries textiles est géré par un logiciel qui se nomme SAGE. Ce logiciel est un logiciel de comptabilité utilisé par bon nombre d'entreprise. Ce logiciel est la principale base de données comptable de l'entreprise. Ce logiciel permet d'enregistrer les charges générales des entreprises textiles et de comptabiliser toutes les opérations courantes. Pour la comptabilisation des charges, toutes les charges sont enregistrées de façon chronologique par le comptable.

Le logiciel SAGE permet aussi de stocker les listes des tiers qui coopèrent avec les entreprises textiles.

Vu le volume des opérations dans les entreprises franches textiles, la tenue de la comptabilité est généralement assurée par une équipe composée de plusieurs comptables :

- Un comptable achats – fournisseurs : qui s'assure de l'enregistrement comptable des opérations d'achat (les achats consommés et les services extérieurs dans le plan comptable) mais aussi de l'enregistrement des dettes fournisseurs y afférents. Il se peut, selon le volume des achats dans l'entreprise, que les achats locaux et les achats à l'import soient tenus par deux comptables différents.
- Un comptable ventes – clients : qui est en charge d'enregistrer le chiffre d'affaires réalisé par la société. Généralement, les entreprises textiles à Madagascar disposent d'un agrément en entreprise franche ce qui fait que la totalité de leurs productions est destinée à l'exportation. De ce fait, le comptable vente s'assure de la comptabilisation des ventes à l'export ainsi que la constatation des créances clients qui peut être soient libellées en monnaie locale ou en devise.
- Un comptable trésorerie : ce dernier s'assure de la comptabilisation des opérations affectant les comptes de trésorerie c'est-à-dire les comptes bancaires ainsi que les opérations sur la caisse (si la société en dispose). Ce dernier est, habituellement, en charge de l'établissement du rapprochement bancaire.
- Un chef comptable ou chef de département comptabilité : qui coordonne et chapote les différents comptables. Il peut également s'assurer de l'enregistrement des opérations non courantes (ou encore les opérations diverses) mais aussi de l'enregistrement des écritures de paie vu la nature confidentielle de ces données.

Etant donné que la comptabilité est assurée par plusieurs comptables, le logiciel SAGE utilisé est en général une version multiposte qui fonctionne par réseau interne au sein de la société. Les comptables travaillent sur une même base de données localisée soit sur un réseau interne soit sur un serveur distant qui n'est pas encore beaucoup utilisé.

Chaque comptable dispose de son propre login et de son propre mot de passe. L'accès à chaque journal comptable est limité en fonction du privilège de chaque utilisateur qui est défini par une politique interne.

Vu la nature des sociétés et le volume d'opération réalisé, les entreprises textiles que nous avons étudiées ont optées pour une comptabilité régulière c'est-à-dire une comptabilité sur la base des engagements réelles et non une comptabilité de trésorerie. Ces sociétés utilisent toutes le plan comptable général malgache qui est le PCG 2005. De ce fait, les comptes utilisés sont distingués en 7 classes qui se distinguent comme suit : les comptes de classe 1 à 5 pour les comptes de bilan et les comptes de classe 6 et de classe 7 pour les comptes de gestion (ou encore compte de résultat). Pour les besoins de notre étude, nous ne nous intéresserons surtout qu'aux comptes de gestion.

Les données issues de la comptabilité générale, notamment celles issues des comptes de gestion (compte de classe 6 et de classe 7), sont ensuite extraites du logiciel de comptabilité puis sont exploitées par la comptabilité analytique si la société en dispose.

Nous présenterons dans le point suivant l'état des lieux en ce qui concerne la tenue de la comptabilité analytique au niveau des sociétés que nous avons étudiées.

1.1.2. Tenue de la comptabilité analytique

D'après notre enquête auprès des entreprises textiles qui sont déjà détaillées dans la méthodologie de recherche, dix entreprises ont été étudiées. La moitié utilise un système de comptabilité analytique et la moitié n'en dispose pas encore. Le système comptable utilisé par les entreprises textiles ne disposant pas encore de comptabilité analytique s'est caractérisé en général par les situations suivantes :

- Elles utilisent leur système comptable intégrant le logiciel SAGE SAARI pour enregistrer les charges générales,
- La gestion des coûts analytiques est effectuée à travers des applicatifs offices (EXCEL, ACCES, ...) conçus en interne,

- Les états financiers issus de la comptabilité générale et ressortis par SAGE sont à la base des estimations des coûts de production, les rapports d'exécution budgétaire, des décisions d'investissement, aux calculs des CMUP et des prix de vente,

En dehors de la comptabilité générale, la plupart des entreprises étudiées tiennent la comptabilité analytique en utilisant la méthode par section homogène ou par centre d'analyse ou le coût complet. Cette méthode est basée sur le découpage de l'entreprise par sections et l'analyse des charges en charges directes et indirectes, ces dernières étant appelées charges de sections.

La structure du coût des entreprises textiles est déjà présentée dans la première partie de cet ouvrage mais cette structure sera bien détaillée plus bas. Du fait que certaines entreprises textiles utilisent et n'utilisent pas encore la comptabilité analytique, il est nécessaire de montrer dans cette partie résultat les raisons de ces situations afin que nous puissions proposer des solutions. Dans le point suivant, les raisons de l'application ou non de la comptabilité analytique seront étayées.

1.2. Raisons de l'application ou non de la comptabilité analytique

Comme déjà mentionnés précédemment, la gestion des coûts analytiques de certaines entreprises textiles est effectuée à travers des applicatifs offices comme Excel ou Access. La raison pour laquelle ces entreprises ont pris cette initiative est le fait que la mise en place d'un nouveau système coûte cher.

Par ailleurs, pour celles qui font déjà l'application de la méthode par coût complet, elles adoptent cette méthode pour quelques raisons. Cette méthode leur permet de :

- Calculer leur coût complet ou leur Prix de Revient
- Calculer les résultats analytiques et arrêter les prix de vente ;
- Analyser les coûts par centre de responsabilité (service, division ou direction)
- Analyser les coûts par produit, ce qui est très important pour différencier les produits les plus rentables de ceux qui le sont moins ;
- Analyser les coûts en coûts directs et coûts indirects ;
- Analyser les coûts par variabilité ;
- Valoriser les stocks des produits intermédiaires et finis en utilisant la méthode de l'imputation rationnelle ;
- Analyser les coûts par nature de charges

Cette section a mis en relief la description du système existant au sein des entreprises textiles notamment la tenue de la comptabilité générale et la tenue de la comptabilité analytique par l'utilisation de la méthode par centre d'analyse ou par section homogène ou coût complet. Nous avons vu aussi dans cette section les raisons qui poussent les entreprises à appliquer ou non la comptabilité analytique. La section suivante va mettre en exergue l'analyse de ces systèmes existants.

Section 2. Structure de la méthode des sections homogènes au sein des textiles

A titre de rappel, les entreprises textiles utilisant la comptabilité analytique appliquent la méthode par section homogène ou par centre d'analyse. La structure de la comptabilité analytique des textiles est alors fondée sur le découpage de l'entreprise en sections analytiques qui correspondent aux différentes fonctions et l'analyse des charges en charges directes et indirectes.

2.1. Traitement et informations nécessaires à la fabrication

Pour le traitement des charges afférentes aux produits, les informations et les documents nécessaires à la fabrication doivent être tout d'abord disponibles au préalable. Le cheminement des informations concernant les charges de production se répartit généralement en trois phases successives telles que l'achat, la production et la distribution.

Concernant l'achat, l'établissement de la commande est effectué par le service approvisionnement notamment par les agents d'achats internationaux puisque les matières premières utilisées sont toutes importées. L'entrée en magasin des matières est assurée par le responsable du magasin en tenant compte des documents nécessaires comme le bon de livraison du fournisseur et le bon de réception et le bon d'entrée. La réception de la facture est assurée par le service comptabilité.

Concernant la production, la sortie de l'atelier de fabrication est toujours accompagnée d'une fiche de production ou de bon de sortie.

En ce qui concerne la distribution qui est la sortie des produits finis en magasin, les commandes doivent être prises en compte, et le responsable en transit et douane assure l'expédition des produits finis à l'étranger.

Pour le traitement de ces informations, les charges qui entrent dans l'approvisionnement sont donc le prix d'achat des matières premières et les fournitures consommables, les frais de transport et les droits de douanes. Pour la production, les charges qui la constituent sont les charges d'approvisionnement augmentées des frais de fabrication (MOD, frais de l'énergie des machines utilisées...).

2.2. Au niveau des coûts de l'entreprise

Cette rubrique comportera trois points essentiels notamment la répartition des charges au sein des textiles, le mode de calcul des prix et du coût de revient. Notons que ce coût de revient est déterminé à partir de la méthode par section homogène²⁷.

2.2.1. Répartition des charges

A partir de la méthode de coût complet, les charges indirectes issues de la comptabilité générale des textiles sont réparties en deux centres tels que les centres auxiliaires et les centres principaux. L'administration est le principal centre auxiliaire tandis que les différentes étapes de fabrication présentées en annexe²⁸ depuis l'approvisionnement jusqu'à la distribution sont des centres principaux.

Concernant les clés de répartition, ils sont déterminés par le responsable du service administratif et financier. Il s'agit de répartir les charges indirectes entre les centres d'analyse avec des clés de répartition. Cette clé de répartition permet de distribuer les charges relatives à chaque centre d'activité pour bien déterminer le coût de production. Il s'agit de l'affectation des charges indirectes ainsi que les charges semi-directes aux centres d'analyse pour pouvoir imputer le coût production.

La comptabilité par sections homogènes se matérialise par un tableau Excel de répartition qui permet la récapitulation des résultats des calculs sous la forme suivante:

²⁷ D'après l'interview effectuée auprès de cinq entreprises textiles utilisant la comptabilité analytique

²⁸ Voir annexe 2

Tableau 4 : Exemple simplifié du tableau de représentation des sections analytiques

Direction	Section	Charges directes			Charges indirectes		
		CH1	CH2	CH3	CH4	CH5	CH6
	Administration						
	Tricotage						
	Assemblage						
	Looping						
	Etiquetage						
	Packaging						
	<u>Distribution</u>						

Source : Auteur (2019)

2.2.2. Mode de calcul du coût de revient

Les textiles évaluent le coût de revient par le calcul de coût par section c'est-à-dire que le coût de revient est égal à la somme des coûts par section de production. L'élaboration du prix de revient est faite à partir des données de la comptabilité générale (balance) en affectant à chaque produit ses charges directes (affectation directes) et indirectes (à l'aide d'une clé de répartition).

Les charges de fabrication sont regroupées par fonction économique comme coût d'approvisionnement, coût de production, coût de distribution, coût de l'administration ; par moyen d'exploitation tels que coût par atelier, coût par machine ; et par centre de responsabilité (coût de section).

En général, ce sont les charges d'approvisionnement, les charges de production et de distribution qui constituent les coûts par section.

- Pour l'approvisionnement : les charges incluent le prix d'achat des matières premières et matières consommables, le droit de douanes pour les achats imports, et le frais de transport. Les honoraires des responsables d'achats et les coûts des matières à utiliser font partie également des charges de la section approvisionnement.
- Pour la production : les charges de production sont caractérisées par la somme des charges d'approvisionnement et de frais de fabrication notamment la MOD et les frais de l'énergie des machines utilisées.

En ce qui concerne la « section de production », chaque étape de production pour l'obtention d'un produit fini correspond à une section de la section production, par exemple section tricotage, section looping (Cf. Annexe 2). Les charges de chaque section sont éventuellement les coûts des matières consommées et les frais de fabrication comme les honoraires, le frais des machines.

- Pour la distribution, le frais est déjà compris dans la marge bénéficiaire prélevée par le Directeur Général.

Tableau 5 : Mode de calcul du prix de revient

Section	Coûts	Calculs
Approvisionnement	Coût d'achat	Coût des MP et des matières consommables + charges d'approvisionnement (Droit de douane, frais de transport, honoraires des responsables d'achats)
Production	Coût de production	coût d'achat des matières utilisées + charges de fabrication (MOD, énergie)
Distribution des produits	Coût de revient	coût de production des produits vendus + charges de distribution

Source : Auteur (2019)

2.2.3. Mode de calcul des prix

Du fait que les produits finis des entreprises textiles sont destinés à l'exportation, la fixation du prix de vente dépend en général du prix au niveau du marché international. Dans ce cas, il y a un prix de référence que les entreprises textiles doivent prendre en considération. La base de détermination du prix de vente est obtenue à partir du cumul des charges liées à la fabrication par section par rapport à la quantité produite augmentée d'une marge bénéficiaire préétablie par le directeur général.

En résumé, nous avons constaté dans ce chapitre que les entreprises qui n'appliquent pas encore la comptabilité analytique utilisent le logiciel SAGE pour le traitement des informations. Et pour celles qui disposent de la comptabilité analytique utilisent la méthode par centre d'analyse ou par section homogène. Mais qu'en est-il de l'analyse de ces systèmes existants ?

Chapitre 5. ANALYSE DU SYSTEME EXISTANT

Pour l'analyse du système existant, nous devons procéder à une analyse de l'environnement des entreprises textiles ainsi que l'analyse au niveau de la méthode de coût actuelle au sein des textiles. Principalement, cette analyse a été réalisée grâce aux entretiens effectués avec les responsables de chaque entreprise textile. C'est aussi le fruit d'une recherche personnelle.

Section 1. Analyse de l'environnement externe

Notre analyse s'intéresse sur l'analyse de l'environnement externe des entreprises textiles en identifiant leur capacité à maîtriser les impacts de l'environnement externe. Nous n'avons pas analysé l'environnement interne des textiles puisque chaque entreprise a sa propre capacité interne, ses propres points forts et faiblesses. Dans ce cas, nous avons généralisé l'environnement externe des entreprises textiles en mettant en évidence les opportunités et les menaces.

1.1. Analyse du Microenvironnement

Le micro environnement analyse l'impact de l'environnement spécifique constitué par différents acteurs sur l'activité de la société. Ces acteurs sont en général les clients, les concurrents, les fournisseurs et les partenaires.

1.1.1. La clientèle

Les clients sont connus sous l'appellation « demande » dans le langage économique. Les produits finis des entreprises franches sont destinés à l'exportation, de ce fait les clients des entreprises textiles sont tous à l'étranger. Chaque entreprise textile a ses principaux clients mais leur point commun réside sur le fait que les clients sont à l'étranger. En général, la majorité des clients des entreprises textiles malgaches est les pays européens, les Etats-Unis, il y a aussi celles qui exportent en Afrique du Sud²⁹. Les grandes marques à l'étranger achètent aussi leurs produits.

L'existence des clients constitue donc une opportunité pour les textiles non seulement pour le développement de leur part de marché mais aussi pour l'accroissement de leur chiffre d'affaires. Mais l'environnement dans lequel vivent les entreprises ne procure pas seulement de l'opportunité pour les textiles, il présente aussi des menaces qui délimitent les moyens d'action de ces dernières. Les clients qui ont des goûts peuvent varier d'un temps à un autre et ils regardent aussi la compétitivité de leurs fournisseurs. Cela constitue une menace pour les

²⁹ D'après les interviews effectuées auprès des entreprises textiles

entreprises textiles puisque les exigences des clients changent très rapidement. Sous cette contrainte, les entreprises textiles devront effectuer des ajustements en cohérence avec ces exigences du marché international.

1.1.2. Les concurrents

Pour les textiles, il existe une forte concurrence entre les entreprises textiles, leurs concurrents se trouvent au niveau national tant qu'international. Les entreprises exerçant la même activité et offrant des produits ou services plus ou moins similaires sont des entreprises concurrentes. La société Floréal et l'Accord knits sont des entreprises concurrentes par exemple sur le secteur textile au niveau national.

La présence des concurrents pour chaque entreprise textile menace le fonctionnement de ses activités. Pour Madagascar, la Chine qui est la première productrice mondiale de textile, est le principal concurrent international du pays. Heureusement, elle se concentre désormais sur son marché intérieur. Ses produits commencent, par ailleurs, à être moins compétitifs en raison de la hausse de la masse salariale. Cela représente une opportunité pour Madagascar. Mais par contre, l'existence des autres concurrents qui sont devenue de plus en plus forts est une grande menace pour les textiles malgaches. Les dirigeants dans ce cas doivent espérer un plan d'action pour affronter cette situation.

1.1.3. Les fournisseurs et les sous-traitants³⁰

Pour les textiles, leurs fournisseurs sont les entités qui fournissent des biens ou services à elles. Les matières premières et les matières consommables sont importées donc leurs fournisseurs de matières premières comme le fil se trouvent à l'étranger.

Les fournisseurs constituent donc une sorte d'opportunité pour les entreprises puisqu'ils assurent les ressources essentielles à leur exploitation. Par contre, la prédominance de ces fournisseurs ainsi que les sous-traitants dans le circuit productif de toute entreprise imposent à celle-ci le respect des délais de paiement de la dette fournisseur, ainsi que les délais de livraison des produits sous-jacents qui ont été externalisés et produits auprès d'un sous-traitant.

³⁰ Recherche personnelle avec des idées issues lors de l'interview

1.1.4. Les autres partenaires³¹

Les clients et les fournisseurs sont en général les principaux partenaires des textiles mais il existe aussi d'autres partenaires pour ces entreprises comme l'Etat et la banque.

La banque est un partenaire très proche des entreprises, elle gère le compte de l'entreprise, offre divers services pour l'entreprise comme les prêts et la facilitation de paiement. La banque offre dans ce cas des opportunités à l'entreprise dans la simplification de la gestion de trésorerie. Puisque les fournisseurs et les clients sont à l'étranger, la banque facilite la relation de chaque entreprise avec ces partenaires.

L'Etat procure aussi de l'opportunité aux entreprises textiles, il se concentre actuellement sur la promotion des industries, dans cette démarche, l'Etat subventionne les entreprises industrielles et les textiles en font partie de ces entreprises. Mais en dehors de cette opportunité, l'Etat est aussi une source de contrainte pour les entreprises. L'Etat détient le pouvoir réglementaire, il peut utiliser sa prérogative de puissance publique, celle de créer unilatéralement des droits et des obligations qui s'appliquent immédiatement sans le consentement de son destinataire. Les obligations qui s'apparentent sous forme d'impôts, taxes ainsi que les redevances que les entreprises doivent payer. Concernant la TVA, les exportations sont au taux de 0%.

Si telle est l'analyse du Microenvironnement, qu'en est-elle de l'analyse du macro-environnement ?

1.2. Analyse du macro-environnement (PESTEL)

Pour l'analyse du microenvironnement, nous allons utiliser la méthode PESTEL qui souligne les aspects suivants : Politique, Economique, Social, Technologique et Ecologique.

1.2.1. Environnement politique³²

Comme il a été énuméré précédemment, la politique de l'Etat est favorable pour les textiles puisque cette politique s'oriente actuellement vers la promotion des investissements dans le domaine du textile. Ainsi, le retour à l'ordre constitutionnel a permis la réintégration de Madagascar dans le programme AGOA, accord commercial préférentiel facilitant les exportations des pays africains vers les Etats-Unis, qui se veulent être un des premiers pays

³¹ Idem

³² Magazine Doingbusinessin Madagascar-Edition 2017, Planet Médias, P 87

d'importation des textiles malgaches. Après la période sombre (2009-2014) ayant entraîné la fermeture d'une centaine d'entreprises textiles exportatrices, la reprise est là.

1.2.2. Environnement économique

Après une période sombre, l'environnement économique joue favorablement pour les textiles. Après avoir connu une période de déclin, durant les années de crise politique, l'industrie textile malgache est de retour vers une croissance positive au bénéfice des carnets de commande, de l'emploi et du PIB. Plus de 35 000 emplois ont déjà été créés ou rétablis en 2016.³³ Concernant le PIB, le secteur textile présente 30% du PIB³⁴. Le secteur textile est alors un secteur à nouveau en plein essor. Les contextes national et international sont extrêmement favorables au développement de l'industrie textile. Les accords de libre-échange entre Madagascar, les différents pays et les divers organismes internationaux ou contentieux se sont multipliés.

1.2.3. Environnement socio-culturel

Les environnements politique, économique et social sont étroitement liés. Dans ce cas, dans une situation où le système politique est déstabilisé, engendrant la dégradation de la situation économique, on s'attend toujours à un désastre de l'environnement social d'un pays. Dans le cas contraire, la stabilité politique crée un environnement favorable au développement normal de l'économie, et qui à son tour améliorer la situation de la population. L'instabilité de l'environnement social engendre alors des menaces pour les textiles.

1.2.4. Environnement technologique

Les entreprises textiles malgaches doivent tenir compte de l'innovation des matériels pour améliorer leur productivité, leur rendement ainsi que leur compétitivité sur le marché international. Elles devront penser à automatiser les activités pour pouvoir s'aligner de leurs concurrents. La principale menace technologique pour les textiles est l'existence des machines automatiques, et la majorité des entreprises textiles concurrentes les utilise désormais, dans ce cas, les textiles devront penser à l'amélioration de leur méthode d'analyse de coût.

³³ Idem

³⁴ <https://edbm.mg> Newsletter-EDBM-Août 2017 (Date de consultation : Septembre 2019)

1.2.5. Environnement écologique

Il constitue l'ensemble des ressources naturelles qui sont susceptibles d'avoir une influence positive ou négative sur l'activité (pénurie des matières premières, coût de l'énergie, pollution, ...).

1.2.6. Environnement légal

On entend par environnement légal l'ensemble des lois ainsi que les prescriptions qui régissent l'activité de la société. Les importations réalisées par les Zones et Entreprises Franches ne sont pas soumises à la TVA. De plus, les entreprises disposant d'un agrément en zone et entreprise franche dispose d'un régime spécial en terme de fiscalité à savoir entre autre un taux d'imposition à l'impôt sur le revenu de 10% conformément à la loi 2007-037 sur les zones et entreprises franches. Cela constitue une opportunité pour les entreprises textiles.

La menace actuelle de l'environnement légal est au niveau de la loi qui régit le travail. Ces lois entraînent parfois des coûts supplémentaires pour l'entreprise. Par exemple, pour cette année 2019, le salaire minimum d'embauche (SME) mensuel à Madagascar est fixé 200 000 Ariary³⁵. Alors qu'en 2018, pour la catégorie M1-1A le SME pour le secteur non agricole est de 168 019 Ariary et en 2017, il s'élève à 155 523 Ariary. Les coûts fixes du personnel augmentent alors d'une année à une autre.

Si telle est l'analyse de l'environnement externe des entreprises textiles, nous détaillerons dans la section suivante l'analyse au niveau de la méthode d'analyse des coûts au sein de ces entreprises.

Section 2. Analyse au niveau de la méthode d'analyse des coûts au sein des textiles

Comme nous l'avons mentionné dans la première section de cette partie, pour les textiles qui appliquent la comptabilité analytique, elles utilisent la méthode de coût complet, appelée également méthode par centre d'analyse ou par section homogène pour analyser les coûts. Pour celles qui ne possèdent pas encore utilisent des logiciels pour le traitement des coûts. La principale faiblesse pour celles qui ne possèdent pas de la CAE est alors l'inexistence de cette dernière. Pour celles qui en possèdent, nous en avons quelques critiques.

³⁵ Décret n° 2019-927 daté du 03 Mai 2019

2.1. Inexistence de la CAE

Même si la comptabilité analytique est obligatoire pour les entreprises industrielles, comme déjà dit précédemment, beaucoup d'entre elles ne la pratiquent pas encore puisqu'il n'existe pas encore de sanction pour ces dernières³⁶.

Les problèmes de fonds pour les textiles ne disposant pas encore de la comptabilité analytique est l'inexistence de ce système en leur sein. Le système comptable utilisé dans certaines entreprises est la comptabilité générale. Elle est adaptée à l'activité de l'entreprise mais elle ne permet pas de calculer ni le résultat au niveau de chaque activité ni le coût de production et le coût de revient de chaque produit.

En conséquence, nous pouvons constater que la non maîtrise de ces charges n'a pas permis à ces entreprises d'appliquer les normes en matière de contrôle de l'évaluation de la rentabilité et le suivi des portefeuilles d'activité. Dans ce cas, au niveau de répartition des charges, les entreprises ne tiennent pas compte du coût de certain centre comme le centre administration, l'entretien et maintenance, ces derniers n'entrent pas dans le calcul de coût. Il est aussi difficile de répartir telle ou telles charges dans le coût de revient du fait du retard de recueil de données. Ainsi les coûts de matières achetées et frais d'approvisionnement sont calculés globalement.

Suite à ces divers problèmes, il s'avère impossible de maîtriser les coûts. Par conséquent, certaines charges ne sont pas pertinentes et sont incomplètes. Les entreprises textiles ne possèdent pas donc d'un outil fiable leur permettant d'obtenir les informations de gestion qui permettent aux décideurs d'analyser, de comparer, de décider et d'agir, d'identifier les défauts répétitifs et d'en supprimer. Les décisions à opérer et les choix à manœuvrer sont difficiles quant à l'amélioration de la rentabilité. Ainsi, le niveau de la rentabilité reste imprévisible.

2.2. Analyse de l'utilisation de la comptabilité générale comme outil de décision

En général, les entreprises qui ne disposent pas de comptabilité analytique utilisent la comptabilité générale comme outil de prise de décision. Nous analyserons dans le présent point les points forts ainsi que les points faibles de l'utilisation de cette comptabilité générale sans comptabilité analytique.

³⁶ D'après l'interview effectuée auprès de cinq entreprises textiles qui n'appliquent pas la CAE

2.2.1. Les points forts de la comptabilité générale

A titre de rappel, selon le PCG 2005, « la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées ou non correspondant aux opérations de l'entité et de présenter des états financiers donnant une image fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière de l'entité à la date de clôture des comptes. »

Selon cette définition, la comptabilité générale permet de donner une représentation financière de la situation de l'entreprise à une date donnée, et corolairement d'exploiter ces données afin d'améliorer cette situation financière à la date d'édition des états financiers.

Si la comptabilité générale est suffisamment détaillée et fiable, les prises de décision qui seront basées sur les états financiers produits seront d'autant plus efficaces vu que la base de la prise de décision sera d'autant plus solide pour les preneurs de décisions.

Toutefois, la comptabilité générale peut ne pas refléter la réalité des opérations ou également rester d'un point de vue uniquement global. Nous étayerons les points fiables de la seule utilisation de la comptabilité générale comme outil de décision.

2.2.2. Les points faibles de la comptabilité générale

Nous tenons à rappeler que les points faibles qui seront énoncés ici-bas concernent uniquement la seule utilisation de la comptabilité générale sans la comptabilité analytique comme outil de prise de décision.

Comme nous l'avons énoncé dans le point précédent, si la comptabilité générale est suffisamment détaillée et fiable, les prises de décision qui s'y reposeront seront d'autant plus efficaces. Toutefois, la réalité est différente. En effet, la comptabilité générale, même détaillée, ne permet pas d'identifier avec précision la performance de chaque section de l'entreprise ou encore la performance de chaque produit proposé par l'entreprise.

C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la comptabilité analytique a été développée et proposée à l'utilisation. En effet, la comptabilité analytique permet de proposer une analyse des charges engagées et des produits réalisés par l'entreprise selon les besoins des décideurs.

Toutefois, chaque méthode de calcul analytique dispose de ses propres avantages et inconvénients. Avant de développer et analyser les points faibles de la méthode par section

homogène plus bas, nous présenterons dans le point suivant la question sur la dépendance de la comptabilité générale aux systèmes d'information actuels.

2.2.3. Dépendance de la comptabilité générale aux systèmes d'information

Outre les points forts et points faibles énoncés précédemment, il faut également rappeler que la fiabilité de la comptabilité générale dépend grandement de la fiabilité du système d'information de l'information.

Cette fiabilité du système d'information repose non seulement sur la transmission des données mais aussi aux traitements apportés aux données reçus.

D'un côté, pour s'assurer que les informations financières issues de la comptabilité générale soit exhaustive et fiable, il est impératif que toutes les opérations réalisées par l'entreprise soient transmises des services au sein de l'entreprise à la comptabilité. Cette transmission peut se faire soit physiquement par l'envoi de courrier, soit par transmission électronique par l'envoi de mail par exemple.

D'un autre côté, il est également important que les traitements apportés aux données transmises soient corrects. Il est là question de la compétence du comptable. Même si toutes les données sont transmises, un mauvais traitement appliqué aux données rendraient non fiables les informations financières issues de la comptabilité ce qui peut induire en erreur lors de la prise de décision.

Ainsi, même si les points forts et les points faibles de la seule utilisation de la comptabilité générale comme outil de décision subsistent, il faut également considérer la dépendance des informations produites aux systèmes d'information existantes.

Nous verrons maintenant dans le point suivant les points faibles au niveau de la méthode par section homogène.

2.3. Les points faibles au niveau de la méthode par section homogène

Pour les entreprises textiles utilisant la méthode du coût complet, les problèmes au niveau de ce coût seront catégorisés en deux.

2.3.1. Les problèmes de fonds

Les problèmes de fonds sur la structure du coût de l'entreprise sont tout d'abord, l'insuffisance de la connaissance de l'activité par le contrôleur de gestion ou par le responsable chargé de faire la comptabilité analytique.

Ensuite, une des grands problèmes de fonds réside dans l'imputation de certaines charges de structure dans le coût de revient. A cause de la mauvaise imputation des charges de structure, l'entreprise peut se tromper dans la fixation de ses prix.

Les problèmes de fonds constatés sont tout d'abord sur la structure du coût des entreprises, l'insuffisance de la connaissance de l'activité. Le problème rencontré par l'utilisation de la méthode par coût complet est remarqué par le souci des dirigeants sur l'analyse des coûts notamment de voir la rentabilité d'un produit. Cette méthode ne permet pas aux dirigeants de voir de manière concrète la rentabilité d'un produit et les coûts consommés pour l'obtention de ce produit. Dans ce cas, les dirigeants ont une difficulté sur la prise de décision. Ainsi, cette méthode se concentre en général sur le calcul de prix de revient et les dirigeants ne peuvent pas identifier et voir la rentabilité de leurs activités, et surtout de connaître l'origine des coûts.

2.3.2. Les problèmes du mode de présentation des coûts

Afin de prendre des décisions sur les coûts afin de mieux les maîtriser, les décideurs ont besoin d'une information ayant un ou des objectifs déterminés, claire, fiable et concise. En effet, le contrôleur de gestion ou le responsable doit établir son analyse suivant ces critères. Ainsi, pour le cas du mode de présentation des coûts en place, nous en avons quelques critiques d'après notre enquête qui est déjà éclairée dans la partie méthodologique de ce mémoire.

D'une part, la démarche sur l'identification des coûts directs et indirects n'est pas précise. Par contre, le contrôleur de gestion ou le responsable chargé de faire l'analyse de coût a besoin de connaître les charges directement imputables sans ambiguïté ainsi que les charges indirectement liées à l'activité productive. A partir du moment où la part des charges indirectes devient significative, la question se pose de disposer de moyens pour en maîtriser l'évolution, il s'agit alors de rechercher les causes à l'origine de leur augmentation.

D'autre part, les dirigeants ne peuvent voir dans quelle phase ou dans quel centre d'analyse les coûts sont-ils importants.

Les failles concernant cette méthode de coût complet sont en général le problème de la répartition des charges indirectes, l'incapacité à cerner les causes réelles des coûts et l'aspect inadapté à la prise de décision. Ainsi, dans le contexte turbulent dans lequel agissent les entreprises, cette impossibilité rend le pilotage délicat et le plus souvent, aléatoire.

L'opacité de la lecture est aussi un problème majeur au niveau du coût complet. La principale déterminante de la compétitivité des textiles voire même leur pérennité réside dans sa capacité à optimiser ses coûts. Alors qu'une telle chose ne peut être faite qu'avec l'existence d'une clairvoyance au niveau du calcul du prix de revient afin de pouvoir trouver des marges de manœuvre à même d'aider les responsables à optimiser les coûts. La méthode du coût complet en pratique aux textiles ne peut pas à elles seules répondre à ces préoccupations.

D'après l'analyse de l'environnement des textiles et l'identification des faiblesses de la méthode des coûts complets, l'amélioration de la méthode de calcul de coût existante est très importante. Toutes ces faiblesses sont donc l'origine et la traduction des motivations des entreprises textiles à opter pour une autre méthode. D'où la raison de la rubrique suivante qui va parler de motivations des textiles à la mise en place d'un nouveau système de pilotage de coûts.

2.4. Motivations à la mise en place d'un nouveau système de pilotage de coûts

Ci-après les motivations qui poussent les entreprises textiles à adopter un système de pilotage de coût.

2.4.1. Gestion de coûts et rentabilisation des activités

Pour la gestion de coûts, les industries cherchent non seulement un outil de calcul de prix de revient mais aussi une méthode qui leur permet d'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise. La recherche d'un outil d'amélioration de la gestion et de la maîtrise des coûts est en effet le but des dirigeants. Cela résulte donc de la mise en place d'un nouveau système qui répond à tous ces besoins.

Dans le cadre de leur développement pour une meilleure satisfaction de leur clientèle, les entreprises textiles enquêtées souhaitent repérer dans leur organisation la zone de problématique ou non du point de vue économique qui est essentielle pour le lancement d'actions de réorganisations pertinentes du système d'information comptable de ces sociétés. A cette fin, la comptabilité analytique leur permettrait d'estimer leur rentabilité.

Pour assurer la pérennité de ces entités textiles, leurs activités devraient donc être rentables. En effet, le dit nouveau système permettra aux dirigeants d'avoir une meilleure appréciation de la rentabilité des activités.

D'ailleurs, pour les dirigeants, il est insuffisant de pouvoir juste calculer les coûts mais leurs besoins se focalisent sur la compréhension de l'origine de ses coûts, de leur affectation et aussi sur le fait de les piloter. Ils cherchent donc un outil d'aide à la réduction des coûts vu la hausse des coûts indirects mais aussi la hausse des activités génératrices de coûts indirects.

2.4.2. Amélioration de la qualité des outils de pilotage

La prise de décision est très importante dans une entité. Or, les informations fournies par la comptabilité générale ne sont pas suffisantes pour les décideurs afin de prendre une décision.

Les dirigeants cherchent donc un outil qui leur permet d'identifier la traçabilité de toutes les activités de l'entreprise afin de prendre une décision. De ce fait, la capacité de décision des décideurs ne se limite plus seulement sur la fixation des prix de vente. L'amélioration de la précision de l'information sur les coûts des produits est au cœur de la motivation à la mise en place d'un nouveau système de calcul de coût.

Par ailleurs, pour les industries textiles qui disposaient déjà d'un système de comptabilité analytique, ce système ne permettra pas aux dirigeants de mieux apprécier le niveau d'activité de leurs entreprises, ainsi la rentabilité générée par chaque activité.

D'ailleurs, le système de contrôle de gestion déjà en place pour ces industries ne leur permet pas d'expliquer de manière claire les causes du ralentissement de la performance de leurs activités. Toutefois, l'objectif de ces entreprises est de définir la rentabilité de leurs activités dans leurs ventes. Par conséquent, il semble satisfaisant d'opter pour un système qui permet d'effectuer une analyse par activité.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Pour terminer cette étude, des propositions de solutions faces aux problèmes existants s'avèrent nécessaire. Ces problèmes sont caractérisés par les failles au niveau de la méthode par section homogène utilisée par certaines textiles et les lacunes au niveau des coûts notamment l'inexistence de la CAE dans d'autres textiles. La méthode des coûts complets a montré ses insuffisances, et les textiles comme toute entreprise, est appelé aujourd'hui, face à son environnement concurrentiel turbulent à consolider leur situation et à renforcer leur compétitivité dans le cadre d'une stratégie intégrée de maîtrise de coût et d'optimisation des ressources consommées. L'ABC s'avère donc nécessaire pour pallier aux insuffisances de la méthode classique de la comptabilité analytique. Ces problèmes identifiés nous permettent de proposer des solutions pour améliorer les systèmes existants. D'où la raison du chapitre suivant qui va mettre en exergue notre proposition de solution telle que la mise en place de la méthode ABC.

PARTIE 3 : SOLUTIONS ET RECOMMANDATIONS

Dans cette troisième partie, nous nous intéresserons surtout à la mise en place de la méthode ABC qui est généralement notre proposition de solution. Cette partie sera subdivisée en deux chapitres distincts.

Le premier chapitre de cette partie est dédié à la réalisation de la mission de mise en place de la méthode ABC et notamment la méthodologie à adopter pour cela. Pour ce faire, les moyens nécessaires pour la mise en place de la méthode ABC seront d'abord exposés. Ensuite, la méthodologie de traitement détaillée sera décortiquée et présentée.

Le dernier chapitre se focalise sur l'évaluation du système mis en place mais surtout sur les propositions d'amélioration. Dans un premier temps, les impacts et les limites de la méthode ABC seront détaillés. Dans un second temps, il sera proposé d'améliorer la méthode ABC pour servir d'outil de performance de la société. Après, seront exposées les vérifications de nos hypothèses de départ.

Chapitre 6. PLAN DE MISE EN OEUVRE

A partir de ces résultats que nous venons de présenter, des solutions et recommandations seront proposées. L'idée est de proposer la mise en place de la méthode ABC. Afin que les entreprises étudiées puissent appliquer cette solution, il est important de leur montrer comment elles doivent procéder. Pour ce faire, nous développerons d'abord les ressources nécessaires à la mise en place de la méthode ABC, puis nous présenterons la méthodologie de traitement de la méthode ABC, en mettant en exergue les étapes de réalisation citées dans la partie théorique.

Section 1. Moyens nécessaires pour la mise en place de la méthode ABC

La mise en place d'une comptabilité analytique n'est pas du tout facile, surtout la comptabilité analytique par la méthode ABC. A part sa difficulté, elle nécessite un meilleur choix d'éléments à mettre en œuvre, tant au niveau des ressources qu'au niveau du délai de la réalisation. La mise en place d'un système de comptabilité analytique nécessite donc divers moyens tels que les moyens matériels, les moyens humains, les moyens financiers et les moyens techniques.

1.1. Choix de l'équipe pour la mise en place de la méthode ABC

Le choix de l'équipe pour la mise en place de la méthode ABC est une décision très importante. Cette mise en place peut être effectuée par le personnel interne aux entreprises textiles ou par une entité externe à ces dernières. Dans ce cas, nous allons faire une comparaison entre les avantages et les inconvénients de ces deux options afin de dégager le choix adopté par les entreprises étudiées.

1.1.1. Exécution de la mission par le personnel interne à chaque entreprise

Cette première option sera exécutée par les personnes physiques ayant la qualité de salarié dans l'entreprise et travaillant à temps plein pour le compte de l'entreprise. Pour les industries textiles qui ont déjà un service de contrôle de gestion, la mise en place de la méthode est assurée par le contrôleur de gestion. Par contre pour celles qui n'en disposent pas encore, cette mise en place est assurée par d'autres services de l'entité, par exemple le service comptable. Les avantages et les inconvénients de cette première option seront détaillés ci-dessous.

1.1.1.1. Avantages

Rappelons que l'identification des activités est une étape sophistiquée dans la mise en œuvre de la méthode ABC. Le principal avantage qu'offre ce type d'intervenant est donc la maîtrise des activités de l'entreprise. Comme cet intervenant est déjà un personnel de l'entreprise qui y travaille quotidiennement, la compréhension et la définition des activités ne semblent pas difficile pour eux.

La mise en place de la méthode ABC nécessite aussi un moyen financier. Le coût de la mise en place s'amointri pour cette option puisque la mission est effectuée en interne en évitant le coût de prestations externes à l'entreprise.

A part ces avantages précités, la mise en place de la méthode ABC par l'élargissement des objectifs de ce système est flexible par rapport aux conditions plus limitatives des livrables des prestations externes.

1.1.1.2. Inconvénients

La mission de mise en place de la méthode ABC confiée au personnel interne à l'entreprise représente certains inconvénients.

Dans un premier temps, les tâches accordées au personnel sont trop chargées car à part sa tâche habituelle, il est aussi chargé d'accomplir la mission de mise en place. Dans ce cas, il y a un risque que l'une de ces tâches soit mal accomplie et cela a un effet sur la qualité du travail exécuté. Or la mise en place de la méthode ABC exige quelques contraintes notamment au niveau de la concentration et aussi au niveau du temps afin d'assurer la qualité de la méthode à mettre en place.

Dans un second temps, pour les entreprises textiles qui vont adopter pour la première fois la comptabilité analytique, la principale faiblesse de cette première option est le manque de compétence nécessaire pour la mission de mise en place de la comptabilité analytique. Le personnel n'a pas encore assez d'expérience et de qualification pour mener cette mission.

1.1.2. Exécution de la mission par une entité externe à l'entreprise

Dans cette deuxième option du choix de l'équipe pour la mise en place de la méthode ABC, la mission est confiée par une entité externe à l'entreprise. Il s'agit d'un cabinet d'expertise comptable ou d'un groupement de consultant habilités à faire l'exercice dans le domaine de la comptabilité analytique et maîtrise la méthode ABC. Ces entités seront rattachées à l'entreprise par l'intermédiaire d'un contrat de prestation. En respectant l'exigence

d'indépendance du Commissaire aux Comptes selon la norme ISA 290, cette mission ne peut pas être confiée aux commissaires aux comptes de l'entreprise.

Les avantages ainsi que les inconvénients de cette deuxième option seront présentés ci-après.

1.1.2.1. Avantages

Tout d'abord, les missions effectuées par un cabinet d'expertise sont toujours menées par un expert-comptable. La mission de mise en place est donc une des spécialités de l'expert-comptable du fait de son expertise.

Les équipes du cabinet sont issues d'une formation et ont assez de compétences qui vont leur permettre de prévoir les éventuels obstacles à la mission. On note aussi que les équipes de mission sont composés de personnel technique/de gestion. En plus, les consultants amènent toujours une vision nouvelle de l'entité.

Comme les entités sont liées par un contrat à chaque entreprise, cela engendre une obligation de résultat pour les entreprises, les risques d'échecs de la mission devront alors être minimisés.

En outre, l'intervention du consultant s'accompagne souvent par des séances de formation fournies au personnel portant sur le système de comptabilité analytique mis en place suivi d'un service après-vente pour s'assurer que le système marche correctement et en conformité aux spécifications initiales validées au début de la mission.

Ces avantages visent donc en général la qualité du système à mettre en place, ce qui signifie que cette qualité est le premier objectif des équipes dans le cadre de cette deuxième option.

1.1.2.2. Inconvénients

Contrairement à la première option qui est la mise en œuvre de l'ABC par le personnel interne, la mise en place de ce système confiée par une entité externe n'est pas toujours négligeable au niveau du coût. La prestation externe est coûteuse. Il convient donc de prendre en considération le rapport entre le coût et la pertinence du système, ainsi que le résultat obtenu par la mise en place de ce système.

D'ailleurs, par souci de confidentialité de certaines informations, ces dernières ne doivent pas être divulguées. Il est donc possible que l'accès à ces informations pour le consultant soit limité. Cela a donc un grand impact sur la qualité du service rendu. Pour le cas d'une

comptabilité par activité, il importe que cette limite soit levée et qu'en contrepartie, le consultant soit tenu par le secret professionnel.

En outre, par rapport au personnel de l'entité, le consultant en tant que personne externe n'a pas les mêmes compréhensions qu'eux au niveau des activités de l'entreprise. Cela peut donc entraîner une erreur dans la mise en œuvre de l'étude confiée par le consultant. Toutefois, ce problème est parfois résolu à l'aide des entretiens effectués fréquemment avec le personnel, mais aussi à l'aide de la consultation des manuels de procédures. Pareillement aux les procédures d'audit externe, la consultation de ces manuels de procédures est accompagnée par un test de conformité et de cohérence entre ceux qui sont décrits dedans et ceux qui sont réellement effectués.

Entre autre, la présence de certaines restrictions à la mission ou l'insuffisance de temps d'exécution peut entraîner un risque de proposition des solutions standards à l'égard des spécificités que peuvent présenter les entreprises textiles. Toutefois, pendant la période du service après-vente, des ajustements peuvent être encore entreprises.

Enfin, la réticence du personnel intérieur face à l'intrusion dans leur domaine de travail présente toujours l'inconvénient d'une intervention externe. Le consultant est le plus souvent considéré, par le personnel exécutif, en tant qu'« espion » des dirigeants. Cette fausse appréciation laisse le personnel réticent face à l'amélioration de la qualité de leur travail. Une critique constructive exprimée par la personne de l'extérieur à l'égard des activités n'est pas toujours acceptée en tant que telle. La coopération n'est pas souvent facile à tisser dans ce genre de situation. La Direction de chaque entreprise devrait alors se charger de rassurer le personnel sur ce point de vue.

Quelques soient l'intervention choisie que ce soit interne ou externe à l'entreprise, on note qu'il y a toujours des inconvénients et des avantages, et c'est le devoir du dirigeant de peser le pour et le contre. La comparaison entre ces deux options sera résumée dans le tableau suivant :

Tableau 6 : Synthèse sur le choix d'équipe pour la mise en place de la méthode ABC

Intervention interne	Intervention externe
Avantages	
<ul style="list-style-type: none"> - Le personnel interne maîtrise mieux les activités de l'entreprise - La compréhension et la définition des activités ne sont pas difficiles - Le coût de la mise en place est moins cher par rapport à l'intervention externe - La mise en place de la méthode ABC est flexible 	<ul style="list-style-type: none"> - La mission est menée par un expert-comptable - Les équipes de la mission sont issus d'une formation et ont assez de compétences - Les équipes sont composés de personnel technique/ de gestion - Les consultants amènent toujours une vision nouvelle de l'entité - Les risques d'échecs de la mission seront minimisés - La mission est souvent accompagnée par des séances de formation fournies au personnel de l'entité concernant la comptabilité mise en place - Le cabinet accorde un SAV
Inconvénients	
<ul style="list-style-type: none"> - Il y a un risque que les prestations internes soient de mauvaises qualités dû à une surcharge de travail - La mise en place d'une comptabilité analytique surtout la méthode ABC exige une certaines compétences dont le personnel de l'entreprise ne dispose pas forcément 	<ul style="list-style-type: none"> - La prestation externe revient plus chère par rapport à la prestation interne - L'accès à certaines informations seront limitées, cela impacte la qualité du service rendu - La compréhension et la définition des activités peuvent être compliquées

Source : Auteur (2019)

D'après ces comparaisons entre l'intervention interne et l'intervention externe, comme proposition, nous proposerons à ces entreprises textiles d'opter pour l'intervention externe pour les multiples raisons citées précédemment.

1.2. Moyens financiers pour la mise en place de la méthode ABC

Nous savons déjà que la mise en œuvre d'une comptabilité analytique coûte chère. Le coût de la mise en place de la méthode ABC est donc un élément à considérer pour la mission de mise en place. Cette mission mobilise toujours des moyens financiers quel que soit le mode de prestation choisi (intervention interne ou externe), mais c'est au niveau du montant de mise en œuvre qui les différencie.

Comme déjà dit dans la précédente sous-section, le coût d'une prestation externe n'est pas toujours négligeable. Chaque cabinet a son propre prix au niveau de la prestation. Le montant proposé comprend la totalité des honoraires et des bénéfices du Consultant ainsi que toute obligation fiscale dont il pourrait être redevable. Au niveau du paiement, il sera effectué suivant le calendrier et les conditions de paiements exigés par le cabinet.

1.3. Moyens techniques

Au niveau des moyens techniques, la mise en place d'une comptabilité analytique nécessite des logiciels informatiques tels que des logiciels comptables, les logiciels relatifs à la gestion de stocks.

1.4. Réunion de l'équipe

Rappelons que la mission de mise en place d'une comptabilité analytique implique beaucoup d'acteurs. Les équipes qualifiées pour cette mise en place seront réunies.

Pour le cas d'un cabinet d'audit, l'équipe est composée de :

- Associé et directeur de mission : il est le responsable déontologique et technique de la mission, il assure la définition du plan d'approche et du plan de travail, il est aussi chargé d'assurer l'appui technique et l'encadrement.
- Chef de Mission : ce chef de mission assure la coordination, la supervision et le contrôle permanent du déroulement des travaux sur terrain.
- Auditeur confirmé : Il est chargée de la mise en œuvre des travaux de mise en place de système de comptabilité analytique
- Informaticien-spécialiste en mise en place de système de comptabilité analytique informatisé : l'informaticien-spécialiste est l'opérateur sur terrain du projet. Il assure la planification, la démarche de diagnostic et d'audit système comptable. Il assure également la conception de système de comptabilité analytique informatisé.

1.5. Planification de la mission

Mais à part les contraintes citées précédemment, la mission de mise en place de la comptabilité analytique implique aussi une durée de mise en œuvre. La mission doit alors être planifiée et faire l'objet d'une préparation.

1.5.1. Le plan de la mission

Un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission sera établi. L'établissement d'un plan de mission implique tout d'abord de déterminer les caractéristiques de la mission qui définissent son étendue : les contextes technique et logiciel, les textes réglementaires régissant les activités et le référentiel comptable suivi, les règles spécifiques de présentation des états financiers ; ensuite, de s'assurer des objectifs de la mission en termes de livrables à émettre afin de planifier un calendrier pour effectuer les travaux ainsi que la nature des communications à demander ; et enfin de prendre en compte les facteurs importants qui

détermineront les aspects qui feront l'objet d'une attention particulière de l'équipe affectée à la mission.

1.5.2. Le programme de travail

Le programme de travail définira la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de diagnostic organisationnel mettre en œuvre par les membres de l'équipe affectée à la mission afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour asseoir un système de comptabilité analytique fiable et adéquat à la structure organisationnelle et aux spécificités des activités.

Section 2. Mise en place de la méthode ABC

La méthode ABC est fondamentale mais sa mise en place est très difficile. Pour les français, ils utilisent en général la méthode des coûts complets. Contrairement pour les anglais et les américains, ils préfèrent la méthode ABC mais sa mise en œuvre est une galère. La mise en place d'une comptabilité analytique nécessite alors beaucoup de réflexion. Dans cette deuxième section, nous développerons au mieux comment concrètement traiter la méthode ABC en pratique.

2.1. Méthodologie de traitement de la méthode ABC

Ainsi, notre analyse se portera principalement sur les aspects suivants :

Pour l'aspect organisationnel, il convient donc de définir la répartition géographique des centres d'activités du secteur textile, d'établir un organigramme divisant en activités l'entité, d'appréhender le lien hiérarchique entre les agents, identifier les responsables hiérarchiques des centres d'activités.

Pour l'aspect technique, les critères de définition des activités et processus seront définis. Puis, les activités associées à chaque produit ainsi que les activités génératrices de coûts seront identifiées et énumérées. Les inducteurs d'activités qui permettent de mesurer ce que fait l'activité seront définis. Les inducteurs de coûts seront quantifiés. Enfin, les supports et documents de recueil des données adéquates à chaque activité seront définis.

Pour l'aspect comptable, il nous conduit donc à classer les charges de la comptabilité générale pour chaque activité, à classer les charges indirectes pour chaque activité et enfin à prévoir une codification analytique des charges en fonction des centres d'activités.

L'aspect logiciel permet de faire le traitement des activités obtenues. Elle permet aussi de faire l'établissement d'un tableau automatisé de calcul des inducteurs de coûts ainsi que la création de plan et section analytique au niveau de GESCOM et SAGE COMPTA, et le paramétrage de SAGE pour la mise en liaison des plans et sections analytiques de de GESCOM et SAGE COMPTA.

2.2. Etapes de mise en place

La méthode ABC s'oppose à la méthode des sections homogènes adoptées par les textiles, qui affectent aux produits les coûts indirects, alors que ceux-ci représentent une partie très importante du prix de revient. La démarche part du principe que « les produits consomment des activités qui consomment des ressources ».

2.2.1. Identification des activités

L'objectif dans cette étape est de partitionner en termes d'activités les centres des entreprises textiles. Pour cela, il convient de déterminer les activités standards pour le secteur textile. Pour ce faire, les activités seront identifiées par l'exploitation de l'organigramme standard pour le secteur textile. L'analyse de l'organigramme consiste à identifier les différents services au sein du secteur textile et à décrire l'ensemble des activités. Tout cela est principalement obtenu avec la collaboration des agents de chaque entité textile, à travers des entretiens directs avec eux. Ainsi, pour documenter notre entretien, nous utiliserons un questionnaire et nous avons aussi appliqué la méthode narrative (Cf. Méthodologie). Ce questionnaire sera adressé à chaque agent. La liste des questions posées lors de l'entretien sera alors présentée en annexe (Cf. Annexe 8 : questionnaire concernant les activités).

D'ailleurs, Notons que c'est à partir de l'ordre de fabrication que tous les agents accomplissent leurs tâches durant le processus dans les entreprises textiles. L'ordre de fabrication décrit donc les étapes à faire depuis la commande jusqu'à l'expédition du produit fini. Par exemple, après la commande, il faudra faire l'étude de devis, ces devis sont ensuite valorisés.

Le relevé où sera figurée la liste de toutes les activités obtenues lors de l'entretien sera donc résumé dans un tableau afin de faciliter sa compréhension et sa lecture (Cf. Annexe 4). Ce tableau inclut aussi la liste du processus, de la division organisationnelle, du service inclus, et des agents qui effectuent les activités. Une entreprise textile contient au moins une cinquantaine d'activité. Par contre, le tableau suivant ne retienne que les activités représentatives des entreprises textiles du fait qu'elles consomment beaucoup de ressources.

Tableau 7 : Tableau récapitulatif des activités

Centres	Administration		Approvisionnement		Magasinage		Technique
Activités	<ul style="list-style-type: none">• Comptabilité• Personnel• Gestion des représentants• Sécurité de bien de l'entreprise• Gestion des logiciels de l'entreprise• Maintenance des outils informatiques		<ul style="list-style-type: none">• Demande de prix• Commande de MP• Réception de livraison• Contrôle des approvisionnements		<ul style="list-style-type: none">• Recensement des MP• Magasinage des MP		<ul style="list-style-type: none">• Tricotage• Assemblage• Looping• Etiquetage
Centres	Maintenance	Logistique	Contrôle qualité	Expédition	Import/Export		
Activités	<ul style="list-style-type: none">• Entretien matériel existant• Implantation nouveau matériel• Maintenance machine	<ul style="list-style-type: none">• Transport des MP vers l'usine/entrepôt• Transport des produits finis vers la zone d'exportation	<ul style="list-style-type: none">• Contrôle qualité après tricotage• Contrôle qualité après assemblage• Contrôle qualité après looping	<ul style="list-style-type: none">• Préparation des produits contrôlés avant expédition/ Packaging• Exportation des produits finis	<ul style="list-style-type: none">• Dédouanement des MP• Gestion du transport (Frêt)		

Source : Auteur (2019)

2.2.2. Affectation des ressources aux activités

Une fois les activités identifiées, il s'agit dans cette deuxième étape d'affecter les ressources réellement consommées par chaque activité. Ainsi, comme le postulat de la méthode ABC dit : « les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources ». Ce postulat oblige donc à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuables aux activités. Il est donc important de faire une analyse et une classification des charges avant d'affecter les charges indirectes aux activités. Il s'agit ici donc d'analyser les charges de la comptabilité générale en identifiant les charges indirectes et les charges directes, les charges variables et les charges fixes.

2.2.2.1. Les ressources directes

Les ressources sont essentiellement formées par les facteurs de production tels que le personnel, matières, fournitures, locaux, matériel.

Une charge est dite directe par rapport au coût du produit considéré si son affectation est possible sans calcul conventionnel, grâce à un moyen de mesure effectivement disponible

(compteur, chronomètre, pointage, ...). Pour notre cas, nous avons comme ressources directes, les matières premières (M.P) comme les fils à tricoter ainsi que les autres matières pour la conception des produits finis. Notons aussi qu'il y a une partie des charges de personnel qui font partie des ressources directes. Par exemple, dans l'entreprise, d'un côté il y a des agents qui s'occupent à la fois diverses activités dans un centre, ils s'occupent à la fois les activités looping et packaging par exemple. Ces charges de personnel sont donc considérées comme indirectes. D'un autre côté, il y a des agents qui ne se concentrent qu'à une seule activité, par exemple, ils sont chargés tout simplement de faire le tricotage qui est une activité des activités permettant d'obtenir le produit fini. Les charges consommées par ces agents sont donc considérées comme des ressources directes.

2.2.2.2. Les ressources indirectes

Une charge est dite indirecte dans le cas contraire pour une charge directe. Dans ce cas, elles seront imputées ou ventilées. Toutes les autres charges à part les ressources directes énoncées ci-haut sont alors indirectes (par rapport au produit). Elles seront rattachées aux activités. Nous avons entre autres : les ressources sur matières consommables (les carburants, l'eau et l'électricité, gaz, fuel, les produits d'entretien, etc.), les charges du personnel, la fabrication sous-traitance, les frais d'entretien et réparation des fournitures de l'atelier et les dotations aux amortissements.

Avant d'évaluer donc les ressources consommées par les activités, il serait nécessaire d'établir une cartographie des charges suivant comportement vis-à-vis des structures des coûts des produits. Cette cartographie sera présentée dans le tableau suivant :

Tableau 8 : Cartographie des charges

Extrait du plan comptable		Nature des charges		Nature des activités	
Compte	Libellé	Directe	Indirecte	Fixe	Variable
601100	ACHAT FIL A TRICOTER	X			X
601200	ACHAT FIL A COUDRE	X			X
601300	ACHAT BOUTON	X			X
601500	ACHAT ETIQUETTE	X			X
602000	Autres approvisionnements		X		X
602233	ACHAT AIGUILLE	X			X
602238	ACHAT TISSU	X			X

Source : Auteur (2019)

Tableau 8 : Cartographie des charges (Suite)

Extrait du plan comptable		Nature des charges		Nature des activités	
Compte	Libellé	Directe	Indirecte	Fixe	Variable
602242	ACHAT FRNT ATELIER MAINTENANCE		X		X
602310	ACHAT CARTON		X		X
602320	ACHAT SACHET		X		X
604100	FABRICATION SOUSTRAITANCE		X		X
604200	TRICOTAGE		X		X
604300	ASSEMBLAGE		X		X
604400	LOOPING		X		X
604600	ETIQUETAGE		X		X
606110	Electricité		X	X	
606120	EAU		X	X	
606200	CARBURANT		X	X	
615000	Entretien et réparations fourniture atelier		X		X
621000	Personnel extérieur		X		X
624100	FRET ET TRANSPORT SUR ACHAT		X		X
624200	FRET ET TRANSPORT SUR VENTE		X		X
641100	Salaires appointements		X	X	
681100	Dotations aux amortissements		X	X	

Source : Auteur (2019)

D'après ce tableau, nous pouvons remarquer que tous les achats de matières premières dans le compte 601 et rattachés sont à la fois directes du fait qu'elles concernent directement un produit, et variable du fait que leurs valeurs effectives dépendent du niveau d'activité. Contrairement aux autres charges comme les carburants, l'eau et l'électricité, elles sont indirectes car elles sont rattachées à plusieurs produits en même temps mais qui sont fixes. Les charges relatives aux entretiens et réparation sont certes indirectes car elles ne sont pas assignées à un produit directement. Mais elles sont variables puisqu'elles varient selon le degré d'entretien nécessaire pour les matériels.

Comme il a été dit, les charges directes n'ont pas besoin d'être réparties. Ce qui nous intéresse alors sont les charges indirectes. Les charges directes seront directement affectées en leur totalité aux produits concernés. Par contre, nous allons montrer par le biais du tableau suivant les ressources indirectes à attribuer aux activités. Ce tableau recense les activités considérées comme importantes. Dans ce cas, nous proposerons quelques rubriques comptables pour les ressources consommées par chaque activité.

Tableau 9 : Proposition de rubrique comptable composant les ressources consommées

N°	Activités	Ressources consommées	Montant en MGA ³⁷
1	Comptabilité	Fournitures administratives, bureau	22 595 427,64
2	Personnel	Charges du personnel	1 447 766 236,52
3	Gestion des représentants	Charge indirecte liée à la gestion des représentants	62 797 736,74
4	Sécurité de bien de l'entreprise	Salaire gardien	295 000,00
5	gestion des logiciels de l'entreprise	Fourniture informatique	9 687 050,44
6	Maintenance des outils informatiques	Frais et fourniture maintenance	12 186 298,46
7	Demande de prix	Relations, internet	17 970 000,00
8	Commandes de MP	Charge indirecte liée à la commande des MP (ex: frais d'envoi des commandes, assurance des marchandises commandées)	22 595 427,64
9	Réception livraison	Salaire manutentionnaire	500 000,00
10	Contrôle des approvisionnements	Salaires des contrôleurs en approvisionnement (magasinier)	800 000,00
11	Recensement des MP	Partie des salaires magasinage	800 000,00
12	Magasinage des MP	Frais d'emmagasiner (Location de l'entrepôt)	3 041 500,00
13	Tricotage		197 841 085,08
14	Contrôle qualité après tricotage	Partie des salaires des contrôleurs qualités	13 134 571,40
15	Assemblage	Prestations	9 414 493,15
16	Contrôle qualité après assemblage	Partie des salaires des contrôleurs qualités	13 134 571,40
17	Looping	Prestations	62 799 485,10
18	Contrôle qualité après looping	Partie des salaires des contrôleurs qualités	13 134 571,40
19	Etiquetage	Prestations	103 858 433,20
20	Préparation des produits contrôlés avant expédition/ Packaging	Charges d'emballage, salaires des emballeurs	58 967 453,92
21	Transport des produits finis vers la zone d'exportation	Frais de transport vers la zone d'export	45 799 323,00
22	Exportation des produits finis	Fret	109 818 701,84
23	Entretien matériel existant	Frais de maintenance et réparation	40 926 000,00
24	Implantation nouveau matériel	Frais de mise en place nouveau matériel	1 788 020,00
25	Maintenance machine	Fourniture et frais maintenance	12 186 298,46
26	Transport des MP vers l'usine/entrepôt	Frais de transport vers l'usine	10 000 000,00
27	Gestion du transport MP (Fret)	Fret	43 495 047,00
28	dédouanement des MP	Droit de douane	1 039 651,04

Source : Auteur (2019)

³⁷ Ces montants sont fictifs, et n'ont été adoptés que pour des raisons d'éclaircissement de la méthode

Le précédent tableau détaille les ressources consommées par chaque activité. Vu que nous avons pris beaucoup d'entreprises, notamment quelques entreprises dans le secteur textile, les données figurant dans ce tableau sont tous standards. Ces données sont généralement issues de la comptabilité de gestion et les montants qui y sont figurés sont approximatifs. Pour l'affectation des charges indirectes, il convient d'abord de définir la politique de la direction d'affectation des charges indirectes de chaque entreprise textile. Après cela, il sera traité l'application des taux inducteurs des ressources aux charges indirectes allouées.

Ainsi, pour les entreprises textiles, les prévisions ou le devis sont déjà inclus dans l'ordre de fabrication. Dans ce cas, ce devis se catégorise en deux types : la quantité et le prix. La quantité détermine donc l'heure de main d'œuvre dépensée pour une activité qui est souvent exprimée en heure ou en minute, et le prix détermine le coût dépensé pour cette main d'œuvre. En effet, il peut exister un écart entre ce devis et les coûts réels obtenus par l'ABC. Ce devis est juste une base de référence décrit dans l'ordre de fabrication.

En effet, pour les textiles, ils travaillent à partir du *target*, de l'ordre de fabrication, de la fiche de production. A titre d'illustration, ce *target* définit l'objectif de quantité dans un atelier. Par exemple dix quantités sont à atteindre dans 3 mn. Notons que ce cadence ou *target* provienne du bureau de méthode.

Ce recensement effectué, il s'agit maintenant de rechercher les facteurs qui expliquent le mieux possible les consommations de ressources afin de mettre en évidence les « inducteurs d'activités ».

2.2.3. Choix d'un inducteur

Dans cette étape, nous essayerons de définir les facteurs qui expliquent les consommations des ressources ou charges pour les textiles. Notre démarche s'est soldée par l'identification des activités majeures des textiles. Quelques consommateurs de ressources possibles ont été retenus (Cf. : Annexe 5). Rappelons que l'unité d'œuvre dans la méthode du coût complet qui est déjà appliquée par certaines entreprises textiles est devenue inducteur de coût en ABC. Notre proposition concernant les inducteurs sélectionnés sera présentée dans le tableau ci-dessous.

Cette sélection a tenu compte de l'appréciation donnée par le responsable de l'activité, de la possibilité de quantification et de l'accessibilité à l'information.

Tableau 10 : Propositions d'inducteurs de coût

N°	Activité	Inducteurs possibles
1	Comptabilité	-Coût ajouté
2	Personnel	-Coût ajouté
3	Gestion des représentants	-Nombre de commande
4	Sécurité de bien de l'entreprise	-Coût ajouté
5	Gestion des logiciels de l'entreprise	-Coût ajouté
6	Maintenance des outils informatiques	-Nombre d'intervention
7	Demande de prix	- Nombre de fournisseur
8	Commandes de MP	- Nombre de fournisseur
9	Réception livraison	- Nombre de livraison
10	Contrôle des approvisionnements	-Nombre de commande
11	Recensement des MP	-Nombre de livraison
12	Magasinage des MP	- Nombre de livraison
13	Tricotage	- Nombre d'heures de MOD
14	Contrôle qualité après tricotage	- Nombre de produit contrôlé
15	Assemblage	- Nombre d'heures de MOD
16	Contrôle qualité après assemblage	- Nombre de produit contrôlé
17	Looping	- Nombre d'heures de MOD
18	Contrôle qualité après looping	- Nombre de produit contrôlé
19	Etiquetage	- Nombre d'heures de MOD
20	Préparation des produits contrôlés avant expédition/ Packaging	- Nombre de produit préparé
21	Transport des produits finis vers la zone d'exportation	- Nombre de produit préparé
22	Exportation des produits finis	- Nombre de produit préparé
23	Entretien matériel existant	-Nombre d'intervention
24	Implantation nouveau matériel	- Nombre de ligne de production
25	Maintenance machine	- Nombre de ligne de production
26	Transport des MP vers l'usine/entrepôt	- Nombre de commande
27	Gestion du transport MP (Fret)	- Nombre de commande
28	dédouanement des MP	- Nombre de commande

Source : Auteur (2019)

Ce tableau a répertorié la liste de tous les inducteurs acceptables ou jugés pertinents par activité. Comme nous avons vu dans ce tableau, pour les activités A1, A2, A4, A5, nous avons retenu comme inducteur le « coût ajouté ». Cette proposition est adoptée du fait que ces activités sont considérées comme une activité de soutien général dont les charges sont indépendantes du volume et de la gamme de produit.

Pour les activités A3, A10, A26, A27, A28, nous proposerons comme inducteur « le nombre de commande ». Cet inducteur est choisi puisqu'il est mesurable et quantifiable et c'est aussi le facteur qui déclenche le coût de l'activité.

Pour les activités A7 et A8, nous avons retenu « le nombre de fournisseur » comme inducteur puisque cet inducteur a un lien avec la stratégie de l'entité. Ainsi, le coût de l'activité dépend du nombre de fournisseur, plus le nombre de fournisseur est élevé, plus le coût de ces activités augmentent.

Pour les activités A9, A11, A12, nous avons considéré comme inducteur le « nombre de livraison » du fait qu'il est contrôlable, mesurable et quantifiable. En principe, c'est aussi le facteur qui va déclencher le coût de l'activité, notamment le frais du personnel. Plus le nombre de livraison sont nombreux, plus il y aura du coût de main d'œuvre.

Pour les activités A6, A23, nous avons retenu comme inducteur le « nombre d'intervention », cet inducteur est choisi puisqu'il s'agit d'un actionnement à court terme et ces activités sont considérées aussi comme des activités de soutien concernant un objet de coût.

Pour les activités A13, A17, A15, A19, l'inducteur choisi est « l'heure de MOD » puisqu'il s'agit d'un type d'activité volumique.

Pour toutes les activités de contrôle (A14, A16, A18), nous avons retenu comme inducteur le « nombre de produit contrôlé » puisqu'il est considéré comme un facteur de coût, plus le produit contrôlé est beaucoup, plus le coût des activités augmente.

Enfin pour les activités A24 et A25, le « nombre de ligne de production » est retenu comme inducteur. Ce choix est adopté du fait qu'il s'agit ici des activités de soutien concernant un objet de coût.

Une fois les inducteurs définis, nous pouvons maintenant procéder au regroupement des activités.

2.2.4. Regroupement des activités

Les activités ayant le même inducteur seront regroupées afin de simplifier le calcul. Pour ce faire, nous allons présenter cette analyse à travers un tableau qui sera présenté en annexe (Cf. Annexe 6).

Pour distinguer ces activités regroupées des uns des autres, nous allons numérotés chaque activité regroupée. Pour mieux illustrer cela, une cartographie de regroupement sera dressée ci-après :

Tableau 11 : Cartographie de regroupement des activités

Activités	Description	Montant	Regroupement	Inducteur /Niveau d'activité	Description	Volume
A1	Comptabilité	22 595 427,64	CR1	I1	- Coût ajouté	Coût ajouté des autres centres
A2	Personnel	1 447 766 236,52	CR1	I1	- Coût ajouté	Coût ajouté des autres centres
A4	Sécurité de bien de l'entreprise	295 000,00	CR1	I1	- Coût ajouté	Coût ajouté des autres centres
A5	gestion des logiciels de l'entreprise	9 687 050,44	CR1	I1	- Coût ajouté	Coût ajouté des autres centres
A3	Gestion des représentants	62 797 736,74	CR2	I2	- Nombre de commande	900000m
A10	Contrôle des appro	800 000,00	CR2	I2	Nombre de commande	900000m
A26	Transport des MP vers l'usine/entrepôt	10 000 000,00	CR2	I2	Nombre de commande	900000m
A27	Gestion du transport MP (Frêt)	43 495 047,00	CR2	I2	- Nombre de commande	900000m
A28	dédouanement des MP	1 039 651,04	CR2	I2	Nombre de commande	900000m
A7	Demande de prix	17 970 000,00	CR3	I3	- Nombre de fournisseur	10
A8	Commandes de MP	22 595 427,64	CR3	I3	- Nombre de fournisseur	10
A9	Réception livraison	500 000,00	CR4	I4	- Nombre de livraison	800000
A11	Recensement des MP	800 000,00	CR4	I4	-Nombre de livraison	800000
A12	Magasinage des MP	3 041 500,00	CR4	I4	Nombre de livraison	800000
A6	Maintenance des outils informatiques	12 186 298,46	CR5	I5	-Nombre d'intervention	235
A23	Entretien matériel existant	40 926 000,00	CR5	I5	Nombre d'intervention	235
A13	Tricotage	197 841 085,08	CR6	I6	Nombre d'HMOD	18000
A17	Looping	62 799 485,10	CR6	I6	- Nombre d'HMOD	18000
A15	Assemblage	9 414 493,15	CR6	I6	Nombre d'HMOD	18000
A19	Etiquetage	103 858 433,20	CR6	I6	- Nombre d'HMOD	18000
A14	Contrôle qualité après tricotage	13 134 571,40	CR7	I7	Nombre de produit contrôlé	10000
A16	Contrôle qualité après assemblage	13 134 571,40	CR7	I7	Nombre de produit contrôlé	10000
A18	Contrôle qualité après looping	13 134 571,40	CR7	I7	- Nombre de produit contrôlé	10000
A20	Préparation des produits contrôlés avant	58 967 453,92	CR8	I8	- Nombre de produit préparé	17000
A21	Transport des produits finis vers la zone d	45 799 323,00	CR8	I8	- Nombre de produit préparé	17000
A22	Exportation des produits finis	109 818 701,84	CR8	I8	- Nombre de produit préparé	17000
A24	Implantation nouveau matériel	1 788 020,00	CR9	I9	Nombre de ligne de productio	20
A25	Maintenance machine	12 186 298,46	CR9	I9	Nombre de ligne de productio	20

Source : Auteur (2019)

Comme nous voyons d'après ce tableau, les activités qui ont les mêmes inducteurs sont regroupées dans le centre appelé « CR ». Nous avons attribué la même référence pour les activités regroupées et pour l'inducteur de chaque activité regroupée. A titre d'illustration comme figurés ci-dessus, les activités A1, A2, A4, A5 sont regroupées dans le centre « CR1 » qui ont comme inducteur « le coût ajouté » dénommé « I1 »

Le total des ressources est obtenu en agrégeant le coût des différentes activités constitutives du centre de regroupement. Toutes les données nécessaires concernant le volume de

l'inducteur seront déterminées à partir des informations techniques sur les conditions de fabrication. Toutefois, d'autres données proviennent dans des autres services de chaque entreprise textile. A titre d'exemple, les données pour le volume de l'inducteur de nombre de commande proviennent dans les services achats.

2.2.5. Calcul du coût unitaire des inducteurs

Pour le calcul du coût unitaire des inducteurs, il convient de faire le rapport entre les ressources consommées par le centre d'activités sur le volume de l'inducteur. Cette formule se présente ainsi :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées par le centre}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

Pour le calcul du coût unitaire des inducteurs, un tableau de détail de calcul sera présenté en annexe, mais le tableau ci-joint présente un extrait de calcul.

Tableau 12 : Tableau de calcul du coût unitaire des inducteurs

Activités	Regroupement	Coût total	Inducteur/ niveau d'inducteur	Description	Volume	Coût de l'inducteur= Coût/Volume
A1,A2,A4,A5	CR1	1 480 343 714,60	I1	Coût ajouté	907 693 582,53	1,63
A3,A10,A26,A27,A28	CR2	217 951 136,62	I2	Nombre de commande	900 000,00	242,17
A7,A8	CR3	40 565 427,64	I3	Nombre de fournisseur	10,00	4 056 542,76

Source : Auteur (2019)

Ce tableau figure les données nécessaires pour le calcul du coût unitaire des inducteurs. Pour faciliter ce calcul, l'aspect logiciel est alors doté importante. Elle permettra en effet de faire l'établissement d'un tableau automatisé de calcul de coût unitaire d'inducteur pour chaque activité. Pour ce faire il faudra d'abord paramétrer le logiciel SAGE.

2.2.6. Affecter le coût des activités aux objets de coûts

Cette dernière étape nous conduit à calculer le coût de revient des produits. Pour cela, il convient de cumuler les charges directes et les charges indirectes ainsi réparties pour le calcul des coûts des produits ou articles. Le coût des objets se fait par affectation du coût des activités grâce aux inducteurs.

Tableau 13 : Exemple de calcul du coût de revient d'un produit sur logiciel

Produit P.	Prix	Qté	Montant	LOGICIEL
Intrant	Prix d'achat	C.U	$P \times C.U.$	Saisie directe
Frais d'approche			Valeur	Imputation frais d'approche
CR1	Volumes consommés	C.I	$V.C \times C.I.$	Saisie directe
CR2	Volumes consommés	C.I	$V.C \times C.I.$	Saisie directe

Source : Auteur (2019)

CR1 : Regroupement d'activité 1

CR2 : Regroupement d'activité 2

C.U : cout unitaire

C.I : cout d'inducteur

$P \times C.U$: Prix d'achat multiplié par le coût unitaire

$V.C \times C.I$: Volumes consommés multiplié par le coût d'inducteur

D'après le tableau ci-dessus, nous pouvons déduire que le coût du produit P sera composé par les ressources directes qui sont les intrants et les frais d'approche et les coûts des activités (Volumes consommés).

Bref, nous pouvons constater d'après les étapes précitées que les charges directes sont imputées directement à l'objet de coût pour l'obtention d'un article, tandis que les charges indirectes sont réparties selon les activités puis regroupées selon les inducteurs d'activité.

Ce chapitre nous a montré le plan de mis en œuvre des solutions sur l'analyse des coûts, notamment la mise en place de la méthode ABC. Mais qu'en sont-ils de ces impacts et de ces limites?

Chapitre 7. DISCUSSIONS

Une amélioration d'un système existant dans une entreprise a toujours des impacts sur l'organisation en général. Nous avons vu dans le chapitre précédent la mise en place d'un outil qui n'existait pas encore au sein des textiles. Ce chapitre va donc mettre en exergue les contributions de cette méthode à la prise de décision et à la performance.

Section 1. Impacts et limites de la méthode ABC

Cette section présente les valeurs ajoutées de la méthode ABC sur la prise de décision et au niveau de la performance.

1.1. Impacts

La méthode ABC dégage les valeurs ajoutées suivantes pour les entreprises textiles.

1.1.1. Source d'information élaborée

La valeur ajoutée ou l'impact de la mise en place de la méthode ABC pour les entreprises textiles est la meilleure expression de l'information sur les coûts. Avec cette méthode, les décideurs peuvent tracer par exemple les activités qui consomment beaucoup de charges et voir même l'origine de cette situation. Ces informations vont alors aider les dirigeants dans leur prise de décision.

De plus, avec la méthode ABC, beaucoup de charges indirectes (charges de structures) par rapport au produit deviennent directes par rapport aux activités. Ainsi, la méthode permettrait de repérer précisément les ressources consommées surtout pour la partie mal analysée constituée des activités de support. Ceci est d'autant plus important que les activités de support sont aujourd'hui prédominantes dans les processus de production. Ainsi, la méthode ABC permet un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts. Ceci peut être très utile notamment en conception.

L'apport de la méthode consiste à différencier les prestations nécessaires et à en mesurer l'impact sur les coûts. Il deviendrait alors plus aisé de distinguer les activités à valeur ajoutée et celles sans valeur ajoutée.

1.1.2. Contribution au pilotage de l'entreprise et à la performance

A travers les informations obtenues par la méthode ABC, plusieurs décisions peuvent être prises par les décideurs. Ci-après quelques exemples concernant cette prise de décision.

Généralement, la totalité des coûts des entreprises textiles est constituée par les éléments suivants : achats des matières premières, autres approvisionnements, achat des produits d'entretien, fabrication sous-traitance, achat des fournitures pour les ateliers, achats des autres accessoires, l'énergie, eau, électricité, carburant, fournitures administratives, les mains d'œuvres, le coût de fonctionnement. Mais parmi cette structure de coût, principalement, les matières premières présentent considérablement un coût très élevé. A part cela le coût des mains d'œuvre, de l'énergie, de machines et de fonctionnement présente aussi une somme redoutable. Par rapport à ces éléments, diverses stratégies peuvent être mises en œuvre.

Comme la qualité du produit dépend essentiellement des matières premières. Il serait alors intéressant d'analyser les charges de structure lors de l'approvisionnement des matières premières. Pour réduire plus les coûts, ainsi pour remédier aux origines des écarts de coût, il serait intéressant d'analyser si l'utilisation des matières premières pourrait diminuer les coûts de matières premières tout en évitant le rejet des de ces matières durant le processus de fabrication. Dans ce cas, l'économie et l'optimisation sont des solutions efficaces. Il serait également intéressant de cibler les sources des matières premières, d'identifier les fournisseurs de ces dernières en sélectionnant par exemple les fournisseurs moins disant mais à conditions que leurs produits répondent à la qualité exigée.

Au niveau du client, la méthode ABC est utile pour une prise de décision dans le domaine de la personnalisation des clients. Il serait intéressant de faire l'analyse de coût par client, par typologie de produit, par saison, par article. Pour cela, l'analyse se fera en les regroupant et en identifiant les clients le plus rentables. Cette comparaison se fait entre les gros clients et les petits clients. Ceci permet d'améliorer la prise de décision sur les clients et de personnaliser leur gestion.

Comme décision par exemple, il serait alors plus intéressant d'abandonner les petits clients puisqu'ils ne sont pas rentables et de renforcer les gros clients puisque ce sont eux qui fixent les charges fixes. Notons que cette décision n'est pas identifiable dans la comptabilité générale, les décideurs ne pourront donc pas prendre cette décision s'ils utilisaient seulement la comptabilité générale comme système d'information.

Au niveau du personnel, il serait également intéressant de voir si certaines activités seraient moins coûteuses si l'on l'externalise comme par exemple au niveau du transport ou de l'entretien, ou même de la main d'œuvre en tant que salarié non permanent mais payé à

l'heure selon les commandes. En cas d'augmentation des salaires, la négociation est dotée comme une solution envisageable pour ce cas.

Toutes ces perspectives ne sont alors vues qu'à partir de l'analytique. Et ce sont ces décisions qui conduisent l'entreprise vers la performance. Ainsi, si les objectifs en termes de coûts de l'entreprise ne sont pas atteints, la méthode ABC permet de voir les causes de cette défaillance.

1.1.3. Apports vers une nouvelle approche de l'entreprise

La méthode ABC permettrait d'avoir une vision plus globale de l'entreprise par la mise en évidence des processus dans lesquels plusieurs activités sont impliquées. Elle conduirait en effet, à une vision moins parcellaire. La prise de conscience des interdépendants permettant de cerner le rôle de chaque activité dans la chaîne de valeur. Ainsi, l'accent est très souvent mis sur le terme de processus.

D'ailleurs, face à l'environnement turbulent, certaines entreprises textiles décident actuellement d'automatiser certaines activités. Cette méthode de calcul de coût était devenue alors intéressante avec la véritable consommation de ressources par les produits et services en raison de l'automatisation.

1.2. Les limites de la méthode ABC

Malgré la pertinence de la méthode ABC dans l'estimation et la maîtrise des coûts de revient par rapport à la méthode des sections homogènes, cette méthode ne manque pas des critiques.

1.2.1. Limites dans la mise en œuvre

La principale limite consiste dans le choix entre la précision et l'analyse qui suppose un grand nombre d'activités liées dans un système d'une complexité telle qu'il devient impossible à gérer et la concentration des activités qui suppose une perte d'homogénéité et donc un subventionnement entre produit. Dans ce cas, l'identification des activités ainsi que la détermination des inducteurs de coûts sont alors les tâches les plus difficiles dans la mise en œuvre de la méthode ABC.

1.2.2. Coût d'obtention des données

Toute organisation doit comparer les coûts avantages d'une méthode avant de la mettre en place. La méthode ABC nécessite de réaliser des relevés au cœur même des processus à chaque fois que l'on souhaite une analyse des coûts réels. Le coût de mise en œuvre doit

pouvoir être absorbé par les gains réalisés. La mise en place de cette méthode est en effet coûteuse.

Alors que la méthode ABC est une méthode très pertinente dans le calcul des coûts, ceci ne sera pas le cas pour toutes les entreprises. Pour les industries textiles, la mise en place d'un nouveau système garantit un retour d'investissement significatif sur la rentabilité. Mais, comme limite, nous avons déjà vu que la mise en œuvre de la méthode peut être complexe et par là coûteuse en temps et en argent.

Section 2. Proposition d'amélioration de la méthode ABC pour devenir un outil de performance de la société

La maîtrise de coût devient vitale pour les entreprises franches textiles. La principale finalité de la méthode ABC est cette maîtrise de coût. Dans ce cas, l'essentiel c'est de savoir transformer cette finalité en décision et de bien choisir l'acteur à mettre en œuvre. Tout cela conduit alors à la performance attendue. Si les zones franches dégagent beaucoup de marges par rapport à leurs activités, cela veut dire qu'elles utilisent un outil efficace. Dans ce cas, la méthode analytique utilisée se localise alors vers la performance. Supposons que la méthode ABC est déjà mise en place, la question qui se pose est alors de savoir comment traiter cette méthode mise en place afin de la transformer comme un système de décision. Cette section consistera à proposer quelques outils pour traiter les données obtenues de la méthode ABC en décision.

2.1. Mise en place d'un système de collecte des ressources

Pour les textiles, nous proposerons de mettre en place ou d'améliorer le système d'information pour la collecte des ressources engagées par chaque activité. Pour les charges de personnel par exemple, il y a une partie directe et une partie indirecte, les entreprises en question devront mettre en place un système d'information adéquat pour la répartition de ces charges. Nous avons proposé des rubriques pour les ressources consommées, mais il est nécessaire de revoir ces ressources. L'affectation des coûts aux activités devront alors se passer à travers ce système d'information.

2.2. Mise en place d'un service de contrôle de gestion

Rappelons que la méthode ABC est un outil d'aide à la décision. Mais pour pouvoir l'exploiter comme outil d'aide à la décision, il est nécessaire de définir la méthode de

présentation analytique. C'est à partir du traitement et de l'analyse des données analytiques que la méthode ABC devienne un outil d'aide à la décision. Généralement, ce travail est confié au contrôleur de gestion mais ce n'est pas forcément lui qui va l'effectuer puisque les décisions à prendre tournent vers des fins futures.

Dans ce cas, il est tout d'abord nécessaire de mettre en place le rôle du contrôleur de gestion ou bien évidemment de mettre en place un service de contrôle de gestion. Pour les entreprises textiles qui n'ont pas encore un service de contrôle de gestion en leur sein, il serait alors très intéressant de mettre en place ce service. Ainsi, le contrôle de gestion est né pour maîtriser la gestion des entreprises grandissantes. Pour les zones franches textiles, avec leurs tailles, il est nécessaire de décentraliser le service de contrôle de gestion afin de bien piloter leurs activités.

Le service contrôle de gestion à mettre en place a cependant pour rôle de faire la prévision, le conseil, le contrôle, le reporting, et la mise au point des procédures. Ce service sera décentralisé et rattaché à la Direction Générale de chaque entreprise textile.

L'utilisation et la mise en place des outils et des procédures du contrôle de gestion varient selon les entreprises. Mais les objectifs du contrôle de gestion seront les mêmes pour toutes les entreprises tels que : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. La comptabilité analytique, la gestion budgétaire, les tableaux de bord financiers et les tableaux de bord de gestion sont des moyens techniques à moyen et court terme à la disposition de ce contrôleur de gestion.

2.3. Prolongement de la méthode ABC

Rappelons que la comptabilité analytique que nous avons essayé de mettre en place est le premier outil utilisé par le contrôleur de gestion. Ainsi pour pouvoir aller plus loin dans la prise de décision et d'atteindre la performance, les données analytiques obtenues seront exploitées d'abord par le contrôleur de gestion. Et c'est à partir de là qu'il voit s'il est nécessaire d'établir un tableau de bord par exemple, ou d'analyser la structure de coût en identifiant ceux qui consomment le plus de coût. Pour prolonger alors la méthode ABC, il est intéressant de se focaliser sur les activités qui créent de la valeur pour le client, et construire des tableaux de bords pour des activités spécifiques, à titre d'exemple la recherche et le développement.

2.3.1. La méthode ABM

Le premier outil que nous recommandons pour les entreprises textiles est la méthode ABM. Le management à base d'activité est fondé sur l'analyse transversale des différents processus et activités de l'entreprise qui contribuent à la création de valeur en consommant des ressources.³⁸

Afin d'atteindre la performance pour les entreprises textiles, la méthode ABM est une méthode bien associée avec la méthode ABC que nous venons de mettre en place. Ainsi, dans le cadre de la méthode ABM, le pilotage de la performance consiste à améliorer en continu la gestion des processus et des activités en réduisant les coûts et en créant de la valeur.

Le découpage de l'entreprise en activités par la méthode ABC est alors très utile pour la méthode ABM. Ainsi, il est nécessaire pour les entreprises textiles de savoir quelles seront les activités les plus créatrices de valeurs ou non créatrices pour eux. Pour ce faire, il suffit en premier lieu d'analyser les activités de chaque entreprise textile, en repérant les activités créatrices de valeur et celles non créatrices puis en éliminant ces activités non créatrices de valeur après avoir identifié les causes de leur existence, enfin en modifiant l'organisation en conséquence.

En second lieu, les activités créatrices de valeur seront gérées, en cherchant à réduire des activités de valeur en interaction tout en maintenant au moins le degré de satisfaction de la clientèle et l'avantage concurrentiel.

Et c'est en dernier lieu que la performance attendue sera obtenue, en évaluant la performance des activités. Pour cela, il est nécessaire de mesurer la contribution de chaque activité à la réalisation des objectifs fixés. Le tableau de bord qui sera présenté prochainement peut mesurer aussi la performance des activités.

2.3.2. Le coût cible

La deuxième méthode que nous suggérons est la méthode du coût cible qui consiste à déterminer le coût prévisionnel d'un produit à ne pas dépasser en partant du marché.

³⁸ GRANDGUILLLOT et Béatrice, « *L'essentiel du contrôle de gestion* », 10^e éd., édition 2018, lextenso, Chap. 19, page 169

Le coût cible est défini comme un coût constituant un objectif déterminé, calculé généralement à partir du prix de vente visé (prix cible) dont on déduit la marge souhaitée.³⁹ L'objectif de la méthode du coût cible est de réduire sensiblement les coûts dès la conception afin d'augmenter les marges sans nuire à la qualité du produit, donc à la valeur qu'il apporte au client.

Nous recommandons donc ce deuxième outil pour les entreprises textiles puisqu'il s'avère efficace vu la forte concurrence existante, ainsi les coûts de conception d'un produit trop élevés.

Pour ce faire, il est nécessaire de faire d'abord l'analyse de marché en identifiant les besoins de la clientèle et en étudiant la concurrence, puis de définir le prix de vente imposé par le marché. Après cela, il faut fixer la marge bénéficiaire attendue par l'entreprise pour le produit concerné avant de déterminer le coût cible qui est la différence entre le prix de vente imposé par le marché et la marge attendue par l'entreprise. Ensuite, il suffit de calculer le coût estimé du produit d'après la méthode ABC. Ce coût est parfois supérieur au coût cible. Enfin, il suffit de comparer le coût estimé du produit avec le coût cible en ayant comme objectif de réduire l'écart entre les deux.

Pour réduire donc les coûts pour les entreprises textiles, il est nécessaire de voir les sources de matières premières par exemple puisque ces dernières ont un coût très élevé. Il sera également intéressant d'améliorer les performances de production.

2.3.3. Le tableau de bord

Le dernier outil que nous recommandons est le tableau de bord qui est consacré au pilotage de la performance des centres de responsabilité de l'entreprise. Ce tableau fournit un ensemble des informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

Il est nécessaire donc pour les entreprises franches de savoir à tout moment où elles sont par rapport à leurs objectifs. Pour cela, elles doivent avoir une mesure sur laquelle elles s'appuieront afin de prendre la décision adéquate. C'est là la nécessité des tableaux de bord

³⁹ Idem, page 171

car ce tableau peut indiquer la situation réelle de l'entreprise à un moment souhaité selon l'indicateur choisi par le responsable ou la direction concerné.

Les données réelles obtenues par la méthode ABC ainsi que les données prévisionnelles parfois données par le donneur d'ordre sont exportés dans un tableau sur Excel afin de dégager les écarts par type d'activité. Ce tableau récapitule donc les réalisations ainsi que les prévisions et les écarts pour l'ensemble des charges pour une période.

Une analyse comparative par période, en mois ou en année doit être effectuée afin de tracer les quantités réellement produites par rapport à celles prévues.

C'est à partir de cette comparaison que le contrôleur de gestion joue son rôle en dégageant des interprétations. Mais dans ce cas, ce n'est pas seulement le contrôleur de gestion qui joue son rôle puisque la décision à prendre se tourne vers des fins futures. Il faudra alors tenir compte de la méthode de flux d'information appliquée. Dans ce cas, il doit y avoir lieu de collecter les données dégagées par la méthode ABC. Puis, ces données devront être exportées dans des outils informatiques comme Excel ou Access. Un défi de système d'information sera alors exposé.

Ci-après un exemple de tableau de bord conçu pour la direction de production :

Tableau 14 : Exemple de tableau de bord de la direction production

Tableau de bord: Direction de production						
Directeur: Mr xxxx				Mois de xxxx		
Produits	Quantité			Coûts €/par unité		
	Réelle	Prévue	Ecart	Réels	Préétablis	Ecart
Produit x	150 000	100 000	+50 000	25	30	-5
Produit xx	50 000	40 000	+10 000	5	4	-1
Produit xxx	166 000	200 000	-34 000	50	30	-20

Source : Auteur (2019)

La maximisation de la production est très importante pour ce centre, c'est sa principale préoccupation. Mais il ne faut pas oublier que l'objectif est aussi de produire au moindre coût. C'est pour cela que nous avons choisi ces deux variables : quantité et coût. La connaissance de ces variables permet au dirigeant de procéder à d'éventuelles actions correctives surtout sur les écarts sur coûts de production.

Ce tableau met en relief, d'une part, l'appréciation des écarts entre la quantité réelle produite et la quantité prévue. D'autre part, il nous montre les écarts entre le coût réel et le coût

préétabli. Un écart sur quantité positif est favorable pour l'entreprise puisque cela signifie qu'elle a produit plus qu'elle a estimé. En revanche, un écart sur coût positif est défavorable pour l'entreprise parce qu'elle supporte des coûts supplémentaires par rapport à ce qu'elle a prévu de dépenser.

Nous allons terminer ce chapitre par la démarche de vérification de nos hypothèses de départ.

Section 3. Vérification des hypothèses

Dans l'introduction, nous avons énoncé deux hypothèses pour être la base de notre étude. Pour cela, les résultats obtenus précédemment vont donner le moyen de valider ou non les hypothèses de travail formulées au début.

3.1. Vérification de la première hypothèse

La première hypothèse est : « **la méthode ABC est une source d'information élaborée pour prendre des décisions** ».

La direction est chargée de prendre les décisions à court terme qui doivent correspondre avec les objectifs de chaque entreprise textile. De ce fait, il faut un bon outil d'aide à la décision permettant d'obtenir une information fiable et pertinente afin de prendre cette décision. D'après notre analyse, les données obtenues à partir de la comptabilité générale ne sont pas suffisantes pour les textiles qui ne disposent pas encore de la comptabilité analytique et ne permettront pas aux dirigeants de prendre une décision rapide et claire. Par contre avec la comptabilité analytique notamment la méthode ABC, le dirigeant pourra, grâce à l'information obtenue, décider de l'avenir de l'activité en augmentant par exemple le prix de vente, à réduire certains coûts, et voir les activités qui consomment beaucoup de ressources. Les dirigeants des entreprises doivent constamment réagir à des situations provoquées par le comportement de la concurrence. Devra-t-il augmenter ou diminuer le prix de vente à la clientèle potentielle, accepter une commande spéciale ou de prendre d'autres décisions de ce genre ? Le système de comptabilité de gestion fournit l'information nécessaire à l'analyse qualitative et quantitative des décisions stratégiques à court terme. De plus, l'analyse de contribution (rentabilité) par catégorie (produit, gamme de produits, client ; territoire ou secteur d'activité) peut donner aux dirigeants l'information additionnelle pour faciliter la prise de décisions stratégiques à moyens et long termes.

Certes la comptabilité générale fournit des informations nécessaires à la prise de décision, cependant, les informations qu'elle fournit reste globale et ne sont pas détaillées pour prendre la meilleure décision possible. Ainsi, la comptabilité analytique, à travers la méthode des coûts complets, semblent satisfaire aux besoins d'informations nécessaires à la prise de décision. Toutefois, il est possible d'affiner et d'améliorer le calcul des coûts pour bien asseoir la décision à prendre. D'où la nécessité de la méthode ABC qui n'est entre autre qu'une des méthodes de coût complet qui fournit une information bien élaborée et bien détaillée pour prendre des décisions. **Ce qui valide notre première hypothèse⁴⁰** qui suppose que la méthode ABC est une source d'information élaborée pour prendre des décisions.

3.2. Vérification de la deuxième hypothèse

La seconde hypothèse est : « **la méthode ABC est un outil au service de la performance** ».

D'après notre analyse, l'existence des outils analytiques pour analyser les coûts au niveau de chaque entreprise textile permettra de connaître les ressources consommées par chaque activité. C'est à partir de cet outil que les décideurs ont pu tracés les activités qui consomment beaucoup de ressources afin de minimiser ces ressources. La notion de l'efficacité est dans ce cas respectée.

D'autre part, l'efficacité interne est mesurée par les résultats obtenus comparés aux objectifs fixés, alors que c'est au-delà de cet outil analytique que l'entreprise peut obtenir des informations sur les réalisations afin de pouvoir les comparer aux objectifs fixés. Même si la mise en place des outils analytiques semble nécessaire à l'atteinte des objectifs des organisations, il est à remarquer que cela ne présente pas la garantie absolue à la réalisation de ces objectifs.

Il est donc vérifié que la méthode ABC est un outil au service de la performance. Ainsi, la première hypothèse et la deuxième hypothèse sont tous validées.

Dès lors que les impacts et limites de la méthode ABC ont été étayés, des améliorations ont été proposées à la méthode ABC comme la mise en place d'un système de collecte de ressources, d'un service de contrôle de gestion, l'utilisation de la méthode ABM, le coût cible et le tableau de bord. Ce dernier chapitre nous ont permis aussi de valider nos hypothèses de départ.

⁴⁰ Hypothèse validée auprès des cinq entreprises textiles utilisant la comptabilité générale et auprès des cinq entreprises utilisant la méthode par coût complet

CONCLUSION DE LA TROISIEME PARTIE

Cette partie nous a permis d'appréhender l'aspect pratique de notre étude sur la méthode ABC. Le plan de mise en œuvre pour la mise en place de la méthode ABC a été exposé. A cet effet, les moyens nécessaires pour la mise en place de la méthode ont été présentés en premier lieu. Comme proposition, nous avons choisi le personnel externe pour la mission de mise en place de la méthode ABC. Ensuite, la méthodologie de traitement de la méthode ABC a été décortiquée puis ces différentes étapes ont été présentées successivement. Plusieurs points sont à améliorer au niveau de la méthode ABC pour devenir un outil de performance de la société. La mise en place d'un système de collecte de ressources, d'un service de contrôle de gestion, l'utilisation de la méthode ABM, le coût cible et le tableau de bord sont fortement recommandés pour l'application des décisions prises et surtout pour un suivi des résultats obtenus à chaque centre de responsabilité. Enfin, nos deux hypothèses de départ sont toutes validées.

CONCLUSION GENERALE

Les zones franches sont une autre forme de développement afin de faciliter les échanges commerciaux entre les agents économiques, elles permettent aussi la création d'emplois et de booster l'économie d'un pays à cause des avantages qu'elles procurent. Depuis des années, Madagascar est considéré comme un pays à fort potentialité. De ce fait, des investisseurs, locaux mais aussi étrangers misent beaucoup dans la création de zones franche, surtout dans le domaine textile destiné à l'exportation. La particularité de ce domaine textile réside dans le fait qu'il emploie un nombre important de personnel, et que les matières premières utilisées sont tous importés. De ce fait, il est normal que les coûts de mains d'œuvre et les matières premières soient importants au niveau des coûts des entreprises textiles. Le principal souci des gestionnaires qu'ils soient dirigeant ou contrôleur de gestion est la recherche d'un système de pilotage de coûts pour pouvoir mieux les maîtriser pour pouvoir prendre des décisions afin d'atteindre une certaine performance. Le pilotage de la performance est atteint donc à partir de calcul des coûts de l'entreprise. Il convient donc à toutes ces entreprises d'adopter un meilleur outil qui leur permet de maîtriser les coûts et de prendre une décision afin d'atteindre les objectifs de chaque entreprise. Cependant, la méthode ABC est conçue pour répondre à ces besoins.

Dans un premier temps, le présent mémoire dans sa première partie nous a permis d'apprendre maintes choses sur les entreprises textiles. La généralité du secteur textile a été développée. Dans cette généralité, nous avons pu savoir d'une manière générale l'historique du secteur textile à Madagascar ainsi les activités de ce secteur. Nous avons également pris connaissance des matières premières qu'utilisent ces entreprises textiles et de divers produits qu'elles offrent à ses clients. Ensuite, le développement a été orienté vers la particularité du domaine textile. Ajouté à cela, la présentation de l'entreprise œuvrant dans l'industrie textile a été étayée. Pour cela, l'organigramme et le processus de production standard pour toutes les entreprises textiles ont été présentés qui sont très nécessaires dans le cadre de notre étude pour mieux comprendre les activités de l'entreprise. Ensuite, nous avons pu avoir des connaissances sur la notion entre la performance et l'ABC dans le cadrage théorique. Le concept de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique qui sont des systèmes d'informations importants dans une entreprise ont été aussi développé dans ce cadrage théorique. Ce cadrage théorique a aussi mis en relief les différents outils de la comptabilité analytique en soulignant les avantages et les inconvénients de chaque outil. Enfin, les connaissances nécessaires pour la compréhension en général de la méthode ABC ainsi que les

différentes étapes de sa mise en œuvre ont été développées dans le dernier chapitre de la première partie. Cette partie a également mis en exergue la différence entre la méthode de coûts complet et celle de l'ABC.

Enfin, nous avons exposé notre méthodologie de recherche. Pour cela, nous avons utilisés quelques outils pour la collecte de données à travers l'analyse documentaire, l'interview, les questionnaires. Les outils de traitement de données ainsi que les limites et difficultés rencontrées durant cette étude ont été aussi présentés pour terminer cette première partie.

Ce mémoire a exposé dans sa deuxième partie le résultat et analyse critique. Ainsi, cette partie a mis en exergue en premier lieu les états de lieux des entreprises textiles. Cependant, nous avons commencé par la description du système d'information existante dans ces entreprises en étayant divers aspects. Nous avons pu tirer que la majorité des entreprises enquêtées utilisent la méthode par coût complet comme outil de la comptabilité analytique à part ceux qui n'en disposent pas. En effet, les raisons de ces situations ont été présentées aussi. De plus, nous avons aussi présenté les différentes motivations qui poussent ces entreprises à opter pour un nouvel système de pilotage de coût. Ces motivations se portent généralement pour quelques raisons comme la recherche d'un outil pour gérer les coûts et la rentabilité des activités, et pour améliorer la qualité des outils de pilotage. Nous avons également fait aussi l'analyse du système existant en appliquant la méthode FFOM et identifiant les faiblesses du système actuel.

Ce mémoire nous a permis de développer dans sa troisième partie les solutions et recommandations. En premier lieu, nous avons exposé les propositions de solutions notamment la réalisation de la mission de mise en place de la méthode ABC. Pour cela, les moyens nécessaires pour la mise en place ont été évoquées notamment les équipes choisis, les moyens financiers, les moyens techniques. Pour les équipes pour la mise en place, nous avons fait une comparaison entre les avantages et inconvénients des intervenants internes et externes. En effet, comme conclusion, nous avons choisi les intervenants externes. Ensuite, la planification de la mission de la mise en place a été détaillée. Pour la mise en place de la méthode ABC proprement dite, les différentes étapes énoncées dans la partie théorique ont été mises en œuvre étape par étape.

Ensuite, le présent mémoire a exposé l'amélioration de la méthode ABC pour servir la performance de la société. En supposant que la méthode ABC est déjà mise en place, nous avons proposé quelques outils pour améliorer la méthode ABC pour le devenir un outil de

performance de la société. C'est dans cette dernière partie aussi que la mise en place du contrôle de gestion a été exercée. À partir de ces outils, nous avons pu donc tirer des solutions pour le pilotage de la performance ainsi pour prolonger la méthode ABC. Cependant, nous avons proposé la méthode ABM, le coût cible et enfin le tableau de bord. Nous avons développé les apports de la méthode ABC avec les divers outils proposés ainsi que la limite de cette méthode. Nous avons terminé cette partie par la validation de nos deux hypothèses de départ.

La problématique initiale était : « Dans quelle mesure la méthode ABC contribue-t-elle à la performance de l'entreprise ? »

Après les diverses analyses que nous avons effectuées au cours de ce présent mémoire, nous pouvons donc répondre à cette question. Premièrement, suivant les analyses faites, la méthode ABC consiste d'abord à calculer les coûts de l'entreprise afin de les analyser. Cependant, pour aboutir à une certaine performance, les données analytiques de la méthode ABC seront traitées et transformées en prise de décision. L'utilisation des données analytiques obtenues après le traitement par la méthode ABC ainsi que les diverses formes de présentations appliquées facilitent donc cette prise de décision. Ensuite, pour atteindre la performance, les décideurs doivent prendre une bonne décision puisque c'est cette bonne prise de décision qui permettra d'atteindre la performance. Tous ces paramètres contribuent donc à la performance de l'entreprise.

En somme, la méthode ABC contribue donc à la performance de l'entreprise dans la mesure où les données analytiques provenant de la méthode ABC seront bien traitées pour pouvoir prendre des décisions, et c'est cette prise de décision qui aboutira à la performance attendue.

De cette réponse à la problématique, nous pouvons valider les hypothèses que nous avons énumérées dans le début du présent mémoire. Nous allons pu alors montrer que la méthode ABC est une source d'information élaborée pour prendre des décisions ainsi elle est un outil au service de la performance d'entreprises.

Le problème des étudiants qui apprennent des cours sur les outils de contrôle de gestion est au niveau de la compréhension de la théorie. Les étudiants s'intéressent tout de suite aux manipulations de ces outils sans comprendre la finalité et l'importance de ces outils, pareillement pour la méthode ABC. La chose la plus importante dans la mise en œuvre de

cette étude est que les lecteurs sont convaincus de l'importance de cet outil et de comprendre sa mise en œuvre ainsi que son apport.

Pour rappel, la méthode ABC est une méthode axée sur le calcul et l'analyse des coûts des activités exécutées par l'entreprise et nécessaires à la réalisation des objets de coût. Elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts. Rappelons aussi que dans les industries textiles, leur particularité réside dans le fait qu'ils emploient un nombre important de personnels. Dans notre étude, seule la méthode ABC a été étudiée et, pour lequel sa mise en place a été mise en œuvre qui est un outil de pilotage de coût, alors qu'il est possible aussi de piloter les ressources humaines. Cependant, un sujet intéressant relatif à ce thème serait le pilotage de gestion des ressources humaines. Ainsi, les dirigeants pourront effectivement piloter à la fois les coûts de l'entreprise ainsi que les ressources humaines. Face à ce pilotage des ressources humaines, la performance sera axée à la performance sociale.

BIBLIOGRAPHIE

- OUVRAGES :

- ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine, « DCG 11, MANUEL ET APPLICATIONS », 2e éd., DUNOD, Paris 2010, 689 p.
- BESCOS et MENDOSA, « Le management de la performance », Édition comptable Malesherbes, 1994.
- BOUQUIN Henri (2008), « Le contrôle de gestion », 8e éd., presse universitaire de France, Paris, 526 p.
- BOUQUIN Henri, « Les fondements du contrôle de gestion », PUF, Paris, 2011, 128 p.
- BOUQUIN HENRI, « Comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris, 1993, p.
- BURLAUD Alain et al. « DCG 11, Contrôle de gestion : Manuel & applications », 6e éd., édition Foucher, Paris, 2014, 636 p.
- C. Hénot, F. Hémici, « Contrôle de gestion », Bréal édition, 2007, 171 p.
- COUCOUREUX Michel, CUYAUBERE Thierry, « DCG 11, Contrôle de gestion, manuel & application », 4e éd., Paris, 2017, p.
- GOUJET Christian, RAULET Christian, RAULET Christiane, « Comptabilité de gestion », 7e éd., DUNOD, Paris, 2007, 476 p.
- GRANDGUILLOT et Béatrice, « L'essentiel du contrôle de gestion », 10e éd., édition 2018, Lextenso, 175 p.
- LÖNING Hélène et al., « Le contrôle de gestion », 3e édition, DUNOD, 2008, 296 p.
- MANDOU Cyrille, « Comptabilité générale de l'entreprise », 1re éd., éditions De Boeck Université, Paris, 2003, 187 p.
- MELYON Gérard, « Comptabilité analytique », 3e éd., édition Bréal, 2004, 285 p.
- RAGAINGNE Aurélien et TAHAR Caroline, « Contrôle de gestion », édition 2015, Lextenso, 215 p.
- THIERRY Jacquot et MILKOFF Richard, « Comptabilité de gestion, Analyse et maîtrise des coûts », 2007, 313 p.
- VOYER Pierre (2002) « tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », 2e éd., Presse de l'université Québec, 446 p

- AUTRES DOCUMENTS :

- Magazine Doingbusinessin Madagascar-Edition 2017, Planet Médias, 99 p.
- Plan comptable général 2005, 140 p.

- COURS :

- Cours de Management du système d'information, AU : 2018-2019, Université d'Antananarivo, Faculté EGS, Gestion

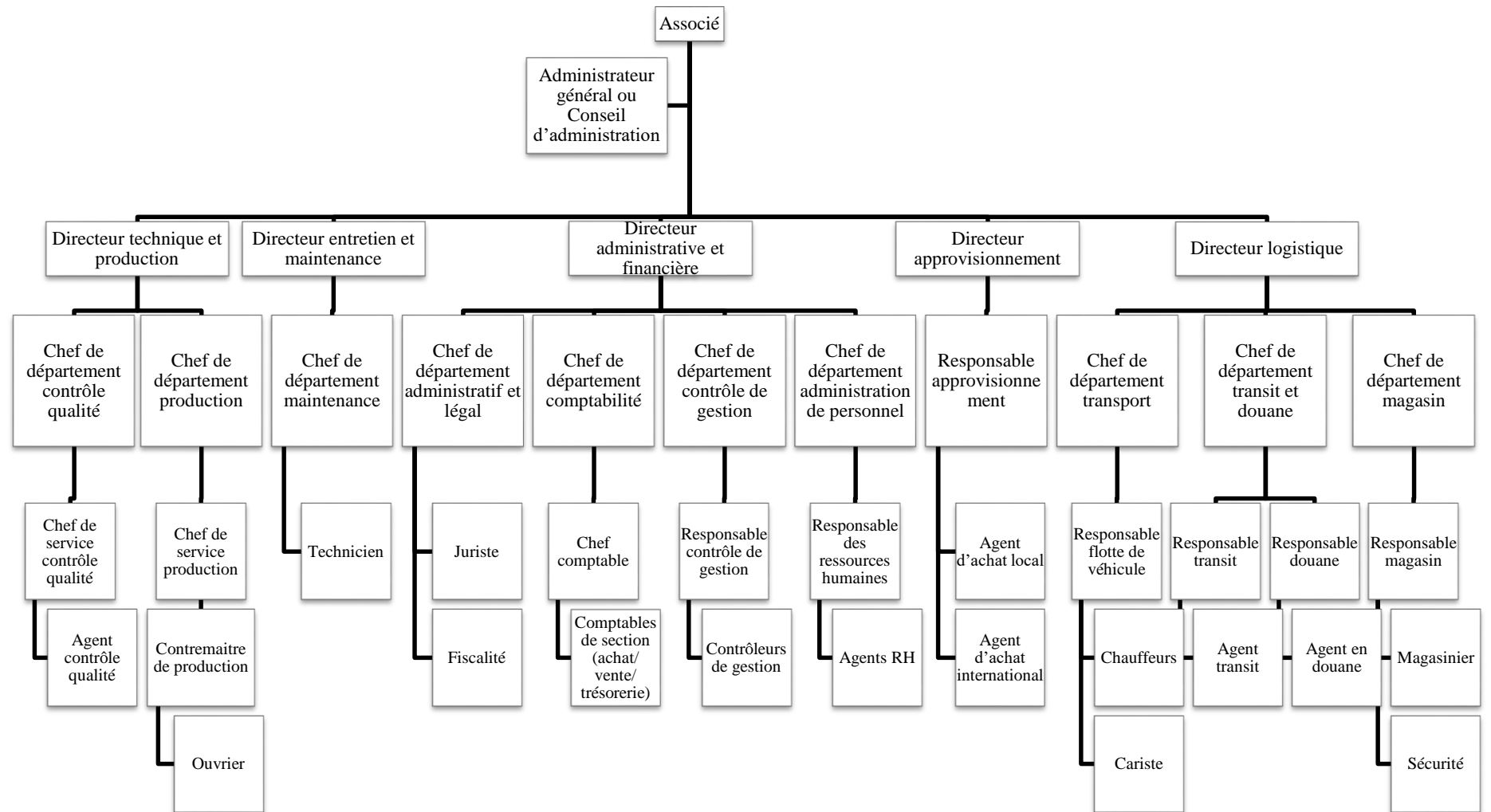
WEBOGRAPHIE

- <https://www.mada-pages.com/annuaire-madagascar/textile/industrie-textile.html> (Date de consultation : Août 2019)
- <https://siteresources.worldbank.org> (Date de consultation : Août 2019)
- <https://edbm.mg> Newsletter-EDBM-Août 2017 (Date de consultation : Septembre 2019)

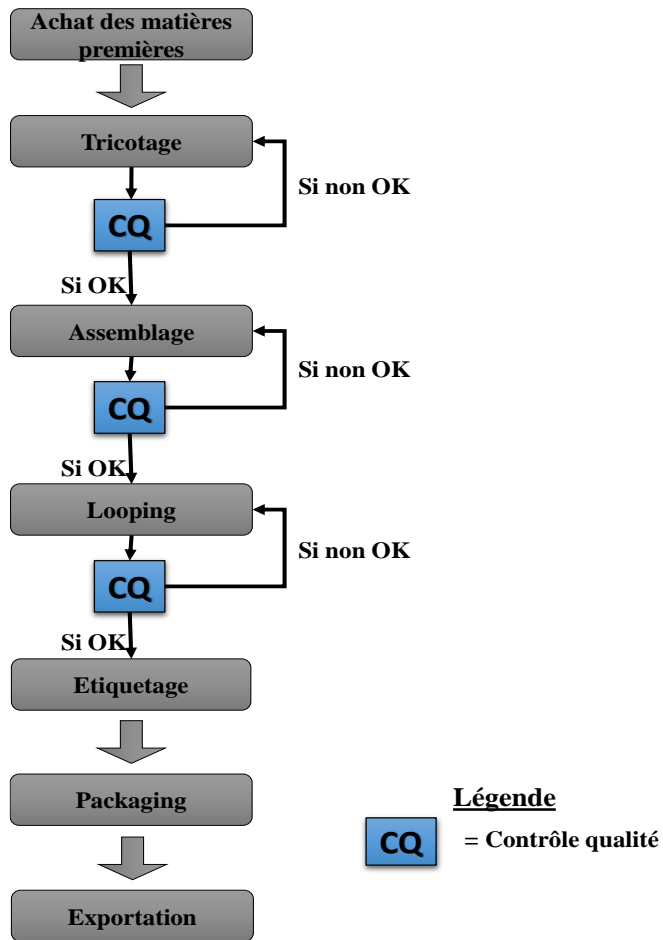
LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 Organigramme standard et simplifié d'une entreprise franche textile.....	ix
Annexe 2 : Processus industriel	x
Annexe 3 : Types de comptabilité analytique	xi
Annexe 4 : Les relations causales entre ressources et produits.....	xiii
Annexe 5 : Liste des activités standards au sein des textiles.....	xiv
Annexe 6 : Liste des inducteurs possibles.....	xix
Annexe 7 : Tableau de regroupement des activités.....	xx
Annexe 8 : Coût unitaire des inducteurs	xxi
Annexe 9 : Questionnaire d'entretien.....	xxii
Annexe 10 : Liste de l'échantillon d'entreprises textiles étudiées	xxvi

Annexe 1 Organigramme standard et simplifié d'une entreprise franche textile



Source : Auteur (2019)

Annexe 2 : Processus industriel

Source : Auteur (2019)

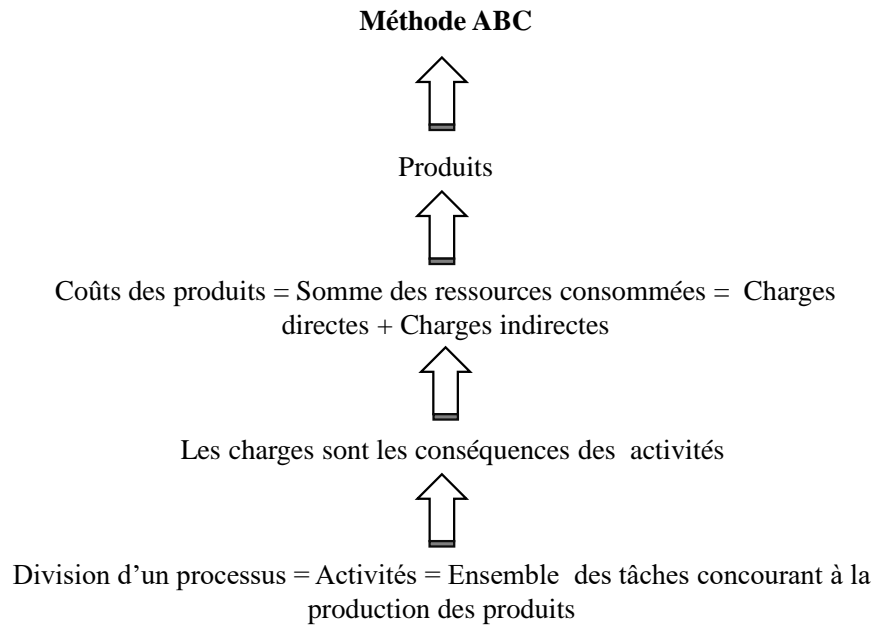
Annexe 3 : Types de comptabilité analytique

Méthode des coûts partiels	
Imputation rationnelle des charges fixes	
<p>La méthode d'imputation rationnelle consiste à observer l'effet de variation d'activité afin de neutraliser l'effet du volume sur les coûts.</p> <p>$CIR = \text{Activités réelles} / \text{Activités normales}$</p>	<p>- Avantages Elle permet de calculer un coût de revient complet indépendant du volume d'activité, elle permet aussi un dialogue durable avec les clients, elle permet d'identifier les effets de la sous-activité et de la suractivité, de tenir compte de la sous activité. Elle facilite le contrôle de l'évolution des coûts dans le temps et de leur comparaison. Elle permet le suivi de l'efficacité des facteurs de production. Enfin, elle est un outil d'aide à la décision à court terme et à long terme, en recherchant de nouveaux débouchés à titre d'exemple.</p> <p>- Inconvénients L'évaluation des charges de structure est difficile particulièrement sur la ventilation des charges semi-variables en distinguant la partie fixe de la partie variable. La détermination des taux d'activité peut parfois être aussi délicate</p>
Méthode du coût variable ou direct costing	
<p>La méthode du coût variable est une méthode qui consiste à mettre en évidence les marges sur coût variable plutôt que de calculer le résultat analytique de chaque produit. Cette méthode permet ainsi de déterminer le seuil de rentabilité de l'entreprise.</p> <p>$MSCV = CA - CV$</p>	<p>- Avantages - Apporte de précision et de fiabilité sur les coûts variables - facile à mettre en place - Elle permet de juger la performance des responsables - appréciation de manière globale si un produit fabriqué ou vendu est profitable ou non. A partir de la marge sur coût variable qu'elle dégage, elle permet de faire un diagnostic de la rentabilité des produits</p> <p>- inconvénients - distinction difficile entre charges fixes et charges variables difficile - Les coûts variables moyens ne sont pas une bonne référence pour la fixation des prix de vente - Les coûts variables intéressent principalement les entreprises ayant une activité commerciale.</p>
Méthode des coûts marginaux	
<p>Le coût marginal est « la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité ».</p>	<p>- Avantages - obtention d'une transparence des responsabilités puisque les coûts et les résultats sont personnalisés - Inexistence des problèmes de sous-répartition et d'imputation des charges indirectes - éclairer la contribution au résultat final d'une nouvelle commande, d'une nouvelle activité.</p> <p>- Inconvénients insuffisante pour le contrôle des activités car l'évaluation des coûts de revient est partielle.</p>

Méthode des coûts standards ou coût préétabli	
<p>Cette méthode permet de dégager les écarts entre le coût réel et le coût préétabli pour chaque processus de production</p> <p>ÉCART TOTAL = COUT COMPLET CONSTATÉ - COUT PRÉÉTABLI DE LA PRODUCTION PRÉVUE</p> <p>ÉCART GLOBAL = COUT COMPLET CONSTATÉ - COUT PRÉÉTABLI DE LA PRODUCTION RÉELLE</p>	<p>- Avantages</p> <ul style="list-style-type: none"> - système d'alerte, détection des zones sensibles du processus de production, prévention contre l'inefficience - Orientation des mesures correctives par l'analyse et l'interprétation des écarts, les coûts standards servent de référence dans le cadre de l'élaboration de politique de prix <p>- Inconvénients</p> <p>Les standards doivent être révisés souvent puisqu'ils sont rigides alors que les conditions économiques évoluent sans cesse. La base de détermination des prix peut être aussi faussée.</p>

Source : Auteur (2019)

Annexe 4 : Les relations causales entre ressources et produits



Source : inspiré de BURLAUD Alain et al., page 147

Annexe 5 : Liste des activités standards au sein des textiles

PROCESSUS	DIVISION ORGANISATIONNELLE	SERVICES INCLUS	AGENT	ACTIVITÉS
ADMINISTRATI ON	ADMIN GEN	Conseil d'administration	CA	
	ADMIN GEN	Direction générale	Directeur Général	
	ADMIN GEN	Contrôle de gestion	Contrôleur de gestion	
	ADMIN GEN	Assistant de direction	Assistant de direction	
	ADMIN GEN	Service informatique	Responsable du service informatique	-gestion des logiciels de l'entreprise
	ADMIN GEN	Service informatique	Assistant informatique	-Maintenance des outils informatiques
		Administration et finances	Secrétaire administratif	- Achats divers Achats fournitures de bureau, fourniture diverse
	DAF	Direction administrative et financière	Directeur administratif et financier	-Gestion financière
	DAF	Service de comptabilité	Comptable	-Comptabilité
	DAF	Service de comptabilité	Secrétaire comptable	-Saisie des achats -Saisie des ventes
	DAF	Service administratif	Responsable SA	-Personnel -Gestion des représentants -Gestion des collections
	DAF	Service administratif	Assistant Ressources humaines	-Gestion du personnel
	DAF	Service administratif	Standardiste	- Accueil des clients
	DAF	Service administratif	Agence de gardiennage au niveau du siège	-Gardiennage
	DAF	Service trésorerie	Responsable du service de trésorerie	- Gestion de caisse « -Gestion de banque
	DAF	Service trésorerie	Assistant de trésorerie	
	DAF	Service trésorerie	Assistant de recouvrement	

PROCESSUS	DIVISION ORGANISATIONNELLE	SERVICES INCLUS	AGENT	ACTIVITÉS
APPROVISIONNEMENT	APPRO	Approvisionnement	Directeur approvisionnement et stock	- Gestion des fournisseurs - demande des factures proforma ou demande de prix à des fournisseurs différents ; - comparaison de prix ;
	APPRO	Approvisionnement	Responsable du service approvisionnement	- réception de livraison. -Gestion des commandes, - Gestion sous-traitance
	APPRO	Approvisionnement	Assistant du service approvisionnement	-Contrôle les approvisionnements
	APPRO	Approvisionnement	Responsable achat local	- Achats locaux
	APPRO	Approvisionnement	Responsable achat international	- Commande MP - lancement du bon de commande au fournisseur choisi ;
	APPRO	Stock	Responsable du service de stock	-Gestion des stocks -Stockage des MP - Recensement des MP
	APPRO	Stock	Assistant du service de stock	
	APPRO	Stock	Aide-magasinier chargé de la réception et de la préparation	
	APPRO	Stock	Agent de réception	-Réception des MP
	APPRO	Stock	Manutentionnaire chargé de la réception	- Manutention des MP
	APPRO	Stock	Chef de rayon	-Rayon des MP
	APPRO	Stock	Manutentionnaire chargé du stockage et de la préparation	- Manutention des MP
	APPRO	Stock		

PROCESSUS	DIVISION ORGANISATIONNELLE	SERVICES INCLUS	AGENT	ACTIVITÉS
	APPRO	Stock	Aide-magasinier chargé du stocking	- Aide magasin chargé MP
	APPRO	Stock	Manipulateur de gerbeur	-Gerbeur des MP
	APPRO	Stock		
	APPRO	Stock	Manutentionnaire chargé de la logistique et des fournitures	- Manutention ets MP
	APPRO	Stock		
	APPRO	Stock	Aide-magasinier chargé de l'expédition et du contrôle	- Aide magasin ets MP
	APPRO	Stock	Agent de contrôle	-Contrôle des MP
	APPRO	Stock	Manutentionnaire chargé du contrôle	- Manutention chargée MP
	APPRO	Stock	Agent d'expédition	- Agent d'exp gents MP
	APPRO	Stock	Manutentionnaire chargé de l'expédition	- Manutention chargée MP
TECHNIQUE	DTP	Service Production	Directeur technique et production	
	DTP	Service Production	Responsable production	
	DTP	Service Production	Contremaitre production	-
	DTP	Service Production	Ouvriers	-Patronage -Tricotage -ASSEMBLAGE -looping -Étiquetage
	DTP	Service contrôle qualité	Responsable contrôle qualité	
CONTRÔLE QUALITÉ	DTP	Service contrôle qualité	Agent contrôle qualité	-Contrôle qualité après tricotage -Contrôle qualité après assemblage -Contrôle qualité après

PROCESSUS	DIVISION ORGANISATIONNELLE	SERVICES INCLUS	AGENT	ACTIVITÉS
				looping -contrôle qualité avant expédition
	DTP	Service contrôle qualité	Assistant contrôle qualité	-Préparation des produits contrôlés avant expédition/Packaging
MAINTENANCE	DEM	Service entretien	Chef Agents d'entretien	
	DEM	Service entretien	Agents d'entretien	
	DEM	Service maintenance	Tehnicien	-Entretien matériel »-Implantation d'un nouveau matériel
LOGISTIQUE	DIR LOGISTIQUE	Service logistique	Responsable logistique	
	DIR LOGISTIQUE	Service logistique	Responsable flotte de véhicule	
	DIR LOGISTIQUE	Service logistique	chauffeur	-Transport des MP vers l'usine -Transport des PF vers la zone d'exportation
	DIR LOGISTIQUE	Service logistique	cariste	-Déplacement des MP jusqu'au magasin -Déplacement des PF
IMPORT/EXPORT	DIR LOGISTIQUE	Transit	Responsable transit	-Exportation des PF
	DIR LOGISTIQUE	Transit	Agent transit	
	DIR LOGISTIQUE	Douane/APPRO	Responsable douane	-Dédouanement des MP
	DIR LOGISTIQUE	Douane	Agent en douane	- Fixation du tarif douanier à appliquer - Gestion de la déclaration douanière - Gestion du transport

PROCESSUS	DIVISION ORGANISATIONNELLE	SERVICES INCLUS	AGENT	ACTIVITÉS
SERVICE MAGASIN	DIR LOGISTIQUE	Service magasin	Chef de service magasin	
	DIR LOGISTIQUE	Servie magasin	Responsable magasin	
	DIR LOGISTIQUE	Servie magasin	Magasinier	
	DIR LOGISTIQUE	Servie magasin	Sécurité	

Source : Auteur (2019)

Annexe 6 : Liste des inducteurs possibles

N°	Activité	Inducteurs possibles
1	Comptabilité	-Coût ajouté -Nombre de références
2	Personnel	-Coût ajouté
3	Gestion des représentants	-Nombre de commandes
4	Gestion des collections	-Nombre de modèles
5	Sécurité de bien de l'entreprise	-Coût ajouté
6	gestion des logiciels de l'entreprise	-Coût ajouté
7	Maintenance des outils informatiques	-Nombre d'interventions
8	Demande de prix	- Nombre de fournisseurs
9	Commandes de MP	- Nombre de commandes - Nombre de fournisseurs
10	dédouanement des MP	- Nombre de commandes
11	Fret, Transport des MP vers l'usine/entrepôt	- Nombre de commandes
12	Réception livraison	- Nombre de livraison
13	Contrôle à l'entrée	-Nombre de livraisons
14	Magasinage des MP	- Nombre de commandes - Nombre de lot commandé
15	Recensement des MP	-Nombre de livraisons
16	Tricotage	-Nombre de séries
17	Contrôle qualité après tricotage	- Nombre de produits contrôlé
18	Assemblage	- Nombre d'heures de MOD
19	Contrôle qualité après assemblage	- Nombre de produits contrôlé
20	Looping	- Nombre de séries
21	Contrôle qualité après looping	- Nombre de produits contrôlé
22	Étiquetage	- Nombre d'heures de MOD
23	Préparation des produits contrôlés avant expédition/Packaging	- Nombre de produits préparés
24	Transport des produits finis vers la zone d'exportation	- Nombre de produits préparés
25	Exportation des produits finis	- Nombre de produits préparés - Nombre de clients desservi
26	Entretien matériel existant	- Nombre de ligne de production
27	Implantation de nouveau matériel	- Nombre de ligne de production
28	Maintenance machine	- Nombre de ligne de production

Source : Auteur (2019)

Annexe 7 : Tableau de regroupement des activités

Activités	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A18	A19	A20	A21	A22	A23	A24	A25	A26	A27	A28	Fréquence
- Nombre de commande			X					X				X														X	X	X	6
- Nombre de produit contrôlé														X		X		X											3
- Nombre d'heures de MOD													X		X		X		X										4
- Nombre de ligne de production																								X	X	X			3
Nombre de lot commandé												X														X			2
Nombre de produit préparé																				X	X	X							3
Nombre de fournisseur							X	X																					2
Coût ajouté	X	X		X	X																								4
Nombre de livraison									X	X	X																		3
Nombre d'intervention						X																	X						2
Temps de contrôle										X																			1
Nombre de référence																										X			1
Nombre de série													X				X												2
Nombre de client desservi																					X								1
Total	1	1	1	1	1	1	1	2	1	2	1	2	2	1	1	1	2	1	1	1	1	2	2	1	1	3	1	1	37

Source : Auteur (2019)

Annexe 8 : Coût unitaire des inducteurs

	CR1	CR2	CR3	CR4	CR5	CR6	CR7	CR8	CR9
Centre de regroupement									
Total des ressources	1 480 343 714,60	217 951 136,62	40 565 427,64	4 341 500,00	25 320 869,86	313 752 868,64	115 060 946,35	68 933 894,40	121 766 939,02
Nature de l'inducteur	-Coût ajouté	-Nombre de commande	- Nombre de fournisseurs	- Nombre de livraison	-Nombre d'interventions	Nombre d'HMOD	Nombre de produits contrôlé	- Nombre de produits préparés	- Nombre de ligne de production
Volume de l'inducteur	907 693 582,53	900000	10	800000	235	18000	10000	17000	20
Coût unitaire de l'inducteur	1,630884853	242,1679296	4056542,76 4	5,426875	107748,3824	17430,71492	11506,09464	4054,93496 5	6088346,951

Source : Auteur (2019)

Annexe 9 : Questionnaire d'entretien

Questionnaire n°1 : Questionnaire concernant l'entreprise et la comptabilité analytique

Pour récolter le maximum d'information sur les sujets que nous avons abordés. Nous avons effectué l'interview avec les responsables chargés de production, le chef d'usine, le contrôleur de gestion, le responsable comptable et financier.

À propos de l'entreprise

1- Fiche signalétique

- 2- Raison sociale : *
- 3- Siège social : *
- 4- Statut juridique/Forme juridique : *
- 5- Secteur d'activité : *
- 6- Capital :
- 7- E-mail :
- 8- Objet social
- 9- Parlez-moi de l'historique de votre entreprise ? * (Développement de la société, choix d'investissement)
- 10- Combien avez-vous d'employés salariés ? *
- 11- Organigramme de la société
- 12- Quels sont les types de produits fabriqués par l'entreprise ? *
- 13- Quel est l'objectif de votre entreprise ? *
- 14- Qui sont vos principaux clients ? *
- 15- Pouvez-vous nous parler de votre positionnement sur le marché et des avantages concurrentiels ? *
- 16- Qui élabore les prévisions financières et les prévisions de production au sein de l'entreprise? *
- 17- Comment les décisions dans votre entreprise sont-elles prises (principaux acteurs)? * (décision d'investissement, orientation stratégique,...)
- 18- Votre société dispose-t-elle d'un département contrôle de gestion ? * Si oui, quel est son apport au sein de l'entreprise ?
- 19- Comment fixez-vous vos prix de vente? * Prix de revient + marge ou prix sur le marché ou autres à préciser ?
- 20- Quelles sont les charges les plus importantes qui composent votre coût de revient ? (charges directes et indirectes)
- 21- Qui sont vos principaux fournisseurs et partenaires

Le calcul et la gestion des coûts de la société

- 22- Utilisez-vous un système de comptabilité analytique ? *
- 23- Si oui, quelle méthode analytique adoptez-vous ?
 - La méthode des coûts complets (standard)
 - La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes
 - La méthode du coût variable ou direct costing et la méthode des coûts spécifiques ou direct costing évolué

- La méthode ABC (Activity Based Costing) ou méthode des coûts basés sur les activités
 - L'association ABC – ABM (Activity Based Management)
 - Autre
- 24- Sinon, quel outil d'aide à la décision utilise l'entreprise ? Coût/produit (coût de revient) et bénéfice/produit (marge)
- 25- Quand avez-vous commencé à utiliser cette méthode ?
- 26- Quel est votre objectif principal avec cette méthode ?
- 27- Limite de contrôle de gestion : Coût budgétaire, Système de trésorerie, Maitrise des coûts
- 28- Pouvez-vous nous décrire la procédure de mise en œuvre de cette méthode ? (méthode de traitement, la démarche concrète de la mise en place de la méthode) * (qui sont les personnes en charge d'exécution)
- 29- Pouvez-vous nous décrire le manuel de procédures de circuit des tâches et de cheminement des activités ?
- 30- Comment circulent les informations ou se transmettent dans l'entreprise ? *
- 31- D'où viennent les sources de données ? *
- 32- Quels sont les avantages et les limites de cette méthode ? *
- 33- Quels sont les problèmes de mise en place et d'application de ce système ? *

En cas de mise en place d'un nouveau système

- 34- Est-ce que l'entreprise pense à opter pour une autre méthode d'analyse de coût ? Si oui, quelle méthode et pourquoi ? Sinon, pourquoi ? *
- 35- Quels pourraient être les impacts de l'utilisation de cette nouvelle méthode ?
- 36- Selon vous, quel type d'intervenant est-il préférable pour assurer cette mission de mise en place de la méthode ? * (en interne ou avec l'aide d'un cabinet)
- 37- Pouvez-vous nous décrire la procédure de mise en œuvre de cette méthode ? (méthode de traitement, la démarche concrète de la mise en place de la méthode) *
- 38- D'où viennent les sources de données ? *
- 39- Selon vous, quels pourraient être les avantages et les limites de cette méthode ? *

À propos de la prise de décision

- 1- L'entreprise dispose-t-elle d'un système d'information ?
- 2- Quel est le rôle de ce système ?
- 3- Pensez-vous que les systèmes de calcul de coût actuel sont nécessaires dans la prise de décisions ? Oui- non
Sinon, pourquoi ?
- 4- Les décisions prises ont-elles vraisemblablement une influence sur la performance de cette entreprise ?
- 5- Quelle est selon vous la différence entre le pilotage avec système de comptabilité analytique et sans CAE ?

Questionnaire n° 2 : Questionnaire concernant les activités

Pour obtenir les données concernant les activités de chaque entreprise, nous avons adressé une liste de question à chaque agent. Le questionnaire se présente comme suit :

Information nécessaire sur la mise en place d'un système ABC

- 1- Quelles sont les activités potentiellement significatives ?
 - 2- Quelles sont les activités constitutives du processus de production ? (processus de production)
 - 3- Comment pratiquement, un agent effectue une activité donnée :
 - la durée,
 - les documents à établir, les documents nécessaires pour l'accomplissement des activités *
 - l'intervention des autres services ou des autres agents dans la réalisation de la tâche? *
 - La mission du service auquel l'agent appartient (tache pour chaque activité)
 - 4- Quelle est la nature de l'activité de votre service ? Faire une description
 - 5- Quelle est la mission de votre service ?
 - 6- Quelles sont les principales activités ?
 - 7- Quel est l'INPUT ou activité entrée dans votre service ?
 - 8- Quelles sont les ressources consommées ?
 - Coût direct (Intrant)
 - Fourniture
 - Électricité
 - Surface de bureau (approximatif)
 - Durées de travail
 - Services (Téléphone,...)
 - Autres (à préciser)
 - 9- Quel est l'OUTPUT ou activité résultante dans votre service ?
 - Inducteur volumétrique :
 - Inducteur lot (par.....) :
 - Inducteur de qualité ou non-qualité :
 - Inducteur de délai (Durée/Heure) :
 - 10- Quelles sont les activités composantes de l'activité principale (Activités secondaires) réalisées au sein de votre service ?
 - 11- Quelles sont les fonctions concernées par chacune de ses activités ?
 - 12- Quels en sont les inducteurs applicables à ses activités
 - 13- Quel est le poids économique de chacune de ses activités composantes
 - 14- Quelles sont les ressources consommées (charges consommées par l'activité
- Coût direct [Intrant]
- Fourniture
 - Électricité

Surface de bureau [approximatif]

Durées de travail

Services [Téléphone,...]

Autres [à préciser]

15- Quels en sont les moyens de mesure des ressources [Charges] consommées

Coût direct [Intrant]

Fourniture

Électricité

Surface de bureau [approximatif]

Durées de travail

Services [Téléphone,...]

Autres [à préciser]

Quels sont les clients [Services clients] de vos activités

À compléter :

Activité primaire	
Mission	
Principales activités	
Input	
Output	
Inducteur d'activités	
Inducteur de qualité	
Inducteur de délai	
Inducteur de flexibilité	

Activités composantes	Services ou agent concernés	Effectif	Inducteur	Poids économique	Consommations	Unité mesure	Existe [O/N]	Clients
Activité 1 :								

Annexe 10 : Liste de l'échantillon d'entreprises textiles étudiées

- ACCORD KNITS
- AQUARELLE MADAGASCAR
- ACTUAL TEXTILES
- ULTRAMAILLE
- ANNY SARL
- CADENCE
- CLASSIC KNITWEAR SA
- COATS MADAGASCAR SARL
- DE FIL EN AIGUILLE
- DECANT MADAGASCAR (DEMAD)

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	I
SOMMAIRE	II
LISTE DES TABLEAUX	III
LISTE DES FIGURES	III
LISTE DES ABREVIATIONS ET DES SIGLES	IV
RESUME	V
ABSTRACT	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE 1 : CADRE GENERAL DE L'ETUDE	6
Chapitre 1. PRESENTATION DE L'ETUDE	7
Section 1. Généralités du secteur textile à Madagascar	7
1.1. Généralités sur la filière	7
1.1.1. Historique du secteur textile malgache.....	7
1.1.2. Activités du secteur textile	8
1.1.3. Matières premières	8
1.1.4. Produits finis.....	9
1.2. Particularités du secteur	9
Section 2. Présentation de l'entreprise œuvrant dans l'industrie textile	10
2.1. Description de la structure organisationnelle	10
2.2. Processus de production standard	11
2.2.1. Processus de fabrication.....	11
2.2.2. Description des différentes étapes de fabrication	12
2.2.3. Les éléments de coûts	13
Chapitre 2. CADRE CONCEPTUEL THEORIQUE	15
Section 1. La comptabilité générale et analytique	15
1.1. La comptabilité générale	15
1.1.1. Définition	15
1.1.2. Utilité de la comptabilité générale	15
1.1.3. Limites de la comptabilité générale	16
1.2. La comptabilité analytique	16
1.2.1. Définition	16
1.2.2. Utilité de la comptabilité analytique	17
1.2.2.1. Axe outil de calcul des coûts.....	17
1.2.2.2. Axe outil de contrôle de gestion.....	17

1.2.2.3.	Axe outil d'aide à la prise de décision	18
1.2.3.	Types de comptabilité analytique	18
Section 2.	Présentation de la méthode ABC	19
2.1.	Introduction à la méthode ABC	19
2.1.1.	Historique et origine de la méthode ABC	19
2.1.2.	Définition	20
2.1.3.	Objectifs	20
2.1.4.	Principes	20
2.1.5.	Définition de quelques concepts	21
2.2.	Méthodologie de mise en œuvre	22
2.2.1.	Identification des activités	22
2.2.2.	Affectation des ressources aux activités	22
2.2.3.	Choix d'un inducteur	23
2.2.4.	Regroupement des activités	23
2.2.5.	Calcul du coût unitaire des inducteurs	24
2.2.6.	Affecter le coût des activités aux objets de coûts	24
2.3.	Points forts et limites de la méthode ABC	25
2.3.1.	Enjeux de la méthode ABC	25
2.3.2.	Avantages de la méthode ABC	26
2.3.3.	Limites de la méthode ABC	26
2.4.	Comparaison entre la méthode des coûts complets et la méthode ABC	26
Section 3.	Relation entre la méthode ABC et la performance	30
3.1.	Définition de la performance	30
3.2.	Critères de la performance	30
3.3.	La méthode ABC et la performance	32
Chapitre 3.	METHODOLOGIE DE RECHERCHE	33
Section 1.	Outils de collecte et de traitement de données	33
1.1.	Outils de collecte de données	33
1.1.1.	Analyse documentaire	33
1.1.2.	Interviews	34
1.1.3.	Questionnaires	35
1.1.4.	La narration par les responsables	35
1.2.	Outils de traitement de données	36
1.2.1.	Le diagnostic SWOT	36
1.2.2.	Logiciel de traitement	36
Section 2.	Limites et difficultés rencontrées	37
2.1.	Limites de l'étude	37

2.2.	Difficultés rencontrées	38
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE		39
PARTIE 2 : RESULTATS ET ANALYSE CRITIQUE DE L'ETUDE.....		40
Chapitre 4.	ETAT DES LIEUX	41
Section 1.	Description du système d'information existant	41
1.1.	Système d'information comptable	41
1.1.1.	Tenue de la comptabilité générale	42
1.1.2.	Tenue de la comptabilité analytique	43
1.2.	Raisons de l'application ou non de la comptabilité analytique.....	44
Section 2.	Structure de la méthode des sections homogènes au sein des textiles	45
2.1.	Traitement et informations nécessaires à la fabrication	45
2.2.	Au niveau des coûts de l'entreprise	46
2.2.1.	Répartition des charges	46
2.2.2.	Mode de calcul du coût de revient	47
2.2.3.	Mode de calcul des prix.....	49
Chapitre 5.	ANALYSE DU SYSTEME EXISTANT.....	50
Section 1.	Analyse de l'environnement externe	50
1.1.	Analyse du Microenvironnement.....	50
1.1.1.	La clientèle.....	50
1.1.2.	Les concurrents	51
1.1.3.	Les fournisseurs et les sous-traitants	51
1.1.4.	Les autres partenaires	52
1.2.	Analyse du macro-environnement (PESTEL)	52
1.2.1.	Environnement politique.....	52
1.2.2.	Environnement économique	53
1.2.3.	Environnement socio-culturel	53
1.2.4.	Environnement technologique	53
1.2.5.	Environnement écologique	54
1.2.6.	Environnement légal	54
Section 2.	Analyse au niveau de la méthode d'analyse des coûts au sein des textiles	54
2.1.	Inexistence de la CAE	55
2.2.	Analyse de l'utilisation de la comptabilité générale comme outil de décision	55
2.2.1.	Les points forts de la comptabilité générale	56
2.2.2.	Les points faibles de la comptabilité générale	56
2.2.3.	Dépendance de la comptabilité générale aux systèmes d'information	57
2.3.	Les points faibles au niveau de la méthode par section homogène	57
2.3.1.	Les problèmes de fonds.....	58

2.3.2.	Les problèmes du mode de présentation des coûts.....	58
2.4.	Motivations à la mise en place d'un nouveau système de pilotage de coûts	59
2.4.1.	Gestion de coûts et rentabilisation des activités.....	59
2.4.2.	Amélioration de la qualité des outils de pilotage.....	60
	CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	61
	PARTIE 3 : SOLUTIONS ET RECOMMANDATIONS.....	62
Chapitre 6.	PLAN DE MISE EN OEUVRE.....	63
Section 1.	Moyens nécessaires pour la mise en place de la méthode ABC.....	63
1.1.	Choix de l'équipe pour la mise en place de la méthode ABC	63
1.1.1.	Exécution de la mission par le personnel interne à chaque entreprise	63
1.1.1.1.	Avantages	64
1.1.1.2.	Inconvénients	64
1.1.2.	Exécution de la mission par une entité externe à l'entreprise	64
1.1.2.1.	Avantages	65
1.1.2.2.	Inconvénients	65
1.2.	Moyens financiers pour la mise en place de la méthode ABC	67
1.3.	Moyens techniques	68
1.4.	Réunion de l'équipe	68
1.5.	Planification de la mission.....	68
1.5.1.	Le plan de la mission	68
1.5.2.	Le programme de travail	69
Section 2.	Mise en place de la méthode ABC.....	69
2.1.	Méthodologie de traitement de la méthode ABC.....	69
2.2.	Etapes de mise en place	70
2.2.1.	Identification des activités.....	70
2.2.2.	Affectation des ressources aux activités	71
2.2.2.1.	Les ressources directes.....	71
2.2.2.2.	Les ressources indirectes	72
2.2.3.	Choix d'un inducteur	75
2.2.4.	Regroupement des activités	77
2.2.5.	Calcul du coût unitaire des inducteurs	79
2.2.6.	Affecter le coût des activités aux objets de coûts	79
Chapitre 7.	DISCUSSIONS.....	81
Section 1.	Impacts et limites de la méthode ABC.....	81
1.1.	Impacts.....	81
1.1.1.	Source d'information élaborée.....	81
1.1.2.	Contribution au pilotage de l'entreprise et à la performance.....	81

1.1.3.	Apports vers une nouvelle approche de l'entreprise	83
1.2.	Les limites de la méthode ABC	83
1.2.1.	Limites dans la mise en œuvre	83
1.2.2.	Coût d'obtention des données	83
Section 2.	Proposition d'amélioration de la méthode ABC pour devenir un outil de performance de la société	84
2.1.	Mise en place d'un système de collecte des ressources	84
2.2.	Mise en place d'un service de contrôle de gestion	84
2.3.	Prolongement de la méthode ABC	85
2.3.1.	La méthode ABM	86
2.3.2.	Le coût cible	86
2.3.3.	Le tableau de bord	87
Section 3.	Vérification des hypothèses	89
3.1.	Vérification de la première hypothèse	89
3.2.	Vérification de la deuxième hypothèse	90
	CONCLUSION DE LA TROISIEME PARTIE	91
	CONCLUSION GENERALE.....	92
	BIBLIOGRAPHIE	VI
	WEBOGRAPHIE.....	VII
	LISTE DES ANNEXES	VIII
	TABLE DES MATIÈRES	XXVII