



LA METHODE ABC ET LA PERFORMANCE FINANCIERE DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES ET PRIVEES

Dr. Sidi Mamadou DIALLO¹, Dr. Tiowga SAKHO²

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Bamako/FSEG

Abstract: la méthode des coûts à base d'activités (ABC) et la performance dans les administrations privées, vise à améliorer l'exploration des charges indirectes de plus en plus importantes dans l'ensemble des coûts. Cette méthode repose sur deux principes fondamentaux: les produits consomment des activités; les activités consomment des ressources. Le principe étant d'analyser la performance des processus de chaque activité par rapport aux ressources financières. Nous avons adopté la posture interprétative accompagner de l'approche qualitative, le raisonnement est inductif, les outils de collecte des données sont: guide d'entretien, entretiens face à face, revue documentaires. Nous eu comme résultat que : la méthode ABC consiste à découper donc l'entreprise en plusieurs activités significatives sur la base d'une analyse fonctionnelle et/ou d'une analyse par produit. Ensuite respecte des principes dites la répartition des ressources entre les activités: Par référence à la méthode des coûts complets, cette étape correspond à la répartition primaire des charges indirectes dans le centre d'analyse. L'identification des inducteurs de coûts par activités: Il n'existe pas vraiment de méthode sur le choix de l'inducteur telle que la corrélation pour le choix de l'unité d'œuvre. Dans la réalité, il arrive souvent qu'une activité soit susceptible d'être déclenchée par plusieurs facteurs. Le regroupement des activités et coût global des inducteurs: Cette étape consiste à regrouper les activités ayant le même facteur explicatif de leur consommation (ou même inducteur). L'imputation des inducteurs aux coûts, les éléments indirects à travers « les unités de base » sont en fait imputés de la même façon que les unités d'œuvre. À travers cette méthode les entités parviennent à maîtriser les activités et les dépenses par rapport aux ressources financières correspondantes.

Keywords: Méthode ABC ; Performance financière; Coûts directs; Coûts indirects; Comptabilité de gestion.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.17428246>

1 Introduction

En comparant avec la comptabilité financière, la comptabilité des coûts est plus récente, puisqu'elle date du XIX^{ème} siècle, même s'il est possible de faire référence à quelques pratiques isolées avant cette date. La première dénomination était « la comptabilité industrielle » dont l'objectif principal était de fournir, aux managers, des informations pertinentes concernant les matières premières utilisées, la main d'œuvre nécessaire, les différents services consommés, les types et caractéristiques des produits, et cela pour résoudre des problèmes nouveaux dus à cause de la complexification des entreprises générée par la révolution industrielle et la crise de 1929. On peut proposer deux définitions de la comptabilité des coûts comme suit : La comptabilité des coûts est

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

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

Les problématiques de ce papier se situent au niveau de la non maîtrise des activités et des dépenses par rapport aux ressources disponibles. Les dépenses sont supérieures par rapport aux activités.

2 Définitions des concepts et Revue de littérature.

- **Définition du coût.**

Selon plusieurs ouvrages comptables, le coût est une somme de charges relatives à un élément (opération, département, produit, service,...), mais en fait, le coût est d'abord « un point de vue » avant qu'il soit une somme de charges à un certain niveau de processus. A chaque fois qu'il y a plus de consommation à chaque fois que le coût augmente, donc le coût n'est que « la valeur des ressources économiques utilisées ». Cette valeur est déterminée par les unités de ressources utilisées et le prix unitaire. Les coûts peuvent être, soit : Rattachés aux fonctions économiques de l'entreprise (Achats, stockage, production, distribution,...) Concernés un produit, une famille de produits, une commande, un service, etc.

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

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

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

Selon le temps de réalisation de coût (Coût réel et coût préétabli) : Un coût peut être calculé a posteriori : il s'agira alors d'un coût constaté, que nous qualifierons également de « réel ».

Il peut aussi être calculé a priori : on parlera alors de « coût préétabli ». Les coûts préétablis peuvent prendre la forme de coûts standards, auquel cas ils constitueront une norme. Ils peuvent être déterminés sur la base d'un état historique ou d'une étude mathématique. Ils peuvent aussi servir à l'établissement de devis dans les rapports commerciaux avec la clientèle. Ils peuvent enfin, être utiles à l'établissement de budgets prévisionnels. Le calcul et l'analyse des écarts entre les coûts réels et les coûts préétablis permettent de localiser les problèmes, de proposer des solutions, et d'améliorer le rendement au fil de temps.

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

Le coût d'achat : prix d'achat des produits et matières plus les frais d'achats nécessaires.

Coût de stockage : l'ensemble des coûts générés par l'opération de stockage des produits et matières dans les conditions nécessaires.

Coût de production : coût de la matière première consommée plus les autres frais de production directe et indirecte.

Coût de distribution ; l'ensemble des coûts supportés par l'entreprise pour atteindre ses clients.

Frais généraux ; l'ensemble des frais de l'administration.

2.1 Avantages de la comptabilité des coûts :

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

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

- Déterminer mensuellement les coûts complets des produits finis ou en cours ;

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

La vision de J.M CLARK : En 1923, il assigne à la comptabilité des coûts les dix fonctions suivantes :

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

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

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

- Allouer les coûts pour l'établissement périodique des états financiers ;
- Faciliter le contrôle des processus ;
- Calculer les coûts des produits ;
- Aider à des études spécifiques.
- La cinquième vision qui nous paraît très intéressante et celle de Robert Anthony,

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

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

La comptabilité de gestion est « une profession qui implique un partenariat dans la prise de décisions de gestion, l'élaboration de systèmes de planification et de gestion de la performance, et qui fournit une expertise dans le contrôle et l'élaboration des rapports financiers pour assister les managers dans la formulation et l'implantation de la stratégie de l'entreprise. »

Cette définition de 2008 a remplacé l'ancienne et la première définition de la comptabilité de gestion élaboré par l'IMA en 1981 : la comptabilité de gestion est « le processus d'identification, de mesure, de l'accumulation, de l'analyse, de la préparation, de l'interprétation et de la communication de l'information financière utilisée par la direction pour planifier, évaluer et contrôler l'entreprise et d'assurer l'utilisation appropriée de ces ressources.

La comptabilité de gestion comprend également la préparation des rapports financiers pour les groupes non-gestion tels que les actionnaires, les créanciers, les organismes de réglementation, et les autorités fiscales ».

La première définition a considéré la comptabilité de gestion comme un système d'information (l'impact de l'âge de l'information). La deuxième définition a été améliorée en ajoutant l'aspect stratégique et l'aspect intégration (partenariat dans la prise de décision).

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

La comptabilité de gestion est une comptabilité des coûts avec une vision stratégique qui donne une grande importance à la valeur client. La passerelle entre les deux comptabilités est l'Activity Based Costing avec l'apparition de la notion objets de coûts qui « sont d'abord les produits, finis et intermédiaires, puis les activités et les centres d'analyse ».

L'objet de coût une fois précisé, il convient d'identifier, en fonction des relations de causalité, les facteurs productifs concernés par la décision et les coûts correspondants. Les coûts qui entourent directement l'objet de coût sont des coûts directs ou spécifiques, les coûts qui sont loin sont des coûts indirects ou partagés.

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

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

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

La comptabilité de gestion a besoin de l'information pertinente pour :

- Informer les décisions stratégiques et formuler la stratégie de l'entité ;
- Planifier les opérations à court, moyen, et long terme ;
- Déterminer la structure du capital et financer cette structure ;
- Concevoir une stratégie de récompense pour les actionnaires et les exécutants ;
- Informer les décisions opérationnelles ;
- Contrôler les opérations et assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité ;
- Mesurer la performance financière et non financière, et reporter les informations au management et aux actionnaires ;
- Protéger les actifs tangibles et intangibles ;
- Implanter les procédures de la gouvernance, le management de risque, et le contrôle interne.
- Pour atteindre ces objectifs, le comptable de gestion prend du champ de la comptabilité quelques techniques qui sont bénéfiques.

Il voit l'entité avec des yeux d'un manager, conscient des problèmes, des responsabilités, et des opportunités, il a le sentiment de l'espoir et de la peur, il prévoit les limites de son entité.

A chaque moment qu'il ne réussit pas à avoir ces sentiments et ces points de vue, il sera loin d'être un comptable de gestion.

L'impact de la technologie et de l'organisation sur la comptabilité de gestion. On peut identifier deux grandes variables contextuelles qui influencent sur la conception de système de gestion des coûts et la pertinence de l'information produite par ce système. **Il s'agit de :**

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

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

Le niveau de la technologie utilisée dans les processus de production va également influencer le système de gestion des coûts notamment dans la phase de conception qui est dépendante à l'information dont les managers ont besoin.

Beaucoup de chercheurs (Kaplan, Johnson, Lorino et autres) ont montré que l'automatisation de la production a entraîné une modification de la structure des coûts de production telle que l'augmentation des dotations aux amortissements, la diminution des frais de personnels.

La détermination des unités d'œuvre comme clés de répartition des charges indirectes est devenue incompatible, ce qui a donné naissance aux plusieurs méthodes de gestion des coûts.

Le mode d'organisation de la fabrication a son impact aussi sur la conception de système de comptabilité de gestion en conditionnant notamment la distinction entre coûts directs et indirects.

En règle générale, les systèmes comptables représentant les processus de fabrication en continu seront plus simple car, étant donné l'homogénéité de la production, ils mesureront le coût total de la production ou d'une phase de production durant une période donnée sans tenter d'identifier la portion de coûts encourue pour un produit individualisé, qu'il n'est pas, d'ailleurs le plus souvent, possible d'identifier avant que le produit ne soit complètement terminé.

L'adoption de JIT (Just in time) ou juste à temps, a permis presque d'éliminer le coût de stockage. A cause de l'innovation technologique rapide, le cycle de vie des produits est devenu plus court surtout dans les domaines, informatique, électronique, et automobile ; la préoccupation principale des managers est la recherche d'une

diminution continue des coûts, la méthode des coûts cibles (Target costing) est une bonne solution pour atteindre cet objectif. L'apparition des NTIC (nouvelles technologies de l'information et de la communication) raccourcit le temps nécessaire à la collecte, traitement des données et la diffusion de l'information aux fins de contrôle et de décision. L'entreprise doit définir avec soin un système de contrôle bien adapté à ses choix stratégique et structurels, choix qui se voient confirmer lors du processus de l'implantation de l'ERP (Enterprise Resource Planning) ou progiciels intégrés de gestion.

☛ L'organisation interne : Au milieu des années soixante, trois membres de la faculté de « Harvard Business School », Robert ANTHONY, John DEARDEN, et Richard VERCIL, mentionnaient dans leur ouvrage intitulé « Management Control System » que le système de contrôle de gestion détermine cinq types d'unités organisationnelles décentralisées. Donc on distingue classiquement cinq formes de centre de responsabilité :

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

2.2 Gestion des coûts et la performance

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

- Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité est une décentralisation de responsabilité et d'autorité, ce qui n'est pas adéquat toujours avec les entreprises qui adoptent la stratégie de la mise en

pouvoir (Empowerment). Je me rappelle que j'ai négocié des fois la tarification d'hébergement dans un hôtel, où le réceptionniste m'a fait des escomptes. Des fois la stratégie de la mise en pouvoir qui est une stratégie de gestion des ressources humaines enfreint les règles qui constituent les centres de responsabilité.

- Le centre de responsabilité est une unité organisationnelle dont le responsable se voit attribuer un ensemble de ressources et assigner un certain nombre de responsabilités relatives à la réalisation d'un ensemble déterminé d'activités, se traduisent par un ensemble d'objectifs à atteindre. Ce qui a mené à utiliser des critères financiers pour mesurer la performance des managers de ces centres. Ces critères ne sont pas suffisants à long terme puisque la performance des managers est influencée par plusieurs facteurs non financiers, le climat, la culture, le système d'information constituent un excellent exemple. Donc pour concevoir un système de gestion des coûts qui mesure la performance de l'entreprise il ne faut pas se limiter aux centres de responsabilité. La conception d'un Balanced ScoreCard (BSC) aide les managers à aller au delà de perspective financier.
- Le système de comptabilité de gestion doit être capable à s'adapter aux changements structurels qui sont toujours attachés avec les objectifs de l'entreprise et sa taille.

La notion de **performance**. Etymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français « performer » qui, au XIII^{ème} siècle, signifiait « accomplir, exécuter ». Au XV^{ème} siècle, il apparaît en anglais avec « to perform » dont vient le mot de performance. Il signifiait à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer.

L'utilisation du terme performance dans la langue française remonte au milieu du 19^{ème} siècle, il désignait à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course. Puis il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Son sens évolua au 20^{ème} siècle. Il indiquait de manière chiffrée les possibilités d'une machine et désignait par extension un rendement exceptionnel.

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

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

Selon LORINO, La performance est la réalisation des objectifs stratégiques.

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

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

La performance est liée au système d'information et à la stratégie de l'entreprise. Les critères de la performance sont : Efficience : Elle se définit comme l'obtention du résultat fixé sous contrainte de coûts.

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

- **L'efficacité** c'est acquérir les ressources de l'entreprise au moindre coût et les utiliser d'une façon rationnelle dans la création de valeur.
- **Efficacité** : Pour Bouquin .H, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. L'objectif est un critère quantitatif ou qualitatif à atteindre, fixé en aval en appuyant sur des hypothèses (exp : quantité produite mensuellement, part de marché, ROI). La finalité a un caractère global, (exp : produire les produits les plus performant sur le marché, la survie).
- Bouquin .H voit que : **La performance = Efficacité + Efficience + Economie**

- Si on considère que l'économie est incluse dans l'efficacité on trouvera : On peut présenter les principales différences entre l'efficacité et l'efficacite comme suit :

Tableau N°1: les principales différences entre l'efficacité et l'efficacite

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

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

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

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

Typologie de la performance:

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

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

- ❖ **Performance sociale de l'entreprise:** On peut définir la performance sociale comme les résultats d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique (domaines extra-économique). La performance sociale est la mise en pratique efficace de la mission sociale d'une institution en accord avec les valeurs sociales. Pour mesurer la performance sociale voici quelques indicateurs que l'entreprise doit les connaître :
 - Le couple « coût de formation – savoir faire » ;
 - Taux de rotation du personnel ;
 - Nombre d'accident, des conflits, et des grèves ;
 - Nombres des retards et des absences ;
 - Délai de traitement des dossiers de recrutement.

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

- ❖ **Performance sociétale de l'entité:** la performance sociétale est l'ensemble des performances économique, sociale, et environnementale. Elle fait référence à la responsabilité sociétale qui « est un processus volontaire au moyen duquel des organisations intègrent des préoccupations sociales et environnementale à leurs activités et à leurs relations avec les parties intéressées ». La responsabilité sociétale fait référence, selon le CED (Committee for Economic Development), à trois cercles concentriques :
- le premier comprend les responsabilités de base pour l'accomplissement des fonctions essentielles de l'entreprise, relatives à la production à l'emploi et à la croissance économique ;
 - le second englobant le premier, inclut une notion élargie de la responsabilité, avec une sensibilité aux évolutions de la société et de ses attentes, avec par exemple, la prise en considération des questions de protection de l'environnement, de relations sociales ou encore d'information des consommateurs ;
 - Enfin, la troisième tient compte de l'exercice de responsabilités émergentes, servant à améliorer l'environnement, comme des créations ciblées d'emplois au profit de populations particulièrement défavorisées.

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

- Appliquer rigoureusement la réglementation ;
- Respecter les valeurs sociales ;
- Encourager la communication interne et externe ;
- Protéger l'environnement naturel ;
- S'inscrire dans la démarche du développement durable ;
- Evaluer les conséquences des activités de l'entreprise sur les parties prenantes ;
- Créer une démarche de progrès collectif, et réajuster les pratiques managériales afin de rechercher une approche égale et équitable des différentes dimensions de la performance.

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

- Les dimensions :

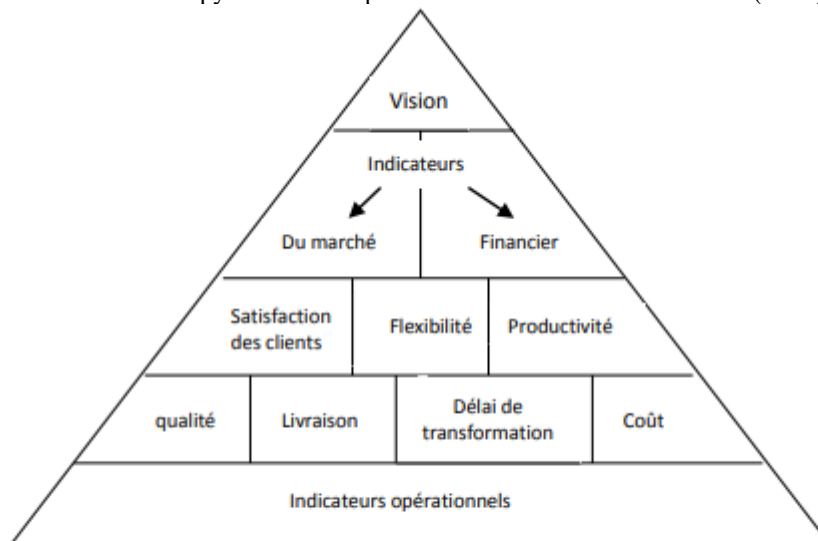
Boulianne a répertorié huit dimensions de l'efficacité : la dimension financière, client, gestion interne, innovation et apprentissage, ressource humaines, efficacité économique légitimité auprès de groupes externes et finalement, pérennité de l'organisation.

- Les critères :

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

- Les indicateurs : BOUIANNE a répertorié plus de 124 indicateurs correspondants aux seize critères et huit dimensions.
 - Les principaux modèles de mesure de la performance sont :
 - La pyramide de performance de Lynch et Cross (1991)
 - Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991)
 - Le modèle de performance : « Balanced Scorecard » de Kaplan et Norton (1992).
 - Le modèle de performance de Morin, Savoie et Beaudin (1994).
 - Le modèle de performance des parties prenantes d'Atkinson et al. (1997).
 - Le modèle de performance de Denis, Czapfel et Graber (2001).
 - Le modèle de performance de Raymond (2002).
- 4.1 La pyramide de la performance de LYNCH et CROSS (1991) la pyramide de LYNCH et CROSS intègre des indicateurs stratégiques, des indicateurs opérationnels, et des indicateurs intermédiaires. Elle est présentée comme suit :

Schéma N°1: La pyramide de la performance de LYNCH et CROSS (1991)



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

Au dessus de la pyramide, l'objectif est d'augmenter la qualité et la livraison et de diminuer le délai de transformation et le coût, à ce niveau le nombre des indicateurs non-financiers vont être utilisés pour mesurer les opérations. Au dessus de ce niveau directement, la performance focalisée est en trois places : assurer la satisfaction des clients. Avoir la flexibilité, c'est-à-dire le pouvoir de s'adapter au changement de méthodes et aux besoins des clients. Finalement, augmenter la productivité en diminuant le coût et le temps nécessaire pour atteindre la satisfaction des clients et la flexibilité. Cette dernière est à la fois autant mesurée par les indicateurs du marché que par les indicateurs financiers . Les quatre niveaux de cette pyramide se complètent pour réaliser les objectifs tracés par la stratégie de l'entreprise dans le cadre de sa vision, par exemple : diminuer le coût de la main d'œuvre permet à l'entreprise d'améliorer la productivité du personnel, et générer par la suite une marge bénéficiaire plus élevée (impact de l'efficacité). D'autre part, améliorer la qualité contribue à la satisfaction des clients et par conséquent réaliser un chiffre d'affaire plus élevé et augmenter la part du marché (impact de l'efficacité). On peut reclasser les indicateurs apparus dans la pyramide de LYNCH et CROSS verticalement, sachant que la flexibilité est un élément centrale, comme suit :

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

Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991) Après une étude sur la performance dans le secteur des services, FITZGERALD et AL développaient leur modèle basé sur l'idée qu'il y a deux types de base de mesures de la performance dans n'importe quelle organisation, les résultats et les déterminants. Les résultats sont composés de deux critères (compétitivité, et performance financière), les déterminants sont composés de quatre critères (Qualité flexibilité, ressources utilisées, et innovation). Le modèle est présenté sous forme de tableau comme suit :

Tableau N° 1 : Le modèle de performance de Fitzgerald et al. (1991)

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

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

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

L'idée fondamentale de la Balanced Scorecard est qu'une appréciation de la performance, qui s'appuie uniquement sur les données comptables et financières, est incomplète pour trois raisons.

Premièrement, ces données sont trop axées sur les résultats passés et tangibles de l'entreprise.

Deuxièmement, elles sont trop spécifiques à des organisations fonctionnant sur le modèle dit de l'âge industriel, associant donc étroitement l'idée de performance à l'idée d'utilisation optimale des capacités de production existantes, essentiellement techniques.

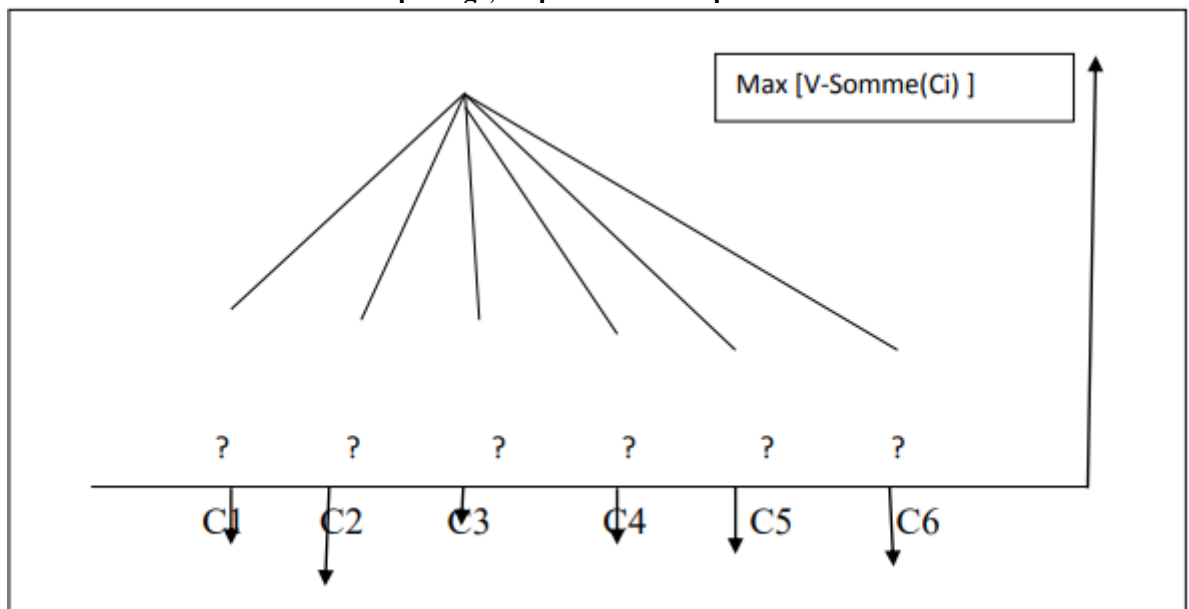
Troisièmement, elles masquent les aptitudes de l'organisation à créer une véritable valeur économique future.¹

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

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

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

Schéma N°2 : Le pilotage, un problème de déploiement.



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

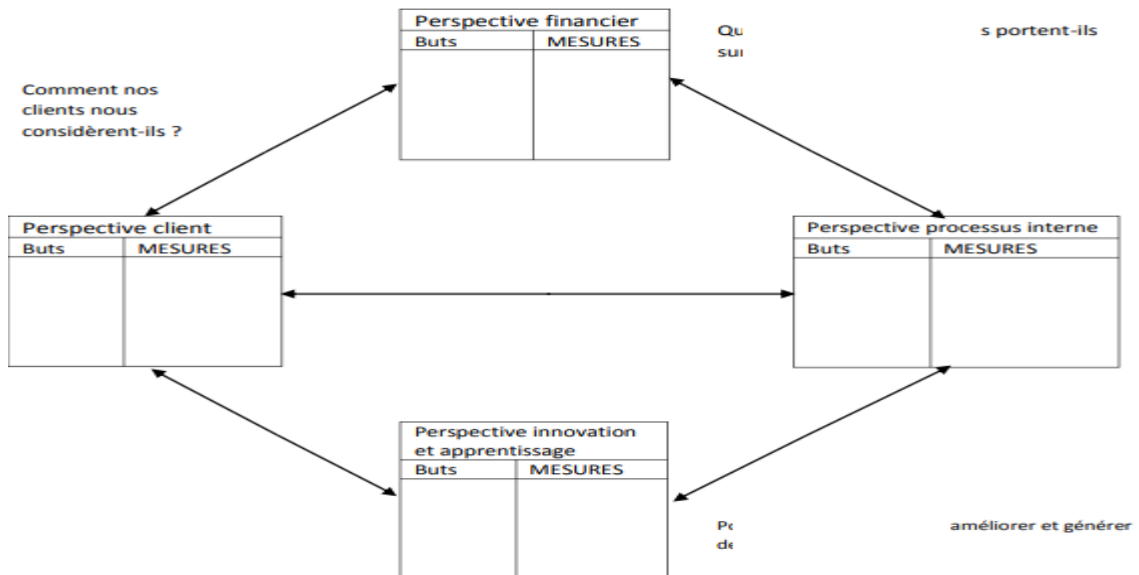
Selon KAPLAN.R et NORTON.D le pilotage de la performance dépend de quatre(4) axes (perspectives) : perspectives financière, perspective client, processus internes, et innovation et apprentissage, intégrés dans le balanced scorecard (ou tableau de bord prospectif), qui apporte des réponses aux questions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

- Comment nos clients nous considèrent-ils ? (l'axe client) ;

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

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

Schema N°3: Le balanced scorecard



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

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

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

- La prise en compte de tout les indicateurs signifiants de la performance, financiers et non financiers, tangibles et intangibles, retardés et avancés ;
- Comment nos clients nous considèrent-ils ?
- Quel regard les actionnaires portent-ils sur nous ?
- Qu'est ce qu'on doit exceller?
- Pouvons-nous continuer à améliorer et générer de la valeur ?

Pour exécuter la stratégie, il faut transformer ses buts en objectifs opérationnels, et attacher les fonctions opérationnelles et les budgets avec la stratégie;

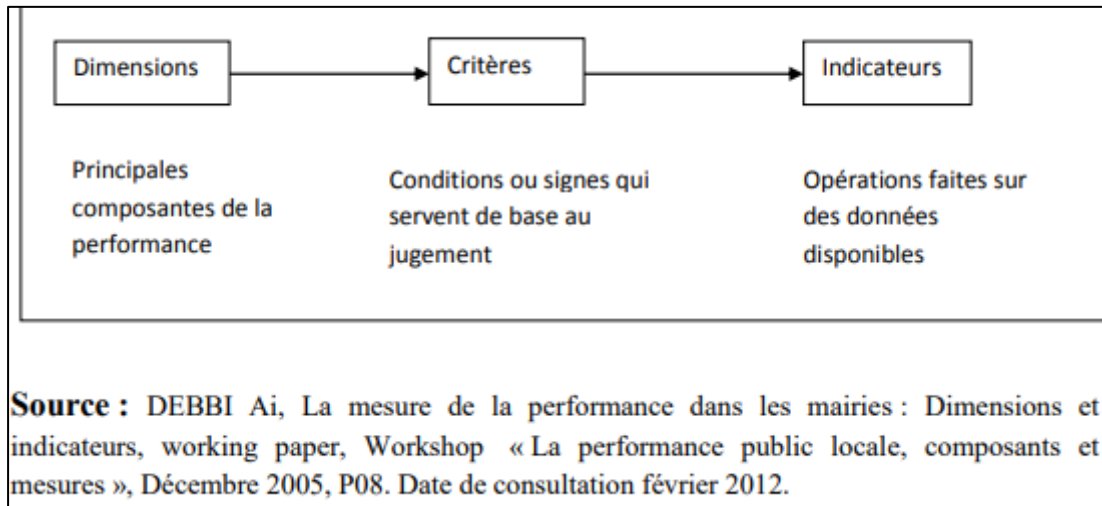
Pour mesurer la performance il faut la piloter, ce pilotage dépend de quatre axes intégrés : financier, client, processus internes, innovation et apprentissage ;

Ces axes sont liés par la relation cause à effet. Le modèle de performance de Morin, Savoie et Beaudin (1994). C'est un modèle qui représente l'efficacité organisationnelle. Pour MORIN, l'efficacité organisationnelle est « un jugement que porte un individu ou un groupe sur l'organisation, et plus précisément sur les activités, les produits, les résultats ou les effets qu'il attend d'elle ». Ce modèle comporte trois niveaux :

- Les dimensions : lorsqu'on veut mesurer la performance d'une entreprise, il faut d'abord déterminer les dimensions qui sont nécessaires pour la décrire ;
- Les critères qui définissent les dimensions : Les dimensions de la performance sont définies à l'aide de critères, c'est-à-dire des conditions ou des signes qui servent de base au jugement

- Les indicateurs qui servent à mesurer ou à apprécier les critères: un indicateur de performance est défini par un ensemble d'opérations portant sur des données concrètes, tangible, ou intangible qui produit une information pertinente sur un critère.

Schéma N°4: Mesurer la performance de l'entreprise selon Morin, Savoie et Beaudin



Dans ce modèle le jugement donne le caractère subjectif lors du choix des données disponibles pour déterminer les indicateurs de mesure. Selon les auteurs pour mesurer la performance de l'entreprise il faut passer par la mesure de performance des quatre dimensions:

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

Tableau N° 2: Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994).

PERENNITE DE L'ORGANISATION	EFFICIENCE ECONOMIQUE
Qualité du produit-service (degré auquel le produit ou le service correspond aux normes des tests de qualité et aux exigences de la clientèle; nombre de retours et nombre de plaintes faites par la clientèle) Rentabilité financière (degré auquel certains indicateurs financiers se comparent favorablement ou défavorablement avec ceux du secteur et des performances passées; rendement du capital investi et marge de bénéfice net) Compétitivité (degré auquel l'entreprise conserve et conquiert des marchés; niveau des revenus par secteur et niveau d'exportation)	Economie des ressources (degré auquel l'organisation réduit la quantité des ressources utilisées tout en assurant le bon fonctionnement du système; rotation des stocks, rotation des comptes clients, taux de rebuts et pourcentage de réduction du gaspillage). Productivité (quantité ou qualité des biens et services produits par l'organisation par rapport à la quantité de ressources utilisées pour leur production durant une période donnée; rotation de l'actif total, rotation de l'actif immobilisé, niveau d'activités / coûts de production et niveau d'activités / temps de production)
VALEURS DES RESSOURCES HUMAINES Mobilisation des employés (degré d'intérêt manifesté par les employés pour leur travail et pour l'organisation ainsi que l'effort fourni pour atteindre les objectifs; le taux de rotation des employés et le taux d'absentéisme) Climat de travail (degré auquel l'expérience du travail est évaluée positivement par les employés; taux de participation aux activités sociales, taux de maladie, taux d'accidents, ratio d'actes déviants, nombre de jours perdus à cause d'un arrêt de travail et qualité des relations de travail) Rendement des employés (qualité ou quantité de production par employé ou par groupe; revenus par	LEGITIMITE DE L'ORGANISATION AUPRES DES GROUPES EXTERNES Satisfaction des bailleurs de fonds (degré auquel les bailleurs de fonds estiment que leurs fonds sont utilisés de façon rentable; bénéfice par action, ratio de fonds de roulement et ratio d'endettement) Satisfaction de la clientèle (jugement que porte le client sur la façon dont l'organisation a su répondre à ses besoins; fréquence du non-respect du délai de livraison convenu avec la clientèle, niveau des ventes, degré de fidélité de la clientèle) Satisfaction des organismes régulateurs (degré auquel l'organisation respecte les lois et les règlements qui régissent ses

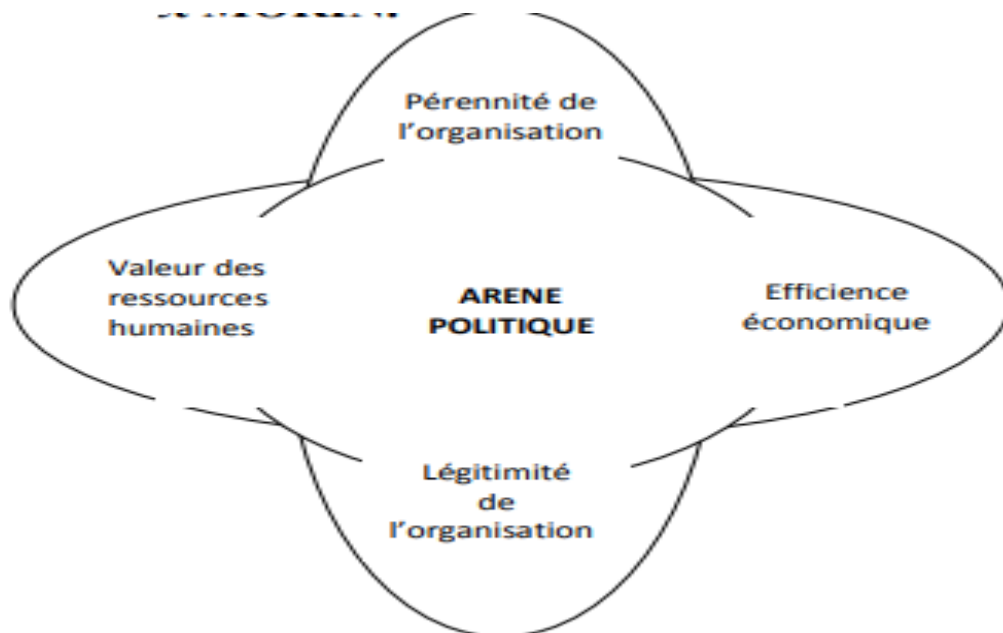
employé, bénéfice net avant impôt par employé, bénéfice net avant impôt par tranche de 100 \$ de masse salariale) Développement des employés (degré auquel les compétences s'accroissent chez les membres de l'organisation; excédent du taux de la masse salariale consacrée à la formation, effort de formation, transfert des apprentissages et mobilité des employés)	activités; pénalités versées pour infraction) Satisfaction de la communauté (appréciation que fait la communauté élargie des activités et des effets de l'organisation; nombre d'emplois créés, contribution financière à la réalisation d'activités communautaires, degré de développement des avantages sociaux concernant la famille et disposition des déchets)
---	---

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

Donc pour mesurer la performance, il faut concevoir un ensemble d'indicateurs significatifs tangibles ou intangibles qui génèrent des informations pertinentes sur chaque critère (ce qu'il faut savoir à propos de la performance organisationnelle) pour définir les principales composantes de la performance (dimensions). On remarque qu'il existe un groupe d'indicateurs qui mesure une composante précise de performance, et l'ensemble de groupes mesure la performance globale de l'entreprise, mais la question qui se pose : comment peut on déployer la stratégie sur les dimensions de ce modèle ? Pour tenir compte de l'évolution des systèmes de mesure de la performance et afin de représenter leur variété et la complexité, SAVOIE et MORIN ont ajouté une cinquième dimension, il s'agit de la dimension politique qui est au centre du modèle.

z

Schéma N° 5 : Le modèle de l'efficacité organisationnelle, révisé (en 2000) par SAVOIE et MORIN



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

3 Conclusion

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

Le rapport de la comptabilité analytique fournit des informations indispensables pour le suivi de développement de l'entreprise et la mesure de sa performance. Malgré ses avantages, la méthode à base d'activité a des limites qui sont entre autres: l'apparition des nouvelles méthodes de gestion, la rivalité concurrentielle, le

développement technologique et la complexité des opérations d'exploitations des entreprises sont des facteurs clés qui ont rendu la comptabilité des coûts peu pertinente avec le nouveau climat d'affaires. La comptabilité des coûts calcule les coûts des produits sans fournir d'informations sur les « causes & effets » des coûts. La comptabilité des coûts ignore le cycle de vie des produits. L'affectation des coûts indirects selon la méthode des sections homogène est devenue incohérente avec la nouvelle structure des coûts où les charges indirectes sont prépondérantes.

Nous avons adopté la posture interprétative accompagnée de l'approche qualitative, le raisonnement est inductif, les outils de collecte des données sont: guide d'entretien, entretiens face à face, revue documentaires. Nous eu comme résultat que : la méthode ABC consiste à découper donc l'entreprise en plusieurs activités significatives sur la base d'une analyse fonctionnelle et/ou d'une analyse par produit. Ensuite respecte des principes dites la répartition des ressources entre les activités: Par référence à la méthode des coûts complets, cette étape correspond à la répartition primaire des charges indirectes dans le centre d'analyse. L'identification des inducteurs de coûts par activités: Il n'existe pas vraiment de méthode sur le choix de l'inducteur telle que la corrélation pour le choix de l'unité d'œuvre. Dans la réalité, il arrive souvent qu'une activité soit susceptible d'être déclenchée par plusieurs facteurs. Le regroupement des activités et coût global des inducteurs: Cette étape consiste à regrouper les activités ayant le même facteur explicatif de leur consommation (ou même inducteur). L'imputation des inducteurs aux coûts, les éléments indirects à travers « les unités de base » sont en fait imputés de la même façon que les unités d'œuvre. À travers cette méthode les entités parviendront à maîtriser les activités et les dépenses par rapport aux ressources financières correspondantes. En d'autres termes à travers la méthode ABC, les activités correspondent exactement aux dépenses, car il a été constaté qu'il y en a plus dépenses que d'activités réalisées ou consommées dans les entités.

REFERENCES

- 1) ANTHONY Robert N (April 1957), Cost concepts for control, Accounting review, Vol 32, Issue 2, p 229-234
- 2) BERLAND Nicolas et DOHOU Angèle, Mesure de la performance globale des entreprises, document sur internet, <http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p154.pdf>, date de consultation 03/02/2012, PP 34. 3 Définition inspirée des contributions de KAPLAN .R et NORTON. D.
- 3) BOUQUIN Henri,(2003) Comptabilité de gestion, Edition Economica, 2eme édition, Paris, PP 6-8
- 4) DE RONGE Yves,(2000),l'impact des ERP sur le contrôle de gestion : une première évaluation, Article, FINICO, Vol 10, p66
- 5) GERMAIN Christophe et TREBUCQ Stéphane,(18 Octobre 2004) La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions, Article, Semaine siciale Lamy, N° 1186, , P36, sur internet. <http://trebucq.u-bordeaux4.fr/1186-germain-trebucq.pdf>.
- 6) HARPER.W.M, Cost and management accounting, Vol 01, cost accounting, published by Macdonald and Evans LTD, 1983, p 13. 2 ENGEL.F, et KLETZ.F Cours de comptabilité analytique ; Ecole des Mines de Paris, 2005. P 15. <http://cgs-minesparistech.fr/wp-content/uploads/2012/01/ComptaAna2005new.pdf>.
- 7) Kaplan Robert and Norton David,(2008) The balanced scorecard : translating strategy into action, OP-Cit, P03 Institute of management Accountants (IMA) : Statement on management accounting , practice of management accounting, Published by IMA, USA, , P01.
- 8) LORINO Philipe,(1996) Comptes et récits de la performance, essai sur le pilotage de l'entreprise, Les éditions d'organisation, 2eme tirage, Paris, P47.
- 9) MELYON Gerard (2001) Comptabilité analytique, 2ème édition, BREAL, p256
- 10) TREMBLAY Diane-Gabrielle(2003), Productivité et performance : Enjeux et défis dans l'économie du savoir, Note de recherche 2003-13 de la chaire de recherche du Canada sur les enjeux socio-organisationnels de l'économie du savoir, <http://www.teluq.uqam.ca/chaireecosavoir/pdf/NRC03-13.pdf>, , P20.