

**UNIVERSITE MOULOU MAMMARI DE TIZI-OUZOU  
FACULTE DES SCIENCE ECONOMIQUES, COMMERCIAL ET  
DES SCIENCES DE GESTION  
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE**



## *Mémoire de fin de cycle*

**Réalisé en vue de l'obtention du diplôme de master  
Option : Finance d'entreprise**

### Thème

**La comptabilité analytique et son rôle dans la  
gestion de l'entreprise  
Cas : l'ENEL Azazga**

**Réalisé par :**

**M<sup>lle</sup>OUKACI Nassima**

**M<sup>r</sup>ZIDANE Samir**

**Dirigé par :**

**M<sup>me</sup> SALMI Samia**

**Membres de jury:**

- Président : HADJI Soumia FSECSG, UMMTO
- Rapporteur ; SALMI Samya, MCB, FSECSG, UMMTO
- Examineur : MATMAR Dalila , MCB, FSECSG, UMMTO

**Année universitaire : 2022/2023**

# Remerciements

Avant tout propos, nous remercions le bon dieu de nous avoir Prêté courage, force et patience pour mener à bien ce travail.

Nous adressons tous nos sincères remerciements à toutes personne ayant contribués de près ou de loin à la réalisation de Ce travail, et particulièrement à vous Mme **SALMI Samya** d'avoir accepté de nous encadrées afin de mieux réaliser notre travail.

Mme SAHKI Malika pour nous avoir suivi tout au long de notre stage, et à tous le personnel de « ELECTRO-INDUSTRIE ».

À tous les enseignants qui nous ont enseigné pendant Notre cycle d'étude.

# Dédicaces

*Je dédie ce modeste travail :*

*À ma chère mère, qui a fait beaucoup de sacrifices et qui continue d'en faire pour nous voir réussir.*

*À mon cher père qui m'a toujours soutenu et guidé avec ses précieux conseils. Et que je remerciais jamais assez, que dieu les garde pour nous.*

*À Ma chères sœur Dihia, Et Ma famille A Mes amis(e) pour m'avoir à décompresser chaque fois que la pression outrepassée les limites du tolérable*

*À mon binôme Nassima*

*À tous ceux qui m'aime.*

**Samir**

# Dédicaces

*Je dédie ce modeste travail à :*

*Mon père, pour son soutien et sa présence à tout moment et à toute situation.*

*Ma mère, qui par son affection spéciale, pour tous ses sacrifices. Mes chers frères Nabile et Hamza et à ma sœur*

*À mes amis Amina Kenza et Sara et à tous mes amis de l'université et en d'hors de l'université*

*À mon binôme Samir*

*À tout personne qui m'a aidé présenter ce modeste travail.*

**Nassima**

## **Résumé :**

Le mémoire explore en profondeur le rôle crucial de la comptabilité analytique dans la gestion d'une entreprise. Il analyse comment cette discipline permet de suivre, d'analyser et de maîtriser les coûts et les performances, fournissant ainsi aux gestionnaires des informations essentielles pour prendre des décisions éclairées. Le mémoire examine les différentes méthodes et techniques de comptabilité analytique, ainsi que leur application pratique dans des contextes variés. Il met en lumière comment la comptabilité analytique contribue à l'optimisation des processus, à l'amélioration de la rentabilité et à la prise de décisions stratégiques. En résumé, il démontre que la comptabilité analytique est un pilier indispensable de la gestion d'entreprise, offrant un avantage concurrentiel significatif dans un environnement commercial complexe et en constante évolution.

**Les mots clés :** la comptabilité analytique, contrôle de gestion, coûts, production, stocks, la marge

## **Abstract :**

The thesis delves deeply into the crucial role of analytical accounting in business management. It analyzes how this discipline enables the tracking, analysis, and mastery of costs and performance, thereby providing essential information for informed decision-making by managers. The thesis examines various methods and techniques of analytical accounting, as well as their practical application in diverse contexts. It highlights how analytical accounting contributes to process optimization, improved profitability, and strategic decision-making. In summary, the thesis demonstrates that analytical accounting is an indispensable pillar of business management, offering a significant competitive advantage in a complex and ever-evolving business environment

**Key words:** analytical accounting, management control, costs, production, stocks, margin

## **الملخص:**

الرسالة تستكشف بعمق الدور الحاسم للمحاسبة التحليلية في إدارة الشركات. تحلل كيفية قدرة هذا التخصص على متابعة وتحليل التكاليف والأداء، وبالتالي توفير معلومات أساسية للمديرين من أجل اتخاذ قرارات مستنيرة. تستعرض الرسالة مختلف الأساليب والتقنيات في المحاسبة التحليلية، وكيفية تطبيقها عمليًا في سياقات متنوعة. وتسلط الضوء على كيفية

مساهمة المحاسبة التحليلية في تحسين العمليات وزيادة الربحية واتخاذ القرارات الاستراتيجية. إجمالاً، تظهر الرسالة أن المحاسبة التحليلية هي أحد أركان إدارة الشركات لا غنى عنه، حيث تقدم ميزة تنافسية كبيرة في بيئة تجارية معقدة ومتغيرة باستمرار

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة التحليلية ، الرقابة الإدارية ، التكاليف ، الإنتاج ، الأسهم ، الهامش

## Liste des abréviations

EI: Electro-Industrie

UTR: unite transformateurs

UMP : unite moteur et prestation

ABC: Activity based costing

CA: Chiffre d'affaire

CC : Coût cible

CF : Coût fixe

CIR : Coefficient d'imputation rationnelle

CM : Coût marginal

CS : Coût standard

CUMP : Coût unitaire moyen pondéré

CV : Coût variable

DA : Dinars algérien

DEPS : dernier entré, premier sortie

DIR : Différence d'imputation rationnelle

FIFO: First in first out

IP : Indice de prélèvement

IRFF : Imputation rationnel des frais fixes

IS : Indice de sécurité

KG : Kilogramme

LIFO: Last in first out

MCV: Marge sur coût variable

MS : Marge de sécurité

PEPS : premier entré, premier sorti

QSI : Quantité de stock initial

R : Résultat

SCF : système comptable financier

SH : Sections homogènes

SI : Stock initial

SR : Seuil de rentabilité

## **La liste des tableaux**

<i>Tableau1:Avantagesetinconvénientsdesméthodesdevalorisationdesstocks.....</i>	<i>16.</i>
<i>Tableau2:le premier cas la répartition des frais.....</i>	<i>28</i>
<i>Tableau3:deuxième cas la répartition des charges.....</i>	<i>28</i>
<i>Tableau4:Répartition des effectifs parunité/structures centrales.....</i>	<i>94</i>
<i>Tableau5:consommation de« RELAIS BUCHHOLZ DEUX FLOTTEURS BG.25_DIN.42566» mois dejanvier2019.....</i>	<i>101</i>
<i>Tableau6:le coût d'achat d'une matière première essentielle pour la production de TRANSFOS.....</i>	<i>102</i>
<i>Tableau7:FicheTechniquedutransformateur1250kVA10kV/0,4kV.....</i>	<i>102</i>
<i>Tableau8:le coût de production de TRANSFOS.....</i>	<i>104</i>
<i>Tableau9:de coût de production prévisionnel d'un TRONSFOS.....</i>	<i>105.</i>
<i>Tableau10:coût de revient prévisionnel d'un TRONSFOS.....</i>	<i>105</i>
<i>Tableau11:le coût de revient d'un TRONSFOS. ....</i>	<i>106</i>
<i>Tableau12:le résultat analytique de l'exercice.....</i>	<i>106</i>
<i>Tableau13:le résultat analytique prévisinnel de l'exercice.....</i>	<i>107.</i>

## **La liste des figures**

<i>Figure1:cycle d'exploitation dans une entreprise commerciale.....</i>	<i>9</i>
<i>Figure2:cycle d'exploitation dans une entreprise industrielle.....</i>	<i>10</i>
<i>Figure3:Cycle d'exploitation dans une entre prise de service.....</i>	<i>10</i>
<i>Figure4:schéma de la hiérarchie des coûts.....</i>	<i>11</i>
<i>Figure5:traitement des charges par la méthode des coûts complets.....</i>	<i>27</i>
<i>Figure6:principe de la méthode ABC.....</i>	<i>39</i>
<i>Figure7: représentation graphique du seuil de rentabilité lorsque <math>MCV=CF</math>.....</i>	<i>43</i>
<i>Figure8:représentation graphique de point mort.....</i>	<i>44</i>
<i>Figure 9 : le processus de mamagement.....</i>	<i>65</i>
<i>Figure 10 : le triangle de contrôle de gestion.....</i>	<i>66</i>
<i>Figure 11 : la place de contrôle de gestion au cœur de l'entreprise.....</i>	<i>67</i>



## Table des matières

Chapitre I : généralité sur le contrôle de gestion	
Introduction.....	4
1 Section 01 : Principes généraux de la comptabilité analytique .....	5
2 Section 02 : Notions de coûts et prix de revient.....	8
Conclusion.....	22
Chapitre II : les différentes méthodes de calcul des coûts de revient	
Introduction .....	<b>23</b>
1 Section01 : La méthode des couts complets.....	24
2 Section 2 : Méthode des coûts partiels.....	41
Conclusion .....	49
chapitre III : la comptabilité analytique et le contrôle de gestion	
Introduction .....	50
1 Section 01 : la comptabilité analytique comme outil de contrôle de gestion.....	51
2 Section 02 : la prise de décision.....	71
Conclusion .....	85
Chapitre IV : la comptabilité analytique au sein de l'entreprise EI	
Introduction .....	87
1 Section 1 : présentation de l'entreprise ELECRO-INDUSTRIE .....	88
2 Section 2 : la comptabilité analytique au sein de EI .....	95
Conclusion .....	108
Conclusion générale .....	109
Bibliographie.....	111
Annexes.....	112

## **Introduction générale**

La gestion des entreprises est directement liée aux méthodes scientifiques analytiques, mais l'application de ces dernières dans la prise de décision est considérée comme un sujet brûlant, surtout après que plusieurs pays ont opté pour une économie de marché ; dans ce cas, les entreprises algériennes doivent s'adapter aux changements, en formulant des stratégies pour répondre à ces nouveaux défis et rester compétitives au niveau national et international. C'est pourquoi la comptabilité est considérée comme une nécessité absolue pour chaque unité économique, puisqu'elle est une source d'information pour l'utilisateur, lui permettant de lui fournir toutes les informations comptables et économiques relatives au contrôle et à la surveillance.

En effet, il existe différents types de comptabilité, chacune applicable à son domaine; parmi celle-ci, nous avons: la comptabilité financière, la comptabilité publique et la comptabilité analytique objet notre travail de recherche. La comptabilité analytique est définie comme un modèle de traitement de l'information aux fins d'étudier les coûts et les méthodes de prévision pour mesurer les opérations et les performances d'une entité ; elle est également considérée comme un outil de contrôle de gestion. Cela permet au gestionnaire de prendre les bonnes décisions car cela permet d'analyser les résultats obtenus de manière précise et détaillée en calculant les différents coûts menant aux résultats atteints par chaque produit, département ou centre de responsabilité, imputabilité. La comptabilité analytique est un outil important de contrôle de gestion et d'aide à la décision au sein des entreprises.

La comptabilité analytique est un outil important dans la gestion des entreprises. En effet, dans un environnement économique en constante évolution et une concurrence croissante, il est impératif pour les dirigeants des entreprises de disposer d'un système efficace d'analyse détaillée des coûts et des bénéfices afin de prendre les décisions stratégiques appropriées.

En Algérie, la comptabilité analytique a longtemps été négligée et seule la comptabilité générale a été utilisée. Cependant, avec le développement du secteur privé ces dernières années et les exigences croissantes de transparence financière de la part des investisseurs nationaux et étrangers, cette pratique est devenue aujourd'hui une nécessité incontournable.

Malgré l'importance de la comptabilité analytique, la plupart des entreprises algériennes ne l'appliquent pas pour diverses raisons :

- la politique sociale ;

- la comptabilité analytique est facultative au sein des entreprises algériennes ;
- négligence de la part des managers à cause de la subvention ;
- la comptabilité analytique est coûteuse et difficile à appliquer (du fait de l'absence de spécialistes en la matière).

Enfin, il faudrait que les managers algériens changent leur vision du monde socioéconomique

Afin de faire face aux changements et pour assurer la pérennité aux entreprises sous leur responsabilité.

### **La problématique :**

Cette étude a pour but d'atteindre les objectifs suivants :

- Examiner les concepts et les principes fondamentaux de comptabilité analytique pour une meilleure compréhension de leurs missions.
- Passer en revue les méthodes de calcul des coûts de revient pour évaluer leur impact sur la gestion des entreprises. Analyser comment l'information passe d'un chiffre à une décision.
- Avoir une vue générale sur le contrôle de gestion et l'utilisation de la comptabilité analytique comme l'un de ses outils pour minimiser les coûts. connaître ses objectifs et ses finalités.
- Comprendre l'importance de la comptabilité analytique dans la prise de décisions.

Ce qui nous amène à poser la problématique suivante :

**Comment la comptabilité analytique avec ses différentes méthodes peut influencer la prise de décisions au sein des entreprises algériennes ?**

Afin de mieux répondre à notre préoccupation principale, il est nécessaire de la subdiviser en plusieurs questions se présentant comme suit :

- Quelles sont les missions principale et secondaire de la comptabilité analytique?
- Quelles sont les différentes méthodes de calcul des coûts de revient?
- Quelle est la relation entre la comptabilité analytique et la gestion de l'entreprise?

- quelles sont les conséquences d'une bonne ou mauvaise maîtrise de la comptabilité analytique sur la gestion de l'entreprise?

### **Démarche méthodologique :**

Afin de vérifier les hypothèses et de répondre aux interrogations précédentes nous avons adopté la démarche suivante :

- La démarche théorique est basée sur la consultation des ouvrages, documents, rapports, revues, articles, sites internet, mémoires et thèses.
- La méthode analytique dans la partie pratique par laquelle nous allons analyser toutes les informations ainsi que les données récoltées de l'entreprise EI

### **Structure de mémoire :**

En plus de l'introduction générale et conclusion générale notre travail est subdivisé en 04 chapitres, chaque un est subdivisé en 02 sections.

- Le premier chapitre sera consacré au « Généralité sur la comptabilité analytique ».
- Le deuxième chapitre portera sur « les différentes méthodes de calcul des coûts revient ».
- Le troisième chapitre, représente « la comptabilité analytique et le contrôle de gestion »
- Le dernier chapitre, représente le cas pratique que nous avons réalisé auprès de L'ENEL de AZAZGA

# Chapitre I : Généralité sur la comptabilité analytique

**Introduction**

La comptabilité financière est considérée comme un système organisationnel de l'information financière, qui permet de présenter des états qui reflètent la réalité du patrimoine et la situation financière d'une entreprise, d'où le terme « comptabilité » financière ou externe. La comptabilité analytique est réservée aux besoins internes de l'entreprise, son objectif fondamental est de fournir à chaque manager les éléments demandés, affiche les données d'activité à intervalles réguliers allant du quotidien au mensuel et même tout au long de l'année, cela leur permet de faire le point et de prendre les meilleures décisions pour atteindre les objectifs dans le cadre de contrôle budgétaire nécessaire.

La comptabilité analytique, également connue sous le nom de comptabilité de gestion, est un pilier essentiel de la gestion financière au sein des entreprises. Elle se différencie de la comptabilité financière, qui se concentre principalement sur la préparation de rapports financiers conformes aux normes comptables légales, destinés aux parties externes telles que les actionnaires, les autorités fiscales et les investisseurs. En contraste, la comptabilité analytique est conçue pour répondre aux besoins internes de l'entreprise. Son objectif principal est de fournir aux gestionnaires et aux décideurs une vision détaillée des coûts, des revenus, et de la performance opérationnelle de l'entreprise. Elle permet de suivre et d'analyser l'activité de l'entreprise sur une base régulière, allant du quotidien au mensuel, voire tout au long de l'année. Grâce à la comptabilité analytique que les gestionnaires peuvent prendre des décisions éclairées pour optimiser l'efficacité opérationnelle, allouer les ressources judicieusement, évaluer la rentabilité des produits ou services, et élaborer des budgets et des prévisions plus précis. C'est un outil puissant pour évaluer la performance des différentes unités opérationnelles au sein de l'entreprise et identifier les domaines nécessitant des améliorations.

Pour les entreprises économiques algériennes, leur système comptable repose essentiellement sur la comptabilité générale légale (dite financière) tenue obligatoirement et dictée par l'arrêté n° 75/35 du 29 avril 1975, complété par la loi de 10 septembre 1999. Par comparaison avec la comptabilité analytique (dite de gestion) on peut dire que la première est un système tourné vers l'extérieur, tandis que le second est un outil de management est, avant tout, orienté vers l'entreprise pour lui permettre de répondre efficacement aux stratégies de cette dernière ce qui diffère des systèmes de comptabilité financière.

Ce chapitre se focalise sur les concepts fondamentaux de la comptabilité analytique, ainsi que sur le calcul de multiples coûts au sein de l'entreprise, en examinant diverses méthodes pour évaluer ces coûts.

## **1 Section 01 : Principes généraux de la comptabilité analytique**

### **1.1 Définition**

La comptabilité analytique est un domaine complexe et évolutif, et il existe différentes définitions de celle-ci selon les théoriciens et les ouvrages de référence. Voici quelques-unes des définitions de la comptabilité analytique proposées par différents auteurs :

"La comptabilité analytique est un système d'information qui permet d'analyser les coûts de production et les résultats obtenus par l'entreprise afin de prendre des décisions éclairées et d'améliorer sa performance économique." <sup>1</sup>

Cette définition est claire et met en avant l'objectif principal de la comptabilité analytique, qui est d'améliorer la performance économique de l'entreprise en analysant les coûts et les résultats.

"La comptabilité analytique consiste à étudier, analyser et évaluer les coûts et les revenus de chaque élément de l'entreprise afin de fournir des informations précises et pertinentes pour la prise de décision." <sup>2</sup>

Cette définition met l'accent sur l'analyse détaillée de chaque élément de l'entreprise, ce qui souligne l'importance de fournir des informations précises pour la prise de décision. Cependant, elle pourrait être un peu plus concise.

"La comptabilité analytique est un système de traitement des données financières qui vise à attribuer les coûts et les revenus aux différentes activités, produits ou services de l'entreprise, en utilisant des méthodes de calcul spécifiques et des outils de gestion appropriés." <sup>3</sup>

Cette définition explique plus en détail le processus de la comptabilité analytique, en mettant en avant l'attribution des coûts et des revenus aux différentes activités. Cependant, elle pourrait être simplifiée pour une compréhension plus facile.

Il convient de noter que ces définitions ne sont qu'un échantillon parmi de nombreuses autres définitions possibles de la comptabilité analytique. Il est également important de consulter des

---

<sup>1</sup> Anthony, R.N. et Reece, J.S. (2009). Comptabilité analytique, Éditions Pearson

<sup>2</sup> Horngren, C.T. et al. (2012). Introduction à la comptabilité analytique, Éditions Pearson.

<sup>3</sup> - Kaplan, R.S. et Anderson, S.R. (2007). Comptabilité analytique : Méthodes et applications de la gestion des coûts, Éditions Vernimmen.

---

ouvrages spécialisés et des recherches académiques pour approfondir les différentes perspectives et théories sur le sujet.

Ces théoriciens ont tous apporté des perspectives différentes sur la comptabilité analytique, mais ils reconnaissent tous son rôle crucial dans la gestion des coûts, la prise de décision et l'amélioration de la performance organisationnelle.

## **1.2 Objectifs de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique ou encore comptabilité de gestion est née de la rencontre au siècle dernier de la comptabilité générale et de la théorie économique, essentiellement le « marginalisme ».

La comptabilité générale est organisée en vue d'enregistrer les flux physiques et monétaires qui relient l'entreprise à son environnement ; elle est une comptabilité de situation à but juridique, fiscal et financier alors que la comptabilité analytique est une comptabilité de rendement à buts économique et systémique (cf. infra « les coûts standards »). De plus, la comptabilité générale est la comptabilité du « global » avec un résultat net comptable, tous produits confondus, alors que la comptabilité analytique est la comptabilité du « détail » avec un résultat analytique par produit ou par marchandise. La comptabilité analytique constitue une banque de données et un outil de traitement de l'information irremplaçables. La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont donc complémentaires.<sup>4</sup>

La comptabilité analytique permet d'analyser les charges et les produits recensés par la comptabilité générale ; elle détermine :

- le coût de revient par produit ou par marchandise ;
- la valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'Inventaire Permanent, alors qu'en comptabilité générale les stocks sont tenus selon la technique de l'Inventaire Intermittent (au moins une fois par an) ;
- le résultat analytique par produit ou par marchandise ;
- des prévisions dans le cadre de la technique budgétaire.

La comptabilité de gestion permet une confrontation du coût de revient des produits (ou des marchandises) avec leur prix de marché. Enfin, elle permet le contrôle de gestion de l'entreprise par l'analyse des écarts entre réalisations et « prévisions ».

Les règles de fonctionnement de la comptabilité analytique ne sont pas aussi strictes que celle de la comptabilité générale, qui est une technique formelle, impliquant un processus ordonné d'enregistrement, de classification et de récapitulation. N'étant généralement pas obligatoire

---

<sup>4</sup> Patrick PIGET avec la collaboration de Gilbert CHA comptabilité analytique

(le Code de Commerce ne fait aucune référence à la comptabilité analytique), la raison d'être de la comptabilité analytique est son utilité. Cependant les entreprises de construction aéronautiques, d'ingénierie et, en règle générale, les entreprises passant des marchés avec l'État peuvent être contraintes à présenter une comptabilité analytique.

Le Plan Comptable Général « Refonte 1999 » ne comporte plus qu'un volet consacré à la comptabilité générale ; en conséquence, la comptabilité analytique se fonde encore sur le Plan Comptable « 1982 ».

En tant que branche spécifique de la comptabilité, la comptabilité analytique permet une analyse approfondie des coûts et des revenus d'une entreprise. Leur objectif principal peut différer pour chaque organisation mais l'un des buts clés est souvent d'améliorer la performance financière globale.

### **1.3 Champs d'application de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est une branche de la comptabilité qui vise à analyser et à fournir des informations détaillées sur les coûts, les revenus et les profits d'une entreprise. Elle est utilisée dans de nombreux domaines et secteurs d'activité pour prendre des décisions éclairées et gérer efficacement les ressources. Voici quelques-uns des champs d'application courants de la comptabilité analytique :

#### **1.3.1 Gestion des coûts**

La comptabilité analytique permet de suivre et d'analyser les coûts associés à la production, à la distribution et aux opérations d'une entreprise. Elle fournit des informations détaillées sur les coûts directs et indirects, ce qui aide les gestionnaires à prendre des décisions en matière de fixation des prix, de planification budgétaire, de contrôle des coûts, etc.

#### **1.3.2 Prise de décision**

La comptabilité analytique fournit des informations précises sur les coûts et les bénéfices des différentes options disponibles. Elle aide les gestionnaires à prendre des décisions éclairées concernant les investissements, le développement de produits, l'expansion de l'entreprise, l'externalisation, etc.

#### **1.3.3 Évaluation de la rentabilité**

La comptabilité analytique permet d'évaluer la rentabilité des différents produits, services, clients ou segments de l'entreprise. Elle aide à identifier les activités rentables et non

rentables, à allouer les ressources de manière appropriée et à améliorer la rentabilité globale de l'entreprise.

#### **1.3.4 Contrôle de gestion**

La comptabilité analytique joue un rôle essentiel dans le contrôle de gestion en fournissant des informations sur les écarts entre les performances réelles et les objectifs fixés. Elle permet de suivre les performances par rapport aux normes, d'identifier les zones nécessitant des améliorations et de mettre en place des mesures correctives.

#### **1.3.5 Évaluation des coûts de production**

La comptabilité analytique permet d'évaluer les coûts de production des biens ou services, y compris les coûts des matières premières, de la main-d'œuvre, des frais généraux de fabrication, etc. Cela permet d'optimiser les processus de production, de calculer les coûts de revient et d'identifier les possibilités d'amélioration de l'efficacité.

#### **1.3.6 Établissement des prix de revient**

La comptabilité analytique fournit les informations nécessaires pour établir les prix de revient des produits ou services de l'entreprise. Cela aide à déterminer les marges bénéficiaires, à fixer des prix compétitifs sur le marché et à maximiser les bénéfices.

#### **1.3.7 Planification budgétaire**

La comptabilité analytique facilite la planification budgétaire en fournissant des données détaillées sur les coûts attendus, les revenus prévus et les bénéfices escomptés. Cela permet de préparer des budgets réalistes, de suivre les dépenses par rapport aux prévisions et d'effectuer des ajustements si nécessaires.

Ces domaines d'application ne sont qu'un aperçu des possibilités offertes par la comptabilité analytique. En général, cette discipline est utilisée dans toutes les entreprises qui souhaitent analyser et gérer efficacement leurs coûts

## **2 Section 02 : Notions de coûts et prix de revient**

### **2.1 Coût de revient du produit**

Les modalités de calcul des coûts de revient complets nous permettent d'en donner à présent une définition plus précise que celle qui figure dans le Plan comptable général.

On appelle coût de revient complet d'un bien ou d'un service le quotient, par le nombre d'unités produites au cours de l'exercice comptable considéré, de la part des charges du compte de résultat de ce même exercice ventilée conventionnellement sur ce bien ou ce service.

Le coût de revient d'un produit ou d'un service est défini, en comptabilité, comme « tout ce qu'a coûté » ce bien ou ce service. Or, dans le cas d'une entreprise produisant un seul produit, le compte de résultat fournit directement une telle évaluation.

Le compte de résultat peut être résumé en effet de la manière suivante :

Hors charges et produits exceptionnels.

**Résultat = ventes + augmentation des stocks de produits – (charges + diminution des stocks de matières premières)**

Ce qui s'écrit encore, compte tenu de la définition du coût de revient :

Hors charges et produits exceptionnels.

**Résultat = ventes + coût de revient des quantités stockées – coût de revient des quantités produites = ventes - coût de revient des quantités vendues.**

## 2.2 Définitions du coût :

D'une manière générale, les différents coûts d'un produit (bien ou prestation de services) sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service.

En réalité, depuis la première mise en œuvre de matières jusqu'à la vente d'un produit fini, le processus de production comporte plusieurs phases. Compte tenu de ce fait, le Plan Comptable Général préconise la terminologie suivante :

## 2.3 Coût de revient

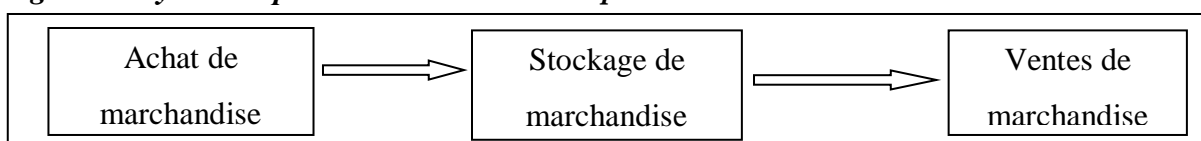
Somme d'éléments de charges qui, Section 02 : Calcul de couts et prix de revient

- pour une marchandise, un bien, une prestation de service ne correspondent pas au stade final d'élaboration du produit vendu.
- Coût de revient : Somme d'éléments de charges qui, pour une marchandise, un bien, une prestation de service, correspondent au stade final d'élaboration — vente incluse — du produit considéré.

## 2.4 Hiérarchie des coûts

### 2.4.1 Cycle d'exploitation dans une entreprise commerciale

*Figure 1 : cycle d'exploitation dans une entreprise commerciale*



Source : BEN BOUZID Badr \_Eddine ,cour de la comptabilité analytique

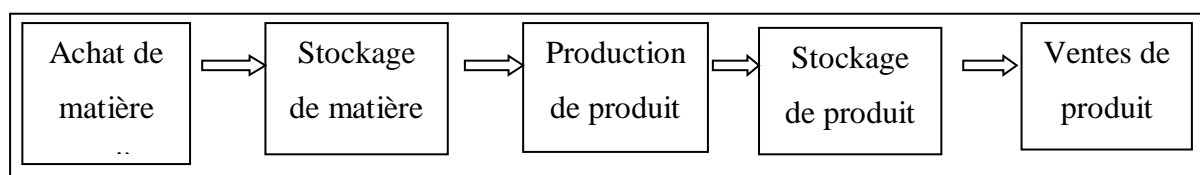
a) **Coût d'acquisition** = prix d'achat + frais accessoires d'acquisition + charges  
 (Frais accessoires d'achat : transports, courtages, commissions, ... / frais accessoires d'approvisionnement : préparation des commandes, réception et contrôle des achats, ...)

b) **Coût de revient** = coût d'acquisition + frais de distribution + charges indirectes.

(Frais de distribution : transport, publicité, démarchage, ...).

### 2.4.1.1 Cycle d'exploitation dans une entreprise industrielle

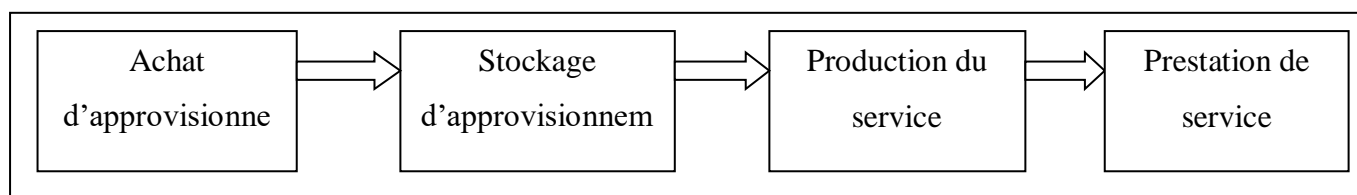
*Figure 2 : cycle d'exploitation dans une entreprise industrielle*



Source : BEN BOUZID Badr \_Eddine, cour de la comptabilité analytique

### 2.4.2 Cycle d'exploitation dans une entreprise de service :

*Figure 3 : Cycle d'exploitation dans une entreprise de service*



Source : BEN BOUZID Badr \_Eddine ,cour de la comptabilité analytique

a) **Coût d'acquisition** = prix d'achat + frais accessoires d'acquisition + charges indirectes.

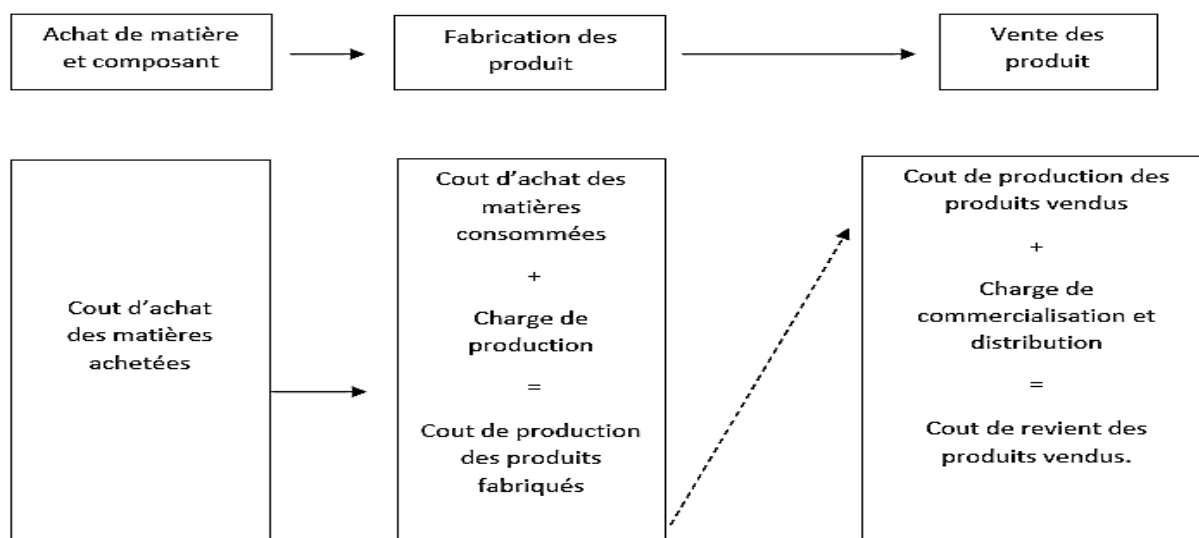
(Frais accessoires d'achat : transports, courtages, commissions, ... / frais accessoires d'approvisionnement : préparation des commandes, réception et contrôle des achats, ...)

b) **Coût de production** = coût d'acquisition + frais de production + charges indirectes.

c) **Coût de revient** = coût de production + frais de distribution + charges indirectes. (Frais de distribution : transport, publicité, démarchage, ...).

Il est à noter qu'il peut y avoir plusieurs étapes dans le calcul du coût de production, selon la nature du produit : coût de production des produits semi-finis.démarchage, ...).

Figure 4 : schéma de la hiérarchie des coûts



## 2.5 Les coûts d'achat<sup>5</sup>

Les coûts d'achat représentent, pour les marchandises et les matières achetées, tout ce qu'elles ont coûté jusqu'au moment où leur mise en stock est réalisée. Les composantes de ces coûts sont le prix d'achat et les frais d'acquisition.

### 2.5.1 Le prix d'achat

- Il s'agit du prix d'achat hors taxes récupérables.

En effet, l'entreprise ne doit faire figurer dans ses coûts que les impôts et taxes qui restent définitivement à sa charge.

Ainsi, la T.V.A. payée aux fournisseurs mais qui sera récupérée par déduction sur la T.V.A. payée par les clients, n'est pas à prendre en considération dans le calcul d'un coût d'achat.

- Il s'agit d'autre part du prix d'achat net, déduction faite de tous rabais, remises ou ristournes connus ou prévisibles mais incluant éventuellement les droits de mutation, honoraires et frais d'actes. Il y a par contre pas lieu de déduire du prix d'achat les escomptes de règlement en raison de leur caractère financier.

### 2.5.2 Les frais accessoires

Les frais accessoires comprennent les frais autres que le prix d'achat liés à l'achat et à la mise en stock.

<sup>5</sup>Christian et Christiane RAULET, Comptabilité analytique et contrôle de gestion 1976, page

**2.5.2.1 Frais accessoires d'achat**

Ce sont des frais généralement payés à des tiers, qui concernent les marchandises et les matières ou fournitures avant leur arrivée dans l'entreprise.

Ces frais peuvent être inclus dans le prix d'achat. Ils peuvent aussi être enregistrés séparément dans les autres comptes de charges mais peuvent constituer des charges directes pour la comptabilité analytique.

**2.5.2.2 Frais accessoires d'approvisionnement**

Ce sont des charges indirectes, regroupées dans un ou plusieurs centres de « gestion des approvisionnements » et qui concernent la mise en stock des marchandises, des matières et des fournitures. Les centres doivent couvrir les opérations de préparation des achats d'approvisionnements (y compris les sous-traitances); d'achat (réception, manutention); de contrôle (qualitatif et quantitatif); de magasinage (organisation, entretien, gardiennage); de comptabilisation des approvisionnements (tenue des fichiers fournisseurs et matières et vérification des factures fournisseurs).

Ces centres principaux reçoivent éventuellement des prestations des centres auxiliaires : gestion du personnel, gestion des bâtiments, gestion du matériel, prestations connexes.

Les coûts des centres d'approvisionnements sont imputés aux coûts d'achats en fonction des unités d'œuvre des centres attribuables à chaque type d'approvisionnement, ou à défaut en prenant pour assiette de frais les valeurs des approvisionnements.

**2.6 Coûts de production**

On entend par coût de production, un coût obtenu après des opérations de transformation. Suivant les modalités du processus de fabrication, on peut avoir à calculer plusieurs coûts de production.

Un coût de production est déterminé par regroupement des charges directes ou indirectes nécessitées par la fabrication elle-même et les stades antérieurs à cette fabrication.

**2.6.1 Charges directes****2.6.1.1 Coût des matières consommées**

On a vu que le but de la CAE est la détermination du coût de revient. Dans ce coût on trouve la consommation de MP qui proviennent du stockage donc il faut déterminer leur coût de sortie du magasin de stockage. Lorsqu'il s'agit de MP ou de PF individualisés et identifiables. L'évaluation des sorties ne pose aucun problème.

- Matières premières et matières consommables directes évaluées par l'une des Méthodes d'évaluation des sorties de stock sur la base du coût d'achat.

- Produits intermédiaires (ceux utilisés pour fabriquer des produits finis ou d'autres produits intermédiaires) évalués suivant les mêmes principes mais sur la base du coût de production desdits produits lorsque le processus de fabrication conduita des stockages intermédiaires.

### 2.6.1.1.1 Les stocks

Les stocks sont des éléments essentiels et constituent une base de référence de la comptabilité analytique, pour cela il est important de les traiter et de déterminer les méthodes qui aident à leurs valorisations.

### 2.6.1.1.2 Définition des stocks

Il existe plusieurs définitions du concept « stock », parmi lesquelles nous pouvons souligner : « Le stock est l'ensemble des marchandises accumulées en attente d'être transformées et / ou vendues ». <sup>6</sup>

De cette définition ressort une multitude de types de stocks ; d'où le besoin de distinguer une typologie.

### 2.6.1.1.3 Typologie des stocks

#### ➤ Les stocks de marchandises

Ce sont des biens économiques acquises à l'extérieur et destinés à être revendus en l'état. Elles constituent la valeur d'exploitation la plus importante d'une entreprise commerciale. Les marchandises sont aussi des réserves des biens économiques achetées pour être revendus sans subir ou après avoir subir une légère transformation

#### ➤ Les stocks des matières premières

Ce sont des substances, des objets, des éléments de stocks utilisés en vue d'assurer la fabrication des produits semi-ouvrés et des produits finis et qui se retrouvent dans la composition physique ou chimique de ces derniers.

#### ➤ Les stocks des matières consommables

Ce sont des matières qui concurrent indirectement à la fabrication, à la distribution ou à l'administration. On fait aussi allusion aux réserves de biens qui concurrent soit : directement à la fabrication du produit (qui se trouve dans le produit fabriqué) ou indirectement à cette dernière (sans être incorporé au produit fabriqué).

A noter que, dans l'industrie, les matières premières et les matières consommables peuvent être des produits très élaborés constituant des sous-ensembles, achetés ou fabriqués

---

<sup>6</sup>VIZZA VONA P, « La gestion financière », 9 ème Edition, Atoll, Paris 1985, P 226

---

par l'entreprise destinés à être assemblés après usinage éventuel, pour constituer le produit fabriqué destiné à la vente.

➤ **Stocks produits semi-finis**

Ce sont des réserves des matières qui ont été lancées au cycle de fabrication mais qui n'ont pas atteint la phase finale de la fabrication et qui sont rentrées temporairement en magasin pour une réintroduction ultérieure dans le processus de fabrication.

➤ **Stocks des produits finis**

Ce sont des réserves des produits qui ont atteint le stade final du cycle de fabrication et qui sont prêt à la vente.

#### 2.6.1.1.4 Les catégories des stocks

Plusieurs catégories de stocks sont identifiées dans une entreprise, ils constituent essentiellement :

- **Stock initial** : c'est le stock au début de l'exercice comptable ;
- **Stock final** : c'est le stock en fin de l'exercice comptable ;
- **Stocks maximum** : il constitue le plafond à ne pas dépasser si non le cout de stockage devient trop onéreux ;
- **Stock minimum** : ils reprisent la possibilité de poursuivre l'activité pendant un temps prédéterminé en cas d'arrêt complet des livraisons ;
- **Stock de sécurité** : il est prudent de prévoir le cas d'une commande à exécuter d'urgence qui exigerait un prélèvement sur le stock minimum celui si doit donc être augmenté d'une marge de sécurité ;
- **Stock outil** : lorsque les livraisons des commandes sont régulières le stock au magasin entre le stock maximum et le stock de sécurité, la moyenne de cette variation constituée stock outil.

#### 2.6.1.1.5 La valorisation des stocks

La valorisation des stocks concerne toutes les entrées et sorties du stock, transfert effectué entre les stations et les réintégrations. Les mouvements de stocks doivent être valorisés à l'entrée et à la sortie par différentes méthodes.<sup>7</sup>

➤ **La valorisation des entrées en stock**

Les entrées ne posent en principe aucune difficulté quant à leur valorisation d'où : les achats sont valorisés au coût d'achat ; c'est-à-dire, le prix d'achat majoré des coûts accessoires d'approvisionnement.

---

<sup>7</sup>PATUREL Robert, « comptabilité analytique », Edition EYROLLES, Paris 1987, P 13

➤ **Valorisation des sorties de stock**

Pour la valorisation des mouvements de sorties de stocks, nous avons le choix entre différentes méthodes ci-dessous :

**2.6.1.1.6 La méthode de coût unitaire moyen pondéré (CUMP)**

Nous pouvons procéder au calcul de CUMP par deux variantes :

• **Le CUMP après chaque entrée**

Il s'agit d'additionner en quantité et en valeur toutes les entrées depuis le début de la période, y compris le stock initial. Le total des valeurs est ensuite divisé sur le total des quantités pour déterminer le coût unitaire de la matière première. Ce coût unitaire servira à chiffrer toutes les sorties jusqu'à une nouvelle entrée qui nécessite le calcul d'un autre coût unitaire moyen calculer de la même façon.

Si on désigne par M1, M2 les lots en quantité entrés durant une période, et P1, P2 les coûts unitaires correspondants :

$$\text{CUMP (après chaque entrée)} = \text{SI(V)} + \text{M1P1} + / \text{QSI} + \text{M1}$$

**Le calcul se refait à chaque entré.**

• **Le CUMP à la fin de la période**

Elle consiste à additionner les valeurs de toutes les entrées y compris la valeur du stock initial et à diviser ce total sur l'ensemble des quantités réceptionnées jusqu'à la fin de la période y compris la quantité du stock initial.

$$\text{CUMP (fin de période)} = \text{VSI} + \text{M1P1} + \text{M2P2} + \dots + \text{MnPn} / \text{QSI} + \text{M1} + \text{M2} + \dots +$$

**2.6.1.1.7 La méthode d'épuisement des lots**

Dans cette méthode, nous distinguons entre deux principales techniques d'épuisement des lots :

• **La method FIFO (First in First out)**

Le principe de la méthode FIFO est d'évaluer les sorties selon que les premiers lots entrés sont les premiers sortis, d'où l'appellation en français PEPS (premier entré, premier sorti).

La méthode FIFO a l'avantage de rapprocher la valeur du stock de la valeur de renouvellement au fur et à mesure de l'épuisement des lots anciens mais elle à l'inconvénient de baisser les coûts en cas d'inflation donc augmenter le bénéfice fiscal.

• **La method LIFO (last in first out)**

Dans cette méthode, les lots entrés les derniers sont supposés sortir les premiers, d'où la traduction en français est DEPS (dernier entré, premier sortie).

Cette méthode fait éloigner la valeur du stock de sa valeur sur le marché, par contre la valeur des articles utilisés dans le calcul des coûts de reviens est récente.

**NB** : il faut bien savoir que la méthode LIFO est exemptée par le système comptable financier(SCF) et les méthodes autorisées sont le CUMP et FIFO.

**2.6.1.1.8 Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation**

Les avantages et les inconvénients des méthodes citées ci-dessus, sont présentés dans le tableau ci-après :

*Tableau 1 : Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks*

Méthodes	Avantage	inconvénients
<b>FIFO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Équipement par ordre de réception.</li> <li>- Éviter à l'entreprise des problèmes que peut poser le stockage des produits périssables.</li> <li>- Nécessitant une consommation rapide.</li> <li>- Calcul des coûts facile.</li> <li>- N'entraîne pas de retard de valorisation desserties.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nécessite un suivie méticuleux.</li> <li>- Réception d'enregistrement des stocks après chaque entrée ou sortie.</li> </ul>
<b>LIFO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Facile, calcul de routine.</li> <li>- N'entraîne pas de retard de valorisation desserties.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dévalorisation des stocks leurs valeurs ne sont pas réelles en cas de hausse des prix.</li> <li>- La valeur des stocks est éloignée de sa valeur renouvellement.</li> </ul>
<b>CUMP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Facile, le coût unitaire moyen est calculé une seule fois à la fin de la période.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entraîne un retard considérable en ce qui concerne la valorisation des sorties de matière première</li> </ul>

**Source** : SAHRAOUI Ali, « comptabilité analytique », Edition BERTI, Alger 2004, P30.

**➤ Coût de la main d'œuvre directe**

Il s'agit de la main d'œuvre qui peut être affectée au coût d'un produit ou d'une commande parce que le travail correspondant concerne directement ce produit ou cette commande. Des bons de travail permettent de répartir ces charges en y inscrivant les produits ou commandes bénéficiaires des travaux.

Le coût de la main d'œuvre directe comprend :

- Les salaires bruts y compris les primes diverses éventuelles,
- Les charges sociales obligatoires ou facultatives supportées par l'entreprise en plus des salaires.

**2.6.1.1.9 Charges indirectes**

Les charges indirectes des centres de production sont réparties entre les coûts de production des produits ou des commandes proportionnellement aux unités d'œuvre qui leur sont fournies par ces centres.

Il faut concevoir ces centres de production de manière relativement large du point de vue des fonctions assurées et des centres de travail correspondants. Ils doivent couvrir :

- la préparation du travail (bureaux des méthodes, de l'ordonnancement, de l'étude d'outillage);
- la fabrication des biens ou l'exécution des services (ateliers, chantiers, centres de services);
- le contrôle et les essais (ateliers et centres d'essais).

Certaines entreprises incluent également des coûts de stockage mais le stockage des produits finis est plus généralement associé au coût de distribution.

À côté de ces centres de production, certaines entreprises définissent des centres d'études techniques et recherches qui couvrent les fonctions de : recherches générales (matières, technologie et procédés); conception des produits; perfectionnement des produits.

Les coûts de ces centres d'études techniques et recherches sont imputés aux coûts des services (lorsqu'ils participent à la préparation de prestations de services telles que des travaux d'ingénierie par exemple) ou aux coûts des produits fabriqués, lorsque c'est possible. Par contre, s'il s'agit d'études de « recherche et développement » ou « d'études libres » sans lien avec la production de la période, ces charges correspondantes doivent être imputées aux coûts de revient et non aux coûts de production, à moins de les considérer comme « travaux en cours » s'ils doivent déboucher sur une production ultérieure. Rappelons enfin que les centres principaux de services techniques (production, études techniques et recherche) reçoivent des prestations de centres auxiliaires : gestion du personnel, gestion des bâtiments,

gestion du matériel, prestations connexes. En revanche, les centres « Administration générale » et « Gestion financière » doivent être considérés hors production et en conséquence, leurs coûts imputés aux colts de revient et non aux coûts de production. Cela évite d'inclure dans les valeurs stockées, des charges financières et d'administration générale.

### **2.6.2 Les coûts hors production**

Les coûts hors production sont des coûts qui ne peuvent être imputés qu'aux colts de revient des produits vendus. Parmi eux, les colts de distribution nécessitent une étude particulière.

#### **2.6.2.1 Coûts de distribution**

##### **2.6.2.1.1 Importance des coûts de distribution**

Les biens étant produits pour être vendus, leur mise sur le marché entraîne pour l'entreprise des charges entre la fin de la production et l'arrivée des produits chez les clients. ; L'ensemble de ces charges liées a la distribution constitue pour l'entreprise le coût de distribution, que nous qualifierons de global lorsqu'il concerne la totalité des opérations de distribution de l'entreprise. Ce coût de distribution voit son importance relative augmenter en raison : d'une part de l'importance croissante donnée dans les entreprises a la fonction distribution et d'autre part de la réduction des coûts de production au fur et 4 mesure des gains de productivité.

Cette importance croissante conduit a surveillé ces coûts et pour cela, diverses analyses peuvent être utiles.

##### **2.6.2.2 Autres coûts hors production**

Afin de réduire l'arbitraire du calcul des coûts de production et de ne pas inclure dans la valeur des stocks, des charges a caractère trop général, le Plan Comptable Général définit des charges « hors production » autres que le cout de distribution qui doivent également être imputées non aux colts de production mais aux coûts de revient, en retenant pour assiette de frais le coût de production des produits vendus (ou éventuellement des produits fabriqués). Ces charges apparaissent dans plusieurs centres d'analyse.

###### **2.6.2.2.1 Administration générale**

Ce sont des charges communes à l'ensemble de l'unité économique constituée par l'entreprise.Elles recouvrent les coûts résultants : de la direction générale et des services centraux, de la prévision et du contrôle de gestion, de la comptabilité générale et analytique, des communications générales (courrier, téléphone...),et des services généraux d'informatique.

**2.6.2.2.2 Gestion financière**

Ce sont des charges liées à la recherche de capitaux propres ou empruntés et à leur gestion (y compris la gestion de la trésorerie). Il s'agit de charges de personnel, de charges de fonctionnement et de charges financières.

**2.6.2.2.3 Autres frais à couvrir**

Ce centre rassemble éventuellement des charges incorporables qui ne trouvent pas place dans d'autres centres. Il peut s'agir : de charges ayant trop peu d'importance pour être traitées dans un centre spécifique; de certaines dotations aux provisions ou aux amortissements (amortissement des frais d'établissement par exemple); et éventuellement de frais résiduels de centres d'analyse

Nous retrouverons ces coûts hors production ci-après dans le calcul des coûts de revient.

**2.6.3 Le coût de revient****2.6.3.1 Définition**

Le coût de revient d'objets ou de prestations de services représente tout ce qu'ils ont coûté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le stade final, distribution incluse.

**2.7 Les éléments constitutifs des coûts de revient :****2.7.1 Les charges non incorporables aux coûts et prix de revient :**

Les charges non incorporables sont enregistrées par la comptabilité générale mais la comptabilité analytique ne peut les prendre en considération car elles ne relèvent pas de l'exploitation normale de l'entreprise.

Elles sont alors cataloguées en tant que « différences de traitement comptable » entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique dont il faudra tenir compte ultérieurement pour rapprocher les résultats (cf. infra).

Les charges comptables peuvent être considérées comme anormales, soit parce qu'elles n'ont pas trait à l'objet normal de l'entreprise, soit parce qu'elles concernent un autre exercice. Il est difficile de dresser une liste exhaustive des charges non incorporables car tout dépend de l'entreprise considérée.

Malgré tout, un essai de liste pourrait être le suivant : dotations aux provisions correspondant à des provisions réglementées ou à des charges exceptionnelles, charges exceptionnelles sur opérations de gestion et en capital, charges afférentes à une période antérieure à celle considérée, dépenses somptuaires, participation des salariés, impôts sur les bénéfices, TVA (lorsque celle-ci est enregistrée dans un compte de charges par nature)...

Certaines charges financières peuvent être intégrées ou exclues: il s'agit d'une décision que le chef d'entreprise doit prendre en fonction de l'utilité qu'il confère aux calculs de coûts.

---

D'après le Code de Commerce (art. D7-2°), les charges financières de la période peuvent être incluses dans le coût de production, à condition qu'elles correspondent à des intérêts de capitaux empruntés pour la production et que celles-ci s'étalent sur plus d'une année. Les entreprises viticoles incorporent ces charges financières dans leurs coûts. Le stockage des vins constitue une étape importante de la production; et la valeur importante des stocks, ainsi que la durée de leur détention, nécessitent l'incorporation du coût financier<sup>8</sup>.

Elle tient donc compte de la réalité économique de l'entreprise en éliminant toute charge ayant un caractère exceptionnel et en intégrant d'autres charges non retenues en comptabilité générale. Il s'agit : des charges liées à l'acquisition des investissements et des réductions commerciales accordées aux tiers.

### **2.8 Les charges incorporables aux Coûts et prix de revient :**

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux actionnaires.<sup>9</sup>

Les charges incorporables quant à elles sont enregistrées par la comptabilité générale (dans le compte de résultat) et doivent être reprises en comptabilité analytique pour le calcul des coûts. Le PCG propose le critère du « raisonnable » pour inclure ou non une charge dans les coûts.

On distingue deux catégories de charges incorporables :

Les charges (incorporables) directes qui ne concernent qu'un seul coût et peuvent être directement affectées à celui-ci sans ambiguïté. On peut citer les achats de matières premières, la main-d'œuvre directe de production, la dotation aux amortissements d'un équipement de production dédié à la fabrication d'un produit donné tels que : les consommations de "Matières et fournitures (Prix d'achat + Frais d'achat), les matières et fournitures sont composées de matières premières consommables et sont destinées à la transformation ou fabrications, les frais du personnel: les amortissements et provisions ; et d'autres frais : Impôts, taxes, frais financiers, assurances.

#### **2.8.1 Les charges supplétives :**

L'inverse des charges incorporables ou non incorporables, les charges supplétives ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale (prisonnière de contingences fiscales et juridiques). Les charges supplétives sont incluses dans le calcul des coûts et prix de revient.

---

<sup>8</sup> Patrick PIGET avec a collaboration de Gilbert CHA, 3eme édition, page 08

<sup>9</sup> Patrick PIGET avec a collaboration de Gilbert CHA, 3eme édition, page 09

Les charges supplétives sont composées essentiellement :

-De la *rémunération* de ou des exploitants der entreprise si cette rémunération n'est pas saisie totalement ou partiellement en comptabilité générale

- De la rémunération des fonds propres. Le capital appartenant à l'entreprise et investi doit être rémunéré à un taux égal au moins au taux de placement sur le marché financier.

Il existe plusieurs méthodes qui permettent de calculer des coûts en comptabilité analytique. Pour rappel, un coût est une accumulation de charges sur un produit (coût variable, coût fixe, incorporable, non incorporable...). Voici les principales méthodes de coûts :

**La méthode des coûts complets** : elle repose sur la distinction fondamentale entre les charges directes et indirectes

**La méthode des coûts partiels** : elle repose sur la distinction entre les charges fixes et variables

**La méthode du direct costing** : elle s'applique aux entreprises multi-produits ou multi-activités et retient que les charges variables dans un premier temps

**La méthode ABC** (coûts par activité) : elle repose sur la notion de valeur (il faut découper l'entreprise par activité et non par fonction ou produit)

**La méthode des coûts cibles** : elle repose sur le principe fondamental d'analyse de la valeur (l'objectif est de maximiser la satisfaction du client)

**Conclusion**

En conclusion de ce chapitre consacré aux généralités sur la comptabilité analytique, nous pouvons retenir que cette discipline revêt une importance capitale dans le domaine de la gestion d'entreprise. Elle se présente comme un outil essentiel pour l'analyse des coûts, la prise de décisions éclairées, et l'optimisation des processus. La comptabilité analytique offre aux gestionnaires une vision détaillée de la performance de l'entreprise, permettant ainsi d'identifier les leviers d'amélioration. Elle constitue un atout majeur pour les entreprises qui cherchent à rester compétitives et à prospérer dans un environnement commercial en constante évolution. Ce chapitre a posé les bases nécessaires pour approfondir notre compréhension de ce domaine complexe et de ses multiples applications pratiques.

# Chapitre II : Les différentes méthodes de calcul du coût de revient

**Introduction :**

La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises. Elle permet de localiser les zones de performance et de non-performance au sein d'une société en se focalisant sur le calcul de la rentabilité par poste, par produit, par atelier, par centre de décision...

En fonction de l'information recherchée, elle peut utiliser différentes méthodes comptables (méthodes GP, UVA, ABC, du direct casting, des coûts complets ou encore des coûts standards). La comptabilité analytique a plusieurs objectifs : identifier les coûts des différentes opérations et fonctions de l'entreprise (production, commercialisation, SAV...), déterminer les bases d'évaluation des éléments du bilan de l'entreprise, expliquer les résultats de l'entreprise ou encore identifier les différents leviers de croissance. À noter que la comptabilité analytique n'est pas obligatoire mais est largement conseillée car c'est une bonne pratique en matière de détermination des coûts.

## **1 Section01 : La méthode des couts complets**

### **1.1 Historique de section homogène (coût complet)<sup>1</sup>**

La section homogène a été formalisée et mise au Point dans les années vingt 1920, grâce aux travaux de la commission d'organisation de confédération générale de la production française dirigée par le lieutenant-colonel EMILE RIMAILHÈ Elle est fondée sur les principes d'une appréhension complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les seconds (coûts indirects) dans les centres d'analyses appelés à « section homogène ». La méthode a connu un succès indéniable jusqu' à nos jours.

### **1.2 Principe de la méthode des coûts complets :<sup>2</sup>**

La méthode des coûts complets repose sur le principe d'une allocation de toutes les charges de la comptabilité analytique au coût des produits fabriqués ou services délivrés, le problème essentiel est d'abord celui d'affectation préalable des charges de la comptabilité générale, puis de leur imputation au coût des produits.

S'agissant des coûts directs, comme la matière première ou de la main d'œuvre, dont on peut percevoir le lien immédiat avec le produit fabriqué, l'affectation se fera au prorata des quantités et valeur consommées.

Les coûts indirects posent un problème dans la mesure où elles ne sont pas directement rattachables au coût des produits.

Afin de résoudre cette difficulté la méthode des coûts complets répartie les charges indirectes dans les sections homogènes appelées aussi centre d'analyse.

#### **1.2.1 Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse**

Comme il n'est pas possible d'étudier individuellement toutes les charges indirectes, elles seront regroupées avant d'être traitées en bloc. C'est pourquoi l'entreprise va être au préalable découpée en centres d'analyse. Ce travail est primordial car il va structurer toutes des informations de gestion sur long terme

---

<sup>1</sup>DEBIANE F, FERAOUNE S, ATMANE N, méthode de détermination du coût de production de la cuisinière, mémoire de fin de formation de TS en comptabilité et gestion, promotion 2005, P 22

<sup>2</sup>BOISSELIER P, Contrôle de gestion » Tome1, édition Vuibert 2008, p 144.

**1.2.1.1 Définition d'un centre d'analyse 3**

Appelée aussi centre de frais ou une section homogène, c'est un compartiment comptable où sont regroupées des charges communes à plusieurs Produits. Dont leur activité peut se mesurer par une unité d'œuvre permettant ainsi leur imputation aux produits.

En généralisant la notion d'un centre d'analyse, on peut donner la définition suivante une section homogène dite centre d'analyse correspond à une subdivision comptable de l'entreprise dans laquelle sont regroupée, préalablement à leur imputation aux coûts, les éléments de charge qui ne peuvent être directement affectées à ces coûts.

Le choix des sections est déterminé en fonction de la structure fonctionnelle de l'entreprise, il n'existe donc pas un découpage standard à toutes les structures, par conséquent, on peut distinguer deux catégories de section :

**1.2.1.2 Les sections principales**

Ce sont les centres où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente des produits offerts par l'entreprise. Ils sont généralement représentés par un ou plusieurs centres se rattachant respectivement à la provisionnement, à la production ou à la distribution

Ces centres sont considérés comme centres opérationnels en raison du lien qui existe entre leurs Coûts et le volume d'activité de l'entreprise.

**1.2.1.3 Section auxiliaire**

Ils ont pour de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise.

On distingue aussi les centres de structure vu leur indépendance de volume d'activité de l'entreprise comme l'administration générale (provision, contrôle, politique générale ...et)

Le service financement (recherche des capitaux), la gestion de personnel (formation, administration du personnel).

---

<sup>3</sup> BOISSELIER P, « Contrôle de gestion » Torne édition Vuibert, Année 2008, P 149.

**1.2.2 Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyses <sup>4</sup>**

La méthode des coûts complet consiste répartir les charges indirectes dans les différents centres d'analyse et les imputer ensuite aux différents coûts. Cette répartition s'effectue en deux étapes :

- Première étape : répartition primaire.
- Deuxième étape : répartition secondaire

**1.2.2.1 Répartition primaire**

Il s'agit de la phase préliminaire où l'ensemble des charges indirectes seront ventilées entre les différents centres d'analyses (principaux ou auxiliaires) par une affectation directe (si la charge concerne une seule destination) ou à l'aide de clés de répartition (si la charge concerne plusieurs destinations). À l'issue de cette répartition, on obtiendra un premier total qui est le total de répartition primaire constitué par la somme des charges indirectes affectées. Pour chaque centre d'analyse.

**1.2.2.2 Répartition secondaire**

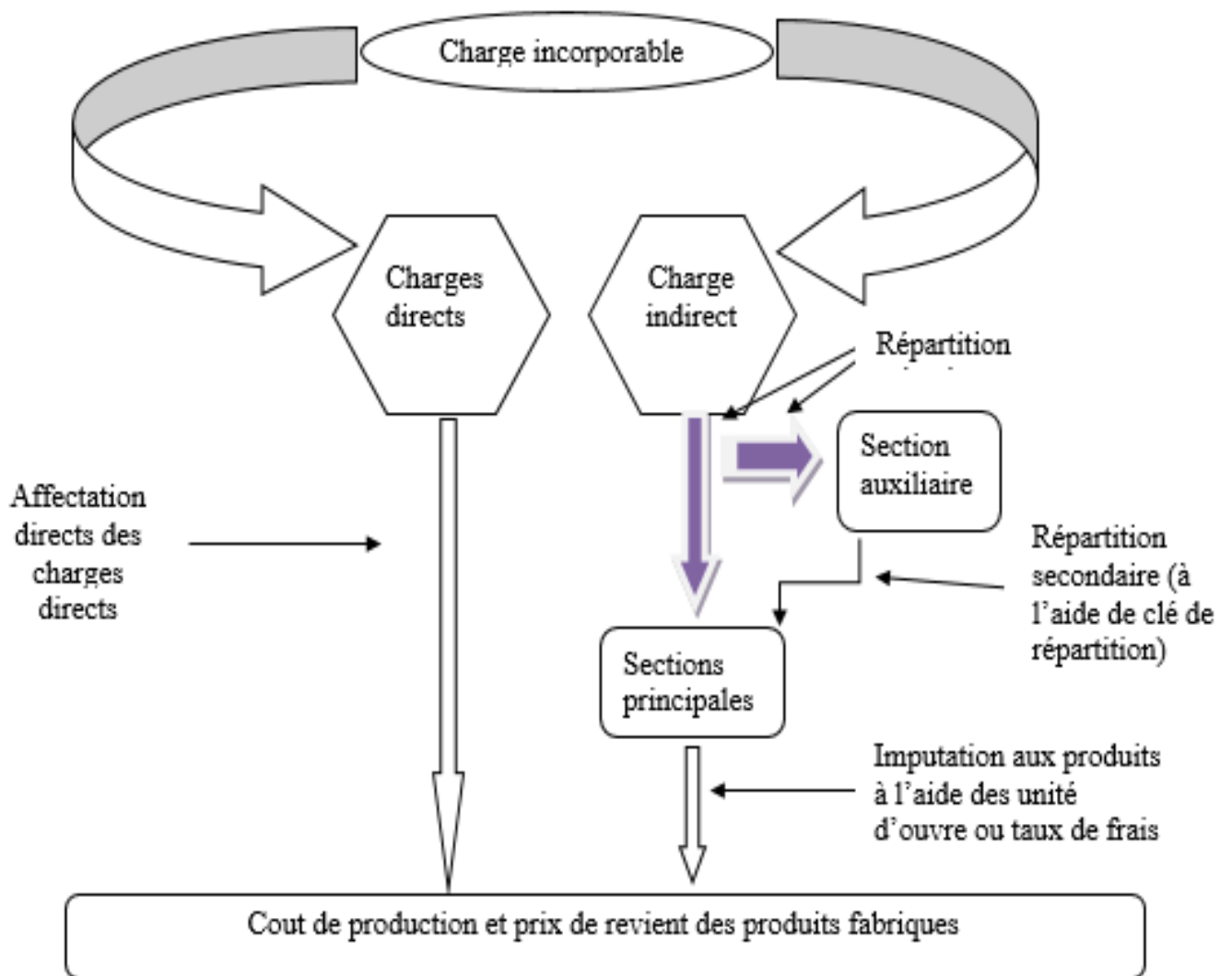
La répartition secondaire consiste à répartir les coûts des centres auxiliaires alimentés par la répartition primaire sur les centres avec lesquels ils travaillent (soit principaux ou auxiliaires). En effet un centre auxiliaire ne se vide pas exclusivement au profit des centres principaux seulement, car un autre centre auxiliaire peut bénéficier de ses fractions de frais, par exemple un centre de « gestion Des bâtiments » peut en échanger des services avec un centre de « gestion des matériels » alors que les deux centres sont considérés comme centres auxiliaires.

La répartition secondaire s'effectue à l'aide des clés de répartition.

---

<sup>4</sup> MAKHLOUF F, CA, édition pages bleues, Année 201j, P 150.

Figure 1 : traitement des charges par la méthode des coûts complets



Source : conception personnelle.

### 1.2.2.3 La prestation réciproque

Dans la répartition secondaire des charges indirectes on ne constate que l'opération de répartition ou de vidage des frais de centre auxiliaires sur les différents centres récepteurs, peut distinguer deux cas de répartition différents

A. Première cas :

La répartition des frais de centre auxiliaires se fait en marche d'escaliers, c'est à dire alignement des sections auxiliaires qui vont transmettre leur frais à la

section principale de telle façon que le transfert d'effectue d'une section a l'autre sans intéresse une section antérieure dont les frais ont été sous repartis.

► le tableau suivant éclaire le premier cas :

Tableau 1 : le premier cas la répartition des frais

Section auxiliaires		Section principale		
Section 1	Section 2	Section 3	Section 4	Section 5
(t 1) :total 1	(t1) total 1	(t 1) :total 1	(t 1) :total 1	(t 1) :total 1
T1→	T2 S1→	S1 S2→	S2 S3→	S3

Source : SAHRAOUI A « comptabilité analytique » ; EDITION BERTI année 2008 P17

**B. Deuxième cas :**

Dans ce cas, on trouve des prestations réciproque entre section auxiliaires et même entre section principale, c'est adiré, un croisement dans la répartition des charges va être constate comme on indique dans le tableau suivant :

Tableau 2 : deuxième cas la répartition des charges

Section auxiliaires		Section principale		
Section 1	Section 2	Section 3	Section 4	Section 5
→				
←		→	→	→
		←		
	←			

Source : sahraouia, « comptabilité analytique » Edition Berti, année2008, p71

Dans cette figure explicative :

- La section 1 donne à la section 2 et elle reçoit de cette dernière
- La section 3 donne aux sections 4 et 5 et 2, et elle reçoit de la section 5.

- La section 4 donne à la section 5 reçoit de la section 3
- La section 5 donne aux sections 3 et 2, et elle reçoit des sections 3 et 4...etc.

### 1.2.3 La mesure de l'activité des centres d'analyse

Il s'agit de choisir un mode de répartition précis et facile qui permet de répartir équitablement les charges indirectes en fonction de son utilisation. On notera que parmi les centres d'analyses, on opère une distinction entre les centres opérationnels pour lesquels l'activité est mesurée grâce à « l'unité d'œuvre », et les centres de structures dont l'activité est mesurée par une assiette conventionnelle appelée « taux de frais ».

#### 1.2.3.1 Les unités d'Eure

L'unité d'Eure est définie comme étant « un élément servant à mesurer l'activité d'un centre d'analyse exprimé sous forme volumique (quantité de matière achetées, de produits fabriqués ou vendus, heures de la main d'œuvre, etc.).

#### 1.2.3.2 Le taux de frais <sup>5</sup>

Taux de frais correspond à une mesure de l'activité d'un centre d'analyse (de structure) exprimé sous forme d'une somme monétaire ou d'un pourcentage (%), c'est-à-dire la répartition s'effectue à l'aide d'une assiette de frais exprimée en unités monétaires.

Cette assiette de frais peut être le coût de production ou le chiffre des produits fabriqués et vendus.

Le taux de frais se détermine par la formule suivante :

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût total de centre (structure)}}{\text{Montant de l'assiette de frais}}$$

<sup>5</sup>BOISSELIER P, « Contrôle de gestion » Tome 1, édition Vuibert, P 154.

**1.2.4 Les avantages et inconvénients de la méthode des coûts complets <sup>6</sup>****1.2.4.1 Les avantages de la méthode des coûts complets**

La méthode des coûts complets nous permet:

- De mesurer la part des frais indirects incombant à chaque section dans le calcul des coûts et des prix de revient.
- De calculer les différents coûts de chaque centre d'analyse et notamment les coûts hiérarchiques (coût d'achat, coût de production et le coût de distribution) et les coûts de revient qu'aura besoin l'entreprise de connaître pour les besoins de gestion afin de pousser aussi loin que possible l'analyse de ses charges (directes et indirectes) et de ses différents coûts.

**1.2.4.2 Les inconvénients de la méthode des coûts complets**

En dépit des avantages que présente la méthode des coûts complets, certaines Critiques sont à relever, il s'agit :

-D'une méthode lente par son système de répartition des charges qui est très complexe.

Il est difficile de trouver des unités d'guivres ou assiette de frais de répartition suffisamment précises, Comme exemple, l'activité administrative est totalement différente de l'activité des ateliers d'une part, et d'autre part, les clés de répartition des frais indirectes ne sont pas précises d'une manière irréprochable. Alors la variété de choix rend l'opération délicate.

-S'agissant des frais résiduels, un stock acheté pendant une période déterminée doit en principe, supporter une quote-part de frais de gestion administrative et pas seulement les frais d'entretien des magasins ou accessoires sur achats. La méthode vide parfois les frais indirects de la section approvisionnement sur les quantités de matières premières consommées.

-La méthode des coûts complets ne permet pas forcément de juger de la pertinence de l'arrêt de la production d'un des produits qui présenterait des résultats déficitaires sans tenir compte de l'impact sur les charges fixes globales.

---

<sup>6</sup>HAMITOUCHE A, calcul du prix de revient d'une cuisinière, mémoire de fin de formation de TS en gestion Des stocks et de l'approvisionnement, promotion 2004, P 50.

**1.3 La méthode de l'imputation rationnelle.**

À côté de la méthode étudiée dans la section précédente, d'autres techniques de calcul de coût sont envisageables, sans que l'on puisse parler proprement dit de « méthodes ». Ces modes de calcul constituent soit un prolongement des précédentes, soit plus généralement des techniques d'aide à la prise de décision.

**1.3.1 La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes <sup>7</sup>**

La technique d'imputation rationnelle des charges de structures (fixes) est née en même temps que la méthode des coûts complets puisqu'elle prolonge cette dernière en introduisant la notion de variabilité des coûts fixes unitaires par rapport au niveau de l'activité.

Le niveau de l'activité ou le volume de production dont les variations influent sur les coûts de production et prix de revient concerne aussi et sur tout les frais fixes.

Ceux-ci étant fixes, l'impact de ces variations n'apparaît pas spontanément. Il faudrait les saisir logiquement ou rationnellement, c'est le principal reproche qui a été adressé à la méthode des coûts complets qui saisit la totalité des charges.

Le coût de revient unitaire diminue lorsque l'activité augmente et vice versa. Ceci est dû à l'incidence des frais fixes unitaires qui diminuent avec l'accroissement de l'activité. Alors qu'en principe le coût de revient unitaire devrait être le même quelque soient les niveaux d'activité.

**1.3.2 Principe de l'imputation rationnelle**

Le but de cette technique est rendre le coût des unités constantes, c'est-à-dire indépendant du volume d'activité et faire apparaître l'incidence de la variation d'activité sur les résultats.

**1.3.3 Coefficient d'imputation rationnelle**

Le coefficient d'imputation rationnelle appelé aussi « rapport d'activité » est exprimé par le rapport suivant :

---

<sup>7</sup>RAMBAULT G, CA et gestion prévisionnelle, édition Chihab, Eyrolles, Année 2011, P 175.

Coefficient d'importation rationnelle = activité réelle / activité normale

L'activité peut être :

**Activité réelle** : C'est l'activité réalisée par le centre d'analyse ou Centre de frais au cours de la période d'exploitation considérée par le calcul.

**Activité normale** : C'est une activité théorique basée sur le plein emploi des moyens technique de production et de Commercialisation correspondant à une activité moyenne qui constitue la base prévisionnelle à partir de laquelle les écarts sont constatés.

### 1.3.4 Les avantages et les inconvénients de la méthode de l'imputation rationnelle

#### 1.3.4.1 Les avantages de l'imputation rationnelle

-La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est un système d'alerte et de détection des anomalies et permet de prendre des décisions pour améliorer la bonne gestion de l'entreprise.

- D'éliminer la notion de fixité des charges de structure en les rendant proportionnelles au niveau de l'activité.
- De détecter les zones sensibles, c'est-à-dire les centres dont l'activité normale n'est pas atteinte.
- De rendre la valeur des stocks indépendante de niveau d'activité.

#### 1.3.4.2 Les inconvénients de l'imputation rationnelle des charges fixes

Toute difficulté de la méthode moniste & définir ce que l'on considéré comme niveau normal d'activité ce niveau sera-t-il en effet déterminer en Fonction des capacités des moyens matériels ou de possibilités du personnel effectivement employé :

- L'ignorance des coûts réels dont la connaissance est indispensable à la fixation des prix de vente.

- Elle doit être effectuée avec beaucoup de prudence car elle nécessite des calculs longs, complexes et lourds.

#### **1.4 La méthode des coûts standards**

La méthode des coûts standards est apparue aux États Unis dans les années 20, et a été reprise en France sous le nom de la méthode des coûts préétablis. Cette méthode est particulièrement utile pour les entreprises qui fabriquent de très nombreux produits selon des processus de fabrication bien déterminé.

##### **1.4.1 Définition de la méthode des coûts standards <sup>8</sup>**

**1<sup>ère</sup> définition:** « les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, à l'intérieur de la comptabilité analytique, en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévus ».

**2<sup>ème</sup> définition :** Selon PATRICK PIGET « on établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production avec les coûts de production réels pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer à partir des normes, la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude. Enfin, un écart n'a d'intérêt que si son constat débouche sur une action correctrice éventuelle adressé à une personne responsable capable de réagir ».<sup>9</sup>

##### **1.4.2 Objectifs de la méthode du coût standard :**

- Le calcul de coût préétabli permet :
- De déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;
- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de compte infra-annuels
- L'utilisation des standards et écarts et nécessairement décentralisée ;

---

<sup>8</sup> Le plan comptable général

<sup>9</sup> PATRICK PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 4<sup>ème</sup> EDITION, ECONOMICA, PARIS

- De contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre coût standard et coût réel)
- Gagner du temps dans le calcul des coûts réels ;
- De mesurer les performances ;<sup>10</sup>

### **1.4.3 Le principe de la méthode de cout standard**

Les coûts standards ou les coûts préétablis sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations. Une fois déterminés, les coûts deviennent une référence de normes, d'objectifs et d'établissement des prévisions tels que les devis et les soumissions. La méthode des coûts standards permet de contrôle budgétaire et la mesure de performance et des responsabilités par la comparaison des coûts réels de la période concernée avec les coûts standard de l'activité réelle, ce dernier (le coût standard) est calculé sur la base des données considérées comme normales. Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standards :

#### **1.4.3.1 Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques)**

Les standards utilisables au cours d'une période future peuvent être fondés sur les observations réelles effectuées au cours des périodes passées (tout en supposant que l'activité ne soit pas nouvellement créée) :

- Derniers coûts réels connus ;
- Coûts réels moyens calculés sur une période donnée.

#### **1.4.3.2 Coûts standards théoriques (idéaux)**

Qu'il est déconseillé d'utiliser, car impossible à atteindre, ils mobilisent les acteurs de l'entreprise, ces coûts sont calculés à partir de l'analyse théorique de l'objet et du travail nécessaire, en supposant connaître la technique du produit ou de la prestation à produire.

---

<sup>10</sup> Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition Vuibert, paris, 2005, page.151-152

**1.4.3.3 Coûts budgétés (coûts standards normaux)**

Ces coûts fondés sur des analyses techniques dont les résultats sont corrigés pour tenir compte des variations qui résulteront vraisemblablement des conditions réelles de travail ; les coûts standards, ainsi calculés, sont des objectifs à atteindre<sup>11</sup>

**1.4.4 Calcules et analyse des écarts**

On établit à priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme d'étalon de référence, confronté a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels. Pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra :

- D'orienter et de contrôler efficacement la gestion de l'entreprise ;
- De prendre au moment opportun les décisions correctrices nécessaires et de mettre en jeu les responsabilités ;

**1.4.4.1 La détermination de l'écart global**

L'écart est la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle. L'écart est dit défavorable si les coûts réels l'emportent sur les coûts préétablis, dans la mesure où ces coûts réels dépassent ce que l'entreprise a prévu.

$$\text{Écart global (EG)} = \text{cout de production réel} - \text{cout de production préétabli}$$

L'écart est dit favorable si les coûts réels n'atteignent pas les coûts prévisionnels, il s'agit probablement d'une compression de charges directes dû à un contrôle rigoureux de fabrication (lutte contre le gaspillage, etc.) ou de charges indirectes de fabrication reflétant la bonne maîtrise de la gestion.

**1.4.4.2 Écarts sur charges directes****1.4.4.2.1 Écart sur matière première**

Les coûts standards concernant les frais directs, sont établis en multipliant une quantité standard  $Q_s$  et le prix standard  $P_s$ .

---

<sup>11</sup>AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », mémoire d'université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013.

L'écart est donc obtenu par comparaison du coût standard au coût réel Cr, il conviendra donc de connaître les quantités réelles utilisées Qr et le prix réel Pr.

L'écart total constaté entre coût réel et coût standard aura donc comme cause, soit un écart sur les quantités Eq, soit un écart sur les prix Ep, ou un écart à la fois sur les prix et les quantités

#### **1.4.4.2.2 Écart sur prix**

$$E_p = Q_r - (P_r - P_s)$$

Si :  $P_r < P_s$  l'écart est défavorable

$P_r > P_s$  l'écart est favorable

#### **1.4.4.2.3 Écart sur quantité**

$$E_q = P_s (Q_r - Q_s)$$

Si :  $Q_r > Q_s$  l'écart est défavorable

$Q_r < Q_s$  l'écart est favorable

#### **1.4.4.2.4 Écart sur main d'œuvre directe**

L'écart sur main d'œuvre est calculé de la même manière que sur matières, sauf qu'au niveau de matières premières on parlera effectivement de quantités et de prix, alors qu'au niveau de la main d'œuvre on emploiera plus généralement les termes de temps et de taux.

La différence entre le coût préétabli et le coût réel de main d'œuvre peut provenir d'une variation, soit dans le temps de travail soit dans les temps de salaire.

$$\text{écart total} = C_r - C_s = (T_r * H_r) - (T_s * H_s)$$

#### **1.4.4.3 Écart sur charges indirectes**

Les charges indirectes comprennent des charges fixes et des charges variables. Dans les coûts standards elles sont ramenées à un niveau d'activité normale permettant de définir un taux standard de charges indirectes.

##### **1.4.4.3.1 Écart sur budget pour les charges fixes**

Pour les charges fixes en principe, quelle que soit l'activité de la période, les charges fixes restent les mêmes. Cependant, il peut y avoir en cours d'exercice, des modifications du prix

$$E_f = C_{fr} - T_{fs} * H_n = (H_r * T_{vr} + C_{fr}) - (H_r * T_{vr} + H_n * T_{fs})$$

unitaire de ces charges. D'où le fait que les charges fixes réelles peuvent être différentes des charges fixes prévues.

#### 1.4.4.3.2 Écart sur budget pour les charges variables

Pour les charges variables c'est l'écart du aux différences de coût unitaires des charges variables.

$$E_v = H_r (T_{vr} - T_{vs}) = (H_r * T_{vr} + T_{fs} * H_n) - (H_r * T_{vs} + T_{fs} * H_n)$$

#### 1.4.4.3.3 Écart de rendement

Il permet de déterminer si la productivité a été meilleurs ou moins bonne que prévue. C'est la différence entre les heures réelles et les heures standards correspondant à la production réelle, pondérée par les taux standard de charges variables.

$$E_r = (H_r - H_s) * T_{vs} = (H_r * T_{vs} + T_{fs} * H_n) - (H_s * T_{vs} + T_{fs} * H_n)$$

#### 1.4.4.3.4 Écart sur activité

Il mesure la différence due à la sur ou sous activité par rapport au niveau d'activité normale<sup>12</sup>

$$E_a = (H_n - H_s) * T_{fs} = (H_s * T_{vs} + T_{fs} * H_n) - (H_s * T_{vs} + T_{fs} * H_s)$$

### 1.4.5 Les avantages et inconvénients de la méthode

#### 1.4.5.1 Les avantages

Cette méthode permet de :

- Ne Disposer de points de référence pour apprécier globalement comment les opérateurs maîtrisent l'action
- Entrevoir comment le résultat de l'année sera obtenu
- Déterminer les consommations théoriques que les activités auraient dû entraîner
- Contrôler les responsabilités

<sup>12</sup>BOUKSSESSA Souhila, « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne », mémoire de magister, université d'Oran, 2009

- Provoquer des réductions des coûts
- Prendre des mesures correctives après calcul et analyse des écarts
- Entre prévisions et réalisation

### **1.4.5.2 Les inconvénients**

Les coûts standards sont rigides et sont révisés de manière discontinue, alors que l'entreprise et son environnement évoluent de manière continue ce qui entraîne parfois une fausse détermination des prix de vente.

## **1.5 La méthode ABC « Activity Based Costing »**

Les modèles classiques de calcul de coût sont aujourd'hui inadaptés à la valorisation des activités compte tenu de l'évolution constatée des logiques de production et de marché. En reconsidérant les systèmes de calcul de coûts, de nouveaux outils sont apparus dans les années 1980 tel que la méthode des « coûts à base d'activités » (Activity Based Costing ABC) fournissant ainsi aux dirigeants des informations plus pertinentes au pilotage de la performance.

L'importance des charges indirectes au sein de la pyramide des coûts, l'utilisation de clé de répartition volumique, l'augmentation du nombre de produits et de services au sein des organisations, entraînent une perte de pertinence des méthodes classiques de calcul de coût, concernant particulièrement la méthode du coût complet. Face à ce constat de nombreux auteurs proposent une nouvelle approche de calcul de coût à base d'activité dite ABC. Cette méthode a été développée aux Etats unis par une association CAMI (Computer Aided Manufacturing International).

### **1.5.1 Définition de la méthode ABC :**

**1<sup>ère</sup> définition :** La comptabilité d'activité ou méthode ABC est une technique de calcul et d'analyse des coûts qui est apparue aux Etats Unis 1987, elle tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes ou centres d'analyse qui a perdu de sa pertinence dans un contexte d'évolution du marché, des techniques de production...etc.<sup>13</sup>

**2<sup>ème</sup> définition :** La comptabilité d'activité (ABC) représente une approche nouvelle de la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique). Initiée dans les années 1980 par Cooper

---

<sup>13</sup> Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique », Educapole, 3eme Edition, paris, 2008, page.107.

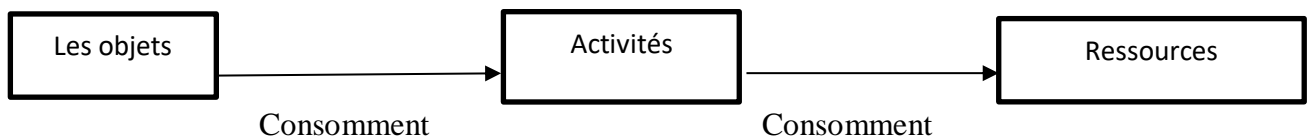
et Kaplan, elle ambitionne de revoir les méthodes traditionnelles d'évaluation des coûts en substituant à l'objet principal d'évaluation comptable traditionnel réputé objectif de « produit » celui beaucoup plus subjectif « d'activité ».

Le CAM-I considère que la comptabilité par activité en mesurant le coût et la performance des activités, des ressources et des objets de coût permet d'évaluer le coût de tous les éléments susceptibles de présenter un intérêt pour les responsables de façon à les éclairer dans leur prise de décision. La comptabilité par activité peut être définie comme « étant un ensemble de techniques de gestion dont le but est de faciliter la maîtrise des activités et des processus » L'idée de base étant d'annuler les sections et de créer les activités, de remplacer les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts, afin de réduire les effets de subventionnement entre les produits ainsi que les applications subjectives, dans la méthode classique de calcul des coûts.

### 1.5.2 Principe de la méthode :

La méthode ABC repose sur le principe de mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objet générateur de coût (notamment les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de la consommation de ressources. Les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leurs utilisations d'activité.

*Figure 2 : principe de base de la méthode ABC*



**Source :** Charles Eduard Godard et Séverine Godard, « le petit contrôle de gestion », édition DUNOD, Belgique, 2013, P.22.

« La méthode ABC s'appuie sur une approche transversale qui consiste à décomposer

L'entreprise en activités créatrices de valeur. Cette vision transversale, par activité s'oppose à la vision verticale traditionnelle, par fonction, sur laquelle repose la modélisation de la méthode des centres d'analyse ».

### 1.5.3 Avantages et limites de la méthode ABC

#### 1.5.3.1 Avantage de La méthode ABC

Est un bon outil d'analyse et donc de maîtrise des coûts.

Elle présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits, sa mise en œuvre permet :

- De remplacer la notion de répartition des charges par l'affectation des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits ;
- De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- De calculer facilement des coûts de processus ;
- La suppression de la distinction : centre auxiliaire/ centre principal pour éviter la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitraire et d'approximations dans le calcul ;

### **1.5.3.2 Limite :**

La principale difficulté de la méthode ABC réside dans sa mise en œuvre que nous pouvons décliner en ces limites :

- La mise en œuvre d'un système de coût par activités coûte cher en temps et en argent ;
- Un trop grand nombre d'activités risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs ;
- Repartir le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours aisé, surtout s'il s'agit de tâches administratives ;
- La complexité du choix des activités et du modèle d'analyse

## **2 Section 2 : Méthode des coûts partiel**

### **2.1 La méthode du direct costing**

#### **2.1.1 Définition de la méthode du direct costing**

La méthode des coûts variables simple est constituée de l'ensemble des charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité, elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit. Cette méthode ne comprend pas de charges de structure qui sont fixes pour la période de calcul considérée, elle est aussi appelée direct costing.

Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, mais traitées globalement pour la détermination du résultat global.<sup>14</sup>

### **2.1.2 Principe de la méthode du direct costing**

Cette méthode qui s'est développée aux États-Unis, intègre dans son analyse les charges variables comme élément directeur du coût, d'où l'appellation « méthode du coût variable ». Un coût « variable ou opérationnel comprenant exclusivement des charges variant avec l'activité ou chiffre d'affaires sans qu'il y ait nécessairement une proportionnalité exacte ». Ainsi, les charges fixes sont écartées systématiquement du calcul des coûts des produits et elles sont rejetées globalement à la charge du résultat de la période.

Plutôt que de calculer le résultat analytique de chaque produit, la méthode du coût variable vise à un pilotage par le calcul de marges, mesurant la capacité contributive des différents produits à l'obtention du résultat de l'entreprise et à la couverture de ses charges de structures, tout en retranchant du chiffre d'affaires les charges variables correspondant aux quantités vendue. Or, le direct costing revient, d'une certaine façon, à dégager la contribution de tel produit à la couverture des charges communes.

### **2.1.3 Les types de la méthode direct costing**

#### **2.1.3.1.1 Le direct costing simple**

Cette méthode utilise le coût direct variable. En retranchant du montant des ventes de chaque objet de coût les charges variables correspondantes (directes proportionnelles ou indirectes proportionnelles), on obtient une marge pour chaque objet. Du total de ces marges, on soustrait le total des charges fixes pour obtenir le résultat net global. Dans cette conception la marge mesure la contribution du produit à la couverture de toutes les charges de structure spécifiques ou générales.

#### **2.1.3.2 Le direct costing évolué**

Cette méthode utilise le coût direct mixte comprenant à la fois les charges variables et les charges fixes imputées à chaque objet de coût. Après avoir calculé les marges comme dans le DSC on soustrait de chacune d'elle les charges imputées à chaque objet de coût et 'on obtient

---

<sup>14</sup>Ali sahraoui, « comptabilité analytique », édition Berti, Alger, 2004, page 103

ainsi des marges spécifiques. Dans cette conception, la marge mesure la contribution du produit à la couverture des seules charges de structure générales.<sup>15</sup>

#### **2.1.4 Le seuil de rentabilité**

##### **2.1.4.1 La marge sur coût variable MCV**

La différence entre le prix de vente et un coût partiel correspondant à une marge. Lorsque le coût partiel est variable, la marge est appelée marge sur coût variable.

- **Marge sur coût variable = chiffre d'affaire – coût variable**

La marge sur coût variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaire. Elle est alors appelée taux de marge sur coût variable.

- **Taux de marge sur coût variable =  $MCV/CA * 100$ <sup>16</sup>**

##### **2.1.4.2 Définition du seuil de rentabilité**

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire que l'entreprise doit réaliser pour couvrir la totalité de ses charges et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice, ni perte, ou bien le chiffre d'affaire que l'entreprise doit dépasser pour réaliser des bénéfices<sup>17</sup>

##### **2.1.4.3 La détermination du seuil de rentabilité**

Il existe trois méthodes de calcul du seuil :

- **La marge sur coût variable = aux charges fixes**
- **Le résultat est nul**
- **Le chiffre d'affaire = le total des charges**

- **$MCV = CF$**

---

<sup>15</sup>BOUGHABA ABDELLAH p300

<sup>16</sup>GERARD MAYLON "COMPTABILITE ANALYTIQUE", 3EME EDITION, EDITION BREAL P143

<sup>17</sup>BEATRICE ET FRANCOIS GRADGUILLOT « l'essentiel du contrôle de gestion » édition gualino2018p53

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur coût variable est égale aux charges fixes.

$$SR = \frac{CF * CA}{MCV}$$

Seuil de rentabilité= chiffre d'affaire\* charges fixes/marge sur coût variable

- R=0

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul.

- CA-CF-CV=0
- R=0 ET SR=CA

• CA=CV+CF= CT

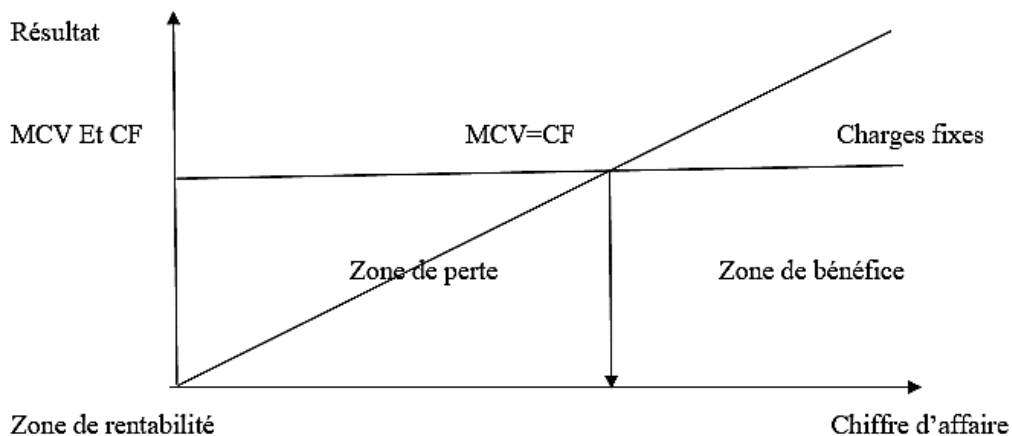
Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaire couvre le coût total des charges.

$$SR = CF / T / MCV$$

Seuil de rentabilité= charges fixes/ taux de marge sur coût variable

Seuil de rentabilité= chiffre d'affaire\* charges fixes/marge sur coût variable

Figure 3 : représentation graphique du seuil de rentabilité lorsque MCV=CF



- Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul.
- R = 0 et CA -CF - CV = 0

#### 2.1.4.4 Le point mort

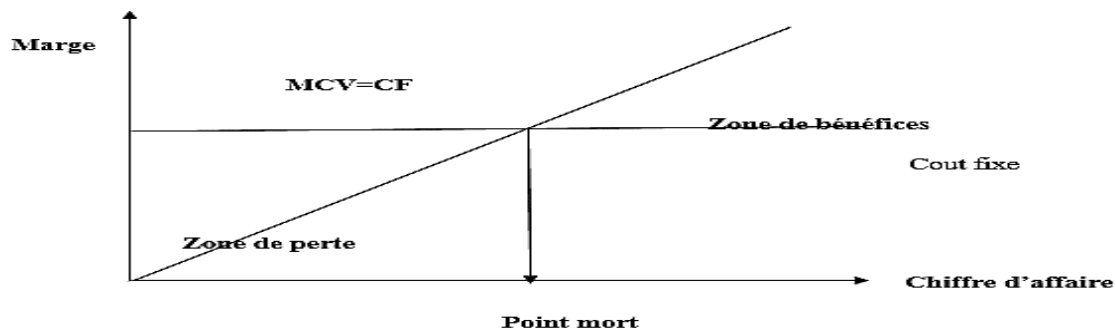
Il représente la date à laquelle le chiffre d'affaire critique est atteint (le seuil de rentabilité), c'est-à-dire à partir de quel moment l'activité de l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

La détermination du point mort nécessite de recourir à la formule suivante :

$$\text{Point mort (quantième de l'année)} = \text{seuil de rentabilité} / \text{chiffre d'affaire} * 360\text{jrs}$$

La présentation graphique est la suivante :

*Figure 4 : représentation graphique de point mort*



#### 2.1.4.5 La marge de sécurité

La marge de sécurité désigne la différence entre le chiffre d'affaire et le seuil de rentabilité. Elle représente la baisse du chiffre d'affaire qui peut être supportée par l'entreprise sans subir de perte. Une marge de sécurité importante permet de traverser sans difficultés une période de crise.

$$\text{Marge de sécurité} = \text{chiffre d'affaire} - \text{seuil de rentabilité}$$

#### 2.1.4.6 Indice de sécurité

L'indice de sécurité correspond au pourcentage de baisse que peut supporter le chiffre d'affaire sans entraîner des pertes. Plus l'indice est élevé, meilleure est la sécurité.

$$\text{IS} = \text{marge de sécurité} / \text{chiffre d'affaire hors taxes} * 100$$

#### 2.1.4.7 L'indice de prélèvement

Il mesure l'impotence du chiffre d'affaire à réaliser par l'entreprise pour couvrir ses charges fixes. Plus il est élevé, plus l'entreprise rencontre des difficultés à atteindre le point mort

$$\text{Indice de prélèvement} = \text{charges fixes} / \text{chiffre d'affaire}$$

#### 2.1.5 Avantages et inconvénients de la méthode

##### 2.1.5.1 Avantages

- Cette méthode est plus simple à mettre en œuvre que celle des coûts complets ;
- Fournir les éléments essentiels sur l'utilisation d'une capacité de production ;
- Elle s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme ;
- Elle facilite les comparaisons entre produits, car les coûts variables ne sont pas affectés significativement par les variations de l'activité ;
- La comparaison entre les marges sur coûts variables et prix de vente permet d'apprécier les activités les plus intéressantes à développer.

##### 2.1.5.2 Inconvénients

- Cette méthode fournit peu d'argument pour décider de l'abandon d'une activité
- La difficulté de distinguer entre les charges fixes et les charges variables.
- La non affectation des frais fixes ne permet pas de connaître le coût réel par produit ;
- La méthode ne permet pas d'obtenir de coût de revient complet ni de résultat analytique par produit, étant donné que toutes les charges ne sont pas incorporées aux coûts des produits (notamment les charges fixes)

#### 2.2 La méthode de coût marginal

Le plan comptable général (PCG) définit le coût marginal comme « étant la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celle qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité ». « On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du

montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire le coût de la dernière unité produite et vendue, concrètement on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancée en réalité »<sup>18</sup>

### **2.2.1 Les objectifs de la méthode**

- L'objectif principal étant de comparer le coût marginal au chiffre d'affaire supplémentaire qui la peut espérer ;
- Eclairer la décision de développement envisagé ;
- Déterminer l'économie marginale que l'on ferait en abandonnant une production et la comparer au chiffre d'affaire auquel cela obligerait à renoncer ;
- La réduction des activités entraîne une diminution des charges variables ;
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux ;
- Déterminer l'optimum de productivité et de rentabilité ;

### **2.2.2 Le principe de la méthode**

La connaissance du coût marginal par tranche de production permet de déterminer dans le cadre d'une structure donnée, l'optimum de production et compte tenu de prix de vente possible, on obtient l'optimum de rentabilité C'est également sur la base du coût marginale qu'il est possible d'étudier la possibilité d'accorder les prix de vente plus bas, en veillant à une pratique commerciale cohérente.

### **2.2.3 Les composants du coût marginal**

Il est composé de couts variables, éventuellement de coûts fixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production (changement de structure). Deux cas peuvent se présenter :

- Le coût marginal est constitué seulement de cout variable ( $C_m \text{ unitaire} = C_v \text{ unitaire}$ ).
- La production supplémentaire entraîne une augmentation de coûts fixes.
- Le cout marginal est alors constitué de coûts variables et de coûts fixes ( $C_m = C_v \text{ unitaire} + C_f \text{ unitaire}$ ).
- Les coûts fixes supplémentaires ne seront supportés que par l'unité supplémentaire.

---

<sup>18</sup> DUBRUELLE LOUIS, JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris 2003.

- Le coût total est composé de charge de structure et de coûts variables. Toute variation du coût total résulte donc d'une variation de l'une de ces composantes ou des deux ( $C_t = C_v + C_f$ .)

## **2.2.4 Avantages et inconvénients de la méthode**

### **2.2.4.1 Avantage**

- Le coût marginal permet à certaines entreprises de différencier par les prix d'un même produit par tranche de clientèle ;
- Elle permet de décrire les équilibres à long et moyen terme en comparant le prix de vente avec le coût complet moyen ;
- Elle permet d'éclaircir la décision du développement envisagé, en connaissant le résultat marginal.

### **2.2.4.2 Inconvénients**

- Il lui est difficile de mesurer avec précision l'impact d'une production supplémentaire sur la productivité du personnel et des machines ou sur les coûts organisationnels ;
- La difficulté de distinguer un coût marginal d'un coût variable ;
- L'inadaptation de l'outil comptable à la saisie des coûts marginaux.

**Conclusion**

La comptabilité analytique, présentée dans ce chapitre, est un outil crucial de gérer une entreprise car grâce à ces méthodes d'analyse des coûts aider les managers à fournir la base des décisions de gestion et donc à constituer, aide à la prise de décision. Pour accomplir sa mission, Comptabilité Analytique effectuera les analyses des coûts des différentes méthodes.

La méthode des coûts complets permet aux entreprises d'évaluer différents coûts par produit, les résultats peuvent être déterminés en le comparant à son prix de vente.

La méthode de l'imputation rationnelle quant à elle, est un mode de traitement des Charges fixes, elle ne retient dans le calcul des coûts de revient que le montant de ces charges qui correspond à l'activité réelle « coût fixe rationnel », on aura alors un coût de revient Rationnel.

Nous allons, maintenant, voir dans le deuxième chapitre, la relation qui existe entre la Notion de coût et la prise de décision.

Chapitre III :

Comptabilité analytique et le  
contrôle de gestion

**Introduction**

L'environnement de l'entreprise est très complexe, et la concurrence des marchés mondial très agressive pousse les entreprises à chercher une fonction bien organisée, qui consiste à réaliser ses objectifs avec une efficacité et efficience, pour but de prendre une bonne part de marché et améliorer sa performance.

Pour améliorer la performance de l'entreprise avec son environnement externe, elle doit d'abord organiser son environnement interne en créant une communication entre ses différentes installations.

Nous avons déjà parlé de la comptabilité analytique et de son importance au niveau de l'entreprise. Maintenant, on va se concentrer sur l'interface entre la comptabilité analytique et la gestion de l'entreprise, qui analyse ses résultats et qui convertit les chiffres en données. Le responsable de cette tâche est le contrôle de gestion. Qu'est-ce que le contrôle de gestion, quel est son rôle, sa relation avec la comptabilité analytique et sa relation avec la gestion de l'entreprise ?

A travers ce chapitre nous allons tenter d'apporter des réponses à ces questions articulées autour de trois sections.

## **1 Section 01 : la comptabilité analytique comme outil de contrôle de gestion**

### **1.1 De la comptabilité analytique à la comptabilité de gestion**

L'expression « comptabilité de gestion » se substitue de plus en plus à celle de comptabilité analytique dans la mesure où elle intègre cette dernière au sens d'un modèle de calcul des coûts. Elle la dépasse dans la mesure où l'analyse qu'elle propose est plus large en fonction des besoins actuels du contrôle de gestion en effet, les objets d'analyses peuvent être à caractère stratégique (cycle de vie du produit), la gestion de portefeuille de produits ou la gestion de projets. D'autre part, la démarche de la comptabilité de gestion peut établir des liens de causalité et proposer les bases d'une prospection. Les informations fournies par la comptabilité de gestion préparent une analyse quantitative et qualitative pour le contrôle de gestion et la prise de décision.

### **1.2 La comptabilité analytique comme un outil de contrôle de gestion**

#### **1.2.1 Les moyens de contrôle de gestion**

Ces moyens sont de deux sortes, complémentaires et indissociables : moyens techniques et moyens relationnels

##### **1.2.1.1 Les moyens techniques**

Le contrôle de gestion a recours aux outils suivants

- La comptabilité analytique
- La gestion budgétaire
- Les tableaux de bord financiers et les tableaux de bord de gestion pour la saisie, le traitement et la transmission d'informations.

##### **1.2.1.2 Les moyens relationnels :**

Le contrôleur de gestion doit aider et motiver. Pour ce faire, il doit être, si possible, directement rattaché à la Direction Générale, ce qui lui permet de jouer pleinement son rôle. Dans la pratique, on constate que le contrôleur de gestion peut se trouver rattaché au directeur administratif et financier.

#### **1.2.2 Lien entre comptabilité analytique et contrôle de gestion**

La comptabilité analytique est un outil qui permet la bonne réalisation du contrôle de gestion. Il est nécessaire de déterminer la structure des coûts au préalable de toute évaluation

de projet par le contrôle de gestion. Dans ce sens, la comptabilité analytique collecte de l'information nécessaire au contrôle de gestion. Ainsi, elle permet la justification des résultats apportés par le contrôle de gestion au sein d'une organisation. De ce fait, la comptabilité analytique entraîne l'amélioration des processus mis en place par le contrôle de gestion. La bonne gestion d'une organisation permet d'anticiper les prévisions futures. La tenue d'une comptabilité analytique par le contrôle de gestion permet donc de réaliser cet objectif. Cet outil de gestion est donc utile au Management de l'organisation afin de prendre les décisions adéquates dans le but de pérenniser la structure de l'entreprise.

### **1.2.3 Le tableau de bord comptable un outil de contrôle gestion**

Par définition, le tableau de bord comptable est un outil de pilotage constitué de plusieurs indicateurs financiers et qui a pour principales vocations de refléter la santé financière de l'entreprise et de permettre de gérer son activité en ayant une vision globale.

Les tableaux de bord comptables sont aussi utilisés en comptabilité analytique pour trier et faire ressortir les éléments pertinents du bilan et du compte de résultat. Par exemple pour l'analyse des coûts, le tableau de bord comptable permet de mesurer et de visualiser la rentabilité selon le poste, le produit, l'atelier, le centre de décision.

Ce n'est pas qu'un simple outil d'aide à la décision ! En comptabilité, il s'apparente à un tableau de bord stratégique utilisé généralement par les décideurs.

Un tableau de bord stratégique permet de mettre en lumière les informations importantes. Il est utilisé pour des objectifs s'inscrivant souvent sur le long terme et il est décliné ensuite de manière opérationnelle.

Le tableau de bord comptable permet de réagir par anticipation. C'est le maître mot pour la gestion d'une entreprise ! Dans un environnement qui évolue constamment, il est nécessaire de s'y adapter le plus rapidement possible.

Le bénéfice principal qui découle de ces avantages n'est autre que le temps ! Ce gain de temps vous permettra de vous consacrer à d'autres tâches à forte valeur ajoutée.

### **1.2.4 La comptabilité analytique, un outil de gestion à usage interne**

C'est avec le développement industriel de l'Occident au XIX<sup>ème</sup> que s'est élaboré et diffusé une comptabilité industrielle ayant pour but de mesurer des coûts de production des

produits fabriqués tels que les matières premières transformées ou les heures travaillées. Vers 1915, avec la mise en place de l'OST « Organisation scientifique du travail proposée » par Taylor), la comptabilité s'affine avec une segmentation des activités, un calcul des normes, la mesure des écarts par rapport aux normes, le contrôle des résultats et des responsabilités. La comptabilité va devenir analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations et pas seulement industrielles. Le PCG82 définit la comptabilité analytique de la manière suivante « la comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants d'une part, connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise, déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan d'entreprise tels que les stocks ou la production immobilisée, expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (B&S) pour les comparer aux prix de vente correspondants ; d'autre part, établir les prévisions de charges et de produits courants (coût préétabli et budget d'exploitation), en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent. De manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision

La comptabilité analytique est un véritable outil de contrôle de gestion qui repose essentiellement sur le calcul des coûts en vue d'éclairer les prises de décisions. Chaque entreprise a la possibilité de choisir son propre système adapté à son activité, sa taille, son organisation, adapté aux besoins des responsables. Cependant, il est opportun de comparer le coût de la recherche et du traitement de l'information avec son utilité réelle.

Deux principes fondamentaux doivent être rappelés :

- Mieux vaut disposer de quelques informations chiffrées significatives que d'une documentation trop abondante et non consultée, faute de temps.
- Mieux vaut disposer d'une information approximative et rapide que d'une information plus exacte mais connue trop tard.

### **1.3 La comptabilité de gestion dans les entreprises**

#### **1.3.1 Une définition de la comptabilité de gestion**

Il faut croire que la comptabilité de gestion est difficile à définir, puisque l'énumération de ses objectifs ou des usages des informations qu'elle produit est préférée à une approche plus conceptuelle. Pourtant, un document du Conseil National de la Comptabilité (CNC) tente l'exercice en 1996: « La comptabilité de gestion est destinée en premier aux

besoins de l'entreprise ; elle est une partie de son système d'information; elle fournit une modélisation économique de l'entreprise afin de satisfaire des objectifs de mesure de performance et d'aide à la prise de décision; elle est formée de plusieurs composantes:

Un processus de mesure des performances fournissant des comptes rendus de mesure selon des spécifications (qualité, délais, périodicité, méthode de calcul...) suffisamment précises et permanentes dans le temps pour permettre une appréciation des performances des entités opérationnelles de l'entreprise (centres de responsabilité, lignes de produits, segments d'activité...). Ce processus assure une cohérence des mesures entre les entités opérationnelles et l'ensemble de l'entreprise, afin de permettre une appréciation des contributions de chaque entité à l'ensemble de l'entreprise. Des méthodes d'aide à la prise de décision opérant soit de façon moins programmée, selon des besoins particuliers du moment, soit de façon plus spécialisée selon l'entité opérationnelle, sans forcément nécessiter une cohérence systématique au niveau de l'ensemble de l'entreprise »<sup>1</sup>

Produire des informations qui permettent de modéliser la relation entre les ressources mobilisées et consommées, et les résultats obtenus en contrepartie, à la fois dans une optique prévisionnelle pour aider les décideurs, et dans une optique rétrospective pour mesurer des performances. Comme toute modélisation, celles qu'emploie la comptabilité de gestion est une vérité relative, une construction parmi d'autres possibles.<sup>2</sup>

La comptabilité analytique et la comptabilité de gestion sont deux approches de comptabilité qui se concentrent sur l'analyse des coûts et des performances d'une entreprise, mais elles diffèrent dans leur objectif et leur portée. Voici les principales différences entre les deux :

### **1.3.2 Principales différences entre la comptabilité analytique et la comptabilité de gestion**

#### **1.3.3 En matière d'objectif**

- La comptabilité Analytique : L'objectif principal de la comptabilité analytique est d'analyser et de répartir les coûts afin de déterminer la rentabilité des produits, des services ou des activités spécifiques au sein de l'entreprise. Elle vise à fournir des informations détaillées sur les coûts et les marges.

---

<sup>1</sup>Un nouveau cadre conceptuel pour la comptabilité de gestion, CN Paris, 1996, p. 37-38.

<sup>2</sup> Henri BOUQUIN, Comptabilité de gestion 2000 p 09

- La comptabilité de Gestion : La comptabilité de gestion, quant à elle, vise à fournir des informations utiles aux gestionnaires pour la prise de décision et la planification. Elle englobe un éventail plus large d'activités, y compris la budgétisation, la planification stratégique et la mesure de la performance globale de l'entreprise.

#### **1.3.3.1 En matière de portée**

- la comptabilité Analytique : La comptabilité analytique se concentre principalement sur l'analyse des coûts directs et indirects liés à des produits ou des activités spécifiques. Elle est souvent utilisée pour évaluer la rentabilité des produits individuels ou des lignes de production.

- la comptabilité de Gestion : La comptabilité de gestion couvre un éventail plus large d'informations, y compris la budgétisation, la gestion des investissements, la planification stratégique, la gestion des ressources humaines, et la mesure de la performance globale de l'entreprise. Elle ne se limite pas uniquement à l'analyse des coûts.

#### **1.3.3.2 En matière de périodicité**

- La comptabilité Analytique : Elle peut être utilisée pour des analyses à court terme ou à moyen terme, mais elle est souvent utilisée pour des périodes plus courtes afin de suivre la rentabilité en temps réel.
- La comptabilité de Gestion : Elle englobe des activités de gestion à court terme, à moyen terme et à long terme, ce qui signifie qu'elle peut impliquer des horizons temporels plus variés.

#### **1.3.3.3 En matière d'utilisateurs**

- La comptabilité Analytique : Les principaux utilisateurs sont souvent les responsables de la production, les responsables de la chaîne logistique et les responsables de la rentabilité des produits.
- La comptabilité de Gestion : Elle vise à fournir des informations aux gestionnaires de tous les niveaux de l'entreprise, y compris la haute direction, pour les aider à prendre des décisions importantes.

En résumé, la comptabilité analytique se concentre principalement sur l'analyse des coûts liés aux produits et aux activités, tandis que la comptabilité de gestion a un objectif plus large qui englobe la prise de décision et la planification stratégique à tous les niveaux de

l'entreprise. Les deux approches sont complémentaires et peuvent être utilisées en tandem pour une gestion efficace de l'entreprise.

L'intégration entre la comptabilité analytique et la comptabilité de gestion est essentielle pour permettre aux entreprises de prendre des décisions éclairées en utilisant des informations financières précises.

Voici quelques points clés sur cette intégration

#### **1.3.4 En matière d'intégration**

**Objectifs différents :** La comptabilité analytique se concentre sur la répartition des coûts et des revenus par activité, produit ou projet, tandis que la comptabilité de gestion vise à fournir des informations utiles pour la prise de décision interne.

**Collecte de données :** Les données de la comptabilité analytique, telles que les coûts directs et indirects, sont utilisées dans la comptabilité de gestion pour calculer les coûts complets des produits ou des services.

**Affectation des coûts :** L'intégration permet d'attribuer les coûts analytiques aux centres de coûts ou aux départements, ce qui facilite l'analyse des performances et la gestion des ressources.

**Prise de décision :** Les informations issues de la comptabilité de gestion, basées sur les données analytiques, aident les gestionnaires à prendre des décisions concernant les prix de vente, la rentabilité des produits et la planification budgétaire.

**Suivi des performances :** L'intégration permet un suivi précis des performances par rapport aux objectifs et aux budgets, ce qui facilite la correction des écarts et l'amélioration continue.

L'intégration entre la comptabilité analytique et la comptabilité de gestion favorise une meilleure gestion des coûts, une prise de décision plus informée et une performance globale améliorée de l'entreprise.

**1.4 Contrôle de gestion de la production****1.4.1 Présentation du contrôle de gestion de la production<sup>3</sup>**

Le premier soin d'une entreprise industrielle soucieuse d'améliorer ses résultats ou, au moins de les maintenir à un niveau déterminé est, outre l'optimisation de sa politique commerciale, d'obtenir un coût de production aussi bas que possible pour ses produits.

De nombreuses méthodes existent pour analyser les coûts de revient mais ce sont presque toutes des méthodes purement comptables.

C'est en cela que se distingue le contrôle de gestion de la production : il fait intervenir tous les responsables de l'usine, c'est-à-dire tous ceux qui, aux différents niveaux, engagent réellement les dépenses, depuis le directeur de l'usine jusqu'au chef d'équipe. Il implique donc une décentralisation des responsabilités.

Que demande-t-on à ces responsables ?

De participer à l'analyse détaillée des dépenses qu'entraîne la fabrication. Chacun, dans le domaine dont il a la responsabilité, pourra ainsi :

- Connaître les dépenses actuelles,
- Juger de leur nécessité,
- Prévoir le montant des dépenses futures,
- Examiner, de façon critique, le réel et les prévisions et prendre, au vu des résultats, les mesures appropriées.

**1.4.2 Connaître les dépenses actuelles :**

Un technicien connaît les éléments purement techniques d'une fabrication :

- Quantités de matières premières,
- Cadence de production,
- Rendement,
- Réglages à effectuer, etc.

Il sait aussi, en général, combien d'hommes sont nécessaires pour faire fonctionner l'installation. S'il est un peu curieux (et s'il dispose des instruments adéquats), il connaîtra

---

<sup>3</sup>A.MIKOL, J-C.DE GUARDIA, H.STOLOWY, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, page 25

même la consommation d'électricité, de vapeur, de gaz, de fioul, etc., qu'entraîne la marche de l'installation. Mais il n'aura probablement pas calculé ce que coûte l'emploi d'un ouvrier supplémentaire, ni ce que représente l'économie de 500 tonnes de vapeur. Ce n'est pas surprenant : sa formation a privilégié les quantités, les consommations, les points de rendement, etc., mais non les valeurs monétaires.

Et pourtant, il aurait certainement mieux senti l'importance de l'économie réalisée, si, au lieu de lui parler de 500 tonnes de vapeur, on lui avait dit aussi que le coût de la production était, grâce à cela, réduit de 1500 franc ! Un franc, chacun sait ce que cela représente, mais une tonne de vapeur ? D'autre part, cette conversion en francs de tous les éléments techniques d'une fabrication réserve souvent bien des surprises à celui qui l'a fait, et qui constatera :

- Qu'il y avait des éléments auxquels il n'avait pas songé et qui sont loin d'être négligeables (ex. consommation d'eau, d'air comprimé);
- Que la valeur relative des différentes consommations, et surtout des différents éléments techniques, n'est pas du tout celle qu'il croyait (obnubilé depuis longtemps par le rendement, il se rendra compte par exemple, de l'importance de l'utilisation de la main-d'œuvre et de la cadence qu'il avait négligée jusque là - ou vice versa);
- Que ce n'est pas nécessairement en produisant plus que l'on diminuera les coûts de revient.

### **1.4.3 Juger la nécessité des dépenses actuelles**

Cette prise de conscience des coûts de fabrication doit normalement amener chaque responsable à se demander :

- Si chacune des dépenses engagées pour la fabrication est vraiment indispensable;
- S'il ne serait pas possible (sans perturber la production, naturellement) de réduire une dépense, ou même de la supprimer.

Et, si ce n'est pas un réflexe immédiat de chaque responsable, on peut être certain que le directeur de l'usine ou l'ingénieur chargé de la fabrication s'intéressera suffisamment à cet « examen de conscience », pour le provoquer, le cas échéant.

Cela conduit nécessairement à une étude détaillée des coûts dans leurs différentes natures dans le cadre du ou des centres de responsabilité concernés, ainsi qu'au niveau des éléments composants des coûts de revient.

**1.4.4 Prévoir le montant dépenses futures**

Le programme de fabrication est établi en tenant compte des prévisions commerciales, de la capacité des installations et de la politique de stockage ; combien, dans des conditions normales de production, dépensera-t-on pour le réaliser ?

L'évaluation détaillée des dépenses de production permettra de :

- Répartir les fabrications entre les différentes unités de fabrication, compte tenu de conditions économiques et non plus seulement de conditions techniques.
- Déterminer à l'avance, avec une précision suffisante, le montant total des dépenses de production et, par conséquent, le résultat prévisionnel de la division ou de la société. En effet, au niveau de la division, et a fortiori de la société, le contrôle de gestion est essentiellement un contrôle de gestion de RÉSULTATS. Il convient que les résultats prévisionnels soient aussi réalistes que possible.
- Posséder une référence, le budget, à laquelle on viendra, tout au long de l'année, comparer les réalisations. Notons bien que cette référence n'a pas la rigidité des budgets de l'État : elle est assez souple pour pouvoir s'adapter à tout moment à l'activité réelle des usines (c'est le principe de la flexibilité des budgets). Les responsables utiliseront d'autant plus volontiers le budget comme référence qu'ils auront participé de façon plus étroite à son élaboration ; ce sera LEUR budget, et non un document établi dans le plus grand secret, sans aucune intervention de leur part.
- Calculer des COÛTS DE REVIENT PRÉÉTABLIS aux différents stades de la fabrication, pour tous les produits, en mettant en évidence, les coûts d'élaboration à chaque stade de fabrication et en donnant une analyse des principales natures de coût.

**1.4.5 Examiner de la façon critique le réel et les prévisions et prendre les mesures appropriées**

Les éléments contenus dans le budget constituent avant tout une référence à laquelle les éléments réels sont comparés tout au long de l'année. Cette confrontation constitue le contrôle budgétaire qui a pour objet de mettre en valeur ce qui est exceptionnel, et cela seulement.

Le budget est donc une hypothèse de travail acceptée, en quelque sorte un contrat. Les résultats réels confrontés à cette référence donneront lieu à une analyse objective des écarts. Cette analyse mettra en évidence et séparera ce qui est répétitif ou systématique, et

occasionnel. A la suite de cet examen, le responsable s'attachera à bâtir un plan d'action pour prendre les mesures correctives nécessaires.

### **1.5 Gestion ou contrôle de gestion<sup>4</sup>**

Devrait-on parler d'information comptable axée sur la gestion ou d'information comptable axée sur le contrôle de gestion? Le contrôle de gestion se distingue-t-il de la gestion ou coïncide-t-il avec la fonction de gestion?

Pour répondre à ces questions, revoyons brièvement l'étymologie du mot «contrôle » et son évolution au fil des ans. À l'origine, le mot contrôle avait le même sens en français et en anglais. En France, le contrôle était un registre tenu en double, conçu pour vérifier un autre registre, le rôle. Il s'agissait donc d'un instrument de vérification, d'inspection et de pointage. Le « contrôle » se limitait à une vérification minutieuse d'un état ou d'un acte.

Cette origine se reflète aujourd'hui dans le terme « contrôles » employé au pluriel, terme qui désigne un ensemble de techniques et d'outils de vérification,

«Les mots anglais, eux, n'ont pas tardé à s'en écarter [du sens du mot français contre-rôle].» En anglais, le mot control signifie direction, commande, conduite, maîtrise; il évoque l'action de piloter, de guider. Cette signification a été retenue et est maintenant intégrée à la pratique du contrôle de gestion. En fait, on observe aujourd'hui différentes pratiques assimilées au contrôle de gestion: certaines s'approchent davantage de la surveillance, donc du sens étymologique de contrôle, alors que d'autres font figure de véritable système d'orientation et d'apprentissage, et sont donc proches du nouveau sens de contrôle.

### **1.6 La gestion**

La gestion est, pour l'entreprise, l'activité qui anime toutes les autres et lui permet d'accomplir sa mission. Comme en atteste la terminologie de la gestion d'entreprise, la gestion est présente dans toutes les fonctions de l'entreprise : on parle de gestion des opérations, de la mise en marché, de la trésorerie, de la sécurité des systèmes, du système d'information, du personnel, de la recherche et du développement, etc.

La gestion comporte trois grands volets: la planification, l'exécution et le contrôle. Exécuter, c'est poser plusieurs actes, notamment organiser, commander, diriger, motiver, inspirer et coordonner.

---

<sup>4</sup> HUGUES Bolsvert, la comptabilité de management , 2ème édition, 1999, page 322

**1.6.1 Le travail des gestionnaires <sup>5</sup>**

Loin de nous l'idée de reprendre ici en détail les concepts sur la théorie des organisations. Mais il est important d'en mentionner brièvement les éléments fondamentaux si on veut préciser la place de la comptabilité dans une organisation. Ce qui peut le mieux décrire le travail d'un gestionnaire, quel que soit son niveau de responsabilité, et quels que soient la taille et les buts de son organisation, c'est le processus administratif:

Tout bon gestionnaire exécute, peut-être sans s'en rendre compte dans certains cas, séquentiellement toutes les étapes du processus administratif et à tout moment au cours d'un exercice financier. Définissons succinctement chacune des étapes du processus administratif en y faisant ressortir des applications comptables.

**1.6.1.1 Planifier**

Cet exercice consiste à établir les objectifs communs d'une organisation pour une période donnée. Il permet de repérer les contraintes et de trouver les moyens de les lever. Les gestionnaires auront à faire des choix tant au niveau des objectifs qu'à celui des moyens pour les atteindre. Il leur faudra alors quantifier leurs options pour en connaître les effets sur la situation financière et les résultats futurs. Ils sentiront le besoin de transposer en termes financiers les objectifs visés, donc d'utiliser des états financiers prévisionnels que l'on appelle budgets. Quant aux moyens pour atteindre des objectifs, ils verront à ce qu'on procède à des analyses techniques et financières dans le but de déterminer les options les plus avantageuses. À titre d'exemple, mentionnons qu'il existe plusieurs moyens de lever une contrainte de capacité de production : agrandissement d'usine, acquisition de machines additionnelles, remplacement de la machinerie actuelle par une machinerie plus efficace, mise en place d'un nouveau quart de travail, appel à la sous-traitance. Du point de vue financier, quelle option est la plus avantageuse? On devra faire des calculs financiers prévisionnels de chacune des options pour pouvoir choisir, et cela sans minimiser l'importance des facteurs qualitatifs.

**1.6.1.2 Organiser**

Une fois les objectifs fixés et les moyens pour les atteindre choisis, il restera à mettre en place les ressources nécessaires, c'est-à-dire les ressources financières, humaines et celles relatives aux installations (immobilisations tangibles et intangibles). Si l'acquisition de nouvelles machines s'impose, il faudra déterminer:

---

<sup>5</sup>Réjean Brault Pierre Giguère, comptabilité de management 1993, 3<sup>ème</sup> édition, page 01

- De quel type de machines on aura besoin;
- Quelle sera la séquence de livraison de ces machines:
- Quels en sont les fournisseurs actuels et potentiels.

En somme, il s'agira de recueillir de l'information pour aider le gestionnaire à prendre une décision. Ce même raisonnement n'est-il pas valable pour les ressources financières et humaines? Observons une situation où l'on doit choisir un fournisseur de matières ou de marchandises. Il n'est plus vrai aujourd'hui que le seul critère qui guide le choix est le prix du produit désiré. Bien d'autres facteurs entreront en ligne de compte:

- La qualité du produit;
- La constance dans la qualité du produit:
- Le respect des délais de livraison:
- Le faible taux d'erreur dans les livraisons:
- La situation financière du fournisseur;
- Le délai de réponse à une commande:
- Les politiques d'escomptes de quantité et de caisse.

Toutes ces données ne peuvent être obtenues instantanément. Il faudra rassembler toutes les informations sur les fournisseurs potentiels pour que le directeur des achats puisse prendre une décision éclairée.

### **1.6.1.3 Diriger et coordonner**

On entend par là la réalisation effective des objectifs, l'action fondamentale de l'organisation qui permet la symbiose des ressources pour atteindre les objectifs fixés. Cette action, si simple dans le cas d'une très petite entreprise puisqu'elle s'incarne dans le propriétaire ou l'actionnaire unique, peut devenir complexe dans le cas de la moyenne et de la grande entreprise. Dans une organisation aux activités diversifiées, il faut davantage surveiller qui fait quoi, quand et comment. Pour concrétiser les objectifs, il vaut alors mieux déterminer les pouvoirs, devoirs et responsabilités de chacun des gestionnaires et installer un système de communication approprié. Les grandes organisations vont dresser des organigrammes détaillés des fonctions de direction auxquelles seront rattachées des descriptions de tâche. En général, le directeur de production d'une grande entreprise n'a pas pour tâche de décrocher des contrats et de trouver de nouveaux clients. On s'attend cependant à ce qu'il puisse fabriquer des produits de qualité, dans les délais impartis, avec un faible taux de gaspillage et

au meilleur coût possible. C'est en connaissant bien son rôle et les caractéristiques de sa tâche que le gestionnaire pourra diriger et coordonner les ressources sous sa responsabilité. Il ne pourra le faire que s'il a accès à de l'information sur la nature de la tâche (descripteur de sa tâche) et à de l'information active qui lui permet de répondre aux demandes de son supérieur grâce à un système de communication.

#### **1.6.1.4 Contrôler et évaluer**

Très sommairement, le contrôle consiste à s'assurer du bon usage et de l'usage efficace des ressources. Il s'agit de prendre tous les moyens possibles pour que les ressources, en particulier celles volatiles comme l'argent, les stocks de matières et de produits, soient utilisées aux fins de l'organisation. Les moyennes et grandes entreprises se doteront de manuels de procédures qui fixent toutes les étapes administratives à suivre pour une opération donnée ainsi que tous les points de contrôle s'y rapportant. Un tel manuel est une bonne source d'informations et le gestionnaire le consultera souvent pour s'assurer du bon contrôle des ressources dont il est responsable.

Ce manuel implique également l'utilisation de documents internes et externes comme support à la mise en place de points de contrôle. Par exemple, le responsable de l'entrepôt des produits de l'entreprise ne consentira à laisser sortir des produits que s'il en a reçu l'ordre du service des ventes. Cet ordre se matérialisera dans la mesure où le service des ventes transmettra à l'entrepôt de produits le bon de livraison qui n'est ni plus ni moins qu'une copie modifiée de la facture de vente. Pas de bon de livraison, pas d'expédition de marchandises. On dira d'un usage des ressources qu'il est efficace, s'il vise à éviter le gaspillage.

Il peut s'agir de perte de matières, de produits et de temps, d'une mauvaise utilisation des ressources financières et des immobilisations, etc. Ce repérage du gaspillage ne peut se faire que si on peut se référer à des points de comparaison, à des normes établies.

Comme toute évaluation procède par comparaison pour déterminer dans quelle mesure des objectifs ont été atteints ou dépassés, le gestionnaire va comparer périodiquement les réalisations avec les objectifs. En général, cette comparaison fait ressortir des variations, des différences. L'importance absolue et l'importance relative des variations dicteront habituellement l'action du gestionnaire. Si la variation peut être tolérée en raison de son peu d'importance, aucune action ne sera entreprise. Le cas contraire incitera le gestionnaire à déterminer les causes de la variation et entraînera une réaction.

Il y a essentiellement deux types de causes qui peuvent expliquer une variation: les causes endogènes et les causes exogènes. Les causes endogènes ou internes font ressortir que les objectifs étaient atteignables, réalistes, mais que c'est le mauvais usage des ressources et la mauvaise gestion qui sont en cause. Cette constatation devrait inciter le gestionnaire à revoir (réaction) le fonctionnement de ses activités pour corriger le plus rapidement possible la situation. Cela pourrait exiger le réajustement du tir /feedback) en déplanifiant, en réorganisant les activités à la lumière des informations dégagées par l'examen des causes des variations. Les causes exogènes ou externes concernent des facteurs extérieurs à l'organisation et sur lesquels les gestionnaires n'ont pas toujours facilement de prise. Par exemple, le lancement d'un nouveau produit qui n'a pas donné les résultats escomptés que nous laissions entrevoir les études de marché et de comportement des consommateurs ou qui les a largement dépassés. Cet état de choses exige une réaction immédiate, surtout si le produit ne trouve pas preneur.

Le gestionnaire verra à replanifier ses activités, à se réorganiser en conséquence et à réévaluer la situation un peu plus tard.

On constate que l'évaluation peut amener le gestionnaire à reprendre le processus administratif en cours d'exercice en fonction de nouvelles données. En corollaire, on peut dire que, sans l'information dégagée de l'évaluation, le gestionnaire ne peut réagir efficacement et peut même ne pas réagir du tout. Pour être en mesure de réagir en cours de route, le gestionnaire doit procéder périodiquement à l'évaluation. Pour les opérations courantes, l'évaluation se fait en général tous les mois. Il faut donc que la planification des opérations courantes s'établisse mensuellement. Dans des cas exceptionnels, un lancement de produit par exemple, la période d'évaluation pourrait être beaucoup plus courte.

## **1.7 Le Contrôle de gestion**

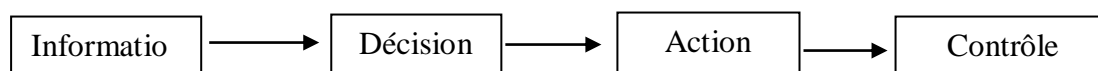
### **1.7.1 Définition du Contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est l'ensemble des procédures permettant à une organisation d'utiliser au mieux ses ressources afin d'atteindre ses objectifs. Le contrôle de gestion a été défini par plusieurs auteurs nous avons quelques définitions qui sont : GAUTIER et PEZET

(2006) définissent le contrôle de gestion comme : « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie. »<sup>6</sup>

Selon ALAZARD.C : « contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu »<sup>7</sup>. Tout contrôle vise les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Pour une entreprise, le contrôle (est compris et analysé, comme le respect d'une norme), c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion, comme suit :

**Figure 9: processus de la gestion**



Source : ALAZARD.C, SEPARI.S « contrôle de gestion » DUNOD ,5eme Edition ,paris ,2001.

Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être étendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine entreprise sur un système le mot contrôle a donc deux sens :

Vérifier : par exemple, les coûts ont-ils augmenté ? Pourquoi le budget prévu pour la publicité d'un nouveau produit n'a-t-il pas été encore dépensé ?

Maîtriser : en comparant les réalisations et les prévisions des actions correctives permettant de revenir vers la situation désirée.

Selon J.L.Ardouin, M. Michel, J.Shmit (1985) : « le contrôle de gestion est l'ensemble des actions, procédures et document visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs »<sup>8</sup>

Le contrôle de gestion est un processus durable de management d'entreprise permettant d'évaluer en réel l'ensemble des activités et leur réalisation. Ce processus est axé sur un sens de perfectionnement de la performance des services exercés par l'entreprise. A partir de ce sens, nous pouvons affirmer que le contrôle de gestion est une notion multiforme faisant intervenir plusieurs composantes.

- Une procédure décisionnelle permettant d'atteindre des objectifs financiers et autres. ]

<sup>6</sup>F.GAUTIER, A.PEZET : « Contrôle de gestion », Ed. PEARSON, Paris, 2006, p.32.

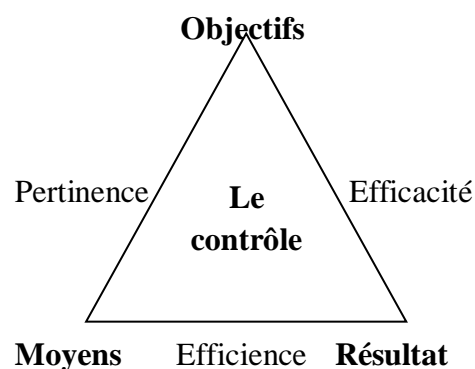
<sup>7</sup> ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion manuel et application », DUNOD, 5eme édition, Paris 2001, P15.

<sup>8</sup> LAUCATE.P, « Les principes et outils essentiel du contrôle de gestion »12 ACOR RG F° CG, guide v3, v12-v13 septembre. P8

- Un système d'information constitué de procédures et de règles permettant de définir

L'enchaînement des actions. Un ensemble d'outil, permettant la mise en œuvre de techniques propres au bon fonctionnement de la procédure décisionnelle et au système d'information. Au terme "contrôle de gestion" est souvent associé une connotation négative, celle de vérification et de sanction. Ce n'est pas ce sens qui est convenable, le terme contrôle doit être ici interprété au sens de maîtrise. Le contrôle de gestion doit, donc, conduire à la maîtrise de la gestion ; le contrôleur de gestion ayant pour rôle d'assister les responsables opérationnels à la réalisation de leurs objectifs.

**Figure 10 : triangle de contrôle de gestion**



Source : ALAZARD.C, SEPARIS « contrôle de gestion » DUNOD ,5eme Edition ,paris ,2001.

### 1.7.2 Place du contrôle de gestion

Véritable d'information, le contrôle de gestion est normalement au centre de tous les flux d'information de l'entreprise.

« Il reçoit, traite, analyse, exploite, explique, et retransmet à d'autres les informations reçues»<sup>9</sup>

Sa place dans l'entreprise est donc essentielle incontournable celle-ci dépend :

- De la taille de l'entreprise
- De son mode de fonctionnement (décentralisé ou non)
- Des moyens disponibles
- Des objectifs poursuivis par la direction générale Généralement,

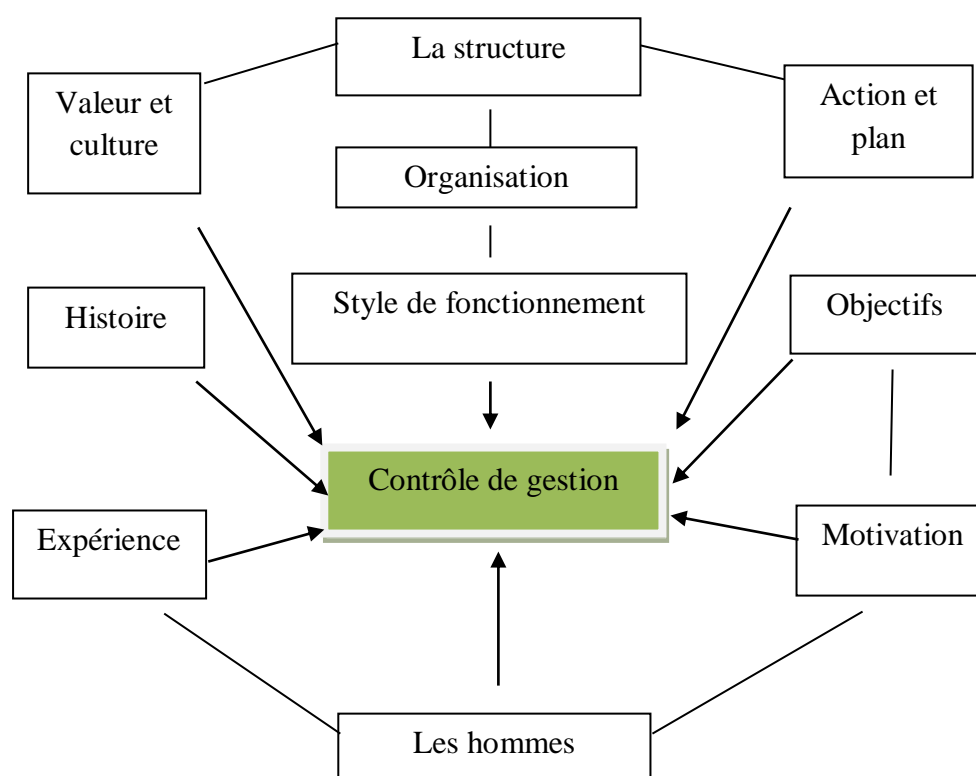
<sup>9</sup> 8KERVILER.I, KERVILER.L, « Le contrôle de gestion à la portée de tous ! » ECONOMICA, 5eme Edition, Paris, 2000, P12

Le contrôle de gestion se situe au sein de la direction financière, soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier.

Mais l'évolution la plus récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement au dirigeant (directeur générale) de l'entreprise. Cette position favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants.

Pour mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion s'appuie sur tous les moyens disponibles dans l'entreprise, qu'il s'agisse du potentiel technique, des moyens financiers ou encore des ressources humaines.

*Figure 11 : la place du contrôle de gestion au cœur de l'entreprise*



Source : ALAZARD.C, SEPARIS « contrôle de gestion » DUNOD ,5eme Edition ,paris ,2001.

### 1.7.3 Rôle de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises permet de définir avec un maximum de précision la meilleure route à suivre pour atteindre le but poursuivi. En fonction des informations dont il dispose, il calcule ; évalue, stimule et propose

des routes à suivre. Il indique les options possibles et leurs conséquences en terme financiers, de risque, de délais...etc.

Dans la gestion de l'entreprise, ou de toute entité autonome, le contrôle de gestion a un rôle fondamental à jouer, il a pour missions :

- D'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion
- De Piloter leurs unités de gestion : prévoir, programmer des moyens et des étapes, contrôler les performances et réagir ;
- D'aider au pilotage de la stratégie de l'entreprise.

#### **1.7.4 Contrôleur de gestion**

Le contrôle de gestion a jusqu'ici été présenté comme un savoir construit sur des techniques et des pratiques à suivre, cette procédure est faite par un contrôleur de gestion qui maîtrise son métier dans le but de réaliser un contrôle de gestion qualifié.

##### **1.7.4.1 Définition du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion, aide les décideurs de l'entreprise à atteindre leurs objectifs, et les opérationnels, il élabore les outils d'analyse des résultats et d'aide à la décision nécessaire au pilotage de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion n'a pas uniquement le rôle de contrôler la gestion des entités, mais aussi il doit respecter certaines procédures et obtenir des qualités qui lui qualifier de maîtriser son travail au sein d'une entreprise.

Le métier de contrôleur de gestion a pour but d'aider les décideurs de l'organisation à atteindre et à remettre en cause leurs objectifs. Le contrôleur assure ainsi le lien entre les dirigeants et les différents services de l'entreprise.

##### **1.7.4.2 Le contrôleur de gestion au sein de la grande entreprise**

Il revient à la direction de décider de la place que le contrôleur de gestion occupe au sein d'une organisation; on retrouve donc ces professionnels à divers niveaux hiérarchiques. On relève toutefois des pratiques plus fréquentes que d'autres. Ainsi, le contrôleur de gestion est généralement rattaché au siège social. Mais, dans certains cas, on constate aussi sa présence dans les divisions, les unités opérationnelles et les usines. Les lignes d'autorité varient également d'une organisation à une autre. Dans certaines, les contrôleurs divisionnaires relèvent du directeur financier du siège social; dans d'autres, ils sont intégrés

dans les unités opérationnelles auxquelles ils appartiennent et n'ont qu'une relation informelle, « technique », avec la fonction comptable relevant du siège social.

La structuration de la fonction comptable suit souvent des tendances nationales. Au Canada, la comptabilité et le contrôle de gestion logent à la même enseigne. Ce mode de structuration assure la production de rapports financiers conformes aux PCGR, mais la pertinence de ces rapports pour la prise de décision est maintes fois remise en question. Dans d'autres pays, comme la France, le contrôle de gestion est indépendant de la comptabilité ; le contrôleur de gestion et le comptable ont un profil de carrière forte différente, et il est rare de voir un individu occuper successivement ces fonctions, ce qui est fréquent au Canada. Toutefois, on observe un problème commun aux deux structures, soit la difficulté de réconcilier les informations tirées de la gestion avec les données des rapports financiers. Enfin, il est intéressant de noter que, tant au Canada qu'en France, on juge sévèrement le système en place et que les responsables de l'un et de l'autre pays proposent actuellement de faire évoluer leur structure dans la direction qu'a adoptée l'autre.

### **1.7.5 Objet et objectif du contrôle de gestion**

#### **1.7.5.1 Objectif du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est lié à la notion d'objectif car ce dernier introduit en parallèle la notion du « chemin à suivre et par conséquent de pilotage de l'entreprise ». Il vise à assurer les objectifs suivants:

➤ Performance de l'entreprise Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être compromis entre l'adaptation aux évolutions et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délais, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité...

Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes.

➤ Amélioration permanente de l'organisation Pour utiliser aux mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus

supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et le levier d'accroissement possible de valeur ajoutée.

Prise en compte des risques Dans le pilotage de la performance, le gouvernement de l'entreprise et le risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

### **1.7.5.2 L'objet du contrôle de gestion <sup>10</sup>**

Fonction multiforme, le contrôle de gestion renvoie à cinq tâches principales : la prévision, le conseil, le contrôle, le reporting et la mise au point de procédures. Elles s'exercent de manière différente auprès des divers responsables opérationnels et de la direction générale.

#### **1.7.5.2.1 La prévision**

La prévision est mise en œuvre par chacun des services de l'entreprise avec l'aide du service de contrôle de gestion.

Au niveau des responsables opérationnels, les tâches de prévision concernent :

- L'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers;
- La définition des moyens à engager pour chaque objectif;
- La mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leurs implications financières.

Au niveau de la cellule centrale de contrôle de gestion, il s'agit de :

- S'assurer de la compatibilité et de la cohérence des budgets entre eux ;
- S'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise ;
- Faire se confronter les différents services lors de leur élaboration ;
- Proposer à la Direction Générale les éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort, entre les différentes options.

Le contrôleur de gestion a donc un rôle important en tant que concepteur et animateur du processus budgétaire. L'élaboration des budgets, leur exécution et leur suivi peuvent être

---

<sup>10</sup>A.MIKOL, J-C.DE GUARDIA, H.STOLOWY, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, page 17

distinguées d'un point de vue théorique, mais en pratique ces phases sont indissociables et font partie d'un même processus de « gestion prévisionnelle », entièrement centré sur la prise de décision et l'action des dirigeants opérationnels.

#### **1.7.5.2.2 Le conseil et l'aide**

Cette fonction de conseil est exercée auprès de différents responsables opérationnels comme auprès de la Direction Générale. Elle a pour but de :

Fournir aux responsables des renseignements permanents chiffrés susceptibles de déterminer des actions correctives immédiates;

Les aider à réviser en permanence leur gestion en fonction :

- Des résultats qu'ils ont obtenus;
- Des résultats des autres services (conjoncture interne à l'entreprise) ;
- De la conjoncture économique générale.

## **2 Section 02 : la prise de décision**

### **2.1 Définitions de la décision**

Pour la plupart des écoles rationalistes-analytiques, la décision est définie comme un choix entre plusieurs alternatives. Pour d'autres, la décision concerne aussi le processus de sélection de buts et d'alternatives. Les approches cognitives, finalement, traitent la décision comme le résultat d'un processus global de résolution de problèmes.<sup>11</sup>

Étymologiquement, le mot décider vient du mot latin *cardere*, qui veut dire couper, trancher. Le terme décision a plusieurs définitions. Il est assimilé à un acte, une action ou un processus de résolution de problème :

Une décision est une action qui est prise pour faire face à une difficulté ou répondre à une modification de l'environnement, c'est à dire, pour résoudre un problème qui se pose à l'individu ou à l'organisation.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> ABDELKADER Adla, thèse doctorale, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P7.

<sup>12</sup> **idem**

Roy et Bouissou estiment que la décision est souvent présentée comme le fait d'un individu isolé (décideur) qui exerce librement un choix entre plusieurs possibilités d'actions à un moment donné dans le temps.<sup>13</sup>

Selon Mintzberg, une décision, qu'elle soit individuelle ou résultant d'un travail de groupe, peut être définie comme l'engagement dans une action, c'est à dire, une intention explicite d'agir.<sup>14</sup>

La décision est l'acte volontaire par lequel après examen des questions douteuses ou litigieuses on tranche, on prend parti.<sup>15</sup>

## **2.2 Les décisions administratives**

De ces occasions qui s'offrent à la firme et pour lesquelles il y aura des décisions à prendre, nous avons fait une liste qui, sans être exhaustive, illustre leur variété.

Dans le présent chapitre, nous nous proposons de mettre l'accent sur les décisions à court terme : éliminer un produit apparemment déficitaire, produire un article ou l'acheter lancer un nouveau produit, accepter des commandes spéciales de produits à un prix de vente inférieur au prix ordinaire, acheter une machine ou la louer, remplacer une vieille machine par une nouvelle plus perfectionnée, se débarrasser de marchandises désuètes, utiliser une superficie ou la louer, fermer un rayon ou un atelier, décider la fermeture partielle ou totale d'une usine.

Il se présente donc à l'administration des entreprises, petites et grandes, de nombreux moyens de remplir sa tâche et d'atteindre ses objectifs; elle doit souvent choisir, entre plusieurs solutions, celle qui présente ordinairement le meilleur rendement possible, après avoir soupesé les avantages et désavantages de chacune; telle est la nature de la prise de décision.

### **2.2.1 Les décisions et la comptabilité générale**

La comptabilité générale est impuissante à donner toutes les solutions ou même tous les éléments de solution aux problèmes que nous venons de citer. Le système comptable est le plus souvent organisé en vue de la présentation des états financiers, le tout selon les principes comptables généralement reconnus.

---

<sup>13</sup>idem

<sup>14</sup>idem

<sup>15</sup>HELPER. KALIKA et ORSONI, management : stratégie et organisation.

Cet objectif prévaut tant pour les investisseurs que pour les administrateurs; cependant, ces derniers ont des besoins autres que ceux des investisseurs: par conséquent, dans les études et les rapports internes, les administrateurs ne se sentent pas liés par les principes comptables ; ils veulent être éclairés par des données qui concernent l'avenir de l'entreprise et, pour eux, la comptabilité du passé ne peut être une mesure adéquate du futur. Les administrateurs veulent savoir de façon nette ce que les coûts et les profits peuvent être et doivent être et non seulement ce qu'ils ont été; ils se préoccupent non seulement de l'exploitation prise globalement, mais aussi des secteurs ou composantes de l'entreprise.

Mettre sur pied un système comptable qui donnerait sur demande toutes les données financières propres à éclairer le grand nombre de décisions à prendre par l'administration est d'un coût prohibitif pour la plupart des entreprises et probablement non souhaitable pour toutes. En effet, une décision est presque toujours différente d'une autre et met en cause des facteurs forts divers.

Pour en arriver à des décisions éclairées, l'administration doit utiliser les instruments propres à fournir les renseignements indispensables à la solution la plus rationnelle des problèmes. Elle utilisera donc une comptabilité axée sur les besoins de gestion, ainsi que tous les éléments extérieurs propres à jeter quelque lumière sur les questions à l'étude et à favoriser des décisions judicieuses.

### **2.2.2 Le rôle du comptable dans certaines décisions'**

Les fonctions comptables peuvent être divisées en deux catégories : faire un rapport sur les coûts et les analyser. Le rapport sur les coûts comprend, entre autres choses, le calcul du coût des produits vendus et celui des stocks ; l'analyse des coûts consiste à examiner soigneusement un très grand nombre de données sur les coûts, fournies par le système de prix de revient, afin de mettre en évidence les faits significatifs. Ces faits peuvent être présentés à l'administration, habituellement sous forme de rapports spéciaux, en vue d'une exploitation heureuse de l'entreprise.

Même si les deux fonctions sont importantes, c'est par l'analyse des coûts que le comptable en administration industrielle peut le mieux justifier sa présence au sein de l'équipe administrative et s'y affirmer. Lorsqu'il s'agit de saisir la signification des prix coûtants et de prévoir les conséquences que peut avoir sur les coûts une décision de l'administration, le comptable devrait être la personne dont on attend des réponses éclairées.

Le rôle du comptable dans le procédé de prise de décision exige une grande habileté et beaucoup de jugement. Puisque les données comptables utilisées dans ce cas se rapportent aux

activités futures de l'entreprise, on demande au comptable de voir plus loin que le simple enregistrement des actes du passé. Il doit déterminer, à titre d'analyste, les coûts pertinents pour la décision à prendre. Dans sa préparation des rapports analytiques à soumettre à l'administration, le comptable doit se rappeler que

- Dans tout rapport, les données sur les produits et les coûts se rapportant à chacun des projets doivent être pertinentes pour la décision à prendre;
- Son rôle est tout d'abord de signaler les conséquences probables sur la rentabilité de l'entreprise de chacun des projets, sans avoir à recommander un choix plutôt qu'un autre, à moins qu'on ne lui demande spécifiquement de se prononcer, ce qui se présentera malgré tout assez souvent;
- Son rapport devra être au point. Comme un rapport de cette nature porte sur les actions futures de l'administration, certains détails peuvent quelquefois être sacrifiés, mais le rapport ne doit jamais être vague ni équivoque;
- Son rapport n'est pas toujours la seule base des décisions de l'administration. Même si son analyse quantitative est juste, la solution que semble favoriser le rapport du comptable peut, dans plusieurs cas, ne pas être retenue par l'administration et cela, pour des raisons valables découlant de facteurs qualitatifs.

### **2.2.3 Le facteur temps et la décision**

Les décisions des administrateurs influencent à des degrés divers le rendement de l'entreprise. Certaines ont des répercussions à long terme: changement complet des machines de l'entreprise, ouverture de nouveaux territoires de vente, établissement dans un pays étranger, fermeture totale d'une usine. De la décision dépendent, au moins en partie, l'orientation future de l'entreprise et son choix d'investir ou de désinvestir; par conséquent, l'élément risque est très important.

Les décisions d'investissement ont une incidence sur la situation de la firme pendant une période suffisamment longue pour que leurs conséquences financières soient prises en considération. Ces décisions supposent que des ressources de l'entreprise sont commises à certains actifs: bâtiments, machines, etc. De plus, l'abandon de l'actif avant la fin de sa vie utile peut entraîner des pertes de capital.

D'autres décisions peuvent n'avoir qu'un effet à court terme, comme celui d'accepter une commande spéciale à prix réduit, d'utiliser un local existant ou de le louer, de se défaire d'une marchandise désuète.

Nous incluons dans les décisions avec effets à court terme celles comportant des engagements de capitaux à long terme, mais dont les montants ne constituent aucunement un facteur déterminant en matière de décision.

Les effets sur les flux monétaires des décisions à court terme sont relativement prévisibles et peuvent être quantifiés; par conséquent l'élément risque est moins important et les répercussions désavantageuses plus faciles à corriger.

#### **2.2.4 Les facteurs quantitatifs et qualitatifs**

Toute décision demande une étude sérieuse de tous les facteurs qui peuvent entrer en jeu. Les facteurs quantitatifs sont ceux qui peuvent être exprimés en chiffres, surtout en dollars : ils mettent en cause des éléments comme les ventes supplémentaires, les économies ou les coûts supplémentaires; leur étude indique s'il y a espoir d'une rentabilité suffisante. Le présent chapitre est surtout centré sur ces facteurs quantitatifs.

Les facteurs qualitatifs jouent souvent un rôle prédominant dans plusieurs décisions: ce sont des facteurs qu'on ne peut inscrire aux livres comptables parce qu'il est difficile de les traduire en quantités ou en dollars. Les exemples classiques de tels facteurs sont les suivants : prestige dans l'industrie, statut dans la communauté, réactions des syndicats et des hommes politiques devant le transfert d'une production d'une usine à une autre usine, d'une ville à une autre ; réactions des clients habituels et de la concurrence devant la vente à un client étranger d'un produit à un prix de vente inférieur au prix soi-disant coûtant. Si l'entreprise confie la fabrication d'une pièce à un fournisseur, pourra-t-elle obtenir la constance dans la qualité souhaitée, la continuité dans la livraison où encore sera-t-elle à la merci de ce fournisseur ? L'entreprise trouvera-t-elle dans la ville ou la région choisie la main-d'œuvre dotée des connaissances techniques indispensables ? Ouvrira-t-elle de nouveaux marchés même si, pendant quelques années, elle doit subir des pertes ou ne connaître que des profits minimes ?

Quant au comptable, même si de par son rôle strict il n'a pas à tenir compte des facteurs qualitatifs dans ses rapports à l'administration, il doit, comme membre de l'équipe administrative, être conscient de ces facteurs: placé au centre des opérations de la comptabilité, son poste est idéal pour observer les conséquences sur les flux monétaires des décisions prises.

Le comptable digne de ce nom sait que les données quantitatives n'éclairent qu'une partie du problème ou du choix et que les actions posées par l'administration peuvent être inspirées par des motifs ne pouvant pas toujours être exprimés en chiffres ou en graphiques; en particulier, les réalisations destinées à maintenir de bonnes relations avec les employés, les

syndicats, les fournisseurs, la clientèle et le public, sont d'une importance telle que dans plusieurs cas, elles auront préséance sur les seuls facteurs d'ordre quantitatif.

### **2.3 Le coût de revient et la prise de décision<sup>16</sup>**

Nous concluons ce troisième chapitre en replaçant le coût de revient dans la perspective de la comptabilité axée sur la gestion ; ce coût est une information dont la prise de décision peut dépendre. En résumé, le coût de revient se substitue au coût d'achat lorsque plusieurs ressources concourent à la fabrication d'un produit. Il remplit la même fonction que le coût d'achat dans l'entreprise commerciale, c'est-à-dire qu'il permet de fixer le prix de vente et d'analyser la rentabilité des produits en comparant leur coût pour l'entreprise à leur prix de vente. Il convient donc, avant de décider d'implanter une méthode de calcul ou même un système complexe de coût de revient, de se demander à quoi servira l'information recherchée. Selon les besoins d'information des utilisateurs et leur degré de satisfaction, on pourra décider de se contenter de systèmes beaucoup plus simples que ceux mis en place dans le passé.

Il faut comprendre que, souvent, l'entreprise vise simultanément plusieurs objectifs en ayant recours à un système unique, ce qui s'avère inefficace. Rappelons-nous les multiples rôles qu'exerce le comptable dans l'entreprise (voir le chapitre 1). Par ailleurs, nombre d'établissements ont hérité de systèmes conçus à une époque où plusieurs technologies aujourd'hui disponibles n'existaient pas, et où la plupart des contrôles étaient effectués manuellement par les contrôleurs et les vérificateurs internes. En conséquence, l'information fournie par plusieurs systèmes peut apparaître trop volumineuse et demeurer en grande partie inutilisée. D'autre part, il est souvent difficile d'identifier l'information pertinente à la prise de décision, et d'interpréter les coûts de revient issus de programmes informatiques conçus à l'extérieur de l'entreprise et parfois mal connus des utilisateurs. Il nous apparaît impératif que tous les gestionnaires se questionnent sur leurs systèmes et leurs coûts de revient avant de prendre des décisions. Nous allons analyser brièvement le rôle que peut jouer le coût de revient dans l'établissement du prix de vente, l'évaluation des stocks et la détermination de la rentabilité.

#### **2.3.1.1 L'établissement du prix de vente**

Pour recevoir une rémunération satisfaisante, un artisan doit faire en sorte que le prix de vente de son travail soit supérieur au prix qu'il a payé pour l'acquisition des

---

<sup>16</sup> HUGUES Bolsvert, la comptabilité de management, 2ème édition, 1999, page 89

matières premières nécessaires à sa production. De même, pour être en mesure de couvrir ses frais et de réaliser un bénéfice, une entreprise commerciale doit vendre le produit qu'elle met en marché plus cher qu'elle ne l'a payé; une entreprise industrielle doit offrir ses produits à un prix plus élevé que le prix coûtant et une entreprise de services doit proposer pour ses services un prix qui dépasse leur coût de revient.

Dans un contexte où l'entreprise jouit d'un monopole relatif et dispose d'une certaine marge de manœuvre pour fixer son prix de vente sans trop modifier la demande, (c'est-à-dire dans une situation où la demande est inélastique par rapport au prix), le coût de revient peut servir à établir le prix de vente. Pour obtenir le prix de vente souhaité, il suffit d'ajouter au coût calculé la marge de bénéfice désirée.

$$\text{Prix de vente} = \text{Coût de revient} + \text{Marge de bénéfice souhaitée}$$

Cependant, dans un contexte où le prix de vente est déterminé par le marché, le coût de revient permet d'établir un prix plancher au-dessous duquel l'entreprise n'a pas intérêt à faire des transactions, à fabriquer ou à assembler ses produits, ou encore à offrir ses services.

### 2.3.1.2 L'évaluation des stocks

L'entreprise a l'obligation de dresser des états financiers de façon périodique. Pour ce faire, il lui faut évaluer les stocks selon les principes comptables généralement reconnus (PCGR). Ce calcul doit notamment respecter le principe du rapprochement des produits et des charges au cours d'une période donnée. Ce principe est crucial, car les coûts inclus dans les stocks sont déduits des charges de la période concernée et sont donc susceptibles de devenir une charge pour la période suivante. Le coût de revient ainsi obtenu constitue souvent un élément important de la prise de décision. Il importe donc de comprendre l'impact de ce principe sur le coût calculé, comme l'illustrent les deux exemples suivants.

### 2.3.1.3 L'évaluation de la rentabilité

Plusieurs décisions portent sur la rentabilité d'un produit par rapport à un autre ou d'un procédé par rapport à un autre. Doit-on fabriquer ce produit, l'acheter ou le sous-traiter? Doit-on abandonner une gamme de produits ou de services? Le calcul des coûts de production est préalable à l'évaluation de la rentabilité; il en est souvent un élément déterminant.

Toutefois, il est intéressant de noter que, tout comme il existe plusieurs types de coûts, il y a plusieurs niveaux de rentabilité, notamment :

- une rentabilité moyenne à court terme (un an et moins) ;
- une rentabilité moyenne à long terme (plus d'un an) ;

- une rentabilité marginale.

De plus, l'entreprise peut vouloir estimer la rentabilité a priori, c'est-à-dire dans un contexte de planification, ou encore a posteriori, c'est-à-dire dans un contexte d'évaluation des résultats. Dans le premier cas, on aura recours à des données prévisionnelles et dans le deuxième cas, à des données historiques.

## **2.4 Notion de coût pertinent<sup>17</sup>**

La définition du coût d'un produit retenu implicitement à travers les méthodes d'analyse exposées, était tout ce qu'à coûter le produit pendant le cycle de production ; c'est une définition purement comptable.

Avec la méthode en coûts complet c'est l'agrégation dans le coût d'un produit de toutes les dépenses qui ont concouru au cycle de production. Le résultat dégagé est un résultat final qui n'est pas très significatif en lui-même.

Avec la méthode des coûts variables seuls les coûts variables font l'objet de répartition. Les coûts fixes sont considérés comme des charges de période et affectés au compte de résultat. Cette méthode se rapproche de l'analyse économique ; car les résultats obtenus seront plus utiles à la prise de décision.

Un coût n'aura de signification qu'au regard de la prise de décision ; la prise de décision suppose au préalable une prévision, un choix et une renonciation à quelque chose.

Donc les coûts « pertinents » sont les coûts les mieux appropriés aux différentes natures de décision et ils sont :

- Les coûts prévisionnels ;
- Les coûts d'opportunités ;
- Les coûts différentiels.

### **2.4.1 Les coûts prévisionnels**

Seuls les coûts prévisionnels intéresseront la prise de décision ; l'information comptable ne sera utile que dans la mesure où les coûts passés peuvent être un indicateur de dépenses futures (si la situation passée se perpétue).

---

<sup>17</sup>BOUBRIT R., cours de gestion des coûts, ESC, P.134 :136.

Le coût marginal est un coût pertinent pour la décision de type ; faut-il accepter une commande supplémentaire lorsque l'entreprise approche la pleine capacité ?

### **2.4.2 Les coûts d'opportunités**

Le coût n'est pas seulement « un sacrifice monétaire » il est également un « coût d'opportunité », pour le comptable le coût d'opportunité est égal au coût de l'occasion manquée.

Chaque fois qu'une solution est envisagée (implicitement ou renoncer à une autre solution) ; il est nécessaire de calculer le coût véritable de la décision retenue.

### **2.4.3 Les coûts différentiels**

Ce sont les coûts changés par la décision. Il sera inutile de répartir les charges (comme le fait la méthode des coûts complets), mais au contraire de déterminer dans quelle mesure ou les charges seront affectées par une variation de recettes à la variation de dépenses. Donc une analyse en coût variables sera d'une meilleure utilité que l'analyse en coût complet.

Les charges qui ne seront pas changées par la prise de décision ne constitueront pas les éléments de comparaison entre les différentes solutions.

Donc les coûts pertinents sont des coûts prévisionnels dans la mesure où ils anticipent la décision ; ils sont différentiels car ils sont changés par la prise de décision et enfin ce sont des coûts d'opportunité dans la mesure où le coût de la solution retenue suppose que l'on renonce au coût des autres solutions.

Nous allons à travers l'analyse des coûts voir le prolongement de l'analyse en coût complet et en coût variables.

## **2.5 L'analyse en coûts**

La comptabilité analytique présente une utilité pour améliorer la gestion. En effet, l'analyse en coûts est indispensable pour prendre les décisions au sein d'une entreprise.

### **2.5.1 L'analyse en coûts complets<sup>18</sup>**

La méthode des coûts complets (charges directes et indirectes) sert à appréhender le résultat généré par chaque produit de l'entreprise. Ces informations permettent ensuite au dirigeant de

---

<sup>18</sup>BOUKSSANI Rachid, magistère, la comptabilité analytique un outil de prise de décision, 1998, P.96.

prendre la décision de continuer la production à l'identique, d'arrêter celle d'un produit, ou de prendre les mesures nécessaires pour diminuer les coûts et/ou le prix de vente.

### **2.5.1.1 Les décisions de prix**

La politique de prix est très importante pour chaque entreprise cette dernière doit appliquer une politique de prix qu'elle lui permette de couvrir la totalité de ses coûts et en plus avoir une marge de bénéfice.

**Donc le prix = des coûts + la marge.**

### **2.5.1.2 La décision de production**

Les dirigeants doivent exploiter d'une façon efficace la capacité de production de leur entreprise.

Donc ils doivent prendre des décisions moins coûteuses mais plus rentables.

### **2.5.1.3 L'étude des alternatives**

Après avoir connu les produits qui sont rentables et les produits qui sont déficitaires, les dirigeants de l'entreprise peuvent prendre la décision d'arrêter la production des produits déficitaires et de les remplacer par d'autres produits qui sont rentables surtout si ces produits utilisent les mêmes matières et ont les mêmes caractéristiques.

On adopte ce système dans deux cas :

- Quand l'offre est élastique ;
- Quand la capacité maximale de production n'est pas atteinte.

Le mouvement de l'information analytique dans l'entreprise la comptabilité analytique fournit les informations nécessaires au gestionnaire et l'aide au contrôle stratégique.

## **2.6 La marges<sup>19</sup>**

Dans les entreprises commerciales, dans les entreprises de distribution et dans toutes celles qui ont une activité de mise en marché et de vente, l'information portant sur les marges est essentielle à la planification stratégique et à la prise de décision, tout autant que l'est dans les usines l'information portant sur les coûts pour gérer le rendement financier. En effet,

---

<sup>19</sup>Hugues Boisvert, Claude Laurin, Alexander Mersereau, la comptabilité de management, 3<sup>ème</sup> édition, 2022, page 187

l'analyse des marges est souvent à l'origine de la stratégie de mise en marché, de promotion et de merchandising.

### **2.6.1 Qu'est-ce qu'une marge ?**

La marge d'un objet est la différence entre le revenu tiré d'un objet et le coût de l'objet. Comme il est possible de calculer plusieurs coûts pour un objet donné, il peut exister plusieurs marges pour cet objet. Il existe autant de marges qu'il y a de types de coûts. Il peut donc y avoir des marges sur coût d'achat, sur coût de production, sur coût des marchandises vendues, sur coûts variables, et des marges brutes, des marges nettes, et ainsi de suite.

### **2.6.2 D'où vient l'importance des marges ?**

Les décisions touchant la mise en marché, plus particulièrement le merchandising, ont en général comme effet, sur le plan financier, d'engendrer à la fois des revenus et des coûts, donc des marges. Comprendre les différentes marges d'un produit, c'est en connaître les sources de rentabilité. La compréhension et la maîtrise des marges est un facteur clé du succès du merchandising. Nous définirons divers types de marges et, à l'aide d'exemples, expliquerons à quoi elles servent. Nous présenterons notamment la marge sur coûts variables, la marge à la fabrication, la marge à la distribution, la marge nette et la marge par unité d'un facteur de production. Il existe d'autres marges; nous les examinerons dans différents contextes de prise de décision.

### **2.6.3 Divers types de marges**

#### **2.6.3.1 La marge sur coûts variables**

La marge sur coûts variables d'un objet correspond au revenu (variable) tiré de l'objet, dont on a déduit l'ensemble des coûts variables qui s'y rattachent. La marge sur coûts variables représente le montant dont dispose l'entreprise pour couvrir les coûts fixes et réaliser un bénéfice. Les coûts fixes engagés au cours d'une période donnée

##### **2.6.3.1.1 La marge sur coûts variables et la rentabilité**

La marge sur coûts variables revêt une importance cruciale dans la planification de la rentabilité des produits et services. En effet, on estime que, sous l'angle du court terme, l'entreprise est une infrastructure constituée d'immobilisations, de services et de personnes dont il faut optimiser le rendement. Dans cette optique, il faut que l'activité de l'entreprise dégage une marge sur coûts variables suffisante pour soutenir l'infrastructure et laisser un bénéfice aux actionnaires. On ne peut modifier les coûts fixes parce qu'ils ont déjà été

engagés. Le champ d'intervention des gestionnaires, par contre, touche les éléments sur lesquels ils ont la possibilité d'agir, tels que le prix de vente et certains coûts variables. Il importe donc de comprendre parfaitement les marges sur coûts variables et de distinguer les éléments qui sont modifiables de ceux qui ne le sont pas. Ce savoir s'avérera d'une grande utilité pour le gestionnaire qui doit prendre des décisions dans des situations où on prévoit peu, ou pas, de changements dans les coûts fixes. Sur le plan de la technique, il est nécessaire de départager la partie variable et la partie fixe des différentes catégories de frais de l'entreprise: frais de fabrication, frais d'administration et frais de vente. Si on néglige d'effectuer cette distinction, le comportement des coûts sera mal évalué et de mauvaises décisions en découleront.

#### 2.6.3.1.2 La contribution marginale

On confond souvent la marge sur coûts variables et la contribution marginale. La marge sur coûts variables renvoie aux revenus et aux coûts moyens de toutes les unités déjà produites et vendues, contrairement à la contribution marginale, qui fait référence seulement aux

$$\text{Marge sur coûts variables} = \text{revenu variable} - \text{coût variable}$$

$$\text{Contribution marginale} = \text{revenu marginal} - \text{coût marginal}$$

Le revenu marginal est le revenu de la dernière unité produite; le coût marginal est le coût de la dernière unité produite. Néanmoins, le revenu marginal est souvent assimilé au prix unitaire moyen, ou encore au revenu variable moyen. De même, le coût marginal peut correspondre au coût unitaire moyen et la contribution marginale, à la marge sur coûts variables.

#### 2.6.3.2 La marge à la fabrication

La marge à la fabrication d'un produit est le prix de vente du produit, dont on a déduit les coûts variables de fabrication. Ce concept a été très utile dans le passé pour étudier la rentabilité des entreprises industrielles, et il l'est toujours. Il a permis aux gestionnaires de concentrer leur attention sur les facteurs qui sont susceptibles d'être modifiés à court terme en vue d'optimiser le rendement de l'entreprise à plus long terme.

#### 2.6.3.3 La marge à la distribution

La marge à la distribution d'un produit est le prix de vente du produit, dont on a déduit l'ensemble des coûts variables de fabrication et de distribution. Une entreprise commerciale

pourra seulement calculer sa marge à la distribution, car elle n'a pas de coûts de fabrication. Un grossiste calculera aussi sa marge à la distribution. Être au fait de cette marge s'avère fort précieux dans certaines situations, en particulier lorsqu'on doit évaluer une soumission comportant des modalités de partage ou de prise en charge des coûts de distribution.

#### **2.6.3.4 La marge nette**

La marge nette d'un objet correspond aux revenus tirés de l'objet, dont on a déduit l'ensemble des coûts qui lui sont propres, ce qu'on peut exprimer de la façon suivante:

Marge nette d'un objet = marge sur coûts variables — coûts fixes spécifiques de cet objet

La marge nette d'un produit est l'apport de ce produit à la couverture des coûts fixes communs à tous les produits ainsi qu'au bénéfice réalisé par l'entreprise. La marge nette est souvent utilisée lors de l'analyse de la rentabilité d'une unité organisationnelle, qu'il s'agisse d'une division, d'un atelier, de machinerie, d'une activité, du produit ou du service. Chaque segment de l'entreprise devrait présenter une marge nette positive, c'est-à-dire au minimum couvrir ses coûts variables et ses coûts spécifiques, car toute marge nette négative se traduit par une diminution du bénéfice de l'organisation.

#### **2.6.3.5 La marge par unité d'un facteur de production**

La marge par unité d'un facteur de production correspond à la marge sur coûts variables du produit, divisée par le nombre d'unités requises de ce facteur de production.

La marge par unité d'un facteur de production est un outil primordial dans l'optimisation du bénéfice lorsqu'une entreprise dispose de ressources limitées en matière de production. Outre les matières premières citées à l'exemple précédent, on doit fréquemment tenir compte de facteurs comme la capacité de production, les heures de main-d'œuvre directe et les heures-machines. Les facteurs de production contraignants doivent pouvoir être transférés d'un produit à un autre pour en optimiser l'utilisation. Dans les cas plus complexes, lorsque plusieurs facteurs de production imposent des contraintes, la marge par unité d'un facteur de production correspondra aux variables duales d'un modèle mathématique d'optimisation tel que celui de la programmation linéaire. Ce modèle nous indiquera comment établir un programme de production susceptible de maximiser la marge totale.

### **2.7 Comptabilité analytique et processus de management**

Les managers gèrent le futur et y rapportent constamment le présent. Le processus de management peut donc se définir par rapport au temps : avant l'action, l'orienter, en cours

d'action, l'ajuster, après, en évaluer la performance pour en tirer les leçons utiles. Ces trois phases seront dénommées respectivement la finalisation (définir des finalités), le pilotage, la postévaluation. Chacune fait appel aux trois fonctions de Simon, mais dans un contexte et avec des enjeux différents.

### **2.7.1 La finalisation**

La finalisation comporte quatre aspects essentiels :

- Définir des objectifs pertinents, c'est - à - dire adaptés aux buts que l'on poursuit et réalistes;
- Leur associer les ressources adaptées (hommes, moyens matériels, information, temps);
- S'organiser pour que ces ressources soient employées de manière optimale;
- Déterminer la manière dont la performance sera évaluée;

### **2.7.2 Le pilotage**

Le pilotage est le fait d'observer le déroulement en cours, de faire le point sur la situation présente, d'anticiper l'avenir pour évaluer le chemin restant à parcourir et les moyens de le parcourir, de façon à prendre à temps les décisions correctives qui peuvent être nécessaires en cas de dérive. Ces décisions consistent soit à ajuster les moyens aux situations nouvelles, soit à remettre en cause les objectifs initialement définis.

### **2.7.3 La postévaluation**

La postévaluation est la mesure des performances atteintes. Elle a pour but d'engendrer un apprentissage en vue de ne pas répéter les erreurs constatées et de capitaliser les points forts. Elle vise aussi à juger les actions menées et les décisions prises, notamment le mérite de leurs responsables s'ils ont eu une marge de main d'œuvre suffisante. Habituellement on distingue trois aspects dans cette mesure de la performance des responsables et des domaines dans lesquels ils ont agi : l'économie, l'efficacité, l'efficacé.

L'économie consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût. L'efficacité est la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné. Quant à l'efficacé, elle est la capacité à obtenir ce résultat.

**Conclusion :**

A l'issue de ce chapitre, nous avons tout d'abord présenté le contrôle de gestion à travers sa définition, ses objectifs. Ensuite, nous nous sommes donné une vision globale sur les outils du contrôle de gestion qui sont nombreux et diversifiés. Parmi ses outils y a la comptabilité analytique qui décrit la relation entre eux et aussi comment le contrôle de gestion servir la direction de l'entreprise pour la prise de décisions.

En somme, la comptabilité analytique se révèle être un puissant outil de contrôle de gestion, permettant aux entreprises de mieux comprendre et gérer leurs coûts, d'optimiser leurs ressources, et de prendre des décisions éclairées pour assurer leur pérennité et leur succès.

Chapitre IV: De la  
comptabilité analytique  
au sein de l'entreprise  
électro-industrie

**Introduction**

Électro-Industries est issue de déverses opérations de restructuration, de cessions des entreprises « mère » dans le domaine de l'industrie électrotechnique, ce qui a engendré d'ailleurs plusieurs impacts sur le fonctionnement actuel de l'entreprise, aux plans interne est externe. Avant d'entamer notre travail qui consiste à faire une étude sur la comptabilité analytique et son rôle dans la gestion au sein de l'entreprise d'électro-industries, la présentation de cette dernière parait plus que nécessaire, on va mettre en relatif son historique, son statut juridique et capital sociale, ses effectifs et sa capacité de production, son chiffre d'affaire et ses unités de production

---

## 1 Section 1 : présentation de l'entreprise ELECRO-INDUSTRIE

Nous allons aborder dans cette section l'historique de l'Électro-Industrie, et sa localisation, son statut juridique et son capital social. À partir de documents internes à l'entreprise nous allons la présenter comme suit :

### 1.1 Historique de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIE <sup>1</sup>

Électro-Industries est issue de la réorganisation du secteur industriel opérée en Algérie entre 1980-2000 qui ont conduit en 1999 à la restriction de l'ancienne ENEL en un certain nombre d'ENPE/SPA, parmi laquelle figure électro-industries.

L'usine a été réalisée dans le cadre d'un contrat clé en main avec les partenaires allemands, en l'occurrence :

•**Siemens** : pour les produits : moteurs, alternateurs, groupes électrogènes;

•**Trafo-Union** : pour les produits transformateurs ;

•**Fritz Werner** : pour la partie engineering du projet, dont l'entrée en production et le lancement de la fabrication des produits était en 1985 pour les transformateurs et en 1986 pour les moteurs et alternateurs. Ces produits fabriqués sous licence Siemens jusqu'à 1992, électro-industries est créé sous sa forme actuel, comme entreprise autonome, en janvier 1999 elle est devenue société par action après la scission de l'ENEL (Entreprise National d'Électronique).

### 1.2 Localisation et superficie

Électro-Industries est implanté dans une zone agricole de 39.5 hectares, située sur la route nationale n°12, distante de 30K m du chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou et de 08Km du chef-lieu de la daïra d'Azazga

### 1.3 Statut juridique et capitaux social

Électro-Industries est une société par action EPE/SPA, une entreprise publique économique. Conformément à la loi du 88-01 du 13/01/1988 avec un capital social de quatre milliards sept cent cinquante-trois million de dinars (4.753.000.000). Détenue totalement par l'Etat.

---

<sup>1</sup>[www.electro-industries.com](http://www.electro-industries.com)

#### 1.4 Domain d'activité

Electro-Industrie est le leader national et continental dans le domaine de l'industrie électrique. Son activité remonte à 1986 dans la fabrication des moteurs Electriques, Alternateurs et transformateurs de distribution. Les produits fabriqués par l'entreprise sont conformes aux recommandations de la commission d'électrotechnique international (CEI), et aux normes allemandes DIN (Deutsch Industriel Normes), comité Allemand des normes, VDE « Verdien Deutsch Electricar » (Fédération Allemand d'Électricités).

#### 1.5 L'organigramme de l'entreprise

La structure de l'entreprise électro-industries est un élément primordial, elle conditionne son bon fonctionnement, son développement et sa réactivité à l'environnement économique pour poursuivre efficacement ses objectifs.

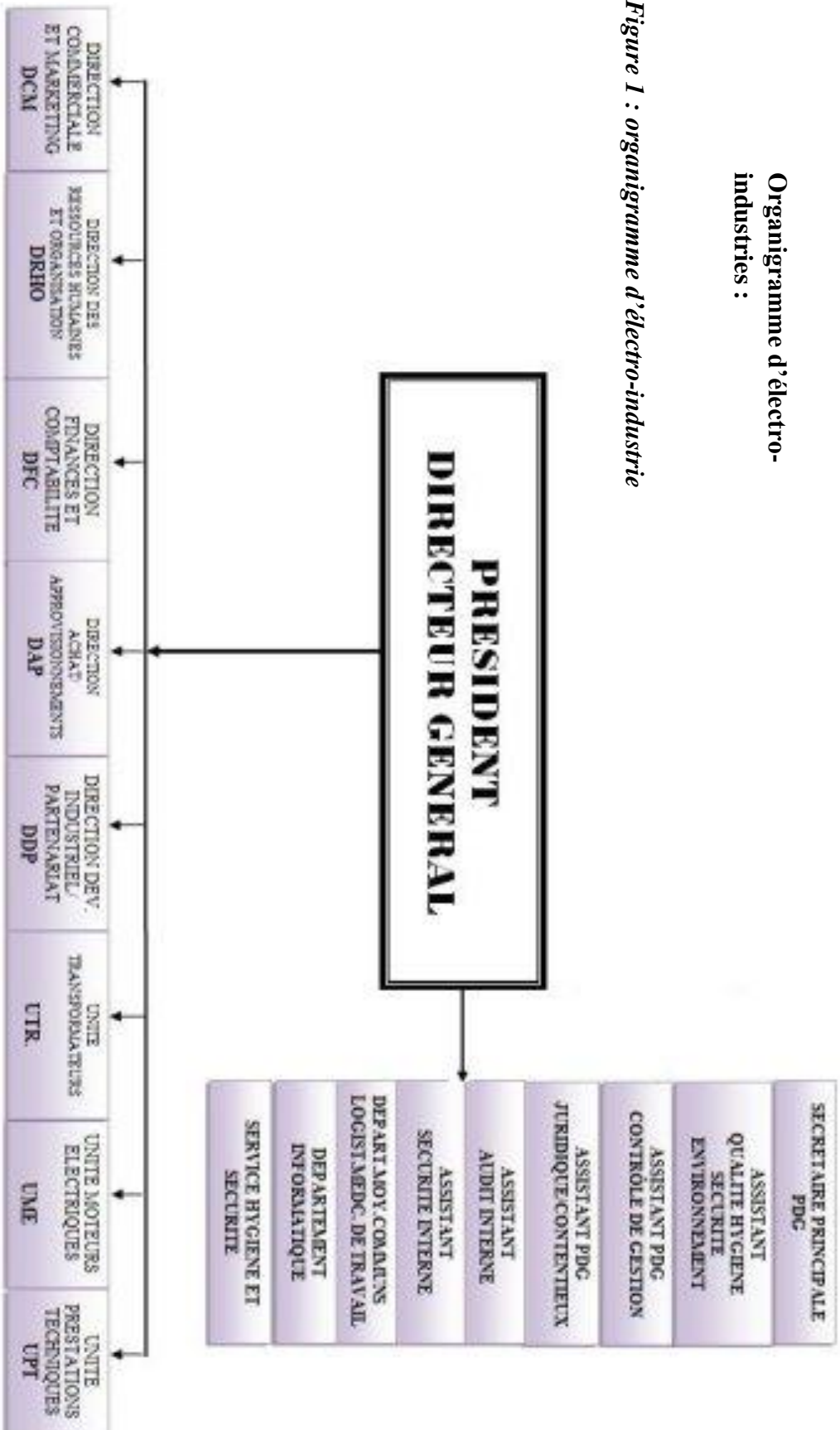
Le schéma suivant représente l'organigramme de l'électro-industrie qui est composé du :

- Président directeur Générale ;
- Secrétaire principale PDG ;
- Assistant qualité hygiène, sécurité environnement ;
- Assistant PDG Juridique contentieux ;
- Assistant Audit Interne ;
- Assistant Sécurité Interne ;
- Département. MOY. Communs Logistique. MEDC. De Travail ;
- Département informatique ;
- Service Hygiène et sécurité;
- Direction Commerciale et Marketing DCM ;
- Direction des ressources humaines et Organisation DRHO ;
- Direction finances et comptabilités DFC ;
- Direction Achat Approvisionnement DAA;
- Direction DEV. Industriel. Partenariat DDP ;

- Unité transformateurs UTR ;
- Unité Moteurs Electriques UME ;
- Unité Prestation Technique UPT.

Organigramme d'électro-industries :

Figure 1 : organigramme d'électro-industrie



Sources : document interne de l'entreprise

**1.5.1 Le département étude et fabrication**

Le département effectue l'étude nécessaire pour la réalisation, l'outillage ainsi que la répartition, la remise d neuf des outils nécessaires à la production. Trois services sont chargés de ces applications.

**1.5.2 Les services étude/méthode**

Il a pour tâche d'effectuer toutes les études nécessaires pour la réalisation de pièces ou l'ensemble des demandes des sollicitations internes ou externes. Le bureau des méthodes assure la préparation des ordres de travail, l'élaboration et confection des documents de travail nécessaire l'exécution de cet ordre. Il détermine entre la capacité des matières et du potentiel des effectifs pour l'atelier central, il définit aussi les priorités en matière de réalisation de travaux de réparation.

**1.5.3 Le service normalisation et contrôle de qualité**

Le service a pour tâche d'assurer la modification et le bon fonctionnement des systèmes de normalisation à travers la modification et la gestion adéquate de l'intégralité des documents coordonnant. La qualité requise des produits rentrant au sein de l'unité, de même qu'il lui incombe le contrôle, et l'entretien de instruments des mesures et d'appareils d'entente utilisé au niveau des imite.

**1.5.4 Les services fabrication mécanique ou atelier central**

Sa tâche consiste à assurer la fabrication, la remise a neuf, la préparation et l'entretien d'outillage, moules, dispositifs etc. Les moyens matériels de cet atelier sont suffisants pour la réalisation d'outillage de découpage, dispositifs; d'usinages etc.

**1.5.5 Département stock et achat**

Ce département est chargé d'achat de matière nécessaire ce trouvant au niveau local, il assure la gestion des stocks d'une manière prévisionnelle.

**1.5.6 Le département maintenance et utilité**

Le département effectue toutes les opérations de maintenance des équipements de l'entreprise ; les équipements de production, entretien de véhicules et de manutention centrale... il comprend un service énergie et fluides (gaz, électricité, eau, pompe Gas-oil...), un autre service est chargé de toutes les méthodes de maintenance, mécanique, électrique...

### **1.5.7 Unité transformatrice (UTR)**

Le transformateur est un instrument électrique qui convertit un système de tension et de courant en un autre, sans changer la fréquence. Il se compose d'une bobine de fil placée à proximité d'une ou de plusieurs autres bobines, elle est utilisée pour coupler des circuits de courants alternatifs, au moyen d'une induction entre les bobines. L'U.T. R est la plus active dans l'entreprise, elle est spécialisée dans la production des transformateurs de distribution et assure 80% du chiffre d'affaire de l'entreprise. L'U.T. R est organisé en trois départements : A. Le Département de Production : C'est là où les transformateurs sont fabriqués, toutes les étapes de processus de production sont achevées à ce niveau. Le département compte trois services à savoir : a. Le Service Fabrication Mécanique : ce service s'occupe de la réalisation de la partie « mécanique » du transformateur tel que (le boîtier, le noyau magnétique...) le service est reparti et plusieurs unités spécialisées dans les applications déterminées ; (chaudronnerie. L'usinage mécanique, le traitement de surfaces. etc.).

### **1.6 Les composants de l'EI**

Électro-industries est composée de trois (03) unités ; toutes situées sur un même site :

- Unité de fabrication des transformateurs de distribution (moyenne tension, basse tension);
- Unité de fabrication de moteurs électriques, alternateurs, et montage des groupes électrogènes ;
- Unité prestation technique, essentiellement pour deux unités citées et sous-traitance externe.

### **1.7 Effectif global de l'entreprise**

Électro-Industries emploie un effectif de 882 travailleurs, dont 22% de cadre, 31% de maîtrise, 47% d'exécution. Les agents sont répartis sur les trois unités de production ; ces unités sont assistées par des structures de soutien, à savoir la direction générale, les directions centrales et les organes d'assistance.

**Tableau 4: Répartition des effectifs par unité/structures centrales**

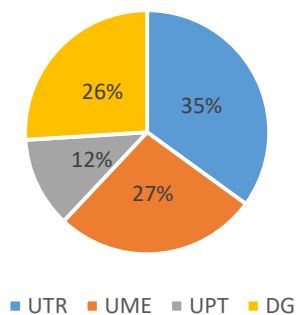
Unité/structure		Effectif inscrit M	Dont femmes	Taux d'effectif inscrit par rapport à l'effectif global
UTR		290	11	35%
UME		223	19	27%
UPT		102	8	12%
Total production		615	38	74%
DG	STAFF	117	20	14%
	DCM	28	7	2%
	DRHO	20	10	2%
	DDIP	7	3	1%
	DAA	25	7	3%
	DFC	20	12	2%
Total DG		217	59	26%
TOTAL GENERAL		832	97	100%

Source : documente interne de l'entreprise

**Figure 2 : Présentation graphique de l'effectif en pourcentage**

## Présentation graphique de l'effectif en pourcentage

## Taux d'effectif inscrit par rapport à l'effectif global



**Source** : Établi par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise

## **2 Section 2 : la comptabilité analytique au sein de EI**

En règle générale, la structure CAE évolue au sein de la fonction des finances et comptabilité. C'est en effet celle qui drain l'ensemble des informations associées à la détermination à des coût. Cette structure permettra une contribution certaine à la connaissance des coûts, leur maîtrise et leur évolution et par voie de conséquence, l'amélioration permanente de la gestion de l'entité. Elle doit en effet veiller de manière constante, à la fiabilité et à la sincérité des informations de gestion, nécessaires à la prise de décision

### **2.1 Les objectifs de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement de données, Electro-Industrie à opté pour la méthode des coût complet dont les objectifs essentiels sont les suivant :

#### **D'une part :**

- Connaître les coûts des défèrent fonction assumé par l'entreprise.
- Déterminer les bases d'évaluation de certain élément du bilan de l'entreprise
- Expliquer les résultat en calculant les coût des produit (bien et service) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

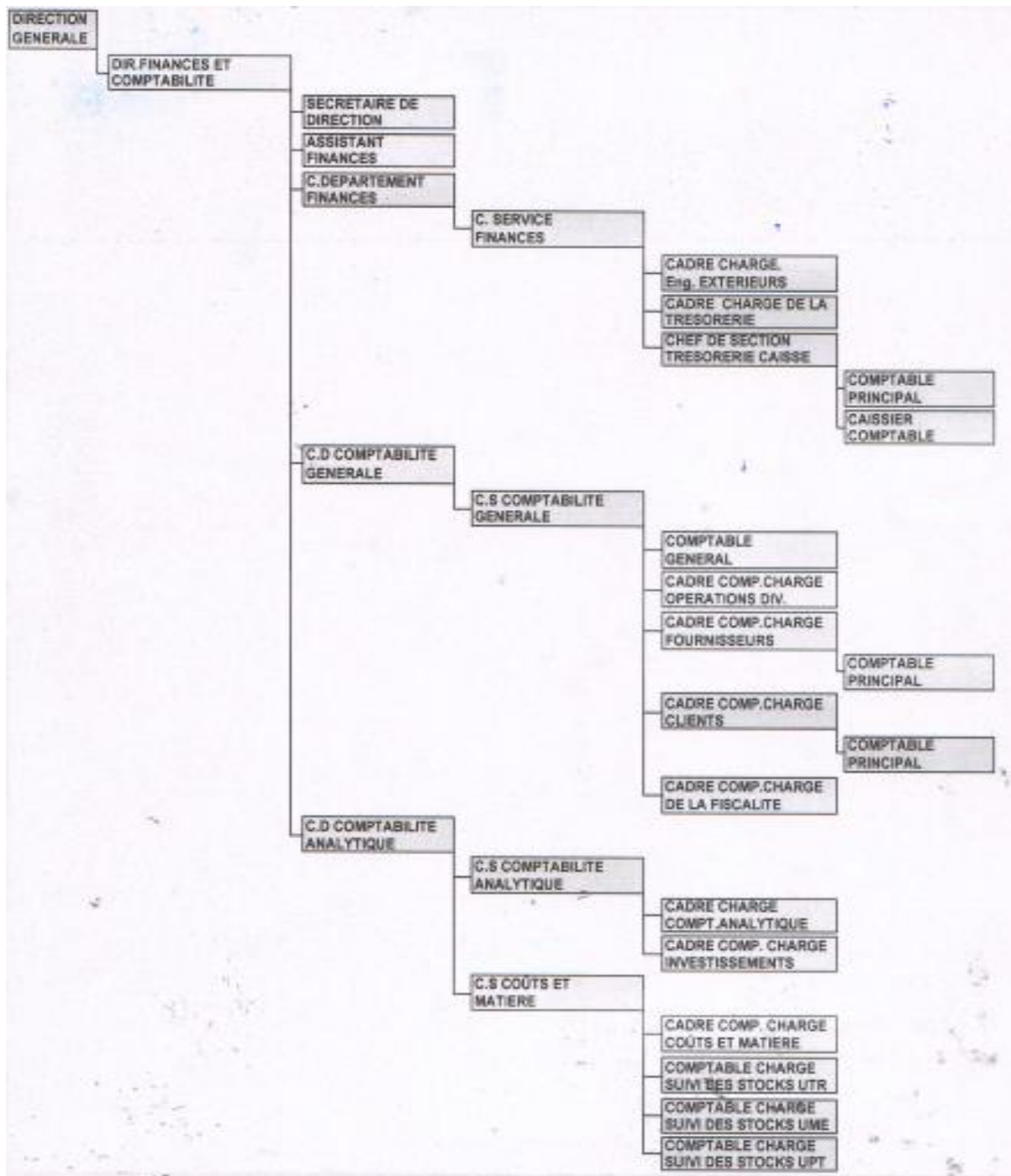
#### **D'autre part :**

- Établir des prévisions de charge et de produits d'exploitation (coût préétablis et budgets d'exploitation, par exemple).
- Constater la réalisation et expliquer les écarts résultant (contrôle des coût et des budgets, par exemple).
- D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Pour atteindre ces objectifs, le système, de comptabilité analytique d'exploitation d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

### **2.2 Organigramme du département finance et comptabilité**

Figure 3 : organigramme de département finance et comptabilité



Source : document interne de l'entreprise

---

## 2.3 description du processus de fabrication

La capacité de production de l'unité est de 4000 à 5000 transformateurs par an, en fonction de la puissance. L'extension des bâtiments réalisé en 1989/1990 à permis d'atteindre la capacité de 5000 transformateur /an ; pour un effectif de 296 agents

- La puissance des transformateurs est de 25 à 2000 kVa
- Tensions usuelles d'entrée en MT 5.5-10 Et 30 KV
- Tension usuelles de sortie en BT 400 V
- L'unité de transformateur dispose de l'ensemble des équipements nécessaires a la fabrication et essais des produits finis.
- Les technologies suivantes sont mises en application :
  - Travaux de chaudronnier
  - Usinage mécaniques
  - Traitement de surface
  - Bobinage BT et MT
  - Découpage de tôle magnétique
  - Essais électrique en BT et MT

La fabrication des transformateurs s'effectue dans deux bâtiments 3 et 3A. Lun pour la construction métallique, l'autre pour le bobinage et montage.

Le transformateur est constitué de trois parties essentielles :

- La cuve et couvercle du transformateur
- Le bobinage bas et haut tension
- Le noyau de la partie active.

### 2.3.1 Le bâtiment 3A

Ce bâtiment abrite la construction métallique (section951) appelée aussi construction mécanique. Les ensembles suivant sont fabriqué à ce niveau :

- Les cuves
- Le couvercle et conservateur d'huile
- Les tôles de serrage
- Les tôles d'embase

Les ensembles des pièces réalisés dans le bâtiment 3A sont contrôlés et subissent un traitement de surface (sablage, peinture antirouille) avant d'être envoyés directement au montage.

### **2.3.2 Le bâtiment 3**

Ce bâtiment abrite cinq tâches distincts du procès.

- Bobinage basse tension /haute tension (section 953)
- Découpage-empilage des tôles noyau (section 952)
- Montage de transformateur (section 954)
- Plate forme d'essai
- Réparation (travaux de reprise)

### **2.4 Plan comptable analytique**

Le plan comptable analytique est nécessaire dans le cadre du reclassement des charges de la comptabilité générale de la nature vers la fonction et la destination en comptabilité générale ne change pas de nature sont celles de la classe 6 du SCF, il s'agit de :

607 achats non stocké de matière et fourniture

61 services extérieurs

62 autres services extérieurs

63 charges de personnel

64 impôt et taxe

65 autres charges

66 charges financière

67 éléments extraordinaires

68 dotations aux amortissements et provision

69 impôts sur les résultats et assimilés

Ces charges par nature sont reclassées selon leur destination interne à l'entreprise c'est-à-dire :

- Par fonction ou activité
- par atelier, ligne de production, poste de travail...
- et surtout par produit

Le plan comptable analytique définit donc les sections principales, section auxiliaire, les produits, les stocks, les coûts de revient des produits vendus, vers lesquels les charges de la comptabilité générale seront reclassées

#### **2.4.1 Section auxiliaire (91)**

Elles ne produisent rien de commercialisable, mais coûtent en concourant d'une manière indirecte à la production. Ces sections reçoivent des charges indirectes soit, par affectation directe soit, par clés de répartition.

Pour les sections auxiliaires, il est attribuée une codification sur la base des comptes

#### **2.4.2 Section principale (92)**

Elles produisent les biens et services qui seront ensuite commercialisés. Elles reçoivent des charges directes par affectation directe et des charges indirectes après leur transit par la section auxiliaire.

Les sections principales sont généralement choisies en tenant compte du processus de production de l'entreprise.

#### **2.4.3 Produit (93)**

Recensement des produits finis ou semi-finis réalisés par l'unité.

#### **2.4.4 Stock (94)**

Chaque produit fabriqué doit être stocké

#### **2.4.5 Coût de revient de la production (95)**

Chaque produit vendu doit avoir son coût de revient, il est attribué une codification sur la base des comptes

#### **2.4.6 Défiance d'incorporation (97)**

Charges non-incorporables (976)

Produits non-incorporables (977)

#### **2.4.7 Résultats (98)**

Chaque produit vendu avec son coût de revient doit avoir son résultat.

---

## **2.5 Étude des rapports de production et de prestation :**

### **2.5.1 Étude des rapports de production**

Pour chaque produit (93) retenu au niveau du P/CAE et réalisé au cours de mois, la cellule CAE devra disposer de la quantité mensuelle réalisée.

#### **2.5.1.1 Rapport production UTR:**

##### **2.5.1.1.1 Produit semi fini (pièce intégrées UTR) “93519”:**

La comptabilité matière doit transmettre à la cellule CAE, un état mensuel des entrées en stocks des pièces intégrés. Cet état doit comporter le code identifiant et la qualité entrée en stock au cours du mois.

##### **2.5.1.1.2 Produit en cours UTR (pièces non gérés par la GDS) “93319”:**

Le service préparation de la production UTR est chargé de transmettre à la cellule CAE, un état mensuel de réalisation identifiant non gérés par la GDS mais retenus comme produit en cours au niveau de la CAE.

Cet état comportera le code identifiant, le type et la quantité produite de chacun de ces produits réalisés au cours du mois.

La liste retenu pour les produits en cours cité ci-dessus, comporte les types d'identifiant suites :

- Tôles et couvercle
- Conservateur d'huile
- Couvercles
- Partie inférieure
- Cadre
- Cuve
- Châssis
- Phase déroulement B. T
- Phase d'enroulement H. T
- Montage d'enroulement
- Partie active
- Branchement BT
- Branchement HT
- Transfos fabriqué (attente plateforme d'essais).

### 2.5.1.1.3 Produits finis transfos. "93559"

La comptabilité matière se doit. De transmettre à la cellule CAE, un état mensuel des entrées en stocks des produits finis.

Cet état doit comporter le code identifiant et la quantité entrée en stock au cours du mois de chaque produit fini. Pour le démarrage et chaque début d'exercice (stock initial), il faudrait procéder à la saisie des produits en stock (en quantité et en valeur) :

- Produit en cours
- Pièces intégré
- Produit finis
- Produit de répartition.

## 2.6 Le calcul du coût de revient du produit transformateur

### 2.6.1 La consommation de la matière première :

L'achat des matières premières représente la plus grande partie des charges de production de l'entreprise. Le coût d'achat de matières premières peut être touché par plusieurs facteurs (le taux de change la dévaluation du dinar en cas de l'importation, le prix de la matière première). Pour diminuer leurs dépenses l'entreprise au niveau de la comptabilité analytique étudie toujours leurs achats des matières premières, fixe un objectif de consommation par rapport au programme de production et le compare avec la consommation réelle.

**Tableau 5: consommation de « RELAIS BUCHHOLZ DEUX FLOTTEURS-BG.25\_DIN.42566 » mois de janvier 2019**

	<i>Quantité (kg)</i>	<i>Prix Unitaire</i>	<i>Montant</i>
<i>Stock initial</i>	380	18119.36	6885356,80
<i>Entre</i>	20	18142.13	362842,60
<i>TOTAL (CMUP)</i>	400	18130.75	7252300
<i>Stock final</i>	398	18130.75	7216038,50
<i>TOTAL</i>	2	18130.75	36261,50

**Source:** Réalisé sur la base des documents de « ELECTRO INDUSTRIES »

L'entreprise a consommé 398kg de « RELAIS BUCHHOLZ DEUX FLOTTEURS-BG.25\_DIN.42566 ». Le relais est une matière première essentielle pour la fabrication des transformateurs.

**2.6.2 Le coût d'achat de matière première « RELAIS BUCHHOLZ DEUX FLOTTEURS-BG.25\_DIN.42566 » (De l'importation)**

*Tableau 6 : le coût d'achat d'une matière première essentielle pour la production de TRANSFOS*

<b>TRANSFOS 1250/30_ZO.230-500</b>			
<b>Désignation</b>	<b>Qnt</b>	<b>PU en €</b>	<b>Montant en €</b>
<b><u>Prix d'achat :</u></b>		<b>107,28</b>	<b>2145,60</b>
Prix unitaire		107,28	2145,60
<b><u>Frais sur achat :</u></b>		<b>29,75</b>	<b>595,00</b>
droit de douane		13,35	263,00
frais de transport		16,40	328,00
<b><u>Coût d'achat</u></b>	<b>20</b>	<b>137,03</b>	<b>2740,60</b>

Source : Réalisé sur la base des documents de « ELECTRO INDUSTRIES »

- Coûts d'achat = prix d'achat + frais sur achat

$$137,03 = 107,28 + (13,35 + 16,40)$$

- Coût d'achat en dinars = couts d'achat en euro × taux de change

Le taux de change janvier 2019 = 132,4

$$18142,13 = 137,03 \times 132,4$$

**2.6.3 Le coût de production de « TRANSFOS 1250/30\_ZO.230-500 »**

**2.6.3.1 Les caractéristiques d'un transformateur 1250/30**

*Tableau 7 : Fiche Technique du transformateur 1250 kVA 10 kV / 0,4 kV*

<b>Fiche Technique du transformateur 1250 kVA 10 kV / 0,4 kV Respirant</b>	
<b>ELECTRO-INDUSTRIES</b>	
	<b>Caractéristiques Fournisseur</b>
Pays	ALGERIE
Fabricant	ELECTRO-INDUSTRIES
Usine de fabrication	AZAZGA
Normes de références	CEI 76 - DIN 42511
Lieu d'installation	Extérieur/intérieur
Type de transformateur	Respirant
Mode de refroidissement	ONAN

Nature du diélectrique	Huile minérale
Type d'enroulement MT	Fil cuivre
Type d'enroulement BT	Fil méplat de cuivre
Fréquence	50 Hz
Prise de réglage	± 5 %
Tension secondaire à vide	400 V
Tension la plus élevée pour le matériel	12 KV
Tension d'isolement BT masse	10 KV
Tension d'isolement à fréquence industrielle	28 KV
Tension d'isolement à l'onde de choc MT	75 KV
Courant à vide	1,4 %
Pertes à vide	2100 W
Tension de court –circuit à 75°C	6 %
Pertes en court circuit à 75°C	16400 W
Couplage	Dyn 11
Température ambiante	40 °C
Echauffement moyen des enroulements	65 °C
Echauffement maximum de l'huile	60 °C
Altitude (m)	≤ 1000
Type de bornes MT	Porcelaine
Type de bornes BT	Porcelaine
Distances entre les traversées MT	220 mm
Longueur	2085 mm
Largeur	1275 mm
Hauteur	2360 mm
Masse d'huile	1005 Kg
Masse totale	3700 Kg
Dispositions des bornes BT	Neutre à gauche vu côté BT
Repérage des bornes	Par Symboles gravés sur le couvercle

Source : document interne de l'entreprise

Le coût de production du transformateur présente :

$$\sum \text{Des coûts d'achat des matières premières utilisées} + \text{les frais de production} = \text{le coût de production}$$

Pour contribuer à la gestion de l'entreprise la comptabilité analytique calcule un coût de production prévisionnelle qui donne une image des charges aux gestionnaires. Ce coût est un outil de contrôle de gestion pour la prise de décision. Par le fait de comparer les coûts prévisionnelle et les coûts réels, est ce que l'objectif est atteint ?

## 2.6.3.2 Le coût de production réel

Tableau 8: le coût de production de TRANSFOS

TRANSFOS 1250/30_ZO.230-500			
Désignation	Qty	PU	montant
<b><u>Charge directes :</u></b>			<b>153078,42</b>
Matières première			153078,42
<b><u>Charge indirectes :</u></b>			<b>6847022,34</b>
Section entrées matières			1287,09
Section achat			3841,45
Banc d'essais			6841893,80
<b><u>Coût de production</u></b>	<b>5</b>	<b>140020,15</b>	<b>7000100,76</b>
<b><u>Stock</u></b>	<b>2</b>	<b>1425933,38</b>	<b>2851866,76</b>
<b><u>CMUP</u></b>	<b>7</b>	<b>1407423,94</b>	<b>9851967,52</b>

Source : Réalisé sur la base des documents de « E I »

Pour valoriser les stocks, la société utilise la méthode des coûts moyen pondérée rappelons que:

**CUMP** = (valeur de stock initial + valeur des entrées) / (quantité de stock initial + quantité des entrées) Autres charges voire l'annexe.

L'entreprise a produit 5 TRANSFOS donc on a vendu les 5 auxquels on rajoute 2 des stocks, nous prenons ce que on a déjà dans les stocks pour la vente.

La période janvier 2019 l'entreprise EI a produit 5 unités du « TRANSFOS 1250/30\_ZO.230-500 ».

- Coût de production = Charges directes de production + charges indirectes de production

$$7000100,76 = 6847022,34 + 153078,42$$

- Le coût unitaire :

$$7000100,76 \div 5 = 1400020,152$$

### 2.6.3.3 Le coût de production prévisionnel

*Tableau 9 : tableau de coût de production prévisionnel d'un TRNSFOS*

TRANSFOS 1250/30_ZO.230-500			
Désignation	Qty	PU	montant
<u>Coût de production</u>	5	1416678.65	7083393,25
<u>Stock</u>	2	1425933,42	2851866,83
<u>CMUP</u>	7	1419322,87	9935260,08

Source : Réalisé sur la base des documents de « E I »

Le coût prévisionnel de production de « TRANSFOS 1250/30\_ZO.230-500 » = 1416678.65

Le coût réel a diminué de 1.20%

La cause de cette diminution est généralement relative à la main d'œuvre au niveau des salaires

### 2.6.4 Le coût de revient de « TRANSFOS 1250/30\_ZO.230-500

**Coût de revient** = coût de production + frais de distribution + charges indirectes.

Le coût de revient diminue de **0,81%**, de **10278812,15** à **10195519,59**

#### 2.6.4.1 Coûts de revient prévisionnel

*Tableau 10 : coût de revient prévisionnel d'un TRNSFOS*

Désignation	Qty	PU	Mentant
<u>Charges directes :</u>			<b>136400,00</b>
Total du module CG			136400,00
<u>Charges indirectes</u>			<b>10059119,59</b>
Section vente et après vente			29,33
FRAIS DE SIEGE DCM			207122,74
Produit finis			<b>9935260,08</b>
<u>Coût de revient :</u>	7	1468401,74	<b>10278812,15</b>

Source : Réalisé sur la base des documents du « E I »

## 2.6.4.2 Le coût de revient réel

Tableau 11: le cout de revient d'un TRONSFOS

Désignation	Qty	PU	Montant
<b><u>Charges directes :</u></b>			<b>136400,00</b>
Total du module CG			136400,00
<b><u>Charges indirectes</u></b>			<b>10059119,59</b>
Section vente et après vente			29,33
FRAIS DE SIEGE DCM			207122,74
Produit finis			9851967,52
<b><u>Coût de revient :</u></b>	<b>7</b>	<b>1456502,79</b>	<b>10195519,59</b>

Source : Réalisé par des documents du « ELECTRO INDUSTRIES »

Cela représente le coût de revient de 7 unités alors que à la période « janvier 2019 » EI a produit 5 unités de « TRONSFOS 1250/30\_ZO.230-500 » qui veut dire l'entreprise EI a fait appel à sont stocks.

- Coût de revient unitaire = coût de revient ÷ quantité vendu

$$1456502,80 = 10195519,59 \div 7$$

## 2.6.5 Le résultat analytique de l'exercice :

## 2.6.5.1 Résultat analytique réel

Tableau 12 : le résultat analytique de l'exercice

Le résultat analytique			
<u>éléments</u>	Qty	PU	V
<b><u>Chiffre d'affaire :</u></b>	<b>7</b>	<b>1948571,43</b>	<b>13640000</b>
<b><u>Coût de revient :</u></b>	<b>7</b>	<b>1456502,80</b>	<b>10195519,59</b>
<b><u>Résultat</u></b>	<b>7</b>	<b>492068,63</b>	<b>3444480,41</b>

Source : Réalisé par des documents du « ELECTRO INDUSTRIES »

Le résultat analytique c'est la marge ajoutée par l'entreprise pour couvrir les charges de la production de TRANSFOS et pour bénéficier qui est la différence entre le coût de revient et le prix de vente (chiffre d'affaire)

Le résultat réalisé par la vente du TRANSFOS est de **492068,63** DA, soit une marge bénéficiaire de **25%** ( $3444480,41 / 13640000$ )  $\times 100$ .

Le résultat analytique de TRANSFOS est positif.

Le résultat analytique prévisionnel

### 2.6.5.2 Le résultat analytique prévisionnel

*Tableau 13 : le résultat analytique prévisionnel de l'exercice*

Le résultat analytique			
<u>éléments</u>	<b>Qnt</b>	<b>PU</b>	<b>V</b>
<b><u>Chiffre d'affaire :</u></b>	<b>7</b>	<b>1948571,43</b>	<b>13640000</b>
<b><u>Coût de revient :</u></b>	<b>7</b>	<b>1468401,74</b>	<b>10278812,15</b>
<b><u>Résultat</u></b>	<b>7</b>	<b>480169,69</b>	<b>3361187,85</b>

**Source :** Réalisé par des documents du « ELECTRO INDUSTRIES »

La marge prévue pour l'exercice = **3361187,85**

$(3361187,85 \div 13640000) \times 100 = 24,6\%$

La marge que la comptabilité analytique prévue est inférieure à la marge réelle de **0,4%** le pourcentage prévu est proche du pourcentage atteint par l'entreprise, ce qui signifie que le système de comptabilité analytique est efficace.

La prévision est une des missions de la comptabilité analytique qui a une relation directe avec la gestion de l'entreprise, la décision de produire ou non dépend relativement du coût de production prévisionnel, la décision d'acheter la matière première dépend relativement de la consommation prévisionnelle des matières premières.

**Conclusion**

EI comme une grande entreprise de production et de distribution des produits électro-industries qui fait appel a plus de 58000 articles et composants pour gérer l'ensemble de sa production elle fait appel a la comptabilité analytique pour maîtriser leur coûts. Le modèle de la comptabilité analytique utilisé par cette entreprise est la comptabilité analytique par les coûts complets avec l'identification des charges directes et indirectes. A fin de déterminer leurs marges les gestionnaire de EI utilise une gestion prévisionnelle pour prendre en charge les commandes qui son lancer par leur clients.

## **Conclusion générale**

L'objectif de ce mémoire était de mesurer le rôle essentiel de la comptabilité analytique Au sein des entreprises en examinant les répercussions de l'adoption de la méthode des coûts complets sur leur performance.

Dans notre travail nous avons défini la notion de la comptabilité analytique et ses différents outils, ainsi, on a procédé à la détermination des différentes variantes de la comptabilité analytique, parmi ses variantes il existe deux principales parties qu'on a présenté la méthode des coûts complets et la méthode des coûts partiels.

La méthode des coûts complets, elle s'agit de déterminer le coût de revient des produits commercialiser afin de réunir toutes les charges directs et indirects consommées, et de le comparer au chiffre d'affaire et obtenir la différence, qui est le résultat analytique, ce résultat peut être négative ou positif.

D'après le premier chapitre, nous avons focalisé sur les concepts fondamentaux de la comptabilité analytique, ainsi que sur le calcul de multiples coûts au sein de l'entreprise, en examinant diverses méthodes pour évaluer ces coûts.

Dans le deuxième chapitre nous avons bien défini les différentes méthodes de la comptabilité analytique, la méthode des coûts complets et la méthode des coûts partiels, ou on a défini la méthode des centres d'analyse.

Dans le troisième chapitre nous avons concentré sur l'interface entre la comptabilité analytique et la gestion de l'entreprise, qui analyse ses résultats et qui convertit les chiffres en données. Le responsable de cette tâche est le contrôle de gestion, son rôle et sa relation avec la comptabilité analytique.

Dans la partie pratique où nous avons calculé le coût de production du produit fini « transfo », on a calculé le coût de revient qu'on a comparé au prix de vente et on a eu le résultat analytique positif et donc la situation est bénéfique.

Bien que cette méthode permette à l'entreprise une meilleure compréhension des coûts à chaque produit, ce qui la rend fiable et son aide à la prise des décisions et faire les bons choix afin de savoir à quel niveau les produits ou les activités ne peuvent pas couvrir ses charges.

À travers des acquis qui on a obtenus dans notre stage de recherche au sein ELECTRO INDUSTRIEL, au service de comptabilité et finance nous avons pu avoir en général les actions suivant :

- Les produits fabriqués.
- Les matières premières utilisées.

Pour finir,nous souhaitons avoir réalisé un travail fructueux dans ce mémoire, nous pouvant dire que ce travail nous a apporté de nombreux enrichissement personnels, que nous mettrons à profit dans notre vie professionnelle, et nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet de notre mémoire.

# Bibliographique

- ANTHONY, R.N. et Reece, J.S. Comptabilité analytique, Éditions Pearson année 2009
- HOMGREN C.T Introduction à la comptabilité analytique, Éditions Pearson année 2012
- KAPLAN, R.S. et Anderson Comptabilité analytique : Méthodes et applications de la gestion des coûts, Éditions Vernimmen. année 2007
- DRURY, C. Comptabilité analytique pour les décideurs, Éditions Cengage Learning année 2013.
- PATRICK PIGET avec a collaboration de Gilbert CHA, 3eme édition
- BOISSELIER P, Contrôle de gestion » Tome1, édition Vuibert 2008.
- Jacques MARGERIN,comptabilité analytique
- MAKHLOUF F, CA, édition pages bleues, Année 2011.
- SAHRAOUI, « comptabilité analytique » Edition Berti, année2008.
- RAMBAULT G, CA et gestion prévisionnelle, édition Chihab, Eyrolles, Année 2011.
- PATRICK PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 4eme EDITION, ECONOMICA, PARIS.
- Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion »,EditionVuivert, paris, 2005
- ALI SAHRAOUI, « comptabilité analytique », édition Berti, Alger, 2004
- GERARD MAYLON « comptabilité analytique »,3<sup>eme</sup> Edition, Edition breal
- BEATRICE ET FRANCOIS GRADGUILLOT « l'essentiel du contrôle de gestion » édition gualino 2018
- Le plan comptable général
- DUBRUELLE LOUIS, JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », EditionDUNOD, Paris 2003
- Un nouveau cadre conceptuel pour la comptabilité de gestion, CN Paris, 1996
- Henri BOUQUIN, Comptabilité de gestion année 2000
- A.MIKOL, J-C.DE GUARDIA, H.STOLOWY, Comptabilité analytique et contrôle de gestion
- BENBOUZID Badr Eddine, cours de comptabilité analytique
- HUGUES Bolsvert, la comptabilité de management, 2ème édition, 1999
- REGEAN BRAULT et PIERRE GIGUERE, comptabilité de management 1993, 3ème édition
- Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique », Educapole, 3eme Edition, paris, 2008
- Charles Eduard Godard et Sévérine Godard, « le petit contrôle de gestion », édition DUNOD, Belgique,2013
- ALAZARD.C, SEPARIS, « Contrôle de gestion manuel et application », DUNOD, 5eme édition, Paris 2001
- F.GAUTIER, A.PEZET : « Contrôle de gestion », Ed. PEARSON, Paris, 2006

- KERVILER.I, KERVILER.L, « Le contrôle de gestion à la portée de tous ! » ECONOMICA, 5eme Edition, Paris, 2000
- A.MIKOL, J-C.DE GUARDIA, H.STOLOWY, Comptabilité analytique et contrôle de gestion
- ABDELKADER Adla, thèse doctorale, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010
- HELFER. KALIKA et ORSONI, management : stratégie et organisation.
- BOUBRIT R., cours de gestion des coûts, ESC
- BOUKSSANI Rachid, magistère, la comptabilité analytique un outil de prise de décision, 1998
- Hugues Boisvert, Claude Laurin, Alexander Mersereau, la comptabilité de managment, 3ème édition, 2022

## **Travaux universitaire**

### **Mémoire :**

- DEBIANE F, FERAOUNE S, ATMANE N, méthode de détermination du coût de production de la cuisinière, mémoire de fin de formation de TS en comptabilité et gestion, promotion 2005
- HAMITOCHE A, calcul du prix de revient d'une cuisinière, mémoire de fin de formation de TS en gestion des stocks et de l'approvisionnement, promotion 2004
- Aidli Thiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », mémoire d'université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013
- BOUKSSESSA Souhila, « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne », mémoire de magister, université d'Oran, 2009
- HADJ ALI Y, HAMOUDI Évaluation des coût de réalisation d'un gazoduc, mémoire fin d'étude master académique, 2018-2019

# Annexes

Compte C.A.E	Libellé	Débit	Crédit
ST	ECROU SIX PANS M8 DIN 934-A2 Qte 15 PC	11.33	
ST	RONDELLE GROWER B10 DIN 127-A3G Qte 10 P	11.16	
ST	VIS PARKER A TETE CYLINDRIQUEB_4,8X16_ST	11.20	
ST	ECROU SIX PANS M8 DIN 934-6 A2G Qte 30 P	35.49	
ST	RONDELLE A 13 DIN 125-ST A3G Qte 10 PC	15.80	
ST	RONDELLE GROWER B.8 DIN 127-A3G Qte 30 P	58.38	
ST	RONDELLE DE CONTACT 12 TUN 900085 Qte 40	87.31	
ST	ECROU SIX PANS M10 DIN 934-6 A3G Qte 10	23.80	
ST	RONDELLE GROWER A12 DIN 128-A3G Qte 10 P	34.71	
ST	ECROU SIX PANS M12 DIN 934-6 A3G Qte 170	635.80	
ST	VIS SIX PANS M12X35 DIN 558-4.6 A3G Qte	1 610.73	
ST	VIS SIX PANS M10X35 DIN 933-5.6 A3G Qte	93.56	
ST	VIS SIX PANS M12X16 DIN 933-8.8 A3G Qte	94.76	
ST	PLAQUE INDICATRICE 2A 25-16-AL(LEGDFV) A	122.36	
ST	JOINT D-IT 200 - TUN 901 121 Qte 5 PC	176.46	
ST	ECROU SIX PANS M30 DIN 934-5 Qte 20 PC	1 155.21	
ST	PROFILE EN L 60X8 DIN 1028-ST37-2 Qte 21	1 972.66	
ST	ROND D'ACIER RD 30 DIN 668-ST37-2K Qte 2	2 322.38	
ST	TOLE D'ACIER 2X1000X2000 DIN 1541-ST1203	44.25	
ST	PRODUIT DESHYDRATANT AVEC INDICATEUR H'	4 849.65	
ST	ASSECHEUR D'AIR A1- DIN 42 567 Qte 5 PC	10 773.61	
ST	THERMOMETRE A CADRAN AVEC DEUX_CONTAC	36 089.08	
ST	RELAIS BUCHHOLZ DEUX FLOTTEURS-BG.25_DIN	90 729.09	
ST	TOLE D'ACIER 1,5X1250X2500 DIN1541-ST120	46.57	
ST	PLAQUE SIGNALETIQUE REMPLIE Qte 5 PC	932.89	
ST	boit blanc madrier Qte 5	1 140.18	
	<b>Total du module ST</b>	<b>153 078.42</b>	
	<b>Total des charges directes</b>	<b>153 078.42</b>	
919021000	Section Entrées Matières		
919210000	Service Gestion des Stock	1 287.09	
919221000	Section Achats		
919920000	FRAIS DE SIEGE APPROX UTR	3 839.98	
92932E	Contrôle fabrication Electrique FINAL	1.47	
92933	Banc d'essais		
92954BA3121	Montage traversée HT/BT (910 526 004)	23 027.39	
92954BC2700	Peinture	41 327.15	
92954BD3131	Montage Final	5 554.73	
92955	Section Réparations	17 239.85	
9431990311250000326	En cours: TRANSFOS 1250/30_ZO.230-500	6 749 762.65	
9451970221100000001	S-Finis : PIECE D'AMARRAGE	4 062.34	
9451980216901412010	S-Finis : CENTREUR DE FIL	919.69	
	<b>Total des charges Indirectes</b>	<b>6 847 022.34</b>	

Compte C.A.E	Libellé	Débit	Crédit
	Total des charges déversés		7 000 100,76
	Totaux de la Fin Période :	7 000 100,76	7 000 100,76
	Report A Nouveau :		
	Solde Fin Période :		
Unité D'Oeuvre :	Quantité	Nombre	Coût Unité d'oeuvre
Réalisation		5.000	1 400 020.15

EPE / ELECTRO-INDUSTRIES / SPA  
 ROUTE NATIONALE N°12 BP17 AZAZGA  
 UNITE TRANSFORMATEURS  
 TEL: 026344060 FAX:026341423

## Fiche de coût détaillée

Exercice : 2019

Mois : JANVIER

Edité le : 18/10/2023

Compte : 9555990311250000326 Vente : TRANSFOS 1250/30\_ZO.230-500

Compte C.A.E	Libellé	Débit	Crédit
CG	TAP JANVIER 2019	136 400.00	
Total du module CG		136 400.00	
Total des charges directes		136 400.00	
919222000	Section vente et après Vente	29.33	
919223000	Section Facturation		
919224000	Section expédition		
919950000	FRAIS DE SIEGE DCM	207 122.74	
9455990311250000326	P-Finis : TRANSFOS 1250/30_ZO.230-500	9 851 967.52	
Total des charges Indirectes		10 059 119.59	
Total des charges déversés			10 195 519,59
Totaux de la Fin Période :		10 195 519,59	10 195 519,59
Report A Nouveau :			
Solde Fin Période :			
Unité D'Oeuvre :		Nombre	Coût Unité d'oeuvre
Réalisation		7.000	1 456 502.80

Compte C.A.E	Libellé	Débit	Crédit
9555990311250000326	Vente : TRANSFOS 1250/30_ZO.230-500	10 195 519.59	
	Total des charges Indirectes	10 195 519.59	
	Ventes		13 640 000,00
	Totaux de la Fin Période :	10 195 519,59	13 640 000,00
	Report A Nouveau :		3 444 480,41
	Solde Fin Période :		
	Unité D'Oeuvre :      Quantité	Nombre	Coût Unité d'oeuvre
Réalisation		7.000	492 068.63

