

**UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMARI DE TIZI-OUZOU**  
**FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES DE GESTION ET DES**  
**SCIENCES COMMERCIALES**

**DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIÈRES ET**  
**COMPTABILITÉ**



# **MÉMOIRE DE FIN DE CYCLE**

**En vue de l'obtention du Diplôme de Master en Sciences financières et**  
**comptabilité**

**Spécialité : Finance d'Entreprise**

## **Sujet**

**La contribution de la comptabilité analytique à la gestion de**  
**performances financières**

**Cas de l'ENIEM**

**Réalisé par :**

Mr YALA Amokrane

**Dirigé par :**

Mme REMIDI Djoumana

Soutenu devant le jury composé de :

**Président : AOUDIA Fairouz**

**Examineur : DRALI Nabil**

**Encadrant : REMIDI Djoumana**

Promotion 2022-2023

# REMERCIEMENTS

En tout premier lieu, nous remercions le BON DIEU, le tout puissant, de nous avoir donné la force pour survivre, ainsi que l'audace pour dépasser toutes les difficultés.

Nous présentons nos plus vifs remerciements à notre promoteur Madame REMIDI Djoumana, pour avoir accepté, tout d'abord, de nous encadrer, ainsi que pour les précieux conseils, les remarques constructives, et les encouragements qu'elle nous a prodigués tout au long de notre travail.

Nous remercions aussi les membres du jury qui nous font l'honneur d'accepter d'évaluer ce travail.

Nos vifs remerciements s'adressent aussi à tout le personnel de l'unité cuisson au sein de l'ENIEM plus particulièrement au responsable du service comptabilité analytique, qui nous ont accueillis pour effectuer notre stage de fin cycle.

Nous tenons également à exprimer notre profonde gratitude envers tous les enseignants qui nous ont aidé et enseigné durant notre cursus universitaire.

Nos profonds remerciements vont également à tous ceux et celles qui nous ont aidé de près ou de loin.

# Liste des abréviations

- **CV** : Charges Variables
- **CF** : Charges Fixes
- **MOD** : Main d'Oeuvre Directe
- **CA** : Centre d'Activité
- **CP** : Centre Principal
- **CIR** : Coefficient d'Imputation Rationnelle
- **DIR** : Différence d'Imputation Rationnelle
- **CV** : Coût Variable
- **MCV** : Marge sur Coût Variable
- **SR** : Seuil de Rentabilité
- **UPT** : Unité Prestations Techniques
- **DFCG** : Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion
- **CAM-I** : Computer Aided Manufacturing International
- **ABC** : Activity Based Costing
- **MBM** : Model-Based Management
- **ACVP** : Analyse du Cycle de Vie du Produit
- **PIB** : Produit Intérieur Brut
- **EBE** : Excédent Brut d'Exploitation
- **ROE** : Return On Equity
- **ROA** : Return On Assets
- **ROI** : Return On Investment
- **RH** : Ressources Humaines
- **R&D** : Recherche et Développement
- **SAV** : Service Après-Vente
- **E/MP** : Écart sur Matière Première
- **E/Q** : Écart sur Quantité
- **E/MOD** : Écart sur Main d'œuvre Directe
- **B/F** : Budget Flexible
- **E/A** : Écart sur Activité
- **E/R** : Écart sur Rendement

# Sommaire

<b>INTRODUCTION GÉNÉRALE.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre 1: Aspects théoriques de la comptabilité analytique.....</b>	<b>4</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>4</b>
<b>Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique.....</b>	<b>4</b>
<b>Section 2 : Les méthodes de calcul des coûts .....</b>	<b>8</b>
<b>Section 3 : Gestion de Performances : Concepts Clés .....</b>	<b>30</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>38</b>
<b>CHAPITRE 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances financières .....</b>	<b>39</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>39</b>
<b>Section 1 : Le rôle de la comptabilité analytique dans la gestion des performances..</b>	<b>39</b>
<b>Section 2 : La mesure de la performance financière à travers de la comptabilité analytique .....</b>	<b>44</b>
<b>Section 3 : Les limites de la comptabilité analytique dans la gestion des performances.....</b>	<b>57</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>61</b>
<b>CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM.....</b>	<b>62</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>62</b>
<b>Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil.....</b>	<b>62</b>
<b>Section 2 : Etude du modèle de calcul de coût utilisé par l'ENIEM.....</b>	<b>69</b>
<b>Section 3 : Interprétation et analyse des résultats.....</b>	<b>82</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>85</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>86</b>
<b>Bibliographie.</b>	
<b>Liste des figures.</b>	
<b>Liste des tableaux</b>	
<b>Table des matières.</b>	
<b>Résumé</b>	

# **Introduction générale**

La maîtrise et l'optimisation des performances, qu'elles soient opérationnelles, commerciales ou financières, sont devenues des enjeux stratégiques majeurs pour assurer la pérennité et le développement des entreprises dans un environnement marqué par une compétition exacerbée et des exigences croissantes des clients et parties prenantes.

Dans ce contexte, disposer d'un système d'information de gestion performant, capable de mesurer de manière fiable les coûts et les résultats selon différents axes analytiques, est indispensable pour éclairer la prise de décision et piloter la création de valeur.

La comptabilité analytique occupe alors une place centrale dans ce dispositif, en fournissant une connaissance fine des coûts et de la rentabilité des différentes activités, produits et services. Ses apports décisifs pour la gestion ont largement dépassé le seul cadre technique. La comptabilité analytique est devenue un véritable outil stratégique grâce aux nombreux indicateurs économiques qu'elle produit.

En permettant une affectation pertinente des charges entre différents centres d'analyse selon des critères représentatifs des liens de causalité entre consommation de ressources et objets de coûts, la comptabilité analytique reflète la rentabilité intrinsèque de segments opérationnels et éclaire ainsi les choix stratégiques sur le portefeuille d'activités et d'investissements.

Les calculs de coûts complets de revient, de résultats analytiques, de marge sur coût variable, de seuils de rentabilité ou encore l'analyse des écarts sur coûts standards constituent autant d'informations précieuses pour le contrôle de gestion et l'orientation des décisions vers la création de valeur : politique de prix, réduction des coûts, allocation des ressources, sous-traitance, etc.

En responsabilisant les managers sur les coûts et les résultats de leur périmètre, la comptabilité analytique favorise également une culture de la performance et une gestion décentralisée et optimisée des ressources allouées. Ses apports opérationnels viennent alors nourrir et renforcer la stratégie d'entreprise.

L'objectif de ce mémoire est d'analyser de manière approfondie ces liens étroits entre comptabilité analytique et gestion des performances dans les entreprises contemporaines.

**La problématique peut être formulée ainsi : Dans quelle mesure les méthodes de comptabilité analytique permettent-elles d'améliorer la performance financière des organisations ?**

Pour répondre à cette problématique on doit répondre aux questions secondaires suivantes :

- Quels sont les concepts et méthodes fondamentaux de la comptabilité analytique pour le calcul des coûts ?
- Comment la comptabilité analytique contribue-t-elle concrètement au pilotage de la performance financière?

- Quelles sont les limites de la comptabilité analytique et les précautions à prendre pour une utilisation efficiente des informations produites ?

### **Hypothèses :**

Sur la base de la problématique on peut poser les hypothèses suivantes :

- Les méthodes de comptabilité analytique, en affectant les charges selon des critères économiques, permettent une mesure fiable des coûts et de la rentabilité des différentes activités.
- Les calculs de coûts et les analyses issues de la comptabilité analytique guident les décisions d'optimisation de la performance financière.
- La comptabilité analytique présente des limites qui imposent certaines précautions dans son utilisation et son interprétation.

### **Les raisons du choix de ce thème :**

Plusieurs raisons expliquent le choix de ce thème de recherche :

- L'importance stratégique de la comptabilité analytique dans le pilotage financier des entreprises, du fait de sa capacité à calculer précisément les coûts et les marges.
- L'intérêt managérial d'identifier concrètement les leviers d'amélioration de la performance financière grâce aux analyses de la comptabilité analytique.
- La volonté d'illustrer l'apport de la comptabilité analytique par une étude de cas réelle au sein de l'ENIEM.
- L'envie d'approfondir mes connaissances sur un outil comptable fondamental pour la prise de décision.
- La possibilité de mettre en pratique les enseignements théoriques reçus sur la comptabilité analytique et la gestion de la performance.

### **Méthodologie de recherche**

La démarche méthodologique suivie dans ce travail comporte deux volets :

- Une revue de littérature académique sur la comptabilité analytique et son apport à la performance financière.
- Une étude de cas qualitative approfondie au sein de l'ENIEM s'appuyant sur des entretiens et l'analyse de documents internes.

Cette combinaison d'un ancrage théorique et d'une investigation terrain permettra de répondre de manière rigoureuse à la problématique.

### **Plan de travail :**

Ce mémoire est divisé en trois chapitres :

Le premier chapitre vise à poser les bases théoriques indispensables à la compréhension de la comptabilité analytique et de son apport pour la performance.

Dans un deuxième chapitre, nous analyserons de manière approfondie la contribution concrète de la comptabilité analytique à la gestion de la performance financière.

Le troisième chapitre sera consacré à une étude de cas détaillée au sein d'une entreprise industrielle afin d'illustrer concrètement la mise en œuvre d'un modèle de comptabilité analytique et ses apports pour la performance financière.

# **Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique**

### Introduction

La comptabilité analytique est devenue un outil incontournable de gestion des entreprises à l'ère moderne. Face à un environnement concurrentiel exacerbé et une complexité croissante des processus, la connaissance détaillée des coûts est plus que jamais stratégique. La comptabilité analytique permet d'apporter cet éclairage économique indispensable à des prises de décision optimales.

Contrairement à la comptabilité générale analytique qui adopte une vision financière globale, la comptabilité analytique opère un découpage poussé de l'entreprise. Elle isole des segments opérationnels pertinents et mesure les coûts et les marges sur chacun d'entre eux. Les charges sont affectées selon leur origine pour refléter les liens de causalité. Des méthodes élaborées de répartition des frais indirects sont mises en œuvre.

Cette connaissance fine des coûts de revient, des résultats analytiques et des seuils de rentabilité éclaire les choix stratégiques sur le positionnement concurrentiel, les politiques de prix, l'allocation des ressources ou les plans d'actions opérationnels. La comptabilité analytique devient ainsi un puissant levier de création de valeur et d'avantage compétitif durable.

Ce premier chapitre vise à présenter les fondements théoriques de la comptabilité analytique, à travers la définition de ses concepts clés et l'exposé détaillé de ses principales méthodes de calcul des coûts. Nous aborderons également quelques notions essentielles sur la gestion de la performance, en préambule au second chapitre qui présentera concrètement l'apport de la comptabilité analytique dans ce domaine. Le chapitre a pour objectif de fournir un socle de connaissances solide sur cet outil de gestion essentiel qu'est la comptabilité analytique.

### Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une discipline récente dont les premiers développements remontent au début du 20<sup>ème</sup> siècle, en parallèle de l'essor de l'industrie. Elle se distingue de la comptabilité générale dont l'objet est de produire des états financiers reflétant la situation patrimoniale et financière de l'entreprise<sup>1</sup>.

Ses premiers développements remontent au début du 20<sup>ème</sup> siècle aux Etats-Unis, sous l'impulsion d'ingénieurs et de managers comme Taylor qui cherchaient à optimiser l'organisation scientifique du travail. Les premiers calculs de coûts de revient voient le jour.

Dans les années 1920-1930, les méthodes se perfectionnent avec l'apparition de la méthode des sections homogènes et la distinction entre charges directes et indirectes. L'imputation rationnelle des charges et la comptabilité par centre de responsabilité se généralisent.

Après la seconde guerre mondiale, la comptabilité analytique est de plus en plus utilisée en France comme outil de gestion. Les années 1960-1970 correspondent à son âge d'or, avec des travaux permettant des calculs de coûts de plus en plus précis.

Dans les années 1980-1990, face aux limites des méthodes traditionnelles, de nouvelles méthodes émergent comme la méthode ABC. L'informatisation permet aussi des traitements plus puissants.

Aujourd'hui, la comptabilité analytique demeure un outil incontournable de gestion et de prise de décision, qui continue d'évoluer pour répondre aux besoins des entreprises en termes de réactivité et d'adaptation.

#### 1.1 Définition de la comptabilité analytique

Selon l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG), la comptabilité analytique peut être définie comme "un système d'information qui permet de mesurer les coûts et les performances économiques de l'entreprise selon des axes pertinents de gestion"<sup>2</sup>

De Varenne (2018) précise que la comptabilité analytique consiste à "répartir ou affecter les charges indirectes aux centres d'analyse, puis calculer les coûts et produire des informations économiques utiles à la prise de décision et au pilotage de l'entreprise"<sup>3</sup>.

En synthétisant les deux définitions, on peut proposer la définition suivante pour la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est un système d'information permettant de mesurer et d'analyser les coûts et performances selon des axes pertinents pour la gestion de l'entreprise. Elle consiste à affecter et répartir les charges entre différents centres d'analyse puis à calculer

---

<sup>1</sup> Meyssonier, F. Comptabilités et analyse des coûts. Economica. Paris. 2012. p.5.

<sup>2</sup> DFCG. La comptabilité analytique au cœur de la performance. Les éditions de l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion. Paris. 2013 p.8.

<sup>3</sup> De Varenne, F. La comptabilité analytique. Gualino. Paris. 2018. p.12.

des coûts de revient. Les informations produites visent à éclairer la prise de décision et le pilotage de la performance économique.

### 1.2 Les caractéristiques de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique présente plusieurs caractéristiques qui la distinguent de la comptabilité générale<sup>4</sup>:

- Elle adopte une vision locale et non globale de l'entreprise : la comptabilité analytique se focalise sur des segments d'activité, contrairement à la comptabilité générale qui fournit une image consolidée de l'entité.
- Elle est tournée vers l'analyse économique et non vers la production d'états comptables : son objet est d'analyser les coûts, les marges et la performance de façon approfondie.
- Elle utilise des données prévisionnelles en plus des données réelles : la comptabilité analytique produit des informations prospectives par des études préalables et des simulations.
- Elle vise à éclairer les décisions et non seulement à constater les opérations passées : elle fournit des informations pour le pilotage, les choix stratégiques et l'amélioration de la gestion.
- Elle procède par imputation des charges et non par enregistrement chronologique : la comptabilité analytique répartit les coûts de manière causale sur les objets de coûts.

Ainsi, la comptabilité analytique se distingue de la comptabilité générale à la fois par sa finalité, son périmètre et ses méthodes. Elle constitue un outil interne d'aide au pilotage de la performance économique<sup>5</sup>.

### 1.3 Rôles et objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique occupe une place centrale dans le dispositif de gestion de l'entreprise. Son rôle est de fournir des informations économiques détaillées permettant de piloter et d'améliorer la performance. Pour cela, la comptabilité analytique met en œuvre diverses méthodes de calcul et d'analyse des coûts par produit, service, centre de responsabilité ou toute autre section pertinente.

Elle vise non seulement à mesurer les coûts de revient, mais aussi à éclairer de nombreuses décisions opérationnelles et stratégiques.

Les objectifs principaux de la comptabilité analytique sont de calculer précisément les coûts et les marges, d'analyser la rentabilité des différentes activités, d'établir des prévisions et simulations, de construire des indicateurs de suivi de la performance, et de fournir une aide à la

---

<sup>4</sup> Degos et Leclère, La comptabilité analytique, 3e édition, 2019, p.12-15

<sup>5</sup> Bouquin, Comptabilité de gestion, 10e édition, 2016, p.4-8

décision pour la fixation des prix, les choix d'investissements, l'organisation de la production ou encore les actions de réduction des coûts. La comptabilité analytique est donc un outil d'amélioration continue de la gestion et de la compétitivité de l'entreprise. Elle dépasse une simple description comptable pour devenir un véritable instrument de gestion stratégique.

### 1.4 La notion de coût

La notion de coût est centrale en comptabilité analytique et en gestion. Elle peut être définie comme la valeur des ressources consommées pendant une période donnée pour fabriquer un produit ou assurer un service.<sup>6</sup>

On distingue classiquement deux grandes catégories de coûts :

- **Les coûts fixes** : ce sont des coûts qui ne varient pas en fonction du niveau d'activité dans une certaine fourchette. Ils sont stables sur une période donnée. Par exemple les amortissements, les loyers, etc<sup>7</sup>.
- **Les coûts variables** : ce sont des coûts qui évoluent de manière proportionnelle au niveau d'activité. Plus l'activité augmente, plus ces coûts augmentent. Par exemple les matières premières, la main d'œuvre directe, etc<sup>8</sup>.

Cette distinction entre coûts fixes et variables est essentielle en comptabilité analytique car elle permet de comprendre le comportement des coûts et d'élaborer des modèles pertinents de calcul de coûts.

On peut également citer :

- **Les coûts directs et indirects** : les coûts directs sont ceux qui peuvent être directement rattachés à un objet de coût (produit, service, projet...). Les coûts indirects nécessitent une répartition entre les différents objets de coût<sup>9</sup>.
- **Les coûts contrôlables et non contrôlables** : les coûts contrôlables dépendent des décisions internes de l'entreprise, les coûts non contrôlables dépendent de facteurs externes<sup>10</sup>.

Cette typologie des coûts est indispensable pour analyser les résultats de l'entreprise et prendre des décisions de gestion optimisées.

---

<sup>6</sup> Mévellec, Pierre. Comptabilité et finance d'entreprise. 2e édition. Editions La Découverte, 2016, p.45.

<sup>7</sup> Demeestère, René ; Lorino, Philippe et Mottis, Nicolas. Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise. 4e édition. Dunod, 2009, p.58.

<sup>8</sup> Bouquin, Henri. Comptabilité de gestion. 6e édition. Economica, 2011, p.115.

<sup>9</sup> Alazard, Claude et Sépari, Sébastien. Contrôle de gestion. Dunod, 2010, p.34.

<sup>10</sup> Levant, Yves et de La Villarmois, Olivier. Structuration et pilotage de la performance : Les tableaux de bord. Dunod, 2016, p.23.

### Section 02 Les méthodes de calcul des coûts

Le calcul des coûts est au cœur de la comptabilité analytique. Il permet de déterminer le coût de revient des produits ou services de l'entreprise. Plusieurs méthodes permettent d'effectuer ce calcul en fonction du niveau de précision recherché. La méthode des coûts complets consiste à incorporer l'ensemble des charges, directes et indirectes, pour obtenir le coût de revient. La méthode des coûts partiels se concentre sur les seuls coûts variables. Enfin, la méthode du coût marginal ne prend en compte que le coût d'une unité supplémentaire produite.

Dans cette section, nous allons détailler ces différentes méthodes de calcul des coûts utilisées en comptabilité analytique.

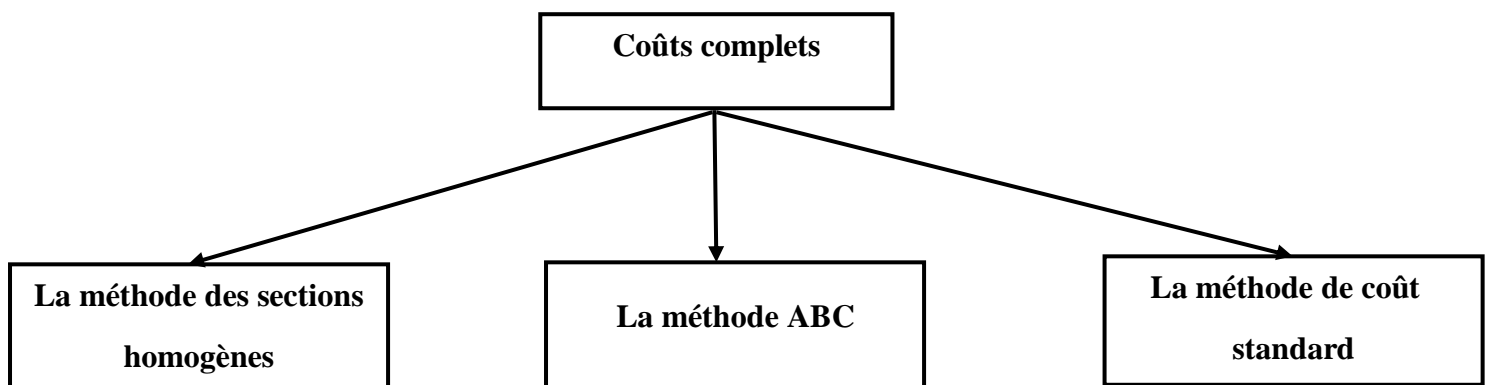
#### 2.1 Le système des coûts complets

Le système des coûts complets est l'une des méthodes traditionnelles de calcul des coûts en comptabilité analytique. Il vise à incorporer l'ensemble des charges, directes et indirectes, pour déterminer le coût de revient d'un produit ou service.

Apparu au début du 20ème siècle dans les entreprises industrielles, le système des coûts complets s'est imposé comme la méthode de référence pour évaluer les stocks et déterminer le résultat. Il a connu ensuite de nombreuses évolutions pour s'adapter aux nouvelles organisations productives et mieux répondre aux besoins des gestionnaires.

Le système des coûts complets dispose de plusieurs méthodes pour atteindre son objectif de calcul du coût de revient total des produits ou services. Parmi les principales, on peut citer la méthode des centres d'analyse, la méthode des coûts standards et la méthode ABC (Activity Based Costing).

Figure N°1 : les différentes méthodes des coûts complets



Source : CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976.

### 2.1.1 La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse

Une section, pour être homogène, est constituée de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui la composent, soient en principe employées dans la même proportion pour tous les travaux exécutés par la section, et que les éléments de coûts qui se rencontrent dans chaque spécialité soient employés eux-mêmes dans la même proportion sur tous les travaux.<sup>11</sup>

La méthode des sections homogènes (ou centres d'analyse) est une méthode de ventilation et de répartition des charges indirectes en comptabilité analytique. Elle consiste à « diviser l'entreprise en un certain nombre de sections homogènes, c'est-à-dire de sections regroupant des activités suffisamment homogènes pour qu'on puisse valablement y choisir une même unité d'œuvre<sup>12</sup>. »

Cette méthode est apparue au début du 20<sup>ème</sup> siècle dans les entreprises industrielles qui cherchaient à perfectionner leurs calculs de coûts de revient. L'ingénieur français Georges Perrin est considéré comme l'un des premiers promoteurs de cette méthode dans son ouvrage « La détermination du prix de revient dans les entreprises à fabrications multiples » (Dunod, 1917).

La méthode des sections homogènes apporte plus de précision dans la répartition des charges indirectes entre les différents produits d'une entreprise. Elle permet d'éviter les erreurs d'imputation liées à l'utilisation d'une unité d'œuvre unique. Son adoption s'est ainsi généralisée dans les systèmes de coûts complets.

#### 2.1.1.1 Principes de la méthode

Le principe de la méthode des sections homogènes consiste à décomposer l'entreprise en centres de responsabilité, appelés sections, qui regroupent des activités homogènes.

Chaque section se voit alors affecter les charges directes lui correspondant. Les charges indirectes sont quant à elles réparties entre les sections à l'aide de clés de répartition pertinentes, basées sur des unités d'œuvre spécifiques à chaque section<sup>13</sup>.

Les charges de chaque section sont ensuite imputées aux différents produits fabriqués au prorata de leur consommation d'unités d'œuvre de la section. On obtient ainsi le coût de revient de chaque produit en additionnant ses consommations dans les différentes sections<sup>14</sup>.

La méthode des sections homogènes permet donc une répartition plus analytique des charges indirectes, en s'affranchissant d'une unité d'œuvre unique souvent arbitraire.

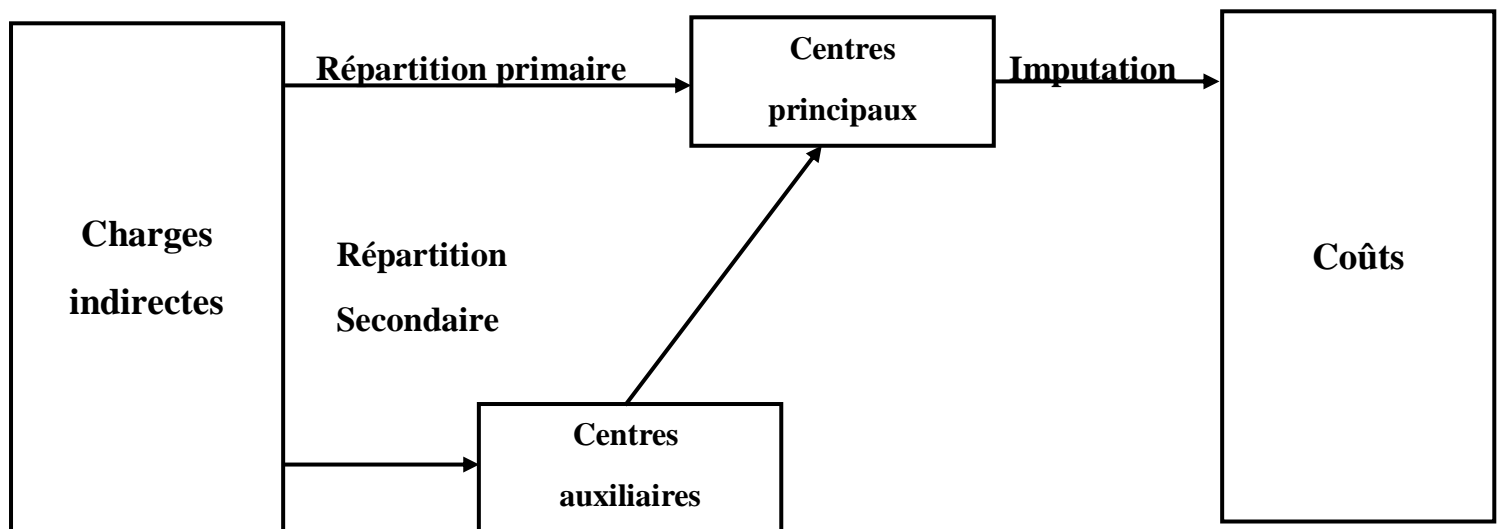
---

<sup>12</sup> Henri Bouquin, « Comptabilité de gestion », 10<sup>e</sup> édition, Economica, 2021, p.115

<sup>13</sup> Berland, N. (2014). Mesure de la performance. Presses Universitaires de Grenoble, p.78.

<sup>14</sup> Mévellec, P. (2021). Comptabilité analytique et de gestion. Dunod, p.104-106.

Figure n°02 : Principe de la méthode des sections homogènes



Source : (Michel GERVAIS, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7ème édition, page97)

### 2.1.1.2 Démarche de la méthode

L'objectif de la technique des centres d'analyse est d'affecter les coûts indirects aux différents centres et de les répartir ensuite sur les différents coûts. Cette technique est la plus courante dans la pratique et comporte les étapes suivantes :

#### a) Découpage de l'entreprise en centre d'analyse

Un centre d'analyse est une unité de gestion intermédiaire permettant de regrouper et d'imputer les charges indirectes de production. Il rassemble des activités homogènes issues de différents services ou ateliers. L'objectif est d'analyser finement les charges avant de les répartir sur les différents produits fabriqués.

Les centres d'analyse correspondent généralement aux principaux départements ou ateliers de l'entreprise. Mais ils peuvent également combiner plusieurs services en un centre unique ou au contraire diviser un même service en plusieurs centres, si les activités sont technologiquement différentes.

L'utilisation de centres d'analyse spécifiques, avec des clés de répartition adaptées, permet d'affiner l'imputation des charges indirectes. Elle donne une vision plus précise des coûts réels de production de chaque produit. Cette méthode améliore ainsi l'analyse des coûts par l'entreprise.

Il existe deux sortes de centres d'analyse : les centres principaux et les centres auxiliaires :

### - Les centres principaux

Ce sont les sections qui sont en prise directe avec les produits, autrement dit par lesquelles transitent les produits sous diverses formes et à des stades différents d'élaboration.

Ils correspondent aux centres, dont les charges peuvent être imputées directement aux coûts des produits et commandes. (Centre de production, centre d'approvisionnement, centre de distribution).<sup>15</sup>

### - Les centres auxiliaires

Ils correspondent aux centres, dont les coûts sont imputés à d'autres centres. Ces centres auxiliaires travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. (Centre de gestion personnel, centre de gestion de matériel, centre de prestations connexes).<sup>16</sup>

### b) La répartition des charges indirectes

La répartition des charges indirectes est le processus d'allocation des coûts communs qui ne peuvent être directement rattachés à un produit, service ou département spécifique. Il s'agit principalement des frais généraux tels que les charges de structure (installations, énergie, entretien, administration, etc).

Cette répartition se fait à l'aide de clés, c'est-à-dire de critères de ventilation permettant d'allouer de manière équitable ces charges aux différents centres de coûts, en fonction de leur niveau d'utilisation des ressources communes. La clé est choisie selon le lien existant entre la nature de la charge indirecte et l'activité des centres de coûts.

L'objectif est d'imputer les charges indirectes à chaque centre ou produit à hauteur de sa consommation réelle, afin d'obtenir in fine le coût complet. La pertinence de la clé détermine la fiabilité de cette répartition analytique.

La répartition des charges indirectes se fait dans deux étapes :

- **La répartition primaire :** La répartition primaire des charges indirectes a pour but d'attribuer ces charges directement aux différents centres de coûts ou objets de coûts, avant toute autre répartition. Pour cela, elle s'appuie sur des critères spécifiques à chaque type de charge. Ces clés de répartition peuvent être basées sur des unités physiques mesurables (temps d'utilisation, surface occupée, volume produit, etc.) lorsque c'est pertinent. Sinon, des clés financières sont utilisées (coût de main d'œuvre, chiffre d'affaires, etc.).

L'objectif est d'allouer chaque charge indirecte de la manière la plus proche possible de son inducteur de coût, afin d'imputer ces charges aussi directement que possible aux entités concernées. La répartition primaire vise donc à rapprocher au maximum la charge de son fait générateur.

---

<sup>15</sup> Gérard MELYON, «comptabilité analytique», 3ème édition, P30

<sup>16</sup> Gérard MELYON, op. cit. P30

- **La répartition secondaire :** La répartition secondaire intervient après la répartition primaire. Elle concerne la ventilation des charges des centres auxiliaires vers les centres principaux. Les centres auxiliaires sont des centres de coûts indirects qui fournissent des prestations internes à d'autres centres.

Cette répartition secondaire s'appuie sur des clés de répartition spécifiques, déterminées en fonction de l'utilisation réelle des prestations par chaque centre principal. Ces clés peuvent se baser sur des estimations du temps d'intervention, des pourcentages de coûts directs ou d'autres critères adaptés.

L'objectif est de répartir de manière équitable les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux qui en bénéficient. La pertinence des clés utilisées est déterminante pour obtenir une image fiable des coûts de revient.

**Tableau N°01 : Tableau de répartition des charges indirectes**

Charges indirectes		Centres auxiliaires			Centres principaux				Répartition primaire
Désignation des charges	Montant total	CA1	CA2	CA3	CP1	CP2	CP3	CP4	
Totaux de la répartition primaire par centre		Total CA1	Total CA2	Total CA3	Total CP1	Total CP2	Total CP3	Total CP4	
		X	. X	. X	. X	X	X		Répartition secondaire
		CA'2							
		X	X	X			X		
		CA'3							
					X	X			
					CP'1	CP'2	CP'3	CP'4	

Source : Dupuy. YVES « les bases de la comptabilité analytique de gestion » Edition Economica, Paris, 2003, P 19.

### c) Détermination des charges indirectes à imputer aux coûts

L'imputation des charges indirectes intervient dans un troisième temps, après les répartitions primaire et secondaire. Il s'agit à cette étape d'imputer les coûts restants des centres principaux, n'ayant pas encore été affectés, aux différents produits fabriqués.

Pour ce faire, on détermine au préalable le coût unitaire des unités d'œuvre pertinentes dans chaque centre principal. Ces unités d'œuvre peuvent être des heures de main d'œuvre, des heures machine, etc.

**L'unité d'œuvre :** L'unité d'œuvre est une mesure physique de l'activité associée à un centre d'analyse opérationnel. Elle sert de base pour répartir les charges indirectes de ce

centre entre les différents produits, en fonction de leur consommation réelle. Les unités d'œuvre peuvent être exprimées en nombre d'heures travaillées, montant des ventes, effectifs etc.

Le coût unitaire d'une unité d'œuvre se calcule en divisant le montant total des charges indirectes du centre sur une période, par le nombre d'unités d'œuvre réalisées dans ce même centre sur la même période. :<sup>17</sup>

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Totale des charges indirectes de la section}}{\text{Nombre d'unités d'œuvres de la section}}$$

- **Taux de frais :** Le taux de frais est un concept utilisé pour répartir le coût total des centres de structure lorsqu'aucune unité de mesure physique n'est disponible. Il est calculé en faisant le rapport entre le coût total du centre d'analyse de structure et la valeur de la base de répartition (l'assiette de frais).

Le taux de frais est obtenu selon l'équation suivante :

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût totale du centre principale}}{\text{Valeur en DA de l'assiette de frais}}$$

Une fois les coûts des unités d'œuvre calculés, on les attribue aux coûts recherchés selon la formule suivante :<sup>18</sup>

$$\text{Montant à imputer} = \text{coût de l'unité d'œuvre} \times \text{nombre d'unité d'œuvre consommé par le produit}$$

### 2.1.1.3 Les avantages et les limites de la méthode

#### a) Les avantages de la méthode

La méthode des sections homogènes présente l'avantage d'une répartition plus fine et précise des charges indirectes entre les différents produits fabriqués par l'entreprise. L'utilisation de clés de répartition spécifiques à chaque section, basées sur des unités d'œuvre pertinentes, permet d'éviter les erreurs d'imputation qui découleraient de l'utilisation d'une seule et même unité d'œuvre pour toute l'entreprise. Cette méthode responsabilise également les chefs de chaque section sur leurs coûts et les incite à une gestion rigoureuse.

<sup>17</sup> GOUJET C. ; RAULET C ; « Comptabilité de gestion », Dunod, Paris, 2003. P. 36

<sup>18</sup> BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation » édition Berti, 1998, page 176

### b) Les limites de méthode

Cependant, la méthode des sections homogènes nécessite de disposer d'un système d'information performant pour tracer l'ensemble des flux entre les sections. Par ailleurs, le découpage de l'entreprise en sections et le choix des unités d'œuvre sur lesquelles se base leur comptabilité analytique peuvent être arbitraires et source de biais. Enfin, une vision trop cloisonnée par section peut conduire à une perte de vue globale des processus transversaux qui traversent l'entreprise.

### 2.1.2 La méthode des coûts standards

La méthode des coûts standards a été développée aux États-Unis à la fin du XIXe siècle et au début du XXe siècle par des ingénieurs tayloriens et des comptables, dans le contexte d'une production de masse et d'une organisation scientifique du travail. Elle a ensuite été formalisée et diffusée par des auteurs comme Alexander Hamilton Church, James McKinsey, George P. Baker ou Harrington Emerson.

La méthode des coûts standards a connu une évolution au cours du temps, en fonction des besoins des entreprises et des progrès techniques. Elle a notamment intégré des éléments comme le niveau normal d'activité, les coûts fixes et variables, les coûts directs et indirects, les centres d'analyse, les unités d'œuvre, les écarts sur quantités, sur prix ou sur rendement.

La méthode des coûts standards reste utilisée aujourd'hui par certaines entreprises, notamment dans l'industrie manufacturière, pour planifier, contrôler et améliorer leur performance.

#### 2.1.2.1 Définition de la méthode

La méthode des coûts standards est une technique de comptabilité analytique qui prévoit le coût de revient d'un produit ou d'un service en fonction de critères techniques et économiques définis à l'avance. La méthode consiste à enregistrer chaque opération en la comparant à un modèle, ou standard, et à calculer la différence, ou écart, entre le modèle et la réalité. La méthode des coûts standards permet d'évaluer les coûts réels par rapport aux coûts prévus et d'expliquer les écarts entre les deux, afin de repérer les facteurs de réussite ou d'échec. La méthode des coûts standards s'inscrit dans une démarche de contrôle de gestion qui vise à fixer des buts, à mesurer les performances et à responsabiliser les acteurs.<sup>19</sup>

#### 2.1.2.2 Le principe de la méthode

Cette méthode repose sur la fixation préalable de standards sur les consommations de matières, de temps de main d'œuvre ou de machine, ainsi que sur les coûts associés. Les écarts constatés en fin de période entre les coûts réels et ces standards sont ensuite analysés.

---

<sup>19</sup> Caroline Selmer, «La boîte à outils du contrôle de gestion», 2019, P70

### 2.1.2.3 Les objectifs de la méthode

La méthode des coûts standards a pour objectifs principaux de:

- Planifier les coûts en fonction des conditions normales de fonctionnement de l'entreprise et des objectifs d'évolution des paramètres techniques et économiques.
- Contrôler les coûts en mesurant les performances réelles par rapport aux coûts prévus et en identifiant les sources de réussite ou d'échec.
- Améliorer les coûts en prenant des mesures correctives pour réduire les écarts négatifs ou renforcer les écarts positifs.
- Aider à la fixation des prix en tenant compte des coûts standards et des marges souhaitées.
- Fournir une incitation à la recherche de meilleures performances en responsabilisant les acteurs impliqués dans le processus de production ou de service.

### 2.1.2.5) -La mise en œuvre de la méthode :

Pour mettre en œuvre la méthode des coûts standards, il faut suivre les étapes suivantes :

- Déterminer les standards physiques (exemple : nombre d'heures de main-d'œuvre pour traiter un dossier) ;
- Déterminer les standards de prix (exemple : coût de l'heure de main d'œuvre) ;
- Élaborer le budget des différents centres d'analyse, et calculer le coût standard des unités d'œuvre (budget/activité normale) ;
- Valoriser la production standard en multipliant le coût standard unitaire par le volume standard ou réel ;
- Comparer les coûts réels aux coûts standards et calculer les écarts ;
- Analyser les écarts et prendre des mesures correctives si nécessaire.

### 2.1.2.6) Calcul et analyse des écarts

La méthode des coûts standards est une technique de comptabilité analytique qui prévoit les coûts de production en fonction d'un modèle de référence, puis qui les compare aux coûts de production réels. On obtient ainsi des écarts qui permettent de surveiller et de réguler efficacement la gestion de l'entreprise et de prendre à temps les actions correctrices nécessaires et de définir les responsabilités.

## Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique

La méthode des coûts standards consiste à comparer non seulement le coût du standard et le coût du réel, mais aussi le coût du réel au standard et le coût du réel au réel. Ainsi, on obtient un écart global qui se calcule de la façon suivante :

$$\text{Ecart global} = \text{coût réelle de l'activité réelle} - \text{coût standard de l'activité réelle}$$

Un écart global positif entre les coûts réels et les coûts standards budgétés signifie que les dépenses effectives ont été inférieures aux prévisions. Cette performance favorable peut s'expliquer par une gestion optimisée des ressources, de meilleurs prix obtenus auprès des fournisseurs, des gains d'efficacité dans la production ou une utilisation avisée des matières premières. L'entreprise a donc réussi à atteindre ses objectifs de coûts en dépensant moins que prévu.

A l'inverse, un écart global négatif indique que les coûts réels ont dépassé les estimations. Les causes possibles sont des achats plus onéreux, des problèmes d'efficacité opérationnelle, des erreurs de planification ou des variations économiques imprévues. L'entreprise n'a alors pas respecté ses prévisions de coûts et des actions correctrices s'imposent.

Cet écart global résulte de la somme de deux écarts distincts : l'écart sur les charges directes et l'écart sur les charges indirectes. L'analyse détaillée de ces deux composantes permet de mieux comprendre les raisons d'un écart favorable ou défavorable au niveau global.

### a) Ecart sur charges directes

Les écarts sur charges directes portent principalement sur les matières premières et les composants et la main-d'œuvre directe. Ils ne concernent que les charges variables. Dans ce cas, il faut distinguer la variation de la quantité et la variation du prix.

- **Analyse de l'écart sur matière première :** L'analyse des écarts sur matières premières compare le réel (quantité, coût, volume) et le préétabli (quantité, coût, volume) et mesure leur effet sur le résultat de l'entreprise (favorable ou défavorable) pour mieux anticiper.

$$E/MP = (QR - QP) \times CP + (CR - CP) \times QR$$

Elle consiste à diviser l'écart économique total en deux écarts : un écart sur prix et un écart sur quantité.

$$\text{Écart sur quantité } E/Q = (QR - QP) \times CP$$

En notant que:

- QR : Quantité réelle de matière première ;
- QP : Quantité préétabli de matière première ;
- CR : Coût unitaire réel de matière première ;
- CP : coût unitaire préétabli de matière première ;

## Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique

Si  $QR < QS$ , l'écart est défavorable (écart positif).

Si  $QR$  (quantité réelle)  $>$   $QS$  (quantité prévue), l'écart est favorable (écart négatif) : Cela signifie que les consommations de matières sont inférieures à celles qui étaient prévues.

Si :  $Pr < Ps$  l'écart est défavorable (écart positif).

$Pr > Ps$  l'écart est favorable (écart négatif).

- **Analyse des écarts sur main d'œuvre directe** : c'est le même principe que les matières premières sauf que cette fois on n'utilise pas les quantités et le prix, mais on utilise le temps et le taux.

$$E/MOD = (TR-TP) \times tb + (tr- tb) \times TR$$

L'écart sur main d'œuvre directe se décompose en deux sous écart :

$$\text{Ecart sur le temps : } E / \text{ temps} = (TR-TP) \times tb$$

On a :

- TR : Temps réel ;
- TP : Temps préétabli ;
- tr : taux horaire réel ;
- tb : taux horaire budgété ;

Si :  $TR > TP \rightarrow$  écart défavorable (écart positif).

$TR < TP \rightarrow$  écart favorable (écart négatif).

$$\text{Ecart sur le taux horaire : } E/ \text{ taux horaire} = (tr- tb) \times TR$$

Si :  $tr > tb \rightarrow$  écart défavorable (écart positif).

$tr < tb \rightarrow$  écart favorable (écart négatif).

### b) Analyse des écarts sur charges indirectes :

L'écart sur les charges indirectes est plus difficile à analyser pour deux raisons :

- Les charges directes sont réparties par centre d'analyse et comprennent des charges fixes et des charges variables. Cela crée un écart sur le coût variable et un écart sur le coût fixe, qui sont liés à la répartition rationnelle des charges.
- Le fonctionnement d'un centre d'analyse dépend de la production (mesurée en nombre de produits traités) et de l'activité (mesurée en nombre d'unités d'œuvre utilisées). Cela crée un écart de rendement.

$$\text{Écart global} = \text{frais imputés} - \text{fraies réels}$$

## Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique

On peut analyser l'écart sur les charges indirectes en trois parties :

- **Ecart sur le budget** : C'est la différence entre le budget flexible (calculé en fonction de l'activité réelle) et le budget réel.

$$\text{Ecart sur le budget} = \text{budget flexible (b/f)} + \text{budget réel (b/r)}$$

$$B/F = (\text{activité réelle} \times \text{coût unitaire variable standard}) + \text{charges fixe}$$

- **Ecart sur activité** : C'est la différence entre les charges fixes prévues et les charges fixes réelles.

$$\text{Écart sur activité (e/a)} = \text{charges fixes horaire prévisionnelles} - \text{charges fixes horaire réelles}$$

- **Ecart sur le rendement** : C'est la différence entre le coût préétabli de l'activité réelle et le coût préétabli de l'activité prévue.

$$\text{Écart sur le rendement (e/r)} = \text{coût préétabli de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de l'activité préétabli}$$

### 2.1.2.7 Avantages et limites de la méthode

- a) **Les avantages** : La méthode permet de <sup>20</sup>:
- Elle permet d'établir des budgets et des prévisions plus précis et plus fiables.
  - Elle facilite le contrôle des coûts et la détection des écarts entre les normes et la réalité.
  - Elle favorise une vision prévisionnelle des coûts par rapport aux coûts réels.
  - Elle permet d'obtenir plus rapidement des informations propres à identifier toute dérive de rendement ou de profitabilité.
  - Elle stimule la productivité et l'efficacité en fixant des objectifs et en évaluant les performances.
  - Elle aide à la fixation des prix de vente et à la planification des bénéfices.

<sup>20</sup> René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, «Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion», 2017, P139.

b) **limites:** La méthode des coûts standards présente des limites telles que :

- Elle nécessite une collecte et une analyse rigoureuses des données pour établir les normes techniques et économiques.
- Elle peut être difficile à adapter aux changements de l'environnement, des technologies ou des méthodes de production.
- Elle peut entraîner une rigidité ou une routine dans la gestion, en négligeant les aspects qualitatifs ou stratégiques.
- Elle peut être source de conflits ou de démoralisation si les écarts sont mal interprétés ou mal gérés.
- Elle n'est pas toujours pertinente pour évaluer la performance, car il peut être difficile de trouver la responsabilité de certains écarts.

### 2.1.3 La méthode « ABC » Activity Based Costing

La méthode ABC est apparue à la fin des années 1980 aux États-Unis, dans un contexte de forte concurrence et d'évolution technologique, qui remettait en cause les méthodes traditionnelles de calcul des coûts basées sur les volumes de production<sup>21</sup>.

L'origine de la méthode ABC remonte aux travaux d'un groupe de recherche réuni au sein du CAM-I (Computer Aided Manufacturing International), qui s'interrogeait sur les nouveaux concepts de gestion adaptés aux exigences du marché. Parmi les membres de ce groupe, on peut citer Robert Kaplan, professeur à Harvard, et Robin Cooper, consultant chez Arthur Andersen, qui sont considérés comme les principaux promoteurs de la méthode ABC. Ils ont publié plusieurs articles et ouvrages sur le sujet, notamment *The Design of Cost Management Systems* (1991) et *Implementing Activity-Based Cost Management Systems* (1992).

La méthode ABC s'est diffusée progressivement dans le monde, notamment grâce à l'appui des cabinets de conseil et des éditeurs de logiciels spécialisés. Elle a connu un succès variable selon les pays et les secteurs d'activité, mais elle a surtout été adoptée par les entreprises industrielles, de services ou publiques qui avaient une forte diversité de produits ou de clients et qui étaient confrontées à une complexité croissante de leurs processus.

La méthode ABC a également évolué au fil du temps, en s'adaptant aux besoins et aux critiques des utilisateurs. Ainsi, plusieurs méthodes dérivées ont été proposées à la fin des années 1990, telles que le Time-Driven ABC, le Feature Costing ou le MBM (Model-Based Management). Ces méthodes visent à simplifier ou à enrichir la méthode ABC, en intégrant par exemple le facteur temps, les caractéristiques des produits ou les modèles économiques.

---

<sup>21</sup> Robin Cooper and Robert S. Kaplan, «Profit Priorities from Activity-Based Costing»,1997,P130 -135

### 2.1.3.1 Définition la méthode « ABC »

La méthode ABC (Activity Based Costing ou Coût à Base d'Activités) est une méthode de comptabilité analytique qui permet de calculer le coût complet des produits ou des services en tenant compte des activités réalisées par l'entreprise et des ressources qu'elles consomment.

Cette méthode vise à répartir les coûts indirects selon les inducteurs d'activité et de coût, qui sont des indicateurs de mesure de la consommation des ressources par les activités.

La méthode ABC permet ainsi d'identifier les sources de rentabilité ou de non-rentabilité des produits ou des services, et d'optimiser la gestion et la stratégie de l'entreprise.

La méthode ABC se base sur le principe de Pareto ou la règle des 80/20, qui stipule que 20 % des éléments sont responsables de 80 % des effets. Ainsi, la méthode ABC classe les produits, les clients ou les activités en trois catégories : A (très important), B (moyennement important) et C (peu important)

### 2.1.3.2 Principe de la méthode

La méthode ABC consiste à évaluer les coûts et les performances des activités et des objets qui les engendrent (comme les produits). Les coûts sont répartis entre les activités selon la consommation de ressources qu'elles impliquent. Les coûts sont répartis entre les objets selon l'utilisation qu'ils font des activités<sup>22</sup>.

Figure N°03 : principes de base de la méthode ABC



Source : Charles Eduard Godard et Séverine Godard, «le petit contrôle de gestion Edition DUNOD,Belgique, 2013, page, 22.

### 2.1.3.3 Concepts de base de la méthode

Avant de passer aux étapes de la mise en œuvre la méthode ABC, il faut définir quelques concepts de base (l'activité, la tâche, ressources, processus et inducteur).

<sup>22</sup> Bouquin H, op, cit, PUF, 2023, p. 324.

- **La tâche** : c'est une opération élémentaire réalisée par une personne ou un groupe de personnes dans le cadre d'une activité.
- **L'activité** : c'est un ensemble homogène de tâches, de personnes, de processus technologiques, etc., qui se rattache à une ligne de produits ou à un service depuis sa phase de création (input), jusqu'à sa mise en vente (output).
- **La ressource** : c'est un élément utilisé par l'entreprise pour réaliser ses activités, comme le personnel, les machines, les matières premières, etc.
- **Le processus** : c'est un enchaînement d'activités qui génèrent une valeur ajoutée attendue d'un client.
- **L'inducteur** : c'est un facteur qui permet de mesurer la consommation des ressources par les activités ou par les objets de coûts. Il existe deux types d'inducteurs :
  - **L'inducteur de ressources** : il permet d'affecter les ressources aux activités en fonction de la consommation de ressources qu'elles impliquent.
  - **L'inducteur d'activité** : il permet d'affecter les coûts des activités aux objets de coûts en fonction de l'utilisation qu'ils font des activités.

### 2.1.3.4 La mise en œuvre de la méthode<sup>23</sup>

La mise en œuvre de la méthode ABC consiste à identifier les activités de l'entreprise, au travers l'étude de sa chaîne de valeur. Ces activités consommant des ressources (main-d'œuvre, temps machine etc.), il faut choisir les inducteurs de coûts permettant de les répartir. Les étapes clés pour la mise en œuvre de la méthode ABC sont:

**Identification des activités** : il s'agit de décrire les processus de production en identifiant les activités (extrants + intrants).

**Choix des inducteurs de coûts** : il s'agit de choisir les facteurs qui permettent de mesurer la consommation des ressources par les activités ou des activités par les objets de coûts.

**Affectation des ressources aux activités** : il s'agit de répartir les coûts des ressources entre les activités selon les inducteurs de ressources choisis.

**Calcul du coût unitaire par activité**: il s'agit de diviser le coût total d'une activité par le nombre d'unités d'inducteur d'activité correspondant.

$$\text{Coût unitaire par activité} = \frac{\text{Coût total de l'activité}}{\text{Nombre d'unités d'inducteur d'activité}}$$

**Calcul du coût de revient à base d'activité** : il s'agit d'affecter les coûts des activités aux objets de coûts selon les inducteurs d'activité choisis.

$$\text{Coût de revient à base d'activité} = \text{Somme des (Coûts unitaires par activité} \times \text{Nombre d'unités d'inducteur d'activité)}$$

<sup>23</sup> Bouquin H, op, cit, PUF, 2023, p. 325-326.

### 2.1.3.5 Les avantages et les limites de la méthode<sup>24</sup>

a) **Les avantages de la méthode :** Les avantages de la méthode ABC sont les suivants:

- Elle permet d'avoir une meilleure perception des coûts et de la rentabilité des produits et des clients, en identifiant les facteurs de coûts réels et les économies de coûts potentielles.
- Elle favorise une analyse précise et optimisée des processus de production, en décrivant les différentes tâches réalisées pour produire un bien ou un service.
- Elle facilite la prise de décision opérationnelle et stratégique, en fonction de l'apport économique des produits ou des services.
- Elle aide à la fixation des prix de vente et à la planification des bénéfices, en tenant compte du coût unitaire par activité.
- Elle permet d'organiser efficacement les stocks, en classant les produits selon leur importance, leur valeur et leur taux de rotation.

b) **Les limites de la méthode :** Les limites de la méthode ABC sont :

- Elle nécessite une collecte et une analyse rigoureuses des données pour établir les normes techniques et économiques, ce qui demande des ressources humaines et informatiques appropriées.
- Elle peut être difficile à adapter aux changements de l'environnement, des technologies ou des méthodes de production, ce qui peut rendre les normes obsolètes ou inadaptées.
- Elle peut entraîner une complexité du système d'information, en raison du nombre et de la variabilité des inducteurs de coûts à suivre.
- Elle peut être source de conflits ou de démoralisation si les écarts entre les normes et la réalité sont mal interprétés ou mal gérés.
- Elle n'est pas toujours pertinente pour évaluer la performance, car il peut être difficile de trouver la responsabilité de certains écarts ou de retracer le point mort ou la contribution marginale.

---

<sup>24</sup> Lebas M., Comptabilité de gestion et contrôle des coûts, Dunod, 2023, p. 177.

### 2.2) Le système des coûts partiels :

Le coût partiel est une méthode de calcul des coûts qui permet de déterminer le coût d'un produit ou service en ne prenant en compte que les charges variables. Ce système est apparu au début du 20<sup>ème</sup> siècle aux États-Unis, dans un contexte d'expansion industrielle et de production de masse.

L'un des premiers à théoriser le coût partiel est l'économiste Jonathan Harris en 1915. Il préconise de ne prendre en compte que les coûts variables pour calculer le coût d'un produit, car les coûts fixes ne varient pas avec le volume de production. Cette approche permet de connaître la contribution d'un produit à la couverture des charges fixes.

Le coût partiel s'est ensuite développé dans les années 1920-1930, porté par des ingénieurs comme G. Charter Harrison. Il est utilisé dans les prises de décisions à court terme, pour évaluer par exemple la rentabilité de produire un bien supplémentaire.

Après la seconde guerre mondiale, le coût partiel s'est répandu avec le développement du contrôle de gestion. Il permet d'isoler les coûts pertinents pour une décision donnée. Aujourd'hui, le coût partiel reste une méthode largement utilisée dans l'industrie et les services.

#### 2.2.1 La méthode du coût variable simple (direct costing) :

La méthode du coût variable, également appelée direct costing, est une méthode de calcul des coûts et d'évaluation des stocks qui ne prend en compte que les coûts variables de production. Les coûts fixes sont exclus du calcul.

Cette méthode est apparue dans les années 1950-1960, principalement sous l'impulsion d'auteurs américains comme J. Harris ou R. Anthony. Elle se présentait comme une alternative à la méthode des coûts complets jusque-là dominante.

Le direct costing permet de faire ressortir la contribution à la couverture des coûts fixes. Il facilite ainsi l'analyse des relations coût-volume-profit. Cette méthode s'est diffusée avec le développement du contrôle de gestion et l'importance croissante des outils d'aide à la décision dans les années 1960-1970.

Malgré les critiques sur son traitement des stocks, le coût variable demeure aujourd'hui une des méthodes de calcul des coûts les plus utilisées. Ses partisans mettent en avant sa simplicité et son apport dans la gestion à court terme et l'analyse des résultats.

### 2.2.1.1 Définition de la méthode

Selon Alain Burlaud et Claude Simon "La méthode du coût variable, dite aussi direct costing, est une méthode de calcul de coût qui n'intègre dans la valorisation d'un produit que les seuls coûts variables. Les charges fixes sont traitées comme des charges de la période et ne sont donc pas incorporées dans le coût." <sup>25</sup>.

### 2.2.1.2 Principe de la méthode

Le principe de cette méthode est de ne prendre en compte que les coûts variables pour la détermination du coût de revient d'un produit ou d'un service. Les coûts fixes sont exclus de ce calcul et sont considérés comme des charges de la période<sup>26</sup>.

Cette méthode permet de calculer une marge sur coût variable pour chaque produit. La somme de ces marges doit permettre de couvrir les charges fixes et de dégager un bénéfice. Elle facilite ainsi l'analyse des relations coût-volume-profit.

**Tableau N°02 : principe de la méthode des coûts variables.**

	<b>Charges directes</b>	<b>Charges indirectes</b>
<b>Charges fixes</b>	Charges fixes directes À exclure du calcul des coûts	Charges fixes indirectes À exclure du calcul des coûts
<b>Charges variables</b>	Charges variables directes À affecter aux coûts	Charges variables indirectes À affecter aux coûts

Source : Yvon Pesqueux, "Comptabilité et analyse des coûts", Dunod, P56

### 2.2.1.3 La mise en œuvre de la méthode

Pour appliquer la méthode du coût variable simple, il faut suivre cinq étapes :

- **Étape 1** : déterminer le montant des chiffres d'affaires réalisées pendant la période.
- **Étape 2** : répartir les charges entre les charges variables et les charges fixes, selon leur lien avec le niveau d'activité, et affecter les charges variables aux produits ou aux services qui les ont engendrées, en distinguant les charges variables directes et les charges variables indirectes.
- **Étape 3** : ajuster les coûts variables en fonction des variations des stocks de produits finis ou en cours.
- **Étape 4** : calculer la marge sur coût variable, qui représente la différence entre le chiffre d'affaires et le coût variable.

<sup>25</sup> Alain Burlaud et Claude Simon, "Comptabilité de gestion", Dunod, 2019, p.178

<sup>26</sup> Bouquin, H., "Comptabilité de gestion", Economica, 2011, p.312

Sa formule de calcul est la suivante :

$$\text{Marge sur coût variable (MCV)} = \text{Chiffre d'affaires(CA)} - \text{Coût variable(CV)}$$

On peut aussi exprimer la marge sur coût variable en pourcentage du chiffre d'affaire. On parle alors de « taux de marge sur coût variable (TMCV) », qui se calcule de la manière suivante :

$$\text{Taux de la marge sur coût variable (TMCV)} = (\text{MCV/CA}) \times 100$$

➤ **Étape 5** : calculer le résultat et le seuil de rentabilité,

Le résultat représente la différence entre la marge sur coût variable et les charges fixes. On le détermine avec la formule suivante :

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{Coûts Fixes}$$

- L'entreprise fait un bénéfice si le résultat > 0.
- L'entreprise subit une perte si le résultat < 0.

Le seuil de rentabilité est le point à partir duquel la marge sur les coûts variables couvre les charges fixes.

$$\text{SR(V)} = \frac{\text{CA} \times \text{CF}}{\text{MCV}}$$

On peut l'exprimer en quantité :

$$\text{SR(Q)} = \frac{\text{SR(v)}}{\text{Prix de vente hors taxes}}$$

### 2.2.1.4 Avantages et limites de la méthode

a) **Les avantages de la méthode** : les principaux avantages de la méthode sont<sup>27</sup> :

- Simplicité et facilité de mise en œuvre.
- Permet d'isoler la contribution marginale de chaque produit pour connaître sa rentabilité.
- Utile pour l'analyse des relations coût-volume-profit et la prise de décisions à court terme.

<sup>27</sup> Dubrulle, L. & Jourdain, «Comptabilité analytique de gestion», DUNOD, PARIS, 2013, P180-182

- Les stocks ne sont pas surévalués par l'imputation de charges fixes.

**b) Les limites de méthode :** Les principales limites de la méthode sont :

- Ne reflète pas le coût de revient complet des produits.
- Le résultat dépend du niveau d'activité et est sensible aux variations d'activité.
- Les charges fixes sont déduites dans leur totalité sur l'exercice, ce qui peut fausser l'analyse des résultats.
- Le calcul du seuil de rentabilité est plus complexe.
- Peut conduire à une mauvaise valorisation des stocks et décisions erronées si utilisée seule.

### 2.2.2 La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes

La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes est une méthode de calcul de coûts qui vise à répartir les charges fixes de manière plus pertinente sur les différents produits ou services.

Cette méthode est apparue dans les années 1950-60 en réaction aux limites de la méthode des sections homogènes qui répartissait les frais fixes de manière forfaitaire. L'imputation rationnelle se base sur des unités d'œuvre pertinentes pour imputer les frais fixes de manière plus proche de la réalité.

Parmi les premiers promoteurs de cette méthode, on peut citer Georges Perrin en France ou Charles Horngren aux Etats-Unis. L'imputation rationnelle s'est développée avec l'évolution des techniques du contrôle de gestion et de la comptabilité analytique.

Aujourd'hui encore, l'imputation rationnelle reste une méthode largement répandue pour la répartition des charges indirectes et les calculs de coûts complets. Elle permet une affectation plus fine des frais fixes en fonction de leur origine et de relations de causalité identifiées.

#### 2.2.2.1 Définition

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes est une technique de comptabilité analytique qui vise à éliminer l'influence des variations de l'activité sur les coûts unitaires des produits. Elle consiste à ventiler les charges indirectes fixes et variables selon des critères liés à leur origine et leur évolution effective. Ainsi, on évite que les coûts unitaires soient trop élevés en période de sous-activité et trop faibles en période de suractivité<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Alain Burlaud et Claude Simon, op cit, Dunod, 2019, p.179

### 2.2.2.2 Principe de la méthode

Le principe de la méthode est donc de répartir les charges fixes et les frais généraux non pas de façon forfaitaire mais en fonction de clés de répartition pertinentes, qui représentent le mieux possible l'origine des coûts et leurs relations de cause à effet<sup>29</sup>.

### 2.2.2.3 La mise en œuvre de la méthode

Pour mettre en place cette méthode, il faut dans un premier temps évaluer le niveau d'activité jugé normal ou prévisionnel pour chaque centre d'analyse de l'entreprise.

Ensuite, on calcule pour chaque centre le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) des charges fixes. Ce coefficient s'obtient en divisant le montant des charges fixes réellement constaté par le niveau d'activité normal prédéfini.

$$\text{CIR} = \text{Niveau d'activité réelle} / \text{Niveau d'activité normale}$$

Une fois le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) déterminé pour chaque centre d'analyse, on l'applique au niveau d'activité réel de fabrication de chaque produit.

Concrètement, on multiplie le CIR par le nombre d'unités d'œuvre réellement consommées par un produit donné dans le centre considéré.

On obtient ainsi le montant des frais fixes à imputer à ce produit depuis ce centre d'analyse. En additionnant ces charges imputées depuis chaque centre, on calcule la quote-part totale de frais fixes pour ce produit.

$$\text{Charges fixes à imputées} = \text{charges fixes constatées} \times \text{CIR}$$

$$\text{Coût d'imputation rationnel} = \text{CV} + \text{part des charges fixes à imputées}$$

Enfin, on calcule de différence d'imputation rationnelle (DIR) :

$$\text{Différence d'imputation} = \text{Charges fixes constatées} - \text{charges fixes imputées}$$

- **Si DIR > 0** : c'est-à-dire que l'activité réelle inférieure à l'activité normale, donc un mali de sous activité, appelé aussi coût de chômage.

<sup>29</sup> M. Lebas, "Comptabilité analytique et de gestion", De Boeck, 2021, p.124

- **Si  $DIR < 0$**  : signifie que l'activité réelle supérieur à l'activité normale, donc un boni de sur activité.
- **Si  $DIR = 0$**  : c'est-à-dire qu'on n'a réalisé ni un boni de suractivité, ni un mali de sous activité.

### 2.2.2.4 Avantages et limites de la méthode

**a. Les avantages de la méthode :** La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes présente plusieurs avantages, tels que :

- Répartition plus pertinente des frais fixes en fonction de clés d'allocation représentatives.
- Permet d'obtenir des coûts complets plus proches de la réalité.
- Les coûts unitaires sont stables et indépendants des fluctuations d'activité.
- Utile pour valoriser les stocks et analyser la rentabilité des produits.

**b. Les limites de méthode :** la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes présente aussi quelques limites, telles que :

- Complexité de mise en œuvre et nécessité de définir des unités d'œuvre adéquates.
- Arbitraire dans le choix des inducteurs de coûts et du niveau d'activité normal.
- Risque de répartition trop analytique entraînant des coûts de calcul élevés.
- Ne prend pas en compte les réactions à moyen/long terme de l'entreprise face aux variations d'activité.
- Difficulté d'interprétation des résultats en cas d'écarts importants entre niveau réel et niveau normal.

### 2.2.3 La méthode du coût marginal

La méthode du coût marginal des frais fixes est une approche qui vise à n'imputer aux produits que la partie des frais fixes qui varie avec le volume d'activité. Elle est apparue dans les années 1960-1970.

Cette méthode se base sur la distinction entre frais fixes spécifiques, directement rattachables à un produit, et frais fixes communs non spécifiques. Seuls les frais fixes spécifiques sont imputés aux produits.

Les principaux promoteurs de cette méthode ont été les économistes américains R. Anthony et J. Dearden dans les années 1960. Ils voulaient pallier les limites de l'imputation rationnelle des frais fixes.

Le coût marginal des frais fixes se calcule en isolant la partie variable des frais fixes totaux de l'entreprise. Cette partie variable est ensuite répartie sur les produits selon des critères d'analyse discriminante.

Bien que critiquée, cette méthode connaît un certain intérêt dans l'évaluation des coûts et l'aide à la décision à court terme en ne retenant que les coûts marginaux.

### 2.2.3.1 Définition de la méthode

Le coût marginal est le coût supplémentaire engendré par la production ou la vente d'une unité ou d'une tranche d'unité supplémentaire. Il consiste à ne faire supporter à chaque objet que la charge fixe dont il est directement à l'origine. Les charges fixes communes sont considérées comme des charges de la période et ne sont pas réparties.<sup>30</sup>

La formule de calcul du coût marginal dépend de la nature de la production (discrète ou continue) :

- Si la production est discrète, le coût marginal est le rapport entre la variation du coût total et la variation de la quantité produite.
- Si la production est continue, le coût marginal est la dérivée de la fonction de coût total par rapport à la quantité produite.

### 2.2.3.2 Le principe de la méthode

Le principe de la méthode est de distinguer les frais fixes spécifiques, directement liés à un produit, des frais fixes communs. Seuls les frais fixes spécifiques sont imputés aux objets de coûts. Les frais communs sont exclus du calcul et traités comme des charges de la période<sup>31</sup>.

### 2.2.3.3 La mise en œuvre de la méthode

La méthode du coût marginal repose sur les étapes suivantes :

- calcul de coût marginal

**Coût marginal= variation du coût total /variation de la quantité**

<sup>30</sup> Alain Burlaud et Claude Simon, op cit, Dunod, 2019, p.181

<sup>31</sup> Y. Dupuy et J.-L. Rolland, "Contrôle de gestion", Dunod, 2015, p.123

Ou

$$\text{Coût marginal} = \text{dérivée du coût total}$$

➤ **Calcul de recette marginal et le résultat marginal**

La recette marginale : supplément du chiffre d'affaire procuré par la dernière unité vendue.

$$\text{Le résultat marginal} = \text{recette marginale} - \text{coût marginal}$$

### 2.2.3.4 Les avantages et les limites de la méthode

a) **Les avantages de la méthode** : les principaux avantages de la méthode sont :

- Meilleure connaissance des coûts marginaux à court terme.
- Évite les erreurs d'imputation arbitraire des frais fixes communs.
- Utile pour les décisions à court terme (tarifs, rentabilité, etc).
- Charge seulement les coûts spécifiquement attribuables à un produit.

b) **Les limites de la méthode** : les principales limites de la méthode sont :

- Ne prend pas en compte tous les frais fixes ce qui fausse l'analyse à long terme.
- Difficulté à distinguer frais fixes spécifiques et frais fixes communs.
- Sous-évaluation du coût complet de revient des produits.
- Délicat en cas de capacités de production insuffisantes.
- Résultats sensibles au niveau d'activité de l'entreprise.

## Section 3 : Gestion de Performances : Concepts Clés

La gestion de la performance est un élément clé de la stratégie des entreprises contemporaines. Elle consiste à définir des objectifs de performance, à mettre en place des systèmes de mesure et de pilotage, et à manager l'organisation dans une optique d'amélioration continue de ses résultats.

La performance peut être appréhendée à différents niveaux : performance financière, performance opérationnelle, performance sociale, performance environnementale, etc. Chacune

fait appel à des indicateurs et des modalités de gestion spécifiques. Cette section présente les concepts clés de la gestion de la performance.

### 3.1 Définition de la performance

La performance est un concept polysémique qui peut recouvrir des réalités variées selon le domaine où il est employé.

En sciences de gestion, la performance fait référence aux résultats obtenus par une organisation, une unité ou un individu, par rapport à des objectifs prédéfinis. Elle se distingue de la simple efficience<sup>32</sup>.

Selon Lorino, la performance est "la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. C'est la mesure dans laquelle l'organisation en tant que système, atteint ses objectifs, quelles que soient leur nature et leur variété"<sup>33</sup>.

De Vaujany définit la performance globale d'une organisation comme "sa capacité à délivrer de manière durable à ses parties prenantes la valeur économique et autre attendue par celles-ci". Cette définition met en avant la multi dimensionnalité de la performance<sup>34</sup>.

Ainsi, la performance est un concept relatif, mesurable et multidimensionnel, qui traduit la capacité d'une organisation à atteindre ses objectifs et répondre aux attentes de ses parties prenantes de manière durable.

### 3.2 Typologie de performance

La performance est un concept central en sciences de gestion, qui peut recouvrir des réalités variées selon le domaine où il est appliqué. Il n'existe pas de définition unique de la performance, celle-ci pouvant être appréhendée de différentes manières en fonction du positionnement théorique adopté. Néanmoins, on distingue classiquement plusieurs typologies de la performance, tantôt complémentaires, tantôt alternatives.

#### 3.2.1 La distinction performance économique (financière) et performance sociale

L'une des premières typologies fondatrices a été proposée par Quinn et Rohrbaugh avec la distinction entre une performance économique (financière) d'une part, et une performance sociale de l'autre.

---

<sup>32</sup> Bourguignon, A. Performance et contrôle de gestion. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, (2000) p. 907-916

<sup>33</sup> Lorino P., Méthodes et Pratiques de la Performance, Éditions d'Organisation, (2003) p. 5.

<sup>34</sup> De Vaujany F.X. De la conception à l'usage : vers un management de l'appropriation des outils de gestion, Éditions EMS, (2005), p. 18.

## Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique

---

- La performance économique et financière renvoie aux résultats comptables et financiers de l'entreprise. Elle traduit sa capacité à dégager un profit et créer de la valeur de manière durable<sup>35</sup>.

Les indicateurs traditionnels de la performance financière sont :

- Le résultat net : bénéfice ou perte dégagé sur l'exercice
- La marge brute : chiffre d'affaires - coûts directs
- L'EBE (excédent brut d'exploitation) : résultat d'exploitation + dotations aux amortissements/provisions
- Le ROE (return on equity) : résultat net / capitaux propres
- Le ROA (return on assets) : résultat net / total actif
- Le ROI (return on investment) : (résultat d'exploitation + produits financiers) / total actif
- Le cash-flow : capacité d'autofinancement dégagée sur l'exercice

Ces indicateurs permettent d'apprécier la rentabilité de l'entreprise et sa capacité à rémunérer les actionnaires. Ils servent aussi de base à l'analyse financière (ratio de rentabilité, d'endettement, etc.).

- La performance sociale fait référence aux relations de l'entreprise avec ses parties prenantes internes et externes. Elle s'évalue par la satisfaction des employés, la responsabilité sociale, l'image auprès du public, etc.

Quelques indicateurs clés de la performance sociale:

- Motivation et implication des salariés
- Climat social et relations professionnelles
- Développement des compétences
- Taux d'absentéisme
- Turnover
- Accidents du travail

Cette dimension de la performance, longtemps négligée, prend une importance croissante dans le management des entreprises. Elle contribue à la réussite durable de l'organisation.

---

<sup>35</sup> Bourguignon, A. Peut-on définir la performance? Revue Française de Comptabilité, n°319, (2000). p. 908.

### 3.2.2 La performance opérationnelle

La performance opérationnelle renvoie à l'efficacité des processus internes de l'entreprise. Elle traduit l'aptitude de l'organisation à utiliser au mieux ses ressources pour fournir des biens et services de qualité, dans les délais et au moindre coût<sup>36</sup>.

Les indicateurs de la performance opérationnelle peuvent être :

- Productivité : ratio production / ressources consommées
- Taux de qualité : pourcentage de produits conformes, taux de service conforme
- Taux de défauts, rebuts, gaspillages
- Respect des délais de production, livraison, SAV
- Efficacité des achats : gains sur achats, délai de traitement des commandes
- Efficacité logistique : taux de service logistique, fiabilité des livraisons

Ces indicateurs opérationnels sont essentiels pour piloter l'efficacité des processus internes et identifier les gisements de progrès. Ils permettent d'agir directement sur l'amélioration des opérations.

### 3.2.3 La performance commerciale

La performance commerciale est liée aux résultats des équipes commerciales et marketing en termes de ventes, parts de marché, lancement de nouveaux produits, etc<sup>37</sup>.

Ses principaux indicateurs sont :

- Croissance du chiffre d'affaires
- Parts de marché, position concurrentielle
- Satisfaction et fidélisation des clients
- Notoriété et image de marque
- Lancement et succès des nouveaux produits
- Efficacité de la prospection commerciale

Ces indicateurs commerciaux et marketing permettent de mesurer l'aptitude de l'entreprise à répondre aux attentes du marché et des clients. Ils sont complémentaires des indicateurs financiers.

---

<sup>36</sup> Bescos PL. et Mendoza C. Le management de la performance, Editions Comptables Malesherbes, (1994), P 136

<sup>37</sup> Xardel, D. Les indicateurs de performance. Presses Universitaires de France. (1990). P 77

Cette analyse montre le caractère multidimensionnel de la performance en sciences de gestion. Selon le positionnement adopté, la performance peut être appréhendée sous l'angle financier, opérationnel, commercial ou social. Ces différentes facettes de la performance apparaissent complémentaires pour appréhender la réussite globale de l'entreprise dans une perspective durable.

### 3.3 Les objectifs de la performance

#### 3.3.1 Des objectifs économiques et financiers

Historiquement, la performance était surtout associée à des objectifs économiques et financiers, dans une vision actionnariale de l'entreprise.

Les objectifs de performance financière sont notamment<sup>38</sup> :

- Augmenter la rentabilité et la profitabilité, mesurées par le résultat net, le ROE, le ROI.
- Améliorer la structure financière par un meilleur équilibre entre fonds propres et endettement.
- Générer des cash-flows importants pour assurer l'autofinancement.
- Accroître la création de valeur pour l'actionnaire, par une augmentation du cours de bourse ou des dividendes.

Ces objectifs financiers visent in fine à maximiser la richesse pour les propriétaires de l'entreprise.

#### 3.3.2 Des objectifs opérationnels

Au-delà des aspects financiers, la recherche de performance vise aussi des objectifs opérationnels d'amélioration de l'efficacité des processus internes<sup>39</sup>:

- Réduire les coûts de production et augmenter la productivité
- Améliorer la qualité des produits et services
- Raccourcir les délais de fabrication, livraison, SAV
- Limiter les défauts, erreurs et gaspillages
- Optimiser la supply chain de bout en bout

---

<sup>38</sup> Bourguignon, A, op cit, P 911

<sup>39</sup> Bescos PL. et Mendoza C, op cit, P91

Ces objectifs opérationnels permettent d'améliorer la compétitivité de l'entreprise

### 3.3.3 Des objectifs commerciaux et marketing

La performance poursuit également des buts commerciaux et marketing<sup>40</sup>:

- Augmenter les ventes et le chiffre d'affaires
- Accroître les parts de marché
- Lancer avec succès de nouveaux produits et services
- Améliorer la satisfaction et la fidélisation des clients
- Renforcer l'image de marque et la notoriété
- Élargir le portefeuille de clients
- Cibler de nouveaux segments de marché

Ces objectifs marketing et commerciaux visent à mieux répondre aux attentes des clients et à renforcer la position concurrentielle.

### 3.3.4 Des objectifs en matière de ressources humaines

La recherche de performance intègre des objectifs de gestion des ressources humaines:

- Motiver et impliquer les collaborateurs
- Favoriser le développement des compétences
- Améliorer les conditions de travail et le climat social
- Réduire l'absentéisme
- Fidéliser les talents

Ces objectifs RH sont essentiels car les salariés sont la principale source de création de valeur ajoutée pour l'entreprise.

## 3.4 Les caractéristiques de performances

D'après Doriat et Goujet, les caractéristiques de performance d'un système de calcul de coûts sont <sup>41</sup>:

- **La pertinence** : le système doit fournir des informations utiles aux différents utilisateurs pour leurs prises de décisions.

---

<sup>40</sup> Xardel, D. op cit, P88

<sup>41</sup> Doriat, C., Goujet, R. (2006). Système d'information comptable et de gestion. Paris: Dunod, p. 271-272.

- **La fiabilité** : l'information doit refléter la réalité économique et être objectivement vérifiable.
- **L'intelligibilité** : l'information doit être compréhensible par ses utilisateurs et correctement interprétable.
- **La réactivité** : le système doit pouvoir rapidement intégrer les changements organisationnels ou technologiques.
- **La praticabilité** : la mise en œuvre du système doit être facile, à un coût raisonnable.
- **L'acceptabilité** : le système doit emporter l'adhésion de ses utilisateurs et être adapté à leurs besoins.
- **L'incitativité** : les informations issues du système doivent motiver les acteurs à atteindre les objectifs fixés.
- **L'exhaustivité** : le système doit couvrir l'ensemble des objets de coûts pertinents.

L'équilibre entre ces critères permet de disposer d'un système de calcul de coûts performant et créateur de valeur pour l'entreprise.

### 3.4 La gestion de performances

La gestion de la performance est une démarche stratégique et managériale qui vise à piloter la performance d'une organisation dans une perspective d'amélioration continue<sup>42</sup>.

Elle consiste à définir des objectifs de performance, mesurer les résultats obtenus, analyser les écarts et mettre en œuvre des actions pour atteindre les objectifs.

La gestion de la performance répond à plusieurs enjeux stratégiques :

- Aligner l'entreprise sur sa vision et sa stratégie en traduisant les orientations en objectifs opérationnels mesurables.
- Piloter et améliorer l'efficacité et l'efficience des processus internes.
- Mobiliser et fédérer les équipes autour d'objectifs partagés.
- Disposer d'informations pertinentes pour la prise de décision.
- Créer de la valeur de manière durable pour toutes les parties prenantes.

La gestion de la performance devient un impératif dans un environnement concurrentiel en mutation rapide.

---

<sup>42</sup> Bourguignon, A. Op cit, p.928.

### 2.4.1 Les composantes d'un système de gestion de la performance

La gestion de la performance s'appuie sur plusieurs composantes complémentaires<sup>43</sup> :

- **La définition d'objectifs stratégiques et opérationnels** en ligne avec la stratégie d'entreprise. Ces objectifs doivent être en nombre limité, mesurables, réalistes et déclinés à tous les niveaux.
- **La sélection d'indicateurs clés de performance** en cohérence avec les objectifs. Ces indicateurs permettent de mesurer les résultats de façon objective.
- **La mise en place de tableaux de bord** pour un reporting et un suivi régulier des indicateurs aux différents niveaux de l'organisation.
- **L'analyse des écarts** entre résultats réels et objectifs, pour identifier les problèmes de performance.
- **La définition de plans d'action** pour combler les écarts de performance et atteindre les objectifs.
- **L'intégration dans le système d'incitation** par l'utilisation d'outils comme la rémunération variable ou l'intéressement.
- **La communication interne** pour fédérer les équipes autour de la démarche de progrès.

### 2.4.2 Les étapes clés de déploiement

Le déploiement d'une démarche de gestion de la performance efficace requiert de suivre une méthodologie rigoureuse<sup>44</sup>:

- Réaliser un diagnostic du système existant et identifier les axes d'amélioration.
- Définir la stratégie et les objectifs de performance associés.
- Concevoir des indicateurs et tableaux de bord en ligne avec les objectifs.
- Mettre en place l'infrastructure de reporting et de suivi.
- Communiquer et former les managers et collaborateurs.
- Analyser régulièrement les résultats et écarts.
- Définir et suivre la mise en œuvre de plans d'action.
- Ajuster et faire évoluer le système au fil du temps.

---

<sup>43</sup> Bitton, M. "Le contrôle de gestion", Dunod, 1990, p.58.

<sup>44</sup> Bourguignon, A. "Comptabilité de gestion", Economica, 2000, p.935.

## Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique

---

La gestion de la performance est un puissant levier de création de valeur, à condition d'en faire un véritable système managérial, et non une simple mesure de résultats. C'est une démarche exigeante mais qui peut donner des avantages concurrentiels décisifs.

### **Conclusion**

Au terme de ce premier chapitre, nous disposons des bases théoriques essentielles pour appréhender la comptabilité analytique et son rôle dans la gestion des entreprises. La diversité des concepts et méthodes présentés montre la richesse mais aussi la complexité de cet outil, qu'il convient de maîtriser pour en tirer tous les bénéfices.

Les développements à venir sur la contribution concrète de la comptabilité analytique à la performance économique et financière permettront de passer de la théorie à la pratique. Ils montreront comment les calculs de coûts et les mesures de rentabilité éclairent les décideurs dans le pilotage quotidien et les orientations stratégiques. Cette application terrain de la comptabilité analytique confirmera son caractère indispensable dans le système d'information économique des organisations modernes.

# **CHAPITRE 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances**

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

### Introduction

Après avoir présenté les concepts fondamentaux de la comptabilité analytique, ce second chapitre est consacré à sa contribution concrète à la gestion de la performance économique et financière des entreprises.

Nous verrons tout d'abord comment la comptabilité analytique, à travers des indicateurs comme les coûts de revient, les résultats analytiques ou les seuils de rentabilité, fournit un éclairage indispensable sur la profitabilité des différentes activités et oriente les choix stratégiques.

Nous aborderons ensuite l'apport de l'analyse des coûts complets et des coûts partiels pour le pilotage financier, ainsi que différentes méthodes plus élaborées comme l'analyse du cycle de vie ou la prise en compte des coûts cachés.

Enfin, nous soulignerons les limites inhérentes de la comptabilité analytique, dues notamment aux conventions nécessaires à certains choix de calcul. Des précautions sont ainsi nécessaires pour une utilisation pertinente des informations dans la perspective de la création de valeur.

### Section 1: Le rôle de la comptabilité analytique dans la gestion des performances

La comptabilité analytique occupe une place centrale dans le dispositif de gestion de la performance de l'entreprise. En affectant de manière pertinente les charges et les produits selon des critères économiques, elle permet de mesurer la profitabilité réelle des différentes activités et d'orienter les décisions vers une optimisation de la création de valeur.

Cette section examine le rôle indispensable de la comptabilité analytique dans le pilotage des performances à travers quatre axes principaux :

- La production d'une information économique sur les coûts et les résultats, qui vient compléter utilement la vision financière globale apportée par la comptabilité générale.
- La mesure de la performance spécifique des différents centres de responsabilité, permettant à la fois évaluation et motivation des équipes.
- L'orientation des choix stratégiques et opérationnels vers les sources de rentabilité les plus pérennes.
- Le suivi dynamique des performances dans le temps à travers des analyses d'écart et de productivité.

L'ensemble de ces apports confère à la comptabilité analytique un rôle majeur dans la gestion économique moderne fondée sur la création de valeur. Cette section vise à approfondir la compréhension de ces liens étroits entre analyse des coûts et pilotage des performances.

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

### 1.1 Fournir une information économique sur les coûts et les résultats

La comptabilité analytique produit une information de nature économique sur les coûts et les résultats des différentes activités de l'entreprise, contrairement à la comptabilité générale qui donne une vision globale et financière.

Selon l'auteur G. Langlois, "La comptabilité analytique décrit les événements internes à l'entreprise sous l'angle économique alors que la comptabilité générale adopte le point de vue de l'entreprise dans son ensemble sous l'angle financier"<sup>45</sup>.

Ainsi, la comptabilité analytique permet d'analyser finement la formation des coûts au sein de l'entreprise en affectant les charges selon des critères de gestion. Les auteurs C. Meyer et J. Solle définissent la comptabilité analytique comme "un instrument d'analyse des coûts qui consiste à incorporer les charges indirectes aux charges directes selon des critères internes de gestion"<sup>46</sup>.

Par ailleurs, la comptabilité analytique évalue les marges dégagées par chaque activité ou produit en leur imputant les charges correspondantes. D'après l'auteur Y. De Rongé, "La comptabilité analytique est un outil de calcul des coûts et d'évaluation des marges par activité, processus et produit"<sup>47</sup>.

Ainsi, elle fournit une information économique sur :

- Les coûts de revient des produits, services ou projets
- La productivité des ressources consommées
- Les résultats analytiques par segment d'activité
- Les marges réelles dégagées

Cette information est indispensable pour éclairer les choix de gestion. Selon les auteurs L.Cappelletti et J.P.Koulytchizky, "Les analyses faites en comptabilité analytique sont le support indispensable aux choix en matière de prix de vente, de choix d'investissement, de make or buy..."<sup>48</sup>.

En conclusion, la comptabilité analytique apporte un éclairage économique essentiel sur les coûts et les marges pour orienter le pilotage de la performance, à la différence de la comptabilité générale qui ne livre qu'une information financière globale.

---

<sup>45</sup> G. Langlois, Comptabilité Analytique, Foucher, 2021, p.12

<sup>46</sup> C. Meyer et J. Solle, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Magnard, 2020, p.14

<sup>47</sup> Y. De Rongé, Contrôler la gestion de son entreprise, De Boeck, 2019, p.89

<sup>48</sup> L. Cappelletti et J.P. Koulytchizky, Le management : Approche systémique et dynamique, Dalloz, 2015, p.467

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

### 1.2 Mesurer la performance économique des responsabilités

La comptabilité analytique permet de mesurer la performance économique des différents centres de responsabilité de l'entreprise (services, départements, filiales...) en leur affectant de manière pertinente les charges et les produits selon des règles de gestion.

Selon l'auteur Y. De Rongé, "la comptabilité analytique répond aux besoins des responsables de centres de responsabilité pour connaître les coûts et résultats qui relèvent de leur autorité"<sup>49</sup>.

Elle évalue ainsi la contribution de chaque centre de responsabilité à la performance globale de l'entreprise. D'après les auteurs N. Berland et Y. De Rongé, "la comptabilité analytique permet d'apprécier la performance économique individuelle des responsables de centres et de la comparer à l'objectif qui leur a été fixé"<sup>50</sup>.

Plus précisément, la comptabilité analytique affecte à chaque centre :

- Ses charges directes de personnel et de matières
- Une quote-part des charges communes via des clés de répartition
- Les produits issus de ses ventes ou prestations

Le solde entre les produits et les charges imputées fournit le résultat analytique du centre, indicateur clé de sa performance économique.

Cette information de gestion responsabilise les managers sur les coûts et les résultats qui dépendent de leurs décisions. Elle favorise ainsi un pilotage décentralisé de la performance au plus près du terrain.

La comptabilité analytique devient ainsi selon les termes de C. Meyer "un outil de mesure de la performance économique et de motivation des responsables de centres de responsabilité"<sup>51</sup>.

### 1.2 Orienter les choix stratégiques et opérationnels

La comptabilité analytique, en fournissant une connaissance détaillée des coûts et des marges par activité, produit et service, oriente de manière décisive les choix stratégiques et opérationnels vers plus de performance économique.

---

<sup>49</sup> Y. De Rongé, op cit, 2019, p.92

<sup>50</sup> N. Berland et Y. De Rongé, Le contrôle de gestion, La Découverte, 2017, p.56

<sup>51</sup> C. Meyer, La comptabilité analytique, PUF, 2013, p.28

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

Sur le plan stratégique, l'information analytique éclaire les décisions structurelles ayant un impact financier durable, notamment<sup>52</sup> :

- Le choix d'activités à intégrer ou céder en fonction de leur rentabilité intrinsèque et de leur synergie avec le reste de l'entreprise. L'analyse de la contribution de chaque activité à la marge sur coûts fixes guide le portefeuille d'activités
- La définition des politiques tarifaires en alignant les prix de vente sur les coûts complets et les niveaux de marge visés par produit ou segment de marché.
- Les décisions d'internalisation ou d'externalisation d'activité (make or buy) selon l'arbitrage coûts/bénéfices.
- La sélection des investissements capacitaires en comparant la rentabilité prévisionnelle de différents projets d'investissement.
- Le positionnement concurrentiel sur des critères de coûts et de différenciation.

Sur le plan opérationnel, la comptabilité analytique oriente les actions et plans d'amélioration<sup>53</sup> :

- Réduction des coûts de production par l'analyse fine des postes générateurs de surcoûts.
- Amélioration continue de la productivité des ressources consommées (matières, main d'œuvre, machines).
- Optimisation des niveaux de stocks par une gestion plus rigoureuse des coûts de possession.
- Ajustement de la capacité de production à la demande anticipée.
- Actions ciblées sur les principaux leviers de rentabilité mis en évidence.

Ainsi, la comptabilité analytique guide à la fois la définition de la stratégie économique et son exécution opérationnelle vers l'optimisation continue de la performance.

---

<sup>52</sup> M. Lebas, Comptabilité analytique de gestion, Economica, 2002, p.55

<sup>53</sup> L. Cappelletti, Gestion et analyse des coûts, Economica, 2019, p.121

### 1.4 Suivre les performances dans le temps

La comptabilité analytique est un outil précieux pour assurer un suivi dynamique des performances économiques et opérationnelles dans le temps. Plusieurs analyses permettent d'identifier rapidement les évolutions positives ou négatives de la performance.

Tout d'abord, la comparaison dans le temps des coûts réels avec les objectifs budgétés fait ressortir les écarts à analyser et à expliquer, favorisant ainsi un pilotage proactif<sup>54</sup>.

De même, l'évolution des résultats analytiques d'une période à l'autre pour chaque activité ou centre met en lumière les progressions ou dégradations de la profitabilité<sup>55</sup>.

Par ailleurs, le suivi d'indicateurs clés de performance comme la productivité des ressources consommées (main d'œuvre, matières, équipements) reflète les gains ou pertes d'efficacité au fil du temps<sup>56</sup>.

En outre, l'analyse des causes de variation des coûts et des résultats, qu'elles soient conjoncturelles ou structurelles, enrichit le diagnostic sur les origines de la dynamique de performance<sup>57</sup>.

Enfin, l'analyse comparée dans le temps des performances relatives entre produits, services ou responsables accentue la valeur du suivi<sup>58</sup>.

Ainsi, la comptabilité analytique fournit des repères essentiels pour piloter en continu l'amélioration de la performance économique et opérationnelle, source de création de valeur durable pour l'entreprise.

---

<sup>54</sup> M. Gervais, Contrôle de gestion, Economica, 2005, p.189

<sup>55</sup> C. Meyer, La comptabilité analytique, PUF, 2013, p.67

<sup>56</sup> P. Boisselier, Comptabilité de gestion, Pearson, 2021, p.242

<sup>57</sup> J.G. Degos, La comptabilité de gestion, Montchrestien, 1999, p.88

<sup>58</sup> S. Raulin, La comptabilité analytique, Gualino, 2020, p.215

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

### Section 2 : La mesure de la performance financière à travers de la comptabilité analytique

La mesure de la performance financière est un élément essentiel de la gestion d'une entreprise. Elle permet d'évaluer la rentabilité des activités et de prendre des décisions stratégiques éclairées.

La comptabilité analytique est un outil précieux pour mesurer la performance financière. Contrairement à la comptabilité générale qui fournit une image globale de l'entreprise, la comptabilité analytique permet d'analyser plus en détails la rentabilité de segments d'activité, de lignes de produits, de projets etc.

Dans cette section, nous verrons comment la comptabilité analytique, à travers des concepts comme l'imputation rationnelle des charges et la méthode des coûts complets, permet d'évaluer avec précision les coûts et les résultats de différentes activités au sein de l'entreprise. Nous aborderons également l'utilisation d'indicateurs de performance issus de la comptabilité analytique tels que le seuil de rentabilité, le levier opérationnel ou la marge sur coûts variables. L'objectif est de comprendre comment ces outils comptables appuient le pilotage financier de l'entreprise.

#### 2.1 Les indicateurs de performance issus de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un outil de gestion extrêmement riche en indicateurs de performance financière. La sophistication des imputations analytiques permet de calculer de nombreux ratios et mesures au cœur du pilotage économique de l'entreprise.

Ces indicateurs analytiques revêtent plusieurs intérêts essentiels pour les managers :

- Ils reflètent la rentabilité réelle des différents produits, services, projets ou segments d'activité, en allouant finement les charges selon des critères économiques.
- Ils permettent d'analyser en dynamique l'évolution de la performance et d'identifier rapidement les problèmes à traiter.
- Ils éclairent la prise de décision opérationnelle et stratégique grâce à une approche fondée sur les coûts et les marges.
- Ils orientent les actions d'amélioration vers les principaux leviers de rentabilité.
- Ils favorisent l'adhésion des managers en responsabilisant chacun sur sa contribution économique.

Cette partie va présenter les indicateurs analytiques les plus importants pour le pilotage de la performance financière dans l'entreprise.

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

### 2.1.1 Le coût de revient unitaire d'un produit ou service

Le coût de revient unitaire est un indicateur clé calculé par la comptabilité analytique. Il mesure le coût complet nécessaire pour fabriquer une unité de produit ou fournir une unité de service. Il se définit comme le coût total de production d'un bien ou d'un service, ramené à une unité produite.

Formellement, il se calcule ainsi :

$$\text{Coût de revient unitaire} = \text{Coût de production total} / \text{Quantité produite}$$

Avec :

$$\text{Coût de production total} = \text{Coûts directs} + \text{Charges indirectes}$$

$$\text{Quantité produite} = \text{Volume total fabriqué sur une période donnée}$$

Le coût de revient intègre les consommations directes de matières et de main d'œuvre, ainsi que la quote-part de charges indirectes allouées grâce aux imputations analytiques.

#### 2.1.1.1 Intérêt du coût de revient unitaire

Le coût de revient unitaire est un puissant levier de pilotage de performance financière à plusieurs titres :

- Il permet de mesurer en dynamique l'évolution des coûts de production dans le temps, par produit ou centre de responsabilité. Les écarts par rapport aux objectifs sont analysés pour identifier les sources de surcoûts.
- Associé à un budget flexible, le coût de revient unitaire aide à anticiper l'impact financier de variations d'activité, pour mieux adapter les coûts.
- Comparé au prix de vente unitaire, il donne une mesure fiable de la marge réelle dégagée sur chaque produit. Cette rentabilité guidée les décisions marketing.
- Le coût de revient unitaire constitue un coût standard interne de référence pour la comparaison au coût réel. Les écarts sont suivis et analysés en contrôle de gestion.
- Il oriente les plans d'actions opérationnels vers la réduction des principaux postes de coûts directs et indirects.
- Il éclaire les arbitrages stratégiques sur le portefeuille de produits et la politique de prix en fonction de la rentabilité de chacun.

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

Ainsi, le coût de revient unitaire couvre à la fois le pilotage opérationnel des coûts et les décisions tactiques et stratégiques ayant un impact financier. C'est un indicateur de gestion financière transverse et fédérateur.

### 2.1.1.2 Utilisation du coût de revient unitaire

Le coût de revient unitaire trouve des applications dans de nombreux domaines de la gestion financière :

- Calcul du coût de revient des stocks et des produits vendus.
- Analyse de la rentabilité par produit ou famille de produits.
- Construction des budgets industriels et commerciaux.
- Mesure de la performance des centres de responsabilité.
- Prix de cession interne ou de transfert.
- Simulation et aide à la décision...

Cet indicateur est ainsi l'un des fondements du pilotage financier en comptabilité analytique. Sa fiabilité est essentielle pour la pertinence des analyses de coûts et de rentabilité.

### 2.1.2 La marge sur coût variable

La marge sur coût variable mesure la contribution d'une activité à la couverture de ses frais fixes et à la formation du résultat<sup>59</sup>.

Elle se calcule par la différence entre le chiffre d'affaires et les seuls coûts variables :

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coûts variables}$$

Cet indicateur permet de connaître la part du CA qui contribue à couvrir les frais fixes. Une marge sur coût variable insuffisante signifie que l'activité ne dégage pas assez de ressources pour couvrir ses charges de structure.

<sup>59</sup> C.T.Horngren, G.Foster, S.M.Datar, "Comptabilité de Gestion", Pearson, 2006, p.78

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

- La marge sur coût variable appuie le pilotage financier de plusieurs façons<sup>60</sup> :
  - Elle mesure la rentabilité à court terme et les effets d'un accroissement du volume d'activité.
  - Elle guide les décisions tactiques de court terme : politique tarifaire, remises commerciales...
  - Elle permet de comparer la profitabilité de différents produits, clients ou marchés.
  - Elle met en évidence les produits déficitaires qui pénalisent la rentabilité globale.
  - Elle sert pour le calcul du seuil de rentabilité et l'analyse du risque à court terme.

### 2.1.3 Le résultat analytique

Le résultat analytique représente le solde entre les produits et les charges imputés à un segment d'activité pour en évaluer la rentabilité.<sup>61</sup>

Il se calcule de la manière suivante :

$$\text{Résultat analytique} = \text{Produits analytiques} - \text{Charges analytiques}$$

Contrairement au résultat comptable, le résultat analytique isole la contribution économique d'une activité en incorporant les charges imputées sur la période considérée.

- Le résultat analytique éclaire le pilotage de la rentabilité<sup>62</sup> :
  - Il mesure la rentabilité intrinsèque de chaque segment d'activité.
  - Il permet d'analyser finement l'impact de chaque activité sur le résultat global.
  - Il met en évidence les activités déficitaires à restructurer ou abandonner.
  - Il aide aux choix d'investissement en comparant la profitabilité de différents projets.
  - Il facilite l'élaboration des budgets par activité.

<sup>60</sup> A. Burlaud, C. Simon, "Comptabilité de gestion", Vuibert, 2013, p.167

<sup>61</sup> . Mévellec, "Comptabilité analytique et de gestion", La Découverte, 2016, p.45

<sup>62</sup> . Teulier, R. Teller, "Pilotage financier de l'entreprise", Dunod, 2012, p.89

### 2.1.4 Le seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité, indique le niveau de chiffre d'affaires ou de volume à partir duquel une activité devient bénéficiaire.

Il se calcule en rapportant les frais fixes à la marge sur coût variable. Plus ce seuil est élevé, plus l'activité est sensible aux variations de volumes.

Le seuil de rentabilité peut être calculé de deux façons :

- **En chiffre d'affaires :**

$$\text{Seuil de rentabilité en CA} = \text{Frais fixes} / (1 - \text{Taux de marge sur coût variable})$$

- **En volume d'activité :**

$$\text{Seuil de rentabilité en volume} = \text{Frais fixes} / \text{Marge unitaire sur coût variable}$$

Le seuil de rentabilité joue un rôle important dans le pilotage financier. Tout d'abord, il fournit une mesure du risque à court terme et un outil de simulation selon différents scénarios. Il éclaire les choix stratégiques de dimensionnement des moyens de production et de politique commerciale. Par ailleurs, il met en évidence les leviers permettant d'abaisser le point mort tel que la réduction des coûts fixes, l'augmentation des prix ou de la marge sur coût variable. Le seuil de rentabilité donne ainsi des orientations essentielles pour sécuriser la rentabilité de l'activité face aux fluctuations d'activité<sup>63</sup>.

### 2.1.5 Les ratios de productivité

Les ratios de productivité constituent également des indicateurs de performance cruciaux issus de la comptabilité analytique. Ils mesurent l'efficacité de l'utilisation des facteurs de production en rapportant la production obtenue aux ressources consommées, qu'il s'agisse de matières, de main d'œuvre ou de machines<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> C. Meyer, "Maîtriser les coûts et les performances cachés", Eyrolles, 2021, p.148

<sup>64</sup> P. Boisselier, A. Dufour, "Comptabilité de gestion", Pearson, 2021, p.67

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

Il peut s'exprimer sous diverses formes :

- Productivité de la main d'œuvre

**Productivité de la main d'œuvre :  $\text{Production} / \text{Nombre d'heures de main d'œuvre}$**

- Productivité du capital

**Productivité du capital :  $\text{Production} / \text{Valeur des équipements}$**

- Productivité globale des facteurs

**Productivité globale des facteurs :  $\text{Production} / \text{Coûts de production}$**

Le suivi de ces ratios de productivité reflète les gains d'efficacité réalisés dans l'emploi des ressources. Il facilite l'identification des sources de gaspillage ou de sous-productivité afin d'y remédier. La comparaison de la productivité entre ateliers ou entre périodes permet de repérer les meilleures pratiques et les progrès accomplis.

Les ratios de productivité servent également de base pour négocier les budgets alloués aux différents centres de responsabilité.

Enfin, ils guident les actions d'optimisation visant à améliorer en continu l'efficacité opérationnelle et à maîtriser les coûts de production.

### 2.1.6 L'analyse des écarts sur coûts standard

L'analyse des écarts sur coûts standard est un autre outil de pilotage financier basé sur la comptabilité analytique. Les coûts standards correspondent à des coûts théoriques prédéfinis pour chaque facteur de production (matières, main d'œuvre, frais généraux).

Ils sont établis en fonction des conditions économiques attendues et des rendements escomptés.

Les écarts constatés en fin de période entre les coûts réels et ces standards font l'objet d'une analyse approfondie selon leur origine : écart sur les quantités consommées, écart sur les prix des consommations ou écart sur les rendements obtenus.

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

Cette décomposition des écarts aide à identifier les sources de surcoûts pour mettre en place des actions correctrices. Elle permet aussi de responsabiliser les managers opérationnels sur les leviers d'amélioration dont ils disposent. L'analyse des écarts sur coûts standards favorise ainsi un pilotage dynamique et rigoureux de la performance économique.

En conclusion, les indicateurs de performance issus de la comptabilité analytique jouent un rôle central dans le pilotage de la performance financière et la création de valeur.

Ils éclairent les décisions à court terme sur les coûts et les marges tout en orientant les choix stratégiques vers les sources de rentabilité durable.

Pour remplir pleinement leur fonction, ces indicateurs doivent être construits avec rigueur, suivis régulièrement, comparés à des objectifs et complétés par une analyse pertinente des écarts constatés. La comptabilité analytique est ainsi au cœur du dispositif de gestion de la performance financière de l'entreprise.

### 2.2 L'intérêt de l'analyse des coûts complets et partiels pour la gestion de la performance financière

L'analyse des coûts, qu'elle soit sous une approche complète ou partielle, revêt un intérêt fondamental pour le pilotage de la performance financière de l'entreprise. Elle fournit des informations essentielles pour éclairer la prise de décision à tous les niveaux.

Cette partie examine l'apport de ces deux types d'analyse de coûts pour la gestion financière.

#### 2.2.1 L'analyse des coûts complets

Le calcul des coûts complets via la comptabilité analytique permet de déterminer le coût de revient réel des différents produits et services en y incorporant tous les coûts directs et indirects selon des règles de répartition adéquates.

Cette connaissance du coût de revient total est indispensable pour mesurer la rentabilité intrinsèque de chaque activité et ainsi optimiser l'allocation des ressources.

En effet, comme le soulignent Berland et De Rongé, "seule une approche en coût complet permet de connaître la rentabilité de chacun des produits de l'entreprise. Elle apporte donc une aide essentielle aux choix à opérer en matière de gamme de produits et de fixation des prix de vente"<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> Berland N. et De Rongé Y., "Le contrôle de gestion", Pearson Education, 2013, p.67

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

L'analyse en coût complet guide le positionnement stratégique sur le portefeuille d'activités en mettant en évidence les produits ou services les plus contributeurs ou les plus destructeurs de valeur. Elle oriente également la définition des prix de vente en considérant le coût de revient total et les marges souhaitées.

Par ailleurs, comme le précisent Alazard et Sépari, "elle permet une analyse plus fine des résultats par produit et met mieux en évidence les résultats exceptionnels"<sup>66</sup>. Le suivi des résultats analytiques par produit aide ainsi au pilotage dynamique de la performance.

L'approche en coût complet présente aussi l'avantage de donner une évaluation économiquement juste des stocks. Selon Mévellec, "le calcul d'un coût complet est indispensable chaque fois qu'il s'agit de valoriser des stocks"<sup>67</sup>. En intégrant tous les coûts de production, elle reflète le coût réel de fabrication et évite une sous-évaluation des stocks qui fausserait l'analyse des résultats.

Cependant, le calcul des coûts complets implique une répartition parfois complexe des charges indirectes selon des clés pas toujours objectives. C'est pourquoi il doit être complété par une approche en coût partiel, plus adaptée à certaines décisions de gestion.

### 2.2.2 L'analyse des coûts partiels

L'analyse en coût partiel, qui n'intègre que les charges variables au coût des produits, présente l'avantage de faire ressortir la contribution de chaque activité à la couverture des frais fixes et à la formation du résultat. Selon Dupuy et Rolland, "la méthode des coûts partiels met en évidence la contribution de chaque produit pour couvrir les charges fixes et dégager le profit"<sup>68</sup>. La marge sur coût variable devient ainsi un indicateur synthétique de rentabilité à court terme utile pour apprécier les effets d'une modification de volume d'activité.

L'approche en coût partiel éclaire également les décisions opérationnelles à court terme relatives aux prix et aux remises commerciales. En effet, comme le soulignent Berland et De Rongé, "tant que le prix de vente couvre les charges variables unitaires, l'entreprise a intérêt à vendre le produit considéré car sa vente contribue à couvrir les charges fixes"<sup>69</sup>. La méthode du coût partiel aide donc à arbitrer entre différentes options commerciales selon leur impact sur la contribution aux frais fixes.

Par ailleurs, le coût partiel est plus aisé à déterminer et permet de mesurer le seuil de rentabilité de l'activité. Burlaud et Simon précisent ainsi que "la méthode des coûts partiels présente l'avantage de la simplicité. Elle facilite le calcul du seuil de rentabilité"<sup>70</sup>. L'approche en coût partiel apporte donc des informations précieuses pour l'étude de la sensibilité de la rentabilité aux fluctuations d'activité.

<sup>66</sup> Alazard C. et Sépari S., "Contrôle de gestion", Dunod, 2010, p.34

<sup>67</sup> Mévellec P., "Comptabilité analytique et de gestion", La Découverte, 2016, p.42

<sup>68</sup> Dupuy Y. et Rolland R., "Le contrôle de gestion", Dunod, 2012, p.102)

<sup>69</sup> Berland N. et De Rongé Y., op.cit., p.68

<sup>70</sup> (Burlaud A. et Simon C., "Comptabilité de Gestion", Vuibert, 1997, p.167)

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

Toutefois, cette méthode ne donne qu'une vision partielle des coûts en excluant les charges fixes. De plus, selon Meyer, "elle rend très sensible le résultat aux variations du volume d'activité"<sup>71</sup>. L'approche en coût partiel doit donc être maniée avec discernement et combinée à une analyse complète pour une gestion financière optimale.

En conclusion, l'examen conjoint des coûts complets et des partiels s'avère indispensable à une gestion performante. Alors que l'approche en coût complet mesure la rentabilité intrinsèque de chaque produit et éclaire les choix stratégiques, l'approche en coût partiel met en évidence les contributions à court terme et facilite l'étude des seuils de rentabilité. La complémentarité de ces deux modes d'analyse des coûts permet de bénéficier de leurs apports respectifs pour un pilotage financier rigoureux dans toutes les dimensions.

### 2.3 Le calcul de la rentabilité par produit ou service

La connaissance fine de la rentabilité dégagée par chaque produit ou service est indispensable pour orienter les décisions marketing et la politique commerciale de l'entreprise. La comptabilité analytique permet d'évaluer précisément cette rentabilité en calculant le coût de revient complet et en le comparant au prix de vente. Ce calcul par produit est d'ailleurs une obligation légale prévue par la loi française n°83-353 du 30 avril 1983, qui précise que "la comptabilité analytique est organisée par l'entreprise pour permettre l'analyse des coûts et des résultats par produit ou groupe de produits homogènes"<sup>72</sup>. Outre cet aspect réglementaire, l'évaluation fine de la rentabilité par produit ou service présente de multiples intérêts pour la gestion financière de l'entreprise.

Tout d'abord, le calcul de la rentabilité dégagée par chaque bien ou service permet de connaître sa contribution réelle à la profitabilité globale de l'entreprise. En effet, comme le souligne le Professeur Hoarau, "le calcul de la rentabilité des produits est indispensable pour permettre à l'entreprise de privilégier la fabrication et la commercialisation des produits les plus rentables"<sup>73</sup>. Certaines offres, bien que générant un fort chiffre d'affaires, peuvent s'avérer peu profitables voire déficitaires une fois leur coût de revient complet soustrait. A l'inverse, certains produits de niche peuvent dégager une rentabilité intéressante grâce à une bonne maîtrise des coûts. L'analyse fine de la rentabilité oriente ainsi les choix en matière de portefeuille d'offres et d'allocation des ressources.

Par ailleurs, la connaissance de la rentabilité par produit ou service éclaire la définition de la politique de prix, en permettant de tenir compte à la fois des coûts complets et des conditions du marché. Comme le notent Berland et De Rongé, "pour être en mesure de déterminer le meilleur prix, encore faut-il connaître le coût de revient du produit ainsi que l'élasticité de la demande"<sup>74</sup>. En confrontant le coût de revient au prix du marché, l'entreprise peut fixer un prix de vente aligné sur la rentabilité visée.

---

<sup>71</sup> Meyer C., "Maîtriser les coûts et les performances cachés", Eyrolles, 2021, p.105

<sup>72</sup> Loi 83-353, 1983, art.10

<sup>73</sup> Hoarau C., "Comptabilité de gestion", La Découverte, 2017, p.49

<sup>74</sup> Berland N. et De Rongé Y., Le contrôle de gestion, Pearson Education, 2013, p.67

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

Sur le plan opérationnel, l'analyse de la rentabilité par produit guide les actions de réduction des coûts en identifiant les principaux postes de charge à optimiser. Elle met également en évidence les produits déficitaires à abandonner ou à repositionner en termes de coûts et de prix. Ainsi, selon les Professeurs Löning et Pesqueux, "suivre la rentabilité par produit permet d'agir sur la gamme des produits et d'optimiser ainsi le couple produit/marché"<sup>75</sup>. La rentabilité par produit oriente donc les plans d'actions marketing et la gestion du portefeuille d'offres.

Sur le plan comptable, le calcul de rentabilité par produit repose sur la formule suivante:

$$\text{Rentabilité} = (\text{Prix de vente unitaire} - \text{Coût de revient unitaire}) \times \text{Quantités vendues}$$

Ou de façon synthétique:

$$\text{Rentabilité} = \text{Marge unitaire} \times \text{Volume}$$

Avec :

$$\text{Marge unitaire} = \text{Prix de vente unitaire} - \text{Coût de revient unitaire}$$

Certains retraitements peuvent aussi améliorer la pertinence de l'analyse de rentabilité par produit. Ainsi, le concept de coût marginal, qui n'affecte que les coûts spécifiquement liés au produit, peut compléter l'approche en coût complet. De même, la prise en compte des coûts logistiques spécifiques affiner l'analyse pour des produits distribués.

L'application d'une clé de répartition pertinente pour ventiler les frais commerciaux sur chaque produit améliore également la fiabilité des calculs. Les auteurs Brausch et De Richemond précisent ainsi que "la clé de répartition commerciale la plus appropriée pour une gestion saine et efficace est le chiffre d'affaires généré par produit"<sup>76</sup>.

Enfin, l'intégration des coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit, de la R&D au SAV, donne une vision plus juste de la rentabilité sur une période longue.

L'évaluation précise de la rentabilité par produit nécessite donc un système de comptabilité analytique performant. Même si des limites existent, liées à la complexité de calcul et à la subjectivité de certaines répartitions, cet indicateur demeure incontournable pour une gestion financière saine et une stratégie commerciale efficace. Comme le soulignent les auteurs Cohen et Lorenzi, "l'analyse de la rentabilité par produit est indispensable pour définir une politique de produit cohérente"<sup>77</sup>. La connaissance fine des contributions respectives des différentes offres à la profitabilité globale est un atout concurrentiel décisif dans un environnement complexe.

<sup>75</sup> Löning H. et Pesqueux Y., "Contrôle de gestion", Dunod, 2013, p.92

<sup>76</sup> Brausch J. et De Richemond D., "Le coût de revient", Economica, 1997, p.77

<sup>77</sup> (Cohen E. et Lorenzi P., "Politiques et management publics", La Découverte, 2000, p.28)

### 2.4 L'analyse du cycle de vie du produit

L'analyse du cycle de vie du produit (ACVP) est une méthode qui consiste à retracer l'évolution du compte de résultat d'un produit sur l'ensemble des phases de son existence, de sa conception à son retrait du marché. Selon P. Lorino, l'ACVP est une analyse rétrospectivement la profitabilité d'un produit sur l'ensemble de son cycle de vie"<sup>78</sup>.

Cette analyse présente plusieurs intérêts pour le pilotage financier :

- Elle met en évidence les périodes de rentabilité positive et négative du produit en isolant à chaque phase les coûts spécifiques (R&D, production, marketing, services) et les recettes générées.
- Elle éclaire les décisions d'investissement en faisant apparaître le délai de retour sur investissement compte tenu des coûts de développement.
- Elle aide à déterminer le moment optimal pour le retrait du produit en anticipant l'évolution future de sa contribution.
- Elle oriente les choix de conception en comparant la rentabilité de différents scénarii d'innovation produit.

L'analyse distingue classiquement 5 phases dans le cycle de vie :

- **Lancement** : coûts élevés et recettes faibles
- **Croissance** : recettes en hausse et économies d'échelle
- **Maturité** : optimisation du couple coûts/recettes
- **Déclin** : baisse des volumes et des marges
- **Retrait** : coûts de fin de vie et arrêt des recettes

L'ACVP nécessite un système de comptabilité analytique performant pour affecter les charges et produits sur le cycle de vie du produit. Bien menée, elle éclaire toutefois les décisions stratégiques liées au portefeuille de produits.

### 2.5 L'analyse de la valeur ajoutée

L'analyse de la valeur ajoutée est un outil important de la comptabilité analytique pour mesurer la création de richesse réalisée par une entreprise. Selon C. Meyer, "elle mesure l'enrichissement apporté par le processus de production aux différents facteurs de production".<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Lorino P., "Comptes et Récits de la Performance", Eyrolles, 1997, p.148

<sup>79</sup> Meyer C., "Maîtriser les coûts et les performances cachés", Eyrolles, 2021, p.91.

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

L'analyse de la valeur ajoutée présente plusieurs intérêts pour la gestion financière:

- Elle valorise le travail réalisé en interne et non la seule valeur des consommations externes.
- Elle mesure la contribution de l'entreprise à l'économie nationale.
- Elle éclaire les choix de sous-traitance et de politique d'achats.
- Elle facilite les comparaisons entre entreprises indépendamment de leur taille.

Sur le plan opérationnel, la valeur ajoutée se calcule selon la formule<sup>80</sup>:

$$\text{Valeur Ajoutée} = \text{Production} - \text{Consommations externes}$$

Ou:

$$\text{Valeur Ajoutée} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Achats stockés de matières et fournitures} - \text{Autres charges externes}$$

Le taux de valeur ajoutée se calcule ainsi :

$$\text{Taux de VA} = \text{Valeur Ajoutée} / \text{Production}$$

Il mesure la part de la production issue du travail interne à l'entreprise.

L'analyse de la valeur ajoutée met en évidence des gisements de productivité. Selon les auteurs Cœuret et Fortin, "l'objectif est de maximiser ce solde pour dégager le maximum de moyens permettant de rémunérer le personnel et de réaliser les investissements souhaitables"<sup>81</sup>.

L'analyse de la valeur ajoutée permet ainsi d'orienter les choix stratégiques vers plus de valeur créée en interne.

### 2.6 La prise en compte des coûts cachés

Certains coûts échappent au système classique de comptabilité analytique et demeurent "cachés" pour l'entreprise. Pourtant, ils grèvent la performance financière réelle. Leur identification et leur évaluation constituent donc un enjeu important de gestion.

<sup>80</sup> M. Lebas, "Comptabilité analytique de gestion", Economica, 1995, p.189

<sup>81</sup> (Cœuret A. et Fortin J., "La production", Economica, 1992, p.108)

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

Selon A. El Mekkaoui et G. Dhenin, les coûts cachés "proviennent de dysfonctionnements non maîtrisés par le système d'information comptable traditionnel"<sup>82</sup>.

Les principaux coûts cachés sont liés à <sup>83</sup>:

- La non qualité (défauts, retouches, garanties)
- La non productivité (temps improductifs, arrêts)
- La démotivation du personnel (turnover, absentéisme)
- Les accidents du travail
- La rotation excessive des stocks

Leur prise en compte élargit la vision des coûts de l'entreprise. Des méthodes spécifiques, souvent basées sur des estimations, permettent une évaluation approximative de ces coûts cachés.

Ainsi, le coût de l'absentéisme peut être approché en valorisant les heures d'absence selon un taux horaire standard.

Le coût du non qualité peut être estimé par le temps passé sur les retouches et le taux de rebuts.

Bien que complexes, ces calculs mettent en lumière d'importants gisements de productivité et guident les actions de progrès. Ils complètent utilement l'approche traditionnelle des coûts.

### 2.7 Les interrelations avec le contrôle de gestion

La comptabilité analytique entretient des liens étroits avec le contrôle de gestion. Ces deux domaines sont éminemment complémentaires pour un pilotage performant.

Tout d'abord, la comptabilité analytique fournit de nombreuses informations économiques utilisées par le contrôle de gestion <sup>84</sup>:

- Coûts et marges par produit, service ou projet
- Résultats analytiques par activité
- Ratios de productivité des ressources
- Seuils de rentabilité

Ces données analytiques alimentent les tableaux de bord, le suivi budgétaire, le calcul d'indicateurs, l'analyse des écarts...

---

<sup>82</sup> El Mekkaoui A. et Dhenin G., "Mesure et pilotage de la performance", Dunod, 2020, p.67

<sup>83</sup> C. Meyer, "Maîtriser les coûts et les performances cachés", Eyrolles, 2021, p.36

<sup>84</sup> (M. Lebas, "Comptabilité analytique de gestion", Economica, 1995, p.7)

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

En retour, le contrôle de gestion oriente la comptabilité analytique vers les calculs de coûts les plus pertinents pour le pilotage, en fonction des besoins d'informations identifiés.

Les deux domaines interagissent pour l'élaboration des budgets. La comptabilité analytique fournit les coûts standards et répartit les charges. Le contrôle de gestion agrège et valide les budgets.

De plus, le contrôle de gestion s'assure de la fiabilité des données analytiques en vérifiant le respect des procédures. Il valide les clés de répartition utilisées.

Ainsi, comme le notent G. Naro et C. Naro, "contrôle de gestion et comptabilité de gestion sont étroitement imbriqués"<sup>85</sup>. Les deux systèmes se complètent pour un pilotage économique optimal.

### Section 3 : Les limites de la comptabilité analytique dans la gestion des performances

La comptabilité analytique est un outil extrêmement puissant pour éclairer la gestion de la performance économique de l'entreprise. Néanmoins, elle présente également des limites inhérentes qu'il est indispensable de connaître pour une utilisation pertinente des informations produites. Par ailleurs, des biais cognitifs peuvent altérer le jugement des utilisateurs dans l'interprétation des données analytiques. La prise de conscience de ces biais et l'adoption de bonnes pratiques sont essentielles pour tirer pleinement profit de la comptabilité analytique dans une perspective de création de valeur durable.

#### 3.1 Les limites inhérentes à la comptabilité analytique

Plusieurs limites sont intrinsèques à la comptabilité analytique et nuancent la portée des informations qu'elle fournit.

##### 3.1.1 La complexité de mise en œuvre

La comptabilité analytique, dans sa version complète intégrant la répartition des charges indirectes, peut s'avérer complexe et coûteuse à mettre en place et à faire vivre au quotidien. Le

---

<sup>85</sup> Naro G. et Naro C., "La comptabilité de gestion", La Découverte, 2017, p.4

## **Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances**

---

niveau de complexité est à mettre en regard des avantages attendus pour éviter une sophistication excessive génératrice de rigidités et peu créatrice de valeur.

### **3.1.2 Le caractère conventionnel de certains choix**

La comptabilité analytique repose sur des conventions qui peuvent influencer les résultats : choix des unités d'œuvre, clés de répartition des frais indirects, distinction arbitraire entre charges fixes et variables... Ces choix comportent une part de subjectivité qu'il faut garder à l'esprit.

### **3.1.3 La vision cloisonnée de la rentabilité**

L'analyse de la rentabilité est souvent menée par produit, service ou centre d'activité de façon isolée. Or, la création de valeur est de plus en plus transverse dans l'entreprise contemporaine. Cette vision en "silo" peut s'avérer réductrice.

### **3.1.4 Le décalage avec la réalité opérationnelle**

Les calculs de coûts s'appuient sur des données comptables qui ne reflètent qu'imparfaitement la réalité opérationnelle à un moment donné. Un décalage peut exister entre les coûts analytiques et les processus réels.

### **3.1.5 L'ignorance des coûts d'opportunité**

La comptabilité analytique ne prend pas en compte les coûts d'opportunité liés aux choix stratégiques. Elle adopte une vision rétrospective et non prospective intégrant toutes les options ouvertes.

### **3.1.6 La difficulté de valorisation des actifs immatériels**

La comptabilité analytique, de par sa nature comptable et financière, peine à valoriser les actifs immatériels (savoir-faire, image, réseau...) qui sont pourtant des sources majeures de création de valeur.

## **3.2 Les biais cognitifs dans l'utilisation des informations analytiques**

Au-delà de ses limites techniques, la comptabilité analytique est sujette à des biais d'interprétation de la part des utilisateurs.

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

### 3.2.1 Le biais de confirmation

L'analyse est orientée vers la confirmation d'hypothèses préexistantes ou la justification a posteriori de décisions déjà prises en occultant les informations divergentes.

### 3.2.2 L'erreur de causalité

Des liens de causalité erronés sont établis entre des éléments qui sont seulement corrélés statistiquement mais sans relation de cause à effet réelle.

### 3.2.3 Le biais rétrospectif

Les événements passés sont perçus comme étant plus prévisibles qu'ils ne l'étaient en réalité avant leur survenance.

### 3.2.4 L'ancrage historique

Les décisions sont influencées par des repères historiques ou des niveaux de référence anciens qui peuvent être dépassés.

### 3.2.5 L'aversion aux pertes

Les perspectives de pertes sont surpondérées par rapport aux perspectives de gains de valeur équivalente lors des prises de décision.

### 3.2.6 L'excès de confiance

La confiance accordée aux informations analytiques est excessive et conduit à sous-estimer les incertitudes ainsi que la probabilité d'événements imprévus.

## 3.3 Les précautions à prendre pour une utilisation éclairée de la comptabilité analytique

Pour une utilisation pertinente de la comptabilité analytique, malgré ses limites et les biais cognitifs, plusieurs précautions sont à prendre.

### 3.3.1 Garder un recul critique sur les informations

Il est indispensable d'analyser les données comptables avec du recul et un regard critique plutôt que de les prendre pour argent comptant.

### **3.3.2 Recouper avec d'autres sources**

Les analyses doivent être recoupées avec des données opérationnelles, des benchmarks, des études de marché... pour limiter les biais d'interprétation.

### **3.3.3 Évaluer la sensibilité des conclusions**

Il faut mesurer comment les conclusions pourraient varier selon différentes hypothèses de calcul et ne pas sur interpréter de faibles écarts.

### **3.3.4 Adopter une vision dynamique et prospective**

L'analyse ne doit pas seulement se focaliser sur le passé mais intégrer les évolutions attendues et les orientations futures.

### **3.3.5 Élargir le spectre de la performance**

La performance ne se limite pas aux seuls aspects financiers. D'autres dimensions (sociales, environnementales...) sont à prendre en compte.

### **3.3.6 Impliquer les opérationnels**

L'implication des équipes opérationnelles limite le décalage avec le terrain et enrichit l'analyse.

### **3.3.7 Comparer de manière relative**

La comparaison des performances relatives entre produits ou services est plus riche d'enseignements que l'analyse absolue.

### **3.3.8 Rapprocher contrôle de gestion et comptabilité analytique**

Les échanges réguliers entre contrôleurs de gestion et responsables comptables analytiques favorisent une vision globale.

### **3.3.9 Former les utilisateurs aux biais cognitifs**

La formation des décideurs permet de les sensibiliser aux biais possibles dans l'utilisation des informations analytiques

## Chapitre 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances

---

### Conclusion

Ce second chapitre aura permis de démontrer, exemples à l'appui, l'importance de la comptabilité analytique pour la gestion de la performance économique et financière.

Les calculs de coûts, combinés à une analyse fine des résultats, fournissent un éclairage déterminant sur la rentabilité des différentes activités et guident les décisions d'optimisation.

Cependant, malgré sa richesse, la comptabilité analytique n'échappe pas à certaines limites qu'il faut connaître. Sa combinaison avec d'autres approches, telles que le contrôle de gestion et la comptabilité environnementale, est nécessaire pour une vision élargie de la performance.

Grâce à cet apport concret, ce chapitre aura permis d'ancrer solidement le rôle incontournable de la comptabilité analytique dans le dispositif de pilotage de la performance économique des organisations contemporaines.

Les développements à venir, à travers une étude de cas approfondie, permettront d'illustrer de manière opérationnelle la mise en œuvre d'un modèle de calcul de coûts au sein d'une entreprise industrielle. Ils viendront conforter le lien entre comptabilité analytique et performance financière.

# **CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM**

### Introduction

Ce troisième chapitre vise à illustrer concrètement, à travers une étude de cas approfondie, la mise en œuvre d'un modèle de calcul de coûts au sein d'une entreprise et son apport pour le pilotage de la performance.

L'étude de cas porte sur l'unité cuisson de l'ENIEM, entreprise publique algérienne du secteur de l'électroménager. Après avoir présenté le contexte et le fonctionnement général de cette entreprise, nous détaillerons le modèle de comptabilité analytique utilisé, basé sur la méthode des sections homogènes.

Nous analyserons en détail les différentes étapes de calcul des coûts de production d'un modèle de cuisinière, depuis la répartition des charges par centre d'analyse jusqu'à la détermination du coût complet.

Enfin, nous interpréterons les résultats obtenus et mettrons en évidence les apports concrets de ce modèle de comptabilité analytique pour le pilotage financier et l'amélioration de la performance économique au sein de l'ENIEM.

### Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil

Avant d'analyser en détail le système de calcul des coûts utilisé par l'unité cuisson de l'ENIEM, il est essentiel de bien comprendre le contexte et le fonctionnement général de cette entreprise. Cette première section vise donc à présenter l'historique, l'organisation, les activités et les objectifs stratégiques de l'ENIEM et de son unité cuisson. Cette mise en perspective permettra d'appréhender plus finement les enjeux et contraintes spécifiques qui ont guidé le choix du modèle de comptabilité analytique employé pour le calcul des coûts de production.

## 1.1 Historique et situation géographique de L'ENIEM

Dans l'historique de l'ENIEM, nous allons représenter :

- Création de l'ENIEM ;
- La forme juridique.

### 1.1.1 Création de l'ENEIM

Le complexe d'appareils ménagers résulte d'un contrat « produit en main » établi dans le cadre du premier plan quadriennal, et signé le 21 Août 1971 avec un groupe d'entreprises allemandes représentées par le chef de file D.I.A.G (groupe allemand de construction de génie civil) pour une valeur de 400 millions de dinars. Les travaux de génie civil ont été entamés en 1972, la réception des bâtiments avec tous les équipements nécessaires a eu lieu en juin 1977, et ce dans la zone industrielle d'Oued Aissi à une dizaine de kilomètres à l'Est du chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou. La superficie totale est de 55 hectares dont 12,5 hectares couverts, il est entré en production le 16-06-1977.

### 1.1.2 La forme juridique et le capital social

Le 08 /10/1989, l'ENIEM a été transformée juridiquement en société par actions, avec un capital 40.000.000.00 DA. Celui-ci a été augmenté à 70.000.000.00 DA dans le cadre des mesures d'assainissement arrêtées par la direction centrale du trésor public. Société par action (SPA) au capital social de 10.279.800.000 DA, entièrement souscrit au profit du groupe ELEC EL DJAZAIR.

L'ENIEM joue un rôle moteur dans le développement économique de l'Algérie dans le secteur stratégique de l'électroménager et des industries mécaniques et électriques. Son implantation historique dans la région de Kabylie, où se trouvent ses principales unités de production, en fait un acteur incontournable du développement industriel local.

### 1.2 Situation géographique

Son siège est à Tizi-Ouzou depuis 1998, L'ENIEM est organisée en unités et à cette année que l'entreprise est certifiée par l'organisation internationale (AFAQ) : « Association Financière de l'Assurance Qualité ». L'entreprise nationale des industries de l'électroménager est implantée à Tizi-Ouzou, où elle a bénéficié de plusieurs avantages en infrastructures externes consistants en les routes, dont la route nationales 12 et la voie ferrée Alger – Tizi-Ouzou. Le siège social de l'entreprise mère se situe au chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou. Les unités de production Froid, cuisson et climatisation sont implantées à la zone industrielle Aissat Idir d'Oued Aissi à 7 Kms du chef-lieu de la wilaya. L'entreprise dispose de deux filiales : la filiale sanitaire EIMS est installée à Méliana, Wilaya de Ain Defla depuis 2005, et la filiale lampe FILAMP à Mohammadia, Wilaya de Mascara.

### 1.3 Mode d'organisation de l'ENIEM

La structure de l'ENIEM comporte :

#### 1.3.1 L'unité siège

La direction générale est chargée de définir la stratégie globale de l'entreprise (administration financière, investissement, politique sociale et organisationnelle). Elle gère le portefeuille stratégique de l'entreprise et procède à l'élaboration des ressources financières d'ensemble, ainsi qu'elle fournit aux autres structures un certain nombre de services communs (fiscalité, assurances ...etc.) La direction s'assure de contrôler le personnel, elle nomme et replace les directeurs centraux et d'unités et elles approuvent aussi les propositions de nomination des cadres supérieurs. La direction générale comprend six (06) directions centrales à savoir :

- Direction industrielle ;
- Direction du développement et de partenariat ;
- Direction des finances et comptabilité ;
- Direction des ressources humaines ;
- Direction de planification et de contrôle de gestion ;
- Direction de marketing et communication.

### 1.3.2 Les unités de l'ENIEM :

L'ENIEM est composée de trois (03) unités de production, une unité commerciale et une unité prestation technique.

#### 1.3.2.1 Les unités de production

Les unités de production sont celles chargées de la fabrication. Elles sont spécialisées par produits et consistent-en :

- unité froid ;
- unité cuisson ;
- unité de climatisation.

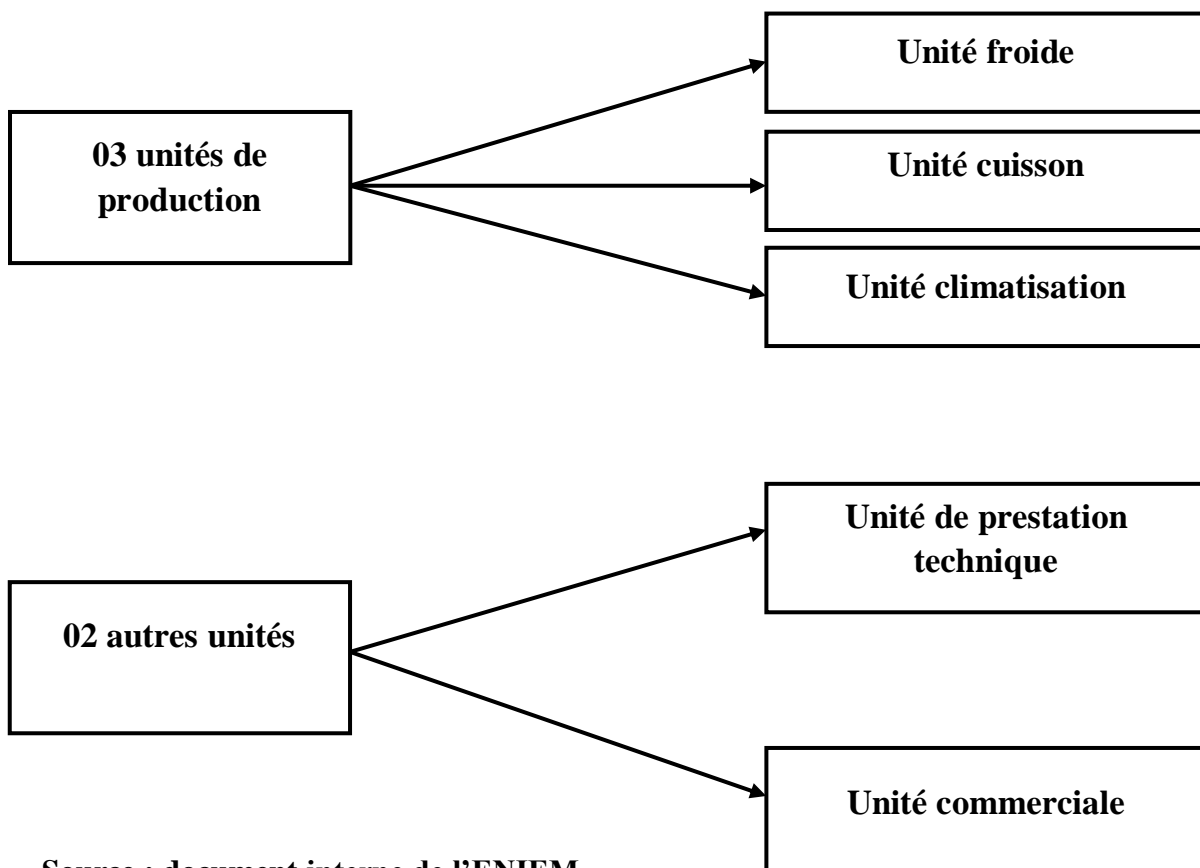
#### 1.3.2.2 Unité commerciale

Elle est chargée de la commercialisation des produits fabriqués par les unités de production.

#### 1.3.2.3 Unité prestations techniques

Elle réalise des travaux ou prestations techniques pour le compte des autres unités ou pour des clients externes.

Figure N°13 : les unités de l'ENIEM.



Source : document interne de l'ENIEM

### 1.4 Les missions et objectifs de l'ENIEM

#### 1.4.2 Les missions principales de l'entreprise

Sur le plan économique et social du pays, l'ENIEM est une entreprise stratégique puisqu'elle participe à l'augmentation de la production nationale brute (PIB). Sa mission consiste à assurer la production des équipements de produits et de composants destinés aux différentes branches de l'électroménagers, notamment les équipements ménagers, domestiques, appareils de reforestation, de cuisson et de climatisation.

On peut les résumer comme suit :

- **Production**
  - Fabrication d'appareils d'électroménagers (réfrigérateur, congélateur et cuisinière).
  - Fabrication d'appareils de climatisation.
  - Fabrication de lampes d'éclairage.
  - Fabrication de produits sanitaires
  
- **Commercialisation**
  - La commercialisation.
  - La distribution.
  - Le service après-vente.
  
- **Certification**

Dans le cadre de sa politique qualité, basée sur l'amélioration continue de ses processus, produits et services aux normes internationales de production et de satisfaction de ses clients. L'ENIEM a acquis la certification du système de management de qualité ISO 9001 VERSION 2000 et la conformité des produits au la marque « C.E » pour les cuisinières. De plus elle est engagée à obtenir la certification environnementale ISO 14001 pour assurer la protection de l'environnement.

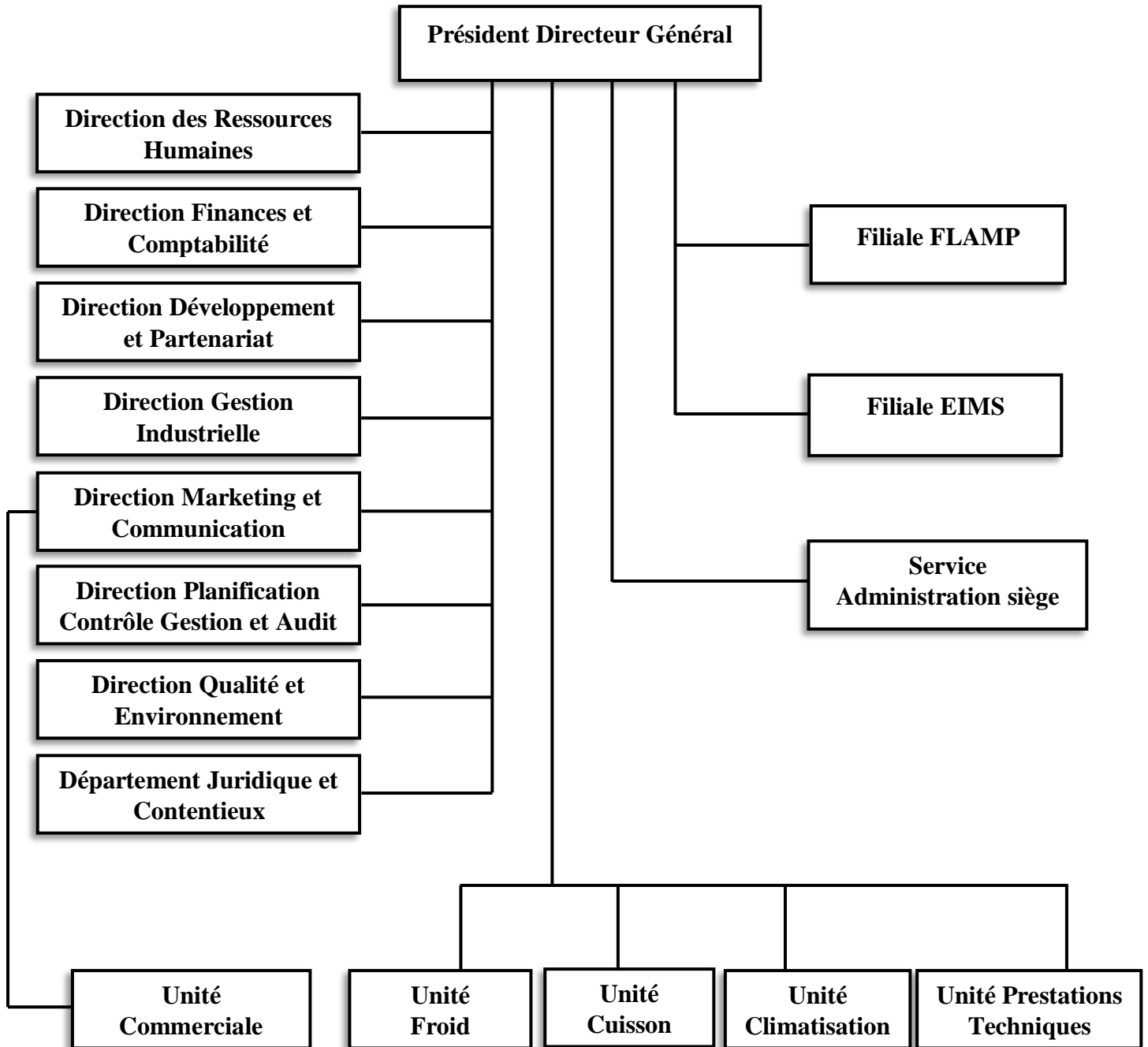
#### 1.4.3 Les objectifs de l'ENIEM

L'objectif principal de l'ENIEM est de satisfaire la demande nationale, d'épargner le pays de sorties devises et déplacer leur production à l'échelle nationale, en élargissant le champ d'activités par la prise de fonction de distribution.

- Améliorer le chiffre d'affaires.
- Le maintien, développement et l'exploitation des outils existants.
- La valorisation des ressources humaines.
- Développer les compétences en communication.
- Réduire les coûts de non qualité.
- Mettre en place un système de management environnemental.

1.4.4 L'organigramme de L'entreprise ENIEM

Figure N° 04 : Organigramme de l'ENIEM.



Source : Document interne de l'ENIEM.

### 1.5 Présentation de l'unité Cuisson

Compte tenu de l'objet de notre thème de recherche qui est les modèles de calcul des coûts et impacts sur la performance, on a choisi l'unité « cuisson » comme champ d'étude pour la suite de notre travail. Avant d'entrer dans la partie pratique de notre travail nous allons d'abord présenter cette unité de manière plus détaillée.

#### 1.5.1 Origine et objet de l'unité cuisson

L'unité cuisson est issue de la restructuration du complexe « appareils ménagers » (CAM) le 04 Avril 1998, par décision du conseil d'administration. Quant à son rôle, il se résume globalement à la production et au développement des produits de cuisson à gaz butane ou mixte, ainsi que tout produits de technologie similaire.

L'effectif de cette unité est de 280 agents, le potentiel industriel de l'unité de cuisson est constitué des matières suivantes :

- Transformation de tôles et tubes (presse-soudeuse).
- Traitement et émaillage.
- Tangage et chromage de composants métalliques.
- Assemblage de produits (montage final).
- Laboratoire d'essai produit.
- Structure de soutien (maintenance zone études sur méthodes)

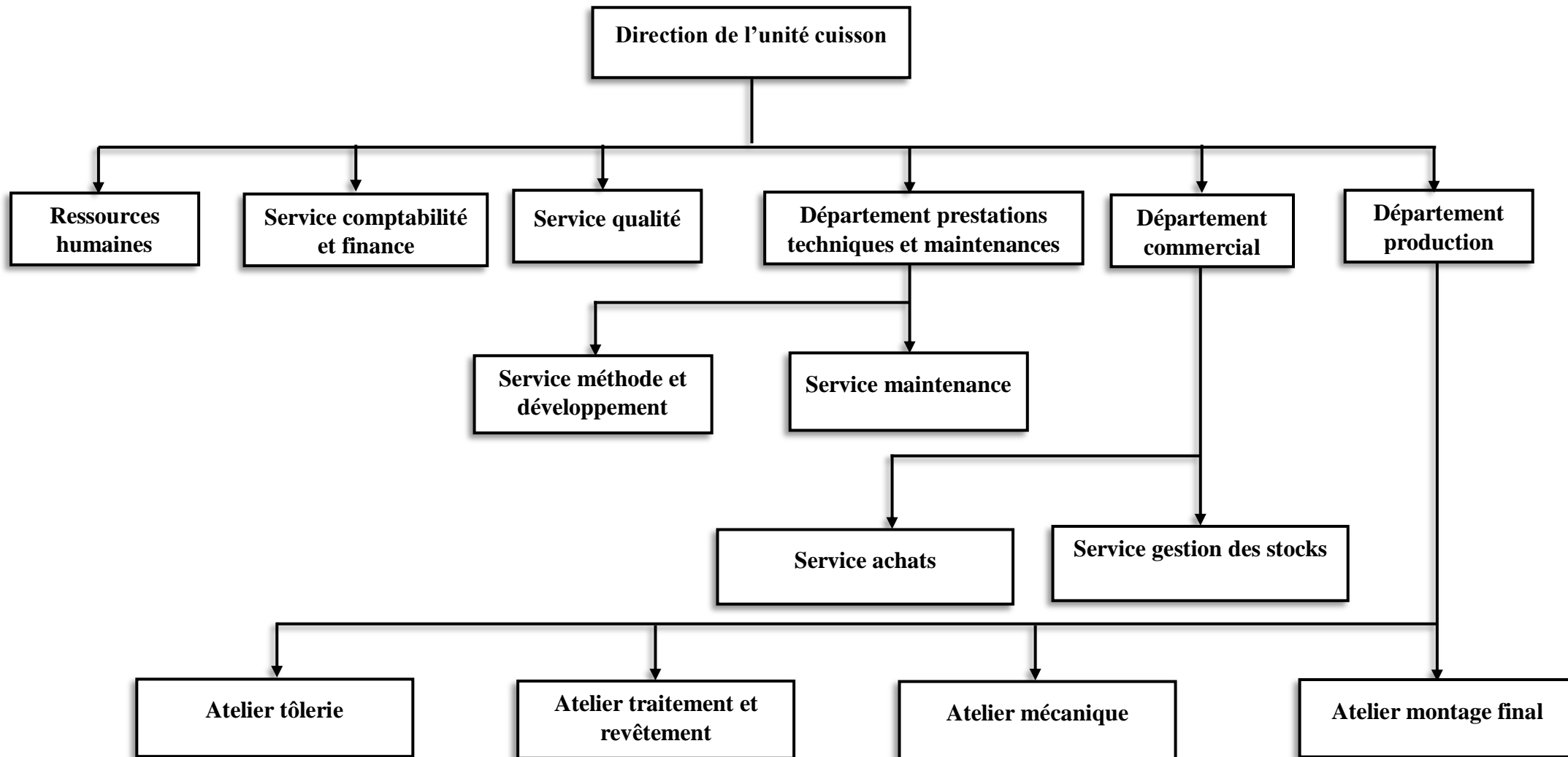
Les capacités installées sont de 150.000 appareils par an en deux équipes.

#### 1.5.2 Organisation de l'unité cuisson

Selon l'organigramme, l'unité cuisson est subdivisée en trois départements et trois services à savoir :

- 1- Département commercial.
- 2- Département technique.
- 3- Département production.
- 4- Service ressources humaines
- 5- Service comptabilité et finances
- 6- Service qualité

Figure N° 05 : Organigramme de l'unité cuisson.



Source : Document interne de l'ENIEM

### Section 2 : Etude du modèle de calcul de coût utilisé par l'ENIEM

L'unité cuisson de l'entreprise utilise généralement la méthode des coûts complets, plus précisément la méthode des sections homogènes pour calculer le coût de production de ses produits.

Dans cette section, nous détaillerons donc le fonctionnement de la méthode des coûts complets mise en œuvre par l'unité cuisson pour le calcul du coût de production du modèle de cuisinière 6520.

#### 2.1 Le découpage de l'unité en centres de frais

Dans l'unité cuisson on peut distinguer les sections principales et les centres auxiliaires.

##### 2.1.1 Les sections principales

Le secteur cuisson est constitué de deux grands centres de coûts : la partie approvisionnement et la partie production principale. Ces deux parties sont ensuite subdivisées en plusieurs centres de coûts détaillés.

- **La section approvisionnement**

La partie approvisionnement est cruciale pour le bon fonctionnement de l'entreprise. Elle est en charge de l'achat des matières premières et des pièces détachées nécessaires à la fabrication. Son but est d'assurer un approvisionnement régulier pour éviter toute rupture préjudiciable. Elle garantit ainsi la survie et la continuité de l'unité de cuisson. La coordination avec d'autres services comme la production ou la maintenance est essentielle pour anticiper les besoins et maintenir un stock adéquat. L'approvisionnement contribue de manière significative à la performance globale de l'entreprise.

La section approvisionnement comprend plusieurs centres de frais identifiés chacun par un numéro à trois chiffres :

- Le centre 660 est dédié au développement commercial.
- Le centre 661 concerne le service achats.
- Le centre 662 correspond au service de gestion des stocks.

- **La section principale (production)**

La partie production principale rassemble les activités de transformation des matières premières en produits finis commercialisables. Elle intègre plusieurs centres de frais:

- Le centre 641 pour le service de traitement de surface
- Le centre 642 qui correspond à l'atelier mécanique
- Le centre 643 pour l'atelier tôlerie
- Le centre 644 est consacré au montage final.

### 2.1.2 Les centres auxiliaires

L'unité cuisson comporte des centres auxiliaires constitués de deux sections :

- **La section administration** : Elle comprend les centres de frais suivants :
  - Le centre 600 pour la direction.
  - Le centre 610 dédié aux ressources humaines.
  - Le centre 620 pour les services financiers et comptables.
  
- **La section soutien technique** : Elle regroupe :
  - Le centre 630 pour le service qualité.
  - Le centre 640 correspondant au département production.
  - Le centre 645 pour le service ordonnancement.
  - Le centre 650 pour le département technique.
  - Le centre 651 dédié à la maintenance.
  - Le centre 652 pour le développement de nouveaux produits.

Voici les charges qui sont inclus dans le coût de production de produit :

- 60 : Les achats consommés
- 61 : Services extérieurs
- 62 : Autres services extérieurs
- 63 : Charges du personnel
- 64 : Impôts, taxes et versement assimilés
- 66 : les charges financières
- 68 : Dotations aux amortissements, provision et pertes de valeur
- 91 : Unité prestation technique 1 (UPT 1)
- 99 : Unité prestation technique 2 (UPT 2)

Voici un tableau qui comporte toutes les charges des centres principaux et auxiliaires de l'unité cuisson :

#### **Tableau N°03 : Tableau des charges par section**

### CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM

SECTIONS	CENTRE DES FRAIS	60	61	62	63	64	65 (Rebuts)	66	68	91	99	TOTAUX
ADMINISTRATIO N	600	14500,03	1605746,72	173986,85	4032966,38	17980,77	0,00	0,00	2227459,04	0,00	0,00	8072639,79
	610	57024,11	456 143,79	64505,00	5117905,22	0,00	0,00	0,00	178708,48	0,00	0,00	5874286,60
	620	10354,28	955054,43	0,00	4236262,36	300,00	0,00	0,00	239728,42	0,00	0,00	5441699,49
	<b>Total</b>	<b>81878,42</b>	<b>3016944,94</b>	<b>238491,85</b>	<b>13387133,9</b>	<b>18280,77</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2645895,94</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>19388625,88</b>
Soutien Technique	630	6327,49	797442,66	750,00	11050196,3	0,00	0,00	0,00	375 814,38	0,00	0,00	12230530,83
	640	600,00	149814,87	0,00	1786649,58	0,00	0,00	0,00	232138,96	0,00	0,00	2169203,41
	645	86 411,78	860 347,28	0,00	2284637,88	0,00	0,00	0,00	44 259,31	0,00	0,00	3 275 656,25
	650	0,00	13 217,35	6 000,00	1 538556,44	0,00	0,00	0,00	51 871,89	0,00	0,00	1 609 645,68
	651	2 043760,35	3 594900,49	24 412,50	20646575,03	2 570,00	0,00	0,00	2 856841,03	0,00	-4688087,81	24 480971,59
	652	763 789,20	449 118,62	6 362,50	5 065190,46	0,00	0,00	0,00	125 544,02	0,00	0,00	6 410 004,80
	653	20 346,29	109 249,19	16 500,00	2 241058,58	0,00	0,00	0,00	86 316,21	0,00	0,00	2 473 470,27
	<b>Total</b>	<b>2921235,11</b>	<b>5974090,46</b>	<b>54025,00</b>	<b>44612864,2</b>	<b>2570,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>3772785,80</b>	<b>0,00</b>	<b>-4688087,8</b>	<b>52649482,83</b>
Principale	641	14998304,95	19189458,53	1 150,00	34043607,15	97,44	0,00	0,00	16103510,29	936115,30	0,00	85272243,66
	642	5594343,20	5628464,90	1 500,00	14402662,87	0,00	0,00	0,00	5802490,09	1358295,36	0,00	32787756,42
	643	6744401,24	5994434,30	0,00	12023905,66	0,00	0,00	0,00	2531112,24	949410,90	0,00	28243264,34
	644	3727999,94	8282569,18	0,00	40140688,70	0,00	0,00	0,00	5484 374,67	1444 266,25	0,00	59079898,74
	<b>Total</b>	<b>31065049,33</b>	<b>39094926,91</b>	<b>2650,00</b>	<b>100610864,3</b>	<b>97,44</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>29921487,29</b>	<b>4688087,81</b>	<b>0,00</b>	<b>205383163,16</b>
Approvisionnement t	660	116196,40	4107965,71	2702909,06	3120744,55	860588,59	0,00	2919243,87	158321,79	0,00	0,00	13985969,97
	661	10378,43	572277,92	251995,63	5351986,98	20938,43	0,00	0,00	201119,91	0,00	0,00	6408697,30
	662	248152,67	13202127,3	0,00	5163735,60	0,00	0,00	0,00	10563291,6	0,00	0,00	29177307,32
	<b>Total</b>	<b>374727,50</b>	<b>17882371,</b>	<b>2954904,69</b>	<b>13636467,1</b>	<b>881527,02</b>	<b>0,00</b>	<b>2919243,87</b>	<b>10922733,3</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>49571974,59</b>
<b>TOTAUX</b>		<b>34442890,36</b>	<b>65968333,33</b>	<b>3250071,54</b>	<b>172247329,7</b>	<b>902475,23</b>	<b>0,00</b>	<b>2919243,87</b>	<b>47262902,3</b>	<b>4688087,81</b>	<b>-4688087,81</b>	<b>326993246,4</b>

Source : Établi par moi-même à partir des documents fournis par l'EIEM

## 2.2 La répartition des charges dans les centres d'analyse

### 2.2.1 La répartition secondaire des charges :

Une fois que l'unité a été divisée entre les activités principales de production et les activités de support, nous procédons à la ventilation des coûts des sections de support.

#### a) Répartition des charges de section administration :

Tableau N°04 : Répartition des charges de section administration

Repartir sur :	effectifs	60	61	62	63	64	68	TOTAUX
Soutien technique	57	15453,87	569423,38	45013,36	2526710,71	3450,34	499390,96	3659442,63
Approvisionnement	20	5 422,41	199797,68	15794,16	886565,16	1 210,65	175224,90	1284014,96
641	68	18 436,20	679312,11	53 700,15	3014321,55	4 116,20	595764,65	4365650,86
642	31	8 404,74	309686,40	24 480,95	1374176	1 876,50	271598,59	1990223,19
643	25	6 778,01	249747,10	19 742,70	1108206,45	1 513,31	219031,12	1605018,70
644	101	27383,18	1008978,27	79760,52	4477154,07	6113,77	884885,73	6484275,54
TOTAUX	302	81878,42	3016944,94	238491,85	13387133,9	18280,77	2 645895,94	19388625,88

Source : établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM

Les dépenses de l'administration sont allouées aux autres sections listées dans le tableau en utilisant les effectifs comme clé de répartition.

La clé de répartition est calculée avec la formule suivante:

Répartition de la section administration

$$\frac{\text{Totale des charges de section administration} \times \text{Nombre d'effectif de la section}}{\text{Nombre totale de l'effectif}}$$

Exemple de calcul pour 61 :

$$\text{Section soutien technique} = \frac{3016944,94 \times 57}{302} = 569423,38$$

### b) Répartition des charges de section soutien technique

Tableau N°05 : Répartition des charges de section soutien technique

Repartir sur :	Clé	60	61	62	63	64	68	99	TOTAUX
641	111316	887532,67	1977595,29	29931,59	14246627,1	1819,48	1291146,75	-1416844,3	17017808,58
642	50747	404610,48	901550,80	13645,29	6494785,89	829,47	588611,02	-645914,3	7758118,62
643	40 925	326298,78	727057,09	11004,26	5237730,55	668,93	474686,31	-520898,6	6256547,27
644	165 337	1318247,06	2937310,66	44457,22	21160431,4	2 702,47	1917732,68	-2104430,5	25276450,99
TOTAUX	368325	2936688,98	6543513,84	99038,36	47139574,9	6 020,34	4272176,76	-4688087,8	56308925,46

**Source** : établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM.

Nous avons répartis les coûts de la section "soutien technique" sur la section principale de fabrication.

- **Calcul des clefs de répartition**

On a :

- Jours Ouvrables Annuel=228 Jours.
- Nombre d'Heures Travaillées par Jour =7,5H. Nombre d'Heures Travaillées Annuel =  $7,5 \times 228 = 1\ 710$  H.
- Absentéisme = Nombre d'Heures Travaillées Annuel  $\times$  taux d'Absentéisme.  
Nombre d'heures absents =  $1\ 710 \times 4,27\% = 73$ H.
- Temps Réel de Présence =  $1\ 710 - 73 = 1\ 637$  H

## CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM

- Clé de Répartition = Temps Réel de Présence × effectif annuel.

$$-641 = 1637 \times 68 = 111316$$

$$-642 = 1637 \times 31 = 50747$$

$$-643 = 1637 \times 25 = 40925$$

$$-644 = 1637 \times 101 = 165337.$$

La répartition des charges de soutien technique (ST) = 
$$\frac{\text{Totale de charges de ST} \times \text{la clé de la section principale}}{\text{Totale des clefs}}$$

### 2.2.2 Le tableau des charges de section principale après la répartition

Tableau N°06 : Les charges de la section principale après la répartition.

Section	Désignation	60	61	62	63	64	68	91	99	TOTAUX
641	Charges directs	14998304,95	19189458,53	1 150,00	34043607,15	97,44	16103510,29	936115,30	0,00	85272243,66
	Charges indirects	905968,87	2656907,40	83631,75	17260948,66	5 935,68	1886911,40	0,00	-1416844,32	21383459,44
642	Charges directs	5594343,20	5628464,90	1 500,00	14402662,87	0,00	5802490,09	1358295,36	0,00	32787756,42
	Charges indirects	413015,22	1 211237,20	38126,24	7868961,89	2 705,97	860209,61	0,00	-645914,32	9748341,81
643	Charges directs	6744401,24	5994434,30	0,00	12023905,66	0,00	2531112,24	949410,90	0,00	28243264,34
	Charges indirects	333076,79	976804,19	30746,97	6345937,01	2 182,24	693717,43	0,00	-520898,65	7861565,97
644	Charges directs	3727999,94	8282569,18	0,00	40140688,70	0,00	5484374,67	1444266,25	0,00	59079898,74
	Charges indirects	1345630,24	3946288,93	124217,74	25637585,51	8 816,23	2802618,41	0,00	-2104430,53	31760726,53
TOTAUX	Charges directs	31065049,33	39094926,91	2 650,00	100610864,38	97,44	29921487,29	4688087,81	0,00	205383163,16
	Charges indirects	2997691,12	8791237,72	276722,69	57113433,07	19 640,12	6243456,84	0,00	-4688087,81	70754093,75
<b>Total</b>		<b>34062740,45</b>	<b>47886164,63</b>	<b>279372,69</b>	<b>157724297,45</b>	<b>19 737,56</b>	<b>36164944,13</b>	<b>4688087,81</b>	<b>-4688087,81</b>	<b>276137256,91</b>

Source : Établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM

### 2.3 Détermination des unités d'œuvre

#### 2.3.1 Calcul des Temps de Production Globaux (Heures Machines)

**Tableau N°07 : Calcul des temps de production globaux**

Produit	Centre de frais	Quantité produites	Temps unitaires	Temps globaux
6520	641	2 289	0,55846	1 278,31494
	642	2 289	0,43282	990,72498
	643	2 289	0,15791	361,45599
	644	2 289	0,71737	1 642,05993

**Source** : établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM.

Les temps de fabrication fournis ne concernent que le modèle de cuisinière CUIS 6520 spécifiquement. Néanmoins, dans le calcul du coût unitaire d'œuvre, on se base sur les temps de production moyens de tous les modèles sur l'année entière, pour chaque centre de frais. Ainsi, la formule utilise des données globales sur l'ensemble de la production, et non pas uniquement les informations propres au modèle CUIS 6520.

**Tableau N°08 : Temps globaux**

Centres de frais	Temps globaux
641	10 069,85430
642	7 312,04155
643	3 264,30048
644	16 252,21993

**Source** : document interne à l'ENIEM

## CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM

### 2.3.2 Calcul du Coût de l'Unité d'Œuvre par Centre de Frais

Tableau N°09 : Calcul du coût de l'unité d'œuvre par centre de frais pour la cuisinière 6520

Section	Désignation	60	61	62	63	64	68	91	99	TOTAUX
641 Temps global : 10069,8543	Charge direct	14998304,95	19189458,53	1 150,00	34043607,15	97,44	16103510,29	936115,30	0,00	85272243,66
	Charge indirect	905968,87	2656907,40	83631,75	17260948,66	5935,68	1886911,40	0,00	-1416844,32	21383459,44
COÛTS UNITAIRES	Charge direct	1489,4262	1905,6342	0,1142	3380,7448	0,0097	1599,1801	92,9621	0,00	8468,0712
	Charge indirect	89,9684	263,8477	8,3052	1714,1210	0,5895	187,3822	0,00	-140,7016	2123,5123
642 Temps global : 7 312,04155	Charge direct	5594343,20	5628464,90	1500,00	14402662,87	0,00	5802490,09	1358295,36	0,00	32787756,42
	Charge indirect	413015,22	1211237,20	38126,24	7868961,89	2705,97	860209,61	0,00	-645914,32	9 748 341,81
COÛTS UNITAIRES	Charge direct	765,0864	769,7529	0,2051	1969,7184	765,0864	793,5527	185,7614	0,0000	4484,0769
	Charge indirect	56,4843	165,6497	5,2142	1076,1648	0,3701	117,6429	0,0000	-88,3357	1333,1902
643 Temps global : 3 264,30048	Charge direct	6744401,24	5994434,30	0,00	12023905,66	0,00	2531112,24	949410,90	0,00	28243264,34
	Charge indirect	333076,79	976804,19	30746,97	6345937,01	2182,24	693717,43	0,00	-520898,65	7 861 565,97
COÛTS UNITAIRES	Charge direct	2066,1092	1836,3611	0,0000	3683,4555	0,0000	775,3919	290,8467	0,0000	8652,1644
	Charge indirect	102,0362	299,2384	9,4192	1944,0419	0,6685	212,5164	0,0000	-159,5744	2408,3463
644 Temps global : 16 252,21993	Charge direct	3727999,94	8282569,18	0,00	40140688,70	0,00	5484374,67	1444266,25	0,00	59079898,74
	Charge indirect	1345630,24	3946288,93	124217,74	25637585,51	8 816,23	2802618,41	0,00	-2104430,53	31760726,53
COÛTS UNITAIRES	Charge direct	229,3840	509,6269	0,0000	2469,8588	0,0000	337,4539	88,8658	0,0000	3635,1895
	Charge indirect	82,7967	242,8154	7,6431	1577,4821	0,5425	172,4453	0,0000	-129,4857	1954,2393

Source : Établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM

## CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM

---

Ce tableau détaille le calcul du coût horaire machine de l'unité de production dans chaque centre de frais de la partie production principale.

On obtient ce coût unitaire grâce à la formule suivante :

**Coût de l'unité d'œuvre d'un centre de frais = Total des charges du centre de frais après l'imputation / Temps de production global du centre en heures machines.**

2.4 Détermination des Charges de Fabrication par Produit

Tableau N°10 : Détermination des charges de fabrication par produit

Section	Désignation	Temps unitaire	60	61	62	63	64	68	91	99	TOTAUX
641	Coût direct	0,55846	831,7850	1064,2205	0,0638	1 888,0107	0,0054	893,0781	51,9156	0,0000	4729,0791
	Charge direct		1 489,4262	1905,6342	0,1142	3 380,7448	0,0097	1599,1801	92,9621	0,0000	8468,0712
	Coût indirect		50,2438	147,3484	4,6381	957,2680	0,3292	104,6455	0,0000	-78,5762	1185,8967
	Charge indirecte		89,9684	263,8477	8,3052	1 714,1210	0,5895	187,3822	0,0000	-140,7016	2123,5123
642	Coût direct	0,43282	331,1447	333,1644	0,0888	852,5335	0,0000	343,4655	80,4013	0,0000	1940,7982
	Charge direct		765,0864	769,7529	0,2051	1 969,7184	0,0000	793,5527	185,7614	0,0000	4484,0769
	Coût indirect		24,4475	71,6965	2,2568	465,7857	0,1602	50,9182	0,0000	-38,2335	577,0314
	Charge indirecte		56,4843	165,6497	5,2142	1 076,1648	0,3701	117,6429	0,0000	-88,3357	1333,1902
643	Coût direct	0,15791	326,2593	289,9798	0,0000	581,6545	0,0000	122,4421	45,9276	0,0000	1366,2633
	Charge direct		2 066,1092	1836,3611	0,0000	3 683,4555	0,0000	775,3919	290,8467	0,0000	8652,1644
	Coût indirect		16,1125	47,2527	1,4874	306,9837	0,1056	33,5585	0,0000	-25,1984	380,3020
	Charge indirecte		102,0362	299,2384	9,4192	1 944,0419	0,6685	212,5164	0,0000	-159,5744	2408,3463
644	Coût direct	0,71737	164,5532	365,5911	0,0000	1 771,8026	0,0000	242,0793	63,7496	0,0000	2607,7759
	Charge direct		229,3840	509,6269	0,0000	2 469,8588	0,0000	337,4539	88,8658	0,0000	3635,1895
	Coût indirect		59,3959	174,1885	5,4829	1 131,6383	0,3891	123,7071	0,0000	-92,8892	1401,9126
	Charge indirecte		82,7967	242,8154	7,6431	1 577,4821	0,5425	172,4453	0,0000	-129,4857	1954,2393
Total des charges	Charge direct		1653,7422	2052,9558	0,1526	5094,0013	0,0054	1601,0650	241,9942	0,0000	10643,916
	Charge indirecte		150,1997	440,4861	13,8652	2861,6756	0,9841	312,8292	0,0000	-234,8972	3545,1426
Total des Charges de Fabrication			1803,9419	2493,4418	14,0178	7955,6770	0,9895	1913,8942	241,9942	-234,8972	14189,059

Source : établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM

## CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM

Ce tableau montre le calcul précis des coûts de fabrication du produit cuisinière 6520, pour chaque centre de frais.

On a employé la formule ci-dessous pour déterminer les coûts de fabrication par produit et par centre de frais :

Charges de fabrication d'un produit pour un centre de frais = Coût de l'unité d'œuvre du centre de frais x Temps unitaire de fabrication du produit dans ce centre de frais.

### 2.5 Charges d'Approvisionnement sur les Produit

#### 2.5.1 Charges d'Approvisionnement sur les Produit après la répartition des charges

Tableau N°11 : Charges d'approvisionnement après la répartition des charges

	Désignation	60	61	62	63	64	66	68	TOTAL
Charges approvisionnement	Charge direct	374 727,50	17 882 371,02	2 954 904,69	13636467,13	881 527,02	2919243,87	10922733,36	49571974,59
	Charge indirect	5 422,41	199 797,68	15 794,16	886 565,16	1 210,65	0,00	175224,90	1284014,96
<b>Total des charges</b>		<b>380149,91</b>	<b>18082168,70</b>	<b>2970698,85</b>	<b>14523032,29</b>	<b>882737,67</b>	<b>2919243,87</b>	<b>11097958,26</b>	<b>50855989,55</b>

Source : établi par nous-même à partir des documents fournis par l'ENIEM.

Après avoir ventilé les coûts du centre administration, nous avons consolidé l'ensemble des dépenses de la section approvisionnement.

Pour calculer le total des coûts de chaque section, on utilise la formule suivante:

**La somme de charges de section= totale de charges de section approvisionnement + la répartition de section administration.**

2.5.2 Répartition des Charges d'Approvisionnement sur les Produit

Tableau N°12 : Répartition des charges d'approvisionnement sur les produits

Produit	Quantité Produite	Coût Matière U/PDT	Coût Matière Total/PDT	Désignation	60	61	62	63	64	66	68	TOTAL
6520	2 289	12781,2061	29256180,762	Charges d'approvisionnement direct	14,8529	708,796	117,122	540,50	34,9407	115,709	432,940	1 964,87
				Charges d'approvisionnement indirect	0,2149	7,9193	0,6260	35,140	0,0480	0,0000	6,9453	50,89
Coûts Matières Globaux			322459553,20		15,0679	716,716	117,748	575,64	34,9887	115,709	439,885	2 015,76

Source : établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM.

Le coût matière est évalué par la direction générale de l'entreprise, qui calcule le coût total des matières premières pour la production globale. Ce coût matière global est ensuite transmis au service de comptabilité analytique.

Au niveau du service de comptabilité analytique, la ventilation des charges d'approvisionnement sur les différents produits s'effectue à l'aide de la formule suivante : **(Charges d'approvisionnement directes d'un centre de frais / Coûts matières globaux) x Coût matière unitaire du produit.**

2.6 Calcule du coût de production

Tableau N°13 : Structure des coûts de production (par produit)

	Coût de matière	60	61	62	63	64	65	66	68	91	99	TOTAUX
COÛT MATIERE	12781,206											12781,206
Rebut	181,3525											181,3525
CHARGES DE FABRICATIONS		1803,9419	2493,44	14,017	7955,67	0,9895	0,00	0,00	1913,8	241,99	-234,89	14189,0590
CHARGES D'APPROVISIONNEMENTS		15,0679	716,716	117,74	575,643	34,988	0,00	115,7	439,88	0,00	0,00	2 015,7594
COÛT DE PRODUCTION	12962,5586	1819,00	3210,15	131,76	8531,32	35,978	0,00	115,7	2353,7	241,994	-234,89	29167,377

Source : établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM.

Une fois que les coûts de fabrication, les coûts d'approvisionnement et le coût matière ont été établis, on peut déterminer le coût de production total grâce à la formule suivante:

**Coût de production = Charges de fabrication + Charges d'approvisionnement + Coût matière + Rebut**

Le coût lié aux rebuts (produits défectueux) est communiqué par la direction générale et s'ajoute aux coûts de fabrication dans le calcul du coût de production.

Pour la cuisinière 6520 : Le coût de production = 12781,206+181,3525+14189,0590+ 2 015,7594= 29167,377.

- Structure des Coûts de Production avec les Frais de Siège

**Tableau N°14 : Structure des coûts de production (par produit) avec les Frais de Siège**

Produit	Coût de production sans frais de siège	Frais de siège	coûts de production avec les Frais de Siège
CUIS: 6520	29167,377	363,2054	29 530,5824

Source : établi par moi-même à partir des documents fournis par l'ENIEM.

Les frais de siège sont des coûts indirects transmis par la direction générale.

**Coûts de production avec les Frais de Siège= Coût de production sans frais de siège+ Frais de siège**

Pour la cuisinière 6520 :

Coûts de production avec les Frais de Siège=  $29167,377+363,2054= 29 530,5824$ .

### Section 3 : Interprétation et analyse des résultats

#### 3.1) Le choix de la méthode des sections homogènes pour le calcul du coût de production de la cuisinière 6520

L'ENIEM a opté pour la méthode traditionnelle des sections homogènes pour déterminer le coût de revient de la cuisinière 6520 produite par son unité cuisson. Ce choix se justifie par plusieurs raisons :

- La production en série de ce modèle de cuisinière nécessite une évaluation précise des coûts complets intégrant tous les éléments du processus de fabrication. La méthode des sections homogènes permet ce calcul fin du coût de revient total.
- Le processus de fabrication de la cuisinière 6520 fait appel à des étapes bien identifiées (traitement de surface, emboutissage, émaillage, montage...). Cela se prête bien à un découpage analytique en centres de frais représentatifs des différentes phases de production.
- Les importantes charges indirectes liées notamment aux amortissements des équipements de production peuvent être réparties de manière pertinente entre les centres grâce à des inducteurs de coût adaptés.

- Le volume de production sur ce modèle permet de déterminer des coûts standards robustes au niveau de chaque centre d'analyse pour un calcul fiable des coûts.
- La méthode des sections homogènes responsabilise les chefs d'atelier sur les coûts de leur centre respectif, ce qui favorise l'adhésion et la motivation.
- Cette méthode bien maîtrisée par l'ENIEM est relativement simple à mettre en œuvre dans le contexte de fabrication en série de ce produit.

Ainsi, la méthode des sections homogènes présente ici un optimum technico-économique permettant une évaluation pertinente des coûts de revient de la cuisinière 6520.

### 3.2 Analyse et interprétation les résultats obtenus

- Le tableau des charges par section (n°03) montre l'importance des charges de personnel, qui représentent plus de la moitié des coûts totaux. Cela met en évidence un enjeu majeur sur la productivité de la main d'œuvre pour améliorer la performance financière. Des actions sur l'organisation du travail, la polyvalence ou la réduction de l'absentéisme peuvent générer des gains significatifs.

L'analyse du tableau des charges par section (tableau 03) montre que les charges de personnel représentent la part la plus importante des coûts, soit environ 57% du total. Les dotations aux amortissements arrivent en seconde position avec 13% du total. On constate également la prédominance des centres principaux dans la structure des coûts (77% du total), ce qui est logique puisqu'ils correspondent aux activités de production.

- La répartition des frais administratifs (tableau n°04) selon les effectifs de chaque section responsabilise les chefs de département sur ces coûts indirects. Ils ont intérêt à gérer de manière optimisée leurs équipes pour limiter leur quote-part de frais de structure.

La répartition des charges de la section administration sur les autres sections à l'aide d'une clé en fonction des effectifs (tableau 04) paraît pertinente dans la mesure où les frais de gestion dépendent fortement de la taille des équipes. On observe que près de 43% des frais administratifs sont alloués à la section principale du fait de ses effectifs importants.

- L'imputation des coûts du soutien technique sur les centres principaux en fonction du temps de travail (tableau n°05) incite les responsables de production à minimiser les interventions techniques pour améliorer leur rentabilité.

L'imputation des charges de la section soutien technique sur les centres principaux selon une clé basée sur le temps de travail réel prend également en compte un inducteur de coût adapté (tableau 05). On constate que la majorité des charges de soutien (47%) sont affectées au centre 644 correspondant au montage final, ce qui semble cohérent avec le processus industriel.

- Le calcul du coût horaire par centre d'analyse (tableau n°09) conduit à identifier les leviers de réduction des coûts sur les principaux postes contributeurs dans chaque atelier (matières, main d'œuvre...).

Le calcul du coût horaire de l'unité d'œuvre dans chaque centre principal sur la base des temps machine standards fournit une évaluation fiable des coûts de production (tableau 09). On remarque logiquement que le coût horaire du centre 641 "traitement de surface" est le plus élevé du fait d'équipements onéreux.

- La détermination du coût complet de fabrication du produit (tableau n°13) permet de calculer précisément sa marge réelle en déduisant les coûts de revient du prix de vente. Cette marge oriente les décisions marketing.

L'imputation finale des charges de fabrication sur le produit cuisinière 6520 en fonction des temps unitaires de fabrication dans chaque centre fait ressortir un coût de production de 29167 DA (tableau 13). Les charges directes représentent 41% de ce coût, contre 48% pour les charges indirectes imputées.

- **Analyse le coût de production :**

Le coût de production unitaire de la cuisinière 6520 est de 29 167,377 DA. Il intègre les coûts de fabrication (14 189,059 DA), les coûts d'approvisionnement (2 015,76 DA), le coût matière (12 781,206 DA) et les rebuts (181,35 DA).

Les charges de fabrication les plus élevées proviennent des centres 641 (Traitement de surface) et 644 (Montage final), qui totalisent à eux deux 21 796,85 DA. Ces deux centres ont donc un fort impact sur le coût de production et méritent une attention particulière pour optimiser les coûts.

Le coût de l'unité d'œuvre est plus élevé dans les centres 641 et 644, à respectivement 10 643,91 DA/H et 5 589,42 DA/H. Cela indique une moindre efficacité de ces centres par rapport aux autres. Des actions ciblées d'amélioration de la productivité peuvent y être menées.

Le coût matière représente près de 44% du coût de production unitaire total. Une optimisation des achats et du sourcing des matières premières aurait un fort effet de levier sur les coûts.

Les frais généraux ajoutent 363,21 DA au coût unitaire, soit 1,2% du total. Leur poids est relativement limité dans la structure des coûts.

Au final, le coût de production calculé de 29 530,58 DA constitue une information essentielle pour établir le prix de vente et évaluer la marge dégagée sur ce produit.

### 3.3 L'apport de la méthode des sections homogènes pour la gestion de la performance financière

L'application de la méthode des sections homogènes par l'ENIEM dans son unité cuisson présente plusieurs apports concrets pour la gestion de la performance financière :

- Elle fournit un calcul précis du coût de revient de la cuisinière 6520, indispensable pour déterminer la marge réelle dégagée sur ce produit phare et ainsi orienter les décisions marketing et commerciales.
- La mesure de la rentabilité intrinsèque de ce modèle de cuisinière guide les arbitrages sur l'allocation des ressources au sein du portefeuille de produits.
- Le suivi du coût de revient dans le temps permet de quantifier les gains de productivité réalisés grâce aux actions d'amélioration.
- La responsabilisation des chefs d'atelier sur les coûts de leur centre incite à une gestion rigoureuse des moyens alloués.
- L'identification des postes générateurs de coûts dans chaque centre oriente les plans d'actions opérationnels.
- Les calculs des coûts horaires facilitent l'élaboration des budgets industriels et l'analyse des écarts.
- Les clés de répartition basées sur des inducteurs de coûts pertinents assurent une affectation fiable des charges indirectes.

Ainsi, la méthode des sections homogènes fournit à l'ENIEM un ensemble d'informations économiques essentielles pour piloter et améliorer en continu la performance financière de la fabrication de cuisinières.

### Conclusion

Ce troisième chapitre centré sur une étude de cas approfondie au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM aura permis d'illustrer de manière concrète la mise en œuvre d'un modèle de comptabilité analytique et son apport pour le pilotage de la performance financière.

Nous avons pu constater que le modèle des sections homogènes employé fournit un calcul pertinent du coût de revient du produit phare cuisinière 6520. La répartition des charges par centres d'analyse, en s'appuyant sur des inducteurs adaptés, assure une affectation fiable des coûts indirects.

## CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM

---

L'analyse détaillée de la formation du coût de production met en évidence les principaux leviers d'optimisation des coûts par poste et par centre. Le coût de revient calculé guide les décisions marketing sur la définition du prix de vente et de la marge visée.

Le modèle analytique en place responsabilise les chefs de département sur les coûts de leur périmètre et les incite à l'efficacité. Le suivi des coûts horaires facilite les analyses d'écarts dans une logique d'amélioration continue.

Cette étude de cas terrain aura ainsi permis de compléter utilement les développements théoriques sur la comptabilité analytique par une illustration opérationnelle de sa mise en œuvre et de sa contribution au pilotage de la performance. Elle ancre définitivement le lien entre modèle de calcul des coûts et création de valeur économique au sein de l'organisation.

# **Conclusion générale**

## Conclusion générale

---

L'économie algérienne est aujourd'hui confrontée à des défis majeurs dans un environnement international marqué par une forte compétition et des mutations technologiques rapides. Après une période faste grâce à la manne pétrolière, le pays doit désormais composer avec la baisse des cours des hydrocarbures et s'orienter vers un nouveau modèle de croissance.

Le tissu industriel algérien demeure insuffisamment développé et diversifié pour garantir une croissance pérenne. Selon le ministère de l'Industrie, la part de l'industrie ne représente que 5% du PIB contre près de 15% dans les pays émergents. La balance commerciale reste déficitaire hors hydrocarbures en raison d'une faible compétitivité des entreprises nationales.

Dans ce contexte, le gouvernement algérien a fait de la relance industrielle une priorité à travers différents plans comme le plan de relance économique ou la nouvelle politique industrielle. L'objectif est de substituer progressivement les importations, développer l'innovation et se positionner sur des créneaux à forte valeur ajoutée.

Mais cette stratégie ne pourra réussir que si les entreprises algériennes gagnent significativement en compétitivité. Or, de nombreux handicaps persistent, comme le faible taux d'intégration, un management peu professionnalisé ou des systèmes d'information obsolètes. La marge de progression est importante pour hisser les entreprises algériennes au niveau requis pour affronter la concurrence internationale.

Dans ce contexte, la maîtrise des coûts constitue un enjeu majeur pour regagner en compétitivité. Les entreprises algériennes souffrent bien souvent d'une productivité insuffisante et de coûts de revient élevés qui pénalisent leur force de frappe à l'export et même sur le marché national.

Or, comme nous l'avons montré dans ce mémoire, la comptabilité analytique est un outil indispensable pour identifier les sources de surcoûts et mettre en œuvre des actions ciblées de réduction des coûts. En permettant une affectation pertinente des charges et une connaissance fine des coûts de revient, elle met le doigt sur les principaux leviers de compétitivité.

Le déploiement de méthodes de comptabilité analytique doit donc devenir une priorité pour les entreprises algériennes afin d'améliorer leur positionnement prix et leur rentabilité. C'est une condition nécessaire pour gagner des parts de marché à l'international face à une concurrence agressive.

Mais cet enjeu de compétitivité-coût ne doit pas conduire à une course au moins-disant social ou environnemental. La réduction des coûts doit s'opérer de manière responsable et équilibrée, par des gains de productivité et une optimisation de l'organisation et des processus.

Force est de constater qu'à ce jour, la comptabilité analytique reste encore trop peu développée dans les entreprises algériennes, malgré son importance critique. Beaucoup se limitent encore à une comptabilité générale qui ne fournit qu'une vision globale de la situation financière.

Les outils de gestion modernes comme l'analyse fine des coûts, le budget base zéro ou les tableaux de bord sont loin d'être généralisés. Pourtant, les entreprises évoluent dans un environnement de plus en plus complexe, marqué par l'émergence des nouvelles technologies, l'ouverture des marchés et des modèles économiques disruptifs.

## Conclusion générale

---

Cette carence en comptabilité analytique prive les dirigeants d'informations essentielles pour orienter leurs choix stratégiques et opérationnels. Sans une connaissance précise des coûts et de la rentabilité de leurs différentes activités, ils naviguent en aveugle et prennent le risque de mauvaises allocations de ressources.

Le changement de stratégie et de positionnement requis par la nouvelle donne économique impose de s'appuyer sur un système d'information et de pilotage beaucoup plus fin et évolué. La comptabilité analytique est clé pour assurer cette transition. Son appropriation devient urgente et prioritaire.

En réponse à notre problématique initiale sur la contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances, ce travail aura permis de montrer que les méthodes de calcul des coûts fournissent un éclairage indispensable à la prise de décision et au pilotage financier.

Nous avons posé l'hypothèse que les méthodes de comptabilité analytique, en affectant les charges selon des critères économiques, permettent une mesure fiable des coûts et de la rentabilité des différentes activités. Cette première hypothèse se trouve validée au regard des développements théoriques et de l'étude de cas présentés. Nous avons pu constater la capacité de méthodes comme les sections homogènes ou l'ABC à évaluer avec pertinence les coûts de revient en répartissant de manière causale les charges indirectes. Ces calculs de coûts complets ou partiels reflètent bien la rentabilité propre à chaque produit, service ou segment d'activité.

Notre seconde hypothèse était que les calculs et les analyses issus de la comptabilité analytique guident les décisions d'optimisation de la performance financière. Là encore, cette hypothèse est confirmée par les nombreux exemples développés tout au long du mémoire. Le coût de revient oriente la définition des prix de vente et l'allocation optimisée des ressources. La marge sur coût variable éclaire les choix marketing à court terme. Le seuil de rentabilité aide aux décisions de dimensionnement des moyens de production. Les écarts sur coûts standards fournissent des indicateurs de progrès.

Enfin, notre troisième hypothèse portait sur les limites de la comptabilité analytique, qui imposent certaines précautions dans son utilisation et son interprétation. Les développements du chapitre 2 ont effectivement mis en évidence plusieurs limites inhérentes aux méthodes de calcul des coûts, ainsi que des biais cognitifs potentiels chez les utilisateurs. La complexité de mise en œuvre, le caractère conventionnel de certains choix ou la difficulté de valoriser les actifs immatériels relativisent la portée des analyses menées. Une utilisation pertinente nécessite du recul critique, une vision élargie de la performance et une implication des opérationnels.

Bien entendu, mettre en place la comptabilité analytique nécessite des investissements humains, technologiques et financiers importants de la part des entreprises algériennes. C'est un projet de grande ampleur qui doit être mené avec méthode. Plusieurs conditions clés de réussite sont à réunir :

- Un portage déterminé et constant de la direction générale sur le long terme.
- Une gouvernance du projet associant toutes les parties prenantes.

## Conclusion générale

---

- Une gestion du changement pour faciliter l'appropriation par les équipes opérationnelles.
- Des moyens technologiques et humains pour la collecte et le traitement des données.
- La définition d'un modèle de coûts adapté au cœur de métier et cohérent avec le système de production.
- Une démarche progressive et pragmatique pour monter en compétence.
- La formation et la montée en compétences des équipes comptables et financières.
- L'intégration aux systèmes d'information et à la culture de gestion.
- La diffusion des analyses au plus près du terrain pour utiliser efficacement les informations.
- Un pilotage dans la durée pour faire vivre et améliorer le dispositif analytique.
- Le déploiement de la comptabilité analytique nécessite donc rigueur, constance et ténacité. Mais l'expérience de l'ENIEM et d'autres pionniers démontre que la marche peut être gravie avec succès par les entreprises algériennes grâce à une démarche structurée.

En conclusion, ce mémoire met en lumière l'intérêt stratégique crucial pour les entreprises algériennes de s'approprier la comptabilité analytique. Cet outil encore trop peu utilisé dans le pays est indispensable pour gagner en compétitivité et relever les défis économiques actuels. Malgré les investissements requis, les apports concrets pour le pilotage financier justifient pleinement son déploiement. En suivant les bonnes pratiques identifiées et en réunissant les conditions de réussite, les entreprises algériennes peuvent réussir la mise en œuvre de méthodes analytiques créatrices de valeur. Le chemin est ardu mais porteur de gains décisifs de performance.

# **Bibliographie**

### Ouvrages :

- Alain Burlaud, Claude Simon, "Comptabilité de gestion", Dunod, 2019.
- Alain Burlaud et Claude Simon, "Comptabilité de Gestion", Vuibert, 1997.
- Boughaba Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation » édition Berti, 1998.
- Bouquin, H., "Comptabilité de gestion", Economica, 2011.
- Bouquin, Henri. Comptabilité de gestion. 10e édition. Economica, 2021.
- Boisselier, P. (2021). Comptabilité de gestion. Pearson.
- C.T.Horngren, G.Foster, S.M.Datar, "Comptabilité de Gestion", Pearson, 2006.
- C. Meyer et J. Solle, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Magnard, 2020.
- Cohen E. et Lorenzi P., "Politiques et management publics", La Découverte, 2000.
- Degos, J.G. La comptabilité de gestion, Montchrestien, 1999.
- Degos et Leclère, La comptabilité analytique, 3e édition, 2019.
- De Rongé, Y. Contrôler la gestion de son entreprise, De Boeck, 2019.
- De Varenne, F. La comptabilité analytique. Gualino. Paris. 2018.
- Doriat, C. et Goujet, R. (2006). Système d'information comptable et de gestion. Paris: Dunod.
- Dupuy. YVES « les bases de la comptabilité analytique de gestion » Edition Economica, Paris, 2003.
- Dupuy Y. et Rolland R., "Le contrôle de gestion", Dunod, 2012.
- Gervais, M. Contrôle de gestion, Economica, 2005.
- GOUJET C. ; RAULET C ; « Comptabilité de gestion », Dunod, Paris, 2003.
- Hoarau C., "Comptabilité de gestion", La Découverte, 2017.
- Langlois, G. Comptabilité Analytique, Foucher, 2021.
- Lebas M., Comptabilité analytique de gestion, Economica, 2002.

## Bibliographie

---

- Lebas, M. Comptabilité analytique et de gestion. Dunod, 2021.
- Löning H. et Pesqueux Y., "Contrôle de gestion", Dunod, 2013.
- Lorino P., Méthodes et Pratiques de la Performance, Éditions d'Organisation, 2003.
- Meyer C. et Solle J., "Comptabilité analytique et contrôle de gestion", Magnard, 2020.
- Meyer, C. La comptabilité analytique, PUF, 2013.
- Meyer, C. Maîtriser les coûts et les performances cachés, Eyrolles, 2021.
- Naro G. et Naro C., "La comptabilité de gestion", La Découverte, 2017.
- Pesgueux Y., "Comptabilité et analyse des coûts", Dunod.
- Raulin, S. La comptabilité analytique, Gualino, 2020.
- Teulier, R. Teller, "Pilotage financier de l'entreprise", Dunod, 2012.
- Y. Dupuy et J.-L. Rolland, "Contrôle de gestion", Dunod, 2015.

### Articles :

- Bourguignon, A. Peut-on définir la performance? Revue Française de Comptabilité, n°319, 2000.
- Burlaud, A. Performance et contrôle de gestion. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, 2000.
- Xardel, D. Les indicateurs de performance. Presses Universitaires de France. 1990.
- Berland, N. (2014). Mesure de la performance. Presses Universitaires de Grenoble.

# Liste des figures

## Liste des figures

---

<b>N° Figure</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
<b>Figure n°01</b>	les différentes méthodes des coûts complets	08
<b>Figure n°02</b>	Principe de la méthode des sections homogènes	10
<b>Figure n°03</b>	principes de base de la méthode ABC	20
<b>Figure n°04</b>	Organigramme de l'ENIEM	66
<b>Figure n°05</b>	Organigramme de l'unité cuisson	68

# Liste des tableaux

## Liste des tableaux

---

<b>N° Tableau</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
<b>Tableau n°01</b>	Tableau de répartition des charges indirectes	12
<b>Tableau n°02</b>	principe de la méthode des coûts variables.	24
<b>Tableau n°03</b>	Tableau des charges par section	71
<b>Tableau n°04</b>	Répartition des charges de section administration	72
<b>Tableau n°05</b>	Répartition des charges de section soutien technique	73
<b>Tableau n°06</b>	Les charges de la section principale après la répartition.	74
<b>Tableau n°07</b>	Calcul des temps de production globaux	75
<b>Tableau n°08</b>	Temps globaux	75
<b>Tableau n°09</b>	Calcul du coût de l'unité d'œuvre par centre de frais pour la cuisinière 6520	76
<b>Tableau n°10</b>	Détermination des charges de fabrication par produit	78
<b>Tableau n°11</b>	Charges d'approvisionnement après la répartition des charges	79
<b>Tableau n°12</b>	Répartition des charges d'approvisionnement sur les produits	80
<b>Tableau n°13</b>	Structure des coûts de production (par produit)	81
<b>Tableau n°14</b>	Structure des coûts de production (par produit) avec les Frais de Siège	82

# **Table des matières**

### Liste des abréviations

### Sommaire

<b>Introduction générale.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique.....</b>	<b>4</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>4</b>
<b>Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique .....</b>	<b>5</b>
1.1 Définition de la comptabilité analytique .....	5
1.2 Les caractéristiques de la comptabilité analytique .....	6
1.3 Rôles et objectifs de la comptabilité analytique .....	6
1.4 La notion de coût .....	7
<b>Section 02 Les méthodes de calcul des coûts.....</b>	<b>8</b>
2.1 Le système des coûts complets .....	8
2.1.1 La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse .....	9
2.1.1.1 Principes de la méthode .....	9
2.1.1.2 Démarche de la méthode .....	10
2.1.1.3 Les avantages et les limites de la méthode .....	13
2.1.2 La méthode des coûts standards .....	14
2.1.2.1 Définition de la méthode .....	14
2.1.2.2 Le principe de la méthode.....	14
2.1.2.3 Les objectifs de la méthode .....	14
2.1.2.5) -La mise en œuvre de la méthode : .....	15
2.1.2.6) Calcul et analyse des écarts .....	15
2.1.2.7 Avantages et limites de la méthode .....	18
2.1.3 La méthode « ABC » Activity Based Costing .....	19
2.1.3.2 Principe de la méthode .....	20
2.1.3.3 Concepts de base de la méthode .....	20
2.1.3.4 La mise en œuvre de la méthode.....	21
2.1.3.5 Les avantages et les limites de la méthode .....	21
2.2) Le système des coûts partiels : .....	22
2.2.1 La méthode du coût variable simple (direct costing) :.....	23
2.2.1.1 Définition de la méthode .....	23
2.2.1.2 Principe de la méthode .....	23
2.2.1.3 La mise en œuvre de la méthode.....	24
2.2.1.4 Avantages et limites de la méthode.....	25
2.2.2 La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes.....	25

## Table des matières

---

2.2.2.1 Définition.....	26
2.2.2.2 Principe de la méthode .....	26
2.2.2.3 La mise en œuvre de la méthode.....	26
2.2.2.4 Avantages et limites de la méthode.....	27
2.2.3 La méthode du coût marginal.....	28
2.2.3.1 Définition de la méthode .....	28
2.2.3.2 Le principe de la méthode.....	29
2.2.3.3 La mise en œuvre de la méthode.....	29
2.2.3.4 Les avantages et les limites de la méthode .....	29
<b>Section 3 : Gestion de Performances : Concepts Clés.....</b>	<b>30</b>
3.1 Définition de la performance .....	30
3.2 Typologie de performance .....	30
3.2.1 La distinction performance économique (financière) et performance sociale .....	31
3.2.2 La performance opérationnelle .....	32
3.2.3 La performance commerciale .....	32
3.3 Les objectifs de la performance.....	33
3.3.1 Des objectifs économiques et financiers .....	33
3.3.2 Des objectifs opérationnels.....	34
3.3.3 Des objectifs commerciaux et marketing .....	34
3.3.4 Des objectifs en matière de ressources humaines .....	34
3.4 Les caractéristiques de performances .....	35
3.4 La gestion de performances.....	35
2.4.1 Les composantes d'un système de gestion de la performance .....	36
2.4.2 Les étapes clés de déploiement.....	36
<b>Conclusion .....</b>	<b>38</b>

## **CHAPITRE 2 : Contribution de la comptabilité analytique à la gestion des performances.....39**

<b>Introduction .....</b>	<b>39</b>
<b>Section 1: Le rôle de la comptabilité analytique dans la gestion des performances .....</b>	<b>39</b>
1.1 Fournir une information économique sur les coûts et les résultats.....	40
1.2 Mesurer la performance économique des responsabilités .....	40
1.2 Orienter les choix stratégiques et opérationnels.....	41
1.4 Suivre les performances dans le temps .....	43

<b>Section 2 : La mesure de la performance financière à travers de la comptabilité analytique</b> .....	<b>44</b>
2.1 Les indicateurs de performance issus de la comptabilité analytique.....	44
2.1.1 Le coût de revient unitaire d'un produit ou service.....	45
2.1.1.1 Intérêt du coût de revient unitaire.....	45
2.1.1.2 Utilisation du coût de revient unitaire.....	46
2.1.2 La marge sur coût variable.....	46
2.1.3 Le résultat analytique.....	47
2.1.4 Le seuil de rentabilité.....	48
2.1.5 Les ratios de productivité.....	48
2.1.6 L'analyse des écarts sur coûts standard.....	49
2.2 L'intérêt de l'analyse des coûts complets et partiels pour la gestion de la performance financière.....	50
2.2.1 L'analyse des coûts complets.....	50
2.2.2 L'analyse des coûts partiels.....	51
2.3 Le calcul de la rentabilité par produit ou service.....	52
2.4 L'analyse du cycle de vie du produit.....	54
2.5 L'analyse de la valeur ajoutée.....	54
2.7 Les interrelations avec le contrôle de gestion.....	56
<b>Section 3 : Les limites de la comptabilité analytique dans la gestion des performances</b> .....	<b>57</b>
3.1 Les limites inhérentes à la comptabilité analytique.....	57
3.1.1 La complexité de mise en œuvre.....	57
3.1.2 Le caractère conventionnel de certains choix.....	58
3.1.3 La vision cloisonnée de la rentabilité.....	58
3.1.4 Le décalage avec la réalité opérationnelle.....	58
3.1.5 L'ignorance des coûts d'opportunité.....	58
3.1.6 La difficulté de valorisation des actifs immatériels.....	58
3.2 Les biais cognitifs dans l'utilisation des informations analytiques.....	58
3.2.1 Le biais de confirmation.....	58
3.2.2 L'erreur de causalité.....	59
3.2.3 Le biais rétrospectif.....	59
3.2.4 L'ancrage historique.....	59
3.2.5 L'aversion aux pertes.....	59
3.2.6 L'excès de confiance.....	59

3.3 Les précautions à prendre pour une utilisation éclairée de la comptabilité analytique .....	59
3.3.1 Garder un recul critique sur les informations .....	59
3.3.2 Recouper avec d'autres sources.....	59
3.3.3 Évaluer la sensibilité des conclusions .....	60
3.3.4 Adopter une vision dynamique et prospective.....	60
3.3.5 Élargir le spectre de la performance.....	60
3.3.6 Impliquer les opérationnels.....	60
3.3.7 Comparer de manière relative.....	60
3.3.8 Rapprocher contrôle de gestion et comptabilité analytique.....	60
3.3.9 Former les utilisateurs aux biais cognitifs .....	60
<b>Conclusion .....</b>	<b>61</b>
<b>CHAPITRE 3 : Etudes de cas ENIEM.....</b>	<b>62</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>62</b>
<b>Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil.....</b>	<b>62</b>
1.1 Historique et situation géographique de L'ENIEM.....	62
1.1.1 Création de l'ENEIM .....	62
1.1.2 La forme juridique et le capital social .....	63
1.2 Situation géographique .....	63
1.3 Mode d'organisation de l'ENIEM .....	63
1.3.1 L'unité siège .....	63
1.3.2 Les unités de l'ENIEM : .....	64
1.3.2.1 Les unités de production .....	64
1.3.2.2 Unité commerciale.....	64
1.3.2.3 Unité prestations techniques.....	64
1.4 Les missions et objectifs de l'ENIEM .....	65
1.4.2 Les missions principales de l'entreprise.....	65
1.4.3 Les objectifs de l'ENIEM.....	65
1.4.4 L'organigramme de L'entreprise ENIEM .....	66
1.5 Présentation de l'unité Cuisson .....	67
1.5.1 Origine et objet de l'unité cuisson .....	67
1.5.2 Organisation de l'unité cuisson .....	67
<b>Section 2 : Etude du modèle de calcul de coût utilisé par l'ENIEM .....</b>	<b>69</b>
2.1 Le découpage de l'unité en centres de frais .....	69

## Table des matières

---

2.1.1 Les sections principales .....	69
2.1.2 Les centres auxiliaires .....	70
2.2 La répartition des charges dans les centres d'analyse .....	72
2.2.1 La répartition secondaire des charges : .....	72
2.2.2 Le tableau des charges de section principale après la répartition .....	74
2.3 Détermination des unités d'œuvre .....	75
2.3.1 Calcul des Temps de Production Globaux (Heures Machines) .....	75
2.3.2 Calcul du Coût de l'Unité d'Œuvre par Centre de Frais .....	76
2.4 Détermination des Charges de Fabrication par Produit .....	78
2.5 Charges d'Approvisionnement sur les Produit .....	79
2.5.1 Charges d'Approvisionnement sur les Produit après la répartition des charges ...	79
2.5.2 Répartition des Charges d'Approvisionnement sur les Produit .....	80
2.6 Calcule du coût de production.....	81
<b>Section 3 : Interprétation et analyse des résultats .....</b>	<b>82</b>
3.1) Le choix de la méthode des sections homogènes pour le calcul du coût de production de la cuisinière 6520.....	82
3.2 Analyse et interprétation les résultats obtenus .....	83
3.3 L'apport de la méthode des sections homogènes pour la gestion de la performance financière .....	85
Conclusion.....	<b>85</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>87</b>
Bibliographie	
Liste des figures	
Liste des tableaux	
Résumé	

# Résumé

Ce mémoire analyse la contribution de la comptabilité analytique à la gestion de la performance financière des entreprises. Après un rappel théorique des concepts et méthodes de la comptabilité analytique, le mémoire met en évidence son rôle dans la mesure de la rentabilité des différentes activités à travers des indicateurs tels que le coût de revient, la marge sur coût variable ou le seuil de rentabilité. L'affectation pertinente des charges et l'analyse fine des coûts éclairent les décisions stratégiques et opérationnelles. Toutefois, la comptabilité analytique présente des limites liées aux conventions utilisées. Une étude de cas approfondie au sein d'une entreprise industrielle algérienne illustre concrètement la mise en œuvre d'un modèle de calcul des coûts et son apport pour le pilotage financier. Malgré ses imperfections, la comptabilité analytique demeure un outil essentiel d'aide à la décision et d'amélioration de la performance. Son appropriation constitue un enjeu stratégique pour les entreprises algériennes.

# Summary

This thesis analyzes the contribution of managerial accounting to the financial performance management of companies. After a theoretical overview of managerial accounting concepts and methods, the thesis highlights its role in measuring the profitability of different activities through indicators such as cost price, margin on variable costs or break-even point. The relevant allocation of expenses and the detailed analysis of costs inform strategic and operational decisions. However, managerial accounting has limitations related to the conventions used. An in-depth case study within an Algerian industrial company concretely illustrates the implementation of a cost calculation model and its contribution to financial management. Despite its imperfections, managerial accounting remains an essential decision-making aid and lever for improving performance. Adopting it is a strategic issue for Algerian companies.