



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité

Option : **FINANCE D'ENTREPRISE**

Thème

La maîtrise des coûts de production comme facteur de compétitivité d'une entreprise industrielle.

Cas : LAITERIE SEMEUR

Réalisé par :

SAADI Fatah

Dirigé par :

Mr BERKANI Chabane

Membres de jury :

Président : MADOUCHE Yacine

Examineur : ARHAB Samir

Rapporteur : BERKANI Chabane.

Promotion 2017-2018

Remerciements



Nous remercions **Dieu** le Tout Puissant pour nous avoir donné le courage et la patience afin de parvenir à finir ce modeste travail.

On voudrait exprimer notre profonde estime et nos remerciements les plus respectueux à **BERKANI Chabane** (Maitre de conférences A à l'Université Mouloud Mammeri Tizi- Ouzou), à qui on doit respect pour avoir bien voulu diriger ce travail. Nous souhaitons aussi la remercier pour ses conseils judicieux, sa disponibilité durant toutes les étapes de ce travail, ses remarques pertinentes, et pour le temps qu'elle a consacré à ce travail. Et surtout pour ses qualités humaines et son soutien indéfectible tout au long de notre parcours.

Nos remerciements vont également à tous les membres de jury, pour avoir accepté d'en faire partie et pour l'intérêt qu'ils ont porté à ce mémoire. Je remercie Monsieur **MADOUCHE Yacine**, de nous avoir fait l'honneur de présider le jury de soutenance. Nos vives gratitudes vont aussi à Monsieur **ARHAB Samir**, pour sa modestie d'avoir accepté de juger et d'examiner ce travail.

Nous souhaitons remercier toute l'équipe de la laiterie **SEMEUR** qui a mis toute la documentation nécessaire à notre disposition.

A tous les gens qui nous ont fournis de l'aide, qu'il nous soit permis de leur témoigner l'expression de notre plus profonde reconnaissance.

Dédicaces

Je dédie ce travail :

A ma mère Dahbia

Affable, honorable, aimable : Tu représentes pour moi le symbole de la bonté par excellence, la source de tendresse et l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de m'encourager et de prier pour moi.

Ta prière et ta bénédiction m'ont été d'un grand secours pour mener à bien mes études.

Aucune dédicace ne saurait être assez éloquente pour exprimer ce que tu mérites pour tous les sacrifices que tu n'as cessé de me donner depuis ma naissance, durant mon enfance et même à l'âge adulte.

Tu as fait plus qu'une mère puisse faire pour que ses enfants suivent le bon chemin dans leur vie et leurs études.

Je te dédie ce travail en témoignage de mon profond amour. Puisse Dieu, le tout puissant, te préserver et t'accorder santé, longue vie et bonheur.

A mon Père Ali

Aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, l'estime, le dévouement et le respect que j'ai toujours eu pour vous et rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon éducation et mon bien être.

Ce travail est le fruit de tes sacrifices que tu as consentis pour mon éducation et ma formation.

A ma femme et mes enfant : TANIA ET ARIS

Que dieu réunisse nos chemins pour un long commun serein et que ce travail soit témoignage de ma reconnaissance et de mon amour sincère et fidèle.

A mes très chères sœurs, Ghalia ; Fatma ; Samia ; Lynda.

à mes frères, Salim ; Amar ; Smail; Yacine ;

Sans oublier mes neveux ; mes nièces ; mes belles sœurs et mes beaux frères.

A tous ceux ou celles qui me sont chers et que j'ai omis involontairement de citer.

A Tous Mes enseignants tout au long de mes études.

A tous ceux qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

FATAH

| | |
|---|-----------|
| Remerciements | |
| Dédicaces | |
| Sommaire | |
| Liste des tableaux | |
| Liste des schémas | |
| Introduction Générale..... | 1 |
| Chapitre I : Généralités sur les entreprises et les stratégies concurrentielles..... | 4 |
| Section 1 : Notions sur les entreprises..... | 5 |
| Section 2 : Les stratégies concurrentielles..... | 10 |
| Section 3 : Les facteurs et le processus de la production..... | 16 |
| Chapitre II : La Maîtrise des coûts de production et son impact sur la compétitivité de l'entreprise.... | 32 |
| Section 1 : Méthodes de détermination des coûts..... | 33 |
| Section 2 : Rôle et impact de la maîtrise des coûts sur la compétitivité..... | 58 |
| Section 3 : Eléments/facteurs de maîtrise des coûts dans l'entreprise..... | 61 |
| Chapitre III : Etude et analyse de couts du revient d'un produit laitier : cas de la laiterie « SEMEUR » | 68 |
| Section 1 : Détermination des coûts de revient dans le secteur production laitière..... | 69 |
| Section 2 : Présentation de la laiterie SEMEUR Section 3 : Analyse de coût de revient d'une boîte de camembert SEMEUR..... | 87 |
| Conclusion Générale..... | 97 |
| Table des matières | |

| N° de tableau | page |
|--|-------------|
| Tableau n°1: Les principes de la méthode des coûts variables..... | 49 |
| Tableau n°2 : Les différentes rubriques de coût de collecte et réception | 72 |
| Tableau n°3 : Les différentes rubriques de coût de réfrigération du lait | 74 |
| Tableau n°4 : Les différentes rubriques de coût d'atelier production vapeur | 77 |
| Tableau n°5: Les différentes rubriques de coût d'atelier entretien..... | 79 |
| Tableau n°6 : Les différentes rubriques de coût de section locaux du personnel | 82 |
| Tableau n°7 : Les différentes rubriques de coût de laboratoire | 84 |
| Tableau n°8 : Ensemble des charges de coût de revient | 86 |
| Tableau n°9 : Le coût de revient d'une boîte de Camembert SEMEUR..... | 91 |
| Tableau n°10: Analyse de coût de revient de Camembert SEMEUR..... | 92 |
| Tableau n°11: Les différents prix de vente d'une boîte de Camembert des différents producteurs.... | 94 |

| | |
|---|----|
| Schémas n°01 : Les objectifs de l'entreprise | 07 |
| Schémas n°02 : La classification des produits. | 08 |
| Schémas n°03 : Les différentes méthodes du système des coûts complets..... | 33 |
| Schémas n°04 : Le principe de la méthode des coûts complets | 35 |
| Schémas n°05 : Le principe de base de la méthode ABC..... | 44 |
| Schémas n°06 : Les différentes méthodes du système des coûts partiels | 48 |
| Schémas n°07 : Les différents facteurs de production..... | 62 |
| Schémas n°08 : Organigramme de la laiterie SEMEUR..... | 88 |

INTRODUCTION GENERALE

Malgré la mondialisation et les conjonctures économiques enregistrées au fil du temps, influençant les marchés nationaux et internationaux, le secteur de l'industrie agroalimentaire occupe toujours une place très importante dans le développement et l'enrichissement économique des nations. A l'instar des autres secteurs de l'économie Algérienne, le secteur agro-alimentaire connaît des transformations importantes depuis plus d'une vingtaine d'années, suite à la grande crise pétrolière de 1986. Cette dernière a montré la vulnérabilité de notre économie, qui dépend exclusivement des revenus issus du secteur des hydrocarbures et a mis l'accent sur la nécessité de développer les différents secteurs économiques.

En effet, l'Algérie considère l'industrie agro-alimentaire comme l'un des moteurs de croissance incontournable de sa nouvelle économie, compte tenu de la typologie du territoire national, qui est en grande partie à vocation agricole. Le secteur alimentaire du pays est caractérisé par une faible production agricole qui n'a pu suivre l'évolution de la consommation alimentaire par habitant et surtout les rythmes rapides de la demande engendrés par des taux démographiques élevés. L'ouverture des marchés et la libéralisation de l'investissement industriel dans les années 90, les mesures d'encouragement public (Agence National de Développement de l'Investissement (ANDI), Plan National de Développement Agricole (PNDA) et autres, ont donné une forte impulsion à l'investissement privé, mettant ainsi fin à la situation de monopole du secteur public.

Les industries sont généralement constituées par des PME/PMI publiques ou privées. « La part du secteur privé dans l'industrie agro-alimentaire est passée de 52,5% en 1990 à 80% en 2006»¹. Les entreprises de transformation alimentaire ont alors explosé et leur croissance est en tendance continue. L'un des secteurs principaux de la transformation alimentaire est la production du lait et des produits laitiers. Ce secteur occupe une place importante dans la ration alimentaire de chacun des algériens, et ce, quelque soit son revenu. Ce segment est caractérisé ces derniers temps par des perturbations importantes, telle que la flambée des prix de la poudre de lait sur le marché mondial qui est venue se greffer à tous les autres problèmes que connaît ce secteur.

L'exigence de la qualité et de la compétitivité est une nécessité absolue pour les entreprises, pour faire face à une concurrence des produits étrangers sur le marché national. Ceci met les entreprises privées algériennes en veille stratégique. Autrement dit, les entreprises doivent acquérir des avantages concurrentiels durables à moyen et à long terme, en cherchant les

¹ Ministère de l'industrie.

moyens et les compétences pour développer de nouvelles stratégies, tout cela dans un contexte concurrentiel complexe et un environnement national instable.

L'objet de notre travail est de montrer que malgré le développement de la concurrence hors coût, la stratégie fondée sur les coûts reste déterminante, car le prix demeure un facteur déterminant dans la décision d'achat du consommateur Algérien. Dans un second temps cette étude vise aussi à analyser les différents facteurs susceptibles d'influencer les coûts de production afin de les maîtriser.

Pour cela, nous nous sommes posées les questions suivantes :

- Qu'est ce qu'une stratégie concurrentielle et quel est l'impact ou la place des coûts de production dans la stratégie des entreprises ?*
- Quels sont les facteurs influant les coûts? Comment peut-on les maîtriser dans les entreprises du secteur du lait et ses dérivés?*

Pour répondre à la problématique de notre étude, nous avons subdivisé notre travail en trois chapitres :

Dans le premier chapitre, intitulé «Généralités sur les entreprises et les stratégies concurrentielles », on définira les concepts et les notions de base liées à l'entreprise et aux différentes stratégies concurrentielles.

Dans le second chapitre, intitulé « la maîtrise des coûts de production et son impact sur la compétitivité de l'entreprise », on va analyser les méthodes de détermination des coûts de production, puis le rôle et l'impact de la maîtrise des coûts de production sur la compétitivité. Enfin, on présentera les facteurs influant l'analyse et la maîtrise des coûts de production.

Dans le dernier chapitre intitulé « étude et analyse de couts de revient d'un produit laitier de la laiterie SEMEUR ». Premièrement, on va déterminer les différents couts qui constituent le cout de revient d'un produit dans le secteur de la production laitières, ensuite, on présentera la laiterie SEMEUR afin de donner un aperçu sur le lieu ou nous faisons notre stage. Enfin, on va étudier et analyser le cout de revient d'une boîte de Camembert SEMEUR.

Chapitre I :

GENERALITES SUR LES ENTREPRISES ET LES STRATEGIES CONCURRENTIELLES

Avec la mondialisation et l'intensification de la concurrence au niveau mondial, mais aussi au niveau des économies nationales de chaque pays, les marchés locaux ou internationaux sont caractérisés par une concurrence qui devienne de plus en plus agressive, ce qui amène les entreprises à réviser et à développer leurs stratégies concurrentielles pour se maintenir et assurer leur survie.

Nous allons présenter dans ce premier chapitre introductif quelques notions de base liées à l'entreprise, aux stratégies concurrentielles et aux facteurs et processus de production, que nous avons jugé nécessaires pour aborder notre travail de recherche.

Section 1 : Notions sur l'entreprise :

Nous présenterons dans cette première section quelques concepts de base liés à l'entreprise.

I- Définition de l'entreprise : Dans l'histoire économique, on trouve de nombreuses définitions de l'entreprise, il est important de réaliser que chaque définition est marquée par son époque, elle dépend à la fois, des formes d'organisations du travail et de la production qu'une époque s'est donnée et des analyses théoriques que les hommes ont fait de l'activité économique dans cette époque. Parmi les plusieurs approches de l'entreprise, on choisira celle qui montre l'évolution de la notion de l'entreprise qui est passée d'une entreprise « boîte noire » à une « entreprise système ».

« L'entreprise est une unité économique autonome disposant des moyens humains et matériels qu'elle combine en vue de produire des biens et services destinés à la vente »²

Donc, une entreprise est une organisation qui dispose de moyens humains, matériels et financiers pour produire des biens et services qui seront vendus sur un marché, dans le but de réaliser un profit. Le but de l'entreprise, ici parait simple mais il s'avère que ses finalités sont en fait multiples.

L'entreprise cherche avant tout à satisfaire un besoin. Pour ce faire, elle peut produire des biens, c'est-à-dire une production tangible, palpable, que l'on peut stocker et des services, c'est-à-dire une production immatérielle, que l'on ne peut pas stocker.

La vente de cette production de biens ou de services a pour but de satisfaire les besoins des consommateurs et de créer de la valeur ajoutée, afin de dégager un profit et assurer sa pérennité.

II- Buts et rôles de l'entreprise : L'entreprise est aussi une réalité sociétale qui influence la société. Sa contribution économique se manifeste sous forme de création d'emplois, de produits, de valeurs, de revenus, de ressources pour les collectivités publiques, d'innovation et

² G.BRESSY et C KONKUYT , Economie d'entreprise, Edition SIREY , 5eme édition 2000 , page 38

de la diffusion du progrès technique. Elle se manifeste également de façon sociale Dans ce cas, l'entreprise joue deux rôles principaux : un rôle économique et un autre social.

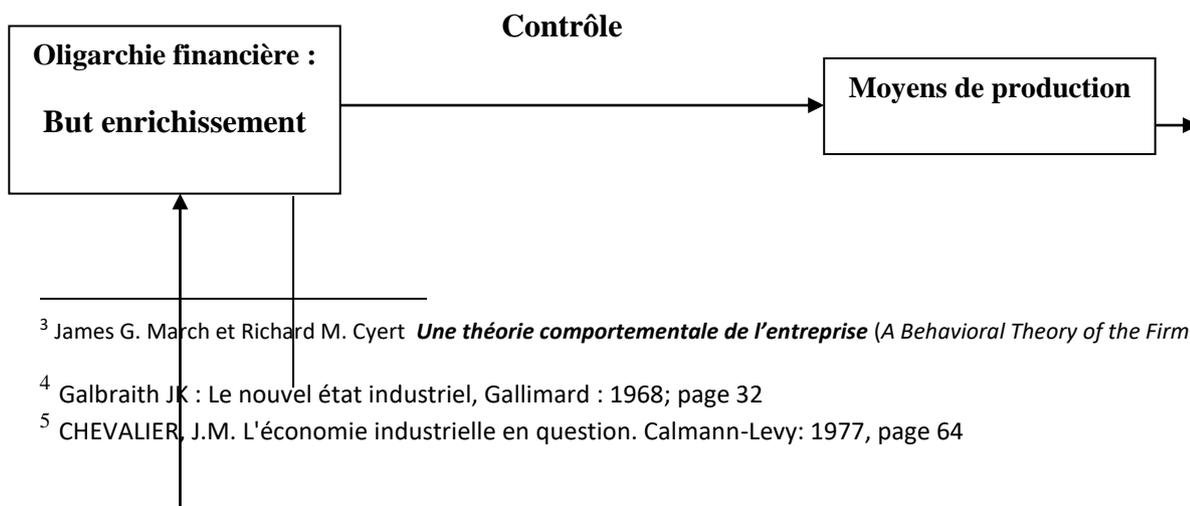
1- Objectifs de l'entreprise : Le but de l'entreprise est la raison pour laquelle elle a été créée. Son objectif varie selon le type d'entreprises et le système social dans lequel elles exercent leurs activités. Parmi ses objectifs, réaliser des profits, satisfaire le consommateur et assurer sa pérennité.

« L'entreprise est avant tout, une coalition d'intérêts qui peuvent être différents. Chaque individu ou chaque groupe d'individus poursuit des buts dans l'entreprise et l'objectif global est la résultante de toutes ces forces qui s'exercent en s'additionnant ou en s'opposant »³.

« Les objectifs de la firme ne sont pas la résultante des buts poursuivis par ses composantes. Les objectifs de la firme au contraire seraient pratiquement autonomes. Les aspirations, des composantes de la firme passent après celles de l'organisation, ou plus exactement elles s'adaptent aux objectifs de l'organisation »⁴.

« Les firmes n'existent que par rapport à la logique du système à l'intérieur duquel elles opèrent. Or, ce qui caractérise le système capitaliste, c'est l'appropriation privée des moyens de production. Dans ce système, il existe une « oligarchie financière ». Cette oligarchie est composée de ceux qui possèdent et de ceux qui contrôlent les moyens de production»⁵.

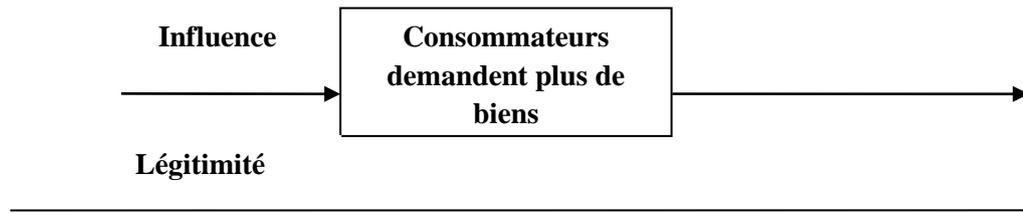
Schéma n°01: Les objectifs de l'entreprise



³ James G. March et Richard M. Cyert *Une théorie comportementale de l'entreprise (A Behavioral Theory of the Firm)* 1963. page67

⁴ Galbraith JK : Le nouvel état industriel, Gallimard : 1968; page 32

⁵ CHEVALIER, J.M. L'économie industrielle en question. Calmann-Lévy: 1977, page 64



Source : CHEVALIER, J.M. *L'économie industrielle en question*. Calmann-Levy, 1977

2- Les rôles de l'entreprise: L'entreprise joue deux rôles principaux : économique et social :

A- Le rôle économique : on peut citer :

- **La production de bien et de services :** l'entreprise doit continuer de produire et de protéger au mieux ses facteurs de production par rapport à un niveau de production donnée et pour un moindre coût.
- **L'innovation pour lutter contre la concurrence :** L'entreprise doit constamment améliorer ses méthodes de production et chercher à produire de nouveaux biens et services. Elle est le moteur essentiel du progrès technique.
- **Création de richesse.**
- **La répartition :** elle met en évidence les liens de l'entreprise avec les autres agents économiques.

B- Le rôle social : L'entreprise assure un double rôle social :

- **L'entreprise est une source du progrès technique :** qui conditionne la vie des êtres humains. Elle s'investit également dans des missions de lutte contre l'exclusion et participe à des campagnes d'intérêt national (financement d'associations, construction d'écoles, aides aux familles et catégories nécessiteuses, forages de puits et ouvertures de pistes dans des régions isolées).
- **L'entreprise joue un rôle important dans l'éducation :** Il faut savoir que l'individu passe un temps considérable de sa vie au travail. De ce fait, il reçoit de l'entreprise qui l'emploie l'éducation par la formation professionnelle et les promotions. Mais aussi l'accueil de stagiaires, visites d'écoliers et parrainage.
- **Les activités de sponsoring :** des clubs sportifs, activités scientifiques, organisation des festivals, célébrations et autres activités sociales, aide aux associations ...etc.

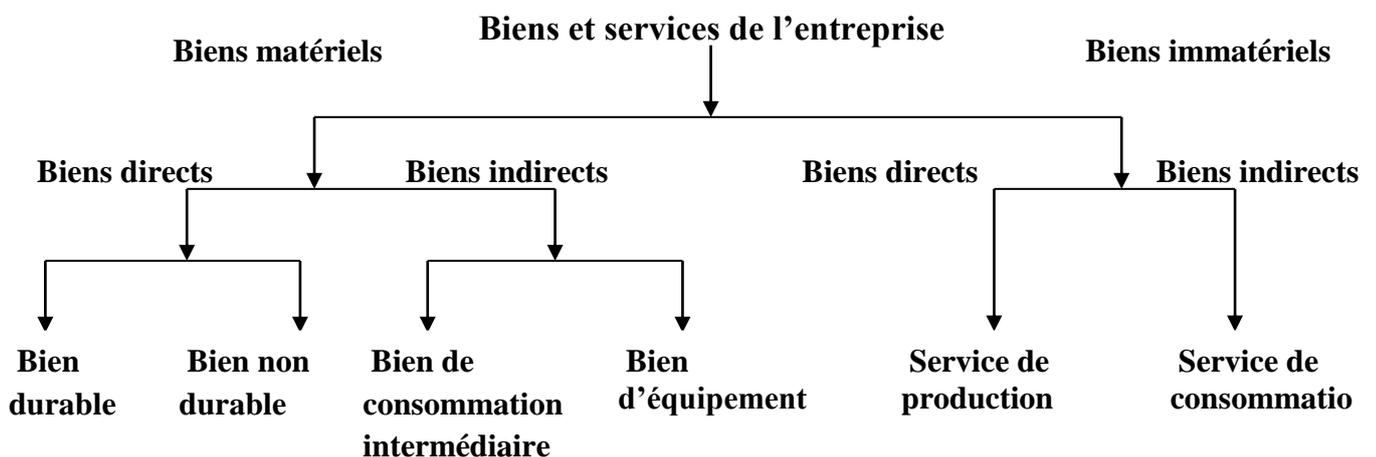
III- Les produits de l'entreprise : Les entreprises sont déverses, leurs objectifs sont liés à leurs activités et qui consistent en production des biens et services et leurs commercialisations.

1- Définition du produit : Un produit (bien ou service) peut être définie comme un ensemble de bénéfices d'utilisateurs, qu'ils soient subjectifs, tangibles où physiques.

Les produits ont pour objet la satisfaction des besoins des consommateurs, ils peuvent prendre plusieurs formes, selon leurs caractéristiques.

2- La classification des produits et services: On peut classer les produits et les services de l'entreprise selon l'usure, le degré ou le temps de destruction et selon l'usage, on donnera une vue d'ensemble de la classification à partir d'un organigramme et on procèdera ensuite à une définition précise de chaque type.

Schéma n°02: Classification des produits



Source : Etabli par nos soins

A- Les biens matériels : Se décomposent en biens directs et biens indirects

- **Les biens matériels directs ou de consommation finale :** Ils regroupent les biens qui peuvent satisfaire directement les besoins des agents économiques exemple : le pain, la craie, le livre, les vêtements, la maison, la voiture. Selon le degré de l'usure ou la destruction on trouve deux types :

➤ **Les biens durables :** Leur consommation dure plus longtemps comme une maison d'habitation, vêtements, mobilier, automobile ...

- **Les biens non durables ou périssables** : Leur destruction (consommation) intervient au premier usage comme la consommation de l'électricité par les ménages, les produits d'entretien, les aliments ...
- **Les biens matériels indirects ou bien de production** : On distingue aussi deux types, à savoir :
 - **Les biens de consommation intermédiaire** : Il s'agit de matières brutes, de produits semi-finis qui nécessitent une transformation pour devenir des produits prêts à la consommation finale. Par exemple : La farine subit une transformation pour devenir un pain. La laine subit une transformation pour devenir un tricot...
 - **Les biens d'équipement** : sont des biens durables pouvant être utilisés plusieurs fois à la fabrication d'autres biens. Exemple : machine, transport, construction, installation...

B- Les biens immatériels (services) : Un bien immatériel est un bien qui n'est pas tangible, c'est-à-dire qui ne peut être touché, On distingue :

- **Services de production** : sont les services qu'utilise l'entreprise pour sa production, par exemple le transport des matières premières.
- **Services de consommation** : ils sont destinés à la consommation finale.

Malgré la diversité des produits de l'entreprise, ils passent par le même processus de production, pour être produit. Autrement dit, ils sont le résultat d'une combinaison des différents facteurs de production (eux aussi considérées comme produit ou produits semi-finis).

C'est pour cette raison qu'il est essentiel d'analyser les dimensions de cette combinaison, et que fera l'objet du prochain chapitre.

Section 2 : Les stratégies concurrentielles

Dans cette section, on donnera un aperçu sur les stratégies concurrentielles, en se focalisant principalement sur la stratégie basée sur les coûts, objet de notre étude.

I- Définition des stratégies concurrentielles (ou avantages concurrentiels) :

Les stratégies concurrentielles (avantages concurrentiels ou avantages compétitifs) représentent les offres proposées par une entreprise qui peuvent la différencier de ses concurrents et lui procure un avantage par rapport à eux (par exemple un produit facile à préparer).

Cette offre constitue un facteur clé de succès, un atout stratégique. La notion d'avantage concurrentiel a été mise en évidence par Michael Porter⁶. Les entreprises doivent analyser leur proche environnement afin de découvrir ce qui va déterminer leurs avantages concurrentiels et améliorer leur compétitivité. La position dominante de l'entreprise sur le marché lui confère un avantage concurrentiel en termes de prix de revient et donc de marges.

Pour identifier son avantage concurrentiel, une entreprise doit examiner systématiquement toutes ses fonctions ainsi que leur interaction.

Pour ce faire, il s'agit de procéder à un diagnostic approfondi des différentes étapes de l'élaboration du produit, cela aboutit à mettre en évidence la chaîne de valeur de l'entreprise. L'analyse de la chaîne de valeur permet de détecter les sources à partir desquelles l'avantage concurrentiel pourra être augmenté et d'effectuer des comparaisons avec les chaînes de valeur d'entreprises modèles.

Un avantage concurrentiel apparaît chaque fois qu'une entreprise maîtrise mieux que ses concurrents une compétence constituant un facteur décisif de succès dans le domaine d'activité concerné. Par exemple, un avantage concurrentiel peut résulter d'une bonne gestion des stocks de produits finis ou d'un système de production efficace et flexible.

Afin de faire face à la concurrence, il existe trois stratégies qui peuvent être adoptée : Il s'agit de la stratégie de domination par les coûts, la stratégie de différenciation et la stratégie de focalisation.

II- Les différentes stratégies concurrentielles : On distingue trois principales stratégies qui sont :

⁶ Michael Porter : Avantage concurrentiel éd. DUNOD 1986. Page 111

1- La stratégie de différenciation : La stratégie de différenciation est une stratégie permettant à une entreprise de donner à son offre une spécificité différente de celle de ses concurrents. Elle cherche donc à fonder l'avantage concurrentiel sur la spécificité de l'offre qu'elle produit. Cette spécificité étant reconnue et valorisée par le marché ou par une partie suffisante du marché. La différenciation permet aussi à l'entreprise d'échapper à une concurrence directe par les prix (donc les coûts), en rendant son offre difficilement comparable à celle de ses rivaux.

A- Les aspects ou les sources de la stratégie de différenciation : On distingue six aspects principaux, à savoir :

- La Qualité ;
- L'esthétique ;
- L'aspect technologique ;
- La notoriété de la marque ;
- La sécurité ;
- Le service après vente.

B- Les différents types de la stratégie de différenciation : On peut distinguer deux types de stratégie de différenciation soit par le haut, ou par le bas.

- **La différenciation par le haut :** l'offre se distingue de celle des concurrents par sa valeur supérieure (exemple : les grandes marques de luxe comme Dior, Chanel etc.)
- **La différenciation par le bas :** l'entreprise fait une offre dont la valeur perçue par le marché est plus faible mais qui est proposé à un prix plus bas.

C- les avantages et les inconvénients de la stratégie de différenciation : La stratégie de différenciation doit procurer à l'entreprise un monopole temporaire sur le segment de marché qu'elle a créé, en différenciant ses produits. Elle peut aussi aider l'entreprise à s'imposer sur un marché grâce à la conception d'un produit original (exemple : i phone).

Cependant, la stratégie de différenciation est souvent temporaire. Si la différenciation est un succès, l'entreprise sera copiée et perdra son avantage concurrentiel. Elle doit donc sans cesse innover pour maintenir sa différence.

Enfin, tous les produits ne sont pas différenciables : pour certains produits (eau, clous...), cette stratégie est difficile à envisager.

2- La stratégie de focalisation : La stratégie de focalisation (de concentration ou de niche) consiste, pour l'entreprise, à limiter son activité à un segment de marché très spécifique. L'entreprise se concentre sur un groupe de clients particuliers, un segment de la gamme de produits ou un marché géographique bien spécifique.

Cette stratégie consiste pour l'entreprise à refuser la confrontation directe avec les concurrents, en proposant une offre très particulière qui ne peut attirer qu'une partie de la clientèle (ex. : vêtements pour femmes enceintes, voiturettes sans permis...).

L'entreprise présente sur une niche peut être confrontée à des concurrents. Elle optera alors, sur ce segment de marché limité, pour une stratégie de prix ou une stratégie de différenciation.

La mise en œuvre réussie d'une stratégie de focalisation implique une combinaison des compétences et ressources nécessaires à chacune des deux grandes stratégies concurrentielles, orientée vers une cible stratégique particulière retenue.

La stratégie de niche permet également d'éviter la concurrence des grandes entreprises. Elle permet à une entreprise de servir sa cible stratégique plus efficacement ou en consommant moins de ressources que ses concurrents qui luttent dans un domaine plus large.

A- Les conditions de la stratégie de focalisation : Pour que la stratégie de focalisation soit efficace, elle doit respecter un certain nombre de conditions à savoir:

- Le marché doit être suffisamment réduit pour ne pas attirer des concurrents puissants.

- La niche doit être protégée. Le produit offert doit s'appuyer sur des actifs spécifiques afin que les concurrents qui s'adressent au marché général ne puissent pas utiliser leurs ressources pour intervenir sur la niche.
- Le segment de clientèle doit être bien identifié. Il est important de bien connaître sa taille, ses besoins et d'anticiper ses évolutions.

La stratégie de focalisation, si elle protège contre les concurrents puissants, est par nature limitée. Elle est adoptée par certaines PME et par la plupart des nouvelles entreprises afin de ne pas subir les assauts des entreprises concurrentes établies. Toutefois, elle offre peu de perspectives de croissance. L'entreprise qui fait ce choix stratégique et qui perdure dans cette voie est obligée de conserver une taille modeste.

Selon M. Porter, le choix d'une voie médiane entre ces trois types de stratégies concurrentielles (ex. : une stratégie à mi-chemin entre la domination par les coûts et la différenciation) est déconseillé. Il conduirait l'entreprise à s'enliser dans des logiques et des exigences contradictoires et conduirait de manière quasi certaine à une faible rentabilité.

Néanmoins, la tendance à la globalisation des marchés pousse les firmes à tenter de concilier valeur et coût. La différenciation retardée (différencier un produit standard à la fin du processus productif) ou la conception modulaire (assemblage original de composants standard) permettent d'y parvenir. De la même manière, une bonne image auprès du public accroît la valeur perçue par le client et crée un pouvoir de négociation permettant de mieux négocier certains tarifs. Les entreprises qui réussissent disposent d'un avantage, soit en termes de coûts, soit en termes de valeur, voire les deux. Passer de l'un à l'autre est toujours possible mais comporte des risques (turbulences organisationnelles, perte d'identité de la marque, etc.).

3- La stratégie de domination par les coûts : La stratégie de domination par les coûts est une stratégie qui oriente de façon prioritaire tous les efforts de l'entreprise vers un objectif considéré comme primordial : la minimisation de ses coûts complets. Ceux-ci incluent, outre le coût direct de fabrication d'une unité de produit, les coûts de conception, de marketing, de distribution, ainsi que les coûts administratifs et financiers.

La stratégie de coût est fondée sur le postulat selon lequel l'entreprise la plus compétitive est celle qui a les coûts les plus bas, en d'autres termes, c'est de la capacité de l'entreprise à minimiser ses coûts que dépend son avantage concurrentiel. Cette stratégie

consiste donc à proposer une offre dont la valeur perçue est comparable à celle des offres des concurrents, mais à un prix plus faible.

A- Les mécanismes permettent la domination par les coûts : On peut citer trois mécanismes :

- **Les économies d'échelles :** C'est lorsque le coût unitaire d'un produit diminue suite à une augmentation des quantités produites (étalement des frais fixes sur un plus grand nombre de produits).

- **Les effets d'apprentissage :** lorsqu'au fur et à mesure que les quantités cumulées d'un bien augmentent dans le temps, le savoir-faire commercial ou technique s'accroît. Ainsi, l'accumulation de l'expérience permet d'apporter des modifications aux produits afin d'éliminer les éléments superflus qui pèsent sur les coûts.

- **Les investissements dans l'innovation qui permettent une diminution des prix :** l'innovation permettra de simplifier le processus de production ce qui peut favoriser la diminution des coûts.

Cette stratégie permet à l'entreprise de se défendre contre :

- Des agressions des concurrents (lorsque ses rivaux auront fini leurs ressources, l'entreprise pourra en raison de ses coûts faibles, faire des profits)
- Des clients puissants (les clients ne peuvent exercer leur pouvoir que s'ils réussissent de trouver des concurrents de la firme proposant des prix plus bas)
- Les fournisseurs puissants (car un coût moins élevé accroît la flexibilité lorsqu'il faut faire face à des hausses de prix de facteurs de production).

B- Les avantages de la stratégie de domination par les coûts: On distingue notamment:

- Une augmentation des ventes et des parts de marché ;
- Une augmentation de la rentabilité ;
- L'élimination des entreprises concurrentes ayant des coûts trop élevés ;
- L'établissement des barrières d'entrée sur le marché.

C- Les inconvénients de la stratégie de domination par les coûts: La stratégie de domination par les coûts n'est toutefois pas dépourvue de risques. Les plus importants sont:

- Le progrès technique qui annihile l'effet des investissements passés et de l'expérience acquise ;
- L'effet d'apprentissage supérieur qu'obtiennent les tard-venus dans le secteur, en raison du phénomène d'imitation ou de possibilité qu'ils ont d'investir dans des installations plus modernes ;
- Les manœuvres des concurrents que, par une politique de différenciation, réussissent à segmenter le secteur ;
- Une rivalité qui peut dégénérer en guerre des prix et rendre la stratégie ruineuse.

Section 3 : Les facteurs et le processus de la production :

La productivité et des coûts de production constituent des notions clés de l'analyse micro-économique du producteur, il est cependant important d'en présenter les concepts. Par conséquent, dans cette section, on donnera un aperçu sur la productivité, les facteurs et le processus dans une entreprise industrielle.

I- La productivité : La notion de productivité est l'une des notions les plus fondamentales de l'analyse économique. Elle est en réalité délicate à appréhender.

1- Définition de la productivité : « La productivité peut être considérée comme la capacité productive mesurée par la quantité de biens et de services que produit une unité d'un ou de plusieurs facteurs de production dans un temps donné »⁷.

2- Types de la productivité : Il existe trois types de productivité : globale, moyenne (apparente) et marginale :

⁷ www.Memoire online.com, Economie et finance

A- La productivité globale : Elle mesure la quantité produite par une unité de production grâce à l'emploi de l'ensemble des facteurs de production, aussi est une mesure de l'efficacité productive. Une entreprise étant d'autant plus efficace qu'elle produit plus à moyens identiques, ou qu'elle réalise la même production avec moins de facteurs.

Cependant, l'inconvénient de cet indicateur est qu'il ne permet pas facilement d'isoler la contribution de chaque facteur de production à la production réalisée,

B- La productivité moyenne, ou productivité apparente : La totalité de la production est rapportée à un seul facteur, négligeant par la même le rôle des autres facteurs,

C- La productivité marginale : Les économistes calculent la productivité marginale, c'est-à-dire la productivité d'une unité supplémentaire de facteurs pour permettre par exemple, de déterminer s'il est souhaitable de poursuivre la production en comparant ce que rapporte cette unité supplémentaire à ce qu'elle coûte. Elle se calcule en rapportant l'accroissement de production obtenu à l'accroissement de facteurs utilisés. Ainsi, si on veut établir une fonction mathématique de production, continue et dérivable sur un intervalle, la productivité marginale correspond à la dérivée de la fonction de production. L'analyse combinée des productivités moyenne et marginale permet de calculer les rendements d'échelle de l'entreprise.

II- Les facteurs de la production : D'un point de vue économique, les facteurs de production sont les moyens mis en œuvre par l'entreprise, afin de produire et commercialiser des biens.

1- Définition : « Les facteurs de production sont les éléments nécessaires à la production : le travail et le capital. Le travail est une activité humaine rémunérée qui donne lieu à une contrepartie en monnaie ou en nature. Le capital au sens financier, désigne les fonds propres d'une entreprise, au sens technique, le capital désigne l'ensemble des moyens de production, c'est-à-dire, les moyens matériels (terrains, bâtiments, machines, matières premières) et immatériels (brevets, logiciels). Le capital technique comprend le capital fixe (détenu pendant plus d'un an dans l'entreprise) et le capital circulant (moyens de la production, détruits au cours du processus de production) »⁸.

⁸ <http://www.ecossimo.com/> les facteurs de production

2- Types de facteurs de production : On distingue deux facteurs principaux : le facteur travail et le facteur capital.

A- Le facteur travail : Le facteur travail désigne l'ensemble des activités humaines permettant la production de biens et/ou services. Le travail est organisé au sein d'entités économiques et donne droit au versement d'une rémunération

La contribution du facteur travail à la production dépend de la quantité de travail utilisée mais aussi de sa qualité (niveau de formation) et de sa productivité.

B- Le facteur capital : Le facteur capital peut se définir comme l'ensemble des biens permettant de produire d'autres biens et/ou services, destinés à être commercialisés.

On distingue traditionnellement deux composantes dans le facteur capital :

- **Le capital fixe :** il correspond à l'ensemble des biens durables qui participent à plusieurs cycles de production (machines-outils, ordinateurs, robots, outillages, bâtiments etc....).
- **Le capital circulant :** il est constitué par les biens non durables que l'on va transformer, incorporer ou détruire au cours du cycle de production (matières premières, énergie etc. ...).

III- Processus de production :

1- Définition : « Le processus de production est un système organisé d'activités, qui sont en rapport de façon dynamique et qui sont tournées vers la transformation des certains éléments, c'est-à-dire les éléments entrants (les facteurs) qui deviennent des éléments de sortie (produits) »⁹.

2- Objectifs du processus productif :

A- Le premier objectif : Dans une économie de marché, l'objectif primordial de l'entreprise est de réaliser un profit, c'est ce qui lui permettra de poursuivre son activité en investissant en fonction de l'évolution des besoins des consommateurs et du progrès technique.

⁹ [http://www.lesdefinitions.fr/processus de production.](http://www.lesdefinitions.fr/processus-de-production)

L'entreprise recherche en permanence la meilleure combinaison des facteurs de production, capital -travail : compte tenu du coût du facteur travail dans les pays à forte protection sociale, les entrepreneurs substituent autant que possible le capital au travail.

B- Le deuxième objectif: C'est de réussir à affronter avec succès la concurrence : l'entreprise détermine son prix de vente et la qualité de son produit en fonction du prix et de la qualité des produits comparables vendus sur le marché.

Elle est donc dépendante de plusieurs facteurs : le coût et l'organisation du travail, le coût du capital, la fiscalité nationale, l'évolution de la recherche, la conjoncture...

3- Les phases du cycle de production : Le cycle de production peut être plus ou moins long, les produits finis peuvent être obtenus en trois principales phases à savoir :

A-Cycle d'approvisionnement : recouvre la séquence d'opérations suivante : recherche et sélection des fournisseurs, passation de l'ordre d'achat ou de la commande au fournisseur, réception des biens ou des services acquis, et règlement complet du prix d'achat. Il comprend également les opérations liées aux escomptes, rabais et retours sur achats.

B-Cycle de fabrication : représente toutes les étapes de la chaîne de fabrication d'un produit fini.

C-Cycle de commercialisation : c'est de placer sur le marché un produit ou le pourvoir des conditions et des voies de distribution pour sa vente.

Il peut apparaître au cours du cycle, des produits résiduels, c'est à dire des déchets et rebuts de fabrication.

IV- Les coûts de production, les prix de vente et la rentabilité : Pour mieux aborder la suite de notre travail, nous avons jugé utile de présenter les notions liées aux coûts de production, aux prix de vente et à la rentabilité.

1-Coût de production : En comptabilité analytique, toute entreprise industrielle doit supporter les différents coûts liés à tout produit final qui sera commercialisé sur le marché ciblés.

A- Définition : « Le coût est une accumulation de charge correspondants soit à une fonction ou une partie de l'entreprise, soit a un objet, une prestation de service à un stade autre que le stade final (la vente) »¹⁰.

Le plan comptable définit un coût comme « la somme des charges relatives à un élément définit au sein du réseau comptable »¹¹.

Leur détermination constitue une étape nécessaire avant l'obtention des coûts de revient des produits vendus.

B- Le contenu du coût de production : Il comprend des charges directes et indirectes¹² :

- **Charges directes de production:** Ce sont les matières premières consommées et également la main-d'œuvre directe du personnel fabriquant le produit.
- **Charges indirectes de production :** Nécessite un calcul intermédiaire afin d'être attribuée au coût d'un produit, d'une marchandise ou d'un service. Les charges indirectes sont généralement :
 - Les frais de publicité générale portant sur plusieurs produits (catalogues par exemple),
 - Les loyers et charges locatives,
 - Les dotations aux amortissements d'immobilisations contribuant à fabriquer différents produits,
 - Les dépenses d'assurance,
 - Les coûts des services généraux (direction générale, services commerciaux, département marketing, etc.).

C- Le domaine d'application des coûts : Le coût peut concerner :

- Une fonction économique de l'entreprise : approvisionnement, production, distribution, administration.
- Un moyen d'exploitation : magasin, usine, atelier, machine, etc...
- Une unité d'exploitation : unité de produit, famille de produits, stade d'élaboration d'un produit...

¹⁰ BOUGHABA ABEDELLAH, « comptabilité analytique d'exploitation » édition Berti, 1998, Page3

¹¹ CLAUDE, ALAZARD & SABINE « contrôle de gestion » manuel et applications, Ed DUNOD, paris 2001, p47.

¹² JL Michel - Les coûts de production.doc - mars-04, page 77

- Un autre domaine d'application: une région, un canal de distribution...

D- Les en-cours de production : On appelle en-cours de production les produits intermédiaires ou finis qui, d'une période déterminée, ne sont pas encore achevés.

E-Typologie des coûts et classification des charges : Le calcul du prix de revient s'effectue à partir des charges sur une période donnée. Il est donc important d'en connaître la nature exacte. Les charges de la comptabilité générale sont corrigées pour obtenir des charges à incorporer, sont celles que l'on souhaite intégrer dans les coûts; Leur reclassement par destination et leur distinction selon les critères choisis « charges directes ou indirectes, fixes ou variables » déterminent la méthode d'analyse des coûts mis en œuvre, en tenant compte des différences d'incorporation sur charges : charges non incorporables et charges supplétives.

- **Les charges :** L'analyse du calcul des coûts repose au préalable sur la connaissance fine des différentes charges et leur nature.

Le mot « charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrée en valeur monétaire essentiellement pour ses besoins d'exploitation, ou ses objectifs de production et de vente de biens et services.

La charge « est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente»¹³. Une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente ou pas (production pour elle-même) « Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie »¹⁴ (achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion...), toute charges correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculés et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple»¹⁵.

Les charges peuvent être :

- **Des charges incorporables :** sont des charges qui ont un lien patent avec l'activité, le produit ou le service considéré. Elles sont généralement récurrentes, dès lors qu'elles relèvent de l'exploitation ordinaire de l'entreprise.

¹³ BERNARD M, HEIM J : « Dictionnaire de la comptabilité », 4^{ème} édition la ville guèrin, paris, 1993, p43

¹⁴ CULLMANN H, « la comptabilité analytique », édition Bouchéne, paris, page 23.

¹⁵ GERARD MYLON, « comptabilité analytique », 3^{ème} édition, page 10.

- **Des charges non incorporables :** Ce sont les charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique ; elles sont ignorées par la comptabilité analytique parce qu'elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. On peut donner comme exemple l'amortissement des frais préliminaires.
- **Des charges supplétives :** Ce sont des charges incorporées aux coûts, bien qu'elles ne figurent pas en comptabilité générale pour des raisons juridiques et fiscales, leur introduction dans les coûts afin d'effectuer des analyses comparatives dans le temps et dans l'espace. En effet, ces comparaisons permettent d'éliminer les différences provenant des structures financières (mode financement) et les différences provenant des structures juridiques (cadre juridique de l'entreprise). Il existe deux types de charges supplétives :
 - La rémunération conventionnelle de l'exploitant.
 - La rémunération conventionnelle des capitaux propres.
- **Typologie des charges :** Il existe deux classifications fondamentales¹⁶ :
 - **Charges directes et charges indirectes :**
 - ✓ **Les charges directes :** Une charge est dite directe, si elle est spécifique à une seule destination, plus précisément à un seul produit. Cette catégorie de charges, est affectée directement, sans calcul intermédiaire au coût d'un produit déterminé ; on distingue principalement les charges de matières premières utilisées pour la production, les charges de main d'œuvre directe, éventuellement les charges d'amortissement (si l'équipement est spécifique à un seul produit).
 - ✓ **Les charges indirectes :** Une charge est dite « indirecte », lorsqu'elle est commune à plusieurs produits. Se sont des charges ne peuvent pas être affecté directement aux coûts. Les charges indirectes doivent être analysées et réparties avant leur imputation, c'est-à-dire, elles nécessitent un calcul intermédiaire afin d'être attribués au coût d'un produit ou d'une fonction de clés de répartition, dont le calcul est basé sur des unités d'œuvre, sont généralement : Les frais de publicité portant sur plusieurs produits, les loyers et charges locatives, l'amortissement d'un matériel au cours la fabrication de différents produits, les dépenses d'assurance, Electricité, eau, téléphone de local de l'entreprise, les coûts de services généraux (direction générale, services commerciaux,...).
 - **Charges fixes et charges variables :** Ce second critère de distinction des charges dénote leur comportement suite aux variations dans le niveau d'activité de l'entreprise.

¹⁶ARFAOUI. N et AMRANI. A : « Méthodes d'analyse des coûts » Edition du Management, Alger, 1991, P.20.

✓ **Charges fixes** : Les charges fixes, appelées aussi « charges de structure » (parfois de même charge du siège), sont des charges qui n'évoluent que très peu à mesure que l'activité augmente dans des limites étroites (nouvel outillage, recrutement du personnel d'encadrement etc.) ¹⁷, généralement sont : les loyers, assurances, amortissement des immobilisations et salaires des cadres administratifs...

✓ **Charge variables** : Aussi appelées charges opérationnelles ou charges d'activité, ce type de charges varie selon le volume des ventes ou le niveau de production de l'entreprise. Parmi les charges variables, sont généralement: les coûts de matières premières, les coûts de main d'œuvre (salaires et cotisation.) et les consommations d'électricité, le coût de distribution.

- **Les coûts** : Le coût est différent des charges accumulées sur un produit.

➤ **Les caractéristiques du coût** : Le coût se caractérise par trois particularités indépendantes les unes des autres¹⁸ :

✓ **Champ d'application de coût** : Les charges peuvent être regroupées selon différents critères :

❖ **Par fonctions économique** : coût d'approvisionnement, coût de production ; coût de distribution, coût d'administration ;

❖ **Par moyen d'exploitation** : magasins, usine, atelier, poste de travail ;

❖ **Par production (objet d'activité)** : produit ou famille de produit, client, fournisseurs ;

❖ **Par responsabilité** : coût de service après-vente, coût de l'entretien ;

❖ **Par réseau de distribution** : coût par famille de clients, coûts par secteurs géographiques.

✓ **Le moment de son calcul** : Deux cas sont possibles :

❖ **Un coût peut être calculé à posteriori** : il s'agira alors d'un coût constaté que nous qualifierons également de « réel » où « son historique ».

❖ **Le coût peut être aussi calculé a priori** : on parlera alors de « coût préétabli » « au coût standard ».

¹⁷CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, paris, 1976, P11.

¹⁸DUBRULLE LOUIS et JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, 2003, page 23, 24, et 25.

✓ **Son contenu :** Pour une période déterminée, la comptabilité analytique d'exploitation permet de calculer des coûts, soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générale avec ou sans ajustement ou ajout (coût complets), soit en y incorporant qu'une partie seulement des charges (coûts partiels).

❖ **Coût complet :** Coût constitué par la totalité des charges qui peuvent être rapportées: affectation, répartition, redistribution ou imputation. En d'autres termes, il incorpore l'ensemble des charges directes et indirectes¹⁹.

❖ **Coût partiel :** Le plan comptable le définit comme étant le coût constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire, on y trouve le coût variable (et souvent considérées comme proportionnelles à l'activité) et le coût fixe (charge de structure)²⁰. Les charges fixes sont liées à l'existence de l'entreprise ou du centre d'activité. Elles correspondent à une certaine capacité de production ou une certaine structure. Elles varient par « paliers ». Au contraire, les charges dites « variables » sont liées au fonctionnement de l'entreprise. Elles dépendent du degré d'utilisation des moyens.

❖ **Coût marginal :** Le coût marginal est le coût d'une unité ou d'une série supplémentaire, comprenant donc des charges variables, et éventuellement des charges fixes.

✓ **Nécessité de calcul des coûts :** Le calcul des coûts permet de :

❖ Constater le prix d'achat et les divers frais qui sont en rapport avec le prix d'achat ;

❖ Valoriser les stocks ;

❖ Déterminer le coût de production ainsi que le coût de revient des produits vendus ou de services offerts.

- **Le coût de revient :** Le coût de revient est l'étape ultime de calcul des coûts, il comprend toutes les charges relatives au produit, il représente le coût complet. On peut donc définir le coût de revient comme étant « la somme des coûts correspondant à l'ensemble des dépenses nécessaires pour élaborer et mettre sur le marché un bien ou un service »²¹

✓ **Formules de calcul du coût de revient :** Le coût de revient résulte de la sommation des éléments suivants :

❖ **Dans une entreprise commerciale :**

¹⁹ZITOUN TAYEB, « Comptabilité analytique », Berti Editions, Alger, 2000, page 26

²⁰RAIMBAULT Guy, « comptabilité analytique et gestion prévisionnelle outils de gestion », Editions Chihab, 1996, p12..

²¹BOUGHABA ABDELLAH, op cit, p 6.

Coût de revient = coût d'achat des produits vendus + coût de distribution

❖ **Dans une entreprise industrielle :**

Coût de revient = coûts d'achat + coûts de production + coût de distribution

✓ **Les composants du coût de revient :** Afin d'obtenir un coût de revient des biens et services vendus, il est nécessaire de calculer certains coûts à savoir:

❖ **Le coût d'achat :** C'est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction approvisionnement de l'entreprise et les produits approvisionnés (Les marchandises, les matières premières, les emballages et les matières et fourniture consommable). Qui est composé de **prix d'achat** (C'est le montant hors taxe, car la TVA (taxe sur la valeur ajoutée) payer par le client n'est pas prise en considération dans le calcul d'un coût d'achat, il s'agit aussi du prix d'achat net déduit de toutes réductions, sauf celles a caractère financier « les escomptes et règlement »), et **les différents frais** (comme les frais d'achat liés au de transports, commissions qui sont inclus dans le prix d'achat et qui peuvent constituer des charges directes pour la comptabilité analytique, el les frais de stockage qui sont regroupés dans un ou plusieurs centres de gestion, des approvisionnements, pour la mise en stock des matières et fournitures « magasinages, contrôle ») .

❖ **Le coût de production :** On entend par le coût de production un coût obtenu après les opérations des transformations suivant les modalités de fabrications. Autrement dit, le coût de production représente ce qu'ont coûté les produits fabriqués jusqu'à leurs mises en stock dans le magasin des produits finis. Qui est composé de : coût d'achat des matières premières consommées et des frais de production, on distingue des charges directes (coût des matières premières consommées et le de coût de main d'œuvre directe, aussi les charges indirectes (sont réparties proportionnellement entre le coût de production et les unités d'œuvre qui leurs sont fourni par les centres de production).

❖ **Les coûts de distribution :** C'est l'ensemble des charges directe et indirecte assimilées au coût de revient afin de réaliser l'acte de vente, en associant le capital humain et matériel (agents commercial et véhicule de service).

✓ **L'utilité du coût de revient** : Le coût de revient est un outil de prise de décision, il sert à²² :

- ❖ Maîtriser la gestion de l'entreprise ;
- ❖ Déterminer le prix de vente des produits. (Ne pas fixer un prix trop bas de biens ou services pour ne pas vendre à perte) ;
- ❖ Connaître la rentabilité des produits ;
- ❖ Détermination de la marge commerciale ;
- ❖ Réduire les coûts et améliorer la compétitivité de l'entreprise ;
- ❖ Classer et comparer le coût de revient de chaque produits de l'entreprise avec les produit concourants.

2- Prix de vente : Le prix d'un produit ²³ est une donnée qui met face à face une entreprise et son client. Cependant, la fixation des prix oblige l'entreprise à prendre en compte des éléments internes concernant les coûts de production du bien et des éléments externes comme l'attitude des clients, l'existence d'une réglementation et la structure du marché sur lequel l'entreprise évolue.

A- Fixation des prix de vente : Dans la fixation du prix de vente, l'entreprise doit d'abord prendre en compte des éléments internes relatifs à ses coûts : les coûts de production se répartissent en deux catégories, les coûts fixes (qui ne varient pas en fonction du volume de la production, par exemple le loyer du local occupé) et les coûts variables qui dépendent des quantités produites (matières premières, énergie...).

L'entreprise ne peut envisager de vendre au-dessous de ce que lui coûte le produit. Elle calcule donc le coût unitaire de production auquel elle ajoute le coût unitaire de distribution, ce qui lui permet de connaître le coût de revient unitaire du produit. L'entreprise en ajoutant sa marge, elle détermine son prix de vente. La marge sert à rémunérer les apporteurs de capital et à assurer le financement de l'activité de l'entreprise et de ses investissements.

Remarquons que les coûts de production sont liés aux quantités produites : en effet, la production à grande échelle permet généralement de diminuer le coût de production unitaire.

²²RAIBMULT Guy, Op cit, p12.

²³https://www.assistancescolaire.com/economie-gestion/comment-l-entreprise-fixe-t-elle-le-prix-d-un-produit-2_eg08

Donc, Le prix est un élément important d'action sur le marché, il doit être en cohérence avec les autres variables marketing. Il a une incidence forte pour l'entreprise : il procure des revenus, il influe aussi sur la demande et sur la concurrence. De nombreuses méthodes de fixation de prix²⁴ existent à savoir :

- **Par rapport au coût** : La connaissance des coûts est essentielle pour toute entreprise, elle constitue une base pour la détermination de prix mais ne doit pas être la seule référence.

➤ **Méthode coût de revient + la marge** : Le principe est le suivant :

$$\text{Prix de vente hors taxe} = \text{coût de revient} + \text{marge.}$$

En pratique, on applique un coefficient multiplicateur.

$$\text{Prix hors taxe de vente} = \text{coût de revient} \times \text{coefficient multiplicateur.}$$

➤ **Méthode coût directe + marge** : Le coût d'un produit se compose de deux parties :

- ✓ **Les coûts variables ou directs** : proportionnelles aux quantités produites, (exemple : les achats, l'électricité utilisé pour la production).

- ✓ **Les coûts fixes identiques** : quelque soit le niveau de production, (exemple : salaires administratives, les loyers).

$$\text{Prix de vente (hors taxe)} = \text{coût variable} + \text{marge.}$$

Cette méthode est appelée **des coûts directes** (ou directe costing). La marge couvre une partie des coûts fixes de l'entreprise et le bénéfice.

➤ **En fonction du seuil de rentabilité** : Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte. Un prix de vente ne peut être fixé sans référence au coût, mais la seule utilisation de ses calculs se révèlent insuffisante, c'est pour cela il faut tenir compte du prix pratiqué sur le marché et de la perception des consommateurs.

- **Par rapport au marché** :

²⁴<https://adrianabuzdugan.files.wordpress.com/2010/11/8-tema.pdf>

➤ **En fonction de la demande** : Cette méthode est issue de l'application de la théorie économique classique de la loi de l'offre et de la demande : on observe que sur un marché, lorsque le prix augmente, les quantités demandées diminuent et inversement. Si l'entreprise connaît la courbe de demande de son produit, elle peut déterminer pour chaque prix de vente possible, les quantités demandées par la clientèle. Cependant, cette courbe n'est que théorique, son aspect dépend fortement du coefficient d'élasticité.

➤ **Le prix psychologique** : On a pu observer que le consommateur détermine pour chaque produit une zone de prix acceptable à partir des informations dont il dispose, (notamment sur la qualité, son utilité, la concurrence). Une méthode utilisant cette idée a été développée par chercheurs (Adam Gabor et Granger).

✓ **Principe de la méthode** : Une enquête est effectuée auprès d'un échantillon représentatif des consommateurs potentiels auxquels on présente le produit. On pose deux questions:

- ❖ Au dessus de quel prix n'achèteriez-vous pas le produit ? (produit trop cher)
- ❖ Au dessus de quel prix n'achèteriez-vous pas le produit ? (l'estimant de qualité insuffisante).

Pour chaque prix on peut ainsi calculer le pourcentage de réponse obtenu au deux questions, et déterminer le prix psychologique. On se basant sur le comportement du consommateur (l'attitude du consommateur n'est pas toujours rationnel), certains phénomènes peuvent être observés :

- ❖ La sensibilité au prix, les consommateurs ne sommes pas tous sensibles au prix ou ne le sommes que pour un certain type de produit.
- ❖ La connaissance des prix, un individu ne connaît qu'un nombre relativement faible du prix du produit.

➤ **Le rapport qualité prix** : Le consommateur hiérarchise les produits selon un rapport qualité prix contenu des services éventuels offerts (SAV, livraison...). La qualité sera privilégiée pour les produits durables mais n'interviendra que très peu pour les produits de consommation courante (thé, sucre...).

- **Par rapport à la concurrence** :

➤ **Les contraintes** : qui sont :

❖ **La structure du marché** : selon que le marché est monopolistique, oligopolistique, ou proche de la concurrence pure et parfaite, l'entreprise dispose d'une marge de manœuvre (possibilité d'agir sur le marché) plus ou moins grande pour fixer des prix.

❖ **La place de l'entreprise par rapport à la concurrence** : si une entreprise est leader sur le marché, il peut facilement imposer ses prix, et il n'en est pas de même pour une entreprise détentrice d'une faible part de marché qui devra s'aligner sur son principal concurrent.

❖ **La nature du marché** : certains marchés sont très sensibles au prix, par exemple : l'électroménager, d'autre le sont beaucoup moins, par exemple le voyage.

➤ **La démarche** : Plusieurs possibilités s'offrent à l'entreprise :

❖ **L'alignement** : sur le prix du marché, si les produits peu différencié (lessives), ou lorsque l'entreprise ne souhaite pas entrer dans une guerre de prix, la concurrence se joue alors sur d'autre terrain : qualité, service, communication....

❖ **La fixation d'un prix en dessous du prix du marché** : afin de conquérir des parts de marché importantes et rapidement.

❖ **La pratique d'un supérieur à celui du marché** : pour des produits innovants ou de prestige, ou lorsque le niveau de qualité est particulièrement élevé.

3- La rentabilité : La notion de rentabilité est intimement liée à celle des bénéfices et s'applique notamment aux entreprises mais aussi à tout autre investissement d'une manière générale, La rentabilité est le rapport entre un revenu obtenu ou prévu et les ressources employées pour l'obtenir.

La rentabilité est un indicateur d'efficacité établissant une comparaison entre les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre pour obtenir ces résultats. En d'autres termes, c'est donc l'aptitude d'un capital à dégager un bénéfice²⁵.

Globalement, la rentabilité peut être définie comme « l'aptitude de l'entreprise à secréter un résultat exprime en unités monétaires ²⁶»

La rentabilité est donc un critère de ce qui est rentable, c'est-à-dire soit qu'il produit une rente et par expansion donne un bénéfice suffisant, soit qu'il donne de bons résultats.

²⁵RAMAGE PIERRE : « analyse et diagnostic financier », édition d'organisation, paris, 2001, P, 145.

²⁶COLAISSE.B : « la gestion financière de l'entreprise », PUF, paris, 1993, P, 24.

Etudier la rentabilité d'une entreprise, c'est « apprécier le résultat dégagé à chacun des niveaux reconnus comme significatifs. Il est ainsi possible de porter un jugement sur l'efficacité de la gestion courante par les dirigeants de l'entreprise et de prévoir le montant de capitaux propres auxquels la société pourra avoir recours pour son fonctionnement et son développement²⁷ ».

MOISSON²⁸ définit le résultat comme « étant ce qui reste à l'entreprise lorsque les produits sont vendus et toutes les charges de fabrication, de vente, de gestion, de structure et de l'impôt sur les sociétés ont été payées ».

²⁷FARBER A : « éléments d'analyse financière », ULB, Bruxelles, janvier 2002, p 24.

²⁸MOISSON M : « Etudes de rentabilité des entreprises », Edition d'organisation, paris, 1962, p28.

De ce premier chapitre introductif nous avons présenté quelques notions de base et des concepts qui nous avons jugés utiles pour la suite de notre travail, liés à l'entreprise en passant par sa définition, son rôle, ses buts et ses objectifs jusqu'à ses produits, et un aperçu sur les stratégies concurrentielles, nous avons focalisé sur la stratégie basée par les coûts, qui est l'objet de notre étude. Enfin, nous avons donné un petit résumé sur la productivité, les facteurs et le processus de la production afin de nous donner un éclaircissement sur la suite de notre travail.

On peut conclure que l'entreprise a deux objectifs principaux qui sont la maximisation des profits et assurer sa pérennité, et ce, par la maximisation des ventes des biens ou des services, qui ont été produits. Mais cette production génère des coûts, qu'elle doit maîtriser par différents outils et méthodes, afin d'atteindre les objectifs cités.

Chapitre II :

LA MAITRISE DES COUTS DE PRODUCTION ET SON IMPACT SUR LA COMPETITIVITE DE L'ENTREPRISE

La compétitivité d'une entreprise est le résultat de l'interaction complexe d'un ensemble varié de facteurs, les uns se présentent comme des données où des contraintes à l'entreprise, les autres comme des variables susceptibles d'être infléchies par l'action du décideur.

Le prix compte parmi les déterminants les plus significatifs de la compétitivité, reflétant les conditions ayant été à la base de la production et la commercialisation du produit considéré. Aussi, la compétitivité est déterminée par le niveau des coûts de production qui sont aussi les déterminants principaux des prix et par voie de conséquence de la compétitivité.

Pour cela, nous allons nous intéresser dans ce deuxième chapitre à l'étude des méthodes de détermination des coûts de production, puis on présentera l'importance de la maîtrise des coûts ainsi que son impact sur la compétitivité d'une entreprise. Enfin, nous étudierons les principaux facteurs influents la maîtrise des coûts.

Section 1 : Méthodes de détermination des coûts de production :

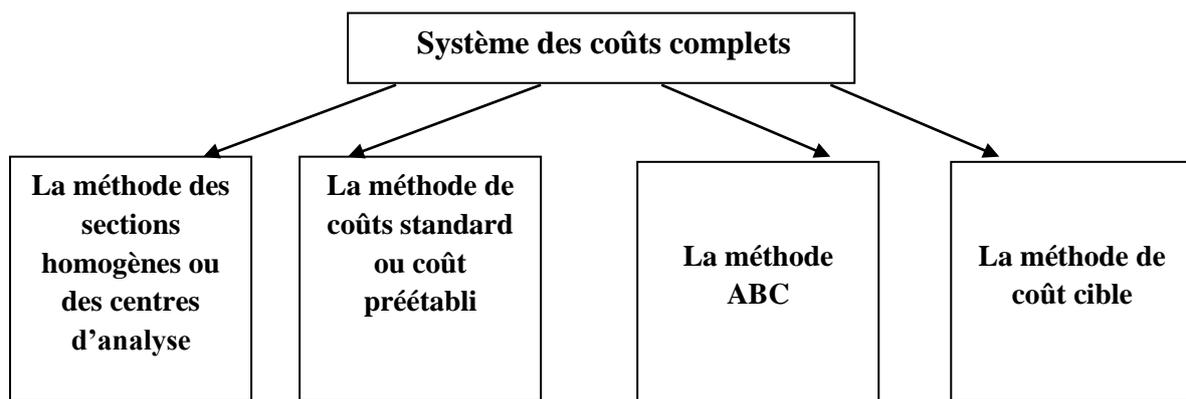
La comptabilité analytique d'exploitation est un outil dont l'objectif principal est d'éclairer l'entreprise dans ses prises de décisions et d'orienter son action sur le marché.

Ainsi et pour mieux atteindre ces objectifs, il est important pour une entreprise de chercher une meilleure méthode de calcul de coûts. Ces méthodes nécessitent des informations fiables prévenantes des sources d'informations internes et externes qui sont nécessaires pour calculer un cout de revient réel, en vue de déterminer efficacement les indicateurs et les outils de décision de gestion. C'est dans cette optique que le système de calcul des coûts est étudié.

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts : le système des coûts complets et le système des coûts partiels.

- I- Le système des coûts complets :** Dans cette première partie, nous allons exposer les différentes méthodes de calcul des coûts définies par le système des coûts complets qui englobe : la méthode des sections homogènes, la méthode des coûts standards, la méthode ABC (activity based costing) et la méthode du coût cible.

Schéma n° 03 : Les différentes méthodes du système des coûts complets



Source : Etabli par nos soins

1- La méthode des sections homogène ou des centres d'analyse :
L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre du système des coûts complets est de déterminer le coût de revient complet d'un bien, c'est la démarche la plus ancienne mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

La méthode des sections homogènes est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité. Le principe de cette méthode consiste à introduire toutes les catégories de charge (directes, indirectes, variables et fixes). « La section homogène est un ensemble de charges de telle sorte que le total des charges qui la constitue puisse être ramenées à une commune unité permettant leur contrôle et leur affectation ultérieure »²⁹

Cette méthode consiste à décomposer l'activité en centres de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charges indirectes doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre »³⁰

Les centres de coûts sont des centres de travail et de responsabilité présentant une homogénéité technique et administrative. Les charges de chaque centre sont imputées dans les coûts proportionnellement à l'unité d'œuvre choisie.

A- Principes de la méthode : Les principes de la méthode des sections homogènes sont les suivants³¹ :

Les charges de chaque centre varient proportionnellement à l'unité d'œuvre retenue. Un centre de coût doit réaliser une seule catégorie d'opérations dont on pourra mesurer l'activité avec une même unité d'œuvre physique (tonne achetée, heure machine, kg de matière utilisée,...) ou monétaire (dinars de matière achetée, 10 ou 100 dinars de chiffre d'affaire..).

Chaque section correspond à l'activité d'une fonction clairement identifiable, à des tâches précises et à une responsabilité, même si le découpage en centres d'analyses doit pouvoir se faire indépendamment de l'organigramme structurel de l'entreprise.

Le choix des centres d'analyse dépend également des choix de gestion, c'est-à-dire des modes d'organisation et des objectifs de contrôle. Il peut s'agir de centre de coût (regroupement de charges permettant le calcul d'un coût fonctionnel), de centres de travail ou de responsabilité (correspondant à un exercice d'une responsabilité) ou de centres de profit (pour le calcul de résultats élémentaires ou pour une gestion décentralisée).

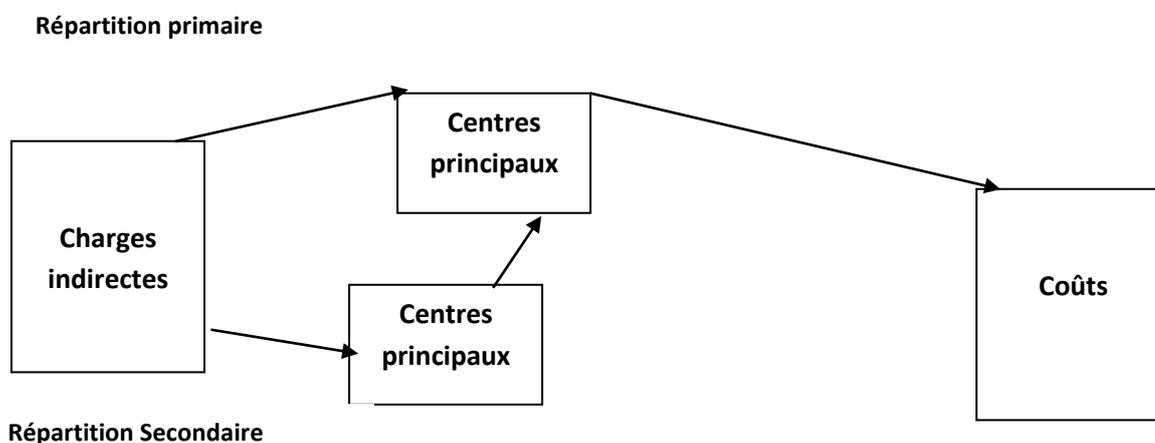
²⁹GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, page 97.

³⁰DUPUY Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition ECONOMICA, paris, 03, p.17.

³¹IDEM p.19

Le nombre est déterminé en fonction de la complexité organisationnelle de l'entreprise, ses activités et le degré de précision souhaité pour le calcul des coûts.

Schéma n°04 : principe de la méthode des coûts complets



Source : GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, page 97.

B- La démarche de la méthode : Cette méthode est la plus fréquente sur le plan pratique dont les étapes sont les suivantes³² :

- **Première étape :** distinction entre les charges directes et les charges indirectes.
- **Deuxième étape :** définir les clés de répartition :
 - La clé de répartition : est un procédé de partage, une proportion ou un pourcentage fixe, s'appliquant en fonction de la nature de la charge indirecte pour déterminer la part qui en revient à un centre déterminé de l'activité.
 - La création des clés de répartition repose sur l'hypothèse qu'il est une proportionnalité entre le coût et les services fournis.
- **Troisième étape la répartition primaire :** Cette étape consiste à la répartition des charges indirectes sur l'ensemble des sections analytiques selon les clés de répartition prédéfinis (elle se fait par la multiplication du montant de chaque compte par la clé de répartition qui lui correspond).
- **Quatrième étape la répartition secondaire :** Une fois les totaux de la répartition primaire sont établis, on calcule les prestations des centres auxiliaires dans les centres

³²Corinne Zambotto, <http://corinnezambotto.free.fr>.

principaux à l'aide des nouvelles clés de répartitions fournies. Le total des répartitions secondaires s'obtient en additionnant tous les charges qui sont affectées dans les centres d'analyses (y compris le total de répartition primaires). A l'issue de la répartition secondaire, le total des charges des centres auxiliaires est donc égale zéro.

- **Cinquième étape : la mesure de l'activité du centre :** Chaque centre d'analyse principal est désormais en relation direct avec une étape de la constitution du coût de revient des produits.

| | |
|----------------------------------|-------------------------------------|
| Coût de l'unité d'œuvre = | Total répartition secondaire |
| | Le nombre d'unité d'œuvre |

- **Sixième étape :** calcul des coûts de revient et résultats analytique

| |
|---|
| Le coût d'achat = achat de matière première + charges directes et indirectes d'achat |
|---|

| |
|--|
| Le coût de production = coût d'achat de matière première consommées+ charges directes et Indirectes de production |
|--|

| |
|--|
| Le coût de revient = coût de production des produits vendus+ charges directes et indirectes de distribution |
|--|

| |
|--|
| Le résultat analytique = prix de vente –coût de revient |
|--|

C- Les avantages et les inconvénients de la méthode :

- **Les avantages :** Les avantages de cette méthode sont³³ :
 - Permet d'obtenir les coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise;
 - Moyen de traitement des charges pour le calcul de coûts complets 'corrects et précis' par produit ;

³³SAHRAOUI ALI : « comptabilité analytique de gestion », exercice et études des cas corrigés, éditions berti,Alger, 04, p 5.

➤ Permet l'élaboration de devis, notamment pour les entreprises qui travaillent sur commandes ;

➤ Constitue une aide aux décisions de gestion de l'entreprise ;

➤ Enfin, elle constitue une aide à la détermination et la fixation des prix de ventes.

- **Les inconvénients :** Les inconvénients de cette méthode sont³⁴ :

➤ La mise en œuvre de la méthode est lourde, ce qui conduit de souvent à multiplier les centres d'analyses ;

➤ Le choix d'unité d'œuvre est difficile ;

➤ La répartition se fait sans distinguer les charges de structure des charges opérationnelles ;

➤ Le système d'information est parfois lourd, ne permettant pas prendre des décisions ;

➤ Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse est complexe ;

➤ La division en section et en clés de répartition peut être difficile.

2- La méthode des coûts standards : La méthode des coûts standards est apparue aux Etats-Unis dans les années 20 et a été reprise en France après la guerre, sous le nom de méthode des coûts préétablis.

C'est un coût évalué a priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts.

Un coût prévisionnel ou coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaire de diverses natures³⁵.

³⁴IDEM P6

³⁵ BOISSELIER P : Contrôle de gestion ; cours et application, 3^{ème} édition, Librairie Vuibert, Février 2005, P8.

Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit standard, il présente généralement le caractère de norme³⁶

A- Principe de la méthode de coût standard : Les coûts standards sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations, cette méthode repose sur le principe de déterminer à partir d'une activité normale des coûts prévisionnels considérés comme normaux. Elle a pour objet de faciliter certains traitements analytiques et de permettre le contrôle de gestion par l'analyse d'écarts et de valoriser les prévisions budgétaires et les devis.

B- Objectifs de la méthode du coût standard : Le calcul de coût préétabli permet³⁷ :

- De déterminer des coûts préétablis servent à l'élaboration des budgets ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;
- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de comptes infra annuels ;
- L'utilisation des standard et écarts est nécessairement décentralisée ;
- De contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre coût standard et coût réel) ;
- Gagner du temps dans le calcul des coûts réels ;
- De mesurer les performances.

C- Mise en œuvre de la méthode : Pour mettre en œuvre la méthode de calcul des coûts standard, Cinq étapes sont nécessaires :

- **Première étape:** collecte des informations.
- **Deuxième étape:** établir des standards, de coût de prix unitaire (quantités et prix moyens sur une période par exemple).
- **Troisième étape:** ajuster ces standards aux quantités anticipées ou constatées.
- **Quatrième étape:** comparer le résultat avec la prévision ou le résultat d'une période précédente.

³⁶ALAZARD C, SEPARIS; « contrôle de gestion », Edition DUNOD, paris, 1998, P340.

³⁷SAADA.T : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », paris, p.151-152.

- **Cinquième étape:** calculer et analyser les écarts.

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

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

➤ **La détermination de l'écart global :** L'écart total est la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle.

| |
|---|
| Écart global (EG) = coût de production réel – coût de production préétabli |
|---|

L'écart est dit défavorable si les coûts réels l'emportent sur les coûts préétablis, dans la mesure où ces coûts réels dépassent ce que l'entreprise a prévu.

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

NB : Il faut distinguer entre les écarts sur les charges directes (l'écart sur matière première, l'écart sur main d'œuvre et l'écart sur d'autres charges directes) et les écarts sur les charges indirectes.

➤ **Analyse des écarts sur les charges directes :**

✓ **Analyse de l'écart sur matière première :** $E/MP = (Q_R - Q_P) \times C_P + (C_R - C_P) \times Q_R$

L'écart sur matière première se décompose en deux sous écarts :

❖ Un écart sur quantité : $E/Q = (Q_R - Q_P) \times C_P$

❖ Un écart sur prix : $E/P = (C_R - C_P) \times Q_R$

D'où $E/MP = E/Q + E/P$

Notant que :

Q_R : Quantité réelle de matière première ;

Q_P : Quantité préétabli de matière première ;

C_P : coût unitaire préétabli de matière première ;

C_R : coût unitaire réel de matière première.

✓ **Analyse de l'écart sur main d'œuvre : $E/MOD = (T_R \times t_r) - (T_P \times t_b)$**

T_R : temps réel ;

T_P : temps préétabli ;

t_r : taux horaire réel ;

t_b : taux horaire budgété.

D'où $E/MOD = (T_R - T_P) \times t_b + (t_r - t_b) \times T_R$

Par conséquent, l'écart sur main d'œuvre directe se décompose en deux sous écarts:

Ecart sur le temps, $E/temps = (T_R - T_P) \times t_b$

Ecart sur le taux horaire, $E/taux\ horaire = (t_r - t_b) \times T_R$

➤ **Analyse des écarts sur charges indirectes :**

L'analyse de l'écart sur l'imputation des charges indirectes est complexe pour deux raisons :

- ✓ Les charges indirectes sont regroupées par centre d'analyse et comprennent des charges fixes et charges variable, d'où l'existence d'un écart sur coût variable et d'un écart sur coût fixe qui est en fait un écart d'imputation rationnelle.
- ✓ Au niveau de fonctionnement d'un centre d'analyse, il faut faire la distinction entre la production (mesurée en nombre de produits traités) et l'activité (mesurée en nombre d'unités d'œuvre utilisées), ce qui se traduit par l'existence d'un écart de rendement.

| |
|---|
| Ecart global = frais préétabli (budget standard imputés) – frais réels |
|---|

L'écart sur charge indirecte se décompose en trois sous écarts :

- **Ecart du budget** : il doit être calculé par référence à l'activité

$$\text{Ecart du budget (E/B)} = \text{budget flexible (B/F)} - \text{budget réel (B/R)}$$

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

- **Ecart sur activité** : il est lié aux charges fixes

$$\text{Ecart d'activité (E/A)} = \text{charges fixes horaires prévisionnelles} - \text{charges fixes horaires réelles}$$

- **Ecart sur le rendement** : C'est la différence entre le nombre des unités d'œuvre prévues et les unités d'œuvre réalisées.

$$\text{Ecart de rendement (E/R)} = \text{coût préétabli de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de l'activité préétablie}$$

E- Avantages et inconvénients de la méthode :

- Les avantages³⁸ :

- Le contrôle peut s'effectuer facilement au niveau des centres de responsabilité ;
- Les écarts sont facilement identifiables et les actions de correction peuvent être opérées en temps opportun ;
- Enfin, l'emploi des coûts préétablis facilite à la fois l'établissement des budgets et le contrôle de la rentabilité.

- Les inconvénients³⁹ :

- Problème de la représentativité des coûts préétabli ;

³⁸ BURLAUD.A, SIMON.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Ed Vuibert, 05, p32.

³⁹IDEM P32.

- Le standard ne doit pas être trop flexible, car il n'est plus possible d'apprécier la performance si l'unité de mesure est élastique.

3- La méthode « ABC » Activity Based Costing : La méthode ABC a été développée par l'association, CAM.I (Computer Aided Manufacturing International), créée en 1972 aux Etats-Unis d'Amérique et située à Austin au Texas, qui s'est spécialisée sur la recherche collaborative visant l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production.

La méthode ABC est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation des charges indirectes⁴⁰ ».

A- Principe de la méthode : La méthode ABC repose sur le principe de mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objet générateur de coût (notamment les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de la consommation de ressources. Les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leurs utilisations d'activité. Le schéma ci-après résume le principe de base de cette méthode :

Schéma n°05 : principe de base de la méthode ABC



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

B- La mise en œuvre de la méthode : La mise en œuvre de la méthode ABC comporte les étapes suivantes ⁴¹ :

⁴⁰BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Maleseherbes, paris, 1994, P.186.

⁴¹ALAZARD.C et SEPARI.S, « contrôle de gestion, manuel et application », DUNOD, paris, 2004, p.261.

- **Première étape : analyse et identification des activités :** L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles au sein du processus. Pour la réalisation de l'analyse des activités, il faut d'abord décrire l'organisation et élaborer une décomposition particulièrement détaillée des activités potentiellement significative. Ensuite, éliminer les activités peu significatives et regrouper d'autres selon des critères d'homogénéité.

- **Deuxième étape : affectation des ressources aux activités : (charges indirectes) :** Cette étape consiste à déterminer le coût des activités en y affectant les charges indirectes de l'entreprise aux différentes activités recensées :

- Directement ; s'il existe un lien direct entre la charge et l'activité.
- Indirectement ; par intermédiaire d'inducteur de coût des ressources.

- **Troisième étape : choix d'inducteurs de coûts :** Un inducteur est un indicateur de volume d'activité, il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités, et pour la détermination d'un inducteur de coût adéquate, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation de coût de l'activité, exemple : si l'activité est déclenché par le volume de production on choisira plutôt un inducteur de style « nombre de pièces produites ».

- **Quatrième étape : regroupement des activités par inducteur :** Il est fréquent que plusieurs activités aient le même inducteur. Donc on regroupe ces activités par inducteur commun et on obtient ainsi les centres d'activités. Dans chaque centre toutes les activités ont le même inducteur.

- **Cinquième étape : calcul du coût d'inducteur :** Durant cette étape, on calcule le coût unitaire de l'inducteur suivant la formule ci-après :

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

- **Sixième étape : affectation du coût des activités aux coûts des produits :** Une fois le coût de l'inducteur est calculée, on l'impute aux coûts des produits, en multipliant le nombre de l'inducteur de chaque activité par le coût unitaire.

- **Septième étape : la détermination de coût de revient complet à base d'activité :** Les coûts de revient complets par la méthode ABC s'obtient en additionnant les charges directes et les charges indirectes consommées par ce produit.

C- Les avantages et les inconvénients de la méthode :

- **Les avantages :** La méthode ABC est un outil d'analyse et donc de maîtrise des coûts. Elle présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits, sa mise en œuvre permet⁴² :

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

- Les inconvénients :

- Rigidité, les circonstances économiques évoluent rapidement alors que l'on peut adapter les coûts standards que périodiquement ;
- La nature contraignante des standards.

4- La méthode du coût cible (Target Costing) : La méthode de détermination du coût cible consiste à définir à priori le coût du produit et à adapter les fonctionnalités et les processus de production de ce produit d'une manière à faire rencontre entre «coût estimé» et «coût cible».

⁴²GERVAIS.M, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 1988, p.186, 187.

Le coût cible est celui qui génère la rentabilité attendu (il pourrait s'agir de l'efficience attendue pour une administration) au regard de la qualité, des fonctionnalités, du prix et du volume prévisionnel de vente (ou du volume de prestation).

Le coût cible est la différence entre le prix de vente concurrentiel et la marge attendue.

A- Mise en œuvre d'une démarche de détermination d'un coût cible : Pour mettre en œuvre de cette méthode, on doit passer par les étapes suivantes :

- **Définir le prix de vente cible :** dans le secteur marchand, le prix de vente cible est imposé par le marché. Dans le cas des administrations, il pourrait s'agir du prix que les usagers sont susceptibles de payer ou qu'ils peuvent payer (en tenant compte de la part que la collectivité est prête à prendre à sa charge), ou d'une référence fournie par l'analyse comparative d'organisation semblables ou d'une contrainte imposée par l'allocation budgétaire.

- **Fixer une marge :** celle-ci n'a pas d'objet dans le cadre des administrations étatiques.

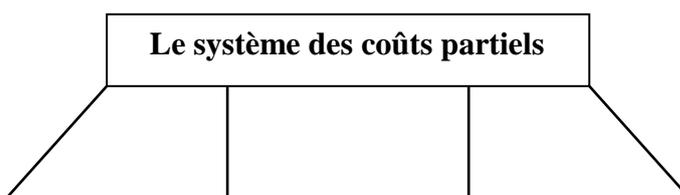
- **En déduire le coût cible :** en l'absence de marge, ce coût cible tend vers le prix de référence retenu.

- **Calculer le coût estimé du produit ou de la prestation :** ce coût est calculé à partir des gammes et des nomenclatures en additionnant les coûts variables de production (matière, main d'œuvre,.....) et un certain nombre de frais indirects.

- **Réduire l'écart entre coût cible et coût estimé :** recourir à l'analyse comparative, à l'analyse de la valeur, à la comptabilité par activité (pour identifier les coûts cachés ou ignorés).

II- Le système des coûts partiels : Dans cette partie, nous allons présenter le système de calcul des coûts partiels qui englobe la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes, la méthode de direct costing, la méthode des coûts marginaux et la méthode des coûts spécifiques.

Schéma n° 06: les différentes méthodes du système des coûts partiels



Source : établi par nos soins.

1- La méthode des coûts variables (direct costing) : Le coût variable est un coût partiel, à opposer au coût complet. La méthode du coût variable consiste à imputer aux différents coûts que les seules charges variables afin de déterminer des marges, très utiles en contrôle de gestion. Elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité et de déterminer une politique de vente⁴³.

A- Principe de la méthode : Le cycle de production peut être plus ou moins long. Les produits finis peuvent être obtenus en plusieurs phases de productions avant l'obtention du produit fini. Le principe consiste à distinguer les coûts fixes des coûts variables et l'on dégage sur chaque produit une marge sur coût variable qui permet la détermination, d'un seuil de rentabilité puis, au-delà de ce seuil, de comparer la rentabilité des différents produits. Ce calcul du coût marginal repose lui aussi sur la distinction du coût fixe et coût variable. Le principe de cette méthode peut être présenté comme suit :

Tableau n°01 : principe de la méthode des coûts variables.

| | Charges directes | Charges indirectes |
|--------------------------|-------------------------|---------------------------|
| Charges variables | A Affecter | A imputer |
| Charges fixes | Exclues | Exclues |

Source : réalisé par nos soins.

⁴³IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique » ,6^{ème} édition, paris, 2009, P 277.

B- La mise en œuvre de la méthode : La mise en œuvre de la méthode du coût variable simple, se déroule en quatre étapes :

- **Première étape :** Dans cette étape, il s'agit simplement de calculer le chiffre d'affaire l'exercice.

- **Deuxième étape :** Imputation des charges variables aux différents produits, d'une part affectation des charges variables directes, et d'autre part, imputation des charges variables indirectes.

- **Troisième étape :** Calcul de la marge sur coût variable MCV pour chaque produit. Elle représente la différence entre le chiffre d'affaire (CA) et le coût variable (CV).

$$\text{MCV} = \text{CA} - \text{CV}$$

- **Quatrième étape** La dernière étape consiste à calculer le résultat et le seuil de rentabilité avec les formules suivantes :

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{coûts fixes}$$

- Si le résultat est positif, cela signifie que l'entreprise réalise un bénéfice.
- Si le résultat est négatif, l'entreprise supporte une perte.

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

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

C- Les avantages et les inconvénients de la méthode :

- **Les avantages :**

- Cette méthode est plus simple à mettre en œuvre que celle des coûts complets ;

- Fournir les éléments essentiels sur l'utilisation d'une capacité de production ;
- Elle s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme ;
- Elle facilite les comparaisons entre produits, car les coûts variables ne sont pas affectés significativement par les variations de l'activité.

- **Les inconvénients :**

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

2- La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes : La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite⁴⁴.

Cette méthode s'attache à neutralisé la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle⁴⁵.

A- Principe de la méthode : La méthode de l'imputation rationnelle de charge fixe a pour but d'imputer au coût, des charges fixes proportionnelles, ce qui permet d'éliminer

⁴⁴PIGET PATRIQUE, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, 2003, P. 147.

⁴⁵GERVAIS MICHEL, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2000, page 115

l'incidence de la variation de volume d'activité ou les quantités produites sur les coûts pour qu'ils soient comparable dans l'espace et dans le temps⁴⁶.

Elle repose sur la détermination au préalable :

- Du niveau normal d'activité ;
- Du niveau réel d'activité.

Ainsi, sur la base de ces deux paramètres, un coefficient ou un taux d'imputation rationnelle (CIR) est déterminé par la formule suivante :

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}} = \frac{\text{AR}}{\text{AN}}$$

➤ Charges fixes imputées (CFI) :

$$\text{CFI} = \text{CF} * \text{CIR}$$

➤ Sous activité = AR < AN \longrightarrow CF > CFI.

➤ Sur activité = AR > AN \longrightarrow CF < CFI.

B- La démarche de la méthode : Quatre étapes principales peuvent être distinguées :

- **Première étape :** Elle consiste à distinguer les charges fixes de l'ensemble des charges au sein de chaque centre d'analyse.
- **Deuxième étape :** La détermination du coefficient d'imputation rationnelle.
- **Troisième étape :** Le calcul des charges fixes imputées en multipliant les charges fixes réelles par le coefficient d'imputation rationnelle

⁴⁶ABDELKRIM TOUDJINE « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, ben-Aknoun Alger, 2005, page 105.

$$CFi = CFR * CIR$$

- **Quatrième étape** Calculer la différence entre les charges fixes imputées et les charges fixes réelles.

C- Avantages et inconvénients de la méthode :

- Les avantages :

- Cette méthode permet d'éliminer l'influence des charges de structure sur les coûts unitaire ;
- Les coûts unitaires obtenus peuvent être comparés facilement au coût de même produit pendant deux périodes différentes (comparaison pertinente) ;
- Elle constitue une référence pour la fixation des prix de vente notamment à long terme ;
- Elle permet une meilleure connaissance de coût de revient des produits ;
- La simplification de calcul de coût, puisque l'imputation des charges indirectes est limitée seulement aux charges variables.

- Les inconvénients :

- Une difficulté peut exister pour l'évaluation des charges fixes, en particulier pour ventiler les charges semi-variables en distinguant la partie fixe de la partie variable ;
- La détermination des taux d'activité peut parfois être délicate ;
- La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes appliquée aux charges indirectes dans les différents centres d'analyse accroît la complexité du tableau de répartition.

3- La méthode de coût marginal : Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaire à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité.

«On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire, le coût

de la dernière unité produite et vendue. Concrètement, on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancée en réalité⁴⁷».

A- Les objectifs de la méthode⁴⁸ : Parmi les objectifs, on peut citer :

- De comparer le coût marginal au chiffre d'affaire supplémentaire;
- Eclairer la décision de développement envisagé ;
- Déterminer l'économie marginale ;
- La réduction des activités, qui entraîne une diminution des charges variables ;
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux ;
- Déterminer l'optimum de productivité et de rentabilité.

B- La mise en œuvre de la méthode : Pour mettre en œuvre cette méthode, on doit suivre les étapes suivantes :

- **Première étape :** calcul du coût marginal

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

Où

Coût marginal = dérivée du coût total

- **Deuxième étape :** calcul de la recette marginale et le résultat marginal.

La recette marginale, c'est le chiffre d'affaires supplémentaire procuré par la dernière unité vendue

Le résultat marginal = recette marginale – coût marginal

- Si le résultat marginal est positif, la production supplémentaire est acceptée.
- Si le résultat marginal est négatif, la production supplémentaire est refusée.

⁴⁷DUBRULLE, JOURDAIN D, op cit, Page 269

⁴⁸MEUNIER B: « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5^{ème} édition, paris, 2011, P.136

C- Les avantages et les inconvénients de la méthode :

- Les avantages :

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

- Les inconvénients :

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

4- La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué : La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celle des coûts variables. Elle impute, à chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coût spécifique (du produit) qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées charges communes à l'entreprise.

A- Principe de la méthode : Le principe de la méthode se rapproche de celui du coût variable simple par sa conception, à la seule différence que pour pallier l'inconvénient de la non prise en compte des charges fixes, la méthode fait intervenir par ligne de produits non seulement les charges variables, mais aussi les charges fixes applicables à chacune d'entre elles (charges fixes directes) étant donné que certaines charges fixes sont propres à un produit alors que d'autres sont communes.

B- Mise en œuvre de la méthode : Les étapes de la mise en œuvre de la méthode sont identiques à celle du coût variable simple, à la seule différence que nous devons

déterminer en plus d'une marge sur coût variable, «une marge sur coût variable spécifique (MCVS) ou marge de contribution à la couverture des charges fixes ». Cette dernière se calcule de la manière suivante :

$$\text{MCVS} = \text{MCV} - \text{CFs}$$

Cet indicateur est appelé « marge de contribution », car il sous-entend que pour qu'un produit donné contribue positivement à la couverture des charges fixes commune et au résultat de l'entreprise, il doit tout d'abord couvrir la totalité des charges qu'il engendre : c'est-à-dire liée à son activité propre (charges variables), ainsi que celle liées à sa structure propre (à savoir : charges fixes directes ou spécifiques).

C- Les avantages et les inconvénients de la méthode : Parmi les intérêts et limites liés à cette méthode, nous trouvons :

- **Les avantages :**

- Elle permet de prendre des décisions techniques et commerciales, en plus de pouvoir fournir des arguments pour les décisions d'abandon de certaines activités : étant donné que la connaissance des marges sur coût spécifique permet d'apprécier leur incidence sur la rentabilité globale;
- La méthode est fiable, objective et plus complète que son prédécesseur (en l'occurrence la méthode du coût variable simple), mais reste toutefois moins complète que celle des coûts complets;
- La méthode s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme.
- La méthode permet l'étude des causes de variations des coûts unitaires, ainsi que les simulations commerciales et les prévisions.

- **Les inconvénients :**

- La méthode présente des difficultés d'application liées à la ventilation des charges, car la distinction entre charges fixes et variables n'est pas évidente, et leur ventilation entre les activités doit aussi tenir compte de l'identification des charges fixes directes.
- Les stocks sont généralement sous-évalués par rapport à leur coût complet, et ne peuvent servir à la valorisation comptable ;
- Les coûts découlant de cette méthode, ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix à long terme.

Section 2 : Rôle et l'impact de la maîtrise des coûts sur la compétitivité de l'entreprise :

La compétitivité et les crises économiques obligent les entreprises à maîtriser parfaitement leurs coûts, derrière cet impératif se cache en vérité le mot « diminuer ». Pour que l'entreprise améliore sa compétitivité, elle doit passer par des réductions constantes des différentes charges.

La mesure de la compétitivité industrielle repose généralement sur des composants de prix où de coût unitaire de production.

Les coûts de production et le coût de revient d'un produit représentent l'ensemble des charges supportées par l'entreprise, et ce, à partir de la conception du produit jusqu'à sa commercialisation.

I- Rôle de la maîtrise des coûts⁴⁹: L'exigence de la qualité et la compétitivité est une nécessité absolue pour les entreprises, pour faire face à une concurrence des produits sur le marché. Ceci met les entreprises en veille stratégique, afin d'acquérir des avantages concurrentiels durables. Parmi ces stratégies, on cite la stratégie de domination par les coûts, qui oriente les entreprises à la minimisation des coûts complets où de revient (coût de fabrication, coût de conception, de marketing, ainsi que les coûts administratifs et financiers).

De ce fait, la maîtrise de ces coûts joue un rôle très important dans cette stratégie de domination par les coûts, et par conséquent, sur la rentabilité et la pérennité de l'entreprise.

II- Impact de la maîtrise des coûts sur la compétitivité⁵⁰ : Le coût désigne une dépense de l'entreprise, nécessaire à la réalisation de son activité, c'est aussi le prix de revient d'un produit où d'un service.

La maîtrise de ses coûts donne une stratégie de domination au niveau des coûts qui permettra à l'entreprise d'obtenir des profits supérieurs à la moyenne du secteur, peu importe la vivacité des forces de la concurrence.

⁴⁹<https://wikimemoires.net/2011/03/competitivite-niveau-unites-productives-marchandes>

⁵⁰ZENNAD.M et ZOUAOUI.F, Mémoire, les facteurs de la compétitivité des entreprises algériennes exportatrices, univ BEJAIA, promotion 2014/2015, page 24.

Donc cette maîtrise des coûts à un impact sur la compétitivité de l'entreprise en se basant sur la stratégie de domination par des coûts, et aussi à un impact sur plusieurs acteurs de marché à savoir :

1- Par rapport aux concurrents : Les concurrents de l'entreprise épuisent leurs ressources dans la recherche des stratégies à prendre, pour faire face au prix compétitif de l'entreprise, par contre cette dernière continue à réaliser des profits.

2- Par rapport aux clients : Le pouvoir des clients sur les entreprises reste visible et évident au niveau des prix, le pouvoir ne peut être exercé que pour baisser les prix au niveau de ceux du concurrent de la firme la plus efficace. La réalisation des profits demeure accordée à la firme tenant le faible coût.

3- Par rapport aux fournisseurs : La domination par les coûts instaure une stratégie de défense, qui s'oppose à des hausses des coûts des facteurs de production, ainsi que les matières premières de fournisseurs.

4- Par rapport au marché : En général, la faiblesse des coûts assure l'établissement des barrières au marché par des économies d'échelle. Elle génère une assurance par rapport au produit de substitution.

III- Objectifs attendus⁵¹: Les objectifs attendus par la maîtrise des coûts de production par rapport à la compétitivité de l'entreprise sont :

- Acquérir une grande part du marché ;
- Accorder favorablement aux matières premières ;
- Une conception simpliste du produit qui assure une facilité de fabrication ;
- L'élargissement de la gamme afin de répartir largement les coûts ;
- L'approche du client qui permet à un volume de production, afin d'atteindre un nouveau marché ;
- Prévenir une diminution remarquable du coût, à moyen et à long terme lors d'un nouvel investissement ;

⁵¹ZENNAD.M et ZOUAOUI.F, Mémoire, les facteurs de la compétitivité des entreprises algériennes exportatrices, OP.CIT page 25

- Réaliser des économies au niveau d'approvisionnement, en cas où sa part de marché est importante et elle est garantie;

- Assurer des marges et des profits élevés qui peuvent être réinvestis en équipement neufs et installation modernes permettant de renforcer la situation de faible coût et d'assurer son maintien.

Section 3: Eléments et facteurs de maîtrise des coûts de production :

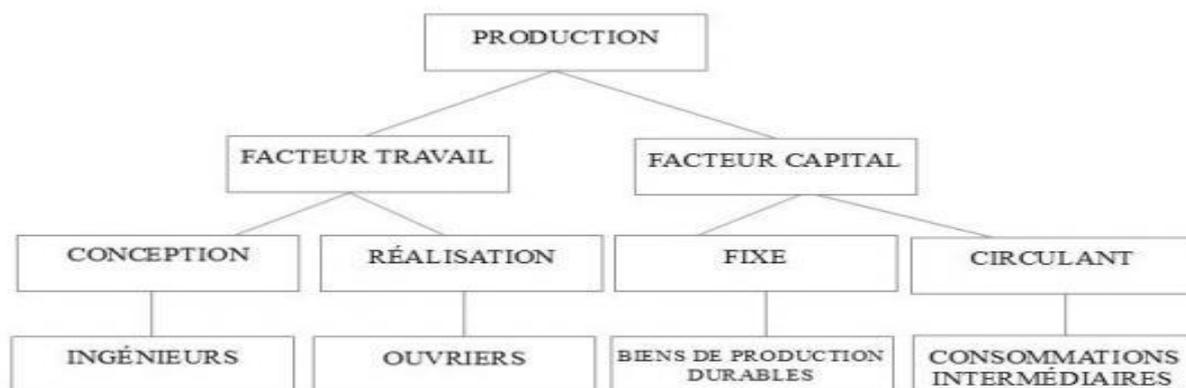
Pour que les coûts de production soient maîtrisés, il faut d'abord étudier et analyser les facteurs influant ces coûts, et ce, afin de les réduire et augmenter la capacité de l'entreprise à commercialiser des produits à des prix inférieurs à ceux des concurrents. Parmi ces facteurs on peut citer:

I- Effet des facteurs de production et de productivité: Les facteurs de production et de productivité vont fortement influencer le mode et l'analyse des coûts, par le degré de concentration de capital dans le processus de production notamment :

1- Baisse des couts des facteurs de production : Les facteurs de production⁵² correspondent à l'ensemble des ressources utilisées par une unité productive pour produire des biens ou des services. Le facteur travail correspond à la masse salariale, soit le total des salaires à verser. Le facteur capital, lui, fait référence à l'ensemble des ressources « créées » pour produire. On distingue alors le capital fixe, qui désigne l'ensemble des moyens de production utilisés durant plusieurs cycles de production (tels que les machines, ou les bâtiments), et les consommations intermédiaires, qui correspondent aux biens et services créés par d'autres entreprises qu'une entreprise détruit ou transforme lors de sa production (comme les matières premières, ou l'électricité).

Schéma n° 07 : les différents facteurs de production

⁵²<http://tpe-crise-entreprises.e-monsite.com>



Source : <http://tpe-crise-entreprises.e-monsite.com>

Les entreprises tentent de réduire leurs coûts de production au niveau de facteur travail et également au niveau du facteur capital. Mais pour atteindre cet objectif, l'entreprise doit prendre en compte de la complémentarité des ces deux facteurs (nécessité d'une utilisation conjointe (travail + capital), et donc si on augmente l'un d'entre eux, l'entreprise est obligée d'augmenter l'autre), ainsi que leurs substituabilité (C'est le cas inverse de la complémentarité, on peut remplacer un des facteurs de production par un autre. Dans ce cas, l'augmentation de la quantité d'un facteur de production entraîne la diminution de l'autre facteur de production utilisé).

2- L'effet des économies d'échelle : La productivité est un indicateur qui permet de mesurer l'efficacité des facteurs de production. Augmenter la productivité permet d'augmenter la production avec autant ou moins de facteurs de production, on diminue alors les coûts unitaires de production, et ainsi, l'entreprise peut baisser le prix de vente de ses biens ou services. La hausse de productivité peut se réaliser par :

- Les innovations dans les nouvelles techniques, pour que les ouvriers de l'entreprise puissent réaliser leurs tâches plus rapidement ;
- L'investissement dans de nouvelles machines plus performantes ;
- La réduction des temps morts : par l'amélioration de la disposition des outils dans les lignes de production, afin que les ouvriers ne cherchent plus leurs outils et d'augmenter la vitesse de la ligne de production.

II- Effet de l'organisation de la production: La production consiste à fabriquer des produits répondant aux besoins des clients, elle s'effectue à partir d'inputs (marchandises, composants, énergies,... etc) et des facteurs de production (capital et travail). Elle doit

répondre à des objectifs de quantité, de qualité et de délai, et par conséquent, elle permet à l'entreprise d'être plus compétitive que ses concurrents.

L'amélioration de l'organisation de la production repose sur la mise en place des différents systèmes et de différentes modalités de production.

1-Systèmes de production: On distingue deux systèmes de production dominants : le pilotage de la production par l'amont et le pilotage de la production par l'aval.

A- Le pilotage de la production par l'amont : Consiste à produire en fonction de la demande anticipée. Ce système de production est basé sur une logique de flux poussés selon laquelle on fabrique puis on vend. Les produits fabriqués sont peu différenciés, la main d'œuvre est peu qualifiée et les ateliers sont spécialisés. Il est basé sur deux types d'organisation du travail :

- **Le taylorisme :** Ce système a été conçu par Frederick Taylor⁵³ au début du XXe siècle. Basé sur la division du travail, la spécialisation des travailleurs et le salaire au rendement. Il améliore la productivité du travail. Il est toujours présent aujourd'hui notamment dans les services (hôtellerie, restauration rapide..etc). Est caractérisée par :

- Il repose sur la spécialisation du travail et la répétition de tâches ;
- Il nécessite une main-d'œuvre peu qualifiée ;
- Il implique des stocks importants.

- **Le fordisme :** Ce système a été initié par Henry Ford⁵⁴, au début du XXe siècle. C'est le taylorisme en plus, le travail à la chaîne, la production de masse. Est caractérisé par :

- Il favorise le développement de l'automatisme et de la robotique

Le pilotage par l'amont permet une diminution des coûts unitaires et la disponibilité immédiate du produit à la demande du client.

Cependant, il présente plusieurs inconvénients. La présence inévitable des stocks qui permettent d'éviter les ruptures ont un coût important. Le travail est peu enrichissant,

⁵³Marc Musli, Taylor et l'organisation scientifique du travail, Alternatives Economiques n° 251 - octobre 06

⁵⁴Rolande pinard, la révolution du travail, Presses universitaires de Rennes, 2000, page 110.

générateur de lassitude et des implications des salariés. La production est centrée sur les quantités à produire plutôt que sur la qualité des produits.

B- Le pilotage de la production par l'aval : Il consiste à ne déclencher le processus de production que lorsqu'une sa demande est exprimée en aval. Ce système, appelé production en juste à temps (JAT) est basé sur une logique de flux tirés dans laquelle on ne fabrique que ce qui est vendu. Il a été mis en place au Japon par OHNO⁵⁵ chez TOYOTA durant les années 1980. Ce mode de production s'est généralisé aujourd'hui dans de nombreuses industries en raison des avantages qu'il présente par rapport au système traditionnel. Il permet une production sans gaspillage. Il évite à l'entreprise d'avoir des stocks préconstitués. Il également favorise la responsabilisation et la polyvalence des travailleurs. Il améliore la qualité des produits.

2-Typologie de la production : La production peut prendre des formes diverses selon les quantités à produire, les processus technologiques, ...etc.

A cet effet, les entreprises instaurent des modèles de production adéquats à leurs produits. Les principales modalités de production sont:

A- La production unitaire : C'est une production qui résulte de la commande d'un produit particulier, parfois totalement original. L'entreprise doit s'organiser pour s'adapter aux besoins particuliers du client. Exemples : bâtiment ou ouvrage important, film, artisanat...

B- La production par petites séries : C'est une production conçue sur le principe de l'assemblage de composants de façon répétée pour fabriquer de petites quantités de produits. Exemples : machines, engins spéciaux...

C- La production en grandes séries : C'est une production conçue pour fabriquer des produits standardisés en grandes quantités. Exemples : électroménager, automobiles...

D- La production en continu : C'est un processus ininterrompu et automatisé. Exemples : raffineries de pétrole, production d'acier...

⁵⁵<https://fr.wikipedia.org/wiki/Juste-à-temps>

III- Effet de la gestion de stocks sur les coûts : La gestion des stocks représente l'ensemble des procédures permettant de déterminer quand faut-il s'approvisionner et quelles quantités faut-il acheter.

Une bonne gestion de stock permet de répondre aux demandes des clients en ayant les quantités suffisantes et en évitant le sur-stockage (détenir des stocks entraîne des coûts de stockage (loyer d'un entrepôt par exemple, de dévalorisation, d'entretien et de gardiennage, des frais d'assurance, etc..).

Une bonne gestion des stocks consiste à :

- Posséder un stock suffisant pour répondre aux besoins de l'activité à n'importe quel moment,
- Minimiser les coûts liés au stockage. Pour cela, il faut déterminer un stock minimal et un stock maximal pour chaque référence. Idéalement, ces seuils tiennent compte de critères pratiques comme la place en entrepôt, le conditionnement, la rapidité de réapprovisionnement, l'importance du produit dans la chaîne de production, la périssabilité du stock. Les quantités de stock minimum et maximum permettent de répondre à ces deux conditions et au fil du temps réduire l'écart entre ces deux limites de stocks. L'observation des stocks permet d'affiner la quantité optimale de produits dont l'entreprise a besoin dans ses stocks.

La gestion des stocks nécessite un travail d'optimisation régulier qui permet au final de faire des économies sensibles. En plus d'une optimisation du stockage qui permet de réduire le taux de démarque (les pertes dues, aux omissions et aux erreurs).

Remarque :

Les stocks peuvent se dévaloriser au cours du temps. Il est important d'y faire attention pour éviter une perte d'argent importante et d'utiliser une organisation adaptée au type de stock.

Une rupture de stock coûte cher à l'entreprise, elle peut perdre une partie de ses clients qui attendent une réactivité de la part de la société. Cela a aussi un coût économique (une perte de temps), des coûts sociaux (les salariés n'ont pas de travail à effectuer), etc.

La gestion des stocks et des encours, c'est également l'élément sur lequel se focalise la méthode du Kanban⁵⁶, qui repose sur un traitement « juste-à-temps » par étiquette. Cette

⁵⁶<https://stockage.ooreka.fr/comprendre/stockage-kanban>

méthode d'origine japonaise vise à améliorer la gestion des approvisionnements en appliquant un système de production à flux tendus.

Autrement dit, on ne produit que ce qui est commandé par la clientèle. A travers une organisation fonctionnant par l'utilisation d'étiquettes, la méthode du Kanban ne nécessite pas une mise en place complexe ou coûteuse, mais l'entreprise qui y a recours doit pouvoir compter à la fois sur une équipe de production et des fournisseurs fiables et réactifs.

Elle permet, par ailleurs, d'obtenir une diminution significative des coûts de production et de stockage et une réduction des délais de fabrication et de livraison.

La compétitivité « prix » de l'entreprise est basée sur le prix de vente, qui est principalement déterminé par le niveau des coûts de production.

Pour pouvoir agir sur le niveau des coûts et leur maîtrise, il faut d'abord les calculer et les analyser à base des systèmes de calcul des coûts, qui englobe des méthodes de calculs, qui sont en réalité qu'un retraitement intelligent des différentes charges.

La maîtrise des coûts nécessite une étude et une analyse des facteurs influant ces coûts, et qui sert à détecter toutes les charges qui peuvent être incorporées dans le coût de revient, afin de les minimiser et les réduire pour donner à l'entreprise un coût de revient inférieur à celui des concurrents.

Chapitre III :

ETUDE ET ANALYSE DE COUTS DU REVIENT D'UN PRODUIT LAITIER : CAS DE LA LAITERIE « SEMEUR »

Le marché du lait est l'un des plus florissant et porteur en Algérie. Les pouvoirs publics apportent un intérêt stratégique pour ce secteur, tant qu'il est sensible.

Ils développent à la fois une politique de soutien à la consommation en la classant comme un produit subventionné, et un encourageant de la production locale du lait par le biais des différents programmes de soutien.

Les prix pratiqués pour le lait ainsi que les normes de qualité sont dictés par les pouvoirs publics ce qui freine considérablement la concurrence entre les différentes entreprises actives dans ce secteur.

De ce fait, la compétition ne peut se faire que sur les autres dérivés du lait, et c'est dans ce cadre que nous avons mené notre étude au niveau de la laiterie « SEMEUR » ayant pour objet principal l'analyse des coûts de production d'un produit particulier qui est le camembert, en vue de voir dans quelle mesure cette entreprise pourrait maîtriser son coût de revient, élément essentiel pour déterminer les prix de vente sur le marché.

D'autre part, l'analyse comparative avec les produits des autres concurrents doit nous permettre de mesurer la part de marché et donc la compétitivité de cette entreprise.

Par conséquent, et avant d'aborder le cas pratique proprement dit, nous avons jugé utile de présenter quelques éléments notamment de coûts qui caractérisent l'ensemble des produits de cette filière. La deuxième section sera consacrée à la présentation de la laiterie « SEMEUR », objet de notre cas pratique. Enfin, nous allons aborder dans la dernière section l'analyse des coûts de production de l'un des produits phare de cette entreprise qui est le camembert, en vue de présenter en dernier quelques recommandations permettant de meilleures performances.

Section 1 : Détermination de coût de revient dans le secteur de la production laitière :

La production laitière et les produits dérivés entraîne des coûts spécifiques au secteur. Leur maîtrise nécessite nécessairement la détermination de toutes les charges qui peuvent être détectés dans le processus de production pour les compresser au maximum.

D'une manière générale, le coût de revient des produits laitiers se compose des éléments suivants :

I- Coût d'achat de lait : Le prix de lait est différent d'un pays à un autre, d'une zone de production à une autre, d'une économie de production à une autre, ce prix peut être calculé au niveau de la ferme ou alors au niveau de la réception de l'usine.

Pour ces raisons, la détermination de ce coût reste délicate.

Pour mieux le cerner, un certain nombre d'informations relatives au cadre géographique et à l'environnement économique sont plus que nécessaires.

II- Coût de collecte et de réception : Les différents postes qui entrent dans le coût de collecte et la réception sont fortement influencés par le système de collecte retenu (bidon ou en vrac). Ce coût comprend des frais fixes et des frais variables.

1- Les frais fixes : Les frais fixes sont indépendants de la quantité de lait collectée. Ils comprennent :

A- Les Amortissements: sont composés de :

- L'amortissement des camions y compris les intérêts des emprunts sollicités ou la rémunération du capital investi.
- L'amortissement des bidons y compris les intérêts des emprunts sollicités ou la rémunération du capital investi.
- L'amortissement des garages ou les parkings.
- L'amortissement des petits matériels y compris les intérêts des emprunts sollicités ou la rémunération du capital investi.

B- Les assurances et taxes des camions : Sont des assurances et taxes des camions utilisés pour la collecte de lait

C- Les frais des garages et des parkings : qui sont :

- Des frais de l'entretien des garages et des parkings
- Des frais de la consommation d'électricité des garages et des parkings

D- Main d'œuvre : Le coût de main d'œuvre est classé en frais fixes dans certaines entreprises et en frais variables dans les autres. En effet, si les ramasseurs ne travaillent que quelques heures par jour à la collecte et qu'ils font ensuite la distribution des produits laitiers ou la rétrocession des aliments concentrés, on peut considérer que le temps dépensé à la collecte est proportionnel aux litres collectés et dans ce cas le coût de la main d'œuvre devra être considéré dans les frais variables. Si par contre le temps libre du ramasseur est utilisé pour réaliser le petit entretien de son camion et le lavage de celui-ci, il faudra considérer le coût de la main d'œuvre dans les frais fixes.

E- Imputation d'une partie des frais de structure : Dans les frais fixes il faut incorporer une partie des frais de structure suivants :

- Direction du département production de lait : en effet ce service dispose de personnel propre pour gérer le parc véhicules, pour gérer le personnel du service, pour assurer les relations avec les producteurs. Ce service disposera en outre de locaux, aura des frais divers de gestion (courrier, téléphone, ...).
- Direction générale
- Service achats (véhicules, bidons,).
- Service du personnel.

2-Les frais variables : Les frais variables sont dépendants de la quantité de lait collectée. Les frais variables entraînés par les camions devront être calculés de façon à déterminer pour chaque camion, le coût au kilomètre parcouru mais également au litre de lait collecté.

Ils comprennent notamment:

- Le Carburant pour les camions
- L'huile pour les camions et les petits matériels
- Pneus pour les camions
- Les frais d'entretien et la réparation des véhicules (pièces de rechanges et la main d'œuvre)
- Les frais d'entretien des bidons
- Frais d'entretien du petit matériel

Le tableau ci-dessous indique les différentes rubriques qui peuvent figurer dans un coût de collecte et réception.

Tableau n°02 : les différentes rubriques de coût de collecte et réception.

| Description | montant |
|--|---------|
| <u>Frais fixes :</u> | |
| *) Amortissements : | |
| ➤ Camions | |
| ➤ Bidons | |
| ➤ Garages ou parkings | |
| ➤ Petit matériel | |
| *) Assurances et taxes des camions | |
| *) Frais des garages et parkings : | |
| ➤ Entretien | |
| ➤ Electricité | |
| *) Main d'œuvre | |
| *) imputation d'une partie des frais de structure | |
| <u>Total Frais fixes</u> | |
| <u>Frais variables :</u> | |
| *) Carburant | |
| *) Huiles | |
| *) Pneus | |
| *) Frais entretien et réparation des véhicules (pièces et Main d'œuvre) | |
| *) Frais entretien du petit matériel | |
| <u>Total Frais fixes</u> | |
| Frais totaux (fixes + variables) | |

Source : Etabli par nos soins

III- Coût de la réfrigération de lait: Le coût de la réfrigération comprend :

1- Les frais fixes : Les frais fixes sont indépendants de la quantité de lait réfrigéré.

On cite :

- L'amortissement de la cuve y compris les intérêts des emprunts sollicités ou la rémunération du capital investi. Est généralement réalisé sur cinq ans.
- L'amortissement du local abritant la cuve.
- Les frais correspondant au nettoyage de la cuve : sont considérés dans les frais fixes car le nettoyage doit obligatoirement avoir lieu après chaque ramassage quel que soit le volume de lait produit entre deux collectes. Qu'il soit manuel ou automatique, ces frais de nettoyage comprennent :
 - La main d'œuvre
 - Les produits de nettoyage
 - L'eau froide
 - Coût de production de l'eau chaude
 - Consommation électrique pour la pompe de circulation des solutions en cas de nettoyage automatique.
- Imputation d'une partie des frais de structure

2-Les frais variables : Ces frais dépendent des quantités de lait refroidi :

- consommation d'électricité
- les frais d'entretien : sont aléatoire et sont en fonction de la façon dont fonctionne chaque appareil.

Le tableau ci-dessous indique les différentes rubriques qui peuvent figurer dans un coût de réfrigération du lait.

Tableau n°03 : les différentes rubriques du coût de réfrigération du lait.

| Description | montant |
|-----------------------------|---------|
| <u>Frais fixes :</u> | |
| *) Amortissements : | |

| | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Cuve ➤ local <p>*) nettoyage cuve</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ main d'œuvre ➤ produits nettoyage ➤ eau froide ➤ électricité (si nettoyage automatique) ➤ production eau chaude <p>*) imputation d'une partie des frais de structure</p> <p style="text-align: center;"><u>Total Frais fixes</u></p> | <p>.....</p> |
| <p><u>Frais variables :</u></p> <p>*) Electricité</p> <p>*) Frais entretien et réparation</p> <p style="text-align: center;"><u>Total Frais fixes</u></p> | <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> |
| <p>Frais totaux (fixes + variables)</p> | <p>.....</p> |

Source : Etabli par nos soins

IV- Coût de fabrication des produits laitiers: Il est formé de plusieurs coûts qui sont :

1- Coût des centres auxiliaires: Un certain nombre de centres de frais qui correspondent à des divisions réelles et naturelles de l'entreprise sont regroupés sous le nom de centres auxiliaires. Ils correspondent à des services de l'entreprise, qui tout en étant indispensables au fonctionnement correct de l'usine, n'en constituent pas moins des activités différentes de la production.

Dans une usine laitière, ces services peuvent être :

- Production de vapeur ;
- Production de froid (pour le refroidissement des locaux ou pour la production d'eau glacée) ;
- Poste de transformation d'énergie électrique ;
- Atelier d'entretien ;
- Traitement des eaux résiduaires ;
- Voirie et aménagement divers ;
- Locaux du personnel (vestiaires, W.C, lavabos, lingerie, local médical, cantine, etc...).

L'ensemble de ces sections peuvent être regroupées sous l'autorité d'une seule personne qui sera considérée comme le responsable des services généraux.

Les coûts des sections auxiliaires devront ensuite être ventilés entre les différentes sections utilisatrices. Les opérations de déversement des sections auxiliaires dans les sections principales se font entre les sections consommatrices selon :

- Des clefs de répartition appropriées
- Ou au prorata des unités d'œuvre consommées.

A- Atelier production de vapeur : Dans la plupart des cas, cet atelier a une double responsabilité : production de vapeur mais également distribution de celle-ci jusqu'aux ateliers utilisateurs. L'unité d'œuvre retenue pour cette section sera le Kilo vapeur et généralement on calculera deux coûts :

- Coût moyen du kilogramme vapeur produit ;
- Coût moyen du kilo de vapeur au niveau des ateliers.

Le tableau ci-dessous indique les différentes rubriques qui peuvent figurer dans un coût de l'atelier production vapeur.

Tableau n°04 : les différentes rubriques de coût de l'atelier production vapeur.

| Description | montant |
|---------------------------------------|---------|
| <u>Frais fixes :</u> | |
| *) Amortissements du matériel: | |
| ➤ Cuve à fuel | |
| ➤ Générateur de vapeur | |

| | |
|---|-------|
| ➤ Bac de récupération des eaux condensées | ..... |
| ➤ Equipement de traitement d'eau | ..... |
| *) Amortissement des bâtiments | ..... |
| *) Frais de personnel | ..... |
| *) imputation d'une partie des frais de structure | ..... |
| <u>Total Frais fixes</u> | ..... |
| <u>Frais variables :</u> | ..... |
| *) Consommation en fuel | ..... |
| *) Consommation en eau : | ..... |
| ➤ Chaudière | ..... |
| ➤ Traitement d'eau | ..... |
| *) Consommation en électricité | ..... |
| ➤ Brûleurs | ..... |
| ➤ Pompe à eau | ..... |
| ➤ Pompe à eau condensée | ..... |
| ➤ Eclairage de la salle | ..... |
| ➤ Pompes de traitement d'eau | ..... |
| *) Produits chimiques pour le traitement d'eau | ..... |
| *) Pièces de rechange | ..... |
| *) Frais imputés par le service entretien | ..... |
| *) Frais de personnel (heures non prévues dans frais fixes) | ..... |
| <u>Total Frais fixes</u> | ..... |
| Frais totaux (fixes + variables) | ..... |

Source : Etabli par nos soins

B- Atelier production de froid: La production de froid comporte deux volets différents :

- Production de froid pour les locaux : Le froid peut être produit à partir d'une unité importante et distribué ensuite aux différents points d'utilisation qui sont autant d'évaporateurs. Dans ce cas il faut ouvrir une section de frais. Plus souvent le froid est produit par des petites unités indépendantes, chacune d'elles refroidissant une salle. Dans ce cas l'installation de froid est considérée comme une des machines de l'atelier correspondant.

- Production d'eau glacée : Toujours produite à partir d'une unité centralisée. Habituellement il n'est pas tenu compte des pertes de frigories au niveau du bac à eau glacée ou des tuyauteries. En effet, d'une part la consommation d'électricité réelle est enregistrée et d'autre part le besoin théorique est connu. Il suffit donc de partager les pertes (qui sont connues) d'une façon équitable entre les différents utilisateurs.

Cet atelier à généralement a la responsabilité de la production mais aussi de la distribution du froid. L'unité d'œuvre retenue sera la frigorie.

C- Poste de transformation d'énergie électrique: Les frais correspondant à cette section seront répartis entre les différents ateliers qui bénéficient de l'électricité produite par le générateur en cas d'arrêt de l'alimentation sur le secteur. L'électricité fournie par le secteur n'entre pas dans cette section. Les factures sont réparties entre chacune des sections utilisatrices en fonction de la puissance installée et du nombre d'heure de marche.

D- Atelier entretien: Il est destiné au stockage du matériel d'entretien et il permet en outre d'abriter certaines opérations d'entretien du matériel. A ce centre de frais suivant :

- Des amortissements en génie civil. Ceux-ci peuvent être répartis d'une façon égale sur chacun des utilisateurs du service entretien, mais dans certain cas les investissements en génie civil peuvent être particulièrement importants car les édifices ont été spécialement conçus pour recevoir du matériel roulant (citernes de ramassage, camions distribution). Dans ce dernier cas l'amortissement correspondant à cet investissement supplémentaire sera réparti en fonction du nombre de véhicules uniquement sur les sections concernées.

- Des amortissements en équipement. De la même façon que pour le génie civil l'amortissement de certains équipements spécifiques pourra être réparti uniquement entre les sections utilisatrices.

Le tableau ci-dessous indique les différentes rubriques qui peuvent figurer dans un coût de l'atelier entretien.

Tableau n°05 : les différentes rubriques de coût de l'atelier entretien.

| Description | montant |
|-------------|---------|
|-------------|---------|

| | |
|---|-------|
| <u>Frais fixes :</u> | |
| *) Amortissement des bâtiments | ..... |
| *) Amortissements des équipements: | ..... |
| *) Rémunération de l'encadrement | ..... |
| *) imputation d'une partie des frais de structure | ..... |
| <u>Total Frais fixes</u> | ..... |
| <u>Frais variables :</u> | |
| *) Frais de personnel | ..... |
| *) Consommations diverses : | |
| ➤ Eau | ..... |
| ➤ Electricité | ..... |
| ➤ Vapeur | ..... |
| ➤ Produits chimiques | ..... |
| *) Pièces d'usure ou pièces de rechange | ..... |
| <u>Total Frais fixes</u> | ..... |
| Frais totaux (fixes + variables) | ..... |

Source : Etabli par nos soins

Les frais des centres auxiliaires doivent être ensuite répartis sur les sections principales mais il arrive que certains centres auxiliaires se fournissent des prestations réciproques et se rendent des services mutuels. Ceci est souvent vrai pour le service entretien qui utilisera de la vapeur, qui pourra bénéficier du poste de transformation d'énergie électrique, etc.... La difficulté de ce cas, dit des prestations réciproques, réside dans le fait que la détermination du coût de la section entretien nécessite la connaissance du coût de la section production de vapeur et de la section énergie et que le coût des ces dernières dépend de la section d'entretien.

Le problème des prestations réciproques peut se résoudre de plusieurs façons :

- Annulation des prestations réciproques : ce qui peut se justifier lorsque les montants en jeu sont faibles.
- Résolution algébrique : elle consiste à prendre comme inconnues le total des coûts de chaque section après prise en compte des prestations réciproques.
- Méthode des coûts approchés : on emploie fréquemment, pour les virements en sections, des taux conventionnels qui aboutissent à des répartitions et sous répartitions approchés,

l'emploi de tels taux n'est rationnel que s'ils sont prédéterminés au moyen de calculs se référant aux budgets des sections.

E- Section traitement des eaux résiduaires : Par installation de traitement, il faut entendre l'ensemble (génie civil et équipement) des installations d'épuration des eaux usées, depuis le tamisage jusqu'au rejet dans le milieu naturel.

On assimile le volume rejeté au volume d'eau consommé, cependant pour les unités de reconstitution on tient compte du volume d'eau qui entre dans le lait liquide.

L'industrie laitière est forte utilisatrice d'eau. Une consommation de 7 à 8 litres par litre de lait traité est souvent considérée comme une moyenne et la plupart des usines paient deux fois l'eau : une première fois au niveau de prélèvement et une seconde au niveau du traitement des eaux polluées.

F- Section voirie et aménagement divers : Cette section concerne :

- Le terrain nécessaire à la construction et aux cours de desserte de l'usine.
- Les aménagements divers : protection contre l'incendie, clôtures, pelouses et arbres.
- Eclairages extérieurs et panneaux publicitaires.

Les frais de cette section sont généralement répartis entre les sections finales en fonction du nombre de litres de lait traité ou en fonction de la surface de l'atelier.

Cette section peut également être classée dans les frais de structure.

G- Section «coût des locaux du personnel » : Par locaux du personnel on entend les vestiaires, sanitaires et lingerie d'une part, et les divers locaux sociaux d'autre part : local médical, cantine, etc...

- Un service de nettoyage des vêtements est indispensable dans une laiterie afin de maintenir au meilleur niveau possible les conditions d'hygiène. Ce service peut être assuré par l'usine elle-même qui disposera d'une lingerie qui sera considérée comme un centre de frais et l'unité d'œuvre sera le coût/ouvrier/année. Sinon ce service pourra être confié à une société extérieure et dans ce cas ce coût sera rajouté aux frais de personnel.

- Pour les vestiaires et locaux sanitaires on définit un coût par ouvrier et par an et on réalise une répartition sur les différentes sections en fonction du nombre d'utilisateurs.

- Le local médical peut être facilement inclus dans les frais de structure.

- Pour la cantine on détermine un coût par repas servi et on fait la répartition. La laiterie a également la possibilité de louer un local et éventuellement le matériel à une société extérieure qui assure la prestation de service pour un tarif fixe d'avance.

Le tableau ci-dessous indique les différentes rubriques qui peuvent figurer dans un coût de la section « locaux du personnel »

Tableau n°06 : les différentes rubriques de coût de la section « locaux du personnel ».

| Description | montant |
|---|---------|
| <u>Frais fixes :</u> | |
| *) Amortissement des bâtiments | |
| *) Amortissements des équipements: | |
| *) Achat des tenues de travail neuves | |
| *) imputation d'une partie des frais de structure | |
| <u>Total Frais fixes</u> | |
| <u>Frais variables :</u> | |
| *) Frais de personnel | |
| *) Consommations diverses : | |
| ➤ Eau | |
| ➤ Electricité | |
| ➤ Vapeur | |
| ➤ Produits détergents | |
| <u>Total Frais fixes</u> | |
| Frais totaux (fixes + variables) | |

Source : Etabli par nos soins

2- Coût des centres de structure : Les frais de structure peuvent se décomposer en deux groupes, les frais de structure spécifiques propres à un département ou à une fonction de l'entreprise et les frais de structure générale intéressant l'ensemble de l'entreprise. Les frais de structure propres à une fonction de l'usine sont répartis entre les centres intéressés (divers ateliers de production). Les frais de structure générale sont répartis entre tous les centres de frais de l'usine. Les règles de répartition ne peuvent être que conventionnelles.

Ces charges dont l'importance tend à croître avec la taille de l'entreprise représentent un élément non négligeable des prix de revient et doivent être surveillées, contrôlées avec attention.

Ce coût comprend :

A- Coût de laboratoire : Le laboratoire peut accomplir des fonctions totalement différentes d'une usine à une autre. Réduit à sa plus simple expression, il se contentera d'analyser les produits laitiers aux différents stades de la fabrication. D'autres usines au contraire lui accorderont une importance plus grande et il pourra avoir les missions suivantes :

- Analyse des produits laitiers ;
- Contrôle de la qualité des produits laitiers ;
- Analyse du lait des producteurs pour le paiement du lait à la qualité ;
- A la demande du service commercial, analyse des produits concurrents ;
- Rôle de centre de recherche et développement pour la mise au point de produits nouveaux.

On détermine généralement un coût d'analyse (amortissement du matériel spécifique, participation à l'amortissement du bâtiment, participation aux frais d'encadrement du laboratoire, réactifs et temps) et les frais correspondants sont facturés au service utilisateur. Les autres frais du laboratoire seront répartis conventionnellement entre les sections principales concernées.

Certains usines considèrent le laboratoire comme une section des frais auxiliaire, d'autres généralement petites l'incluent dans les frais de structure générale.

Le tableau ci-dessous indique les différentes rubriques qui peuvent figurer dans un coût du laboratoire.

Tableau n°07 : les différentes rubriques de coût du laboratoire.

| Description | montant |
|-------------------------------------|---------|
| <u>Frais fixes :</u> | |
| *) Amortissement bâtiment | |
| *) Amortissements matériel : | |
| *) Amortissement mobilier | |

| | |
|---|-------|
| *) Main d'œuvre indirecte | ..... |
| <u>Total Frais fixes</u> | ..... |
| <u>Frais variables :</u> | |
| *) Réactifs chimiques | ..... |
| *) Eau | ..... |
| *) Electricité : | |
| ➤ Eclairage | ..... |
| ➤ Machines | ..... |
| *) Vapeur | ..... |
| *) Produits de nettoyage | ..... |
| *) frais administratifs (formulaires, articles de bureau, etc..) | ..... |
| *) Main d'œuvre directe | ..... |
| <u>Total Frais fixes</u> | ..... |
| Frais totaux (fixes + variables) | ..... |

Source : Etabli par nos soins

B- Coûts de section magasin: L'affectation des frais de magasin aux différents centres utilisateurs s'effectue généralement suivant une clé calculée en fonction de la surface au sol occupée par les différents emballages. Les différents magasins d'une usine laitière sont généralement considérés comme des centres de frais de structure et ils sont classés comme spécifiques à un département ou à une fonction de l'entreprise.

Dans certains cas ils peuvent cependant figurer parmi les centres de frais auxiliaires.

Le coût d'achat et les frais de stockage sont intimement liés. Nous devons rappeler que les frais d'acquisition sont d'autant plus élevés qu'on accroît le nombre des commandes, mais qu'inversement du fait de l'accélération de la rotation du stock qui résulte de la plus grande fréquence des entrées, le coût de possession, contrairement au coût d'acquisition diminue. On sait que l'optimum est atteint lorsque, pour les besoins d'une période, la somme des frais d'acquisition et des frais de possession est minimum.

Les principaux éléments du coût de possession sont les suivants :

- Frais de magasin : amortissement ou location, éclairage, chauffage, gardiennage, entretien et assurance
- Frais de manutention en cours de stockage ou pour mise à disposition des ateliers ou services utilisateurs.
- Assurance et frais financiers.

En toute logique, les frais de possession devraient être imputés aux éléments stockés, sur des bases à définir dans chaque cas, au fur et à mesure de leur temps de séjour en magasin. Cette imputation aux stocks des frais de possession aurait pour avantage de faire apparaître progressivement l'augmentation du coût des éléments qui restent longtemps en stock. La pratique est très différente en ce sens que :

- Les frais financiers sont le plus souvent traités distinctement des autres éléments du coût de possession, et d'ailleurs globalement.
- Le total mensuel des autres éléments est imputé aux sorties du mois et non au stock.

V- Coûts de distribution et de commercialisation des produits laitiers : Beaucoup d'usines laitières vendent toute leur production, en confiant le transport de leurs produits à des transporteurs indépendants et la commercialisation à des revendeurs. Ce système est le plus simple mais il présente de graves inconvénients pour l'usine qui n'a plus de contrôle sur la distribution et la commercialisation, donc sur la qualité de son produit et sur sa propre image de marque.

La distribution des produits laitiers se fait pratiquement par le réseau routier. Les frais de distribution se calculeront de la même façon que les frais de collecte dans le cas de collecte en vrac (citerne).

Les frais de commercialisation sont faciles à calculer globalement. Ils sont très variables en fonction du service commercial de l'usine et des opérations marketing réalisées.

L'important, est d'utiliser une clé de répartition pour ventiler entre les différents produits élaborés par l'usine.

Le tableau ci après résume l'ensemble des couts qui constituent le coût de revient pour chaque produit laitiers.

Tableau n°08 : Ensemble des couts qui constituent le coût de revient.

| Description | montant |
|---|---------|
| Couts d'achat de lait | |
| + Couts de collecte et de réception de lait | |
| + Couts de réfrigération de lait | |
| + Couts de fabrications des produits laitiers | |
| + Couts de distribution et de la commercialisation des produits laitiers | |
| Cout de revient | |

Source : Etabli par nos soins.

Section 2 : Présentation de la laiterie SEMEUR

I- Historique et évolution de l'entreprise :

Il y a lieu de noter que les promoteurs SEMEUR exerçaient déjà dans le secteur de l'agro-alimentaire. Ils possèdent une minoterie dénommée «le Semeur», qui demeure un fleuron de l'industrie dans la région.

La laiterie « SOUMEUR » est, donc, le prolongement naturel dans l'investissement dans lequel ils se sont lancés, en le diversifiant et en l'approfondissant d'avantage.

Elle est implantée dans la zone industrielle de TALA ATHMANE. Elle a été construite selon les dernières normes internationales.

Cet investissement aura plusieurs impacts sur le plan socio-économique de la région du fait qu'il contribue à :

- Répondre aux besoins de consommation de la population en produits laitiers de première nécessité.
- Offrir des produits de qualité, conformément aux normes d'hygiènes requises.
- Créer des emplois permanents directs, ce qui permettra dans certaine une mesure de contribuer à résorber le chômage dans la région.
- Doter la wilaya de Tizi Ouzou d'une importante infrastructure industrielle supplémentaire.

La SARL Laiterie SEMEUR est une société à responsabilité limitée au capital social de 41350 000.00 DA. Elle est inscrite au registre de commerce le 26/01/2014 sous le numéro 15/00-0048465 B 12.

Son objet social est formé de :

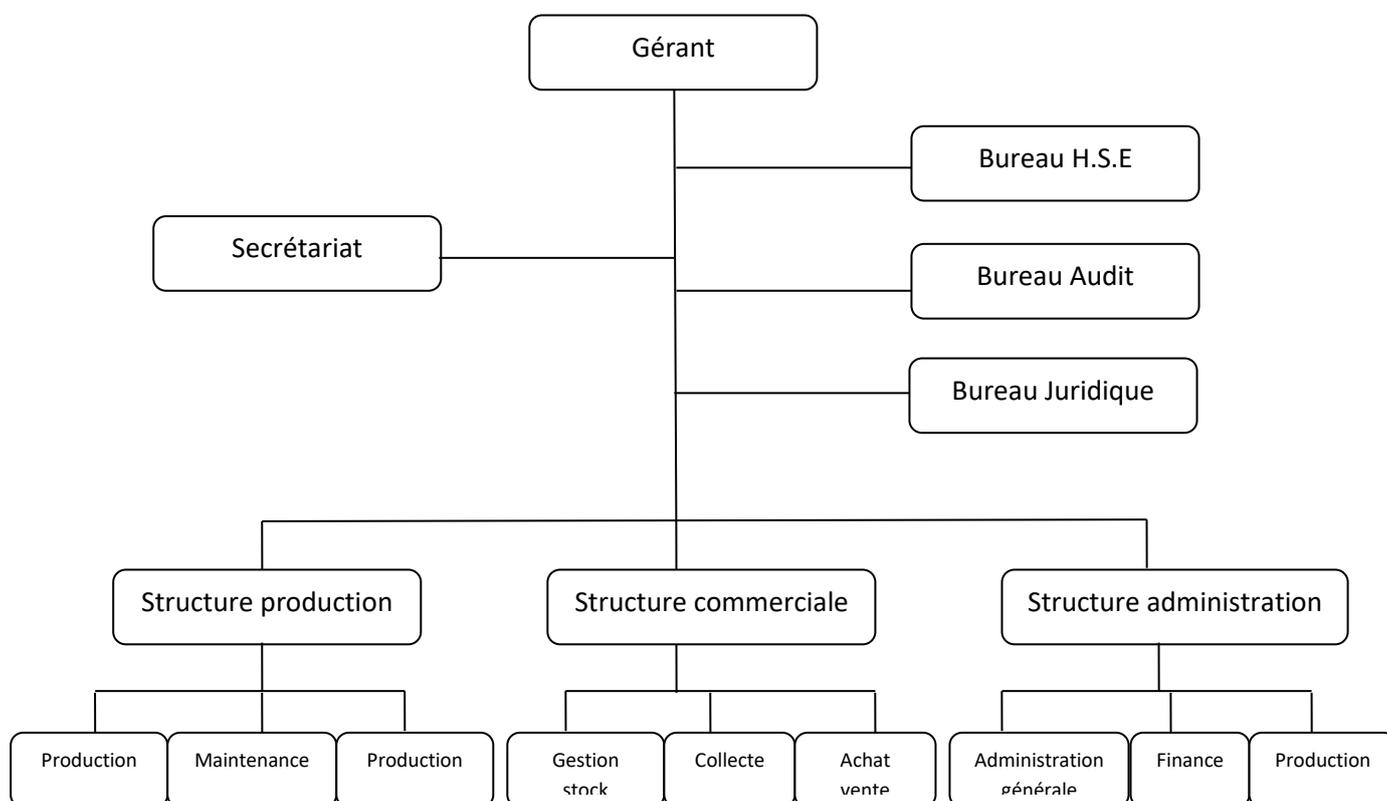
- Production de lait et dérivés.
- Transport de marchandises sur toutes distances.
- Transport et livraison sous froid.
- Entrepôt frigorifique

Le siège social est fixé à la zone d'activité de TALA ATHMANE sur une superficie de terrain de 3 750 m². Elle est agréée auprès de l'agence nationale du développement de l'investissement (ANDI), sous le numéro 2014/15/0194/0 du 27/03/2014, et bénéficie à ce titre des avantages fiscaux, notamment :

- Exonération des droits de douanes ;
- Franchise TVA ;
- Exemption de droit de mutation a titre onéreux pour toute acquisition immobilière.

II- Structure de la laiterie : La laiterie est structurée comme suit :

Schéma n° 08 : L'organigramme de la laiterie SEMEUR



Source : Etabli par nos soins à partir des données d'entreprise

1- Département finance : La laiterie SEMEUR, comme toute entreprise comprend un service qui s'occupe essentiellement de ses finances. Ce département est scindé en plusieurs services à savoir :

A- Service de contrôle de gestion : Il comprend :

- Un responsable contrôle de gestion ;
- Un contrôleur de gestion industriel ;
- Un contrôleur de gestion supply chaine ;
- Un contrôleur de gestion marketing ;
- Un contrôleur de gestion investissement.

Le contrôleur de gestion a pour mission :

- Gestion des budgets ;
- Valorisation des actes de gestion opérationnelle ;
- Chiffrage des projets relatifs aux produits finis ;
- La gestion des charges fixes (masse salaires, frais publicitaires...);
- Analyse des couts.

B- Service comptabilité: Le service comptabilité est composé de:

- Un chef de service ;
- Deux comptables chargés des opérations fournisseurs ;
- Deux autres chargés des opérations clients.

III- Capacité de la laiterie : La laiterie objet de la présente étude, se fixe sur la production d'une variété de produits issus soit du lait frais ou du lait reconstitué. Le produit de base consiste en lait reconstitué fabriqué à partir du lait en poudre, produit pasteurisé et conditionné en sachets d'un litre et de L'BEN.

Le lait frais collecté servira à la fabrication du fromage type « camembert », du beurre et de la crème fraîche. La capacité journalière de production est de :

- 36 000 litres/jour de lait pasteurisé.
- 15 000 litres/jour de L'BEN.

- 3 600 Unités/ jours de camemberts.
- 1 020 kg/jour de beurre.

IV- Analyse du positionnement des produits sur le marché : Le marché auquel s'adresse cette unité est régional, cela ne l'empêche pas de commercialiser ces produits sur d'autre region du pays, notamment le camembert.

L'implantation de l'usine dans la zone de TALA-ATHMANE, la positionne sur un secteur géographique là où il n'existe aucune autre unité de production. En effet, sur le côté est de la wilaya, elle demeure la seule pouvant desservir tout le côté d'AZAZGA, FREHA, BOUZEGUENE, TIGZIRT, AZEFFOUN, localités à très forte densité de la population. Elle se situe également dans une vallée où se concentre tous les élevages et la production de lait frais.

La concurrence, en revanche, est située beaucoup plus sur le côté ouest de la wilaya, DRAA BEN KHEDDA, TIZI-OUZOU.....etc. On dénombre à ce titre quelques unités de production, notamment l'ex ONALAIT, Pâturage d'Algérie, TIFRA lait, Laiterie de TALA ALLAM, pour le lait pasteurisé. Les autres unités existantes à travers la wilaya sont spécialisées uniquement dans la production du fromage type « camembert », telle la société STLD et quelques unités de fabrication de fromage fondu, très souvent à un stade artisanal.

Par ailleurs, les promoteurs entendent s'impliquer dans une politique de distribution agressive en mettant en place un véritable maillage de distribution en se dotant d'une flotte de transport adéquate, assurant le produit jusqu'au point de vente.

Section 3 : Etude et analyse de coût de revient du camembert « SEMEUR »

Les contraintes rencontrées pour la collectes des information notamment financières (données confidentielles) concernant cette entreprise nous a conduit à se limiter à l'étude d'un seul produit (camembert) pour lequel on va étudier la possibilité de la mise en œuvre de la stratégie de domination par des coûts et ce , en analysant son coût de revient et le comparer avec ceux des principaux concurrents.

I- Etude de cout de revient d'une boite Camembert de 250g : L'étude du coût de revient de chacun des produits fabriqués est indispensable pour la détermination du prix de vente des produits laitiers.

Le coût de revient d'un produit laitier est calculé sur la base d'une production moyenne journalière et sur le rendement réel obtenu par fabrication.

Le tableau ci après indique la constitution du coût de revient d'une boite de camembert de 250g.

Tableau n°09: le cout de revient d'une boite de camembert de 250g

| Ensemble des Couts | Montant en DA |
|---|----------------------|
| Cout de matière première | 97.79 |
| Cout de collecte et de réception | 4.98 |
| Cout de transformation | 29.03 |
| Cout d'emballage | 1.03 |
| Cout de distribution et de commercialisation | 13.78 |
| Cout de revient | 146.61 |

Source : établi par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise

On remarque ce que suit :

- Le coût matières premières il est conséquent par rapport au coût de revient et ce, lié directement aux prix et la qualité de lait acheté.
- Le coût de transformation, il est élevé, du probablement aux couts fixes de production
- Le cout de distribution et de commercialisation, il est élevé, du probablement aux coûts fixes de distribution et commercialisation de produit

Et pour bien éclaircir la situation, on va analyser le coût de revient d'une boîte de camembert de 250g, en terme des couts fixes et coûts variables, comme il l'indique le tableau ci après :

Tableau n°10 : l'Analyse de cout de revient de camembert

| Ensemble des Couts | Montant en DA | % de cout /cout revient |
|---|----------------------|--------------------------------|
| Cout de matière première | 60.11 | 41% |
| Couts variables de production | 13.20 | 9% |
| Couts fixes de production | 43.98 | 30% |
| Couts variables de distribution et commercialisation | 10.26 | 7% |
| Couts fixes de distribution et commercialisation | 19.06 | 13% |
| Cout de revient | 146.61 | 100% |

Source : établi par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise

On confirme que :

- Le coût matière première représente 41% du coût de revient ;
- Les coûts fixes de production représentent 30% du cout de revient ;
- Les coûts fixes de distribution et de commercialisation représente 13% du cout de revient.

On résulte que la laiterie peut réduire ce coût de revient en s'agissant sur :

- Le prix et la qualité du lait acheté ;
- Les coûts fixes de production ;

➤ Les coûts fixes de distribution et de commercialisation.

II- Etude comparative des prix de vente de camembert dans ce marché local :

Cette étude comparative concerne les prix de vente de même produit laitier à savoir une boîte de camembert de 250g , fabriquée par plusieurs producteurs concurrents. Elle est effectuée au niveau d'un grand espace commercial au niveau local. Elle vise essentiellement à comparer les prix pratiqués par chacun d'eux avec par apport à leur place sur le marché local en terme notamment de part de marché et de notoriété.

Tableau n°11 : les différent prix de vente d'une boîte de camembert de 250g

| Producteurs | Prix de vente |
|--------------------|----------------------|
| SEMEUR | 250.00 |
| MARTINET | 250.00 |
| TASSALI | 220.00 |
| SIDI SAADA | 250.00 |
| PRESIDENT | 270.00 |
| FERMIER | 230.00 |
| FRIAND | 230.00 |
| FIGUIER | 220.00 |

| | |
|-----------------|---------------|
| IFLISSEN | 240.00 |
|-----------------|---------------|

Source : établi par nos soins

On remarque, que les prix de vente de produit des producteurs TASSILI et FEGUIER sont les prix plus compétitifs, par rapports aux autres prix des producteurs concurrents.

On confirme à travers cette étude que le prix de vente d'une boîte de camembert de 250g de la laiterie SEMEUR est moins compétitif par rapports aux prix des concurrents à savoir la laiterie TASSALI et la laiterie FIGUIER.

A cet effet, la laiterie SOUMEUR doit revoir sa stratégie de la maîtrise des coûts afin de les réduire pour être davantage compétitive.

Pour cela, l'entreprise peut agir sur plusieurs éléments constituant du cout de revient, à savoir :

➤ **Sur les matières premières** : Le coût des matières premières est constitué principalement de la quantité consommée en lait de vache, elle représente l'essentiel du coût.

Pour payer un lait de vache de qualité, la laiterie doit retenir les critères suivants :

- Le taux de matière grasse dans le lait doit être supérieur à 38 grammes/litre, qui nous donnent un rendement supérieur sur les quantités produites, de fait, réduction de cout de matière première.
- Le taux de protéines dans le lait doit être supérieur à 32,5 grammes/litre
- La densité de lait doit être supérieure, afin d'éviter le lait mouillé.
- La qualité hygiénique de lait

➤ **Sur les coûts fixes de production** : Pour les entreprises ayant une grande partie de leurs coûts totaux sous forme de coûts fixes, une augmentation des volumes de vente a généralement un impact fort sur la rentabilité. Plus la portion des coûts fixes par rapport au coût total est importante plus une augmentation des volumes de ventes permet de réduire le coût de production unitaire, augmentant ainsi la marge bénéficiaire sur chaque unité vendue. Plus les coûts fixes sont importants plus le chiffre d'affaires nécessaires pour atteindre le seuil de rentabilité est élevé.

Pour cela, la laiterie doit œuvrer dans le sens d'augmentation de ces capacités de production pour en tirer les avantages d'économie d'échelles (étalement des frais fixes sur un plus grand nombre de produits).

➤ **Sur les coûts fixes de distribution et de commercialisation :** Pour réduire ces coûts l'entreprise doit revoir les éléments suivants :

- ✓ **Sur le transport en amont:** plus le nombre d'entrepôts est important, plus la distance globale augmente entre les usines et les centres livreurs.
- ✓ **Les coûts de stockage:** le niveau de stock global croît avec le nombre d'entrepôts - coûts fixes: les coûts fixes augmentent en palier. chaque entrepôt nécessitant son personnel, ses moyens, etc. on peut considérer que doubler le nombre d'entrepôts double également les coûts fixes.
- ✓ **Les coûts de manutention:** comme les coûts fixes, les coûts de manutention sont directement liés au nombre d'entrepôts.

La composition du coût de revient d'un produit laitier est spécifique compte tenu des éléments cités plus haut (liée aux subventions de l'Etat, à la sensibilité sur secteur...) ce qui rend la détermination du coût de revient complexe.

L'analyse de coût de revient d'un échantillon de produits ainsi que l'étude comparative des prix pratiqués dans la région, effectuées au niveau de la laiterie « SEMEUR » révèle que le produit étudié est moins compétitif en matière de prix par rapport aux produits concurrents sachant que la qualité est plus au moins la même.

A cet effet, nous lui avons recommandé plusieurs actions concrètes visant à détecter les différentes charges qui peuvent être compressées, sans pour autant négliger les autres facteurs de compétition, notamment la qualité des produits offerts.

CONCLUSION GENERALE

Ouvrage :

- ❖ ALAZARD.C et SEPARIS, « contrôle de gestion : Manuel et applications», éd DUNOD, Paris, 1998.
- ❖ ALAZARD, C et SEPARIS, « contrôle de gestion, manuel et application », DUNOD, édition 2004.
- ❖ ARFAOUI N. et AMRAOUI, « méthode d'analyse des coûts », édition management, Alger 1991.
- ❖ BESCOS et MENDOZA, « le management de la performance », édition comptable M. Paris 2004.
- ❖ BOUGHABA Abdallah, « comptabilité analytique d'exploitation », édition BERTI, ALGER, 1998.
- ❖ BERNARD M. et HEIM T., « Dictionnaire de la comptabilité », 4eme édition, Paris 1993.
- ❖ BRESSY G. et KONKUYT C, « Economie d'entreprise » édition Sirey, 5ème édition 2000.
- ❖ BURLAUD Alain et SIMON Claude,« comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} éd, 2008.
- ❖ CHEVALIER TM, « L'économie industrielle en question», Gallimard, 1977.
- ❖ CIBERT. A, « comptabilité analytique », DUNOD, PARIS, 1976.
- ❖ COLAISSE B., « la gestion financière de l'entreprise, PUF Paris, 1993.
- ❖ CULLMANN H, « La comptabilité analytique », édition Bouchène, Paris.
- ❖ DUBRULLE, JOURDAIN D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, 2003.
- ❖ DUPUY YVES, « les bases de la comptabilité analytique », éd. economica, 2003.
- ❖ FAUBER A., « éléments d'analyse financière »ULB, Bruxelles, 2002.
- ❖ GALBRAIT JK., « le nouvel état industriel », Gallimard, 1968.
- ❖ GERARD Mylon, « Comptabilité analytique », 3^{ème} édition.
- ❖ GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, 1988.
- ❖ IDELHAKHAR B., « comptabilité analytique », 6ème édition, Paris, 2009.
- ❖ JL. MICHEL, « les coûts de production », 2004.
- ❖ MARCH JG et CYERT RM, « une théorie comportementale de l'entreprise », 14963.
- ❖ MENIER B., « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5ème édition, Paris 2011.
- ❖ MOISSON M., « Etude de rentabilité des entreprises », éd. d'organisation, Paris, 1962.
- ❖ MUSLI M., «Taylor et l'organisation stratégique du travail » alternatives économique n°251, 2016
- ❖ Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2003.
- ❖ PINARD Roland, « la révolution du travail » 2000.
- ❖ PORTER MICHEL, « avantage concurrentiel », édition DUNOD, 1986.
- ❖ RAMAGE P., « analyse et diagnostic financier », éd. d'organisation, Paris, 2001.
- ❖ RAIMBAULT G., « comptabilité et gestion prévisionnelle », édition BERTI, 1996.
- ❖ SADAT T. « comptabilité analytique et contrôle de gestion » paris, 2005.
- ❖ SAHRAOUI Ali, « comptabilité analytique », Chihab, ALGER, 2004.
- ❖ TOUDJINE A., « l'analyse des coûts dans l'entreprise », OPU, Alger, 2005.
- ❖ ZITOUN TAYEB, « comptabilité analytique », BERTI édition, Alger, 2000.

Sites internet :

- ❖ [www: corinnezambotto.free.fr](http://www.corinnezambotto.free.fr)
- ❖ [www : Econssimo.com/ les facteurs de production.](http://www:Econssimo.com/)
- ❖ www: Mémoire online.com/Economie et finance
- ❖ [www : les définitions.fr/Processus de production.](http://www: les définitions.fr/Processus de production)
- ❖ [www : Assistancescolaire.com/Ecnomie de gestion](http://www: Assistancescolaire.com/Ecnomie de gestion)
- ❖ [www : Adriana Berzdugan.flles.wordpress.com](http://www: Adriana Berzdugan.flles.wordpress.com)
- ❖ [www : Tpe-crise entreprises.com](http://www: Tpe-crise entreprises.com)
- ❖ [www : fr.wikipedia.org](http://www: fr.wikipedia.org)
- ❖ [www : stokage.oorika.fr](http://www: stokage.oorika.fr)
- ❖ www.wikimemoires.net

Mémoires :

- ❖ Mémoire « Les facteurs de la compétitivité des entreprises algériennes », ZENNAD M. et ZOUAOUI F., 2015.

Documents :

- ❖ Documents internes de la laiterie SEMEUR.

INTRODUCTION GENERALE.....1

Chapitre I : Généralités sur les entreprises et les stratégies concurrentielles

Section 1 : Notions sur l'entreprise 5

I- Définition de l'entreprise 5

II- Buts et rôles de l'entreprise6

1- Objectifs de l'entreprise6

2- Les rôles de l'entreprise.....7 III- Les

produits de l'entreprise 8

1- Définition du produit8

2- La classification des produits et services.....8

Section 2 : Les stratégies concurrentielles.....10

I- Définition des stratégies concurrentielles (avantages concurrentiels).....10

II- Les différentes stratégies concurrentielles11

1- La stratégie de différenciation11

2- La stratégie de focalisation12

3- La stratégie de domination par les coûts.....14

Section 3 : Les facteurs et le processus de la production16

I- La productivité16

1- Définition de la productivité16

2- Types de la productivité16

II- Les facteurs de la production17

1- Définition17

2- Types de facteurs de production17

| | |
|---|----|
| III- Processus de production | 18 |
| 1- Définition | 18 |
| 2- Objectifs du processus productif | 18 |
| 3- Les phases du cycle de production | 19 |
| IV- Les coûts de production, les prix de vente et la rentabilité | 19 |
| 1- Coût de production | 19 |
| 2- Prix de vente | 26 |
| 3- La rentabilité | 30 |
| Chapitre II : La maîtrise des coûts de production et son impact sur la compétitivité de l'entreprise | |
| Section 1 : Méthodes de détermination des coûts de production | 33 |
| I- Le système des coûts complets | 33 |
| 1- La méthode des sections homogène ou des centres d'analyse..... | 34 |
| 2- La méthode des coûts standards | 38 |
| 3- La méthode « ABC » Activity Based Costing | 43 |
| 4- La méthode du coût cible (Target Costing)..... | 47 |
| II- Le système des coûts partiels | 48 |
| 1- La méthode des coûts variables (direct costing) | 48 |
| 2- La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes..... | 51 |
| 3- La méthode de coût marginal | 53 |
| 4- La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué..... | 55 |
| Section 2 : Rôle et l'impact de la maîtrise des coûts sur la compétitivité de l'entreprise | 58 |
| I- Rôle de la maîtrise des coûts..... | 58 |
| II- Impact de la maîtrise des coûts sur la compétitivité..... | 59 |
| 1- Par rapport aux concurrents | 59 |
| 2- Par rapport aux clients..... | 59 |
| 3- Par rapport aux fournisseurs..... | 59 |
| 4- Par rapport au marché..... | 59 |
| II- Objectifs attendus..... | 60 |
| Section 3: Eléments ou facteurs de maîtrise des coûts de production..... | 61 |
| I- Effet des facteurs de production et de productivité..... | 61 |
| 1- Baisse des couts des facteurs de production | 61 |

| | |
|--|----|
| 2- L'effet des économies d'échelle..... | 62 |
| II- Effet de l'organisation de la production..... | 63 |
| 1- Systèmes de production..... | 63 |
| 2- Typologie de la production..... | 64 |
| III- Effet de la gestion de stocks sur les coûts | 65 |

Chapitre III : Etude et analyse de coûts de revient d'un produit laitier de la laiterie SEMEUR

| | |
|--|----|
| Section 1 : Détermination de coût de revient dans le secteur de la production laitière | 69 |
| I- Coût d'achat de lait | 69 |
| II- Coût de collecte et de réception | 69 |
| 1- Les frais fixes | 69 |
| 2- Les frais variables | 71 |
| III- Coût de la réfrigération de lait..... | 73 |
| 1- Les frais fixes | 73 |
| 2- Les frais variables..... | 73 |
| IV- Coût de fabrication des produits laitiers | 75 |
| 1- Coût des centres auxiliaires..... | 75 |
| 2- Coût des centres de structure | 82 |
| V- Coûts de distribution et de commercialisation des produits laitiers..... | 86 |
| Section 2 : Présentation de la laiterie SEMEUR..... | 87 |
| I- Historique et évaluation de l'entreprise | 87 |
| II- Structure de la laiterie..... | 88 |
| 1- Présentation du département finance | 89 |
| III- Capacité de la laiterie | 89 |
| IV- Analyse du positionnement des produits sur le marché | 90 |
| Section 3 : Etude et analyse de coût de revient d'une boîte de camembert SEMEUR..... | 91 |
| I- Etude de cout de revient d'une boîte Camembert de 250g | 91 |
| II- Etude comparative des prix de vente de camembert dans ce marché local | 93 |
| CONCLUSION GENERALE | 97 |

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES