UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU

FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES DE GESTION ET DES SCIENCES COMMERCIALES

DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIÈRES ET COMPTABILITÉ

MÉMOIRE DE FIN DE CYCLE

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

Spécialité : Finance d'Entreprise

Sujet

L'impact de la comptabilité analytique sur la prise de décisions en matière de gestion des coûts

Cas de l'ENIEM

Réalisé par :

Mr SLIMANI Anis

Mr HEDDADI Ghiles

Dirigé par :

Mme REMIDI Djoummana

Soutenu devant le jury composé de :

Président : **AOUDIA Fairouz**	**MCB à UMMTO**
Examinateur : **DRALI Nabil**	**MAA à UMMTO**
Encadrant : **REMIDI Djoummana**	**MAA à UMMTO**

Promotion 2022-2023

REMERCIEMENTS

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

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

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

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

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

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

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

À mes **grands-parents**, qui m'ont transmis leur sagesse et leur amour inconditionnel. À mes **parents**, qui m'ont soutenu dans toutes mes décisions et m'ont encouragé à poursuivre mes rêves, aucun hommage ne pourrait être à la hauteur de l'amour dont ils ne cessent de me combler

Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

Mes frères **Lyes** et **Essaid**, et ma sœur **Souhila,** mes meilleurs amis et mes plus grands supporters, Leur soutien inconditionnel a été une source de motivation pour moi tout au long de ce parcours académique.

Mes tantes et oncles.

Mon binôme et cher ami **Ghiles**

Mes camarades **Lyes, Ghiles, Karim, Samir, M'henna**

Mes amis **Amokrane, Aziz, Marzouk**, **Aghiles**

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

Mes très chers parents qui m'ont toujours soutenu à travers leurs sacrifices, leurs efforts, leurs amours inconditionnels et tous moyens qu'ils ont mis en place pour notre éducation et notre réussite. Recevez à travers ce travail une profonde gratitude et reconnaissance.

Mon frère et mes sœurs

Toute ma famille

Mon binôme et cher ami **ANIS**

Mes camarades : **Samir**, **Ghiles**, **M'henna**, et **tous les autres**

Mes amis : **Amokrane**, **Aghiles**, **Hocine**, **Farras**, **Moh**

Et Tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin.

Liste des abréviations

- **ABC :** Activity Based Costing.
- **ABM :** Activity Based Management**.**
- **b/f :** Budget flexible.
- **b/r :** Budget réel.
- **CA :** Centre auxiliaire.
- **CA :** Chiffre d'affaire.
- **CF :** Coûts fixes.
- **CIR :** Le coefficient d'imputation rationnelle.
- **CP :** Centre principal.
- **CP :** Coût unitaire préétabli.
- **CR :** Coût unitaire réel.
- **CV :** Coûts variables.
- **DA :** Dinar algérien.
- **DIR :** La différence d'imputation rationnelle.
- **E/ taux :** Écart sur le taux.
- **E/ temps :** Écart sur le temps.
- **E/A :** Écart sur activité.
- **E/MOD :** Écart sur main d'œuvre directe.
- **E/MP :** Écart sur matière première.
- **E/P :** Écart sur prix unitaire.
- **E/Q :** Écart sur quantité.
- **E/R :** Écart sur le rendement.
- **EVM :** Earned Value Management.

- **MOD :** Mains d'œuvres directes.
- **MCV :** Marge sur le coût variable.
- **OST :** L'organisation scientifique du travail.
- **PERT :** Program Evaluation and Review Technique.
- **Pr :** Prix réel.
- **Ps :** Prix standard.
- **Q :** Quantité.
- **QP :** Quantité préétablie.
- **QR :** Quantité réelle.
- **SI :** Système d'informations.
- **SIG :** Système d'informations de gestion.
- **SNCF :** Société nationale des chemins de fer français.
- **SR :** Seuil de rentabilité.
- **ST :** Soutien technique
- **tb :** taux horaire budgété.
- **TMCV :** Taux de la marge sur coût variable.
- **TP :** Temps préétabli.
- **TR :** Temps réel.
- **tr :** taux horaire réel.
- **UO :** Unité d'œuvre.
- **VA :** Valeur acquise.
- **VP :** Valeur planifiée.
- **WBS :** Work Breakdown Structure.

Sommaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE…….. 1

Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique……..... 4

Introduction……... 4

Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique**……..... 4**

Section 2 : Outils et méthodes de calcul des coûts**……..... 11**

Section 3 : La gestion des coûts**……..... 46**

Conclusion……... 53

CHAPITRE 2 : La comptabilité analytique comme outil de prise de décision en matière de gestion des coûts……. 54

Introduction ……..…… 54

Section 1 : Généralités sur la prise de décision**……..... 54**

Section 2 : Les coûts dans le contexte décisionnel**……..... 65**

Section 3 : les limites de la comptabilité analytique dans la prise de décision**……. 82**

Conclusion……. 86

CHAPITRE 3 : Étude de cas ENIEM……..……..... 88

Introduction……..…….. 88

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil**……..…..... 88**

Section 2 : la méthode utilisée par l'unité cuisson pour le calcul du coût de production**……..…..... 96**

Section 3 : Interprétation et analyse des résultats**……..... 113**

Conclusion……... 118

Conclusion générale……..... 120

Bibliographie

Liste des figures

Liste des tableaux

Table des matières.

Introduction générale

Introduction générale

La maîtrise des coûts est un impératif vital pour toute organisation évoluant dans un environnement concurrentiel. Dans un monde globalisé où la pression sur les prix et les marges s'accroît, la connaissance fine des coûts de revient et de production est plus indispensable que jamais pour assurer la pérennité des entreprises. Cette exigence de compétitivité impose aux dirigeants de disposer d'informations précises sur la structure de leurs coûts, qui sont des éléments clés permettant de prendre les décisions optimales pour créer de la valeur.

L'outil privilégié des gestionnaires pour appréhender les coûts est la comptabilité analytique. En ventilant les charges entre les différentes activités et produits, elle permet d'obtenir une vision claire des postes de coûts et d'analyser la rentabilité de chaque segment d'activité. Ses informations guident les décisions stratégiques, qu'il s'agisse de la tarification, des investissements, de la sous-traitance ou de l'allocation des ressources.

Cependant, la qualité des informations fournies par la comptabilité analytique dépend étroitement du système de coût mis en place. Celui-ci doit être adapté aux spécificités de l'entreprise pour refléter fidèlement la réalité économique des coûts. C'est là que réside tout l'enjeu du choix de la méthode de calcul des coûts. Une technique inappropriée conduit à une vision faussée ou partielle des coûts, source d'erreurs préjudiciables dans la prise de décision.

Plusieurs paramètres sont à prendre en considération dans ce choix stratégique. Tout d'abord, la structure de l'entreprise et la nature de ses activités qui influent sur le système de coût le plus indiqué. Ensuite, la périodicité de l'analyse qui oriente vers des méthodes de coûts complets ou de coûts partiels. Par ailleurs, l'objet du calcul, le contexte économique et la stratégie poursuivie déterminent aussi le système de coût optimal.

En outre, la faisabilité pratique du système est un critère essentiel à considérer. Même la technique idéale sur le papier doit être écartée si les contraintes opérationnelles de l'organisation ne permettent pas sa mise en œuvre efficace. Le choix du système de coût doit donc résulter d'une analyse multicritère approfondie.

L'étude du cas de l'unité cuisson de l'ENIEM présentée dans ce mémoire vise à approfondir la réflexion sur ce sujet. Cette unité traverse une situation économique difficile marquée par une baisse de la demande et une sous-activité chronique. Dès lors, le système de calcul des coûts revêt une importance particulière. L'analyse de ce cas permettra de tirer des enseignements sur le processus de sélection d'une méthode de comptabilité analytique adaptée aux spécificités de l'entreprise.

La problématique de ce mémoire est donc :

❖ Dans quelle mesure la comptabilité analytique permet-elle d'améliorer la gestion des coûts ?

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

- Qu'est-ce qu'une comptabilité analytique ?
- Comment les informations issues de la comptabilité analytique sont-elles exploitées pour la prise de décision en matière de gestion des coûts ?

- Quelles sont les limites des méthodes actuelles et quelles améliorations pourraient être apportées ?
- Quels sont les outils et les méthodes de la comptabilité analytique utilisés par l'ENIEM ? Sont-ils adaptés à sa structure de coûts ?

Hypothèses

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

- La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision et au contrôle.
- Les informations de la comptabilité analytique nourrissent partiellement les décisions de gestion des coûts mais leur exploitation pourrait être optimisée.
- L'introduction de nouvelles méthodes comme l'Activity Based Costing (ABC) permettrait d'affiner l'analyse des coûts et d'améliorer l'efficacité des décisions.
- L'ENIEM utilise les méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique (coûts complets, coûts partiels). Cependant, elles présentent des limites pour appréhender finement certains coûts.

Les raisons du choix de ce thème

Nous avons choisi de traiter ce thème parce qu'il s'insère dans le contexte global de notre formation, et avons choisi cette problématique en particulier car la maîtrise des coûts est un enjeu incontournable dans toute entreprise, et le système de calcul des coûts est un élément clé mais souvent négligé. Ce thème présente donc un intérêt certain, tant d'un point de vue académique pour l'approfondissement des connaissances que d'un point de vue pratique pour l'amélioration de la gestion des organisations.

Méthodologie de travail

Pour mener à bien ce travail, nous avons opté pour une méthodologie en deux temps. Dans un premier temps, une revue de littérature nous a permis d'explorer les fondements théoriques de la comptabilité analytique et des coûts. Dans un second temps, une étude de cas au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM nous a permis d'analyser l'application concrète de ces concepts et l'influence du système de coût sur la prise de décision.

Plan de travail

La première partie sera consacrée à une revue de littérature sur la comptabilité analytique et la gestion des coûts. Nous aborderons les concepts fondamentaux, les différentes méthodes de calcul des coûts, ainsi que le processus global de gestion des coûts dans une perspective stratégique. Cette assise théorique est indispensable pour appréhender de manière approfondie le cas de l'ENIEM.

Dans une deuxième partie, nous analyserons le rôle de la comptabilité analytique en tant qu'outil d'aide à la décision pour la gestion des coûts. Nous verrons comment les coûts standards, les coûts différentiels ou l'analyse des écarts permettent d'éclairer des choix stratégiques majeurs. L'objectif sera de bien cerner l'apport concret de la comptabilité analytique dans le pilotage économique de l'entreprise.

La troisième partie sera consacrée à l'étude détaillée du cas de l'ENIEM. Nous commencerons par présenter l'entreprise, son organisation et ses activités. Puis, nous préciserons le fonctionnement de la méthode mise en œuvre par l'unité cuisson pour le calcul du coût de production du modèle de cuisinière 6520 BCV. Enfin, nous analyserons les résultats obtenus et nous proposerons des pistes d'amélioration.

Chapitre 1 : Aspects théoriques de la comptabilité analytique

Introduction

La comptabilité analytique et la gestion des coûts représentent des piliers fondamentaux pour toute entreprise soucieuse d'une gestion financière éclairée et stratégique. Ces disciplines fournissent des outils et des méthodes essentielles permettant de comprendre, d'évaluer et de contrôler les coûts associés à la production, aux services ou aux activités de l'organisation. En combinant la comptabilité analytique avec une gestion proactive des coûts, les entreprises peuvent optimiser leur rentabilité, améliorer leur compétitivité et prendre des décisions informées pour prospérer dans un environnement économique en constante évolution.

Dans ce chapitre, nous plongerons dans l'univers de la comptabilité analytique et des coûts en entreprise. Nous explorerons les principaux concepts théoriques, les objectifs et les rôles de la comptabilité analytique dans le processus décisionnel. Ensuite, nous nous pencherons sur les outils et les méthodes de calcul des coûts utilisés en comptabilité analytique pour évaluer avec précision les coûts de production et les charges indirectes. Nous mettrons également en lumière l'importance de la gestion des coûts, en soulignant ses étapes clés et les stratégies utilisées pour optimiser les ressources et réduire les coûts.

En comprenant l'importance de la comptabilité analytique et de la gestion des coûts, les gestionnaires et les dirigeants seront mieux équipés pour prendre des décisions éclairées concernant la planification budgétaire, la fixation des prix, l'amélioration de l'efficacité opérationnelle et la mise en œuvre de stratégies de réduction des coûts. Cette connaissance approfondie des coûts et des performances de l'entreprise sera un atout inestimable pour atteindre les objectifs financiers et stratégiques, tout en renforçant la position de l'entreprise sur le marché concurrentiel.

En explorant les concepts, les méthodes et les applications pratiques de la comptabilité analytique et de la gestion des coûts, nous aspirons à fournir une compréhension approfondie de ces disciplines cruciales pour les professionnels de la finance, de la gestion et toute personne impliquée dans la prise de décisions stratégiques au sein d'une entreprise. Ainsi, ce chapitre sera une ressource précieuse pour optimiser les performances financières et opérationnelles de l'entreprise, en lui permettant de rester compétitive et de prospérer dans un environnement économique dynamique et exigeant.

Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique

Pour mieux appréhender les bases de la comptabilité analytique, il est indispensable de commencer par retracer ses origines avant d'aborder les multiples facettes de cette discipline.

1.1 Historique de la comptabilité analytique

Comme premier point nous allons donner un petit aperçu sur l'apparition de la comptabilité analytique et son évolution.

1.1.1 Apparition de la comptabilité analytique

Depuis le début de la révolution industrielle, la connaissance des coûts est un préalable à toute prise de décision. Le concept de comptabilité industrielle a très tôt reconnu ce besoin, conduisant à son adoption par les ingénieurs et techniciens ainsi que par les comptables. Ainsi, les historiens identifient un système de comptabilité industrielle précoce à la fin du XVIIIe

siècle en Angleterre, en particulier dans les forges et les fonderies de la région de Sheffield. En France, des enseignements apparaissent à partir des années 1860, et le premier manuel paraît en 1885.[1]

1.1.2 Evolution de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique a connu une révolution complète dans les années 1970 et 1980 sous la double influence de[2] :

- Cette comptabilité est étendue à toutes les activités économiques (commerce, services, etc.).

De nombreuses sociétés cotées en bourse ont commencé à utiliser la comptabilité analytique à la fin des années 1980. Par exemple, la Banque de France a introduit la première comptabilité Analytique Afin de déterminer le prix des billets d'avion avec une fiabilité suffisante, La Sealink, filiale de la SNCF, a également mis en place un système de contrôle analytique informatisé des résultats de chaque bateau de sa flotte au milieu des années 80.

- L'informatique connaissant une révolution importante a été d'un grand apport en participant à l'évolution de cette dernière.

Entre 1947 et 1999, les rédacteurs des comptes nationaux français ont voulu normaliser la comptabilité analytique au même titre que la comptabilité financière (ou générale). La comptabilité de gestion n'est plus normalisée depuis 1999. Ses méthodes et son organisation doivent être adaptées aux caractéristiques et aux besoins spécifiques de chaque entreprise ou organisation. De plus, la standardisation facilite les comparaisons entre les entreprises. Cependant, la comptabilité de gestion étant destinée à un usage interne et les résultats étant rarement publiés, cet objectif ne s'applique pas.

La comptabilité analytique fait désormais partie de la plupart des systèmes d'information (SI) des grandes, petites et moyennes entreprises, mais y joue un rôle mineur.

1.2 La comptabilité générale et la comptabilité analytique

Dans un premier temps, nous définissons la comptabilité analytique et la comptabilité générale, puis il convient de souligner la relation entre ces deux dernières et d'illustrer le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique.

1.2.1 Définition de la comptabilité générale

La comptabilité générale est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information, relative aux transactions réelles d'un agent, comportant une contrepartie monétaire. Les transactions sont observées et mesurées sur la base de cette contrepartie. La comptabilité générale tient en partit double les comptes pour établir le bilan, le compte de résultat et les annexes.[3]

[1] HENRI GODEFROID, le père de la comptabilité industrielle, Études historiques, Paris, 1864, P 3.
[2] Didier Bensadon, Nicolas Praquin, Béatrice Touchelay, Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises, Economica, Paris, 2011, P 91.
[3] DE BOISLANDELLE HenriMahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998, P 8.

1.2.2 Définition de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limitons à celles qui nous apparaissent les plus significatives :

MARTINET A-C et SILEM la définit comme « un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilation, abonnement, calcul de charges,…en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non ».[4]

La seconde définition est donnée par **DUBRULLE** et **JOURDAIN** qui considèrent « La comptabilité analytique comme un outil de gestion conçu pour mettre en relie les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ».[5]

La troisième définition considère « la comptabilité analytique comme un système de saisie et de traitement des informations comptables qui a pour but de connaitre et de contrôler les coûts à l'aide de ventilation, de regroupement…comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, une aide de décision »[6]

Nous retiendrons de ces trois définitions que « la comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts, des produits d'une organisation, en utilisant l'information issue des documents comptables (bilan, compte de résultats…) et des données concernant les activités de l'organisation ».

1.2.3 Relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Le résultat analytique devrait correspondre au résultat de la comptabilité générale. En outre, les résultats des deux comptabilités ne sont pas égaux, et ce pour des raisons suivantes[7] :

- Les charges de la comptabilité générale ne sont pas toutes incorporables ; il y a des charges incorporables à la comptabilité de gestion, d'autres ne le sont pas : il s'agit des charges non incorporables ;
- Certaines charges non prises en compte par la comptabilité générale, sont retenues par la comptabilité de gestion : il s'agit des charges supplétives.

A la fin de l'année, un rapprochement entre la comptabilité Générale et la comptabilité de Gestion doit être effectué pour assurer les égalités de :

[4] MARTINET A-C et al : « lexique de la gestion », Edition Dalloz, Paris, 2003, P 115.
[5] DUBRULLE .L et JOURDAIN. D, « comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 6.
[6] DE BOISLANDELLE Henri Mahe, op.cit, P 76.
[7] ARAB Zoubir : « la comptabilité analytique dans une entreprise – Rôle et Objectifs », rapport de stage d'expertise comptables, novembre 2000, P 5-15.

Charges de la comptabilité de gestion = charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives

Charges de la comptabilité générale = charges de la comptabilité de gestion + charges non incorporables – charges supplétives

Résultat de la comptabilité générale = résultat analytique + produits non incorporables – charges non incorporables + charges supplétives

1.2.4 La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière

La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière est basée sur les critères résumés dans le tableau ci-dessous :

Tableau n°1 : la comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière.

Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizon	Passée	Présent - Futur
Nature des flux observés	Externes	Internes
Documents de base	Externes	Externes, Internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Economiques
Règles	Rigides et normative	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + Direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée	Rapide, pertinente, Approchée

Source : BOUBAHRI.R., BOUTERAA.M. A : « Comptabilité analytique de gestion » ; 4éme édition, éd LATRACH, 2016, P16.

1.2.5 Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique

Toutes les données utilisées par la comptabilité analytique d'exploitation sont issues de la comptabilité générale, où elles sont classées par nature.

Les charges de la comptabilité générale peuvent n'être affectées qu'à un seul coût, mais il existe des charges qui sont affectées à plusieurs coûts, nous pouvons alors, après le traitement des charges, les classer en deux catégories suivant la difficulté de leur incorporation aux coûts :

- Charges directes, affectables directement aux coûts des produits ;
- Charges indirectes, affectables après des traitements intermédiaires aux coûts des produits.

Pour finir, la comptabilité générale nous permet de déterminer le résultat global c'est pourquoi, on appelle « comptabilité générale » alors que la comptabilité analytique d'exploitation peut déterminer et analyser les résultats par produits, par série, par commande fabriquée, c'est pourquoi, on l'appelle « comptabilité analytique ».

1.3 Rôle et objectifs de la comptabilité analytique

Dans ce point nous allons déterminer quelques caractéristiques et objectifs essentiels liées à la comptabilité analytique :

1.3.1 Rôle de la comptabilité analytique

Le rôle de la comptabilité analytique dans une entreprise est essentiel pour une gestion financière éclairée et stratégique. La comptabilité analytique vise à fournir une analyse détaillée des coûts et des performances de l'entreprise, en se concentrant sur les différentes activités, produits, services ou centres de responsabilité. Voici quelques-uns des principaux rôles de la comptabilité analytique dans une entreprise[8] :

1.3.1.1 Analyse des coûts

La comptabilité analytique permet d'analyser les coûts associés à la production, aux produits ou services, aux projets ou aux activités de l'entreprise. Elle fournit des informations détaillées sur les coûts directs et indirects, permettant ainsi de mieux comprendre la structure des coûts de l'entreprise.

1.3.1.2 Prise de décision

La comptabilité analytique fournit des données importantes pour la prise de décision. Les gestionnaires peuvent utiliser les informations sur les coûts pour évaluer la rentabilité des différents produits ou services, pour décider des prix de vente, pour allouer les ressources de manière efficace et pour identifier les domaines où des économies ou des améliorations peuvent être réalisées.

1.3.1.3 Contrôle de gestion

La comptabilité analytique est un outil de contrôle qui permet de comparer les coûts réels aux coûts budgétés ou aux normes préétablies. Cela aide à identifier les écarts et à prendre

[8] Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young, "Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution", 6th edition, Pearson, 2018, pages 110-220.

des mesures correctives si nécessaire pour maintenir les performances de l'entreprise en ligne avec les objectifs fixés.

1.3.1.4 Évaluation de la rentabilité

La comptabilité analytique permet de calculer la rentabilité des différentes activités, produits ou services de l'entreprise. Cela aide à identifier les secteurs rentables et ceux qui peuvent nécessiter des ajustements ou des réorganisations.

1.3.1.5 Optimisation des processus

En analysant les coûts associés à différentes activités, la comptabilité analytique peut aider à identifier les processus inefficaces ou coûteux. Cela permet à l'entreprise d'apporter des améliorations pour augmenter l'efficacité opérationnelle.

1.3.1.6 Évaluation de la performance

La comptabilité analytique fournit des indicateurs clés de performance (KPI) liés aux coûts et à l'efficacité. Ces KPI aident à évaluer la performance globale de l'entreprise et de ses différentes unités opérationnelles.

1.3.1.7 Planification budgétaire

Les données de la comptabilité analytique sont utilisées pour établir des budgets opérationnels, en déterminant les coûts prévus pour les différentes activités et projets.

1.3.1.8 Évaluation des investissements

Lors de l'évaluation de nouveaux investissements, la comptabilité analytique peut fournir des projections de coûts et de bénéfices, permettant ainsi de prendre des décisions plus éclairées.

En somme, la comptabilité analytique est un outil puissant pour la gestion financière et la prise de décision dans une entreprise. Elle fournit des informations détaillées et précises sur les coûts et la rentabilité, ce qui permet aux dirigeants et aux gestionnaires de mieux comprendre les performances de l'entreprise et de mettre en place des stratégies efficaces pour atteindre les objectifs fixés.

1.3.2 Objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données, dont les objectifs essentiels sont les suivants :

1.3.2.1 Comprendre les coûts

L'objectif principal de la comptabilité analytique est de comprendre les coûts liés aux différentes activités de l'entreprise[9].

1.3.2.2 Améliorer la rentabilité

Elle vise à identifier les activités rentables et non rentables de l'entreprise afin de prendre des mesures pour améliorer la rentabilité globale.

[9] Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V., "Comptabilité de gestion", 16e édition, Pearson France, 2018, P 56.

1.3.2.3 Contrôler les coûts

La comptabilité analytique permet de contrôler les coûts en identifiant les activités coûteuses et en cherchant des moyens de les réduire[10].

1.3.2.4 Aider à la planification

Elle fournit des informations précieuses pour la planification budgétaire et l'établissement de prévisions financières.

1.3.2.5 Évaluer les performances

La comptabilité analytique permet d'évaluer les performances des différentes activités de l'entreprise et de prendre des mesures pour les améliorer si nécessaire[11].

1.4 Les sources d'information de la comptabilité analytique

Les sources d'information de la comptabilité analytique peuvent inclure :

1.4.1 Les données financières de l'entreprise

Les informations financières telles que les états financiers, les relevés de comptes, les factures et les bons de commande peuvent fournir des données précieuses pour la comptabilité analytique.

1.4.2 Les données opérationnelles

Les informations sur les opérations de l'entreprise, telles que les quantités produites, les heures de travail, les coûts des matières premières et les dépenses liées à la main-d'œuvre, peuvent être utilisées pour calculer les coûts des différentes activités.[12]

1.4.3 Les systèmes d'information de gestion

Les systèmes d'information de gestion (SIG) peuvent fournir des données en temps réel sur les activités de l'entreprise, telles que les ventes, les stocks et les dépenses, qui peuvent être utilisées pour la comptabilité analytique.

1.4.4 Les enquêtes et entretiens

Les enquêtes et les entretiens avec le personnel de l'entreprise peuvent permettre de collecter des informations sur les processus, les activités et les coûts associés à chaque activité.

1.4.5 Les études de marché

Les études de marché peuvent fournir des informations sur les prix, la demande et la concurrence, qui peuvent être utilisées pour évaluer la rentabilité des différentes activités.

Il convient de noter que ces sources d'information peuvent varier en fonction des besoins spécifiques de chaque entreprise et des méthodes de comptabilité analytique utilisées.

[10] Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A., "Advanced management accounting", 3rd edition, Prentice Hall, 2015, P301.
[11] Drury, C., "Management and cost accounting", 10th edition, Cengage Learning EMEA, 2018, P 340.
[12] Drury, C, op.cit, P 342.

1.5 Les fonctions de la comptabilité analytique

La comptabilité de gestion a trois fonctions principales

1.5.1 La fonction de calcul des coûts et d'analyse de la rentabilité

La comptabilité de gestion est un outil qui nous permet de calculer le coût et le prix de revient de chaque produit de l'entreprise ; par la répartition des différentes charges sur les différents produits. Ce qui permet la fixation d'un prix de vente en appliquant une certaine marge et en fin connaître la rentabilité de chaque produit.

1.5.2 La fonction d'analyse d'activité et des conditions internes d'exploitation

Par l'analyse des coûts et le suivi de leurs évolutions, par le calcul des normes et des standards, la détermination des écarts et leur explication, la comptabilité analytique permet de suivre et d'analyser les conditions internes de fonctionnement dans le but d'une plus grande maîtrise de l'activité

1.5.3 La fonction d'aide à la décision

La comptabilité de gestion fournit toutes les informations pour faire des prévisions nécessaires à la prise de décision. Elle permet aux responsables de tester les décisions avant de les exécuter, évaluer les effets des choix pour détecter les erreurs afin de mettre en place des actions correctives et éviter que ces erreurs se reproduisent à l'avenir.

Section 2 : Outils et méthodes de calcul des coûts

La notion des coûts est un élément fondamental en comptabilité et en gestion d'entreprise. Les coûts représentent les dépenses engagées par une entreprise pour produire des biens ou des services. Comprendre et calculer avec précision les coûts est essentiel pour prendre des décisions, évaluer la rentabilité des produits, contrôler les dépenses et améliorer la performance globale de l'entreprise.[13]

2.1 Notion des coûts

Selon BURLAUD & SIMON, un coût est un regroupement de charges selon un critère choisi en fonction de l'objectif visé, ce qui implique que l'on ait déterminé au préalable l'utilité que l'on veut en tirer. Pour nous, cette définition nous semble compliquée car le critère choisi peut varier selon les situations.[14]

Selon GOUGET & RAULET, un coût est la somme des charges qui se rapportent à un produit (bien ou prestation de service) à un moment donné de son cycle de vie. On pourra ainsi déterminer en particulier un coût d'achat, un coût de production.[15]

[13] Véronique MALLERET, Carla MENDOZA, « Coûts et Management », 2ème édition, DUNOD, Paris, 2018, P8.
[14] BURLAUD Alain & SIMON Claude « Comptabilité de gestion : coûts-contrôle ». 3e édition, Vuibert, Paris, 2003, P4.
[15] GOUGET Christian, RAULET Christian, ‹‹ Comptabilité de gestion ››. 7ème édition, Edition Gualino, Paris, 2007, P9.

Le coût est une accumulation de charges correspondants soit à une fonction ou une partie de l'entreprise, soit à un objet, une prestation de service à un stade autre que le stade final (la vente).[16]

D'un point de vue général, un coût est un concept qui permet de mesurer et de répartir les dépenses liées à la production de biens ou de services au sein d'une entreprise. Il vise à déterminer le coût de revient des produits ou des activités en tenant compte de tous les éléments de coûts pertinents.

2.1.1 Les caractéristiques de coût

Le coût présente trois particularités indépendantes les unes des autres : le champ d'application, le moment de calcul et le contenu.[17]

2.1.1.1 Le champ d'application

La comptabilité analytique permet de classer les charges selon différents critères, afin de s'adapter aux besoins spécifiques de chaque entreprise. Voici les classifications des charges possibles selon les éléments suivants :

a) Fonction économique de l'entreprise

- **Coût d'approvisionnement** : Comprend les charges relatives à l'achat des matières premières, des fournitures, etc.
- **Coût de production :** Comprend les charges relatives à la fabrication des produits finis, y compris les coûts de main-d'œuvre directe, les coûts des machines de production, etc.
- **Coût de distribution :** Comprend les charges relatives à la vente des produits finis, tels que les coûts de transport, les coûts de stockage, les coûts de logistique, etc.
- **Coût d'administration :** Comprend les charges relatives aux activités administratives de l'entreprise, y compris les salaires du personnel administratif, les frais généraux, les dépenses liées à la gestion, etc.

b) Moyen d'exploitation

- **Magasins, rayon, usine, atelier, poste de travail :** Comprend les charges associées à des unités spécifiques de production ou de vente au sein de l'entreprise.

c) Objet

- **Produit ou famille de produits :** Comprend les charges liées à la production d'un produit spécifique ou d'une famille de produits.

[16] ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et application » DUNOD, Paris, 2010, P47.

[17] MARTINET A-C & A-SILEM, ‹‹Lexique de gestion››, 7ème édition, Dalloz, Paris, 2003, P. 23, 24 et 25.

- **Client :** Comprend les charges liées à des clients spécifiques, permettant d'analyser les coûts par client et de prendre des décisions ciblées en matière de prix, de services, etc.
- **Fournisseurs :** Comprend les charges liées à des fournisseurs spécifiques, permettant d'analyser les coûts d'approvisionnement et de négocier des contrats avantageux.

d) Centre de responsabilités

- **Coût de l'entretien :** Comprend les charges liées à l'entretien et à la réparation des équipements.
- **Coût de service après-vente :** Comprend les charges liées au support et aux services fournis après la vente d'un produit.

e) Crédit de distribution

- **Coût par famille de clients :** Comprend les charges liées à des groupes spécifiques de clients, tels que les coûts de marketing ciblés, les coûts de publicité, etc.
- **Coûts par secteurs géographiques :** Comprend les charges liées à des zones géographiques spécifiques, permettant d'analyser les coûts par région ou par pays.

Ces différents regroupements de charges permettent à l'entreprise d'obtenir des informations précises et pertinentes sur les coûts associés à chaque critère, facilitant ainsi la prise de décision, la gestion des coûts et l'optimisation des ressources.

Tableau N° 02 : le champ d'application du coût

Domaine d'application du coût	Nature du coût
Fonction économique.	Approvisionnement, production, distribution, administration.
Moyen d'exploitation	Magasin, usine, rayon, atelier, bureau
Activité d'exploitation	Unité de produit, famille de produits, stade d'élaboration du Produit
Responsabilité	Directeur général, directeur commercial, directeur technique
Autres	Région, canal de distribution, groupes de clients

Source : GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.18

2.1.1.2 Le moment de calcul

Le moment de calcul des coûts peut être distingué en deux cas principaux :

- **Coût calculé a posteriori :** Il s'agit d'un coût observé qui est calculé après la réalisation de l'activité ou de la production. Ce type de coût est fondé sur des données réelles et historiques. Les coûts réels sont généralement calculés en utilisant les données comptables et les enregistrements des dépenses réelles effectuées. Ils permettent de mesurer de manière précise les coûts réels supportés.

- **Coût calculé a priori :** il parlera alors de de coût préétabli**,** Il s'agit d'un coût estimé qui est calculé avant la réalisation de l'activité ou de la production. Ce type de coût est fondé sur des hypothèses et des prévisions. Les coûts estimés sont généralement établis à l'avance en utilisant des normes, des standards ou des budgets. Ils permettent de prévoir et de maîtriser les coûts attendus, fournissant ainsi une base de comparaison avec les coûts réels pour analyser les écarts et prendre des actions correctives si nécessaire.

La distinction entre les coûts calculés a posteriori et a priori est importante car elle permet de comparer les coûts réels avec les coûts estimés, d'analyser les écarts et de prendre des décisions pour améliorer la performance et l'efficacité de l'entreprise. Les coûts calculés a posteriori sont utilisés pour l'analyse de la performance passée, tandis que les coûts calculés a priori sont utilisés pour la planification et le contrôle des coûts futurs.

Tableau N° 03 : Les coûts préétablis et les coûts constatés

Coût	Moment du calcul et objectifs
Coûts constatés	Ces coûts sont calculés postérieurement aux frais qui les ont engendrés. Ils permettent notamment d'établir des comparaisons avec ceux des périodes de calcul précédentes.
coûts préétablis	Ces coûts sont calculés antérieurement aux faits qui les engendreront. Ce sont des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de « norme », d'objectifs, ou de simples prévisions. Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par coûts standards, devis, budget de charges, coûts prévisionnels.

Source : Gérard MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.19

2.1.1.3 Le contenu

La comptabilité analytique d'exploitation permet de calculer des coûts pour une période donnée, soit en intégrant toutes les charges de la comptabilité générale avec ou sans modifications ou ajouts (coûts complets), soit en intégrant seulement une partie des charges (coûts partiels).

- **Coûts complets** : Cette approche consiste à intégrer toutes les charges de la comptabilité générale dans le calcul des coûts. Cela signifie que l'ensemble des charges directes et indirectes sont prises en compte pour obtenir une vision exhaustive des coûts supportés dans l'activité. Les charges directes sont directement rattachées à un produit, un service ou une activité spécifique, tandis que les charges indirectes sont réparties ou imputées en utilisant des clés de répartition adaptées. Les coûts complets fournissent une vision globale des coûts et permettent une analyse détaillée des différentes composantes du coût.

- **Coûts partiels** : Cette approche consiste à intégrer seulement une partie des charges de la comptabilité générale dans le calcul des coûts. Certaines charges peuvent être écartées ou négligées pour simplifier le calcul des coûts ou pour se focaliser sur les éléments considérés comme les plus importants ou pertinents. Par exemple, on peut choisir d'éliminer les charges fixes non directement liées à la production ou de ne retenir que les charges variables. Les coûts partiels sont généralement utilisés lorsque l'objectif principal est d'évaluer la rentabilité des produits ou des activités spécifiques.

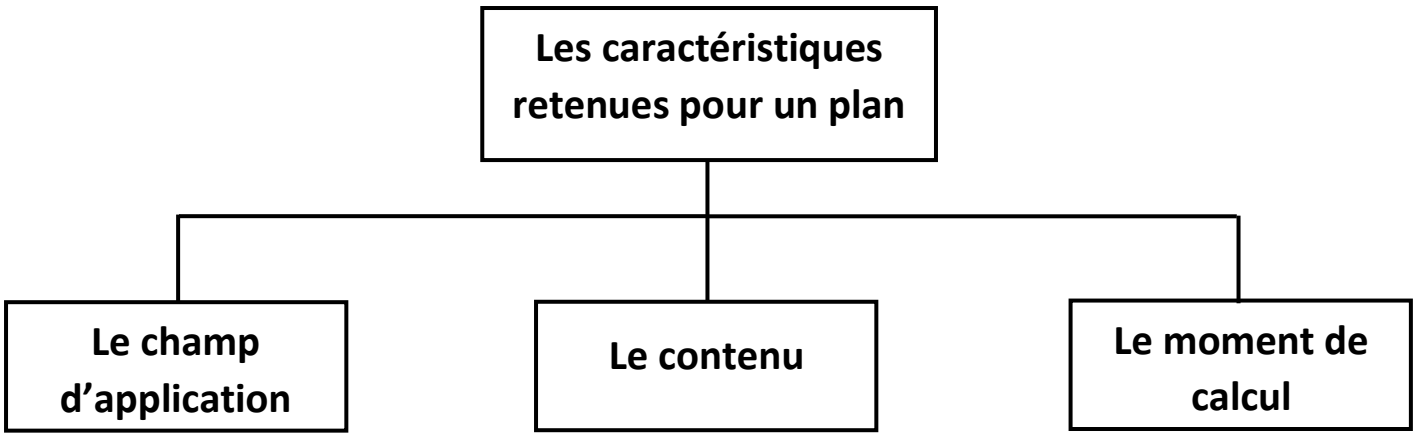
Le choix entre les coûts complets et les coûts partiels dépend des objectifs de gestion, de la précision voulue dans le calcul des coûts et des informations requises pour la prise de décision. Chaque approche a ses avantages et ses inconvénients, et il est important de sélectionner celle qui correspond le mieux aux besoins spécifiques de l'entreprise.

Tableau N° 04 : le contenu du coût

Coûts	Charges à prendre en considération
Coûts complets	- Obtenus en intégrant, sans changement, toutes les charges courantes de la comptabilité générale ; il s'agit du coût complet classique. - Obtenus en intégrant les charges courantes de la comptabilité générale, mais après correction de certaines d'entre elles ou ajout pour une meilleure expression économique des coûts : il s'agit du coût complet avec différences d'intégration, ou coût complet économique.
Coûts partiels	- Obtenus en intégrant seulement les charges qui changent avec la production ou la vente sans se préoccuper de la proportionnalité : il s'agit du coût variable. Le coût variable ne contient pas de charges « de structure » qui sont fixes pour la période de calcul choisie. - Obtenus en intégrant seulement les charges qui peuvent l'être directement (sans calcul intermédiaire) ou « directement » à un produit, il s'agit du coût direct qui retient à la fois les charges variables et les charges de structure directement incorporables.

Source : Gérard MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.19

Figure N° 01 : Caractéristiques d'un coût



Source : DUBRULLE Louis et DIDIER Jourdain, « comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, 2007, P23-24.

2.1.2 Classification des coûts

La classification des coûts est une démarche essentielle en comptabilité analytique. Elle permet de regrouper les différents coûts en catégories distinctes en fonction de certains critères. Trois catégories principales de classification sont souvent utilisées **: selon le stade d'élaboration du produit, selon le moment de calcul et selon la nature des charges prises en compte**. Chacune de ces catégories offre une perspective différente pour analyser les coûts et prendre des décisions pertinentes.

2.1.2.1 Selon le stade d'élaboration de produit

Il s'agit de distinguer les coûts selon le niveau d'avancement du processus de production ou de vente. On peut ainsi identifier les coûts suivants :

- **Coût d'achat** : Il correspond au coût des matières premières, des fournitures ou des marchandises achetées par l'entreprise.

Coût d'achat= prix d'achat + frais d'accessoire d'achat (transport, droit de douane…) +frais d'approvisionnement (contrôle, réception …)

- **Coût de production** : Il correspond au coût des produits fabriqués par l'entreprise, en ajoutant au coût d'achat les charges liées à la transformation des matières premières (main-d'œuvre, machines, énergie, etc.).

Le coût de production = coût d'achat des matières consommées +charges directes et indirectes de production

- **Coût de distribution** : Il correspond au coût des produits vendus par l'entreprise, en ajoutant au coût de production les charges liées à la vente des produits (transport, stockage, publicité, etc.).

Coût de distribution = charges de distribution + charges d'administration

- **Coût de revient** : Il correspond au coût total supporté par l'entreprise pour produire et vendre un produit. Il est égal à la somme du coût d'achat, du coût de production et du coût de distribution.

Le coût de revient = coût de production des produits vendus + le coût de distribution

- **Le résultat analytique :** En termes de résultat analytique, l'entreprise peut faire référence à la détermination du résultat financier ou économique d'une étape spécifique du processus de production ou de l'ensemble du processus. Le résultat analytique peut être calculé en soustrayant les coûts associés à une étape ou à une catégorie de coûts des revenus

correspondants générés par cette étape ou cette catégorie. Cela permet aux entreprises d'évaluer la rentabilité et la performance de chaque étape ou catégorie de coûts, ce qui peut être utilisé pour des prises de décision éclairées et une optimisation des résultats globaux.

Résultat analytique = le chiffre d'affaire – le coût de revient

2.1.2.2 Selon le moment de calcul

Il s'agit de distinguer les coûts selon qu'ils sont calculés avant ou après la réalisation de l'activité ou de la production. On peut ainsi distinguer les coûts suivants :

- **Coût constaté** : Il s'agit d'un coût réel qui est calculé après la réalisation de l'activité ou de la production. Il est basé sur des données réelles et historiques. Il permet d'évaluer les coûts effectifs encourus par l'entreprise.
- **Coût préétabli** : Il s'agit d'un coût estimé qui est calculé avant la réalisation de l'activité ou de la production. Il est basé sur des données prévisionnelles et normatives. Il permet de planifier et de contrôler les coûts attendus par l'entreprise.

2.1.2.3 Selon la nature des charges prise en compte

Il s'agit de distinguer les coûts selon qu'ils intègrent toutes ou une partie des charges de la comptabilité générale. On peut ainsi distinguer les coûts suivants :

- **Coût complet** : Il s'agit d'un coût qui intègre toutes les charges (directes et indirectes, fixes et variables) imputées aux produits ou aux activités. Il permet d'avoir une vision globale et détaillée des coûts engagés par l'entreprise.
- **Coût partiel** : Il s'agit d'un coût qui intègre seulement une partie des charges (variables ou directes) imputées aux produits ou aux activités. Il permet d'avoir une vision simplifiée et synthétique des coûts influençant la rentabilité de l'entreprise.
- **Coût marginal** : le coût supplémentaire engendré par la production d'une unité supplémentaire. Il peut être calculé comme la dérivée de la fonction de coût ou comme la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité1. Le coût marginal est différent du coût moyen, qui représente le coût unitaire de production. Le coût marginal est habituellement décroissant à court terme, ce qui signifie que la production de la dernière unité produite est moins coûteuse pour l'entreprise que la production de l'unité précédente. Le coût marginal est un indicateur important pour les dirigeants d'entreprise pour décider d'augmenter ou de diminuer la production.

2.1.3 Typologie des coûts

La typologie des coûts permet de classer les différents coûts en fonction de leurs caractéristiques spécifiques, ce qui permet une meilleure compréhension et évaluation des dépenses engagées par une entreprise. Parmi les différentes typologies de coûts, quatre types principaux sont généralement distingués (les coûts directs, les coûts indirects, les coûts variables et les coûts fixes), et ils sont étroitement liés aux principales méthodes de calcul des coûts.

2.1.3.1 Les coûts variables et les coûts fixes

Les coûts fixes et les coûts variables représentent deux types de dépenses qui ont des caractéristiques distinctes et qui jouent un rôle important dans l'évaluation des coûts et la prise de décision.

- **Les coûts variables** : Ils sont des coûts qui changent proportionnellement à l'activité ou à la quantité produite. Ils s'accroissent ou se réduisent en fonction des variations de volume de production. Par exemple, le coût des matières premières utilisées dans la fabrication d'un produit est généralement considéré comme un coût variable. Les méthodes de calcul des coûts variables utilisent des taux de coûts variables pour estimer les dépenses en fonction des quantités produites ou vendues.

- **Les coûts fixes** : Ils sont des coûts qui restent constants indépendamment des fluctuations de l'activité ou de la quantité produite. Ils ne varient pas en fonction du volume de production. Les coûts fixes comprennent des éléments tels que les loyers, les salaires du personnel administratif, les coûts de maintenance des équipements, etc. Les méthodes de calcul des coûts fixes consistent à répartir ces coûts sur la base d'une période donnée ou d'une unité de production.

Tableau N°5 : comparaison entre les coûts fixes et les coûts variables

	Coûts fixes	Coûts variables
Caractéristiques	Restent constants quelle que soit la variation du volume de production ou des ventes.	Varient proportionnellement au volume de production ou des ventes.
Variation avec le volume	Ne changent pas avec les fluctuations du volume de production ou des ventes.	Augmentent ou diminuent en fonction du volume de production ou des ventes.
Nature des coûts	Généralement liés aux frais généraux, tels que les loyers, les salaires du personnel administratif, etc.	Principalement liés aux coûts variables, tels que les matières premières, la main-d'œuvre directe, etc.
Stabilité des coûts	Stables à court terme, peuvent évoluer à long terme en fonction des décisions de l'entreprise.	Varient directement en fonction des variations du volume de production ou des ventes.
Influence sur la rentabilité	N'ont pas d'impact direct sur la rentabilité par unité, mais peuvent influencer la rentabilité globale de l'entreprise.	Ont un impact direct sur la rentabilité par unité, car ils varient avec le volume de production ou des ventes.
Allocation des coûts	Alloués sur une base périodique ou en fonction d'une unité de production donnée.	Alloués en utilisant des taux de coûts variables en fonction des quantités produites ou vendues.
Exemples	Loyer, salaires du personnel administratif, coûts de maintenance des équipements, etc**.**	Matières premières, main-d'œuvre directe, coûts de sous-traitance, etc.

Source : Élaboré par nos soins à partir de concepts issus du manuel "Comptabilité analytique et contrôle de gestion" de Alain Burlaud et Claude Simon.

2.1.3.2 Les coûts directs et coûts indirects

La distinction entre les coûts directs et les coûts indirects est importante pour une évaluation précise des coûts et pour la prise de décision. Les coûts directs permettent d'identifier clairement les dépenses liées à un produit ou à une activité spécifique, ce qui facilite l'analyse de la rentabilité par unité. Les coûts indirects, quant à eux, doivent être répartis de manière appropriée pour évaluer leur impact sur les produits ou les activités.

- **Coûts directs :** Les coûts directs sont des coûts qui peuvent être directement attribués à un produit, un service ou une activité spécifique. Ils sont facilement mesurables et identifiables. Par exemple, le coût des matières premières utilisées pour fabriquer un produit est un coût direct. Les méthodes de calcul des coûts directs sont basées sur des allocations directes sans nécessiter de clés de répartition.
- **Coûts indirects :** Les coûts indirects, en revanche, sont des coûts qui ne peuvent pas être directement attribués à un produit ou une activité spécifique. Ils sont généralement liés à des frais généraux, tels que les coûts des installations, les frais de gestion, les frais généraux de fabrication, etc. Les méthodes de calcul des coûts indirects impliquent l'utilisation de clés de répartition pour allouer ces coûts aux différents produits ou activités.

Tableau N°6 : comparaison entre les coûts directs et les coûts indirects

	Coûts directs	Coûts indirects
Caractéristiques	Peuvent être directement attribués à un produit ou à une activité spécifique	Ne peuvent pas être directement attribués à un produit ou à une activité spécifique.
Mesurabilité	Sont facile à mesurer et identifiables.	Sont difficile à mesurer et nécessitent une méthode d'allocation
Relation avec l'activité	Directement liés à un produit ou à une activité spécifique	Liés aux frais généraux ou aux frais communs de l'entreprise.
Exemples	Coût des matières premières, main-d'œuvre directe, coût de sous-traitance spécifique, etc.	Frais généraux de fabrication, frais de gestion, frais des installations, etc.
Allocation des coûts	Pas besoin d'allocation car ils sont directement attribués aux produits ou aux activités.	Nécessitent une méthode d'allocation pour être répartis entre les produits ou les activités.
Analyse de rentabilité	Facilite l'analyse de la rentabilité par unité spécifique.	Nécessite une allocation appropriée pour évaluer l'impact sur la rentabilité des produits ou des activités.

Source : Élaboré par nos soins à partir de concepts issus du manuel "Comptabilité analytique et contrôle de gestion" de Alain Burlaud et Claude Simon.

2.1.4 Objets des coûts

La comptabilité analytique utilise des critères de classement appelés objets des coûts pour regrouper les consommations de ressources. Ces critères de classement correspondent aux différentes catégories ou objets sur lesquels les coûts peuvent être répartis. Chaque objet de coût constitue une unité spécifique qui peut être directement ou indirectement liée aux dépenses.

Les objets des coûts peuvent être différents selon les besoins et la nature de l'entreprise. Ils peuvent comprendre des éléments tels que les produits ou les gammes de produits, les services, les clients, les fournisseurs, les départements, les projets, les processus, etc. Chaque objet de coût permet de suivre et d'analyser les dépenses liées à cette unité spécifique, ce qui facilite la gestion et la prise de décision.

L'utilisation d'objets de coûts dans la comptabilité analytique permet de fournir des informations détaillées sur les dépenses effectuées pour chaque catégorie spécifique. Cela permet aux gestionnaires d'identifier les coûts liés à chaque objet, d'évaluer leur rentabilité et de prendre des décisions pour optimiser les performances et les résultats.

En résumé, les objets des coûts déterminent les unités spécifiques sur lesquelles les coûts peuvent être répartis. Ils permettent une analyse détaillée des dépenses et facilitent la gestion des ressources en fournissant des informations importantes sur les coûts liés à chaque objet.

2.1.5 Concepts de charges

2.1.5.1 Définition des charges

Une charge est un bien ou un service que l'entreprise utilise pour son activité et ses besoins d'exploitation. Il n'a pas de valeur durable, car il est consommé dès la première utilisation. Il n'a plus de forme matérielle après avoir servi au fonctionnement de l'entreprise.[18]

2.1.5.2 Classification des charges

On peut classer les charges selon deux classifications fondamentales :

- Les charges directes des charges indirectes
- Les charges fixes des charges variables

2.1.5.2.1 Les charges directes des charges indirectes

Dans le domaine de la comptabilité et de la gestion des coûts, les charges directes et indirectes sont deux concepts essentiels pour évaluer les coûts associés à la production d'un produit, à la prestation d'un service ou à la réalisation d'une activité. Elles permettent de distinguer les coûts qui peuvent être directement attribués à un élément spécifique de ceux qui doivent être répartis entre plusieurs éléments[19].

a) Les charges directes

Une charge directe est une charge qui ne concerne qu'un seul produit. On peut l'attribuer sans calcul intermédiaire au coût de ce produit. Les principales charges directes sont :

Les charges de matières premières nécessaires à la production, les charges de main d'œuvre directe et parfois les charges d'amortissements, si le matériel est spécifique à un seul produit.

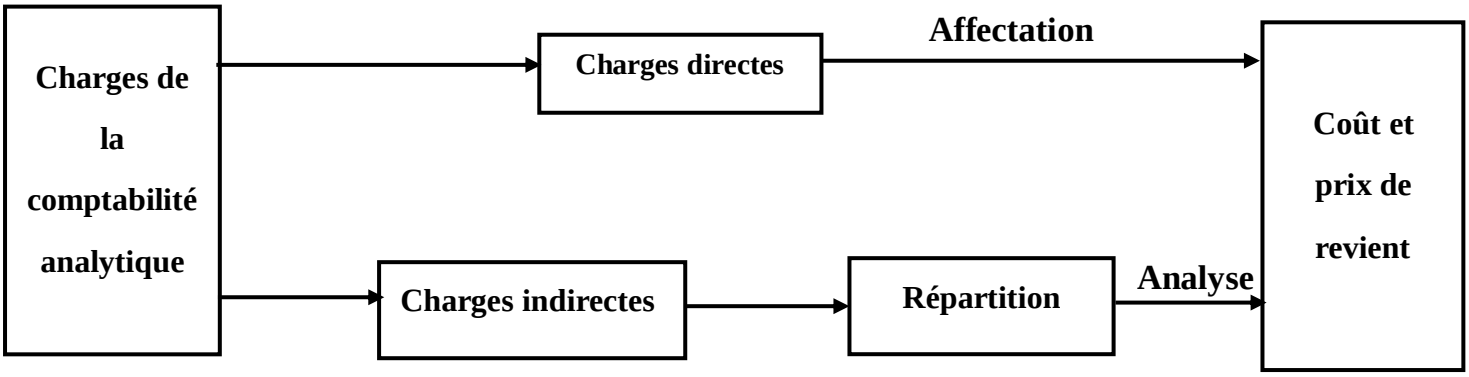
b) Les charges indirectes

Une charge indirecte est une charge qui ne peut pas intégrer dans les coûts directement, car on ne peut pas l'associer facilement à un produit. Il faut donc faire des calculs intermédiaires dans un tableau de répartition avant de la répartir sur un coût. Ces charges sont partagées entre plusieurs produits, ou activités de l'entreprise.

[18] HERNARD Monique et HEIM José : « dictionnaire de la comptabilité », 4éme Edition La Villeguérin, Paris, 1993, P43.

[19] YVES DE ROUGE, "Comptabilité des gestions", 3e édition, De Boeck, Bruxelles, 2013, P43.

Figure N°2 : distinction entre charges directes et charges indirectes



Source : LAZARY, « La comptabilité analyse des coûts » Paris, 2001, P 13

2.1.5.2.1 les charges fixes des charges variables

Ce critère permet de classer les charges selon leur réaction face aux changements dans le volume d'activité de l'entreprise (sa quantité de production).

a) Les charges fixes

Les charges fixes sont des charges qui varient très peu quand l'activité augmente dans des limites étroites (nouveau matériel, embauche du personnel d'encadrement, etc.). Une charge est fixe quand elle ne change pas pour une période de temps donnée et un niveau d'activité maximum défini. On peut aussi remarquer que le coût fixe total reste le même pour la période considérée, mais qu'il est variable par unité.[20]

Figure N°3 : évolution comparée des charges fixes totales et des charges fixes unitaires en fonction des activités.

Source : DUBRULLE. L et JOURDAIN. D, « comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 185.

[20] CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P11.

b) Les charges variables

Une charge variable est une charge qui ne change pas par unité de produit, mais elle suit le niveau d'activité. Plus il y a des produits, plus il y a de charges variables. Certaines charges peuvent être fixes et variables au même temps.

Figure N°4 : évolution comparée des charges variables totales et des charges variable unitaires en fonction des activités.

Source : DUBRULLE. L et Jourdain, op. cit.P185.

2.2 Les méthodes de calcul des coûts

La comptabilité analytique d'exploitation est un outil qui vise à éclairer l'entreprise dans ses choix stratégiques et à orienter son action sur le marché (se permettre une bonne part de marché).

Selon A.Cibert, il existe plusieurs façons de calculer un coût selon les différents objectifs poursuivis, il faut donc choisir des méthodes d'analyse adaptées à chaque situation.[21] Ainsi, pour mieux atteindre ces objectifs, il est important pour une entreprise de chercher la meilleure méthode de calcul des coûts afin de déterminer efficacement les indicateurs et les outils d'aide à la décision de gestion. C'est dans cette perspective que le système de calcul des couts est étudié. En effet, le calcul des coûts en comptabilité analytique repose sur deux systèmes fondamentaux, qui comportent chacun plusieurs méthodes différentes :

- Système des coûts complets
- Système des coûts partiels

2.2.1 Le système des coûts complets

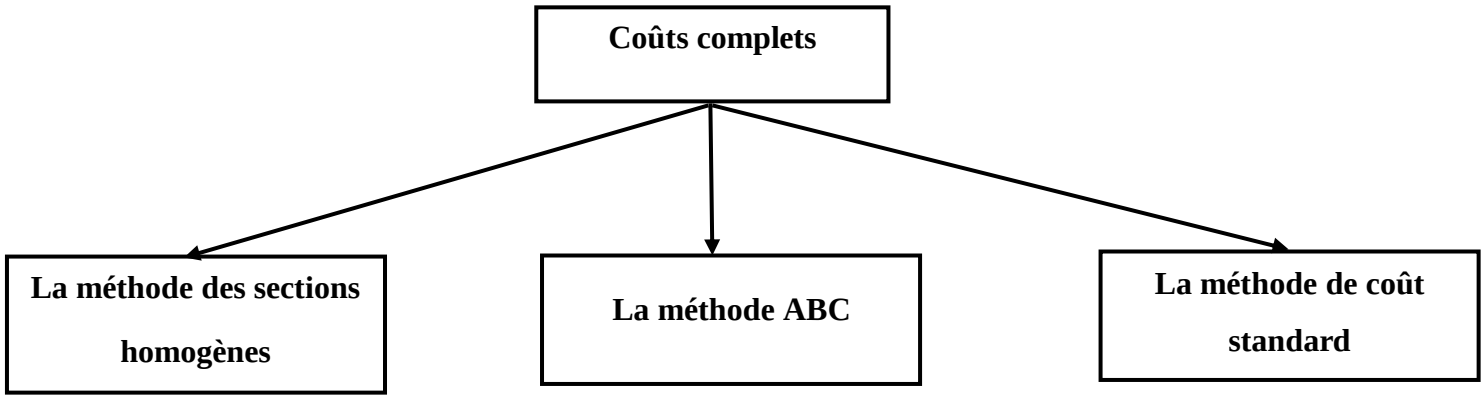
Le système des coûts complets est une méthode de calcul avancée qui date du XVIe siècle. Il s'agit de sommer tous les frais engagés par une entreprise pour produire un bien et le vendre, ou réaliser une prestation de service (Il est une méthode de comptabilité analytique qui permet de déterminer le coût de revient d'un produit ou d'un service en prenant en compte toutes les charges supportées par l'entreprise). Il sert à fixer le prix de vente et à calculer la

[21] Cibert. A, op. cit. P 12

marge réalisée. Il repose sur la distinction entre les coûts directs et les coûts indirects, qui sont répartis entre les différents centres d'analyse.

Pour atteindre l'objectif tracé, plusieurs méthodes sont utilisées dans le système des coûts complets. Parmi ces méthodes on trouve la méthode des centres d'analyse, la méthode des coûts standards, ainsi la méthode ABC. Grâce à ces méthodes, les organisations peuvent obtenir des informations précises sur leurs coûts, repérer les axes d'amélioration, augmenter leur rentabilité et prendre des décisions pertinentes pour l'avenir.

Figure N°5 : les différentes méthodes des coûts complets



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

2.2.1.1 La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse

Une section, pour être homogène, est constituée de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui la composent, soient en principe employées dans la même proportion pour tous les travaux exécutés par la section, et que les éléments de coûts qui se rencontrent dans chaque spécialité soient employés eux-mêmes dans la même proportion sur tous les travaux.[22]

La méthode des centres d'analyse présente un fort intérêt stratégique et elle est considérée comme la méthode de référence[23]. Elle se base sur une logique de production industrielle et vise à déterminer le prix de vente en appliquant un taux de bénéfice au coût de revient. La méthode distingue deux types de charges : les charges directes et les charges indirectes. Les charges directes sont directement affectées aux objets de coûts. Les charges indirectes, sont regroupées dans des centres d'analyse. Un centre d'analyse est un regroupement de charges homogènes, c'est-à--dire ayant une unité technologique et une même unité de consommation ; l'unité d'œuvre (UO, qui peut être une unité physique ou non (heure MOD,

[22] E. Rimailho, "Organisation à la française", Delmas, Paris, volume 3, 1936, P 57.
[23] Benoît Gérard, Bénédicte Merle, ‹‹ Pro en Contrôle de gestion››, 3e édition, Eyrolles, Paris, 2018, P 130.

d'atelier, km, €…). Dans la pratique, ce sera souvent un département ou un service associé à un centre de responsabilité de l'entreprise.

Elle a été élaborée ans les années 1920 et formalisée dans les années 1950 par le plan comptable français et elle est encore utilisée. Elle permet de prendre des décisions stratégiques à long terme et de déterminer des coûts en fonction des étapes de l'élaboration d'un produit/service, aussi des marges et résultats par niveau et par produit/service.

2.2.1.1.1 Principes de la méthode

Pour mettre en œuvre cette méthode, l'organisation est divisée en centres d'analyse ou sections homogènes, qui représentent des regroupements pertinents d'activités. Il existe deux types de centres d'analyse[24] : les centres principaux, qui sont directement impliqués dans le cycle "approvisionnement-production-distribution" de l'organisation, et les centres auxiliaires, qui gèrent les facteurs de production et contribuent à l'organisation interne de la structure.

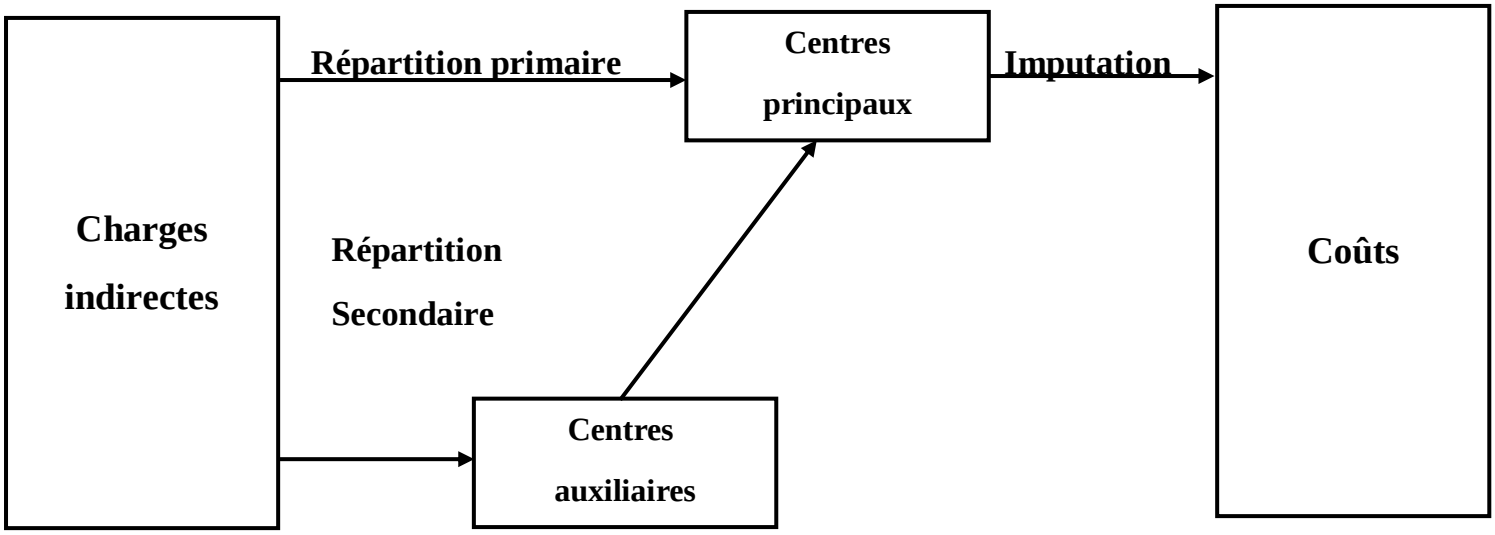
Le processus de calcul des coûts complets comprend plusieurs étapes. Tout d'abord, les charges incorporables en comptabilité de gestion sont affectées aux centres d'analyse auxiliaires et principaux, ce qui constitue une répartition primaire des charges. Cette étape permet d'allouer les charges directes et indirectes aux différents centres.

Ensuite, les coûts des centres auxiliaires sont répartis entre les centres principaux par le biais d'unités d'œuvre ou de clés de répartition, ce qui représente une répartition secondaire des charges. Les unités d'œuvre sont des mesures qui permettent de quantifier l'activité d'un centre d'analyse, tandis que les clés de répartition sont des procédés qui répartissent de manière forfaitaire les charges indirectes entre les différents centres.

Une fois les coûts des centres d'analyse déterminés, les coûts définitifs des centres principaux, comprenant à la fois les charges directes issues de la répartition primaire et les charges indirectes répartis, sont imputés aux différents produits. Cela permet de calculer les coûts complets des produits fabriqués par l'organisation

[24] Alain Burlaud, Nathalie Gonthier-Besacier, ‹‹ La comptabilité de gestion : Organisation, Analyse, Décision››, Edition EMS, Colmar, 2006, P 68.

Figure n°06 : Principe de la méthode des sections homogènes



Source : (Michel GERVAIS, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7ème édition, P 97)

2.2.1.1.2 Démarche de la méthode

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

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

Un centre d'analyse est une unité comptable qui rassemble des activités issues d'autres centres, il est utilisé pour analyser les éléments de charges indirectes avant de les imputer aux coûts des produits concernés.il permet de regrouper et de répartir les charges indirectes de manière à obtenir une vision plus précise des coûts réels de production. Habituellement, les centres d'analyses correspondent aux différents ateliers ou services Mais on peut également regrouper plusieurs services en un seul centre (par exemple, toutes les activités de production), ou diviser un même service ou atelier en plusieurs centres ou "sections" si les travaux effectués sont technologiquement différents.

Il existe deux sortes de centres d'analyse : les centres principaux et les centres auxiliaires :[25]

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

  Ils correspondent aux centres, dont les charges peuvent être imputées directement aux coûts des produits et commandes. (Centre de production, centre d'approvisionnement, centre de distribution).[26]

[25] Véronique MALLERET, Carla MENDOZA, op. cit. P 112
[26] Gérard MELYON, «comptabilité analytique», 3éme édition, Edition Breal, Paris, 2004, pages 25-35.

- **Les centres auxiliaires :** Ils correspondent aux centres, dont les coûts sont imputés à d'autres centres. Ces centres auxiliaires travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. (Centre de gestion personnel, centre de gestion de matériel, centre de prestations connexes).[27]

b) La répartition des charges indirectes

La répartition des charges indirectes fait référence au processus de répartition des coûts qui ne peuvent pas être directement attribués à un produit, un service ou un département spécifique d'une entreprise. Ces charges indirectes comprennent généralement les frais généraux tels que les coûts liés aux installations, à l'électricité, à l'entretien, à la gestion administrative, au marketing, etc. la répartition des charges indirectes se fait généralement en utilisant une clé de répartition appropriée.

Une clé de répartition est un critère utilisé pour répartir les charges indirectes entre différentes entités, tels que les centres de coûts, les départements ou les produits. Elle permet d'allouer équitablement les coûts communs en fonction de facteurs spécifiques à chaque entité. Cette clé de répartition est choisie en fonction du lien entre les charges indirectes et les différents centres de coûts.

La répartition des charges indirectes se fait dans deux étapes :[28]

- **La répartition primaire :** consiste à attribuer directement les coûts indirects aux différents centres de coûts ou aux objets de coûts en utilisant des critères spécifiques. Ces critères peuvent être des clés de répartition basées sur des mesures physiques telles que le temps, l'espace occupé, le volume de production, etc., ou des clés de répartition financières telles que le coût de la main-d'œuvre directe ou la valeur des ventes. La répartition primaire est effectuée avant toute autre répartition et vise à attribuer les coûts indirects aussi directement que possible aux entités concernées.
- **La répartition secondaire :** intervient pour répartir les prestations des centres auxiliaires entre les centres principaux en utilisant des clés spécifiques aux prestations. Ces clés peuvent être basées sur des estimations du temps consacré par les centres auxiliaires à chaque centre principal, des pourcentages de coûts directs, ou d'autres critères appropriés. La répartition secondaire vise à répartir équitablement les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux bénéficiant de leurs prestations.

[27] Gérard MELYON, op. cit. P30
[28] Christopher J. McLaney, Peter Atrill, "Management Accounting: Principles and Applications", 8th edition, Pearson, 2015, pages 456-489.

Tableau N°07 : Tableau de répartition des charges indirectes

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

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

a) Détermination des charges indirectes à imputer aux coûts

À cette étape, on fait l'affectation pour des coûts restants, qui n'ont pas encore été répartis entre les différents centres de coûts (généralement, il s'agit des coûts totaux des centres principaux). Ces coûts seront ensuite imputés aux produits, en utilisant comme base le nombre d'unités d'œuvre appropriées utilisées.

Pour procéder à l'imputation des charges indirectes on doit déterminer les coûts des unités d'œuvres.

- **L'unité d'œuvre :** Une unité de mesure physique est liée à un centre d'analyse opérationnel. Elle permet de répartir les coûts indirects selon des critères tels que le nombre d'heures consacrées à un projet, le montant, le chiffre d'affaires, le nombre de salariés… Ces critères seront ensuite utilisés pour calculer le coût de production d'un produit ou d'un service.

Pour déterminer le coût d'unité d'œuvre des centres, il faut diviser le total des coûts indirects obtenus dans chaque section principale par le nombre d'unités d'œuvre

correspondantes à la même section et la même période. Le coût de l'unité d'œuvre sera obtenu comme suit[1] :

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

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

Le taux de frais est obtenu selon l'équation suivante[2] :

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

Une fois les coûts des unités d'œuvre calculés, on les attribue aux coûts recherchés selon la formule suivante[3] :

Montant à imputer = coût de l'unité d'œuvre × nombre d'unité d'œuvre consommé par le produit

2.2.1.1.3 Les avantages et les limites de la méthode

a) Les avantages de la méthode

La méthode des centres d'analyse est une méthode très rigoureuse, qui impose une exactitude dans les calculs tout au long de la production d'un bien ou d'un service et qui permet de savoir précisément la provenance d'une charge et de repérer des coûts dissimulés. De plus, comme c'est une méthode très complète et avec beaucoup d'étapes, elle permet une évaluation parfaite des stocks et de manière très détaillée. Enfin, il s'agit d'une méthode qui est très appréciée dans le domaine industriel, et qui a fait ses preuves dans ce domaine car il a été démontré qu'elle est la meilleure pour une analyse des coûts d'une entreprise industrielle[4].

b) Les limites de méthode

Le découpage en centres d'analyse, bien que largement utilisé dans le calcul des coûts, peut présenter certaines limites importantes[5]. Premièrement, il suppose une homogénéité des activités au sein de chaque centre, ce qui ne correspond pas toujours à la réalité. Par exemple,

[1] Colin, G, Contrôle de gestion (5e éd.). Paris : Vuibert, 2005. P 78.
[2] Mévellec, P, Le calcul des coûts dans les organisations (2e éd.). Paris : La Découverte, 1995, P 26
[3] Bouquin, H, Le contrôle de gestion (9e éd.). Paris : Presses Universitaires de France, 2010, P 215
[4] Benoît Gérard, Bénédicte Merle, op, cit, p137
[5] Sylvie Gerbaix, "Le contrôle de gestion", 3e édition, La Découverte, Paris, 2006, P 63.

dans un centre d'approvisionnement, les activités peuvent inclure la réception, le stockage des marchandises, la recherche de fournisseurs et la gestion des commandes, qui sont des activités hétérogènes et peuvent varier considérablement en termes de coûts et de complexité.

Deuxièmement, les clés de répartition utilisées pour attribuer les coûts aux différents centres peuvent être choisies de manière arbitraire, ce qui réduit la rationalité de l'analyse. Ces clés peuvent ne pas toujours refléter de manière précise les liens entre les charges indirectes et les objets de coûts, ce qui peut fausser les résultats.

Troisièmement, l'utilisation d'une seule unité d'œuvre pour imputer les coûts peut surcharger certains produits au détriment d'autres, conduisant ainsi à des résultats apparents qui ne correspondent pas fidèlement à la performance réelle de chaque production.

En outre, la mise à jour des clés de répartition peut être négligée au fil du temps, en particulier avec l'évolution des activités et des processus de production, ce qui rend les analyses de plus en plus obsolètes.

De plus, les activités en amont et en aval de la production prennent de plus en plus d'importance, telles que la recherche, les études et méthodes, la planification, le contrôle de la qualité et la prospection de la clientèle, ce qui peut rendre la méthode des centres d'analyse moins adaptée pour fournir une vision complète des coûts.

Avec la montée de l'automatisation, la part des charges indirectes augmente, ce qui peut également rendre cette méthode moins pertinente pour analyser les coûts de manière précise.

Enfin, la complexité de la mise en œuvre de cette méthode peut conduire à multiplier les centres d'analyse, ce qui peut rendre le processus plus lourd et difficile à gérer efficacement.

2.2.1.2 La méthode des coûts standards

La méthode des coûts standards est apparue aux États-Unis entre la fin du XIXe siècle et le début du XXe siècle, dans le contexte de la production de masse et de l'organisation scientifique du travail (OST) inspirée par F. Taylor. Elle a été mise au point par des ingénieurs et des comptables qui cherchaient à rationaliser et à contrôler la gestion des entreprises industrielles. Elle a également été influencée par l'évolution économique, sociale et idéologique de l'époque, marquée par la croissance, la concurrence, le progrès technique, le mouvement syndical et le pragmatisme.

La méthode des coûts standards s'est diffusée progressivement dans les entreprises américaines, puis dans d'autres pays, notamment en Europe. Elle a connu des adaptations et des évolutions au fil du temps, en fonction des besoins et des contextes. Elle reste encore aujourd'hui une technique utilisée dans la comptabilité analytique et le contrôle de gestion[6].

[6] Didier Bensadon, Nicolas Praquin, Béatrice Touchelay, «DICTIONNAIRE HISTORIQUE DE COMPTABILITÉ DES ENTREPRISES», Economica, Paris, 2011, pages 90-100.

2.2.1.2.1 Définition de la méthode

La méthode des coûts standards est une méthode de coût prévisionnel qui consiste à établir des normes techniques et économiques pour chaque composante du coût de revient. La méthode consiste à comptabiliser chaque opération en la décomposant en deux éléments : la norme, ou standard, et la différence, ou écart, entre la norme et la réalité. La méthode des coûts standards permet de comparer les coûts réels aux coûts prévus et d'analyser les écarts entre les deux, afin d'identifier les sources de performance ou de défaillance. La méthode des coûts standards s'inscrit dans une logique de contrôle de gestion qui vise à fixer des objectifs, à mesurer les résultats et à responsabiliser les acteurs.[7]

2.2.1.2.2 Le principe de la méthode

Les coûts standards ou préétablis sont des montants établis préalablement aux opérations, basés sur des objectifs initiaux. L'approche consiste à les confronter ultérieurement aux réalisations effectives, afin de détecter d'éventuels écarts et de prendre des mesures correctives.

2.2.1.2.3 Les objectifs de la méthode

La méthode des coûts standards permet de répondre aux objectifs suivants :

- Fournir une vision prévisionnelle des coûts par rapport aux coûts réels, et d'anticiper les besoins en ressources.
- Fixer des objectifs clairs (les standards) et de créer un lien contractuel entre supérieurs et subordonnés.
- Établir des devis, des standards de coûts et la valorisation du coût des articles à tous les stades du processus de fabrication
- Aider le cas échéant à la fixation des prix.
- Fournir une incitation directe à la recherche de meilleures performances.
- Rapprocher l'analyse de coûts de la démarche budgétaire et de faciliter le contrôle budgétaire.

2.2.1.2.4 Typologie des coûts préétablis

Les coûts préétablis peuvent être regroupés en quatre catégories différentes[8] :

a) Coût standard : Le coût standard suppose la détermination de deux éléments essentiels :

- Les types et les quantités standards de matières premières et de composants à utiliser.
- Les coûts standards unitaires qui doivent être appliqués aux quantités prévues.

Il existe différents types de coûts standards en fonction de la valeur qui leur est donné :

- **Le standard de base :** c'est le coût qui correspond à la situation actuelle de l'entreprise, sans tenir compte des améliorations possibles. Il sert de référence pour évaluer les écarts entre la réalité et le standard.

[7]Caroline Selmer, "La boîte à outils du contrôle de gestion", Dunod, Paris, 2019, pages 65.
[8] Grandguillot, Béatrice, Grandguillot, Francis, « La comptabilité de gestion », 22éme édition, Gualino, Paris, 2021, pages 170.

- **Le standard de performance historique moyenne :** c'est le coût qui correspond à la moyenne des performances passées de l'entreprise, sur une période donnée. Il sert à mesurer les progrès réalisés par rapport au passé.
- **Le standard idéal :** c'est le coût qui correspond à la situation optimale de l'entreprise, en supposant qu'il n'y ait aucun gaspillage, aucune défaillance, aucune imperfection. Il sert à stimuler la motivation et l'innovation, mais il peut être difficile à atteindre et à maintenir.

b) Devis : Le devis représente le coût préétabli spécialement calculé pour une commande particulière.

c) Coût budgété : Le coût budgété est formé d'éléments issus d'un budget de charges, qui prévoit les dépenses et les recettes pour une période déterminée.

d) Coût prévisionnel : Le coût prévisionnel est estimé à partir d'observations statistiques des périodes comptables passées et en prévoyant les changements prévisibles des conditions techniques et économiques de production.

2.2.1.2.5 La mise en œuvre de la méthode

Pour calculer les coûts standards, il faut suivre cinq étapes :

- La première étape consiste à collecter les informations passées sur les coûts et les quantités.
- La deuxième étape consiste à établir les coûts unitaires standards (quantités et prix moyens sur une période de référence)
- La troisième étape consiste à ajuster ces coûts unitaires standards aux quantités prévues ou constatées.
- La quatrième étape consiste à comparer le coût réel avec le coût standard ou le coût réel d'une période antérieure.
- La cinquième étape consiste à calculer et analyser les écarts entre le coût réel et le coût standard.

2.2.1.2.6 Calcul et analyse des écarts

On calcule à l'avance des coûts de production prévus en fonction d'un standard de référence, puis on compare ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels. On obtient ainsi des différences appelées écarts dont l'analyse permettra :

- De guider et de contrôler efficacement la gestion de l'entreprise.
- De prendre au bon moment les décisions correctrices nécessaires et de définir les responsabilités.

La méthode des coûts standards consiste à comparer non seulement le coût de l'activité standard et le coût de l'activité réelle, mais aussi le coût standard de l'activité réelle et le coût réel de l'activité réelle. Ainsi, on obtient un écart global qui se calcule de la façon suivante[9] :

Ecart global = coût réelle de l'activité réelle – coût standard de l'activité réelle

[9] Naro, G., Traité de contrôle de gestion, Principes et pratiques (4e éd.). Paris : Gualino, 2017 (p. 389).

Un écart global favorable indique que les coûts réels sont inférieurs aux coûts standards prévus. Cela peut être le résultat d'une gestion efficace des ressources, de négociations réussies avec les fournisseurs, de gains d'efficacité dans les processus de production ou de l'utilisation judicieuse des matières premières. Une interprétation positive de cet écart signifie que l'entreprise a réussi à réaliser ses objectifs de coûts en dépensant moins que prévu.

Un écart global défavorable indique que les coûts réels dépassent les coûts standards prévus. Cela peut être causé par divers facteurs tels que des coûts d'achat plus élevés que prévu, des inefficiences dans la production, des erreurs de planification ou des fluctuations inattendues dans les conditions économiques. Une interprétation négative de cet écart indique que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs de coûts et qu'il est nécessaire de prendre des mesures correctives.

L'écart global peut être décomposé en deux écarts distincts : l'écart sur les charges directes et l'écart sur les charges indirectes.

a) Ecart sur charges directes

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

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

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

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

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

En notant que :

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

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

Si QR (quantité réelle) > QS (quantité prévue), l'écart est favorable (écart négatif) : Cela signifie que les consommations de matières sont inférieures à celles qui étaient prévues[10].

$$\text{Écart sur prix unitaire } E/P = (CR – CP) \times QR$$

[10] Burlaud, A. et Simon, C. J., Comptabilité de gestion : Coût et contrôle (2e éd.). Paris : Vuibert. 1997, P 178.

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

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

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

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

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

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

On a :

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

Si : TR > TP → écart défavorable (écart positif).
TR < TP → écart favorable (écart négatif).

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

Si : tr > tb → écart défavorable (écart positif).

tr < tb → écart favorable (écart négatif).

b) Analyse des écarts sur charges indirectes :

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

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

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

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

- **Ecart sur le budget** : C'est la différence entre le budget flexible (calculé en fonction de l'activité réelle) et le budget réel[11].

Ecart sur le budget = budget flexible (b/f) + budget réel (b/r)

B/F = (activité réelle ×coût unitaire variable standard) + charges fixe

- **Ecart sur activité :** C'est la différence entre les charges fixes prévues et les charges fixes réelles[12].

Écart sur activité (e/a) = charges fixes horaire prévisionnelles – charges fixes horaire réelles

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

Écart sur le rendement (e/r) = coût préétabli de l'activité réelle – coût préétabli de l'activité préétabli

2.2.1.2.7 Avantages et limites de la méthode

a) Les avantages : La méthode permet de [13]:

- Assurer le suivi et la correction des inefficiences et des routines dans les processus organisationnels.
- Réaliser des économies de coûts en associant une politique du personnel adaptée et un système d'animation motivant.
- Identifier et prendre des mesures correctives en cas d'écarts entre les coûts réels et les coûts standards.
- Accélérer la comptabilisation des opérations en utilisant des coûts prévisionnels.
- Aider à fixer les prix de vente en tenant compte des coûts et des marges.

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

- L'adaptation difficile des normes aux variations de l'environnement, qui nécessite des révisions périodiques et parfois discontinues.
- La perte de sens de la performance si les normes sont trop flexibles et ajustées à la réalité. La mesure des écarts perd alors de son intérêt.
- La résistance et le stress des individus face à des normes trop rigides et imposées par la direction, qui peuvent nuire à la motivation et à l'innovation.

[11] Lebas M, Comptabilité analytique basée sur les activités. Paris : Editions d'Organisation, 1995, P 55.
[12] Idem.
[13] René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, «Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion», 3e édition, Dunod, Paris, 2017, P 135.

2.2.1.3 La méthode « ABC » Activity Based Costing

L'apparence de la méthode ABC remonte aux années 1980, lorsque les méthodes traditionnelles de calcul des coûts se sont révélées insuffisantes pour faire face à l'élargissement des gammes de produits et services, à l'accroissement des charges indirectes et à la complexité des processus. La méthode ABC a été développée par les professeurs Robert S. Kaplan et Robin Cooper de la Harvard Business School.

Le développement de la méthode ABC s'est fait en deux volets : l'ABC pour la partie comptable et l'ABM (Activity Based Management) pour le management et l'organisation de l'entreprise. L'ABM permet aux managers de prendre des décisions afin d'améliorer la performance et la rentabilité de l'entreprise en se basant sur les informations fournies par l'ABC[14].

2.2.1.3.1 Définition la méthode « ABC »

La méthode ABC est une méthode de comptabilité analytique et de contrôle de gestion qui permet de calculer le coût complet d'un bien ou d'un service en tenant compte de tous ses coûts, directs et indirects. Elle se base sur le découpage stratégique de l'entreprise en activités et la répartition des coûts indirects en fonction de la consommation des ressources par ces activités. Elle vise à modéliser les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise[15].

2.2.1.3.2 Principe de la méthode

La méthode ABC consiste à évaluer les coûts et les performances des activités et des objets qui les engendrent (comme les produits). Les coûts sont répartis entre les activités selon la consommation de ressources qu'elles impliquent. Les coûts sont répartis entre les objets selon l'utilisation qu'ils font des activités[16].

Figure N°07 : principes de base de la méthode ABC

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

[14] Robin Cooper and Robert S. Kaplan, "Profit Priorities from Activity-Based Costing", Harvard Business Review, vol. 75, no. 5, 1997, p145.

[15] Bouquin H, "Le contrôle de gestion", 10e édition, PUF, Paris, 2023, pages 320-340.

[16] Bouquin H, op, cit, PUF, 2023, p. 324

2.2.1.3.3 Concepts de base de la méthode

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

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

2.2.1.3.4 La mise en œuvre de la méthode

La mise en œuvre de la méthode ABC consiste à identifier les activités de l'entreprise, au travers l'étude de sa chaîne de valeur. Ces activités consommant des ressources (main-d'œuvre, temps machine etc.), il faut choisir les inducteurs de coûts permettant de les répartir. Les étapes clés pour la mise en œuvre de la méthode ABC[17] sont :

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

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

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

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

Coût unitaire par activité = Coût total de l'activité / Nombre d'unités d'inducteur d'activité

[17] Bouquin H, op, cit, PUF, 2023, p. 325-326.

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

Coût de revient à base d'activité = Somme des (Coûts unitaires par activité x Nombre d'unités d'inducteur d'activité

2.2.1.3.5 Les avantages et les limites de la méthode ABC

La méthode ABC présente des avantages et des limites[46] :

a) Les avantages de la méthode

- Réduire les distorsions dans l'imputation des coûts indirects aux produits ou aux services, en utilisant des inducteurs plus pertinents que les simples clés de répartition.
- Mieux apprécier la rentabilité des produits ou des services, en tenant compte des coûts liés aux activités qui leur sont spécifiques.
- Détecter les activités non rentables ou à faible valeur ajoutée, et d'envisager des actions correctives pour les améliorer ou les supprimer.
- Favoriser le pilotage stratégique de l'entreprise, en mettant en évidence les relations entre les ressources, les activités et les objectifs.

b) Les limites de la méthode

- Une difficulté de mise en place qui nécessite une bonne connaissance des processus, des activités et des ressources de l'entreprise.
- Un choix délicat des inducteurs qui doivent être pertinents, fiables et mesurables.
- Une complexité du système d'information qui doit être capable de collecter, traiter et restituer les données relatives aux inducteurs et aux ressources.
- Une consommation importante de temps et de moyens pour la mise en œuvre et le suivi de la méthode.

2.2.2 Le système des coûts partiels

Les systèmes de coûts partiels sont des méthodes de calcul des coûts qui ne prennent en compte qu'une partie des charges de l'entreprise, généralement les charges variables ou les charges directes. Ils permettent de déterminer des marges intermédiaires qui servent à analyser la rentabilité des produits ou des services, à prendre des décisions de gestion, à calculer le seuil de rentabilité ou à piloter la performance.

L'apparition des systèmes de coûts partiels remonte aux années 1930 aux États-Unis[47], où ils ont été développés pour répondre aux besoins des entreprises industrielles confrontées à la concurrence et à la diversification des produits. Ils se sont ensuite développés en Europe après la Seconde Guerre mondiale, notamment en France avec la méthode du coût variable proposée par Georges Perrin en 1957.

[46] Lebas M., "Comptabilité de gestion et contrôle des coûts", 6e édition, Dunod, Paris, 2023, pages 176.
[47] Yves Levant, Olivier de La Villarmois, «Comptabilité Contrôle Audit», Economica, Paris, 2001, pages 45-55.

2.2.2.1 La méthode du coût variable simple (direct costing)

La méthode du coût variable simple, ou direct costing, est née du progrès de la comptabilité de gestion au début du 20e siècle. Plusieurs auteurs ont participé à son évolution, mais Eric L. Kohler est reconnu comme l'un des premiers à l'avoir proposée dans son ouvrage «A Dictionary for Accountants», publié en 1929 (il est considéré comme le fondateur de la méthode du coût variable simple).

Theodore Limperg, a diffusé la méthode du coût variable simple en Allemagne dans les années 1920. Il s'est inspiré des travaux de Kohler et a approfondi ses idées sur la séparation entre les coûts variables et les coûts fixes dans l'analyse des coûts.

Le terme "direct costing" a été employé pour la première fois aux États-Unis dans l'année 1930 pour désigner cette méthode comptable. Cette méthode a connu un succès aux États-Unis, notamment grâce à son usage par la National Association of Accountants (devenue l'Institute of Management Accountants) pour encourager une nouvelle façon de faire de la comptabilité de gestion.

2.2.2.1.1 Définition de la méthode

La méthode du coût variable simple, ou direct costing, est une méthode de calcul des coûts qui ne prend en compte que les charges variables, c'est-à-dire celles qui varient en fonction du niveau d'activité. Les charges fixes sont considérées comme des charges de structure qui ne sont pas affectées aux produits ou aux services. Cette méthode permet de déterminer la marge sur coût variable, qui est la différence entre le chiffre d'affaires et le coût variable[48].

2.2.2.1.2 Principe de la méthode

La méthode des coûts variables distingue les charges qui varient selon le volume de production (charges variables) et celles qui restent constantes (charges fixes). Les charges variables sont attribuées aux produits qui les génèrent, alors que les charges fixes ne sont pas réparties. Les produits doivent donc dégager une marge sur coûts variables suffisante pour couvrir les charges fixes. Cette marge est aussi appelée direct costing et elle est calculée lors de la vente des produits.

Tableau N°08 : principe de la méthode des coûts variables.

	Charges directes	**Charges indirectes**
Charges fixes	Charges fixes directes Á exclure du calcul des coûts	Charges fixes indirectes Á exclure du calcul des coûts
Charges variables	Charges variables directes Á affecter aux coûts	Charges variables indirectes Á affecter aux coûts

Source : Élaboré par nos soins d'après les principes de la méthode des coûts variables présentés dans l'ouvrage "Comptabilité et analyse des coûts" de Yvon Pesqueux.

[48] François-Xavier Simon, Jean-Marc Lagoda, «La boîte à outils du responsable financier», 2e édition, Dunod, Paris, 2017, P 165.

2.2.2.1.3 La mise en œuvre de la méthode

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

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

Sa formule de calcul est la suivante :

Marge sur coût variable (MCV) = Chiffre d'affaires(CA) – Coût variable(CV)

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

Taux de la marge sur coût variable (TMCV)= (MCV/CA) ×100

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

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

Résultat= MCV- Couts Fixes

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

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

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

On peut l'exprimer en quantité :

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

2.2.2.1.4 Avantages et limites de la méthode

Cette méthode présente des avantages et des limites [49]:

a) Les avantages de la méthode

- Les coûts variables sont fiables et précis, car ils ne dépendent pas de critères de répartition arbitraires.
- Les coûts unitaires ne sont pas affectés par les variations du niveau d'activité, ce qui facilite les comparaisons et les prévisions.
- Les coûts variables permettent de mieux mesurer l'efficacité des centres de responsabilité, en les jugeant sur la maîtrise des charges variables et la contribution à la marge sur coût variable.
- Raisonner à partir de la marge sur coût variable est commode et parfois même indispensable pour certains problèmes, comme l'analyse du seuil de rentabilité, la prise de décision en situation de contrainte, ou l'évaluation des performances commerciales.

b) Les limites de méthode

- La méthode des coûts variables ne respecte pas le principe de prudence comptable, qui impose d'imputer toutes les charges à l'exercice auquel elles se rapportent, qu'elles soient fixes ou variables.
- La méthode des coûts variables ne permet pas de connaître le coût complet des produits ou des services, ce qui peut être utile pour fixer les prix de vente ou évaluer les stocks.
- La méthode des coûts variables repose sur une distinction entre charges fixes et charges variables qui n'est pas toujours évidente ni pertinente, car certaines charges peuvent avoir un comportement mixte ou semi-variable.
- La méthode des coûts variables peut conduire à négliger l'importance des charges fixes, qui représentent une part croissante des coûts dans les entreprises modernes, et qui doivent être contrôlées et optimisées.

2.2.2.2 La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes

L'apparition et l'évolution de cette méthode sont liées aux problèmes posés par la prise en compte des charges fixes dans le calcul du coût des produits. En effet, les charges fixes sont souvent indépendantes du volume de production, mais elles sont réparties sur les produits selon des clés de répartition ou d'analyse qui peuvent être arbitraires ou fluctuantes. Cela peut conduire à des distorsions dans le calcul des coûts et à des décisions erronées de la part des gestionnaires[50].

2.2.2.2.1. Définition

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes est une technique de comptabilité analytique qui vise à éliminer l'influence des variations de l'activité sur les coûts unitaires des produits. Elle consiste à imputer les charges fixes en fonction d'un niveau d'activité normal ou préétabli, et non

[49] Dubrulle, L. & Jourdain, "Comptabilité analytique de gestion", 4e édition, DUNOD, PARIS, 2013, P 190.
[50] Jean-Luc Siegwart, Jean-François Bocquillon, «DCG 11 - Le contrôle de gestion en fiches», Ellipses Marketing, Paris, 2019, pages 70-85.

pas en fonction du niveau d'activité réel. Ainsi, on évite que les coûts unitaires soient trop élevés en période de sous-activité et trop faibles en période de suractivité.

2.2.2.2.2. Principe de la méthode

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes vise à prendre en compte les écarts entre le niveau d'activité réel et le niveau d'activité normal, et à rendre les coûts unitaires fixes indépendants des variations de l'activité en utilisant un taux des charges fixes. Il s'agit d'imputer aux coûts la part des charges fixes calculée sur la base d'un niveau d'activité déterminé comme le niveau normal. Cette méthode cherche à garder les avantages de l'analyse en charges variables et charges fixes, mais propose un traitement spécifique pour ces dernières.

2.2.2.2.3 La mise en œuvre de la méthode

La mise en œuvre de la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes nécessite de déterminer le niveau d'activité normal ou prévisionnel pour chaque centre d'analyse, ainsi que le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) des charges fixes.

Ce coefficient est obtenu en divisant le niveau d'activité réelle (le montant des charges fixes) par le niveau d'activité normal.

CIR=Niveau d'activité réelle / Niveau d'activité normale

Ensuite, on calcul de la part des charges fixes a imputées puis on détermine le coût d'imputation rationnelle des charges fixes pour chaque produit. On obtient ainsi un coût unitaire constant, indépendant du niveau d'activité réel.

Charges fixes a imputées = charges fixes constatées × CIR

Coût d'imputation rationnel = CV + part des charges fixes a imputées

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

Différence d'imputation= Charges fixes constatées - charges fixes imputées

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

2.2.2.2.4 Avantages et limites de la méthode

a. **Les avantages de la méthode :** La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes présente plusieurs avantages, tels que :
   - Elle permet de mieux mesurer la performance des centres de responsabilité en éliminant les effets de la conjoncture.
   - Elle facilite la comparaison des coûts entre les périodes et les produits.
   - Elle favorise une politique de prix stable et cohérente avec les coûts réels.
   - Elle constitue une base pour le calcul des coûts standards et la gestion prévisionnelle

b. **Les limites de méthode :** la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes présente aussi quelques limites, telles que :
   - Elle repose sur une estimation du niveau d'activité normal qui peut être difficile à déterminer ou à actualiser.
   - Elle implique une distinction entre les charges fixes et les charges variables qui peuvent être arbitraire ou imprécise.
   - Elle ne tient pas compte des capacités inutilisées ou excédentaires des centres d'analyse.
   - Elle ne résout pas le problème du choix des clés de répartition ou d'analyse des charges indirectes.

2.2.2.3 La méthode du coût marginal

2.2.2.3.1 Définition de la méthode

Le coût marginal est le coût supplémentaire engendré par la production ou la vente d'une unité ou d'une tranche d'unité supplémentaire. Il mesure la variation du coût total lorsque l'activité varie d'une quantité infinitésimale ou finie.[51]

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

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

2.2.2.3.2 Le principe de la méthode

La méthode des coûts marginaux est une technique de gestion qui permet d'optimiser la production et la rentabilité d'une entreprise.

Elle consiste à séparer les coûts en deux catégories : les coûts variables, qui dépendent du niveau d'activité ou de production, et les coûts fixes, qui sont indépendants de ce niveau. Le coût marginal permet de calculer le seuil de rentabilité, qui est le niveau d'activité ou de production pour lequel le chiffre d'affaires égale le coût total. Au-delà de ce seuil, l'entreprise réalise un bénéfice.

[51] Jacques Laffont, Jean Tirole, « Revue d'économie politique », vol. 115, no. 5, Presses de Sciences Po, 2005, P 279.

La méthode des coûts marginaux permet aussi d'optimiser la production et la rentabilité en fonction du prix de vente possible, en cherchant à maximiser la marge sur coût variable, qui est la différence entre le prix de vente et le coût marginal.

Enfin, la méthode des coûts marginaux permet d'analyser l'impact des variations d'activité ou de production sur le résultat global, en tenant compte des coûts fixes et variables.

2.2.2.3.3 La mise en œuvre de la méthode

La méthode du coût marginal repose sur les étapes suivantes :

- **Calcul de coût marginal**

Coût marginal= variation du coût total /variation de la

Ou

Coût marginal = dérivée du coût total

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

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

Le résultat marginal = recette marginale – coût marginal

2.2.2.3.4 Les avantages et les limites de la méthode

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

- La méthode du coût marginal est simple et facile à comprendre.
- Elle permet un meilleur contrôle des coûts.
- Elle évite les problèmes d'allocation et d'absorption des frais généraux fixes.
- Elle facilite la prise de décision en matière de fixation des prix, d'acceptation des commandes spéciales, de choix des produits à fabriquer ou à abandonner.

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

- Elle ignore les coûts fixes, qui sont pourtant indispensables à long terme.
- Elle suppose que les coûts variables sont proportionnels à l'activité, ce qui n'est pas toujours vrai.
- Elle ne tient pas compte des effets de seuil ou d'indivisibilité des facteurs de production.
- Elle ne permet pas une valorisation correcte des stocks, qui doivent inclure une part des frais généraux fixes.

Section 3 : La gestion des coûts

La gestion des coûts est un enjeu stratégique majeur qui doit être appréhendé de manière globale et proactive pour créer de la valeur au sein de l'entreprise. Dans cette section, nous explorerons les étapes clés d'un processus de gestion des coûts efficace, ainsi que les principales stratégies mises en œuvre par les entreprises pour optimiser leurs ressources et réduire leurs dépenses. Cette vue d'ensemble de la gestion des coûts permettra de comprendre son rôle déterminant dans l'orientation des choix économiques et la maximisation des profits.

3.1 Définition et importance de la gestion des coûts

3.1.1 Définition de la gestion des coûts

La gestion des coûts est un processus qui consiste à collecter, analyser et interpréter les informations sur les coûts d'une entreprise dans le but de prendre des décisions éclairées et de maximiser la rentabilité. Elle vise à identifier les coûts associés à chaque activité de l'entreprise, à les allouer aux produits, services ou projets pertinents, et à évaluer leur impact sur la performance globale de l'entreprise. La gestion des coûts implique également la mise en place de systèmes de contrôle des coûts et de mesures de performance pour assurer une utilisation efficace des ressources et une rentabilité optimale[52].

3.1.2 Importance de la gestion des coûts

Voici quelques points soulignant l'importance de la gestion des coûts pour les entreprises[53] :

- La gestion des coûts permet de connaître et de maîtriser les dépenses de l'entreprise. Elle aide à identifier les postes de coûts les plus importants et à mettre en place des actions pour les optimiser.
- Elle aide à la prise de décision en calculant précisément le coût de revient des produits/services. Cela permet de fixer des prix de vente adaptés et d'analyser la rentabilité de chaque activité.
- La gestion des coûts permet d'anticiper l'impact financier des décisions stratégiques et opérationnelles de l'entreprise. Elle éclaire les choix d'investissements et de développement.
- Elle favorise l'amélioration continue en mettant en évidence les dysfonctionnements et les sources de gaspillage. L'analyse des écarts entre coûts prévisionnels et réels est précieuse.
- La maîtrise des coûts est un facteur clé de compétitivité. Elle permet d'être plus réactif que les concurrents en adaptant rapidement les coûts à l'évolution du marché.
- En synthèse, une gestion rigoureuse des coûts est indispensable pour assurer la profitabilité et la pérennité de l'entreprise. C'est un puissant levier de création de valeur.

[52] Blocher, E.J., Stout, D.E., Juras, P.E., & Cokins, G. Cost Management: A Strategic Emphasis (8th ed.). New York, NY: McGraw-Hill Education,2020.
[53] Gervais, M. Contrôle de gestion (8e éd.). Economica, Paris, 2009, chap. 4.

3.2 Les étapes de la gestion des coûts

3.2.1 La planification des ressources d'un projet

La planification des ressources est le processus d'identification des ressources nécessaires pour exécuter un projet et le mener à bien. Les ressources incluent, par exemple, les personnes (employés et sous-traitants) et les équipements (infrastructures, gros véhicules de construction et autres équipements spécialisés en nombre limité)[54].

La planification des ressources s'effectue au début d'un projet, avant le début réel du travail.

Pour commencer, les chefs de projet doivent d'abord disposer de la structure de décomposition du travail (WBS). Ils doivent examiner chaque sous-tâche de la WBS et se demander combien de personnes avec quels types de compétences sont nécessaires à l'accomplissement de cette tâche, et quels types d'équipement ou de matériel sont requis.

En adoptant cette approche à l'échelle des tâches, il devient possible pour les chefs de projet de dresser un inventaire précis et complet de toutes les ressources, qui sert ensuite d'entrée à l'étape suivante de l'estimation des coûts.

Pour le faire il y a lieu de :

- Tenir compte des données historiques (plannings et efforts passés) avant de déterminer les sous-tâches et les ressources correspondantes.
- Demander l'avis des experts et des membres de l'équipe. L'approche collaborative fonctionne bien, en particulier dans le cas des projets pour lesquels il n'existe pas de données antérieures.
- Évaluer l'impact du temps sur les besoins en ressources. Par exemple, une ressource peut n'être disponible que dans quelques mois, ce qui décale le planning du projet. Cela peut avoir un impact sur l'estimation des coûts.
- Bien que cette étape se déroule au stade de la planification, les chefs de projet doivent tenir compte des réalités du terrain. Par exemple, identifier un besoin d'une ressource possédant une certaine expertise, mais, si cette ressource n'est pas disponible au sein de l'organisation, il faut envisager d'engager un sous-traitant ou de former une équipe pour la mettre à niveau. Toutes ces variables réelles ont un impact sur la gestion des coûts.

3.2.2 L'estimation des coûts

3.2.2.1 Définition de l'estimation des coûts

C'est le processus de calcul des coûts associés à toutes les ressources nécessaires à l'exécution du projet. Le calcul des coûts requiert les informations suivantes :

- Les ressources nécessaires (résultat de l'étape précédente)

[54] https://www.ecosys.net/fr/connaissances/la-gestion-des-couts-de-projet-etapes-bases-et-avantages/ (publié le 1 er juillet 2022 consulté le 16/06/2023 à 14h22)

- Les coûts de chaque ressource (par exemple, le coût horaire du personnel, les coûts d'embauche des fournisseurs, les coûts d'acquisition des serveurs, les coûts par unité de matériel, etc.)
- La durée pendant laquelle chaque ressource est requise
- La liste des hypotheses
- Les risques potentiels
- Les coûts de projet antérieurs et les références du secteur, le cas échéant
- Un aperçu de la santé financière de l'entreprise et des structures hiérarchiques

L'estimation est sans doute l'étape de gestion des coûts la plus complexe, car elle nécessite une très grande précision. Les chefs de projet doivent aussi tenir compte de facteurs tels que les coûts fixes et variables, les frais généraux, l'inflation et la valeur économique temporelle.

Plus l'écart entre les coûts estimés et réels est important, moins un projet a de chances de réussir. Cependant, il existe un large éventail de modèles d'estimation à utiliser. L'estimation par analogie est un bon choix si vous disposez de nombreuses données historiques sur les coûts de projets similaires. Certaines organisations préfèrent utiliser des approches mathématiques comme la modélisation paramétrique ou la méthode PERT.

Il est également possible de choisir une approche descendante ou ascendante. L'approche descendante est souvent utile si des données antérieures sur les coûts sont disponibles. Dans ce cas, les chefs de projet ont généralement l'expérience de la réalisation de projets similaires et peuvent donc prendre une bonne décision. La méthode ascendante fonctionne pour les projets pour lesquels les organisations n'ont pas beaucoup d'expérience et, par conséquent, il est alors logique de calculer une estimation des coûts au niveau de la tâche, puis de la faire remonter au niveau supérieur.

3.2.2.2 L'estimation des coûts comme outil d'aide à la décision

Il est utile de rappeler que l'estimation des coûts a lieu au stade de la planification et que, par conséquent, tout n'est pas encore figé. Dans de nombreux cas, les équipes de projet proposent plusieurs solutions pour un projet, et l'estimation des coûts les aide à décider de la voie à suivre. Il existe de nombreuses méthodes de calcul des coûts, telles que le calcul des coûts par activité, le calcul des coûts par poste et le calcul des coûts du cycle de vie, qui permettent d'effectuer cette analyse comparative.

Le calcul des coûts du cycle de vie, par exemple, prend en compte le cycle de vie complet d'un projet. Par exemple, dans les projets informatiques, les coûts de maintenance sont souvent ignorés alors que les coûts du cycle de vie s'inscrivent dans le long terme et tiennent compte de l'utilisation des ressources jusqu'à la fin du cycle. De même, dans les projets de fabrication, l'objectif est de minimiser les coûts de service et les frais de remplacement futurs.

Parfois, le processus d'estimation permet également aux équipes d'évaluer et de réduire les coûts. L'analyse de la valeur, par exemple, permet d'obtenir la valeur optimale d'un projet tout en réduisant les coûts.

3.2.3 La budgétisation des coûts

La budgétisation des coûts peut être considérée comme faisant partie de l'estimation ou comme un processus distinct. La budgétisation est le processus d'affectation de coûts à une certaine partie du projet, comme les tâches ou les modules individuels, pour une période de temps spécifique. Les budgets incluent des réserves pour les imprévus alloués afin de gérer les coûts inattendus.

Par exemple, imaginons que le coût total estimé pour un projet qui s'étend sur trois ans est de 20 millions de dinars. L'affectation budgétaire étant une fonction du temps, le chef de projet décide de ne tenir compte que des deux premiers trimestres pour l'instant. Il identifie les tâches à effectuer et alloue un budget de, disons, 35 0000 DA pour cette période et ces tâches. Le chef de projet utilise la WBS et certaines des méthodes d'estimation décrites dans la section précédente pour parvenir à ce chiffre.

La budgétisation crée une base de coûts par rapport à laquelle il est possible de continuer à mesurer et à évaluer la performance des coûts du projet. En l'absence de budget, le coût total estimé resterait un chiffre abstrait, et il serait difficile de le chiffrer en cours de projet. L'évaluation des performances d'un projet permet de déterminer le montant du budget à affecter aux phases ultérieures du projet.

Une autre raison de consolider les budgets est que les organisations comptent souvent sur les flux de trésorerie futurs attendus pour leur financement. Lors des phases initiales, le chef de projet dispose d'une enveloppe financière limitée et doit fixer les objectifs en conséquence. C'est un peu comme si vous faisiez construire les fondations et un étage de la maison durant les premiers mois et que vous acheviez le reste du projet plus tard, au fur et à mesure que vous économisez.

3.2.4 Le contrôle des coûts

Le contrôle des coûts est le processus consistant à mesurer les écarts de coûts par rapport à la base de référence et à prendre les mesures appropriées, comme l'augmentation du budget alloué ou la réduction du périmètre du travail, pour corriger ces écarts. Le contrôle des coûts est un **processus continu** qui s'effectue tout au long du cycle de vie du projet. Il s'agit autant d'établir des rapports clairs et en temps opportun que d'effectuer des mesures.

Avec la base de référence des coûts, le plan de gestion des coûts est une donnée essentielle du contrôle des coûts. Ce plan contient des détails comme la manière dont les performances du projet sont mesurées, le seuil de déviation, les mesures mises en œuvre si le seuil est dépassé et la liste des personnes et des rôles qui ont l'autorité exécutive pour prendre des décisions.

La gestion de la valeur acquise (EVM) est l'une des approches les plus populaires de mesure des performances des coûts. Prenons un exemple.

Au bout d'une semaine, vous mesurez la progression de la tâche X et constatez qu'elle est terminée à 25 %. Maintenant, comment savoir si vous êtes sur la bonne voie pour respecter le budget de la tâche ?

Tout d'abord, un chef de projet calcule la valeur planifiée de cette tâche (au stade de la planification). Disons que la tâche X a un budget de 4 00000 DA et doit être achevée à 50 % au bout d'une semaine.

Valeur planifiée (VP) de la tâche X au bout d'une semaine = 4 00000 DA * 0,5 = 2 00000 DA

Valeur acquise (VA) de la tâche X au bout d'une semaine = 4 00000 DA * 0,25 = 1 00000 DA

Maintenant, déterminons aussi le coût réel (CR) du travail, qui implique d'autres variables telles que les coûts de l'équipement et du matériel (disons 80000 DA).

Écart de calendrier = VA – VP = 1 00000 DA – 2 00000 DA = -1 00000 DA.

Écart des coûts = VA – CR = 1 00000 DA – 80000 DA = 20000 DA

L'écart de calendrier négatif indique que la tâche prend du retard, mais l'écart positif sur les coûts indique qu'elle est en deçà du budget.

Lorsqu'il s'agit de gérer des centaines de tâches dans le cadre d'énormes projets, le contrôle des coûts peut fournir le niveau de transparence dont les décideurs ont besoin pour réagir à la situation rapidement.

3.3 Les stratégies de la gestion des coûts dans une entreprise

La gestion des coûts est un élément essentiel de la gestion financière d'une entreprise. Les stratégies de gestion des coûts visent à réduire les coûts tout en maintenant ou en améliorant la qualité des produits et services offerts. Voici quelques stratégies courantes de gestion des coûts[55] :

3.3.1 Optimisation des processus

L'optimisation des processus consiste à identifier les processus inefficaces dans l'entreprise et à les améliorer pour réduire les coûts et améliorer la qualité. Cette stratégie peut être réalisée en utilisant des outils tels que le Lean Six Sigma. La méthode Lean Six Sigma consiste à éliminer les gaspillages et les défauts dans les processus pour améliorer l'efficacité et la qualité.

3.3.2 Externalisation

L'externalisation consiste à confier certaines tâches ou fonctions à des prestataires externes plutôt que de les réaliser en interne. Cette stratégie peut réduire les coûts en évitant les investissements nécessaires pour réaliser ces tâches en interne.

[55] The Lean Six Sigma Pocket Toolbook" de Michael L. George, John Maxey, David Rowlands et Malcolm Upton

3.3.3 Gestion des stocks

La gestion des stocks consiste à optimiser les niveaux de stocks pour éviter les surstocks et les ruptures de stock. Cette stratégie peut réduire les coûts en évitant les coûts de stockage excessifs et les coûts associés aux ruptures de stock.

3.3.4 Réduction des coûts de production

La réduction des coûts de production consiste à identifier les moyens de réduire les coûts liés à la production, tels que les coûts de matières premières, de main-d'œuvre et d'énergie.

3.4 Les facteurs clé de succès de la gestion des coûts dans une entreprise[56]

- ✓ **Une culture d'efficacité et d'optimisation des coûts :** Il est important que l'ensemble de l'entreprise soit engagé dans la réduction des coûts et que les employés soient encouragés à proposer des idées d'optimisation.
- ✓ **Une analyse régulière des coûts** : Les entreprises doivent régulièrement analyser leurs coûts pour identifier les domaines où des économies peuvent être réalisées.
- ✓ **Une utilisation efficace des technologies :** Les entreprises peuvent utiliser des technologies telles que les logiciels de gestion des stocks et les outils d'automatisation pour réduire les coûts.
- ✓ **Une collaboration étroite avec les fournisseurs :** Les entreprises peuvent travailler en étroite collaboration avec leurs fournisseurs pour réduire les coûts de matières premières et améliorer la qualité des produits.

En mettant en place ces facteurs clé de succès et en utilisant les sources bibliographiques pour approfondir ces sujets, les entreprises peuvent réussir à gérer efficacement leurs coûts.

3.5 Les défis auxquels sont confrontées les entreprises dans la gestion des coûts

La gestion des coûts est un aspect essentiel de la gestion d'une entreprise. Cependant, de nombreux défis peuvent se présenter lorsqu'il s'agit de gérer efficacement les coûts. Voici quelques-uns des défis les plus courants auxquels les entreprises sont confrontées dans ce domaine :

3.5.1 La complexité de la chaîne d'approvisionnement

L'un des principaux défis auxquels sont confrontées les entreprises dans la gestion des coûts est la complexité de leur chaîne d'approvisionnement. En effet, plus la chaîne d'approvisionnement est longue et complexe, plus il est difficile de contrôler les coûts à chaque étape du processus. Selon une étude menée par Accenture, 70 % des entreprises estiment que leur chaîne d'approvisionnement est devenue plus complexe au cours des cinq dernières années (Accenture, 2019). Pour relever ce défi, les entreprises doivent mettre en place des outils et des

[56] "Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care" de William N. Zelman, Michael J. McCue et Noah D. Glick

processus de gestion des coûts efficaces, tels que des systèmes de suivi des coûts en temps réel et des analyses de rentabilité détaillées pour chaque étape de la chaîne d'approvisionnement.

3.5.2 Fluctuations des coûts des matières premières

Les entreprises qui dépendent de matières premières pour leurs produits peuvent être confrontées à des fluctuations des prix, ce qui peut rendre difficile la gestion des coûts. Les variations des prix des matières premières peuvent avoir un impact significatif sur les marges bénéficiaires et nécessitent une surveillance constante et une planification adéquate.

3.5.3 Concurrence accrue

Dans un environnement commercial concurrentiel, les entreprises peuvent être obligées de réduire leurs prix pour rester compétitives. Cela peut entraîner une pression sur les marges bénéficiaires et rendre difficile la gestion des coûts tout en maintenant la rentabilité.

3.5.4 Coûts de main-d'œuvre

Les coûts de main-d'œuvre représentent souvent une part importante des coûts totaux d'une entreprise. La gestion des coûts liés à la main-d'œuvre peut être un défi, en particulier dans les secteurs où les salaires sont élevés ou où il y a une pénurie de main-d'œuvre qualifiée.

3.5.5 Technologie et innovation

L'adoption de nouvelles technologies et l'innovation peuvent être des moyens efficaces de réduire les coûts. Cependant, cela peut également entraîner des coûts initiaux élevés, notamment en termes d'investissements en équipements ou de formation du personnel. La gestion des coûts liés à la technologie et à l'innovation nécessite une planification minutieuse et une évaluation continue des avantages et des coûts.

3.5.6 Pressions réglementaires

Les entreprises sont souvent soumises à des réglementations qui peuvent avoir un impact sur leurs coûts. Les exigences en matière de conformité, telles que les normes environnementales ou les règles de sécurité, peuvent entraîner des coûts supplémentaires pour les entreprises. La gestion des coûts liés à la conformité réglementaire peut être un défi complexe.

En conclusion, la gestion des coûts est un enjeu majeur pour toutes les entreprises, mais les défis auxquels elles sont confrontées peuvent varier considérablement en fonction de différents facteurs. En utilisant des outils et des processus efficaces, telles que l'analyse comparative des coûts et la diversification des sources d'approvisionnement, les entreprises peuvent relever ces défis et améliorer leur rentabilité à long terme.

Conclusion

Ce premier chapitre nous a permis de poser les bases théoriques liées à la comptabilité analytique et à la gestion des coûts, qui sont deux disciplines fondamentales pour une gestion financière avisée au sein des entreprises.

Nous avons pu définir la comptabilité analytique et mettre en évidence ses rôles essentiels dans l'évaluation des coûts, l'analyse de la rentabilité, le contrôle budgétaire et la prise de décision. Nous avons également exploré les différentes méthodes de calcul des coûts, qu'il s'agisse des coûts complets ou des coûts partiels. Ces outils permettent d'obtenir une vision précise des coûts associés aux activités de l'entreprise.

En outre, nous avons souligné l'importance cruciale d'une gestion proactive des coûts pour optimiser les ressources, réduire les dépenses inutiles et améliorer la rentabilité de l'entreprise.

Ainsi, ce chapitre a fourni les bases théoriques indispensables pour appréhender le rôle concret de la comptabilité analytique dans la prise de décision en matière de gestion des coûts au sein des entreprises. Il a permis de comprendre les concepts, les outils et les objectifs de ces deux disciplines complémentaires que sont la comptabilité analytique et la gestion des coûts. Cette assise conceptuelle est essentielle pour aborder, dans le prochain chapitre, les applications pratiques de la comptabilité analytique dans l'orientation des choix stratégiques des dirigeants en matière de coût.

CHAPITRE 2 : La comptabilité analytique comme outil de prise de décision en matière de gestion des coûts

CHAPITRE 2 : La comptabilité analytique comme outil de prise de décision en matière de gestion des coûts

Introduction

Après avoir exploré dans le premier chapitre les concepts théoriques liés à la comptabilité analytique et à la gestion des coûts, nous allons dans ce second chapitre analyser plus spécifiquement l'apport de la comptabilité analytique dans le processus décisionnel au sein de l'entreprise.

La prise de décision est au cœur des responsabilités des dirigeants. Elle détermine la stratégie, guide les opérations et influence directement les résultats de l'entreprise. Pour prendre des décisions claires et efficaces, les gestionnaires doivent disposer d'informations pertinentes et fiables sur les coûts associés aux différentes options qui s'offrent à eux.

Nous verrons dans ce chapitre que la comptabilité analytique, par les méthodes de calcul des coûts qu'elle propose, est un outil précieux d'aide à la décision en matière de gestion des coûts. Nous analyserons plus particulièrement trois apports essentiels de la comptabilité analytique :

- L'identification des coûts pertinents, qui permet de ne retenir que les coûts affectés par la décision dans l'analyse des choix.
- L'utilisation des coûts différentiels et des coûts d'opportunité, pour comparer de manière approfondie les alternatives.
- La modélisation des hypothèses via les méthodes de coûts complets et partiels, pour simuler l'impact de différents scenarii sur les coûts et la rentabilité.

À travers des exemples concrets, nous démontrerons comment ces outils guident les décisions stratégiques et opérationnelles clés des dirigeants, qu'il s'agisse de la tarification, de la production, des investissements ou de la sous-traitance. Nous verrons que la comptabilité analytique permet d'optimiser l'allocation des ressources, de maximiser les profits et de renforcer la position concurrentielle de l'entreprise.

Section 1 : Généralités sur la prise de décision

La prise de décision, véritable pilier de notre existence, façonne nos vies de manière indélébile. Que ce soit dans notre vie quotidienne, notre carrière professionnelle, ou nos engagements personnels, chaque jour est ponctué de choix à faire. Certains sont anodins et faciles à trancher, tandis que d'autres requièrent une réflexion approfondie et peuvent avoir des répercussions majeures.

Mais qu'est-ce que la prise de décision ? Comment fonctionne-t-elle, et quels sont les facteurs qui influencent nos choix ? C'est à travers cette étude des généralités sur la prise de décision que nous tenterons de mieux comprendre cet art complexe qui nous accompagne tout au long de notre existence.

1.1 Définitions de la décision

Pour la plupart des écoles rationalistes-analytiques, la décision est définie comme un choix entre plusieurs alternatives. Pour d'autres, la décision concerne aussi le processus de sélection de buts et d'alternatives. Les approches cognitives, finalement, traitent la décision comme le résultat d'un processus global de résolution de problèmes.[57]

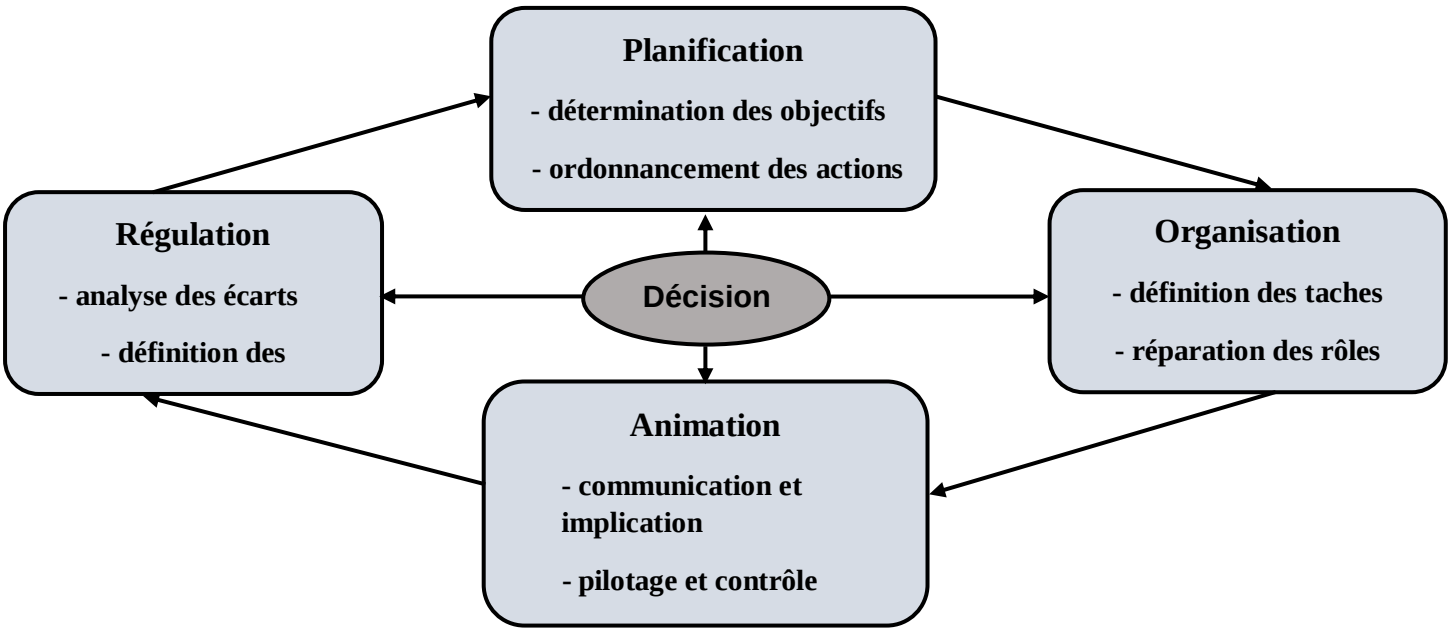
Étymologiquement, le mot « décider » vient du mot latin « caedere », qui signifie « couper », « trancher ». Le terme décision a plusieurs définitions. Il est similaire à un acte, une action ou un processus de résolution de problème :

« Une décision qu`elle soit individuelle ou basé sur un travail de groupe, peut être définit comme l`engagement dans une action, c`est à dire une intention explicite d`agir, le but d`une décision est de résoudre un problème qui se passe à l`organisation ou un individu ».[58]

La décision « est la partie la moins visible de la politique de l`entreprise, c`est pourtant son moteur principale, puisque à travers elle les idées, les sentiments et les ambitions des individus se transforme en actions stratégique »[59]

La décision est l'acte volontaire par lequel après examen des questions douteuses ou litigieuses on tranche, on prend parti.[60]

Figure n°08 : Préparer une décision



Source : SANTI. J-M, MERCIER.O « La boite à outil de la prise de décision », DUNOD, Paris, 2015, P8

[57] ABDELKADER Adla, thèse doctorale, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P7.
[58] Mintzberg H, "Structure et dynamique des organisations", 1er Ed, Ed d'organisation, Paris, 1993, p26.
[59] Stéphane BALLAND, Anne-Marie BOUVIER, « management des entreprises », DUNOD, 2008, p41.
[60] Mémoire online, http//www.mémoireonline.com, management et système d'organisation, AHMED SALEM OULD SIDI,2004. P12.

1.2 Les modèles de décision

- **Modèle de décision rationnelle :** Ce modèle suppose que les décideurs sont totalement rationnels, c'est-à-dire qu'ils recherchent activement toutes les informations pertinentes, évaluent toutes les alternatives de manière exhaustive et choisissent la meilleure option en fonction de critères clairs et bien définis. Bien que ce modèle soit idéal, il est rarement observé dans la réalité, car les décisions humaines sont souvent affectées par des biais cognitifs et des limites de temps et de ressources.
- **Modèle de décision comportementale :** Contrairement au modèle rationnel, ce modèle reconnaît que les décideurs peuvent ne pas être entièrement rationnels et qu'ils peuvent adopter des heuristiques (raccourcis mentaux) pour prendre des décisions. Ces heuristiques peuvent être utiles dans certaines situations, mais elles peuvent également conduire à des erreurs de jugement.
- **Modèle de décision incrémentale :** Ce modèle considère que les décisions sont souvent prises de manière incrémentale, c'est-à-dire qu'elles sont basées sur des ajustements progressifs par rapport à la situation actuelle plutôt que sur une analyse complète de toutes les options possibles.

- **Modèle de décision politique :** Ce modèle met l'accent sur les aspects politiques et les jeux de pouvoir qui peuvent influencer les décisions prises au sein d'une organisation. Les décisions peuvent être prises pour des raisons de gain de pouvoir, de maintien de relations, ou pour satisfaire les intérêts de certains groupes.
- **Modèle de décision basé sur l'intuition :** Dans ce modèle, les décisions sont prises sur la base de l'intuition et de l'expérience du décideur, sans recourir à une analyse exhaustive des données ou des alternatives.

1.3 Typologies de la décision

On distingue plusieurs types de décisions qui doivent être prises dans une entreprise[61]

1.3.1 Selon l'échéance de décision

- **Décisions à court terme :** Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une courte période. De quelques jours à quelques mois (pas plus d'un an en général).

Exemple : embauche d'un salarié pendant deux mois en remplacement d'un autre en congé.

- **Décisions à moyen terme :** Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une période d'une année à quelques années (généralement 3 ou 5 ans).

[61] ZARA G., cours de management, P3.

Exemple : achat d'un micro-ordinateur.

- **Décisions à long terme :** Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une longue période (5 ans, 10 ans, voire plus). Les décisions de long terme sont souvent stratégiques.

Exemple : lancement d'un nouveau produit.

1.3.2 Selon l'objet ou niveau de décision

- **Les décisions stratégiques :** Les décisions stratégiques engagent l'entreprise sur une longue période puisqu'elles conditionnent la manière dont l'entreprise va se positionner sur un marché de manière à retirer le maximum de profit des ressources qu'elle mobilise. On cherche alors à répondre à la question essentielle de l'entreprise qui est « quoi produire ?» et son corollaire qui est « quels moyens mettre en œuvre de manière efficace pour produire ? ». En définitive, il s'agit de définir la manière dont l'entreprise va s'insérer dans son environnement.

Exemple : fusion avec une autre entreprise.

- **Les décisions administratives ou tactiques :** Les décisions administratives doivent alors permettre de définir comment les ressources de l'entreprise doivent être utilisées pour parvenir à réaliser les objectifs définis dans le cadre des décisions stratégiques. Il s'agit alors d'organiser la collecte et l'affectation des ressources matérielles, humaines, financières et technologiques au sein de l'entreprise.

Exemple : choix du fournisseur informatique après adoption du plan d'informatisation.

- **Les décisions opérationnelles :** Ces décisions s'appliquent dans le cadre de la gestion courante de l'entreprise et concerne l'utilisation optimale des ressources allouées dans le cadre du processus productif de l'entreprise (gestion des stocks, gestion de la production…).

Exemple : traitement administratif d'une commande.

1.3.3 Selon la nature des variables de décision

- **Les décisions programmables :** Ce sont des décisions faciles à prendre qui portent sur des variables quantitatives et peu nombreuses, car il est facile de formaliser la décision par l'élaboration d'un algorithme.
- **Les décisions non programmables :** Ce sont des décisions difficiles à prendre pour lesquelles les variables sont qualitatives et nombreuses. Il est difficile de les inclure dans un modèle mathématique.

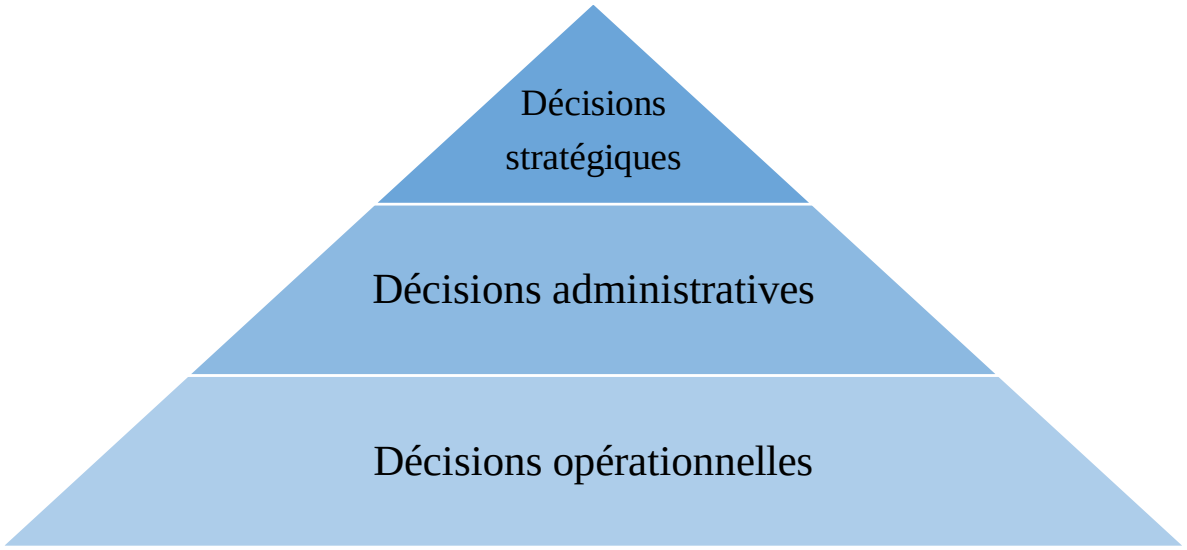
1.3.4 Selon le degré de risque de décision

Du point de vue de degré de risque attaché à la prise de décision, on parle de décisions « certaines », de décisions « aléatoires » et de décision « incertaines »[62] :

- **Les décisions certaines :** Ces décisions se caractérisent par un risque nul dans la mesure où l'on connaît le résultat de la prise de décision dans 99% des cas. Notons toutefois qu'un risque totalement nul n'existe pas (la faute d'un décideur ou un cas de force majeure peut, en effet, introduire un élément d'incertitude si faible soit-il). Ces décisions sont souvent les moins importantes c'est-à-dire les décisions de gestion courante.

- **Les décisions aléatoires :** Ces décisions sont un peu moins certaines que les décisions certaines mais un peu plus certaines que les décisions incertaines. Une décision est dite aléatoire lorsque certaines variables ne sont pas totalement maîtrisées par l'entreprise, mais sont connues en probabilité. Lorsqu'une variable est connue en probabilité, elle s'agit d'une variable aléatoire c'est-à-dire une variable dont on sait qu'il y a telle ou telle probabilité pour qu'elle prenne telle valeur.
- **Les décisions incertaines :** Lorsqu'interviennent des décisions qui ne sont ni maîtrisées par l'entreprise, ni même probabilisables en raison de la trop grande complexité de l'environnement et des conditions d'évolution du marché, on parlera de décisions incertaines. Ce sont souvent les décisions les plus importantes (décisions stratégiques).

Figure N°09 : Classification des décisions selon le degré d`importance



Source : H. IGOR ANSOFF, stratégie management : 2em édition, 2007.

[62] Surfeco21, http//www.surfeco21.com, La décision-Le processus de décision (publier le 7 octobre 2009, consulté le 2 Juillet 2023 à 15H20h).

1.4 Caractéristiques des différents types de décision

Bien que la démarche soit identique pour l'ensemble des prises de décisions de l'entreprise, il est possible d'identifier certaines caractéristiques propres à chacun des types de décision.

Et voici le tableau suivant qui résume les caractéristiques des décisions selon leur niveau :

Tableau N° 09 : Caractéristiques des différents types de décision selon leur niveau

Caractéristiques	Type de Décision		
	Stratégique	**Tactique**	**Opérationnelle**
Domaine de la décision	**Relation avec l'environnement**	**Gestion des ressources**	**Utilisation des ressources dans le processus de transformation**
Horizon de temps	**Long et moyen terme**	**Court terme**	**Très court terme**
Effet de la décision	**Durable**	**Bref**	**Très bref**
Réversibilité de la décision	**Nulle**	**Faible**	**Forte**
Actions correctives	**Impossibles**	**Difficiles**	**Faciles**
Répétitivité des choix	**Nulle**	**Faible**	**Forte**
Procédure de décision	**Non-programmable**	**Semi-programmable**	**Programmable**
Niveau de la prise de décision	**Direction générale**	**Directions fonctionnelles**	**Chefs de services, chefs d'atelier**
Nature des informations	**Incertaines et exogènes**	**Presque complètes et endogènes**	**Complètes et endogènes**

Source : ZARA G., cours de management, P5.

1.5 Le processus de prise de décision

Le processus de prise de décision est une séquence d'étapes et d'actions mises en œuvre par une personne ou un groupe pour choisir entre différentes options afin de résoudre un problème ou atteindre un objectif spécifique. Ce processus peut être formel ou informel,

complexe ou simple, en fonction de la nature de la décision à prendre. Ce processus comprend plusieurs phases, qui sont[63] :

1.5.1 Phase de compréhension et de perception du problème

Il s'agit d'identifier les objectifs ou buts du décideur, c'est-à-dire de définir le problème à résoudre. Pour cela ; il est nécessaire de rechercher les informations pertinentes en fonction des questions que se pose le décideur ; ensuite, la décision est classée parmi les différents catégories connues. Pendant cette phase l'acquisition d'informations pertinentes peut se poser elle- même en terme de décision. Pour certains problèmes, il est parfois difficile de trouver des informations pertinentes.

Or, ce sont elles qui sont à l'origine du processus de décision et leur choix est crucial, car elles influencent fortement les autres phases, puisque tous les choix suivants en découlent. Cette phase de compréhension et de perception du problème comprend trois dimensions qui sont présentées dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°10 : les dimensions de la phase de compréhension

Perception d'une situation décisionnelle	Recherche d'information	Perception des composants du problème
Le décideur doit prendre conscience de la nécessité de la prise de décision.	Cette démarche doit être facilitée par l'utilisation d'un système d'information.	Le décideur doit tenir compte des objectifs suivis et des contraintes pour cerner le véritable problème.

Source : Élaboré par nos soins après avoir consultlé : Cours de Mr.DIEMER ,A ,IUFM D'AUVERAGE ,P9.

1.5.2 Phase de conception

Lorsque le problème est identifié, nous pouvons passer à la phase suivante, qui est la conception, cette dernière comprend la génération, le développement et l'analyse des différentes séquences d'actions possibles. Il faut donc choisir un ou plusieurs modèles décisionnels en fonction de la complexité du problème à traiter, et guider le décideur pour trouver toutes les solutions possibles au problème. Pour le modèle retenu, il est également nécessaire d'identifier les variables de décision, les variables incontournables, les variables de résultat et les relations mathématiques, symboliques ou qualitatives entre ces variables et de construire différentes alternatives.

1.5.3 Phase d'analyse des solutions

À cette étape, nous allons effectuer une analyse comparative pour chaque alternative afin de connaitre ses avantages et ses inconvénients, et de rejeter les solutions qui ne répondent pas aux objectifs définis par l'entreprise.

[63] J. Rowe et Richard Luecke, l'essentiel pour convaincre, ESF éditeur, Les echos, 2019, P 38.

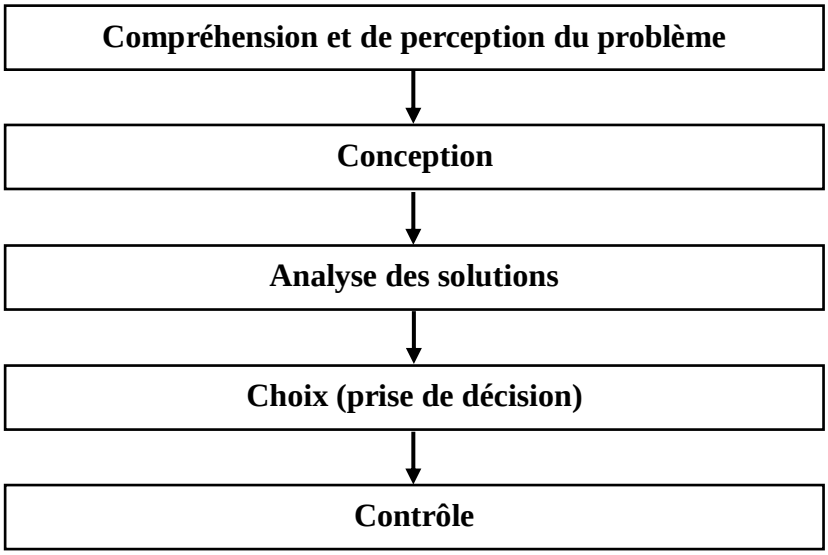
1.5.4 Phase de choix (prise de décision)

La décision est prise. La solution est choisie et le décideur est en mesure de l'appliquer en pleine connaissance des contraintes et des moyens pouvant exister.

1.5.5 Phase de contrôle

Le contrôle sert à analyser entre les objectifs souhaités et les résultats obtenus, de ce fait on doit étudier les conséquences positives et négatives de la solution choisie et cela peut permettre de déboucher soit sur la validation du choix effectué soit une rétroaction qui réactive les phases précédentes. En fait, le processus de prise de décision est basé sur la définition ou les corrections d'actions permettant de lancer des actions efficaces pour atteindre un ou plusieurs objectifs. Ce processus nécessite des informations fiables, pertinentes et très rapidement accessibles à l'utilisateur.

Figure N° 10 : Les étapes du processus de décision



Source : Élaboré par nos soins après avoir consulté « l'essentiel pour convaincre » de J. Rowe et Richard Luecke.

1.6 L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise

Le processus décisionnel a un impact significatif sur une entreprise à de nombreux niveaux. La qualité et l'efficacité de la prise de décision peuvent influencer la performance globale, la rentabilité, la réputation et la croissance de l'entreprise. Voici quelques-uns des impacts clés du processus décisionnel sur une entreprise[64] :

1.6.1 Performance opérationnelle

Des décisions bien informées et bien exécutées peuvent améliorer l'efficacité et l'efficience des opérations de l'entreprise. Les décisions relatives aux processus internes, à la

[64] Daft, R. L., & Marcic, D. (2016). Understanding Management. Cengage Learning, P312.

chaîne d'approvisionnement, à la logistique et à la production peuvent toutes influencer la capacité de l'entreprise à fournir ses produits ou services de manière optimale.[65]

1.6.2 Innovation et croissance

Les décisions stratégiques, telles que l'expansion vers de nouveaux marchés, le lancement de nouveaux produits ou services, et les partenariats stratégiques, peuvent jouer un rôle crucial dans la croissance et l'innovation de l'entreprise.

1.6.3 Rentabilité et finances

Les décisions liées aux investissements, à la gestion des coûts, à la fixation des prix et à la gestion financière peuvent avoir un impact direct sur la rentabilité et la santé financière de l'entreprise.

1.6.4 Réputation et relations avec les parties prenantes

Les décisions prises par une entreprise peuvent influencer sa réputation auprès des clients, des fournisseurs, des employés, des investisseurs et d'autres parties prenantes. Des décisions éthiques et responsables peuvent renforcer la confiance et les relations à long terme.[66]

1.6.5 Gestion des risques

Le processus décisionnel joue un rôle clé dans la gestion des risques. Les décisions concernant la gestion des risques opérationnels, financiers, légaux et de conformité peuvent aider à minimiser les menaces potentielles pour l'entreprise.

1.6.6 Culture organisationnelle

Les décisions prises par la direction influencent la culture de l'entreprise. Un processus décisionnel ouvert, inclusif et transparent peut favoriser une culture d'innovation, de responsabilité et d'engagement.

1.6.7 Adaptabilité aux changements

Un processus décisionnel flexible et agile permet à une entreprise de s'adapter rapidement aux évolutions du marché, aux changements technologiques et aux nouvelles opportunités.

1.6.8 Utilisation des ressources

Les décisions concernant l'allocation des ressources, y compris le personnel, le capital et les technologies, peuvent avoir un impact sur l'efficacité et la productivité globales de l'entreprise.

En résumé, le processus décisionnel est une composante fondamentale de la gestion d'entreprise et peut avoir des répercussions profondes sur tous les aspects de l'entreprise. Une prise de décision bien pensée et éclairée peut aider à maximiser les opportunités, à minimiser les risques et à créer une base solide pour la réussite et la croissance à long terme de l'entreprise.

[65] John Adair, "Decision-Making and Problem-Solving Strategies", Kogan Page, 2010, P138.
[66] Nigel Hill, Jim Alexander "Customer Satisfaction: A Comprehensive Guide to Concepts, Approaches, and Applications", Springer, 2016, P470.

1.7 Les facteurs influençant la prise de décision

Les décisions en entreprise sont influencées par une multitude de facteurs qui peuvent être internes ou externes à l'organisation. Voici quelques-uns de ces facteurs et une référence bibliographique qui pourrait vous aider à approfondir ce sujet[67] :

1.7.1 Facteurs internes à l'entreprise

1.7.1.1 Culture organisationnelle

La culture d'entreprise, les valeurs, les croyances et les normes partagées peuvent influencer la manière dont les décisions sont prises.

1.7.1.2 Structure organisationnelle

La hiérarchie et la structure de l'entreprise peuvent déterminer qui prend les décisions et comment elles sont prises.

1.7.1.3 Ressources disponibles

Les ressources financières, humaines et matérielles peuvent limiter les options disponibles et influencer les décisions.

1.7.1.4 Objectifs et stratégie

Les objectifs à long terme et la stratégie globale de l'entreprise guident les décisions pour les aligner sur la vision de l'entreprise.

1.7.1.5 Expérience et expertise

Le niveau d'expertise et d'expérience des dirigeants et des employés peut influencer les choix et les décisions.

1.7.2 Facteurs externes à l'entreprise

1.7.2.1 Environnement économique

Les conditions économiques actuelles et futures peuvent influencer les décisions concernant les investissements, la croissance et d'autres aspects commerciaux.

1.7.2.2 Concurrence

Les actions et les mouvements des concurrents peuvent influencer les décisions stratégiques pour maintenir ou améliorer la position de l'entreprise sur le marché.

1.7.2.3 Évolutions technologiques

Les changements technologiques peuvent exiger des décisions sur l'adoption de nouvelles technologies, ce qui peut avoir un impact sur les opérations et la compétitivité.

[67] Henri Fayol, préfacé par Henri Savall , Livre "Management : Concepts et pratiques", Éditions L'Harmattan, 2016, P354.

1.7.2.4 Cadre juridique et réglementaire

Les lois et réglementations en vigueur dans l'industrie peuvent restreindre ou guider les décisions commerciales.

1.7.2.5 Attentes des parties prenantes

Les attentes et les besoins des parties prenantes, tels que les actionnaires, les clients, les employés et les investisseurs, peuvent influencer les décisions pour maintenir leur soutien.

1.7.2.6 Tendances sociétales

Les changements sociaux, culturels et démographiques peuvent influencer les décisions concernant les produits, les services et les stratégies de l'entreprise.

Section 2 : Les coûts dans le contexte décisionnel

La prise de décision implique de comparer les coûts et les bénéfices des différentes alternatives possibles. Pour cela, il faut identifier les coûts qui sont influencés par la décision et les coûts qui ne le sont pas. Les premiers sont appelés coûts pertinents et les seconds coûts non pertinents.

2.1 Les coûts pertinents et les coûts non pertinents

Les coûts pertinents et non pertinents sont des types de coûts qui sont importantes pour la comptabilité analytique. Ils permettent aux entreprises de savoir quels coûts vont changer ou s'ajouter suite à une nouvelle décision commerciale. Ainsi, les entreprises peuvent se baser uniquement sur les coûts qui sont affectés par la décision pour choisir d'accepter ou de refuser une activité donnée.

2.1.1 Les coûts pertinents

2.1.1.1 Définition des coûts pertinents

On appelle coûts pertinents les coûts qui sont liés à l'avenir et qui diffèrent selon les options envisagées. Ces coûts sont utiles pour la direction qui doit prendre des décisions stratégiques comme la fixation du prix de commandes particulières, l'arbitrage entre production interne ou externe, l'extension ou la réduction de l'offre de produits, la délégation ou la réalisation de certaines activités, etc. Les coûts pertinents concernent généralement le court terme et ils sont relatifs à chaque situation. Un même coût peut être pertinent dans un cas et pas dans un autre.

Les coûts pertinents comprennent deux types de coûts : les coûts différentiels et les coûts opportunités.

Exemple : voici un exemple pratique de coût pertinent :

Un directeur d'une entreprise qui fabrique des meubles doit choisir d'acheter du bois à un fournisseur local ou à un fournisseur étranger. Le fournisseur local propose un prix de 20000 DA par mètre cube de bois, avec une livraison gratuite et une garantie de qualité. Le fournisseur étranger propose un prix de 16000 DA par mètre cube de bois, avec un coût de transport de 2000 DA par mètre cube et un risque de défaut de qualité de 5 %. Quel fournisseur doit-il choisir ?

Pour prendre cette décision, le directeur doit comparer les coûts pertinents des deux alternatives. Les coûts pertinents sont les coûts qui varient en fonction de la décision prise. Dans ce cas, les coûts pertinents sont le prix d'achat du bois, le coût de transport et le coût du défaut de qualité. Les autres coûts, tels que les coûts de main-d'œuvre, de machines ou d'énergie, ne sont pas pertinents, car ils sont indépendants de la décision.

Le coût pertinent du fournisseur local est de 20000 DA par mètre cube de bois. Le coût pertinent du fournisseur étranger est de 16000 DA + 2000 DA + 5 % x 16000 DA = 18800 DA par mètre cube de bois.

Le fournisseur étranger offre donc un coût pertinent inférieur au fournisseur local. Il doit donc choisir le fournisseur étranger, car il lui permet d'économiser 1200 DA par mètre cube de bois.

2.1.1.2 Caractéristiques des coûts pertinents

Les coûts pertinents sont les coûts qui varient selon les choix possibles et qui concernent l'avenir. Ils permettent aux gestionnaires de prendre des décisions stratégiques en se basant sur les coûts qui vont changer ou s'ajouter suite à la décision. Les coûts pertinents sont définis en fonction de la question ou de l'objet de coût étudié, et ils excluent les coûts qui sont indépendants de la décision, comme les coûts irrécupérables, les coûts fixes ou les coûts communs. Les coûts pertinents sont donc des coûts spécifiques, différents et futurs.

2.1.1.3 Pertinence des Coûts dans la Prise de Décision

a. Coûts fixes et coûts variables

Les coûts fixes sont pertinents lorsqu'ils sont évalués dans le contexte de la décision de poursuivre ou d'arrêter une activité. Par exemple, lorsqu'une entreprise envisage de fermer une usine, les coûts fixes tels que les frais de location d'usine ou les salaires des employés fixes deviennent pertinents. Les coûts variables, quant à eux, sont importants pour déterminer le niveau optimal de production ou de vente, car ils varient en fonction du volume d'activité.

b. Coûts directs et coûts indirects

Les coûts directs sont pertinents lorsqu'ils sont attribuables directement à un projet ou à une activité spécifique. Par exemple, les matières premières utilisées pour fabriquer un produit sont un coût direct. Les coûts indirects, tels que les frais généraux de gestion, sont pertinents pour allouer correctement les dépenses communes à différents projets ou activités.

2.1.1.4 Exemples d'applications des coûts pertinents dans la prise de décision en gestion des coûts

L'application des coûts pertinents dans la prise de décision en gestion des coûts permet de rationaliser les choix et d'optimiser la rentabilité de l'entreprise. Elle nécessite toutefois une analyse rigoureuse des informations disponibles et une évaluation des conséquences à court et

à long terme. Elle implique aussi de prendre en compte d'autres facteurs qualitatifs, tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits, la réputation de l'entreprise ou encore l'impact environnemental.

Il existe plusieurs types de décisions qui nécessitent l'utilisation des coûts pertinents dans la gestion des coûts, par exemple :

- **La sélection d'un fournisseur :** il s'agit de décider quel fournisseur choisir pour acheter les matériaux ou les services nécessaires au projet. Les coûts pertinents sont le prix d'achat proposé par chaque fournisseur, ainsi que les coûts liés à la qualité, au délai et aux risques de chaque fournisseur. Le fournisseur choisi doit offrir le meilleur rapport qualité-prix pour le projet.

Exemple : Supposons qu'il faut acheter des fournitures de bureau pour votre projet. On a le choix entre deux fournisseurs : C et D.

- Le fournisseur (C) propose un prix de 2 000 DA par paquet de papier, avec une remise de 15 % si vous achetez plus de 300 paquets, et une livraison gratuite.
- Le fournisseur (D) propose un prix de 1 800 DA par paquet de papier, sans remise, et un coût de livraison de 100 DA par paquet.

On a besoin de 400 paquets de papier pour le projet. Les coûts pertinents sont le prix d'achat, la remise et la livraison. Il faut comparer ces coûts et choisir le fournisseur qui offre le meilleur rapport qualité-prix pour le projet.

Pour prendre cette décision, il faut calculer le coût total de chaque alternative.

- Le coût total du fournisseur (C) est de 2 000 x 400 x (1 - 0,15) = 680 000 DA.
- Le coût total du fournisseur (D) est de 1 800 x 400 + 100 x 400 = 760 000 DA.

Le fournisseur (C) offre donc un coût total inférieur au fournisseur (D). Il faut donc choisir le fournisseur (C), car il permet d'économiser 80 000 DA sur l'achat.

- **Les décisions de fabrication ou d'achat :** il s'agit de décider si l'entreprise doit produire elle-même un composant ou un produit, ou si elle doit l'acheter à un fournisseur externe. Par exemple, une entreprise qui fabrique des ordinateurs doit choisir entre fabriquer ou acheter les écrans Pour cela, elle doit comparer les coûts pertinents, c'est-à-dire les coûts qui changent selon l'option choisie, tels que les coûts des matières premières, de la main-d'œuvre directe, des frais généraux variables, du transport et de la qualité. Les coûts fixes et les coûts irrécupérables ne sont pas pertinents, car ils restent les mêmes quelle que soit l'option choisie.

  Exemple : supposons qu'une entreprise qui fabrique des ordinateurs ait besoin de 500 écrans par mois. Elle peut les produire elle-même au coût de 20 000 DA l'unité, dont 12 000 DA de coût variable et 8 000 DA de coût fixe. Elle peut aussi les acheter à un fournisseur externe au prix de 18 000 DA l'unité, mais elle devra payer des frais de douane de 1 000 DA par écran. Le coût pertinent pour cette décision est le coût variable de la production interne comparé au coût total de l'achat externe, soit 12 000 DA contre (18 000

DA + 1 000 DA) = 19 000 DA. Le coût fixe n'est pas pertinent, car il ne varie pas selon l'option choisie. L'entreprise a donc intérêt à produire elle-même les écrans, car elle économisera (19 000 DA - 12 000 DA) x 500 = 3,5 millions de DA par mois

- **L'ajout ou le retrait de lignes de produits :** il s'agit de décider si l'entreprise doit introduire ou supprimer une ligne de produits ou de services. Par exemple, une entreprise qui vend des vêtements doit déterminer si elle doit ajouter ou retirer une gamme de bijoux. Pour cela, elle doit évaluer les coûts pertinents, c'est-à-dire les coûts qui sont affectés par la décision d'ajouter ou de retirer la ligne de produits, tels que les coûts variables liés à la production ou à l'achat des chaussures, les coûts fixes liés à l'espace de stockage ou à la promotion des chaussures, et les effets sur les ventes et les bénéfices des autres produits.

  Exemple : supposons qu'une entreprise qui vend des vêtements envisage d'ajouter une gamme de bijoux à son offre. Elle estime que cette gamme lui rapportera un chiffre d'affaires annuel de 10 millions de DA, avec un coût variable de 40 % du chiffre d'affaires. Elle devra également investir dans du matériel et des fournitures pour fabriquer les bijoux, ce qui lui coûtera 2 millions de DA par an. Elle devra aussi engager une personne pour s'occuper de la vente des bijoux, ce qui lui coûtera 1 million de DA par an. Le coût pertinent pour cette décision est le coût variable et le coût fixe spécifiques à la gamme de bijoux, soit (10 millions de DA x 40 %) + 2 millions de DA + 1 million de DA = 7 millions de DA. Les autres coûts fixes ne sont pas pertinents, car ils ne sont pas affectés par l'ajout de la gamme. L'entreprise doit donc comparer le chiffre d'affaires et le coût pertinent pour déterminer si elle doit ajouter la gamme ou non. Dans cet exemple, l'ajout de la gamme lui permettrait de réaliser un bénéfice de (10 millions de DA - 7 millions de DA) = 3 millions de DA par an.

- **L'internalisation ou l'externalisation :** il s'agit de décider si l'entreprise doit réaliser elle-même une activité ou une fonction, ou si elle doit la confier à un prestataire externe. Par exemple, une entreprise qui offre des services informatiques doit choisir entre gérer elle-même sa comptabilité ou la sous-traiter à un cabinet comptable. Pour cela, elle doit examiner les coûts pertinents, c'est-à-dire les coûts qui diffèrent selon l'option retenue, tels que les coûts du personnel comptable interne ou externe, les coûts des logiciels et du matériel comptable, les coûts de contrôle et de coordination, et les avantages et inconvénients liés à la qualité et à la confidentialité du service.

  Exemple : supposons qu'une entreprise qui offre des services informatiques doive gérer sa comptabilité. Elle peut le faire elle-même en employant un comptable à temps plein, ce qui lui coûterait 4 millions de DA par an, plus les frais liés au logiciel et au matériel comptable, estimés à 1 million de DA par an. Elle peut aussi confier sa comptabilité à un cabinet comptable externe, qui lui facturerait ses services à hauteur de 3 % du chiffre d'affaires annuel. L'entreprise réalise un chiffre d'affaires annuel moyen de 50 millions de DA. Le coût pertinent pour cette décision est le coût total de la comptabilité interne comparé au coût total de la comptabilité externe, soit (4 millions DA + 1 million DA) contre (50 millions DA x 3 %) = (5 millions DA contre 1,5 million DA). L'entreprise a donc intérêt à externaliser sa comptabilité, car elle économisera (5 millions DA - 1,5 million DA) = 3,5

millions de DA par an. Toutefois, elle doit aussi prendre en compte les avantages et les inconvénients liés à la qualité et à la confidentialité du service.

2.1.1.5 L'importance des coûts pertinents dans la prise de décision en gestion des coûts

Se concentrer sur les seuls coûts pertinents présente de nombreux avantages pour une prise de décision rationnelle et éclairée :

- Les coûts pertinents permettent de se concentrer uniquement sur les coûts qui sont affectés par la décision à prendre. En excluant les coûts non pertinents, on évite de surcharger l'analyse par des données non essentielles.

- Ils fournissent une base d'analyse objective et rationnelle pour la prise de décision. En ne considérant que les coûts influencés par la décision, on peut comparer les alternatives de manière équitable

- Les coûts pertinents aident à maximiser la rentabilité en orientant les ressources uniquement vers les activités créatrices de valeur pour la décision.

- Ils permettent de déterminer le seuil de rentabilité d'un projet ou d'un produit en ne prenant en compte que les coûts pertinents. Cela donne une vision plus précise de la rentabilité réelle.

- L'analyse des coûts pertinents évite de prendre des décisions sous-optimales en négligeant des coûts cachés qui pourraient devenir pertinents. Elle pousse à identifier tous les coûts futurs liés à la décision.

- Les coûts pertinents donnent aux gestionnaires une vision dynamique des coûts, en fonction des différentes options stratégiques à leur disposition.

- Ils sont indispensables pour évaluer la création de valeur d'un investissement, en comparant les coûts et bénéfices sur le long terme.

2.1.2 Les coûts non pertinents

2.1.2.1 Définition des coûts non pertinents

Les coûts non pertinents, qu'ils soient positifs ou négatifs, désignent les dépenses qui demeureraient inchangées indépendamment de la décision prise par la direction. Ces coûts, tels que les frais généraux fixes ou les dépenses déjà engagées et non récupérables, restent constants dans toutes les options envisagées. Par conséquent, lors de l'analyse de différentes alternatives, ces coûts non pertinents sont exclus du processus décisionnel car ils ne fournissent pas d'indications utiles pour orienter ou évaluer les choix disponibles. La reconnaissance et

l'élimination correcte des coûts non pertinents sont cruciales pour les gestionnaires, car cela permet d'optimiser les décisions et de préserver la santé financière de l'entreprise[68].

2.1.2.2 Caractéristiques des coûts non pertinents

Les coûts non pertinents se caractérisent par leur immuabilité face aux choix, leur origine historique dans des engagements passés, leur nature irrécupérable et leur constance face à différentes alternatives. Dans les décisions, ces coûts sont généralement omis dans l'analyse, car ils ne fournissent pas de données pertinentes pour guider le choix entre différentes options.

2.1.2.3 Types de coûts non pertinents

Voici quelques types des coûts non pertinents[69] :

- **Coûts irrécupérables :** ce sont les coûts qui ne peuvent pas être récupérés même si la décision est modifiée. Par exemple, le coût de la recherche et du développement d'un produit qui n'est pas lancé sur le marché est un coût irrécupérable.

- **Frais généraux fixes :** ce sont les coûts indirects qui ne sont pas directement liés à la production d'un bien ou à la prestation d'un service. Par exemple, le loyer du bureau et les salaires du personnel administratif sont des frais généraux qui ne varient pas en fonction du volume de production.

- **Coûts historiques :** Les coûts engagés dans des périodes antérieures, tels que les dépenses de publicité pour un produit qui n'est plus sur le marché, sont généralement non pertinents pour les décisions actuelles.

- **Les dépenses hors trésorerie :** ce sont les dépenses qui n'impliquent pas de sortie de trésorerie. Par exemple, l'amortissement d'une machine est une dépense hors trésorerie qui n'affecte pas le flux de trésorerie de l'entreprise.

- **Les coûts engagés :** ce sont les coûts qui ont déjà été payés ou qui doivent être payés indépendamment de la décision. Par exemple, le coût d'achat d'une machine qui ne peut pas être revendue est un coût engagé

[68] Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, Management Sup, Dunod, 2013.
[69] Louis Dubrulle, Didier Jourdain, op cit.

2.1.2.4 Différence entre les coûts pertinents et non pertinents

Voici un tableau qui résume la différence entre les coûts pertinents et non pertinents :

Tableau N°11 : Différence entre les coûts pertinents et non pertinents

	Coûts pertinent	Coûts non pertinents
Nature	Variables	Fixes
Horizon temporel	Court terme	Long terme
Couverture	Ils sont liés aux dépenses opérationnelles ou récurrentes	Ils sont liés aux dépenses d'investissement ou aux dépenses ponctuelles
Niveau	Ils sont supportés par la direction inférieure	Ils ont supportés par la direction supérieure
Portée	Ils sont liés à une division ou à une section particulière	Ils sont liés aux activités à l'échelle de l'organisation
Focus	Ils sont concentrés sur les activités quotidiennes ou de routine	Ils sont concentrés sur des activités non routinières
Évitement	Ils peuvent être évités	Ils sont généralement inévitables
Effet d'une nouvelle décision	Ils sont affectés par une nouvelle décision	Ils doivent être encourus indépendamment d'une nouvelle décision.

Source : https://www.ideeclis.fr/894.html

2.2 Les coûts différentiels

2.2.1 Définition des coûts différentiels

Le coût différentiel est la différence de coût total entre les deux alternatives. Il est un concept utile pour comparer plusieurs possibilités et choisir la meilleure. Ce concept est surtout pertinent dans les situations où le coût de production d'une unité supplémentaire est très élevé.

"Les coûts différentiels sont les coûts qui varient selon les différentes solutions qui s'offrent à l'entreprise pour prendre une décision. Ils représentent l'écart entre le coût d'une solution et celui d'une autre solution alternative[70]."

- **Exemple de coût différentiel :**

Une entreprise hésite entre deux modes de conditionnement pour un nouveau produit :

- Option 1 : Conditionnement en pots plastique, coût variable unitaire de 320 DA

[70] Grégoire, E. (2014). Comptabilité et gestion des coûts (3e éd.). Pearson Education France, P 154.

- Option 2 : Conditionnement en tetrapack, coût variable unitaire de 380 DA

L'analyse des coûts différentiels permet de déterminer les coûts pertinents :

Les coûts communs aux deux options (matières premières, main d'œuvre, marketing...) ne sont pas pertinents pour la décision.

Le coût différentiel entre les deux options est de 60 DA par unité (380 - 320).

Avec un volume prévu de 50 000 unités, le surcoût total de l'option tetrapack est de 60 x 50 000 = 3 000 000 DA

2.2.2 Caractéristiques de coût différentiel

Les caractéristiques principales des coûts différentiels sont les suivantes :

- L'analyse des coûts différentiels se fait en dehors des comptes de l'entreprise ; cependant, les coûts différentiels peuvent être intégrés dans des budgets flexibles qui prévoient des coûts pour différents niveaux d'activité.

- Dans l'analyse des coûts différentiels, on considère les coûts différentiels totaux, le coût par unité n'est pas important.

- Avant de proposer un autre plan d'action, on compare les revenus différentiels totaux et les coûts différentiels totaux. On ne conseille de changer de stratégie que si les revenus différentiels sont supérieurs aux coûts différentiels.

- Les éléments de coût qui restent les mêmes pour les options à évaluer sont ignorés ; on évalue seulement la différence des éléments de coût car l'analyse des coûts différentiels porte sur les changements de coût.

- Les changements de coûts sont mesurés à partir d'un point de référence commun, qui peut être le plan d'action actuel ou le niveau de production actuel.

- L'analyse des coûts différentiels porte sur les coûts futurs car elle concerne un plan d'action futur ou un niveau de production. On peut utiliser les coûts passés ou les coûts standards, mais il faut les ajuster en fonction des conditions futures.

- Au moment de choisir parmi plusieurs alternatives, il est recommandé de choisir l'option qui offre la plus grande différence entre les revenus additionnels et les coûts additionnels.

2.2.3 L'objectif des coûts différentiels

Le coût différentiel est utilisé par les managers pour les raisons suivantes :

- **Trouver le niveau de production et le prix optimal :**

Quand une entreprise veut savoir quel est le niveau de production qui lui rapporte le plus de revenus ou de bénéfices, elle doit faire une étude de marché pour connaître les prix

de vente de ses produits à différents niveaux d'activité. L'entreprise calcule ensuite le chiffre d'affaires prévu en multipliant la production attendue à un niveau donné par le prix de vente. Le revenu différentiel est calculé en soustrayant les ventes à un niveau d'activité des ventes du niveau précédent. Le coût différentiel est comparé au revenu différentiel pour trouver le niveau de production le plus avantageux et le meilleur prix de vente. Quand le revenu différentiel est plus grand que le coût différentiel, le niveau de production est augmenté.

- **Faire une offre à un prix de vente plus bas pour accroître la capacité :**

  Quand l'entreprise veut augmenter sa capacité de production, la direction peut décider de diminuer le prix de vente pour vendre plus de produits. L'entreprise baisse le prix de vente jusqu'à un point où l'entreprise continue de faire un profit et de couvrir les coûts de production. Pour savoir si le nouveau prix de vente est rentable, l'entreprise détermine le coût différentiel en soustrayant le coût de la capacité actuelle du coût de la nouvelle capacité proposée. Le coût différentiel est ensuite divisé par les unités de production supplémentaires pour trouver le prix de vente minimum. Tout prix supérieur à ce prix de vente minimum représente un profit pour l'entreprise.

2.3 Le Coût d'opportunité

2.3.1) Définition de coût d'opportunité

Le coût d'opportunité est ce qu'on perd en renonçant à la meilleure option possible lorsqu'on fait un choix. C'est un concept économique qui sert à comparer les avantages et les inconvénients de différentes alternatives et à optimiser les décisions.

«Parler de coût d'opportunité, c'est évaluer le coût de ce qui est choisi en termes de ce que l'on cède mais aussi en termes de ce que l'on renonce à obtenir, c'est mesurer le coût en occasions perdues.»[71]

Dans la gestion des coûts, les coûts d'opportunité sont utilisés pour évaluer l'efficacité des choix économiques de l'entreprise et pour fixer le prix de vente des produits. Par exemple, si une entreprise dispose de deux produits A et B, dont les coûts variables sont respectivement de 100 DA et 150 DA, et qu'elle vend chaque produit à 200 DA, elle réalise une marge de contribution de 100 DA pour le produit A et de 50 DA pour le produit B. Si l'entreprise a une capacité de production limitée, elle doit choisir le produit qui maximise sa marge de contribution. Le coût d'opportunité de produire le produit B est donc de 50 DA, car c'est ce que l'entreprise perd en renonçant à produire le produit A.

2.3.2 Types de coûts d'opportunité

Lorsque les économistes examinent le coût d'opportunité, ils considèrent deux types :

a. **Le coût d'opportunité explicite :** Il s'agit du coût réel des ressources utilisées dans une activité, telles que l'argent, le temps, la main-d'œuvre et les matériaux. Ces coûts sont facilement quantifiables et mesurables. Par exemple, si une entreprise investit dans un

[71] Andréani Edgard, « Revue économique, volume 18, n°5», 1967, P 840

projet, elle engage des coûts explicites, tels que le paiement des salaires des employés, l'achat d'équipement et l'achat de matières premières.

b. **Le coût d'opportunité implicite :** Il s'agit de la valeur de la meilleure alternative suivante abandonnée pour une action choisie. Il représente le coût d'opportunité de ne pas poursuivre une opportunité alternative qui aurait pu rapporter un rendement plus élevé. Ces coûts sont souvent intangibles et plus difficiles à quantifier que les coûts explicites. Par exemple, si une entreprise décide d'investir dans un nouveau produit, le coût d'opportunité implicite serait le revenu qu'elle aurait généré si elle avait investi dans un autre produit.

2.3.3 L'objectif des coûts d'opportunité

L'objectif principal du coût d'opportunité est de donner aux décideurs une vision plus complète et stratégique pour optimiser leurs choix. En valorisant monétairement les alternatives auxquelles l'entreprise renonce, le coût d'opportunité intègre les externalités et permet une analyse dynamique. Les projets peuvent ainsi être comparés sur leur rendement net réel, orientant les ressources vers les opportunités créant le plus de valeur. Cette approche globale aide à prioriser les décisions, à maximiser la rentabilité sur le long terme et à éviter les effets de silos. Le coût d'opportunité pousse donc les décideurs à adopter une vision intégrée, en mettant en balance de façon pertinente les avantages et les inconvénients de chaque option.

2.4 L'analyse en coûts

La gestion d'une entreprise nécessite de prendre des décisions basées sur l'étude des coûts. La comptabilité analytique permet de réaliser cette étude en détaillant les charges et les produits. Elle est donc utile pour optimiser la performance de l'entreprise.

2.4.1. L'analyse en coûts complets

Pour connaître la rentabilité de chaque produit de l'entreprise, on utilise la méthode des coûts complets qui prend en compte les charges directes et indirectes. Ces données aident le dirigeant à décider s'il doit maintenir la production telle quelle, supprimer un produit, ou adopter des mesures pour réduire les coûts et/ou le prix de vente.

a) Les décisions de prix

Chaque entreprise doit définir une stratégie de prix qui lui permette de couvrir l'ensemble de ses coûts et de dégager un profit. La politique de prix est donc un élément essentiel pour la réussite de l'entreprise.

Donc le prix = Total des coûts + la marge.

b) La décision de production

Pour optimiser l'utilisation de la capacité de production de leur entreprise, les dirigeants doivent choisir des options qui leur permettent de réduire les coûts et d'augmenter les revenus. Ils doivent donc adopter des décisions judicieuses et rentables.

c) L'étude des alternatives

Les dirigeants de l'entreprise peuvent décider de supprimer les produits qui ne sont pas rentables et de les remplacer par d'autres produits qui le sont, surtout si ces produits ont les mêmes caractéristiques et utilisent les mêmes matières. On utilise cette stratégie dans deux situations :

- Quand la demande est sensible au prix.
- Quand il y a encore de la marge de production.

2.4.2 L'analyse en coûts variables

Le coût complet est pratique pour déterminer un prix de vente ou évaluer des stocks, mais il n'est pas toujours adapté à toutes les situations.

En général, le coût pertinent (par rapport à une décision à prendre) est le coût qui intègre toutes les charges qui sont influencées par la décision … et seulement ces charges.

Ainsi, quand la décision prise n'affecte que les charges variables, le coût variable est le coût pertinent à utiliser. C'est le cas notamment pour :

- Gérer à court terme un portefeuille de produits,
- Décider de faire appel à la sous-traitance,
- Accepter ou refuser une commande exceptionnelle à un prix inférieur au prix catalogue.

a) Gérer à court terme un portefeuille de produits

Une entreprise qui produit et/ou vend plusieurs produits doit se poser des questions sur la gestion de son portefeuille de produits. Elle doit savoir quels sont les produits qui lui rapportent le plus et ceux qui lui font perdre de l'argent.

Si on se place dans une optique de court terme, il n'est pas possible d'agir sur les charges fixes :

- Il faut respecter un préavis, voire attendre une date anniversaire, pour résilier un contrat de location.

- Il faut respecter un préavis, voire mettre en place un plan de sauvegarde de reclassement, pour licencier du personnel.
- Il faut trouver un acquéreur pour se débarrasser d'une machine non totalement amortie sans générer de charges supplémentaires.

C'est pourquoi, la méthode du coût variable est la plus pertinente pour cette analyse. Elle évalue la marge sur coût variable (MCV) de chaque produit en faisant la différence entre son coût variable du prix de vente. Cette marge doit financer les charges fixes de l'entreprise et lui garantir un profit.

Si plusieurs produits sont vendus, l'entreprise obtient une marge de chaque produit vendu qui sert à financer les charges fixes de l'entreprise :

$$\textbf{Résultat} = \Sigma\ \textbf{MCV} - \textbf{CF}$$

Si un produit a une marge sur coût variable négative, il faut le supprimer, sauf si cela a un intérêt stratégique. Si un produit a une marge sur coût variable positive, il faut le garder, même si son résultat analytique est négatif. Car si on le supprime, on perd la marge sur coût variable positive, et on ne réduit pas les charges fixes.

On peut mesurer la rentabilité de chaque produit en calculant le taux de marge sur coût variable.

TMCV = MCV / Chiffre d'affaires

L'entreprise doit favoriser les produits qui ont le taux de marge sur coût variable le plus élevé.

Sur une période plus longue (de quelques mois à quelques années), on peut réduire les charges fixes qui sont liées à un produit. Par exemple, on peut licencier des employés ou rompre un contrat de location en respectant un préavis, ou ne pas renouveler une machine qui est complètement amortie. Donc, pour décider d'arrêter un produit, il faut se baser sur le coût spécifique et non plus sur le coût variable.

b) Décider de recourir à la sous-traitance

Quand la capacité de production n'est pas atteinte, le calcul du coût variable permet de choisir de faire appel ou non à un sous-traitant.

En effet, on suppose que les charges fixes ne changent pas selon qu'on produit soi-même ou qu'on confie la production à un sous-traitant : seules les charges variables varient en fonction de l'augmentation ou de la diminution du niveau d'activité.

Donc, quand la capacité de production n'est pas remplie, il est avantageux de faire appel à un sous-traitant si le coût de la sous-traitance est plus bas que le coût variable de la production interne.

c) Accepter ou refuser une commande exceptionnelle

Tant que la capacité de production n'est pas saturée, le calcul du coût variable permet de décider d'accepter ou de refuser une commande exceptionnelle.

En effet, on suppose que les charges fixes ne changent pas selon qu'on produit soi-même ou pas une commande supplémentaire : seules les charges variables varient en fonction de l'augmentation du niveau d'activité.

Donc, la commande exceptionnelle ne doit payer que les coûts supplémentaires qu'elle entraîne, c'est-à-dire son coût marginal, qui est égal au coût variable tant qu'on n'a pas besoin d'investir plus.

On peut accepter une commande supplémentaire si le prix de vente qu'on obtient est plus élevé que le coût variable des produits.

Il faut garder à l'esprit que le critère financier n'est pas le seul à prendre en compte avant de décider :

- Un produit qui rapporte peu peut attirer des clients pour des produits qui rapportent beaucoup (exemple : imprimantes et cartouches d'encre).

- Faire appel à un sous-traitant peut faire perdre le contrôle de la qualité, des délais et du savoir-faire.

- Il faut penser à l'effet que pourrait avoir sur la clientèle habituelle de l'entreprise le fait d'accepter même exceptionnellement un prix de vente très bas.

2.4.3 L'analyse par le point mort ou le seuil de rentabilité (SR)

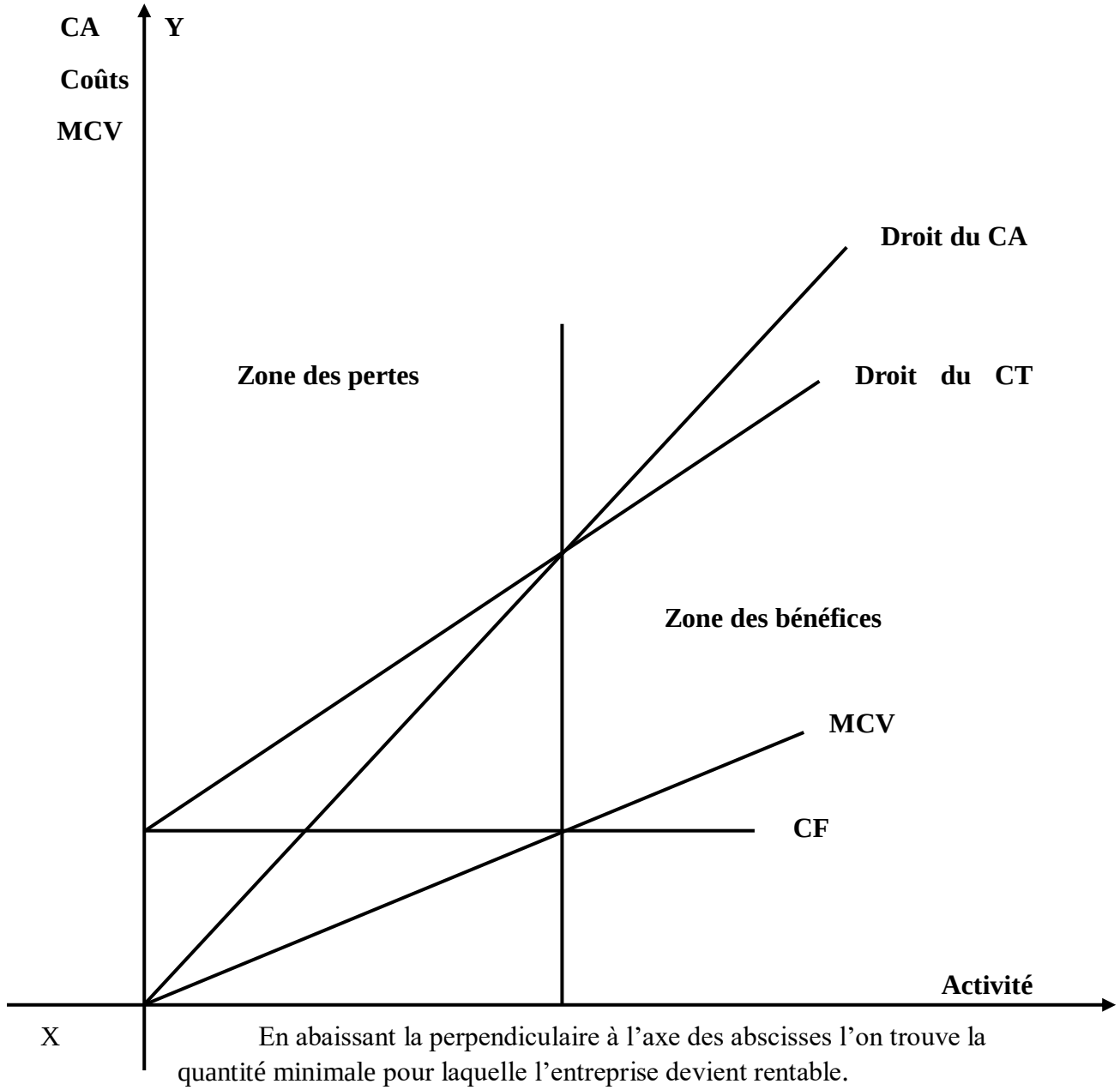
La distinction coût variable / coût fixe permet de calculer le niveau d'activité à partir duquel l'entreprise commence à être rentable.

L'utilisation de la technique du point mort peut mettre en évidence les relations qui existent entre : Les coûts, Le niveau d'activité et le résultat.

Il s'agit de déterminer le niveau minimum d'activité pour que l'exploitation soit équilibrée.

Avant de revenir sur les différentes hypothèses qui servent à trouver le seuil de rentabilité (SR), nous reprenons la représentation graphique qui est sans doute la façon la plus facile d'aborder le sujet.

Figure N°11 : la détermination du seuil de rentabilité (SR)



Source : MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, comptabilité analytique : outil de gestion & aide à la prise de décision.

2.4.3.1 L'interprétation graphique

Le modèle présenté est linéaire, avec des données et un raisonnement simplifié. Les coûts variables sont supposés proportionnels au niveau d'activité, sans variation des prix unitaires ou des coûts de production pendant la période analysée.

On suppose que les quantités produites sont égales aux quantités vendues, et que les prix sont indépendants des quantités. Les coûts fixes sont indépendants du niveau d'activité et liés à des décisions structurelles antérieures.

À partir du graphique, nous analyserons le cas d'une entreprise à production unique puis le cas d'une entreprise à productions multiples.

a) Analyse dans le cas d'un produit unique

L'axe des ordonnées représente le chiffre d'affaires en unités monétaires, l'axe des abscisses représente le volume soit en unités monétaires soit en unités physiques. Dans le cas d'un produit unique, le niveau de production correspond au niveau d'activité et peut être mesuré en unités fabriquées. Nous disposons ainsi de quatre indicateurs :

- Le prix de vente unitaire (PVU)
- Le coût fixe global (F)
- Le coût variable unitaire (CVU)
- La quantité produite et vendue (X)

La droite du Chiffre d'affaires s'exprime de la manière suivante : **CA = Pvu * X**

La droite du coût total : **CT = Cvu * X + F**

- **Point mort en valeur**

Le point d'intersection entre la droite du chiffre d'affaires et celle du coût total représente le seuil de rentabilité, c'est-à-dire le point où l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte.

CA = CT **Pvu * X = Cvu * X + F**

- **Point mort en volume**

Le volume d'activité permettant de couvrir les charges fixes peut être déterminé à partir de la marge sur coût variable ou contribution à la couverture des charges fixes.

$$MCV = CA - CV - F = 0$$

$$Pvu * X - Cvu * X - F = 0 \quad ; \quad Pvu * X \; Cvu * X = F$$

$$(Pvu - Cvu) * X = F \quad ; \quad X = F / (Pvu - Cvu)$$

La quantité point mort est obtenue en divisant les charges fixes par la contribution unitaire. Le point mort sera atteint lorsque la marge sur coût variable sera égale aux charges fixes, c'est-à-dire lorsque l'excédent du chiffre d'affaires par rapport au coût variable permettra de couvrir entièrement les charges fixes.

b) Analyse dans le cas d'une entreprise multi produits

Dans le cas d'une production multiple, la quantité produite et vendue est évaluée en valeur. On ne peut pas calculer un point mort global en volume, cela n'aurait pas de sens. Pour que le modèle soit applicable, il faut que :

- Le prix de vente unitaire de chaque produit soit constant
- La composition des ventes soit constante

Il est alors difficile d'utiliser les unités produites comme unité d'activité. On rapporte cette dernière au chiffre d'affaires, c'est-à-dire en valeur. Les variations monétaires affectant les recettes et les coûts affecteront aussi l'activité en abscisse. Si on utilise des prix constants pour le chiffre d'affaires, il faut aussi une mesure d'activité constante.

Le point mort représente le chiffre d'affaires permettant de couvrir les charges fixes. On ne peut pas le déterminer à partir de la contribution globale, mais à partir des taux de marge pondérés.

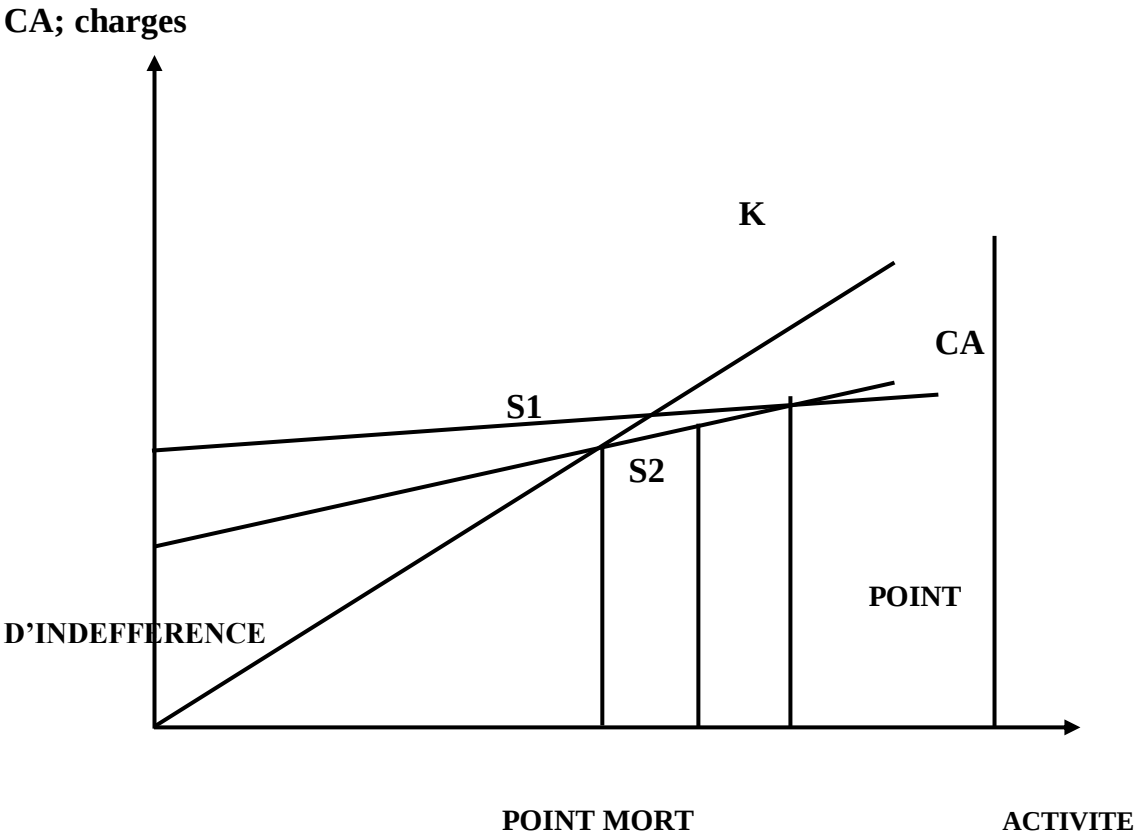
2.4.3.2 L'analyse prévisionnelle

Le graphe du point mort peut être utilisé par exemple dans le cas d'une nouvelle activité, pour déterminer le seuil minimum de ventes à atteindre pour équilibrer l'exploitation. Lors de la création d'un nouveau produit, deux options s'offrent à l'entreprise :

- Avoir des charges fixes faibles mais des charges variables unitaires élevées (solution 1)

- Avoir des charges fixes importantes mais des charges variables unitaires faibles (solution 2)

Figure N°12 : La détermination du point mort



Source : MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, comptabilité analytique : outil de gestion & aide à la prise de décision.

Le point mort est atteint plus tôt pour la première solution que pour la deuxième. Cependant, au voisinage du volume de production, le coût total de la solution 2 est inférieur au coût total de la solution 1. Cette situation est vérifiée pour tous les volumes de production situés au-delà du point d'indifférence, qui représente le point d'intersection des deux droites, c'est-à-dire le volume de production où il y a égalité entre les deux solutions.

Pour tous les volumes de production supérieurs à ce point, les bénéfices seront plus importants avec la deuxième solution. Sur la seule base du point mort, l'entreprise serait tentée d'opter pour la solution 1. Mais même si le point mort est atteint plus tard avec la solution 2, les bénéfices seront plus élevés en cas d'accroissement d'activité.

L'aversion au risque de l'entreprise l'incitera cependant à choisir la 1ère solution. Si l'activité ralentit, le seuil de rentabilité est plus un indicateur de sécurité que de rentabilité. Avec la solution 1, l'entreprise ne réalisera jamais de grosses pertes mais n'espérera pas non plus de gros bénéfices.

Ce raisonnement suppose que les coûts variables sont proportionnels, ce qui n'est vrai que dans une zone normale de production. Au voisinage de la capacité maximale, les coûts variables ne sont plus proportionnels et le coût moyen devient supérieur au coût marginal, rendant l'entreprise déficitaire.

Il serait plus intéressant d'opter pour la solution 2 offrant de meilleures possibilités de profits. Si l'entreprise dépasse le point mort, les frais fixes élevés améliorent la productivité et abaissent les coûts variables.

Le volume n'est pas le seul facteur influençant les coûts, d'autres éléments comme les rendements, la productivité, les prix et les méthodes de production ont un impact. L'analyse coût-volume-produit est une simplification permise à court terme pour étudier et optimiser les décisions tactiques.

Section 3 : les limites de la comptabilité analytique dans la prise de décision

Bien que la comptabilité analytique fournisse des informations précieuses sur les coûts, certaines limites doivent être gardées à l'esprit lors de son utilisation à des fins décisionnelles. Ces limites tiennent à la nature même de la comptabilité analytique mais également à des biais cognitifs pouvant entraîner une utilisation sous-optimale de ces informations.

3.1 Les limites inhérentes à la comptabilité analytique

3.3.1 Informations partielles ou subjectives

La comptabilité analytique, bien qu'apportant un éclairage crucial sur les coûts, reste une technique comptable et donc ne peut fournir qu'une vision partielle de la réalité économique.

En effet, certaines allocations de charges sont parfois arbitraires et discutables. Par exemple, la répartition des frais généraux entre les différents services ou produits se fait selon des clefs qui peuvent être considérées comme plus ou moins pertinentes. De même, le choix des unités d'œuvre utilisées comme base de répartition induit une part de subjectivité qui peut fausser les coûts finaux calculés.

Par ailleurs, les estimations nécessaires en comptabilité analytique, notamment en ce qui concerne l'évaluation des temps passés par ressource ou l'impact de certains inducteurs, comportent intrinsèquement une marge d'imprécision qu'il convient de garder à l'esprit.

Ainsi, les coûts issus de la comptabilité analytique doivent être considérés avec précaution, et non comme des données parfaitement exactes et objectives. Leur utilisation pour la prise de décision stratégique requiert un certain recul critique.

3.3.2 Difficulté d'allocation de certains coûts

Certains coûts soulèvent des difficultés particulières pour leur allocation et leur utilisation dans une optique de prise de décision.

C'est notamment le cas des coûts de structure (siège social, services fonctionnels...), qui bénéficient à l'ensemble de l'entreprise. Leur répartition induit souvent une part arbitraire, ce qui peut fausser l'analyse de rentabilité par produit ou service.

De même, l'imputation des charges de personnel pose parfois problème. Comment ventiler précisément le temps passé quand les salariés contribuent à plusieurs activités ? La répartition risque là encore d'être approximative.

Par ailleurs, le traitement des dotations aux amortissements dans le calcul des coûts complets fait débat. Certains y voient un biais car ce ne sont pas des dépenses réelles, d'autres considèrent au contraire qu'il s'agit du reflet du coût d'usage des immobilisations.

Ainsi, malgré les progrès des méthodes analytiques, l'allocation de certains coûts indirects ou semi-fixes reste délicate et sujette à discussion. Les coûts finaux doivent donc être considérés avec prudence.

3.3.3 Pas de prise en compte des opportunités

La comptabilité analytique, focalisée sur le calcul des coûts, laisse de côté la dimension des revenus et des opportunités. Or, pour une prise de décision éclairée, les gains potentiels sont aussi importants que les coûts estimés.

Cet angle mort peut biaiser les choix en conduisant à minimiser les coûts mais au détriment des recettes futures. Par exemple, réduire les dépenses de publicité ou de R&D pour abaisser les coûts peut s'avérer préjudiciable à moyen terme sur l'activité.

De plus, en ne considérant que les coûts, il y a un risque de prendre des décisions sous-optimales. Une augmentation ciblée des coûts peut dans certains cas engendrer des revenus supplémentaires bien supérieurs.

Il est donc essentiel de replacer les informations des coûts dans le contexte plus large des revenus et des perspectives d'évolution de l'activité. La comptabilité analytique est utile pour éclairer les coûts mais reste insuffisante pour une vision stratégique globale.

3.3.4 La comptabilité analytique ne fait pas tout

Pour étayer la prise de décision, la comptabilité analytique doit être complétée par d'autres données et analyses.

Ainsi, la connaissance fine du marché, de la demande, de la concurrence est indispensable pour évaluer la pertinence des choix stratégiques. De même, l'étude des tendances sectorielles, des innovations technologiques, de l'environnement économique et règlementaire est incontournable.

Par ailleurs, des critères non financiers doivent aussi entrer en ligne de compte : qualité, délais, satisfaction client, responsabilité sociétale... Ces aspects stratégiques ne sont pas appréhendés par la comptabilité analytique.

En outre, le contrôle de gestion permet de mettre en regard les résultats avec les objectifs, d'analyser les écarts et de suivre la performance dans le temps. Il est complémentaire de la comptabilité analytique.

Ainsi, la comptabilité analytique est une source d'informations utile mais partielle. Elle doit s'intégrer dans une démarche globale associant différentes analyses multicritères.

3.3.5 Risque de décisions sous-optimales

Mal utilisée, la comptabilité analytique présente des risques d'erreurs stratégiques et de décisions sous-optimales.

Tout d'abord, elle peut engendrer un phénomène de "tunnel vision", c'est-à-dire une focalisation excessive sur les coûts conduisant à occulter d'autres aspects essentiels. Or la réalité économique est complexe et les coûts ne sont qu'une facette du problème.

De plus, la tentation est grande de maximiser les critères comptables, comme la marge sur coût variable ou le seuil de rentabilité, au détriment d'autres considérations qualitatives.

Par ailleurs, en négligeant les externalités négatives, on peut prendre des décisions bénéfiques sur le plan des coûts mais aux conséquences désastreuses sur d'autres plans : social, environnemental, réputation.

3.2Les biais cognitifs dans l'utilisation des informations de comptabilité analytique

3.2.1 Le risque de "tunnel vision"

Les décideurs peuvent être sujet au biais de "tunnel vision", en se focalisant de manière excessive sur les postes de coûts mis en évidence par la comptabilité analytique, occultant les autres dimensions de la décision.

Les managers ont alors tendance à accorder une importance démesurée aux coûts identifiés et suivis grâce à la comptabilité analytique, perdant de vue les enjeux stratégiques et commerciaux plus larges.

3.2.2 La tentation de maximiser les critères comptables

Les calculs de coûts issus de la comptabilité analytique fournissent des repères quantifiés qui peuvent prendre une place démesurée dans le processus décisionnel, au détriment d'autres facteurs non mesurés.

La tentation est alors grande pour les décideurs de vouloir maximiser les critères comptables disponibles : minimisation des coûts, taux d'utilisation des équipements, marge sur coût variable...

Or, cette focalisation excessive sur les indicateurs comptables peut mener à négliger les externalités négatives de certaines décisions sur d'autres dimensions non quantifiées.

3.2.3 La recherche de réduction des coûts à court terme

Sous la pression des actionnaires ou des contraintes budgétaires, les managers peuvent être conduits à utiliser la comptabilité analytique de manière restrictive dans le but de réaliser des économies de coûts à court terme.

Cette minimisation des dépenses peut se faire au détriment de la qualité des produits, de la capacité d'innovation ou encore de la motivation des équipes. Les effets à moyen terme d'une réduction drastique des coûts sont ignorés.

L'information sur les coûts est alors exploitée de manière étroite dans le but immédiat de les diminuer, sans intégrer les impacts négatifs potentiels de ces arbitrages.

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

3.3.1 Replacer les informations sur les coûts dans le contexte global de l'entreprise

Les calculs de coûts issus de la comptabilité analytique doivent être réintégrés dans une réflexion stratégique prenant en compte l'ensemble des facteurs internes et externes influant sur la performance.

Une analyse fine du marché, de l'environnement concurrentiel, des ressources et compétences disponibles est nécessaire pour donner tout leur sens aux coûts et prendre les décisions optimales pour l'entreprise.

3.3.2 Recourir à d'autres outils de gestion en complément

Pour un pilotage efficace, la comptabilité analytique doit être combinée à d'autres outils comme les tableaux de bord, le suivi d'indicateurs opérationnels, l'analyse des écarts ou encore la gestion budgétaire.

C'est la corrélation entre les différents éclairages apportés par ces techniques qui permettra d'avoir une vision managériale complète.

3.3.3 Intégrer des critères non financiers dans l'évaluation

Les décisions doivent reposer sur une pesée globale entre des critères financiers et non financiers comme la qualité, les délais, la satisfaction client, l'engagement des équipes ou l'empreinte environnementale.

La comptabilité analytique ne fournit qu'une vision partielle sous l'angle des coûts. Elle doit être complétée et mise en perspective au regard d'autres dimensions du choix.

3.3.4 Rester vigilant face aux biais cognitifs

Les décideurs doivent conserver un recul critique face aux informations de comptabilité analytique et éviter les écueils du "tunnel vision" ou de la maximisation excessive des critères comptables.

Les coûts ne sont qu'un aspect de la décision et ne doivent pas occulter une réflexion plus large sur la création de valeur à moyen-long terme pour l'entreprise.

En conclusion, la comptabilité analytique, utilisée avec discernement et couplée à d'autres approches, demeure un outil de gestion précieux pour éclairer les choix en matière de coûts. Ses indications doivent cependant être resituées dans le contexte global de l'entreprise et combinées à d'autres critères, financiers et non financiers, pour prendre les décisions optimales.

Conclusion

Ce deuxième chapitre nous a permis d'analyser le lien étroit entre comptabilité analytique et prise de décision en matière de gestion des coûts au sein des entreprises. À travers l'étude approfondie des coûts pertinents, des coûts différentiels et des coûts d'opportunité, nous avons pu constater que la comptabilité analytique fournit des informations décisionnelles de premier ordre aux dirigeants.

L'identification des coûts pertinents permet de se concentrer uniquement sur les dépenses affectées par un choix stratégique, évitant ainsi toute surcharge cognitive. Les coûts différentiels facilitent la comparaison objective de scenarii alternatifs. La prise en compte des coûts d'opportunité intègre une vision dynamique des gains et pertes de valeur selon les options retenues.

Nous avons également exploré diverses applications concrètes de ces concepts dans des décisions courantes de gestion des coûts : fixation des prix, make or buy, choix d'investissements, etc. La comptabilité analytique guide le positionnement optimal des leviers de coûts pour maximiser la rentabilité de l'entreprise à court et long terme.

Toutefois, nous avons souligné que la comptabilité analytique doit être considérée comme un outil parmi d'autres pour éclairer la prise de décision. Ses indications doivent être replacées dans le contexte global de l'entreprise et combinées à d'autres critères, tant financiers que non financiers. Les biais cognitifs peuvent également altérer l'usage qui en est fait.

Malgré ces précautions, la comptabilité analytique demeure un instrument de pilotage des coûts inestimable pour les managers. Maîtrisée avec discernement, elle leur fournit une vision dynamique des leviers permettant d'optimiser l'allocation des ressources, d'accroître la rentabilité et in fine de créer de la valeur ajoutée pour l'entreprise.

CHAPITRE 3 : Étude de cas ENIEM

Introduction

Après avoir posé dans les chapitres précédents les fondations théoriques liées à la comptabilité analytique et son apport concret pour la prise de décision, ce troisième chapitre sera consacré à une mise en pratique de ces concepts à travers une étude de cas réelle.

Nous analyserons le système de comptabilité analytique utilisé au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM pour le calcul des coûts de production de l'un de ses modèles phares. Nous détaillerons les différentes étapes de la méthode employée avant d'interpréter les résultats obtenus

L'objectif sera de comprendre la logique de construction de ce système de coût, d'en valider la cohérence et la rigueur, et d'évaluer sa capacité à générer des informations pertinentes pour la prise de décision. Sur cette base, des pistes d'amélioration pourront être proposées.

A travers ce cas concret, nous pourrons ainsi valider l'importance d'un système de comptabilité analytique adapté aux spécificités de l'entreprise et apte à fournir un éclairage décisif sur les coûts pour orienter la gestion et la stratégie.

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil

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

1.1 Historique et situation géographique de L'ENIEM

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

- Création de l'ENIEM ;

- La forme juridique.

1.1.1 Création de l'ENEIM

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

la wilaya de Tizi-Ouzou. La superficie totale est de 55 hectares dont 12 ,5 hectares couverts, il est entré en production le 16-06-1977.

1.1.2 La forme juridique et le capital social

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

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

1.2 Situation géographique

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

I.3 Mode d'organisation de l'ENIEM

La structure de l'ENIEM comporte :

1.3.1 L'unité siège

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

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

I.3.2 Les unités de l'ENIEM :

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

1.3.2.1 Les unités de production

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

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

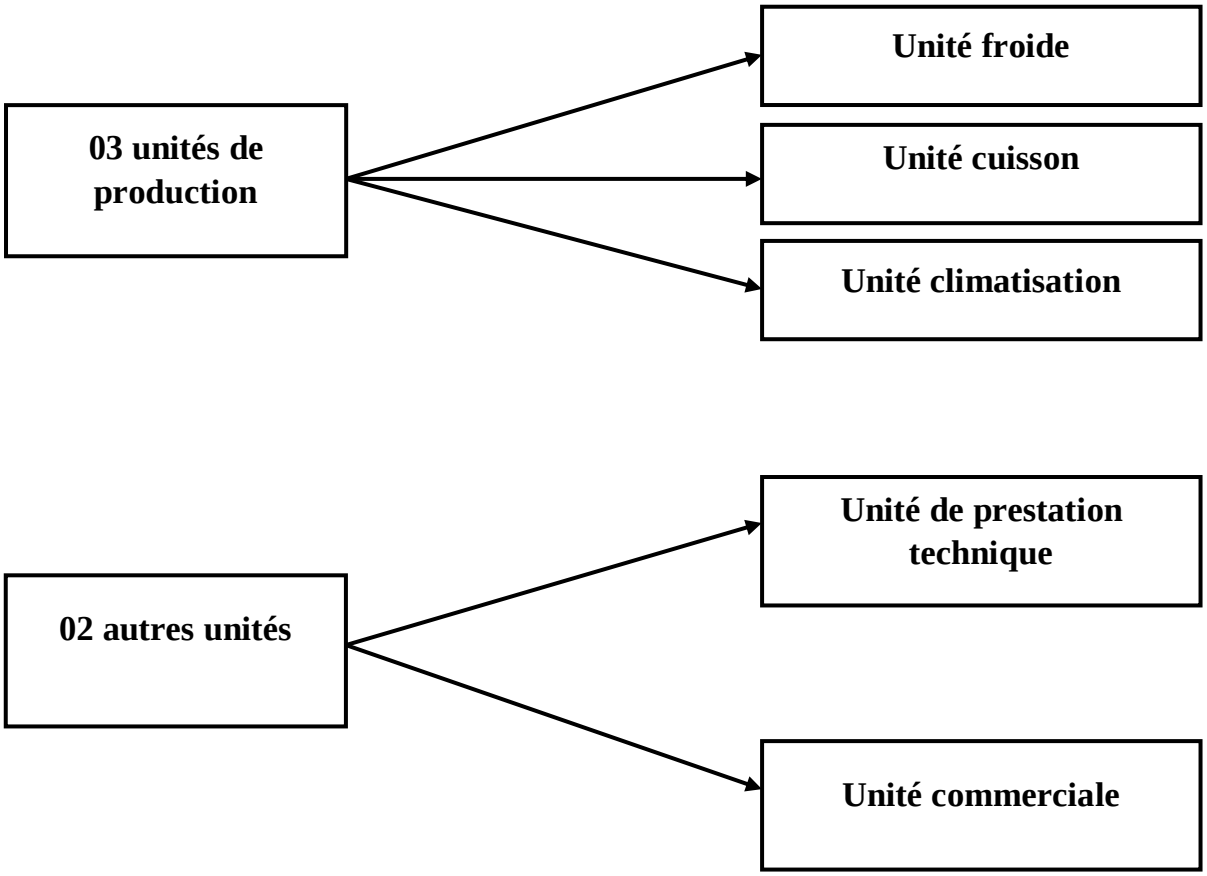
1.3.2.2 Unité commerciale

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

1.3.2.3 Unité prestations techniques

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

Figure N°13 : les unités de l'ENIEM.



Source : document interne de l'ENIEM

1.4 Les missions et objectifs de l'ENIEM

1.4.2 Les missions principales de l'entreprise

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

On peut les résumer comme suit :

- **Production**

- Fabrication d'appareils d'électroménagers (réfrigérateur, congélateur et cuisinière).
- Fabrication d'appareils de climatisation.
- Fabrication de lampes d'éclairage.
- Fabrication de produits sanitaires

- **Commercialisation**

- La commercialisation.
- La distribution.
- Le service après-vente.

- **Certification**

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

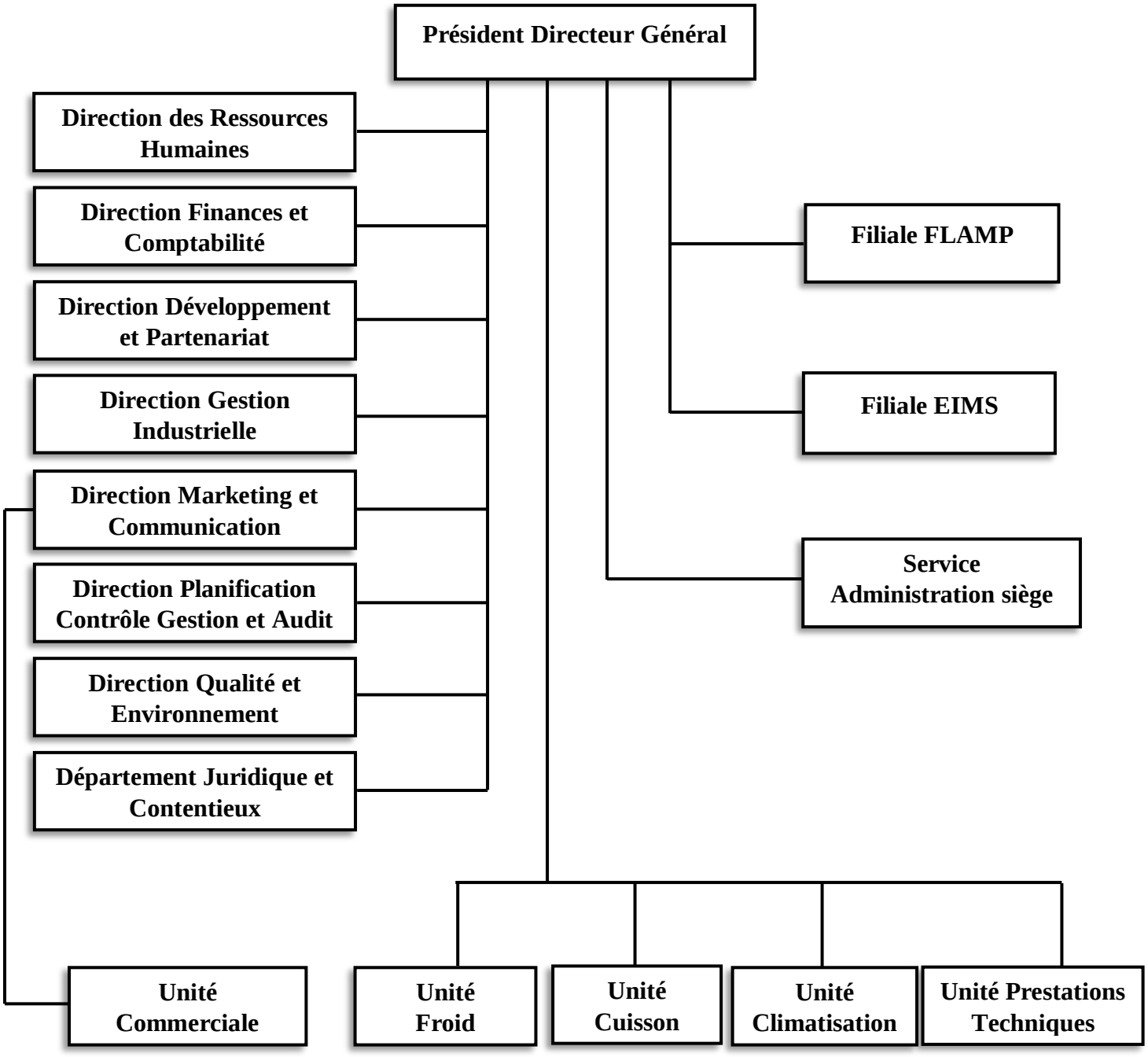
1.4.3 Les objectifs de l'ENIEM

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

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

1.4.4 L'organigramme de L'entreprise ENIEM

Figure N° 14 : Organigramme de l'ENIEM.



Source : Document interne de l'ENIEM.

1.5 Présentation de l'unité Cuisson

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

1.5.1 Origine et objet de l'unité cuisson

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

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

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

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

1.5.2 Organisation de l'unité cuisson

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

1- Département commercial.

2- Département technique.

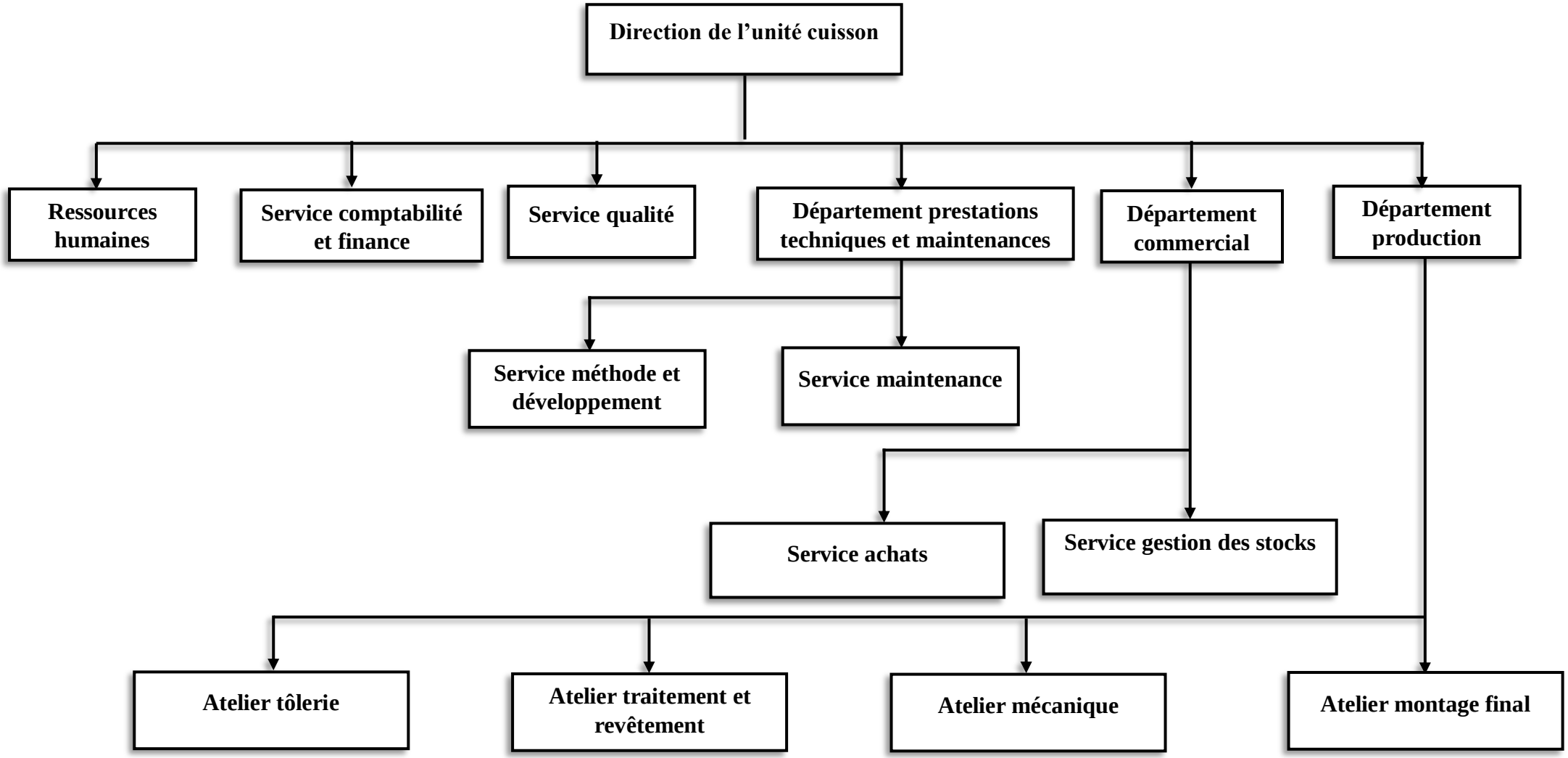
3- Département production.

4- Service ressources humaines

5- Service comptabilité et finances

6- Service qualité

Figure N° 15 : Organigramme de l'unité cuisson.



Source : Document interne de l'ENIEM.

Section 2 : la méthode utilisée par l'unité cuisson pour le calcul du coût de production

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

Toutefois, dans certaines situations exceptionnelles comme lorsque l'entreprise traverse des difficultés avec une production et une rentabilité faibles, l'unité cuisson peut utiliser la méthode d'imputation rationnelle. C'est le cas pour le produit cuisinière 6520 BCV faisant l'objet de notre étude.

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

2.1 Le découpage de l'unité en centres de frais

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

2.1.1 Les sections principales

L'unité cuisson comporte deux centres principales de frais : la section approvisionnement et la section principale. Ces deux sections sont ensuite subdivisées en plusieurs centres de frais spécifiques.

- **La section approvisionnement**

La section approvisionnement joue un rôle crucial dans la bonne marche de l'entreprise. Elle est chargée de l'achat des matières premières et des pièces de rechange nécessaires à la production. Son objectif est de garantir un approvisionnement régulier afin d'éviter toute rupture de stock préjudiciable. Elle assure ainsi la survie et la continuité des opérations de l'unité de cuisson. La coordination avec les autres services comme la production ou la maintenance est essentielle pour anticiper les besoins et maintenir un niveau de stock adéquat. L'approvisionnement contribue donc significativement à la performance globale de l'entreprise.

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

- Le centre 660 est dédié au développement commercial. Il est chargé d'exprimer les besoins et les achats auprès de la direction générale afin d'obtenir les financements nécessaires.
- Le centre 661 concerne le service achats. Il est responsable de l'exécution et de la recherche de fournisseurs.
- Le centre 662 correspond au service de gestion des stocks. Son rôle est de gérer les niveaux de stocks de l'entreprise de manière optimale.

- **La section principale (production)**

La section principale regroupe les activités de transformation des matières premières en produits finis commercialisables. Elle comprend plusieurs centres de frais :

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

2.1.2 Les centres auxiliaires

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

- **La section administration :** Elle comprend les centres de frais suivants :

- Le centre 600 pour la direction.
- Le centre 610 dédié aux ressources humaines.
- Le centre 620 pour les services financiers et comptables.

- **La section soutien technique :** Elle regroupe :

- Le centre 630 pour le service qualité.
- Le centre 640 correspondant au département production.
- Le centre 645 pour le service ordonnancement.
- Le centre 650 pour le département technique.
- Le centre 651 dédié à la maintenance.
- Le centre 652 pour le développement de nouveaux produits.

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

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

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

Tableau N°12 : Tableau des charges par section

SECTIONS	CENTRE DES FRAIS	60	61	62	63	64	65 (Rebuts)	66	68	91	99	TOTAUX
ADMINISTRATION	600	650431,21	1993941,48	89502,5	5445713,79	0,00	0,00	32798099,69	1674721,9	0,00	0,00	42652410,57
	610	746747,06	475472,32	53970	5636216,6	0,00	0,00	0,00	50220,34	0,00	0,00	6962626,32
	620	681108,33	1050539,88	150	5599406,36	0,00	0,00	0,00	123717,33	0,00	0,00	7454921,9
	Total	2078286,6	3519953,68	143622,5	16681336,75	0,00	0,00	32798099,69	1848659,57	0,00	0,00	57069958,79
Soutien Technique	630	688 619,34	393 192,27	14 150,00	12405045,98	0,00	0,00	0,00	72 086,91	0,00	0,00	13 573 094,50
	640	2 138619,67	936 184,31	395 275,00	2 041967,46	0,00	0,00	0,00	316 936,15	0,00	0,00	5 828 982,59
	645	651 347,12	907 497,10	0,00	2 463138,51	0,00	0,00	0,00	6 139,83	0,00	0,00	4 028 122,56
	650	654 858,70	70 936,12	0,00	1 904778,73	0,00	0,00	0,00	13 752,41	0,00	0,00	2 644 325,96
	651	304 651,43	3 418 297,75	0,00	23029648,32	0,00	0,00	0,00	2 330725,95	0,00	-1448356,65	27 634966,80
	652	799 241,85	373 134,95	0,00	5 391095,64	0,00	0,00	0,00	30 245,33	0,00	0,00	6 593 717,77
	653	652 471,21	141 485,38	0,00	2 457387,99	0,00	0,00	0,00	23 219,90	0,00	0,00	3 274 564,48
	Total	5 889809,32	6 240727,88	409 425,00	49693062,63	0,00	0,00	0,00	2 793106,48	0,00	-1448356,65	63 577774,66
Principale	641	2 122299,76	19355602,81	8 050,00	39443664,0	0,00	0,00	0,00	14224393,51	609 628,50	0,00	75 763638,58
	642	2 165269,71	5 457163,53	900,00	15333579,2	0,00	0,00	0,00	5 263756,20	256 116,90	0,00	28 476785,54
	643	1 971312,57	6 357273,29	0,00	13073832,85	0,00	0,00	0,00	2 601314,78	334 980,75	0,00	24 338714,24
	644	2 019443,80	8 607241,91	0,00	51053221,65	0,00	0,00	0,00	1 939342,57	247 630,50	0,00	63 866880,43
	Total	8 278325,84	39777281,54	8 950,00	118904297,7	0,00	0,00	0,00	24028807,06	1 448356,65	0,00	192446018,79
Approvisionnement	660	597 593,86	1 691992,49	2 547012,38	4 125224,59	1 841014,37	0,00	0,00	64 785,26	0,00	0,00	10 867 622,95
	661	669 776,93	627 697,18	48 500,75	5 470423,39	10 854,00	0,00	0,00	50 259,75	0,00	0,00	6 877 512
	662	1 206819,03	12870768,85	8 070,00	5 937246,53	0,00	0,00	0,00	10446402	0,00	0,00	30 469306,41
	Total	2 474189,82	15190458,52	2 603583,13	15532894,51	1 851868,37	0,00	0,00	10561447,01	0,00	0,00	48 214441,36
TOTAUX		18720611,58	64728421,62	3 165580,63	200811591,6	1 851868,37	0,00	32798099,69	39232020,12	1 448356,65	-1448356,65	361308193,6

Source : Établi par nous-mêmes à partir des documents fournis par l'ENIEM

2.2 La répartition des charges dans les centres d'analyse

2.2.1 La répartition secondaire des charges :

Après avoir coupé l'unité en sections principales et sections auxiliaires, on passe à la répartition des charges des sections auxiliaires.

a) Répartition des charges de section administration :

Tableau N°13 : Répartition des charges de section administration

Repartir sur :	effectifs	60	61	62	63	66	68	TOTAUX
Soutien technique	52	385967,51	653705,68	26672,75	3097962,54	6091075,66	343 322,49	10598706,63
Approvisionnement	19	141 026,59	238 854,00	9 745,81	1131947,85	2225585,34	125 444,76	3872604,34
641	63	467 614,49	791 989,58	32 315,06	3753300,77	7379572,43	415 948,40	12840740,72
642	27	200 406,21	339 424,10	13 849,31	1608557,47	3162673,90	178 263,60	5503174,6
643	23	170 716,40	289 139,05	11 797,56	1370252,66	2694129,62	151 854,18	4687889,47
644	96	712 555,41	1206841,26	49 242,00	5719315,46	11245062,75	633 826,14	19566843,00
TOTAUX	280	2078286,6	3519953,68	143622,5	16681336,5	32798099,7	1848659,57	57069958,79

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

Les charges de section administration sont réparties entre les autres sections mentionnées dans le tableau en utilisant le nombre de l'effectif comme une clé de répartition.

On calcule la clé de répartition avec cette formule :

Répartition de la section administration

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

Exemple de calcul pour 61 :

Section soutien technique = $\frac{3519953,68 \times 52}{280}$ =**653705,6834.**

b) Répartition des charges de section soutien technique

Tableau N°14 : Répartition des charges de section soutien technique

Repartir sur :	Clé	60	61	62	63	66	68	99	TOTAUX
641	100 359	1891741,34	2 078226,39	131 455,30	15913084,1	1836065,87	945 430,74	-436585,98	22359417,8
642	43 011	810746,29	890 668,45	56 337,99	6 819893,20	786 885,37	405 184,60	-187108,28	9582607,63
643	36 639	690635,73	758 717,57	47 991,62	5 809538,65	670 309,76	345 157,26	-159388,53	8162962,06
644	152 928	2882653,47	3 166821,16	200 312,84	24248509,2	2797814,66	1 440656,37	-665273,87	34071493,8
TOTAUX	332 937	6275776,83	6894433,56	436 097,75	52791025,2	6091075,66	3 136428,97	-1448356,65	74176481, 3

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

Nous avons reparti les charges de section soutien technique sur la section principale de production.

La somme des charges de la section = Totale des charges directes de section soutien technique + Les charges de section administration répartis sur la section soutien technique.

Exemple de calcul pour le compte 60 :

La somme des charges à répartir = 5 889809,32+385967,51 = 6275776,83

- **Calcul les clefs de répartition**

On a :

- Jours Ouvrables Annuel=228 Jours.

- Nombre d'Heures Travaillées par Jour =7,5H. Nombre d'Heures Travaillées Annuel = 7,5×228 = 1 710 H.

- Absentéisme = Nombre d'Heures Travaillées Annuel× taux d'Absentéisme.
  Nombre d'heures absentés = 1710×3,76%=64H.

- Temps Réel de Présence = 1710-64 =1646 H

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

-641= 1646×63=103698 -642=1646×27=44442 -643=1646×23=37858 -644=1646×96=158016.

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

Exemple de calcul pour le compte 62 :

Pour la section 642 = $\frac{\mathbf{6275776{,}83142857 \times 43\,011}}{\mathbf{332937}} = \mathbf{810\,746{,}29}$

2.2.2 Le tableau des charges de section principale après la répartition

Tableau N°15 : Les charges de la section principale avant la répartition.

	Charges variables	Charges fixes							TOTAUX		
Section	**60**	**61**	**62**	**63**	**66**	**68**	**91**	**99**	**charges variables**	**charge fixes**	**TOTAUX**
641	**4481655,58**	**22 225 818,77**	**171820,36**	**59 110 048,91**	**9 215 638,29**	**15 585 772,65**	**609628,5**	**-436585,97**	**4481655,58**	**106 482 141,5**	**110963796,3**
642	**3176422,20**	**6 687 256**	**71 087,29**	**23 762 029,87**	**3 949 559,27**	**5 847 204,4**	**256116,9**	**-187108,27**	**3176422,2**	**40 386 145,5**	**43 562 567,7**
643	**2832664,69**	**7 405 129,91**	**59 789,18**	**20 253 624,16**	**3 364 439,37**	**3 098 326,2**	**334980,75**	**-159388,53**	**2832664,69**	**34 356 901**	**37 189 565,7**
644	**5614652,67**	**12 980 904,33**	**249 554,84**	**81 021 046,27**	**14 042 877,4**	**4 013 825**	**247630,5**	**-665273,86**	**5614652,67**	**111 890 564,5**	**117 505 217,2**
TOTAUX	**16105395,8**	**49 299 109,1**	**552 251,68**	**184 146 749,2**	**30 572 514,35**	**28 545 128,35**	**1448356,65**	**-1448356,65**	**16105395,1**	**293 115 751,8**	**309 221 147**

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

Nous avons regroupé toutes les charges de la section principale après avoir réparti les charges des centres auxiliaires (administration et soutien technique).

Pour déterminer la somme des charges de chaque section on utilise la formule suivante :

La somme de charges de section= totale de charges de section principale + la répartition de section administration + la répartition de section ST

Exemple pour le compte 61 :

Dans la section 641 : 2 078226,39+791 989,58+ 19355602,81= 22 225 818,77314833.

Pour faire l'imputation des charges fixes l'unité cuisson a classifié les charges selon leur typologie en charges variables et charges fixes.

2.3 L'imputation des charges fixes de section principale

Après avoir réparti les charges des centres auxiliaires, nous allons maintenant procéder à l'imputation des charges fixes dans les centres principaux de production.

Pour procéder au tableau de charges de la section principale après l'imputation on doit d'abord calculer le coefficient d'imputation rationnelle (CIR).

$$\text{CIR} = \frac{\textbf{\textit{Activité Réelle}}}{\textbf{\textit{Activité Normale}}}$$

Activité réelle =18073 Activité normale = 66000

$$\textbf{CIR} = \frac{\mathbf{18073}}{\mathbf{66000}} = \mathbf{0{,}2738} \approx \mathbf{0{,}27}$$

Maintenant que le CIR est calculé, nous pouvons l'appliquer dans le tableau d'imputation suivant :

Tableau N°16 : Les charges de la section principale après l'imputation

		Charges variables	Charges fixes							TOTAUX		
Section	CIR	60	61	62	63	66	68	91	99	charges variables	charge fixes	TOTAUX
641	0,27	4481655,58653	6 086 170,04	47 050,14	16 186301,73	2 523 548,95	4 267 904,08	166 936,60	-119 551,79	4 481 655,59	29158359,75	33640015,34
642	0,27	3176422,20708	1 831 193,62	19 466,07	6 506 835,85	1 081 520,98	1 601 159,47	70 133,34	-51 236,48	3 176 422,21	11059072,86	14235495,07
643	0,27	2832664,69714	2 027771,41	16 372,27	5546117,42	921 295,65	848 424,99	91 728,90	-43 645,89	2 832 664,70	9 408 064,74	12240729,44
644	0,27	5614652,67852	3 554604,30	68 336,43	22186263,17	3 845 407,93	1 099 119,10	67 809,49	-182 174,16	5 614 652,68	30639366,26	36254018,94
TOTAL des charges		16105395,1692	13499739,38	151 224,92	50 425518,16	8 371 773,51	7 816 607,65	396 608,33	-396 608,33	16105395,17	80264863,62	96370258,79

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

Ce tableau présente les charges de chaque section principale après avoir effectué la répartition des charges des sections auxiliaires (administration et soutien technique) et après avoir procédé à l'imputation des charges fixes.

Ces charges fixes ont été réparties puis imputées au prorata de l'activité réelle via le CIR.

D'après le tableau on peut dégager une formule pour calculer les charges fixes imputées après application du Coefficient d'Imputation Rationnelle (CIR) :

Charges fixes imputées = Charges fixes avant imputation x CIR

Exemple pour le compte 61 :

Dans la section 641 =22 225 818,77314833 ×0,27= 6 086 170,04.

2.4 Détermination des unités d'œuvre

2.4.1 Calcul des Temps de Production Globaux (Heures Machines)

Tableau N°17 : Calcul des temps de production globaux

Produit	Centre de frais	Quantité produites	Temps unitaires	Temps globaux
6520 BCV	641	196	0,43316	84,89936
	642	196	0,29071	56,97916
	643	196	0,13593	26,64228
	644	196	0,77211	151,33356

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

Les temps de production mentionnés concernent spécifiquement le modèle de cuisinière CUIS 6520 BCV. Cependant, dans la formule de base pour calculer le coût de l'unité d'œuvre, on prend en compte les temps de production globaux de tous les modèles de cuisinières produits pendant toute l'année, par centre de frais. Cette formule utilise donc des données moyennes sur la production totale, et non pas seulement les données spécifiques au modèle CUIS 6520 BCV.

Tableau N°18 : Temps globaux

Centres de frais	Temps globaux
641	3 905,64019
642	2 839,67971
643	1 267,22820
644	10 984,61171

Source : document interne à l'ENIEM

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

Tableau N°19 : Calcul du coût de l'unité d'œuvre par centre de frais pour la cuisinière 6520 BCV

Section	60	61	62	63	66	68	91	99	TOTAUX
641 Temps global : 3 905,64019	**4481655,59**	**6086170,04**	**47050,14**	**16186301,73**	**2523548,95**	**4267904,08**	**166936,60**	**-119551,79**	**33640015,34**
COÛTS UNITAIRES	**1147,4830**	**1558,3028**	**12,0467**	**4144,3402**	**646,1294**	**1092,7540**	**42,7424**	**-30,6100**	**8613,1885**
642 Temps global : 2 839,67971	**3176422,21**	**1831193,62**	**19 466,07**	**6506835,85**	**1081520,98**	**1601159,47**	**70 133,34**	**-51236,48**	**14235495,07**
COÛTS UNITAIRES	**1118,5847**	**644,8592**	**6,8550**	**2291,3978**	**380,8602**	**563,8521**	**24,6976**	**-18,0430**	**5013,0636**
643 Temps global : 1 267,22820	**2832664,70**	**2027771,41**	**16 372,27**	**5546117,42**	**921 295,65**	**848 424,99**	**91 728,90**	**-43645,89**	**12240729,44**
COÛTS UNITAIRES	**2235,3233**	**1600,1628**	**12,9197**	**4376,5735**	**727,0164**	**669,5124**	**72,3855**	**-34,4420**	**9659,4516**
644 Temps global : 10 984,61171	**5614652,68**	**3554604,30**	**68 336,43**	**22186263,17**	**3845407,93**	**1099119,10**	**67 809,49**	**-182174,16**	**36254018,94**
COÛTS UNITAIRES	**511,1380**	**323,5985**	**6,2211**	**2019,7585**	**350,0723**	**100,0599**	**6,1731**	**-16,5845**	**3300,4370**

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

Ce tableau présente le calcul détaillé du coût de l'unité d'œuvre (en heures machines) pour chaque centre de frais de la section principale de production.

La formule de calcul des unités d'œuvres est la suivante :

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

Exemple pour le compte 62 :

Dans le centre 463 = 16 372,27/1 267,22820= 12,9197.

2.5 Détermination des Charges de Fabrication par Produit

Tableau N°20 : Détermination des charges de fabrication par produit

Section	Temps unitaire	60	61	62	63	66	68	91	99	Ch/ variables	Ch/ fixes	TOTAUX
641	0,43316	497,04372	674,9944	5,2182	1795,1624	279,8774	473,3373	18,5143	-13,2590	497,0437	3233,8450	3730,8887
642	0,29071	325,18375	187,4670	1,9928	666,1323	110,7199	163,9175	7,1798	-5,2453	325,1838	1 132,1640	1457,3477
643	0,13593	303,84749	217,5101	1,7562	594,9076	98,8233	91,0068	9,8394	-4,6817	303,8475	1009,1618	1313,0093
644	0,7721	394,65478	249,8537	4,8034	1559,4758	270,2943	77,2572	4,7663	-12,8050	394,6548	2153,6456	2548,3004
TOTAL COUT DE FABRICATION		1520,72974	1329,8253	13,7705	4615,6781	759,7149	805,5189	40,2999	-35,9911	1520,7297	7528,8164	9049,5461

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

Ce tableau présente la détermination détaillée des charges de fabrication pour le produit cuisinière 6520 BCV, par centre de frais.

On a utilisé la formule suivante pour calculer les charges de fabrication par produit et par centre de frais :

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

Exemple pour le compte 61 :

Dans la section 641 Coût de fabrication = 1558,3028×0,43316= 497,0437

2.6 Charges d'Approvisionnement sur les Produit

2.6.1 Charges d'Approvisionnement sur les Produit avant l'imputation

Tableau N°21 : Charges d'approvisionnement avant l'imputation

	CH/ Variables	CH/ Fixes						TOTAUX		
Désignation	**60**	**61**	**62**	**63**	**64**	**66**	**68**	**CH/ Variables**	**CH/ Fixes**	**TOTAL**
Charges approvisionnement	**2 615 216,41**	**15429312,5197**	**2613328,9425**	**16 664 842,36**	**1851868,37**	**2 225 585,34**	**10686891,766**	**2 615 216,41**	**49471829,299**	**52087045,709**

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

Nous avons regroupé toutes les charges de la section approvisionnement après avoir réparti les charges de centre administration.

Pour déterminer la somme des charges de chaque section on utilise la formule suivante :

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

Exemple pour le compte 60 les charges d'approvisionnement = 2474189,82+ 141026,59= 2 615 216,41

2.6.2 Charges d'Approvisionnement sur les Produit après l'imputation

Tableau N°22 : Charges d'approvisionnement après l'imputation

		CH/ Variables	CH/ Fixes						TOTAUX		
Désignation	**CIR**	**60**	**61**	**62**	**63**	**64**	**66**	**68**	**CH/ Variables**	**CH/ Fixes**	**TOTAL**
Charges approvisionnement	**0,27**	**2615216,41**	**4225060,08**	**715616,58**	**4563389,33**	**507103,29**	**609439,45**	**2926427,20**	**2615216,41**	**13547035,92**	**16162252,33**

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

Ce tableau présente les charges d'approvisionnement pour l'ensemble des produits après avoir appliqué le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) aux charges fixes.

La formule pour calculer les charges fixes d'approvisionnement imputées est :

Charges fixes d'approvisionnement imputées = Charges fixes d'approvisionnement avant imputation x CIR

Par exemple, pour le compte 61 :

Charges imputées = 15429312,5197 x 0,27=4225060,08.

2.6.3 Répartition des Charges d'Approvisionnement sur les Produit

Tableau N°23 : Répartition des charges d'approvisionnement sur les produits

Produit	Quantité Produite	Coût Matière U/PDT	Coût Matière Total/PDT	CH/VARIABLE	CHARGES FIXES						TOTAUX		TOTAL
6520 BCV	196	15553,1054	3 048 408,66	60	61	62	63	64	66	68	CH/ VARIABLE	CHARGES FIXES	
Coûts Matières Globaux			264632964,68	153,70	248,32	42,06	268,20	29,80	35,82	171,99	153,70	796,19	949,89

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

Le coût matière est calculé au niveau de la direction générale de l'entreprise, qui détermine le coût global des matières premières pour l'ensemble de la production. Ce coût matière global est alors communiqué au service de comptabilité analytique.

Au niveau du service de comptabilité analytique, la répartition des charges d'approvisionnement sur les différents produits se fait selon la formule suivante : **(Charges d'approvisionnement directes d'un centre de frais / Coûts matières globaux) x Coût matière unitaire du produit.**

Exemple pour le compte 60 : (2615216,41/264632964,68) ×15553,1054=153,70.

2.7 Calcule du coût de production

Tableau N°24 : Structure des coûts de production (par produit)

6520 BCV	Coût Matière	CH/ VARIABLE	Charges fixes									TOTAUX		
		60	61	62	63	64	65	66	68	91	99	CH/ VARIABLES	CH/FIXES	TOTAUX
COÛT MATIERE	15553,1054													15553,1054
CHARGES DE FABRICATIONS		1 520,73	1329,83	13,77	4615,68	0,00	138,78	759,71	805,52	40,30	-35,99	1 520,7297	7667,5962	9188,3259
CHARGES D'APPROVISIONNEMENTS		153,70	248,32	42,06	268,2	29,80	0,00	35,82	171,99	0,00	0,00	153,7025	796,1914	949,8939
COÛT DE PRODUCTION	15553,1054	1674,43	1578,14	55,83	4883,88	29,80	138,78	795,53	977,51	40,30	-35,99	1 674,43	9984,52	25691,3252

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

Après avoir déterminé les charges de fabrication et les charges d'approvisionnement et le coût de matière, on peut calculer le coût de production en utilisant la formule suivante :

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

Le coût de rebut (produits défectueux) est fourni par la direction générale et vient s'ajouter aux charges de fabrication pour calculer le coût de production.

Pour la cuisinière 6520 BCV : Le coût de production = 15553,1054+9188,3259+949,8939= 25691,3252.

- **Structure des Coûts de Production avec les Frais de Siège**

Tableau N°25 : Structure des coûts de production (par produit) avec les Frais de Siège

Produit	Coût de production sans frais de siège	Frais de siège	coûts de production avec les Frais de Siège
CUIS: 6520 BCV	**25691,3252**	**352,23**	**26043,5552**

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

Les frais de siège sont des frais généraux fournis par la direction générale.

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

Pour la cuisinière 6520BCV :

Coûts de production avec les Frais de Siège= 25691,3252+352,23= 26043,5552.

Section 3 : Interprétation et analyse des résultats

Cette section vise à analyser les résultats obtenus grâce au système de coût mis en place par l'unité cuisson de l'ENIEM. Nous évaluerons la cohérence de la méthode employée et sa capacité à générer des informations utiles pour la prise de décision en matière de gestion des coûts.

L'examen détaillé des différents postes de coûts permettra de mettre en évidence les leviers d'optimisation possibles au niveau de l'approvisionnement, de la production ou de la masse salariale.

Cette analyse critique des résultats validera la pertinence du modèle pour un pilotage efficace des coûts dans un contexte économique difficile, tout en soulignant les améliorations envisageables.

3.1 Le choix de la méthode de l'imputation rationnelle pour le produit "Cuisinière 6520 BCV"

L'unité cuisson a choisi d'utiliser la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes pour le calcul du coût de production de la cuisinière 6520 BCV car cette méthode est adaptée aux situations exceptionnelles comme celle que traverse l'unité lorsqu'elle a produit la cuisinière (2019) avec des faibles quantités (196 unités).

En effet, l'entreprise connaît des difficultés avec une production et une rentabilité faibles. La méthode d'imputation rationnelle permet donc de mieux prendre en compte cette baisse d'activité dans la répartition des charges fixes de structure sur les différents produits. Le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) basé sur l'activité réelle permet d'imputer les charges fixes en fonction de l'activité effectivement réalisée.

Cette méthode apporte donc plus de précision dans le calcul des coûts de revient et évite de surévaluer les charges affectées à chaque produit, ce qui aurait été le cas avec la méthode des coûts complets classiquement utilisée par l'unité cuisson.

3.2 Analyse des charges par section

Le découpage en centres de frais principaux et auxiliaires est cohérent, car il suit la logique des activités de l'entreprise. Les centres principaux correspondent bien aux fonctions essentielles d'approvisionnement, de production et de distribution. Les centres auxiliaires regroupent de manière pertinente les activités de support.

Les clés de répartition basées sur les effectifs et le temps de main d'œuvre paraissent adaptées pour ventiler les charges des centres auxiliaires administratifs et techniques. En effet, ces centres fournissent des prestations de personnel, donc il est logique de répartir leurs coûts en fonction du nombre d'employés dans chaque centre principal.

3.2.1 Les charges de centre principale

La répartition des charges directes par centre de frais principal se présente comme suit :

- **Centre 641 Traitement de surface :**

Ce centre supporte 22% des charges directes totales. Les charges sont constituées majoritairement de main d'œuvre directe (compte 63) ainsi que de services extérieurs (compte 61).

L'importance de la main d'œuvre s'explique par les opérations manuelles de traitement de surface des éléments de cuisinière. L'externalisation d'une partie de ces opérations pourrait être envisagée pour réduire les frais de personnel.

- **Centre 642 Mécanique :**

Avec 14% des charges directes totales, ce centre correspond principalement à l'usinage des pièces métalliques des cuisinières. Les frais de personnel (compte 63) sont le poste principal.

L'automatisation accrue de certaines tâches répétitives permettrait de réduire la part de main d'œuvre directe.

- **Centre 643 Tôlerie :**

Les charges directes (12%) sont composées aux trois quarts de services extérieurs (compte 61), du fait de la sous-traitance d'une partie de la fabrication des éléments de tôle.

Le recours à des prestataires extérieurs pourrait être optimisé en fonction de leur compétitivité.

- **Centre 644 Montage :**

Avec 36% des charges directes totales, ce centre de montage final des cuisinières est prépondérant. Les frais de personnel constituent logiquement le poste le plus important.

L'optimisation de la chaîne de montage et une meilleure répartition des tâches permettrait probablement de réduire les charges de main d'œuvre.

La séparation entre charges variables et fixes est appropriée pour concentrer l'imputation sur les secondes, conformément à la logique de la méthode des coûts partiels. Cela permet d'évaluer l'impact de la sous-activité uniquement sur les charges fixes.

L'utilisation du CIR est judicieuse étant donné le contexte de sous-activité pour ce produit. Plutôt que de répartir les charges fixes sur la base de l'activité théorique maximale, le CIR permet de les ajuster au niveau d'activité réel, plus faible. Cela évite de gonfler artificiellement les coûts fixes alloués au produit.

3.2.2 Charges d'approvisionnement

Les charges d'approvisionnement totales imputées sur l'ensemble des produits sont de 16162252,33 DA. Après répartition sur la cuisinière 6520 BCV, elles s'élèvent à 949,8939 DA.

Elles se composent de :

- Charges variables : 2615216,41 DA
- Charges fixes : 13547035,92 DA

Les charges fixes représentent 83,8% du total des charges d'approvisionnement. Cette prédominance s'explique par la présence de nombreuses charges de structure liées à la gestion des approvisionnements.

La part imputée sur la cuisinière 6520 BCV reste cependant limitée (3,7% du coût de production) car ces charges fixes sont réparties sur l'ensemble des produits.

La répartition des charges d'approvisionnement sur la base du coût matière est cohérente. Ce critère reflète bien la consommation de matières premières de chaque produit. D'autres clés moins précises, comme le chiffre d'affaires, auraient pu introduire des distorsions.

3.2.3 Les charges de fabrication

Les charges de fabrication totales pour l'ensemble des produits sont de 98638750,28 DA.

Elles se répartissent entre :

- Charges variables : 16105395,17 DA (16,3%)
- Charges fixes : 80263855,11 DA (83,7%)

La part prépondérante des charges fixes s'explique par l'existence de nombreuses charges de structure au niveau des sections principales de production (frais de personnel, amortissements, entretien des équipements...).

Après répartition sur la cuisinière 6520 BCV, les charges de fabrication représentent 9188,3259 DA, soit 35,8% du coût de production.

3.3 Analyse du coût de production

Le coût de production total de la cuisinière 6520 BCV est de 26043,5552. Il se décompose comme suit :

- Coût matière première : 15553,1054 DA
- Charges de fabrication : 9188,3259 DA
- Charges d'approvisionnement : 949,8939 DA
- Frais de siège : 352,23 DA

- Le coût matière première représente 59,72% du coût total. Cette part très importante s'explique par :
  - L'utilisation de matières premières de qualité supérieure (acier inoxydable, fonte émaillée) qui sont plus coûteuses.
  - Des pertes matières relativement élevées lors de la fabrication, ce qui accroît la consommation de matières. Une optimisation des processus de production permettrait de réduire ces pertes.
  - L'absence d'efforts importants pour négocier les prix d'achat des matières premières auprès des fournisseurs. La marge de négociation sur les prix semble limitée.

Des actions sont possibles pour optimiser ce poste :

- Négocier des prix plus compétitifs auprès des fournisseurs grâce aux volumes.
- Rechercher des fournisseurs plus économiques, même à l'étranger.
- Étudier la possibilité d'utiliser des matières alternatives moins coûteuses quand la qualité le permet.

- Les charges de fabrication représentent 35,8% du coût total car la fabrication de ce modèle nécessite beaucoup de main d'œuvre sur les lignes de production du fait d'opérations manuelles peu automatisées.

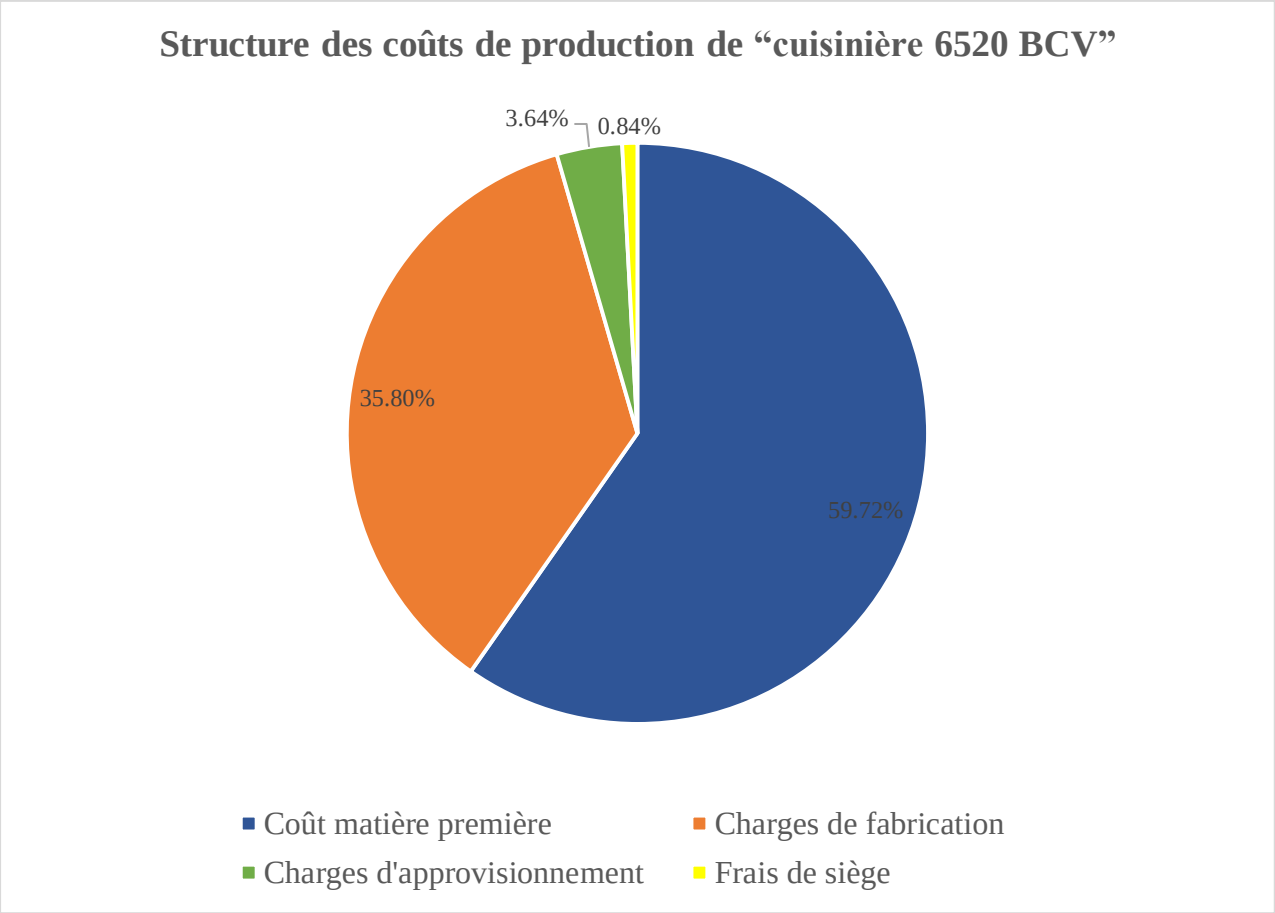
Elles regroupent les consommations des différents centres de production ainsi que les charges de main d'œuvre. Leur maîtrise est essentielle pour optimiser le coût de production.

Pour les optimiser, les décideurs de l'ENIEM devraient :

- Automatiser davantage les tâches répétitives
- Revoir l'organisation des postes pour maximiser la productivité
- Sous-traiter une partie de la production si les coûts externes sont plus faibles
- Négocier les conditions des prestations externalisées (traitement de surface, tôlerie)

- Les charges d'approvisionnement ne représentent que 3,64% du coût de production total. Elles recouvrent les coûts de gestion et de passation des commandes d'achats de matières premières et composants. Cette part réduite traduit une gestion optimisée des approvisionnements.

Figure N°16 : structure de coût de production



3.4 L'apport du système de coût utilisé pour le produit "cuisinière 6520 BCV" par l'unité cuisson à la prise de décision

Le système de coût mis en place par l'unité cuisson, utilisant la méthode d'imputation rationnelle des charges, apporte une aide précieuse aux décideurs de l'entreprise. Il leur fournit en effet une connaissance fine des coûts de production par produit, en imputant avec précision les charges fixes grâce au coefficient d'imputation rationnelle.

Cette visibilité sur les coûts de revient de chaque référence permet d'identifier les produits les plus rentables, ainsi que ceux générant le moins de marge. Ces informations éclairent les décisions commerciales et marketing, en orientant par exemple les efforts promotionnels vers les articles offrant le meilleur retour sur investissement.

La séparation entre charges variables et fixes autorise par ailleurs une analyse pertinente des impacts d'une variation d'activité sur les coûts, utile pour définir la gestion optimale de la production.

De plus, l'identification des principaux postes de charges (matières premières, masse salariale, amortissements...) dirige les actions à entreprendre en priorité pour réduire les coûts.

Enfin, la comparaison régulière entre les coûts préétablis et les coûts réels met en lumière les éventuels écarts, permettant de corriger les processus générateurs de surcoûts.

Ainsi, de par la richesse des informations qu'il produit, ce système de coût soutient de façon efficace le pilotage stratégique et opérationnel de l'unité cuisson.

Conclusion

Ce troisième chapitre nous a permis, à travers une étude de cas concret au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM, d'analyser l'application des concepts théoriques vus précédemment concernant les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique.

Nous avons pu constater que l'unité cuisson utilise généralement la méthode des coûts complets, mais a choisi d'utiliser la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes pour le calcul du coût de production du modèle de cuisinière 6520 BCV. Ce choix était justifié par le contexte de sous-activité et de faible rentabilité traversé par l'entreprise.

L'analyse détaillée de la détermination du coût de production de ce modèle nous a permis de valider la cohérence du système de coût mis en place. Le découpage en centres de frais, le choix des clés de répartition, l'imputation rationnelle des charges fixes et le calcul final du coût de revient nous sont apparus appropriés et rigoureux.

Enfin, nous avons pu constater l'apport concret de ce système de coût pour la prise de décision, en fournissant aux dirigeants une connaissance fine des postes de coûts à optimiser.

Sur cette base, des pistes d'amélioration peuvent être identifiées, tant au niveau de l'approvisionnement et de la production que de la maîtrise de la masse salariale.

Ainsi, à travers ce cas pratique, nous avons pu valider l'importance d'un système de comptabilité analytique adapté, générateur d'informations pertinentes pour un pilotage efficace des coûts et un processus décisionnel éclairé.

Conclusion générale

Face à la pression exacerbée sur les coûts et les marges, la maîtrise fine des dépenses est devenue une question de survie pour les entreprises évoluant dans un écosystème économique complexe et impitoyable. Entre fragmentation des chaînes de valeur, disruptions technologiques incessantes et exigences sociétales croissantes, les organisations doivent composer avec des défis inédits remettant en cause leurs paradigmes traditionnels de gestion.

Dans ce contexte de "tempête parfaite", toute entreprise se doit de repenser en profondeur son pilotage pour gagner en résilience et en compétitivité. Optimiser sa rentabilité, améliorer sa position concurrentielle, préparer l'avenir : autant d'impératifs nécessitant une révolution des processus décisionnels et des systèmes d'information économique.

En effet, l'environnement économique algérien reste marqué par la prédominance des méthodes traditionnelles de calcul des coûts, centrées sur les coûts complets. Or ces techniques ne permettent pas toujours d'appréhender finement la réalité des coûts au sein de structures complexes et éclatées entre de multiples centres de responsabilité. Dans ce contexte, les entreprises algériennes peinent à identifier avec précision les véritables inducteurs de coûts, ce qui nuit à l'efficacité des actions de réduction des coûts.

Par ailleurs, la part croissante des charges indirectes liée à l'automatisation rend les répartitions forfaitaires obsolètes. La persistance de mauvaises allocations de coûts engendre alors des décisions sous-optimales. Qui plus est, la faible automatisation des traitements comptables complique la production d'analyses fines des coûts en temps réel, handicapant le pilotage.

En outre, rares sont les entreprises algériennes qui procèdent à des analyses multidimensionnelles associant coûts et indicateurs opérationnels. Pourtant, ce croisement est indispensable pour disposer d'une vision globale des performances et orienter les actions prioritaires.

Enfin, le manque de compétences locales en comptabilité analytique avancée freine la diffusion des innovations dans ce domaine. Les dirigeants peinent à percevoir la valeur ajoutée d'investir dans ces systèmes complexes, faute de retours d'expérience probants.

Dès lors, de profondes mutations sont nécessaires pour que les organisations algériennes puissent pleinement tirer parti de la comptabilité analytique. Plusieurs pistes d'amélioration peuvent être envisagées :

- Investir dans la formation des comptables et contrôleurs de gestion aux méthodes récentes comme l'ABC. Les partenariats universités-entreprises sont à encourager dans cette optique.

- Accélérer l'automatisation des traitements analytiques pour gagner en précision et en réactivité. L'analyse en temps réel des coûts doit devenir la norme.

- Encourager les approches multicritères associant coûts, qualité, délais, satisfaction client... Seule cette vision 360° permettra un pilotage optimal.

- Mettre en place des incitations fiscales pour les entreprises investissant dans leur comptabilité analytique, sous conditions de résultats.

- Multiplier les études de cas et les retours d'expérience pour lever les réticences des décideurs. La preuve par l'exemple sera décisive.

- Proposer des solutions clés en main via des éditeurs de logiciels internationaux, pour simplifier l'adoption de ces techniques.

- A n'en pas douter, le déploiement massif d'une comptabilité analytique de nouvelle génération doit devenir une priorité stratégique pour hisser la performance du tissu productif algérien. Les pouvoirs publics ont un rôle proactif à jouer dans cette transition par l'incitation et la pédagogie. Les partenariats public-privé seront déterminants pour favoriser le transfert de technologies et l'émergence de pôles d'excellence nationaux.

Plus spécifiquement, notre travail a permis de confirmer les hypothèses émises au départ. D'une part, nous avons bien pu vérifier que la comptabilité analytique nourrit de façon décisive la prise de décision en matière de gestion des coûts, à travers des outils comme l'analyse des écarts, l'identification des coûts pertinents ou l'étude des coûts différentiels.

D'autre part, l'étude de cas à l'ENIEM a montré que malgré l'utilisation pertinente des méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique (coûts complets, coûts partiels), des améliorations sont encore possibles. Notamment, l'introduction de techniques plus modernes comme la méthode des coûts par activité (ABC) permettrait d'affiner encore davantage l'allocation des coûts indirects aux différents objets de coûts. Cela générerait une connaissance plus fine des sources de coûts, indispensable pour prendre les décisions optimales de réduction des coûts et d'amélioration de la rentabilité.

De façon générale, ce mémoire a mis en lumière l'importance pour les entreprises algériennes de se doter de systèmes de comptabilité analytique avancés, condition nécessaire pour rester compétitives face à la complexité croissante des chaînes de valeur mondiales. Au-delà du cas spécifique de l'ENIEM, il apparaît que de nombreuses organisations algériennes ont encore du chemin à parcourir pour exploiter tout le potentiel de la comptabilité analytique dans la prise de décisions liées à la gestion des coûts.

Par cette conclusion, nous espérons avoir bien éclairci l'importance stratégique pour les entreprises algériennes de s'approprier les apports de la comptabilité analytique moderne. Même si des progrès indéniables ont déjà été accomplis, comme l'illustre l'étude de cas à l'ENIEM, les marges de progression restent immenses. Réussir cette mue suppose un engagement fort de tous les acteurs concernés. Nul doute cependant que la maîtrise renforcée des coûts qui en résultera sera un atout de compétitivité décisif pour les organisations algériennes désireuses de s'affirmer dans l'économie mondiale du 21e siècle.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages :

- ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et application », DUNOD, Paris, 2010.
- Andréani Edgard, « Revue économique, volume 18, n°5», 1967.
- Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young, "Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution", 6th edition, Pearson, 2018.
- Benoît Gérard, Bénédicte Merle, " Pro en Contrôle de gestion", 3e édition, Eyrolles, Paris, 2018.
- Bouquin, H, "Le contrôle de gestion", 10e édition, Presses Universitaires de France, 2010.
- Burlaud, A. et Simon, C. J., "Comptabilité de gestion : Coût et contrôle", 2e édition, Vuibert, Paris, 1997.
- Christopher J. McLaney, Peter Atrill, "Management Accounting: Principles and Applications", 8th edition, Pearson, 2015.
- CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976.
- Colin, G, "Contrôle de gestion", 5e édition, Vuibert, Paris, 2005.
- DE BOISLANDELLE HenriMahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998.
- Didier Bensadon, Nicolas Praquin, Béatrice Touchelay, "Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises", Economica, Paris, 2011.
- Drury, C., "Management and cost accounting", 10th edition, Cengage Learning EMEA, 2018.
- DUBRULLE .L et JOURDAIN. D, « comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007.
- Dubrulle, L. & Jourdain, "Comptabilité analytique de gestion", 4e édition, DUNOD, PARIS, 2013.
- E. Rimailho, "Organisation à la française", Delmas, Paris, volume 3, 1936.
- GERARD MELYON, "COMPTABILITE ANALYTIQUE", EDITION BREAL, 2004.
- Gervais, M. "Contrôle de gestion", 8e édition, Economica, Paris, 2009.
- GOUGET Christian, RAULET Christian, « Comptabilité de gestion », 7ème édition, Edition Gualino, Paris, 2007.
- Grégoire, E., "Comptabilité et gestion des coûts", 3e édition, Pearson Education France, 2014.

Bibliographie

- HENRI GODEFROID, "le père de la comptabilité industrielle", Études historiques, Paris, 1864.
- HERNARD Monique et HEIM José : « dictionnaire de la comptabilité », 4ème Edition La Villeguérin, Paris, 1993.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V., "Comptabilité de gestion", 16e édition, Pearson France, 2018.
- Jacques Laffont, Jean Tirole, « Revue d'économie politique », vol. 115, no. 5, Presses de Sciences Po, 2005.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A., "Advanced management accounting", 3rd edition, Prentice Hall, 2015.
- Lebas M, "Comptabilité analytique basée sur les activités", Editions d'Organisation, Paris, 1995.
- MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, "comptabilité analytique : outil de gestion & aide à la prise de décision".
- Martinet, A-C et al, "lexique de la gestion", Edition Dalloz, Paris, 2003.
- Michel GERVAIS, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7ème édition.
- Naro, G., "Traité de contrôle de gestion, Principes et pratiques", 4e édition, Gualino, Paris, 2017.
- Sylvie Gerbaix, "Le contrôle de gestion", 3e édition, La Découverte, Paris, 2006.
- YVES DE ROUGE, "Comptabilité des gestions", 3e édition, De Boeck, Bruxelles, 2013.
- Yves Levant, Olivier de La Villarmois, «Comptabilité Contrôle Audit», Economica, Paris, 2001.

Articles :

- https://www.ecosys.net/fr/connaissances/la-gestion-des-couts-de-projet-etapes-bases-et-avantages/ (publié le 1 er juillet 2022 consulté le 16/06/2023 à 14h22)
- Surfeco21, http//www.surfeco21.com, La décision-Le processus de décision (publier le 7 octobre 2009, consulté le 2 Juillet 2023 à 15H20h).

Bibliographie

Mémoires et thèses :

- ABDELKADER Adla, thèse doctorale, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, l'Université Toulouse III- Paul Sabatier, France, Juin 2010
- Mémoire online, http//www.mémoireonline.com, management et système d'organisation, AHMED SALEM OULD SIDI, 2004.
- ARAB Zoubir : « la comptabilité analytique dans une entreprise – Rôle et Objectifs », rapport de stage d'expertise comptables, novembre 2000
- BENKHALED Abdeslam, TEBAKH Ali, Mémoire de fin de cycle Master, « La comptabilité analytique un outil d'évaluation des coûts et de prise de décision », 2015
- AIDLI Thiziri, MOUHOUBI Bahia, Mémoire de fin de cycle Master, « La Comptabilité Analytique: Rôles et Objectifs- Cas : CEVITAL »

Sites web :

- https://www.ideeclis.fr/894.html, publié le 22 octobre 2020, consulté le 24 Juillet 2023 à 13h:09.

Liste des figures

Liste des figures

N° Figure	Désignation	Page
Figure n°01	Caractéristiques d'un coût	16
Figure n°02	distinction entre charges directes et charges indirectes	23
Figure n°03	évolution comparée des charges fixes totales et des charges fixes unitaires en fonction des activités	23
Figure n°04	évolution comparée des charges variables totales et des charges variable unitaires en fonction des activités	24
Figure n°05	les différentes méthodes des coûts complets	25
Figure n°06	Principe de la méthode des sections homogènes	27
Figure n°07	principes de base de la méthode ABC	37
Figure n°08	Préparer une décision.	55
Figure n°09	Classification des décisions selon le degré d`importance	58
Figure n°10	Les étapes du processus de décision	61
Figure n°11	la détermination du seuil de rentabilité (SR)	77
Figure n°12	La détermination du point mort	80
Figure n°13	les unités de l'ENIEM	91
Figure n°14	Organigramme de l'ENIEM	92
Figure n°15	Organigramme de l'unité cuisson	94
Figure n°16	structure de coût de production	116

Liste des tableaux

Liste des tableaux

N° Tableau	Désignation	Page
Tableau n°01	la comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière	7
Tableau n°02	le champ d'application du coût	13
Tableau n°03	Les coûts préétablis et les coûts constatés	14
Tableau n°04	le contenu du coût	16
Tableau n°05	comparaison entre les coûts fixes et les coûts variables	20
Tableau n°06	comparaison entre les coûts directs et les coûts indirects	21
Tableau n°07	Tableau de répartition des charges indirectes	29
Tableau n°08	principe de la méthode des coûts variables.	40
Tableau n°09	Caractéristiques des différents types de décision selon leur niveau	59
Tableau n°10	les dimensions de la phase de compréhension	60
Tableau n°11	Différence entre les coûts pertinents et non pertinents	70
Tableau n°12	Tableau des charges par section	97
Tableau n°13	Répartition des charges de section administration	98
Tableau n°14	Répartition des charges de section soutien technique	99
Tableau n°15	Les charges de la section principale avant la répartition	100
Tableau n°16	Les charges de la section principale après l'imputation	102
Tableau n°17	Calcul des temps de production globaux	103
Tableau n°18	Temps globaux	103
Tableau n°19	Calcul du coût de l'unité d'œuvre par centre de frais pour la cuisinière 6520 BCV	104
Tableau n°20	Détermination des charges de fabrication par produit	106
Tableau n°21	Charges d'approvisionnement avant l'imputation	108
Tableau n°22	Charges d'approvisionnement après l'imputation	109
Tableau n°23	Répartition des charges d'approvisionnement sur les produits	110
Tableau n°24	Structure des coûts de production (par produit)	111
Tableau n°25	Structure des coûts de production (par produit) avec les Frais de Siège	112

Table des matières

Table des matières

Liste des abréviations

Sommaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE…….…….....1

Chapitre I : Aspects théoriques de la comptabilité analytique……...3

Introduction

Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique……..… 4

1.1 Historique de la comptabilité analytique……..... 4

1.1.1 Apparition de la comptabilité analytique…… 4

1.1.2 Evolution de la comptabilité analytique……. 5

1.2 La comptabilité générale et la comptabilité analytique..... 5

1.2.1 Définition de la comptabilité générale…… 5

1.2.2 Définition de la comptabilité analytique…… 6

1.2.3 Relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique…… 6

1.2.4 La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière…….....7

1.2.5 Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique……. 8

1.3 Rôle et objectifs de la comptabilité analytique……. 8

1.3.1 Rôle de la comptabilité analytique……. 8

1.3.1.1 Analyse des coûts…… 8

1.3.1.2 Prise de décision……..… 8

1.3.1.3 Contrôle de gestion…….…… 8

1.3.1.4 Évaluation de la rentabilité…….. 9

1.3.1.5 Optimisation des processus…….. 9

1.3.1.6 Évaluation de la performance……..… 9

1.3.1.7 Planification budgétaire…….. 9

1.3.1.8 Évaluation des investissements…… 9

1.3.2 Objectifs de la comptabilité analytique……..…… 9

1.3.2.1 Comprendre les coûts…….…… 9

1.3.2.2 Améliorer la rentabilité…… 9

Table des matières

1.3.2.3 Contrôler les coûts…… 10

1.3.2.4 Aider à la planification…….. 10

1.3.2.5 Évaluer les performances……..…..…….. 10

1.4 Les sources d'information de la comptabilité analytique…….. 10

1.4.1 Les données financières de l'entreprise…….…….. 10

1.4.2 Les données opérationnelles…….….. 10

1.4.3 Les systèmes d'information de gestion…….…….. 10

1.4.4 Les enquêtes et entretiens……..……. 10

1.4.5 Les études de marché…….. 10

1.5 Les fonctions de la comptabilité analytique……... 11

1.5.1 La fonction de calcul des coûts et d'analyse de la rentabilité…….. 11

1.5.2 La fonction d'analyse d'activité et des conditions internes d'exploitation ……...……11

1.5.3 La fonction d'aide à la décision……..……. 11

Section 2 : Outils et méthodes de calcul des coûts……..…….. 11

2.1 Notion des coûts…….. 11

2.1.1 Les caractéristiques de coût…….. 12

2.1.1.1 Le champ d'application……..12

2.1.1.2 Le moment de calcul…….. 14

2.1.1.3 Le contenu……...…….. 15

2.1.2 Classification des coûts…….…….. 17

2.1.2.1 Selon le stade d'élaboration de produit…….. 17

2.1.2.2 Selon le moment de calcul……... 18

2.1.2.3 Selon la nature des charges prise en compte…….. 18

2.1.3 Typologie des coûts…….. 19

2.1.3.1 Les coûts variables et les coûts fixes ……..…….. 19

2.1.3.2 Les coûts directs et coûts indirects……..…….. 20

2.1.4 Objets des coûts……... 21

2.1.5 Concepts de charges……...…….. 22

2.1.5.1 Définition des charges……..……...…….. 22

2.1.5.2 Classification des charges…….. 22

2.1.5.2.1 Les charges directes des charges indirectes……...…….. 22

Table des matières

2.1.5.2.1 Les charges fixes des charges variables…….. 23

2.2 Les méthodes de calcul des coûts…….....…….. 24

2.2.1 Le système des coûts complets …….....…….. 24

2.2.1.1 La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse.....25

2.2.1.1.1 Principes de la méthode……..…..….. 26

2.2.1.1.2 Démarche de la méthode…….....…….. 27

2.2.1.1.3 Les avantages et les limites de la méthode.....…….. 30

2.2.1.2 La méthode des coûts standards……..…….. 31

2.2.1.2.1 Définition de la méthode…… 32

2.2.1.2.2 Le principe de la méthode…….....…….. 32

2.2.1.2.3 Les objectifs de la méthode……...……...…….. 32

2.2.1.2.4 Typologie des coûts préétablis…….....….. 32

2.2.1.2.5 La mise en œuvre de la méthode……..….. 33

2.2.1.2.6 Calcul et analyse des écarts…….....……..….. 33

2.2.1.2.7 Avantages et limites de la méthode……..... 36

2.2.1.3 La méthode « ABC » Activity Based Costing……..... 37

2.2.1.3.1 Définition la méthode « ABC » ……...….. 37

2.2.1.3.2 Principe de la méthode…….....……..….. 37

2.2.1.3.3 Concepts de base de la méthode……...….. 38

2.2.1.3.4 La mise en œuvre de la méthode……..... 38

2.2.1.3.5 Les avantages et les limites de la méthode ABC……. 39

2.2.2 Le système des coûts partiels…….....…….. 39

2.2.2.1 La méthode du coût variable simple (direct costing) ……... 40

2.2.2.1.1 Définition de la méthode…….....……... 40

2.2.2.1.2 Principe de la méthode…….....…….. 40

2.2.2.1.3 La mise en œuvre de la méthode……...….. 41

2.2.2.1.4 Avantages et limites de la méthode……..... 42

2.2.2.2 La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes……. 42

2.2.2.2.1. Définition…….....…….. 42

2.2.2.2.2. Principe de la méthode…….....…….. 43

2.2.2.2.3 La mise en œuvre de la méthode……..... 43
2.2.2.2.4 Avantages et limites de la méthode……..…….. 44
2.2.2.3 La méthode du coût marginal……..... 44
2.2.2.3.1 Définition de la méthode……..... 44
2.2.2.3.2 Le principe de la méthode……..... 44
2.2.2.3.3 La mise en œuvre de la méthode……..... 45
2.2.2.3.4 Les avantages et les limites de la méthode 52…….45
Section 3 : La gestion des coûts……..……46
3.2 Les étapes de la gestion des coûts……47
3.2.1 La planification des ressources d'un projet……..…….47
3.2.2 L'estimation des coûts……..…….47
3.2.3 La budgétisation des coûts……49
3.2.4 Le contrôle des coûts……49
3.3 Les stratégies de la gestion des coûts dans une entreprise……50
3.4 Les facteurs clé de succès de la gestion des coûts dans une entreprise……51
3.5 Les défis auxquels sont confrontées les entreprises dans la gestion des coûts……51
3.5.1 La complexité de la chaîne d'approvisionnement……..51
3.5.2 Fluctuations des coûts des matières premières……52
3.5.3 Concurrence accrue……52
3.5.4 Coûts de main-d'œuvre……52
3.5.5 Technologie et innovation……52
3.5.6 Pressions réglementaires……..…52
Conclusion ……..……..…53

CHAPITRE 2 : La comptabilité analytique comme outil de prise de décision en matière de gestion des coûts……...54
Introduction ……...…54
Section 1 : Généralités sur la prise de décision…….……54
1.1 Définitions de la décision……..……55
1.2 Les modèles de décision……..……56
1.3 Typologies de la décision……..…..…57
1.3.1 Selon l'échéance de décision……...……57

Table des matières

1.3.2 Selon l'objet ou niveau de décision……57

1.3.3 Selon la nature des variables de décision……58

1.3.4 Selon le degré de risque de décision……58

1.4 Caractéristiques des différents types de décision……59

1.5 Le processus de prise de décision……60

1.5.1 Phase de compréhension et de perception du problème……60

1.5.2 Phase de conception……61

1.5.3 Phase d'analyse des solutions……61

1.5.4 Phase de choix (prise de décision) ……61

1.5.5 Phase de contrôle……62

1.6 L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise……62

1.6.1 Performance opérationnelle……62

1.6.2 Innovation et croissance……63

1.6.3 Rentabilité et finances……63

1.6.4 Réputation et relations avec les parties prenantes……63

1.6.5 Gestion des risques……63

1.6.6 Culture organisationnelle……63

1.6.7 Adaptabilité aux changements……63

1.6.8 Utilisation des ressources……63

1.7 Les facteurs influençant la prise de décision……64

1.7.1 Facteurs internes à l'entreprise……64

1.7.1.1 Culture organisationnelle……64

1.7.1.2 Structure organisationnelle……64

1.7.1.3 Ressources disponibles……64

1.7.1.4 Objectifs et stratégie……64

1.7.1.5 Expérience et expertise……64

1.7.2 Facteurs externes à l'entreprise……64

1.7.2.1 Environnement économique……64

1.7.2.2 Concurrence……64

1.7.2.3 Évolutions technologiques……64

1.7.2.4 Cadre juridique et réglementaire……65

1.7.2.5 Attentes des parties prenantes……65

Table des matières

1.7.2.6 Tendances sociétales……..…….....….65

Section 2 : Les coûts dans le contexte décisionnel…….……..….65

2.1 Les coûts pertinents et les coûts non pertinents……..…….65

2.1.1 Les coûts pertinents……...……...…..….65

2.1.1.1 Définition des coûts pertinents……..….65

2.1.1.2 Caractéristiques des coûts pertinents …….....66

2.1.1.3 Pertinence des Coûts dans la Prise de Décision…….....66

2.1.1.4 Exemples d'applications des coûts pertinents dans la prise de décision en gestion des coûts…….....66

2.1.1.5 L'importance des coûts pertinents dans la prise de décision en gestion des coûts…….....69

2.1.2 Les coûts non pertinents…….....69

2.1.2.1 Définition des coûts non pertinents……....69

2.1.2.2 Caractéristiques des coûts non pertinents……..70

2.1.2.3 Types de coûts non pertinents……....70

2.1.2.4 Différence entre les coûts pertinents et non pertinents……..….71

2.2 Les coûts différentiels…….....71

2.2.1 Définition des coûts différentiels…….…….71

2.2.2 Caractéristiques de coût différentiel…….…....72

2.2.3 L'objectif des coûts différentiels……...73

2.3 Le Coût d'opportunité…….…....73

2.3.1) Définition de coût d'opportunité……..…....73

2.3.2 Types de coûts d'opportunité……....74

2.3.3 L'objectif des coûts d'opportunité……....74

2.4 L'analyse en coûts……....74

2.4.1. L'analyse en coûts complets……....74

2.4.2 L'analyse en coûts variables…….....75

2.4.3 L'analyse par le point mort ou le seuil de rentabilité (SR) ……...77

2.4.3.1 L'interprétation graphique…….....79

2.4.3.2 L'analyse prévisionnelle…….....80

Section 3 : les limites de la comptabilité analytique dans la prise de décision……82

3.1 Les limites inhérentes à la comptabilité analytique…….…....83

3.3.1 Informations partielles ou subjectives……..…….…....83

3.3.2 Difficulté d'allocation de certains coûts……....83

3.3.3 Pas de prise en compte des opportunités……....84

3.3.4 La comptabilité analytique ne fait pas tout……....84

3.3.5 Risque de décisions sous-optimales……..……....84

3.2Les biais cognitifs dans l'utilisation des informations de comptabilité analytique……..…….....84

3.2.1 Le risque de "tunnel vision"…….....85

3.2.2 La tentation de maximiser les critères comptables…….....85

3.2.3 La recherche de réduction des coûts à court terme……..…....85

3.3 Les précautions à prendre pour une utilisation éclairée de la comptabilité analytique……..……85

3.3.1 Replacer les informations sur les coûts dans le contexte global de l'entreprise…….....85

3.3.2 Recourir à d'autres outils de gestion en complément……....85

3.3.3 Intégrer des critères non financiers dans l'évaluation……...86

3.3.4 Rester vigilant face aux biais cognitifs ……....86

Conclusion……..86

CHAPITRE 3 : Etude de cas ENIEM……..88

Introduction …….....88

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil……88

1.1 Historique et situation géographique de L'ENIEM……....88

1.1.1 Création de l'ENEIM……....88

1.1.2 La forme juridique et le capital social……....89

1.2 Situation géographique……....89

I.3 Mode d'organisation de l'ENIEM……....89

1.3.1 L'unité siège…….....89

Table des matières

I.3.2 Les unités de l'ENIEM ……..…….....90

1.3.2.1 Les unités de production……..…….…….....90

1.3.2.2 Unité commerciale…….…….....90

1.3.2.3 Unité prestations techniques…….....90

1.4 Les missions et objectifs de l'ENIEM…….91

1.4.2 Les missions principales de l'entreprise……....91

1.4.3 Les objectifs de l'ENIEM…….....92

1.4.4 L'organigramme de L'entreprise ENIEM……....93

1.5 Présentation de l'unité Cuisson…….…..…....94

1.5.1 Origine et objet de l'unité cuisson…….....94

1.5.2 Organisation de l'unité cuisson……..……..…….…….....94

Section 2 : la méthode utilisée par l'unité cuisson pour le calcul du coût de production…….…….....96

2.1 Le découpage de l'unité en centres de frais…….....96

2.1.1 Les sections principales…….…….…….....96

2.1.2 Les centres auxiliaires…….…….…….....97

2.2 La répartition des charges dans les centres d'analyse…….99

2.2.1 La répartition secondaire des charges ……..99

2.2.2 Le tableau des charges de section principale après la répartition…….101

2.3 L'imputation des charges fixes de section principale…….……....102

2.4 Détermination des unités d'œuvre…….……....104

2.4.1 Calcul des Temps de Production Globaux (Heures Machines)……..….104

2.4.2 Calcul du Coût de l'Unité d'Œuvre par Centre de Frais……....105

2.5 Détermination des Charges de Fabrication par Produit……....107

2.6 Charges d'Approvisionnement sur les Produit…….……....109

2.6.1 Charges d'Approvisionnement sur les Produit avant l'imputation…....109

2.6.2 Charges d'Approvisionnement sur les Produit après l'imputation……..110

2.6.3 Répartition des Charges d'Approvisionnement sur les Produit…….....111

2.7 Calcule du coût de production…….....112

Section 3 : Interprétation et analyse des résultats……....113

3.1 Le choix de la méthode de l'imputation rationnelle pour le produit "Cuisinière 6520 BCV" …….....113

3.2 Analyse des charges par section…….……....114

Table des matières

3.2.1 Les charges de centre principale……. ……...114

3.2.2 Charges d'approvisionnement…….……....115

3.2.3 Les charges de fabrication…….……..…..115

3.3 Analyse du coût de production…….…….....116

3.4 L'apport du système de coût utilisé pour le produit "cuisinière 6520 BCV" par l'unité cuisson à la prise de décision …….…….....118

Conclusion …….…….....118

Conclusion générale…….…....120

Bibliographie

Liste des figures

Liste des tableaux

Table des matières

Résumé

Résumé

Ce mémoire analyse le rôle de la comptabilité analytique comme outil d'aide à la décision en matière de gestion des coûts. Il se structure en trois parties.

La première pose les bases théoriques de la comptabilité analytique, sa différence avec la comptabilité générale, ses rôles et objectifs. Puis elle détaille les principales méthodes de calcul des coûts : coûts complets avec la méthode des centres d'analyse, des coûts standards ou de l'ABC, et coûts partiels. Enfin, elle aborde le processus global de gestion des coûts.

La deuxième partie analyse l'apport concret de la comptabilité analytique pour les décisions de gestion des coûts, à travers des concepts clés comme les coûts pertinents, les coûts différentiels et d'opportunité. Des exemples d'application éclairent son rôle pour des choix de tarification, make or buy, investissements.

La troisième partie présente une étude de cas détaillée du calcul des coûts de production d'un modèle de cuisinière à l'ENIEM. L'analyse de la méthode employée et des résultats valide la rigueur du système mis en place et son utilité pour identifier des leviers d'optimisation des coûts et de la rentabilité.

Mots clés : comptabilité analytique, coûts, prise de décision, gestion des coûts, optimisation, rentabilité, ENIEM.

Summary

This thesis analyzes the role of managerial accounting as a decision-making tool for cost management. It is structured in three parts.

The first part lays the theoretical foundations of managerial accounting, its difference with financial accounting, its roles and objectives. Then it details the main costing methods: full costing with the center of analysis method, standard costing or ABC, and partial costing. Finally, it addresses the overall cost management process.

The second part examines the practical contribution of managerial accounting for cost management decisions, through key concepts such as relevant costs, differential costs and opportunity costs. Application examples highlight its role in pricing, make or buy, investment decisions.

The third part presents a detailed case study of the production cost calculation for a cooker model at ENIEM. The analysis of the method used and the results validates the rigor of the system in place and its usefulness for identifying levers to optimize costs and profitability.

Keywords: managerial accounting, costs, decision making, cost management, optimization, profitability, ENIEM