

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales

Et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire de fin de cycle

**En vue de l'obtention du Diplôme de Master en Science Financière et
Comptabilité**

Option : Audit et Contrôle de gestion

Thème

Les modèles de calcul des coûts et impacts sur
la performance.

Cas de l'unité cuisson de L'ENIEM.

Présenter par :

-HOSNI Amina.

Dirigé par :

- Mr.HADJOU Abdelaziz.

Members du jury:

-President: Mr AMIAR Habibe, MAA, UMMTO.

-Examineur: Mr OUSSAID Aziz, MAA, UMMTO.

- Rapporteur: Mr HADJOU Abdelaziz, MAA, UMMTO.

Promotion : 2021-2022.

Remerciements

Au terme de ce travail, je remercie le BON DIEU tout puissant qui m'a donnée la force et la volonté d'achever cette réalisation.

Mes vifs remerciements à Mr HADJOU, mon promoteur, qui a bien voulu m'orienter tout au long de ce travail, je tien plus particulièrement à exprimer ma reconnaissance pour la qualité de son encadrement, sa disponibilité, sa patience, son soutien et ses conseils tout au long de ce travail.

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

Mes 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 m'ont accueillie pour effectuer mon stage de fin cycle.

Enfin, j'adresse mes remerciements à toute personne qui a contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicace.

A mes très chers et honorables parents ;

*Qui n'ont jamais cessé de m'encourager, me soutenir et m'épauler
Et qui m'ont aidé tout au long de ma vie afin que je puisse réussir et de
M'éclairer le chemin avec leurs conseils, que Dieu leur porte bonheur
Et longue vie.*

A ma chère sœur SARAH et A mon cher frère ABDERRAHEMANE.

Pour leur soutien moral et leurs conseils,

Tout au long de mes études.

A ma grande mère

A qui je souhaite bonne santé.

Et toutes mes tantes et à toute la famille.

Amina.

Liste des abréviations

Liste des abréviations:

ABC: Activity-Based costing.

ABM : Activity-Based Management.

UVA : Unité de valeur ajoutée.

CAM-I: Computer Aided Manufacturing International.

IRFF : Imputation rationnelle des frais fixes.

MCV : Marge sur coût variable.

CA : Chiffre d'affaire.

CV : Coûts variable.

TMCV : Taux de la marge sur coût variable.

SR : Seuil de rentabilité.

CIR : Coefficient d'imputation rationnel.

ROI: Return of investment.

ROE: Return of equity.

EVA: Economic value added.

FRN : Fonds de roulement net.

Sommaire

Sommaire

Introduction Générale.....	1
 Chapitre I : Présentation de système de calcul des coûts.	
Introduction du chapitre.....	3
Section1 : Aperçu général sur la comptabilité de gestion.....	3
Section2 : Notion des coûts.....	7
Section3 : Les systèmes de calcul des coûts.....	15
Conclusion du chapitre.....	41
 Chapitre II : Coûts et performance.	
Introduction du chapitre.....	42
Section1 : Généralité sur la performance.....	42
Section2 : Mesure de la performance.....	48
Section3 : La performance et sa liaison avec les coûts.....	55
Conclusion du chapitre.....	57
 Chapitre III : Modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.	
Introduction du chapitre.....	58
Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	58
Section2 : Etude du modèle de calcul de coût utilisé par l'ENIEM.....	64
Conclusion du chapitre.....	77
 Conclusion Générale.....	 78
Bibliographie.	
Listes des figures.	
Listes des tableaux et des schémas.	
Annexes.	
Table des matières.	

Introduction générale.

Face à un environnement concurrentiel caractérisé par l'instabilité et l'incertitude, les entreprises pour suivre leurs activités et assurer ainsi la réalisation de la performance et l'efficacité des moyens qu'elles mettent en œuvre, elles devraient faire appel à plusieurs systèmes et mécanismes de contrôle de gestion efficace. Des systèmes d'informations fiables sont devenus indispensables pour la gestion d'une entreprise. Le grand nombre de systèmes rencontrés dans la pratique et leurs différences reflètent cette réalité.

La performance étant pour une entreprise : le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommés, s'appuyant sur les notions d'efficacité et d'efficience ; dans le but de son évaluation, et afin de prendre une décision à court et à long terme, le gestionnaire utilise de nombreux outils tels que: le calcul des coûts, le gestion budgétaire et le tableau de bord, tout en se limitant aux variables d'action : quantité, prix, productivité.

Pour piloter la performance et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts.

Enjeux majeur pour les entreprises, le calcul et la gestion des coûts constituent des bases informationnelles importantes qui se traduiront en actions pour dialoguer avec l'environnement interne et externe ainsi que pour orienter les comportements des acteurs composants une entreprise.

Les modèles de calcul des coûts sont des modélisations et représentations des fonctionnements de l'entreprise en établissant des relations entre les consommateurs de ressources et les finalités poursuivies. A l'image des outils de gestion, ces modèles sont l'œuvre des gestionnaires et des praticiens, confectionnés dans des contextes bien particuliers en s'inscrivant dans une évolution du monde technique, économique et social. A cet effet, il est primordial de caractériser les représentations des organisations et du contexte économique productif pour comprendre l'environnement qui a rendu les modèles de calcul des coûts nécessaire.

La comptabilité de gestion, constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion permettant d'une part, la détermination des différents coûts et prix d'un produit par plusieurs méthodes, et d'autre part, l'apport aux responsables des données périodiques et chiffrées pouvant servir de base dans la prise de décisions.

La mission de calcul des coûts consiste essentiellement à la contribution active au pilotage de l'organisation en vue d'améliorer la rentabilité économique. Par conséquent, les outils de calcul des coûts peuvent être utiles pour mesurer la performance et la prise de décision de l'entreprise.

Le pilotage des coûts ne peut se faire sans la mise en place d'un système d'analyse des coûts qui consiste à reconstituer le cheminement de ces derniers dans le processus de production. Les systèmes de coûts, ont connus une complexification avec celle des organisations qui ont multipliées leurs activités, qui se sont élargies à l'international et qui, par conséquent, observent aujourd'hui une hétérogénéité de leurs coûts.

Vu l'importance de ce système de calcul des coûts, et face aux besoins d'informations détaillées nécessaires pour une gestion plus efficace ; la mise en place d'un système de comptabilité de gestion est très utile et essentiel.

De ce fait, notre travail portera sur l'étude des différents systèmes de calcul des coûts et leurs impacts sur la performance de l'entreprise, dont nous avons décidé de mener notre réflexion sur le thème intitulé : « **Les modèles de calculs de coûts et impacts sur la performance** ». Il s'agit de répondre à la problématique principale suivante :

Comment est-ce que le système de calcul de coût utilisé par les entreprises algériennes notamment ENIEM contribue-t-il à sa performance ?

D'où découlent une série de sous-questions, structurées comme suit :

- Quels sont les différents systèmes de calcul de coûts qui existent ?
- Comment évalue-t-on la performance de l'entreprise ?
- Les systèmes de calcul de coûts aide-t-il les dirigeants à prendre des décisions pour améliorer la situation de l'entreprise ?

L'entame de ce travail nécessite l'émission des hypothèses suivantes :

- Les entreprises algériennes adoptent les systèmes de calcul des coûts à leur politique, leurs objectifs et leurs besoins.
- La méthode la plus utilisée par les entreprises algériennes notamment ENIEM est la méthode des sections homogène, par la simplicité de sa mise en œuvre.

Le choix de ce thème de recherche est motivé par la volonté d'étudier le modèle de calcul des coûts et la mesure dans la quel il contribue à la performance dans les entreprises

algériennes. Pour ce fait, nous avons choisi comme champ d'étude l'entreprise nationale de l'industrie de l'électroménager (ENIEM).

Nous avons opté pour une méthodologie se basant sur une recherche documentaire approfondie traitant le sujet, et une collecte d'informations pour faire une étude sur le terrain au niveau de l'entreprise ENIEM.

Pour apporter des réponses à la problématique de notre travail et confirmé ou infirmé les hypothèses posées, nous avons scindé notre travail en trois chapitres :

Le premier chapitre s'intéresse à la présentation des systèmes de calcul des coûts, le deuxième chapitre est consacré au coût et la performance. Enfin, le troisième chapitre sera consacré à un exemple traité au sein de l'entreprise ENIEM.

Chapitre I

*Présentation des systèmes de
calcul des coûts.*

Introduction :

Pour être en mesure d'établir ses comptes annuels, l'entreprise même la plus petite, doit évaluer ses stocks et donc effectuer des calculs de coûts.

Dans cette optique, c'est généralement par biais de la comptabilité de gestion qu'on procède, cette dernière est une méthode de calcul des coûts de produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, TCR,...), des données quantitatives de consommation (MP) et des données concernant les activités de l'organisation (quantité du produit fabriqué, du service produit...)

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

Pour cela ce chapitre est devisé en trois sections, la première porte sur des généralités de la comptabilité de gestion, la deuxième porte sur la notion des coûts, la troisième est consacrée pour l'étude des systèmes de calculs des coûts.

Section1 : Aperçu général sur la comptabilité de gestion.

Afin d'étudier la démarche et le processus de comptabilité de gestion, il semble nécessaire de donner quelques notions de base sur la comptabilité de gestion.

1-Historique de la comptabilité de gestion :

a-Apparition : À la fin de XIX siècle quelques entreprises industrielles ont commencé à calculer les coûts de leurs produits pour définir leur politique de prix. Mais ce n'est qu'à partir 1930, que la comptabilité analytique s'est développée surtout aux Etats-Unis et son utilisation n'a débutée Europe qu'en 1950.

b-Evolution : La comptabilité analytique s'intéressait au début à la connaissance des prix de revient complets des produits par la méthode des sections homogènes, créée en 1928. À partir de 1960 les entreprises se sont intéressées à la gestion budgétaire, alors elles ont adoptés des systèmes destinés au contrôle à court terme. En même temps et afin de parer aux

inconvenients d'application des coûts complets, des méthodes de comptabilité de coûts partiels apparaissent.

Selon GOUJET & al, la comptabilité analytique s'est développée essentiellement au cours du XXe siècle. Utilisée seulement par quelques entreprises industrielles au début du siècle avec des objectifs limités, elle a peu à peu pris de l'ampleur à partir de la seconde guerre mondiale et cette évolution s'est accélérée à chaque période de crise.¹

2-Définition de la comptabilité de gestion :

Si les origines de la comptabilité peuvent remonter au moyen âge, la comptabilité analytique d'exploitation est d'apparition récente. Elle s'appelait au départ la comptabilité industrielle ou comptabilité des coûts, puis elle est devenue la comptabilité analytique d'exploitation, enfin actuellement elle s'appelle la comptabilité de gestion.

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

DUBRULLE et JOUDAIN considèrent la comptabilité de gestion comme « un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décision, le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs»²

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»³

DE BOISLANDELLE HENRI MAHE la définit comme « un système de saisie et traitement des informations comptables qui a pour but de connaître et de contrôler les coûts à l'aide de ventilation, de regroupement...la comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, une aide de décision »⁴

La comptabilité de gestion est un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision.

¹ GOUJET Christian. RAULET Christian «Comptabilité de gestion», 6^e édition, Dunod, Paris, 2003, P5

² Dubrulle Lounis et Jourdain Didier, « comptabilité analytique de gestion », DUNOD, 2003, P11

³ MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », édition Dalloz, Paris, 1998, page 80.

⁴ DE BOISLANDELLE Henri Mahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris, 1998, P79.

3- Caractéristiques de la comptabilité de gestion :

- S'appuie sur des communes ;
- Interne et organisés selon les besoins de pilotage des gestionnaires et donc n'a pas vocation à être public ou normaliser au même titre que la comptabilité analytique.
- Pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée.
- Analyse des charges par destination et fonction.
- Affectation et imputation des charges aux produits dont on cherche à déterminer le coût de revient.

4-Objectif de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion se distingue de la comptabilité financière, le premier objectif c'est pour aider à prendre les décisions de l'entreprise, et déterminer sa rentabilité à travers des différentes manières de calculs. ⁵

Elle a pour objectifs de :

- Connaitre les coûts des matières et produits achetés, créés ou distribués par l'entreprise.
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branches d'activités.
- Expliquer les résultats par secteur d'activité en calculant les coûts complets des produits pour les comparer à leur prix de vente ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments de l'actif du bilan de l'entreprise (les productions immobilisées et les stocks) ;
- Etablir des prévisions qui, comparées aux réalisations, mettront en évidence les écarts significatifs ;
- Suivre la situation permanente des stocks (inventaire permanente) ;
- Fournir tous les éléments nécessaires à la gestion et au pilotage de l'entreprise de nature à éclairer les prises de décisions.

5- Les rôles de la comptabilité de gestion :⁶

Les rôles de la comptabilité analytique de gestion appartiennent à trois grandes catégories :

⁵ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT. F, « L'essentiel de la comptabilité de gestion », GUALINO, 6^{ème}Edition, 2014, P15.

⁶ J.P Helfer et J. Orsoni, « T.Q.G 2 Comptabilité analytique », Edition Vuilbert, 1984, P9.

-Constituer un système de mesure : qui soit le plus neutre et le plus objectif possible. La détermination des coûts reste un objectif principale de l'analyse des coûts mais, au-delà de l'utilisation simpliste que certains ont pu en faire, il faut garder à l'esprit que la finalité d'un système de comptabilité de gestion est d'améliorer la gestion et non de calculer des coûts avec une grande exactitude ;

-Aide à la prise de décision : l'analyse des coûts trouve sa justification fondamentale. La comptabilité de gestion constitue une banque de données et un outil de traitement d'information ;

-Permettre le contrôle de gestion : seule la comptabilité de gestion est en mesure d'analyser les résultats, d'en faire apparaître les éléments constitutifs, d'en fournir une décomposition par produit, par branche ou par fonction.

-Aider les managers à prendre des décisions, exemples : à quel prix vendre ce produit, faut-il accepter cette commande spécifique...etc. la comptabilité de gestion va donc guider économiquement les choix du décideur.

-Aide l'entreprise pour une exploitation rationnelle de ses ressources et pour réaliser une coordination et compatibilité entre ses ressources et ses efficacités et ses objectifs à réaliser.

6-Les fonctions de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion a trois fonctions principales :

6-1-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.

6-2-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.

6-3-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.

Section2 : Notion des coûts.

Le calcul des coûts reposent au préalable sur la connaissance fine des différents coûts et charges qui existent et de leurs comportements. Pour cela nous allons présenter la notion de coût et de charge dans cette deuxième section.

Notion des coûts :**1-Définition de coût :**

Selon BURLAUD & SIMON, un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaiterait en faire. Pour nous, cette définition paraît complexe car le critère de pertinence étant relatif.⁷

Selon GOUGET & RAULET, en déduisent qu'un coût est une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration. On pourra ainsi calculer en particulier un coût d'achat, un coût de production.⁸

Un coût est défini comme la somme des charges relatives à un élément au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage.⁹

«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 autres que le stade final (la vente).»¹⁰

D'un point de vue général, un coût peut être défini comme la somme des charges relatives à un élément (produit, activité, fonction...). Cette définition revient à dire que le coût est constitué de l'ensemble des frais engagés dans une opération, de quelque nature qu'elle soit.

⁷ BURLAUD Alain & SIMON Claude «Comptabilité de gestion : coûts- contrôle». 3e édition, Vuibert, Paris, 2003, P4.

⁸ GOUGET Christian, RAULET Christian, op.cit, P9.

⁹ ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et application» DUNOD, Paris, 2010, P47.

¹⁰ BOUGHABA Abdellah « comptabilité analytique », Edition Berti, Alger, 1998, P3.

2-Caractéristiques générales :

Le coût se caractérise par trois particularités indépendantes les unes des autres : le champ d'application, le moment de calcul et le contenu.¹¹

2-1- Le champ d'application :

La comptabilité analytique permet d'obtenir selon les besoins de chaque entreprise les regroupements des charges suivantes :

- Une fonction économique de l'entreprise (coût d'approvisionnement, coût de production, coût de distribution, coût d'administration) ;
- Un moyen d'exploitation (magasins, rayon, usine, atelier, poste de travail) ;
- Un objet (produit ou famille de produit, client, fournisseurs) ;
- Centre de responsabilités (coût de l'entretien, coût de service après-vente).
- Un crédit de distribution (coût par famille de clients, coûts par secteurs géographiques).

Tableau N° 01 : 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

¹¹ MARTINET A-C & A-SILEM, op.cit., P23, 24 et 25.

2-2- Le moment de calcul : deux cas sont possibles :

-Un coût peut être calculé a posteriori : il s'agira alors d'un coût constaté que nous qualifions également de réel ;

-Le coût peut être aussi calculé a priori : il parlera alors de de coût préétabli.

Tableau N° 02 : 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 constatés	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

2-3- Le contenu :

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

-Coût complets : Ces coûts sont constitués par la totalité des charges relatives à l'objet du calcul.

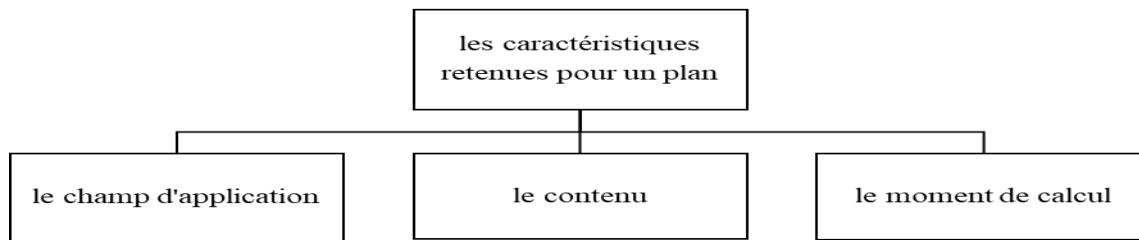
-Coûts partiels : Ce sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des charges pertinentes en fonction de problème à traiter

Tableau N° 03 : le contenu du coût

Coûts	Charges à prendre en considération
Coûts complets	<ul style="list-style-type: none"> - Obtenus en incorporant, sans modification, toutes les charges courantes de la comptabilité générale ; il s'agit du coût complet traditionnel. - Obtenus en incorporant les charges courantes de la comptabilité générale, mais après ajustement de certaines d'entre elles ou ajout en vue d'une meilleure expression économique des coûts : il s'agit du coût complet avec différences d'incorporation, ou coût complet économique.
Coûts partiels	<ul style="list-style-type: none"> - Obtenus en incorporant seulement les charges qui varient avec la production ou la vente sans s'attacher à la proportionnalité : il s'agit du coût variable. Le coût variable ne comprend pas de charges « de structure » qui sont fixes pour la période de calcul considérée. - Obtenus en incorporant seulement les charges qui peuvent l'être immédiatement (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 Lounis et DIDIERJourdain, « comptabilité analytique de gestion », Edition Dunod 2007, P23-24.

3-Classification des coûts :

On distingue 03 catégories de coût :

2-1-Selon le stade d'élaboration de produit : -Coût d'achat ; -Coût de production ; -Coût de distribution ; -Coût de revient

2-2-Selon le moment de calcul : -Coût constaté ; -Coût préétabli

2-3-Selon la nature des charges prises en compte : -Coût complet ; -Coût partiel

3-1-Selon le stade d'élaboration de produit : Selon le stade d'élaboration de produit la typologie des coûts peut se résumer comme suit :

3-1-1-Le coût d'achat ou coût d'acquisition :

Le coût d'achat des marchandises, des matières premières et des fournitures intègre l'ensemble des charges constatées lors de l'opération d'approvisionnement jusqu'à la mise en stock.¹²

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

3-1-2-Le coût de production :

« Le coût de production est un coût qui intègre, outre la consommation des matières consommées, les charges de production relatives aux produits ». ¹³

¹² GERARD MELYON, «COMPTABILITE ANALYTIQUE », 3ème Ed, Edition BREAL, paris, 2004, P52

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

3-1-3-Coût hors production :

Les coûts hors production concernent que les produits fabriqués et vendus et ils sont indépendants des coûts de production.

3-1-4-Le coût distribution :

Le coût de distribution comprend l'ensemble des charges directes et indirectes lié à la fonction distribution (promotion des ventes, réalisation des ventes, livraison, service après-vente...).¹⁴

3-1-5-Le coût de revient :

Le coût de revient est « la somme des coûts correspondant à l'ensemble des dépenses nécessaires pour élaborer et mettre sur le marché un bien ou un service ».¹⁵

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

3-1-6- Le résultat analytique : Le résultat analytique de chaque produit est la différence entre son chiffre d'affaires et son coût de revient.

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

3-2-Selon le moment de calcul :**3-2-1-Coût réel :**

Le coût réel est calculé postérieurement aux faits qui l'ont impliqué. Le coût réel est le coût auquel donne lieu l'acquisition d'un bien, fabrication d'un produit ou prestation d'un service par opposition à un coût préétabli.

3-2-2-Coût préétabli :

Le coût préétabli est un coût calculé l'avance ou à priori pour chiffrer des flux prévisionnels de toute nature en quantité ou en valeur.

¹³ ALAZARD.C et SEPARIS, « contrôle de gestion : Manuel et applications », édition DUNOD, Paris, 1998, P85.

¹⁴ GERARD MELYON, op cit, P69.

¹⁵ BOUGHABA Abdellah, op cit, P6.

3-3-Selon la nature des charges prise en compte :**3-3-1-Coûts complets :**

Coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la production jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé.

3-3-2-Coût partiel :

Un coût partiel est une partie du coût global du produit (c'est-à-dire une partie de son coût complet).

3-3-3-Coût marginal :

Le coût marginal peut se définir comme le coût supplémentaire généré par la dernière unité produite. Il se calcule donc à partir de la variation du coût total induite par cette production supplémentaire. Selon que la production se fait à l'unité ou en séries, la variation du coût total pourra être calculée à ces différents niveaux.¹⁶

4-Typologies des coûts :

Quatre types de coûts sont généralement distingués selon lesquels on obtient les principales méthodes de calculs.

4-1-Les coûts variables et les coûts fixes :**4-1-1-Les coûts variables :**

Les coûts variables sont des coûts constitués seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation de volume de produits obtenus.

4-1-2-Les coûts fixes, ou charges de structure :

Les coûts fixes ou charges de structure sont les « charges liées à l'existence de l'entité et correspondant pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité évolue peu au cours de la période de calcul ». ¹⁷

¹⁶ DORIATH.B, GOUJET.CH, « comptabilité de gestion », 5ème édition DUNOD Paris, CGO 2011, P292.

¹⁷ BOISSELIER Patrick : « contrôle de gestion » ; Cours et Application, 3ème édition, Librairie Vuibert, Février 2005, Page 135

En d'autre terme, les coûts fixes correspondent à l'entreprise des coûts indépendants du niveau d'activité

4-2-Les coûts directs et coûts indirects :**4-2-1-Les coûts directs :**

Le coût direct est constitué des charges propres à un produit ou à une activité et qui lui sont affectées directement. En d'autres termes, ce sont des charges rattachées sans ambiguïté à un produit ou une activité.

4-2-2-Les coûts indirects :

Les coûts indirects comportent les charges qu'on ne peut pas attribuer précisément à un produit. Il n'est pas possible de les affecter immédiatement, sans calcul intermédiaire.

5-Objets des coûts :

Les consommations sont regroupées selon des critères de classement. Chacun des classements jugés utiles définit un objet de coût.

Les consommations peuvent notamment être classées par :

- Produit (ou type de produits) ; les produits finis sont les objets de coûts les plus classiques ;
- Division organisationnelle de l'entreprise (usine, service, atelier) ; ces divisions correspondent souvent à des centres de responsabilité ;
- Client (ou type de client, marché, canal de distribution) ;
- Activité ; une activité est un ensemble de tâche élémentaires de même nature accomplies en vue de contribuer à la valeur d'un produit (ex : passer les commandes aux fournisseurs, réceptionner les livraisons, préparer les bulletins de paie, examiner les conditions de prix, crédit, délais, demandées par un client, facturer aux clients, les relancer, assurer l'après-vente, etc.)

Concepts de charges :**1-Définition des charges :**

Le mot « charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrée en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation ; ou ses objectifs de production et de vente de biens et services.¹⁸

La charge est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente.

2-Traitement des charges :

Toutes les charges de la comptabilité générale ne sont pas retenues dans la comptabilité analytique. Nous distinguons trois catégories de charge :

2-1-Les charges incorporables :

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

2-2-Les charges non incorporables :

C'est les charges qui sont enregistrées dans la comptabilité générale et qui seront exclues du calcul du coût en comptabilité analytique, car elles ne correspondent pas à l'activité ou l'exploitation normale de l'entreprise. Ce sont des charges anormales ou exceptionnelles, il faudra aussi exclure toutes charges qui correspondent à des exercices antérieurs.¹⁹

2-3-Les charges supplétives :

Elle correspond à des consommations de biens ou services auxquelles la comptabilité générale ne reconnaît pas le statut de charges pour des raisons juridiques ou fiscales et qui pourtant représentent la rémunération de facteurs concourant au bon fonctionnement de l'entreprise. La plus usuelle des charges supplétive est la rémunération conventionnelle des capitaux propres investis qui, ajoutée à la rémunération des capitaux d'emprunt mesurée par les frais financiers, permet de prendre en compte la totalité du coût de la structure financière.²⁰

¹⁸HERNARD Monique et HEIM José : « Dictionnaire de la comptabilité », 4ème édition la ville Guérin, paris, 1993, P43.

¹⁹ François POTTIER « Analyse des coûts » édition ECONOMICA, 2005, P9.

²⁰ Toufik SAADA et Alain BURLAUD , « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3ème édition, Paris, 2008, P23.

3-Typologies des charges :

Il existe deux classifications fondamentales :

- les charges directes des charges indirectes.
- les charges fixes des charges variables.

3-1- les charges directes des charges indirectes :²¹**3-1-1-Les charges directes :**

Une charge directe est une charge dont il est facilement observable qu'elle a été encourue pour un objet de coût spécifique et peut donc être affectée, sans aucune ambiguïté, à cet objet de coût.

3-1-2-Les charges indirectes :

Une charge indirecte est une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût. La charge indirecte n'est pas « traçable » directement et ne peut être affectée à un objet de coût particulier. Elle est partagée par plusieurs objets de coût.

3-2- les charges fixes des charges variables :**3-2-1-Les charges fixes :**

Les charges fixes sont, comme en s'en doute, celles dont le montant ne varie pas en cas de fluctuations du niveau de l'activité.

3-2-2-Les charges variables :

Les charges variables sont celles dont le montant fluctue avec le niveau de l'activité, « ce sont les consommations de matières premières, les consommations d'énergies, les frais de personnel d'exécution, les commissions des représentants, les frais de transport, les frais financiers liés au financement des besoins en fonds de roulement ».

Section3 : Les systèmes de calcul des coûts.

Lorsqu'une entreprise décide d'entreprendre une stratégie pour être plus compétitive, celle-ci se traduit inévitablement par une réduction de ses prix, et qui dit réduction des prix dit réduction des coûts. Elle doit savoir quel poste de coûts consomme le plus pour déterminer celui qui devrait être réduit. C'est pour cela que les entreprises ont mis en place des systèmes d'analyse des coûts qui sont appelé aujourd'hui « systèmes de coûts ».

²¹ YVES DE ROUGE, Comptabilité des gestions, 3e édition, Bruxelles, 2013, P43.

Notion de système de coûts :

La notion de **Système de coûts** a fait son apparition au début des années 2000 par le passage du simple calcul de coûts aux méthodes de coûts suite à la complexification croissante des organisations et des groupes suite à la diversité de leurs activités. C'est l'auteur Pierre MEVELLEC qui défend l'utilisation de ce terme.

1-Objectifs des systèmes de coûts :

Les trois objectifs d'un système de coûts pour toute organisation sont la gestion des ressources, le dialogue avec l'environnement, l'orientation des comportements. Il en résulte que le choix d'un système influe sur toutes les décisions stratégiques.

1-1-Gestion des ressources interne ²² :

On calcule des coûts pour les gérer. Telle est la formulation sans doute la plus usitée de la justification du calcul des coûts, l'hypothèse implicite véhiculée par cette expression étant que la connaissance des coûts suffit à générer les actions qui en assurent la maîtrise. La question est bien évidemment : de quels coûts parle-t-on ? Trois références sont communément utilisées : les ressources, le centre de responsabilité et le produit.

1-2-Le dialogue avec l'environnement ²³ :

D'une manière générale, toutes les parties prenantes sont, sous une forme ou une autre, demandeuses de coûts ; le problème est que ces demandes sont aussi diverses dans leurs formes et leurs objets que les parties prenantes elles-mêmes.

Cette course à l'information sur les coûts de la part des parties prenantes est vraisemblablement un facteur déterminant dans la mise en place et l'évolution des systèmes de coûts.

1-3-L'orientation des comportements ²⁴ :

L'affichage des coûts, quels qu'ils soient joue un grand rôle dans le comportement des acteurs tant émetteurs que récepteurs de l'information. Que l'on songe un instant au rôle central joué par les taux horaires dans la conduite des ateliers industriels. Chez les émetteurs, il s'agit d'influer sur la méthodologie de calcul pour un meilleur affichage de leur performance ; chez

²² MEVELLEC Pierre « Les systèmes de coûts. Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée ». Paris Dunod, 2005, P7.

²³ Idem, P8.

²⁴ Idem, P9.

les récepteurs, il s'agit de l'instrument de justification de décisions aussi lourdes de conséquences que l'externalisation, voire la fermeture de sites.

Le système des coûts complets :

Le système des coûts complets est un système de calcul avancé permettant de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Les coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente. Permettant d'une part d'être rentable est d'une autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé. L'analyse des coûts complets, c'est déterminer en quelque sorte si le projet est à envisager ou non.

J'exposer dans cette première partie les différentes méthodes de calcul des coûts définies par le système des coûts complets qui englobe : la méthode des sections homogènes, la méthode de coût standard, la méthode ABC (activity based costing), la méthode ABM, la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA), la méthode du coût cible.

1-La méthode des sections homogènes :

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre du système des coûts complets et de déterminer le coût de revient complet d'un bien, c'est la démarche la plus ancienne mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

1-1-Définition :

Méthode des centres d'analyse dite aujourd'hui méthodes des sections homogènes, peut être définie comme « une entité comptable dont l'activité peut être mesurée par une unité de mesure appelé unité d'œuvre. Cette section produit une seule activité selon un processus stable »²⁵.

Le plan comptable général français de 1986 substitue la notion de « section homogène » par une notion nouvelle « le centre d'analyse ».

Le plan comptable général français de 1957 définit la section homogène comme : « un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts et prix de revient, les éléments de charges qui ne peuvent être directement affectés à des coûts ou prix de revient ».

« La méthode des coûts complets (méthode des centres d'analyse, anciennement dénommée méthode des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet

²⁵ ALAZARD. Claude & SEPARI. Sabine, op.cit.P63.

d'aboutir au calcul des coûts de revient d'un produit, d'une prestation, d'un service ou de toute autre activité.

La méthode des centres d'analyses consiste à décomposer l'activité en centre des coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charge indirecte doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée (unité d'œuvre)²⁶.

1-2-Principes de la méthode :

Les principes de la méthode des sections homogènes sont les suivants : ²⁷

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

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

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

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

1-3-La mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de cette méthode se fait comme suite ²⁸ :

-Classification des charges incorporables aux coûts en charges directes et indirectes ;

²⁶ DUPUY Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition ECONOMICA, paris, 2003, P17.

²⁷ Idem, P19.

²⁸ ALAIN Burlaud et SAADA Toufik, op.cit. P47.

- Découpage de l'entreprise en centre d'analyse et répartition primaire des charges indirectes dans les différents centres ;
- Répartition secondaires des centres auxiliaires dans les centres principaux à l'aide de clés de répartition ;
- Calcul des coûts des matières premières consommées en tenant compte du coût des matières achetées et celles existant en stocks en début de période ;
- Calcul des coûts de production celle-ci est égal à l'ensemble des charges directes affectables et des charges indirectes imputables au coût des produits fabriqués ;
- Détermination des coûts de revient des produits vendus en ajoutant au coût de production les charges directes et indirectes de distribution ;
- Le résultat analytique de chaque produit s'obtient en calculant la différence entre son chiffre d'affaires et son coût de revient.

1-4-Démarche de la méthode :

Cette méthode est la plus fréquente sur le plan pratique dont les étapes sont les suivantes :

1-4-1-Découpage de l'entreprise en centre d'analyse :

Ce sont des comportements comptables ou sont analysés des éléments de charges indirectes. Préalablement à leur imputation aux coûts des produits concernés.

On distingue deux types de centre d'analyses : les centres principaux et les centres auxiliaires :²⁹

-Les centres principaux : C'est les fonctions liées directement au niveau de l'approvisionnement, au niveau de la production, et au niveau de la distribution, leur coût est imputé directement aux coûts des produits.

-Les centres auxiliaires : Ils jouent un rôle secondaire car ils n'ont pas de relation directe avec le produit, leur coût sera cédé aux autres centres.

1-4-2-La répartition des charges indirectes :

La méthode des sections homogènes consiste à énumérer, à ordonner les centres, et à les distinguer en centres auxiliaires et centres principaux. Une fois la liste est définie de l'ordre

²⁹ BURLAUD Alain & SIMON Claude, op.cit. P22.

et de la classification des centres, on passera à la répartition des charges qui s'effectue généralement en deux temps dans un tableau de répartition.³⁰

Les clés de répartition : On appelle clé de répartition un procédé qui permet de déterminer le partage des charges indirectes classées par nature entre les différents projets. Pour chaque charge indirecte, il s'agira de déterminer la clé de répartition qui conviendra le mieux pour répartir le plus justement les charge sur chaqu'un des projets.³¹

La répartition des charges s'effectue en deux étapes :

-La répartition primaire : C'est la répartition des charges indirectes incorporables, entre les différents centres d'analyses.

-La répartition secondaire : Consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux.

1-4-3-Détermination du coût indirect à imputer aux coûts :

1-4-3-1-L'unité d'œuvre : L'unité d'œuvre est l'unité physique de mesure dans un centre d'analyse, elle sert à imputer le coût du centre d'analyse aux coûts des produits intéressés³².

Le coût de l'unité d'œuvre sera obtenu comme suit :

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

1-4-3-2- Le taux de frais : Il est utilisé dans les centres de structure ou il n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique. Il est obtenu en divisant les charges du centre par une assiette de frais : le chiffre d'affaires, le coût de production.

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

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

³⁰ GOUGET, Christian., RAULET, op.cit.P36.

³¹BURLAUD Alain & SIMON Claude, op cit, P26.

³²Idem, P23.

L'imputation s'effectue proportionnellement à l'unité physique ou monétaire consommé par le produit ou l'objet de coût :

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

1-5-Les avantages et les limites de la méthode :

1-5-1-Les avantages de la méthode :

-D'abord la méthode des centres d'analyses sert de moyens de traitement des charges pour le calcul de coût complet « correct et précis » par produit, fonction et étapes de fabrication ;

-De plus elle permet d'obtenir des coûts de revient complets des produits de l'entreprise, et par conséquent le résultat analytique (marge). Ces coûts de revient constitueront une aide à la fixation des prix de vente ;

-Plus encore, le détail de la formation des coûts que nous fournit cette méthode, constitue une aide aux décisions de sous-traitance ;

-Enfin cette méthode permet l'élaboration de devis notamment les entreprises qui travaille sur commandes.

1-5-2-Les limites de la méthode :

-La méthode nécessite une analyse trop détaillée des activités de l'entreprise, ce qui fait d'elle une méthode monotone réservée aux entreprises industrielles d'une certaine taille.

-L'abondance des centres alourdit les calculs et rend plus complexe la répartition des charges indirectes.

-La division en sections et les clés de répartition peuvent être arbitraires. L'analyse n'est pas exacte.

-Les tâches composant les centres d'analyse n'étant pas toujours homogènes, il est donc difficile voire impossible, de définir les ressources engagées ;

-Les coûts déterminés par la méthode sont uniquement valables pour l'activité réelle réalisée, mais n'autorisent pas les prévisions, entrent dans les simulations délicates ;

-Le plus important à savoir, c'est que les résultats obtenus sont de faible utilité pour la prise de décision commerciales ou stratégiques : car nous ne connaissons pas la contribution des produits à la couverture des charges fixes communes.

2-La méthode des coûts standards :

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

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

2-1-Définition :

Les coûts standards souvent appelés les coûts préétablis.

La méthode des coûts standards selon Patrick PIGET, « on établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer à partir des normes , la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude ». ³³

2-2-Principe de la méthode :

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

2-3-Objectif de la méthode ³⁴:

Le calcul de coût préétabli permet :

- De déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;

³³PIGET Patrick, « comptabilité analytique », 4ème édition, 2003, P117.

³⁴ SAADA Toufik « comptabilité analytique et contrôle de gestion », paris, 2008, P151 ; P.152.

- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de compte infra- annuels ;
- Gagner du temps dans les calculs des coûts réels ;
- Du mesurer les performances.
- L'utilisation des standards et écarts est nécessairement décentralisé ;
- De contrôler les conditions d'exploitation.
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux.

2-4-Catégories de coûts préétablis :

On distingue 04 types de coûts préétablis :

2-4-1-Le coût standard : tout coût standard nécessite la détermination des deux éléments suivants :

- La nature et les quantités standards de matières et de composants a utilisés.
- Les coûts standards unitaires à appliquer aux quantités.

2-4-2-Le devis : le devis représente le coût déterminé à priori pour une commande précise.

2-4-3-Le coût budgété : il est constitué d'éléments extraits d'un budget de charges.

2-4-4-Le coût prévisionnel : il est déterminé par observation statistiques des périodes comptables antérieurs et par anticipation des modifications prévisibles dans les conditions techniques et économiques de production.

2-5-La mise en œuvre de la méthode :

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

Première étape : collecte de l'information passée.

Deuxième étape : établir des standards de coûts de prix unitaire (quantités et prix moyens sur une période par exemple).

Troisième étape : ajuster ces standards aux quantités anticipées ou constatées.

Quatrième étape : comparer le réalisé avec la prévision ou le réalisé d'une période précédente.

Cinquième étape : calculer et analyser les écarts.

Dans cette méthode il ne s'agit pas de comparer entre le coût de l'activité standard et celui de l'activité réelle. Mais également entre le coût standard de l'activité réelle, et le coût réelle de l'activité réelle, ce qui permet de dégager un écart global qui se calcul ainsi ³⁵:

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

L'écart global peut être décomposé en deux écarts :

a- Ecart sur les charges directes ;

b- Ecart sur les charges indirectes.

a-Ecart sur charges directes :

-Ecart de la matière première : c'est la différence entre le coût réel et le coût standard des matières premières. Cet écart peut être dû à un prix ou bien à un écart sur une quantité.

-Ecart sur la main d'œuvre directe : c'est la différence entre le coût réel et le coût standard de la main d'œuvre directe. Cet écart peut être du soit au temps de travail (nombre d'heure de travail) ou bien au taux horaire (prix de l'unité)

b-Ecart sur charges indirectes :

Ecart sur budget : il correspond à la différence entre les charges indirectes réelles d'un centre d'analyse et les charges indirectes prévues de même centre (budget flexible de l'activité réelle).

Ecart sur activité : il consiste à analyser dans quelle mesure l'activité de la section a pu ou non absorber les charges fixes qui lui son propre.

Ecart de rendement : c'est la différence entre le nombre des unités d'œuvre prévus et les unités d'œuvre réalisées.

2-6-Avantages et limites de la méthode :

2-6-1-Les avantages de la méthode :

Le contrôle peut s'effectuer facilement au niveau des centres de responsabilités

³⁵ PATRICK Piget et GILBERT Ch, « comptabilité analytique », Edition3, Paris 2003, P121.

-L'emploi des coûts préétablis facilite à la fois l'établissement des budgets et le contrôle de la rentabilité. Problème de la représentativité des coûts préétablis ; ils doivent être accessibles mais ambitieux.

-Enfin, l'emploi des coûts préétablis facilite à la fois l'établissement des budgets et le contrôle de la rentabilité.

2-6-2-Les limites de la méthode :

- La méthode est très longue (la partie préétablie, la partie réelle) ;
- Obstacle de représentation des coûts préétablis ;
- La signification concrète des écarts est difficile à comprendre ;
- La base de détermination de prix de vente peut être fautive.

3-La méthode à base d'activité (ABC) :

La comptabilité à base d'activité appelée aussi la méthode ABC (Activity-Based Costing) : est une nouvelle méthode de calcul des coûts complet consiste à répartir les charges indirectes dans le processus de production de l'entreprise. La méthode ABC permet de mieux comprendre l'origine des coûts.

3-1-Origine de la méthode ABC :

La comptabilité par activité ou la méthode ABC (Activity Based Costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion, fondée sur l'analyse des activités. Apparue aux Etats-Unis au milieu des années 80 grâce aux travaux de CAM-I (Computer Aided Manufacturing International), qui a établi en 1986 un programme de recherche sur les coûts et management qui insiste sur le constat selon lequel ce ne sont pas les produits qui consomment les charges (ressources) de l'entreprise, mais c'est les processus et les activités nécessaires à leur mise en œuvre.

Une des conclusions du CAM-I est qu'il est préférable de découper les entreprises en processus et en activité plutôt qu'en fonction ou produit.

L'apparition de la méthode ABC est due à la faible pertinence des systèmes traditionnels de calcul des coûts et pour répondre aux critiques habituellement adressées à ces derniers : une répartition souvent arbitraire des charges indirectes, une concentration excessive sur les coûts directs et variables et une architecture fonctionnelle. Elle s'inscrit dans une logique de coûts complets et revendique la vocation à calculer des coûts de revient plus

précis que les méthodes traditionnelles en tentant de mieux rattacher les coûts aux objets qui les ont causés. Cette volonté s'affirme par le choix d'une gamme de clé de répartition plus large et moins liée au volume d'activité.

3-2-Définition de la méthode :

« La méthode à base d'activité (ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes »³⁶.

3-3-Principe de la méthode :

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

Schéma n°1 : Principe de base de la méthode ABC :

Source : Charles Eduard Godard et Séverine Godard, « le petit contrôle de gestion », édition DUNOD, Belgique, 2013, page22.

3-4-Objectifs de la méthode :

- Obtenir des coûts de revient précis ;
- Rendre visible les activités cachées ;
- Rendre variable les charges fixes ;
- Avoir un nouveau modèle de fonctionnement cohérent ;
- Enfin, la détermination des unités d'œuvre plus fiable pour faciliter la construction des budgets plus crédibles.

³⁶ BESCOS et MENDOZA : «Le management de la performance.», Edition comptable, paris 1994, p 186.

3-5-La mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de la méthode ABC comporte les étapes suivantes ³⁷:

1-Première étape : analyse et identification des activités

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant liens entre elles au sein du processus.

Pour la réalisation de l'analyse des activités, il faut d'abord décrire l'organisation et élaborer une décomposition particulièrement détaillée des activités potentiellement significative.

Ensuite éliminer les activités peu significatives et regrouper d'autres selon des critères d'homogénéité.

2-Deuxième étape : affectation des ressources aux activités : (charges indirectes)

Cette étape consiste à déterminer le coût des activités en y affectant les charges indirectes de l'entreprise aux différentes activités recensées :

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

3-Troisième étape : choix d'inducteurs de coûts

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

4-Quatrième étape : regroupement des activités par inducteur

Il est fréquent que plusieurs activités aient le même inducteur.

Donc on regroupe ces activités par inducteur commun et on obtient ainsi les centres d'activités, dans chaque centre toutes les activités ont le même inducteur.

³⁷ ALAZARD.C et SEPARI.S, « contrôle de gestion, manuel et application », DUNOD, paris 2004, P261.

5-Cinquième étape : calcul du coût d'inducteur :

Durant cette étape il s'agit de calculer le coût unitaire de l'inducteur suivant la formule ci-après :

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

6-Sixième étape : affectation du coût des activités aux coûts des produits

Une fois le coût de l'inducteur est calculée, on l'impute aux coûts des produits, en multipliant le nombre de l'inducteur de chaque activité par le coût unitaire.

7-Septième étape : la détermination de coût de revient complet à base d'activité

Les coûts de revient complets par la méthode ABC s'obtient en additionnant les charges directes et les charges indirectes consommées par ce produit.

3-6-Concepts de base de la méthode :

Pour mieux comprendre cette méthode, il nécessaire de définir certains concepts de base tel que : les ressources, l'activité, la tâche, le processus et l'inducteur.

- Ressources :

Pour BOUQUIN. H « les ressources telles que la comptabilité de gestion les voir sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fournitures, locaux, matériels ». ³⁸

-Activité :

La définition la plus courante est celle de Lorino, qui considère que « l'activité est un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe permettant de fournir un output à partir d'un panier d'inputs, et homogènes du point de vue de leurs comportements de performance ». ³⁹

³⁸ BOUQUIN.H, « Comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris 1993, P95

³⁹ Lorino.P, « le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activité », édition Dunod, Paris, 1991, P 48.

- Tâches :

« Les tâches constituent le chaînon de base auquel s'attache les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités ». ⁴⁰

-Processus :

Un processus est défini comme l'enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délais de livraison. Produit, un service ou une autre information ayant de la valeur pour un client interne ou externe. ⁴¹

-Inducteur :

L'inducteur de coût remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle (section homogène), servant à imputer le coût des activités aux différents produits.

Ce nouveau concept est défini comme «un facteur explicatif de la formation des coûts, un facteur dont la survenance crée le coût ». ⁴²

Les inducteurs de coûts peuvent être regroupés en 04 catégories :

Inducteurs de volume : heure-machine, heure de main d'œuvre, quantité de matière première,.....etc.

Inducteurs d'organisation ou de gestion : nombre de séries fabriquées, nombre de commandes passées, nombre de livraisons,...etc.

Inducteurs de produits ou de services : nombre de références, nombre de fournisseurs, nombre de clients,...etc.

Inducteurs caractéristiques de l'entreprise : superficie, chiffre d'affaires,...etc.

3-7-Avantages et limites de la méthode :**3-7-1-Les avantages de la méthode :**

-Le coût de revient est plus juste, ABC se base sur la mesure des impacts sur les coûts.

-Envisage une gestion des activités, le responsable cherche à optimiser les ressources consommées ;

⁴⁰ Idem, P70.

⁴¹ BESCOS et MENDOZA, op.cit. P142.

⁴² Langlois G, Bonnier. C et Binger. M, « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P81.

-L'identification des activités permet de mieux maîtriser le processus de production et le résultat de chaque changement effectué dans le processus ;

-Inducteur de coût répartit les coûts des activités entre les produits proportionnellement au nombre d'inducteur le concernant.

3-7-2-Les limites de la méthode :

-La hausse des coûts : La mise en place de la méthode nécessite des frais importants. Exemple : réorganisation de la gestion, logiciel spéciaux, formation de personnel ...

-Les barrières culturelles : leurs degrés de complexité les rendent hors usage dans des entreprises n'ont pas une structure de gestion rodée et une culture bien établie.

-L'absence de plan bien formalisé pour mettre en place la méthode : dans le cas de cette méthode il n'existe pas de plan formel bien précis à suivre, mais elle repose principalement sur la surestimation de la formation comptable.

4-Méthode ABM :

Le management à base d'activité (ABM) est une méthode récente de management de la performance qui répond aux évolutions du marché, de la concurrence et aux préoccupations des décideurs concentrées sur la satisfaction des clients et le positionnement de l'entreprise face à la concurrence⁴³.

Cette méthode de management est souvent associée à la méthode de calcul des coûts à base d'activité (ABC).

L'ABM consiste à gérer l'organisation à travers la gestion de ses activités et de ses processus, en exploitant l'information issue du système de calcul de coût par activités⁴⁴.

4-1-Définition de la méthode :

L'ABM (Activity Based Management ou Gestion par activités) se définit comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu⁴⁵.

L'ABM conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de valeur⁴⁶.

⁴³ Béatrice & Francis GRANDGUILLOT, « L'essentiel du contrôle de gestion », 10e édition Gualino, 2018, P169

⁴⁴ ALCOUFFE Simon & autres, « Contrôle de gestion sur mesure », Dunod, Paris, 2013, P53.

⁴⁵ ALAZARD. C & SEPARI. S, op.cit. P588.

L'ABM s'intéresse à la manière dont les activités et les processus augmentent, tant la valeur reçue par les clients que les profits gagnés en fournissant cette valeur.

4-2-Principe de la méthode ABM :

Le management à base d'activité est fondé sur l'analyse transversale des différents processus et activités de l'entreprise qui contribuent à la création de valeur en consommant des ressources. Son objectif est d'optimiser la relation (Valeur-Coût) des processus et des activités en recherchant une amélioration permanente de ces derniers⁴⁷.

4-3-Objectifs de la méthode ABM :

La méthode des unités de valeur ajoutée poursuit trois objectifs⁴⁸ :

- Comprendre comment sont fabriqués les produits et comment ils sont vendus ;
- Mesurer la valeur ajoutée pour chacune de ces démarches ;
- Mesurer le bénéfice ou la perte au niveau le plus élémentaire, c'est-à-dire pour chaque transaction (une vente, une livraison, une facture...).

L'objectif premier est de mesurer toutes les activités de l'entreprise avec une seule unité de référence. Celle-ci, appelée UVA (unité de valeur ajoutée). Correspond aux consommations nécessaires à la réalisation d'un produit ou d'un service représentatif du système d'exploitation de l'entreprise.

4-4-Outils de la méthode ABM :

Re-engineering : on désigne habituellement sous ce terme la reconfiguration des processus.

L'objectif est d'améliorer les processus créateurs de la valeur en visant la simplification, la réduction des coûts et des délais ; l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients et de réduire les activités sans valeur ajoutée.

Benchmarking : consiste à étudier, comparer et évaluer continuellement et systématiquement les processus de l'entreprise avec les « meilleures méthodes » (best practices) des entreprises de référence.

⁴⁶ Idem, P588.

⁴⁷ Béatrice & Francis GRANDGUILLOT, op cit, P169.

⁴⁸ JACQUOT Thierry & MILKOFF Richard, « Comptabilité de gestion : Analyse et maîtrise des coûts », 2007, P299

4-5-Avantages et limites de la méthode ABM :**4-5-1-Les avantages de la méthode :**

- Les démarches de réingénierie deviennent plus lisibles puisque l'ABM fournit une clé pour déterminer les activités porteuses de valeur ajoutée et celles qui ne le sont pas ;
- La démarche ABM en développant des logiques de coopération interne et une vision transversale et collective permet d'éviter la reconstruction de territoires indépendants ;
- L'ABM permet une meilleure lisibilité des processus et de la carte des activités performantes ;
- En apprenant aux acteurs de l'entreprise à travailler ensemble, dans des démarches de progrès continu, en se focalisant sur des optimums globaux, en privilégiant des visions transversales des processus, l'ABM peut enrichir la gestion par projets en ayant sensibilisé les participants à une démarche collective de résolution des problèmes.

4-5-2-Les Limites de la méthode :

- L'ABM vise à éliminer les activités non créatrices de valeur pour le client. Or, ce type d'activité n'est pas nécessairement inutile. Pour le cas d'une production sur stock, l'activité de stockage devient obligatoire ;
- La condition de création de valeur n'est pas suffisante pour évaluer la pertinence d'une activité. Il faut en plus déterminer son utilité et prévoir les impacts possibles de sa suppression. L'ABM ne doit donc pas résulter d'une démarche superficielle, elle doit être accompagnée d'une analyse approfondie des tâches, des activités et des processus.
- Beaucoup d'entreprises rencontrent des difficultés lors de l'imputation de la méthode, par manque de ressources appropriées, en termes de ressources humaines et du support informatique, essentiellement ou en raison d'une résistance des personnes.
- Si le coût d'un produit devient plus élevé, il devient compliqué de savoir quoi couper lorsque les frais fixes et variables sont tous mélangés.
- Quant à la prise de décision stratégique c'est-à-dire prix de vente, quantité...etc. Elle est difficilement applicable avec cette méthode car on peut plus retracer le point mort ni la contribution marginale (marge contribuant à payer les frais fixes).

5- La méthode UVA :**5-1-Brève histoire de la méthode :**

La méthode GP-UVA a été développée au début des années 1950 par un ingénieur français George Perrin qui, confronté aux problèmes liés à l'arbitraire et la subjectivité de la répartition des charges indirectes, s'interroge sur un autre moyen de rattachement des consommations des ressources aux produits fabriqués. Pour ce faire, il propose de définir une mesure de l'effort de production de l'entreprise par une unité unique, le GP, indépendant des variations monétaires, permettant de ramener tous les processus de production en une situation de monoproduction. En effet, la conversion d'une production de plusieurs produits en un effort de production mesurée par le GP, correspondant à un article-référent, va faciliter l'imputation des ressources consommées aux produits.

Par la suite, dans les années 1990, Jean Fievez, Roger Zaya et Jean-Pierre Kieffer² font évoluer et diffusent cette méthode qui sera rebaptisée « méthode UVA » (Unité de Valeur Ajoutée). La méthode UVA s'intéresse autant au processus de production qu'aux processus hors production que représente par exemple le suivi client.

5-2-Définition de la méthode :

La méthode GP-UVA est une méthode de calcul de coût complet d'origine française. Contrairement aux méthodes de coût complet « méthode des centres d'analyse » et « méthode des coûts par activités » qui permettent de déterminer un prix normal ou satisfaisant ainsi que la rentabilité de chaque produit, la méthode GP-UVA propose de mesurer la valeur ajoutée générée par les processus de production et de commercialisation ainsi que la rentabilité de chacune des transactions réalisées par l'entreprise avec ses clients.

5-3-Objectifs de la méthode :

L'objectif de la méthode GP-UVA est de déterminer, d'une part, l'effort de production au travers du nombre d'UVA créé, et d'autre part, de calculer le coût de revient de chacune des transactions puis d'en analyser leur rentabilité.

5-4-Avantages et limites de la méthode :**5-4-1-Les avantages de la méthode :**

-La méthode UVA offre une analyse des postes de travail et des gammes opératoires permettant une amélioration de l'organisation.

-La méthode UVA permet de mesurer la production totale à partir d'une unité commune : l'UVA.

-L'UVA, en étant une unité non monétaire, neutralise l'incidence des variations monétaires.

-La méthode favorise l'évaluation de la rentabilité de chacune de transactions réalisées avec les clients.

5-4-2-Les limites de la méthode :

-La méthode repose sur l'hypothèse de la stabilité des indices UVA dans le temps afin de satisfaire aux exigences d'équivalence. Elle suppose une stabilité des technologies employées et des gammes opératoires.

-Le rattachement des charges aux postes UVA est lourd et complexe.

-Le choix de l'article de base est difficile puisqu'il doit être représentatif de l'activité de l'entreprise.

-La méthode ne permet pas de prendre en compte l'incidence du sous-emploi. Les coûts sont calculés, au niveau des gammes opératoires, pour une activité normale.

6-La méthode du coût cible :

6-1-Définition du coût cible :

« Le coût cible est un ensemble de méthodes et outils de gestion permettant de passer d'objectifs de coûts et d'activités à la conception et la planification de nouveaux produits, de fournir une base au contrôle effectué par la suite lors de la phase opérationnelle, et de s'assurer que ces produits atteignent les objectifs de rentabilité fixés pour leur cycle de vie»⁴⁹.

« Le coût cible est celui qui génère la rentabilité attendue (il pourrait s'agir de l'efficacité attendue pour une administration) au regard de la qualité, des fonctionnalités, du prix et du volume prévisionnel de vente (ou du volume de prestation)»⁵⁰.

6-2-Principe de la méthode :

La méthode de détermination du coût cible consiste à :

⁴⁹ MELYON GÉRARD «comptabilité analytique », EDITION 4, France, p 272.

⁵⁰ BOISSELIER Patrick, op.cit. P457.

- Une orientation d'ensemble de l'entreprise, et notamment de sa gestion des coûts vers le marché ;
- Un soutien à la gestion des coûts dans les premières phases de conception d'un produit ;
- Une gestion des coûts dynamique, puisque les coûts cibles sont constamment réévalués.

6-3-Mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de la méthode de coût cible nécessite les étapes suivantes :

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

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

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

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

5-Réduire l'écart entre coût cible et coût estimé : recourir à l'analyse comparative, à l'analyse de la valeur, à la comptabilité par activité (pour identifier les coûts cachés ou ignorés)⁵¹.

6-4-Avantages et limites de la méthode :**6-4-1-Avantages de la méthode :**

- Permet d'orienter l'organisation de l'entreprise vers les clients ;
- Faire tomber les barrières entre les divers départements de l'entreprise ;
- Favoriser les partenariats avec les fournisseurs ;
- Renforcer la performance et l'autonomisation des employés ;

⁵¹Idem, P460 ; P461.

- Réduire des délais de commercialisation.

6-4-2-Limites de la méthode :

-La difficulté pour tenir le coût cible à moyen terme, à cause de variables extérieures (intensité concurrentielle du secteur, comportement des agents...etc.) ;

-L'imprécision de l'origine et du partage du profit généré, ce qui peut induire des conflits entre les finaux, service et salariés ;

-La nécessité d'une volonté de coopérer pour sa mise en œuvre ;

-La nécessité de nombreuses réunions de coordination.

Le système des coûts partiels :

J'ai présentée dans la partie précédente les différentes méthodes du système des coûts complets, qui indépendamment des développements dont elles peuvent faire l'objet sur le plan de la gestion interne de l'entreprise, servaient une politique de prix relativement simple.

Dans cette deuxième partie il s'agit d'intégrer une technique qui permet de mettre en œuvre une politique de prix différenciés et qui aide à segmenter le marché, le calcul économique fait alors appel à la notion de système des coûts partiels. Ce dernier englobe la méthode des coûts variables, la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF), la méthode du coût marginal.

1-La méthode des coûts variables :**1-1-Définition :**

La méthode du coût variable ou direct-casting est un coût partiel. Il ne retient que les charges variables, charges qui varient quasi proportionnellement avec l'activité, qu'elles soient directes ou indirectes. S'agissant des charges variables indirectes, celles-ci sont retraitées au travers des tableaux de répartition⁵².

1-2-Principe de la méthode :

La méthode du coût variable simple consiste à retrancher du chiffre d'affaires les charges variables, afin d'obtenir la marge sur coûts variables. Le résultat est alors obtenu en diminuant la marge sur coûts variables de la totalité des charges fixes.

⁵² Bernard Augé & autres, « mini manuel de comptabilité de gestion », édition Dunod, 2013, P 63.

1-3-La mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de la méthode du coût variable simple se déroule en cinq étapes :

Etape 1 : calculer le chiffre d'affaires de l'exercice.

Etape 2 : imputation des seules charges variables aux différents produits, avec d'une part l'affectation des charges variables directes, et d'autre part l'imputation des charges variables indirectes. Ici, on recense toutes les charges incorporables (directes et indirectes), ensuite on les ventile en coût variable et en coût fixe.

Etape 3 : calculs successifs des coûts variables en tenant compte des variations de stocks.

Etape 4 : on calcule de la « marge sur coût variable » (MCV).

Une marge, correspond à la différence entre un prix de vente et un coût partiel. Si ce coût partiel est variable, la marge calculée est alors appelée « marge sur coût variable ». Sa formule de calcul est la suivante :

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

Le taux de la marge sur coût variable est calculé comme suit :

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

Etape 5 : dans cette ultime étape on procède au calcul du résultat, qui correspond à la différence entre la marge sur coût variable et les coûts fixes.

La formule est la suivante :

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

1-4-Le seuil de rentabilité :

Le seuil de rentabilité est la valeur du chiffre d'affaire pour laquelle l'entreprise ne fait ni perte, ni bénéfice. C'est donc le volume d'activité auquel correspond un résultat nul.

La détermination du seuil de rentabilité s'appuie sur le fait que le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul, c'est-à-dire la marge sur coût variable contribue exactement à la couverture des charges fixes.

Le seuil de rentabilité est atteint dans 03 cas qui sont les suivants :

☐ **MCV = CF :**

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

fixes :
$$\text{SR} = \frac{\text{CA} \times \text{CF}}{\text{MCV}}$$

☐ **R=0**

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

$$\text{CA} - \text{CF} - \text{CV} = 0$$

$$\text{R} = 0 \text{ et donc : } \text{SR} = \text{CA}$$

☐ **CA = CV + CF = CT :**

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaires couvre la totalité des charges :

$$\text{SR} = \frac{\text{CF}}{\text{TMCV}}$$

1-4-1- Le point mort :

Le point mort définit le moment où l'entreprise atteint son seuil de rentabilité ; c'est-à-dire à quel moment elle devient rentable, et il est exprimé en nombre de jours.

La formule de calcul du point mort est la suivante ;

$$\text{Point Mort} = (\text{Seuil de rentabilité} / \text{Chiffre d'affaires}) \times 365 \text{ jours}$$

1-4-2- La marge et l'indice de sécurité :

La marge de sécurité est la différence entre le seuil de rentabilité et le chiffre d'affaires, ou la partie rentable de l'entreprise. L'indice de sécurité quant à lui mesure la marge de sécurité en pourcentage du chiffre d'affaires. Il indique la baisse de chiffre d'affaires que peut supporter l'entreprise avant d'être en perte.

Les formules de calcul sont présentées comme suit :

$$\text{Marge de sécurité (MS)} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Seuil de rentabilité}$$

$$\text{Indice de sécurité (IS)} = (\text{Marge de sécurité} / \text{Chiffre d'affaires}) \times 100$$

1-5-Avantages et limites de la méthode :

1-5-1-Avantages de la méthode :

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

1-5-2-Limites de la méthode :

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

2-La méthode de coût marginal :

2-1-Définition :

« On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire le coût de la dernière unité produite et vendue, concrètement on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancée en réalité »⁵³.

⁵³ DUBRULLE Louis, JOURDAIN Didier, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris 2007, P269.

2-2-Principe de la méthode :

La connaissance du cout marginal par tranche de production permet de déterminer dans le cadre d'une structure donnée, l'optimum de production et compte tenue de prix de vente possible, on obtient l'optimum de rentabilité.

C'est également sur la base du cout marginale qu'il est possible d'étudier la possibilité d'accorder les prix de vente plus bas, en veillant à une pratique commerciale cohérente.

2-3-Mise en œuvre de la méthode :

Etape 1 : Calcul du coût marginal.

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

Ou

Coût marginal = dérivée du coût total

Etape 2 : 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

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

2-4-Avantages et limites de la méthode :**2-4-1-Avantages de la méthode :**

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

2-4-2-Limites de la méthode :

- Il lui est difficile de mesurer avec précision l'impact d'une production supplémentaire sur la productivité du personnel et des machines ou sur les coûts organisationnels ;

- La difficulté de distinguer un coût marginal d'un coût variable ;
- L'inadaptation de l'outil comptable à la saisie des coûts marginaux.

3- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes :**3-1-Définition :**

La méthode des imputations rationnelles des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite.⁵⁴

Cette méthode s'attache à neutraliser la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle.⁵⁵

3-2-Principe de la méthode :

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes consiste à tenir compte de la sous-activité et de la suractivité et de rendre les coûts unitaires fixes constants en introduisant un coefficient des charges fixes.⁵⁶

Le problème est :

- Déterminer un niveau d'activité pouvant servir d'étalon de référence à une entreprise pour l'obtention de ses coûts de reviens et qui sera désignée sous le nom d'activité normale ; elle est généralement fonction de la capacité de production de l'entreprise.
- De faire apparaître l'incidence de la seule variation d'activité sur le résultat analytique en parvenant à évaluer le boni de suractivité réalisé du fait d'une activité réelle supérieure à celle qui avait été prise comme référence ou bien le coût de chômage subit par suite d'une activité réelle inférieure à la normale.

3-3-Mise en œuvre de la méthode⁵⁷ :

Après avoir distingué entre les charges variables et les charges fixes, il convient de :

Etape 1 : Déterminer l'activité normale de chaque centre d'analyse : l'activité normale se détermine soit par référence au passé (des productions passées), soit par rapport à la capacité théorique de production diminuée des aléas de fabrications (temps de congés, arrêt de travail, réparation...).

⁵⁴ PIGET Patrick, op.cit. P147.

⁵⁵ GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », 7ème édition, ECONOMICA, Paris 2000, P115.

⁵⁶ Patrick PIGET « comptabilité analytique » 5ème Edition ECONOMICA 2006, P63 ; P64.

⁵⁷ SAADA Toufik, op cit, P80.

Etape 2 : Calcul du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) pour chaque centre :

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

Etape 3 : Calcul de la part des charges fixes a imputées :

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

Etape 4 : Calcul de coût d'imputation rationnel :

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

Etape 5 : Calcul de différence d'imputation rationnelle (DIR) :

$$\text{DIR} = \text{CF constatées} - \text{CF imputées}$$

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

Si **DIR < 0** : signifie que l'activité réelle supérieur à l'activité normale, donc un boni de suractivité.

Si **DIR = 0** : c'est-à-dire qu'on a réalisé ni un boni de sur activité, ni un mali de sous activité.

3-4-Avantages et limites de la méthode :

3-4-1-Avantages de la méthode :

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes permet la détection des anomalies et par conséquent la prise de décision pour améliorer la bonne gestion de l'entreprise, et elle permet aussi :

-D'éliminer la notion de fixité des charges de structure en les rendant proportionnelles au niveau de l'activité,

-De détecter les zones sensibles, c'est-à-dire les centres dont l'activité normale n'est pas atteinte,

-De rendre la valeur des stocks indépendante du niveau d'activité.

Par ailleurs, elle constitue une introduction commode à la détermination des coûts standards, à l'analyse des écarts de coûts et à la gestion prévisionnelle grâce à la fixation annuelle d'un niveau d'activité normal.

3-4-2-Limites de la méthode :

Comme toutes les méthodes, la méthode de l'imputation rationnelle a des inconvénients à savoir :

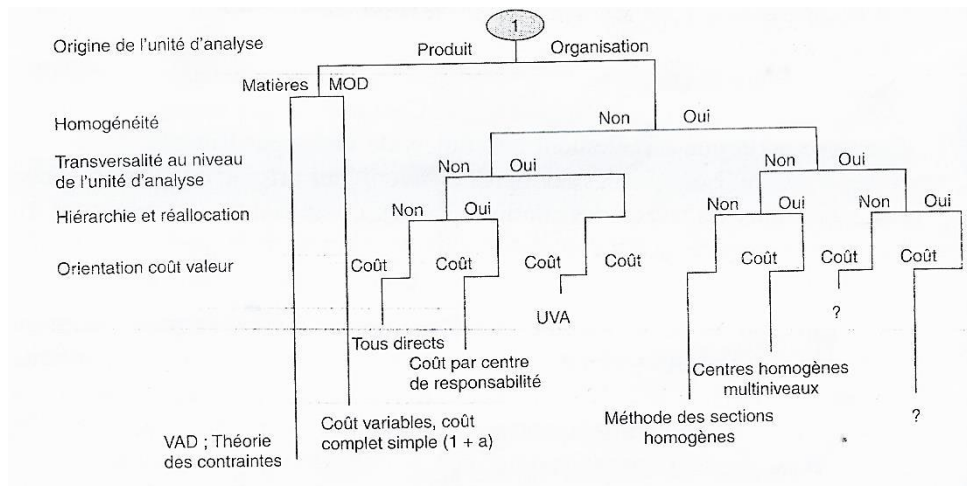
-La délicate détermination du niveau « normal » d'activité en l'absence de standards nationaux et internationaux,

-La difficulté de distinction entre les charges fixes et les charges variables.

Synthèse présenté par MEVELLEC Pierre sur les systèmes de coûts :

1-Les systèmes conventionnels⁵⁸ :

Figure N° 02



⁵⁸ Mevellec Pierre, op.cit. P39 ; P40 ; P41.

La combinaison des paramètres conduit potentiellement à 32 taxa mais il nous semble que certaines branches ne peuvent exister, aussi notre arbre ne possède que de neuf branches terminales.

La première branche fournit les systèmes les plus simples. Seule la dimension matières et composants est prise en compte dans le calcul économique.

En France, des préconisations similaires, bien qu'assises sur une autre base, sont faites par le cabinet Brodier sous le nom de « La méthode de la valeur ajoutée directe ». L'idée est ici de cerner la valeur ajoutée par l'entreprise, valeur ajoutée qui détermine le véritable périmètre de gestion au sein duquel se réalisent les arbitrages entre les différentes parties prenantes, tout spécialement entre le personnel et les apporteurs de capitaux.

La deuxième branche regroupe les systèmes organisés autour de la main d'œuvre directe (seul dans le cas des services) et des matières et composants. C'est dans cette branche que se retrouvent tous les systèmes connus sous l'appellation impropre de « coût variable », il s'agit en fait de coûts proportionnels aux volumes fabriqués.

Si on ajoute d'autres éléments spécifiques aux produits, comme un équipement dédié ou du personnel spécialisé, on obtient des systèmes de coûts directs.

Entre la deuxième et la troisième branche se trouvent les systèmes des coûts complets simplifiés, c'est-à-dire intégrant l'organisation sans l'analyser.

A partir de la troisième branche nous pénétrons dans l'univers des systèmes plus complexes qui associent à l'analyse des produits ou services, l'analyse de l'organisation qui les élabore.

Nous obtenons ainsi des systèmes de coûts complets dans lesquels toutes les charges non directes sont moyennisées et allouées aux objets de coûts par coefficient unique.

Une variante qui a connu quelque popularité au début des années 1990 était commercialisée sous l'appellation « tous directs ». Comme son nom l'indique, la méthode consistait à attribuer directement toutes les unités d'analyse aux produits, tentant de réduire la forme canonique de l'ABC ressources- mailles d'analyse- objet de coût sans respecter les hypothèses (voir plus loin l'étude des systèmes non conventionnels).

La quatrième branche s'agit de la méthode des centres d'analyse à la française ou du « departmentalization costing » américain, ces systèmes se caractérisent par la non-homogénéité des unités d'analyse et par la distinction d'unités principales et d'unités

auxiliaires conduisant à l'existence d'au moins un niveau de déversement, les unités auxiliaires se déversant dans les unités principales et ces dernières sur les objets de coûts.

La cinquième branche correspond à une approche originale. Les deux variantes les plus connues en France sont la méthode Georges Perrin (centrée sur le produit) et la méthode des unités de valeur ajoutée (centrée sur la commande). On peut sans doute également ranger dans cette branche le système de coûts mis au point dans le secteur hospitalier et aboutissant à l'évaluation des actes médicaux en point ISA (indice synthétique d'activité). Mais il faut noter que, dans cette dernière, le coût de la prestation de référence est réactualisé chaque année alors que la réactualisation n'est que périodique pour les deux autres méthodes.

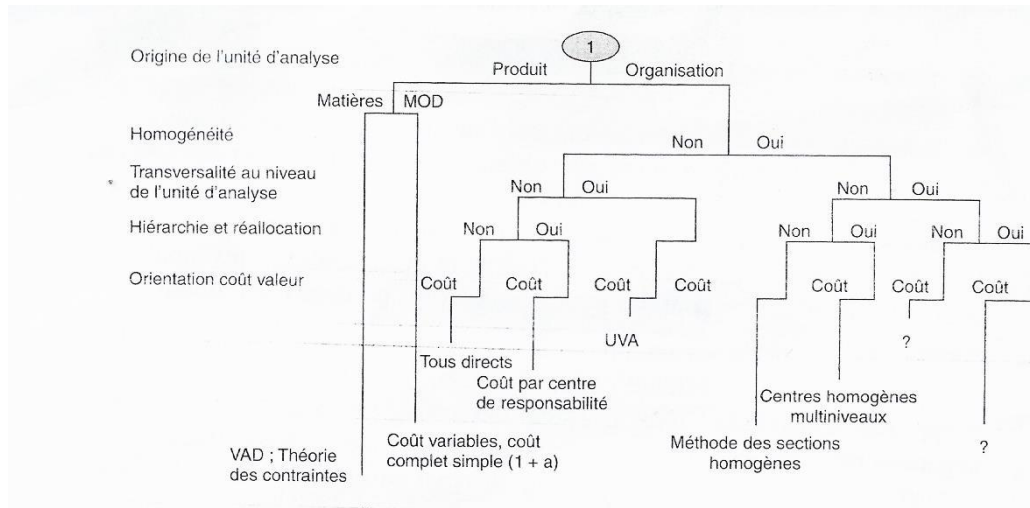
La sixième branche est quelque peu hypothétique. Il est en effet difficile d'imaginer une organisation parfaitement structurée en services homogènes. Cette structure épousant les préceptes d'organisation taylorienne fournit une base intéressante pour l'analyse de la consommation de ressources. L'absence de déversements indique que toutes les unités d'analyse sont attribuées directement aux objets de coûts.

La septième branche correspond au système des sections homogènes dans son acceptation la plus usuelle. Il n'y a pas de transversalité mais les déversements entre les sections auxiliaires ou secondaires et les sections principales ou primaires permettent de retrouver, dans ces dernières, l'ensemble des charges analysées au sein du périmètre.

La huitième et la neuvième nous paraissent hypothétiques. A notre connaissance, aucun système conventionnel n'utilise de manière explicite d'approche transversale dans le calcul des coûts.

2-Les systèmes non conventionnels ⁵⁹:

Figure N° 03



Notre arbre ne comporte que 8 branches identifiées sur les 32 théoriques. Comme pour les systèmes conventionnels, chaque branche terminale doit être vue comme une famille de systèmes non comme un système individualisé.

Le point commun aux systèmes non conventionnels est constitué par la recherche de nouvelle représentation du fonctionnement de l'organisation, représentation qui ne soit plus contrainte par d'autres représentations comme l'organigramme fonctionnel et hiérarchique, l'organisation technique ou encore les représentations issues de la certification qualité.

Les huit branches opérationnelles sont différenciées sur la base de trois paramètres : la transversalité, l'existence de plusieurs niveaux de déversement et l'orientation coût ou coût/valeur.

La deuxième, la troisième, la cinquième et la sixième branches sont les plus connues ; c'est ce que nous avons appelé le modèle canonique ABC (Activity Based Costing). A la différence de la littérature qui ne considère qu'un seul modèle, nous distinguons quatre variantes en combinant deux paramètres, le mode de constitution des mailles d'analyse et l'orientation coût/valeur de la base d'attribution.

⁵⁹ Idem, P43 ; P44 ; P45.

Les branches 2 et 3 reposent sur des mailles d'analyse internes à une subdivision de l'organisation telle que représentée par l'organigramme fonctionnelle et hiérarchique. Aucune transversalité n'est introduite à ce stade.

Inversement, dans la cinquième et la sixième branches, la construction de l'unité d'analyse se fait sans préoccupation des représentations existantes de la responsabilité.

Le second paramètre qui contribue à la différenciation de ces quatre branches est l'orientation strictement coût ou coût et valeur reflétée dans les bases d'allocation. Si elles sont relatives à des inputs, l'orientation coût est implicitement prépondérante. Il en est de même si, dans la liste des bases, on retrouve des mesures de dysfonctionnement ou de contrôle, ou plus largement des mesures relatives à des activités qualifiées de sans valeur.

La troisième branche constitue un point intéressant car il s'agit d'une famille commune aux modèles conventionnels et aux modèles non conventionnels. On retrouve ici le modèle des sections homogènes dans sa forme la plus pure. L'unité d'analyse est homogène, elle n'est pas transversale, il y'a des déversements.

La quatrième branche se distingue de la précédente par son orientation coût/valeur. Les regroupements des unités d'analyse homogènes se font, non plus sur la base d'une orientation fonctionnelle, mais sur la base d'une compréhension des différents processus créateurs de valeur existants au sein de l'organisation.

Les deux dernières branches (7 et 8) sont quelque peu hybrides. La transversalité est présente dès la définition de l'unité d'analyse, elle peut être renforcée par l'existence de déversements entre unités. Ces déversements conduisent comme précédemment à deux familles théoriques, l'une à caractère fonctionnel orientée vers une meilleure analyse des coûts et l'autre facilitant la compréhension de la formation de la valeur au sein de l'organisation.

La huitième branche se distingue de la précédente par la nature des bases d'attribution retenues. L'expérience montre que très souvent les modèles 7 et 8 se combinent au sein des organisations.

Conclusion :

Pour conclure, la comptabilité de gestion a pour objet de fournir les informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et le raisonnement permettant le contrôle et la prise de décision engageant l'avenir de l'entreprise.

La comptabilité de gestion caractérisée par plusieurs méthodes de calcul des coûts, ces méthodes sont distinctes et variées, parmi toutes ces méthodes il faut choisir celle qui répond mieux aux besoins de la société en termes d'information utile pour la prise de décision.

Toutes les entreprises calculent des coûts quelques soit la méthode appliquées sont en réalité qu'un retraitement intelligent des différentes charges, elles auront des significations précise. Cependant, ces différentes méthode de calcul restent imprécises quel que soit les degrés de perfection et dans l'espace qui convient.

Chapitre II

Coût et performance.

Introduction :

La performance est la capacité d'atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité du processus, de qualité de service ou d'efficience de la gestion. La démarche de la performance est un dispositif de pilotage ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de l'organisation en orientant la gestion vers l'atteinte des résultats dans le cadre des moyens prédéterminés.

Dans le premier chapitre, nous avons abordé les systèmes de coût et la comptabilité de gestion comme l'un des moyens indispensable pour le pilotage de la performance. Ce deuxième chapitre a pour objet la présentation de la performance d'une manière générale et sa liaison avec les coûts.

A cet effet, ce chapitre est divisé en trois sections, la première porte sur une généralité sur la performance, la deuxième porte sur la mesure de la performance, la troisième porte sur le lien entre les coûts et la performance.

Section1 : Généralité sur la performance.

La performance est une notion vaste qui suscite un intérêt particulier dans toute entreprise. Cette section, s'agit de la définir et de présenter les éléments qui la déterminent.

1-Définition de la performance :

La performance peut être définie de plusieurs manières, à cet effet, nous retrouvons plusieurs interprétations selon les auteurs.

Selon **BESCOS et MENDOZA**, « le concept de la performance est représenté dans les deux dimensions suivantes :

-Le degré de satisfaction (d'atteinte) de l'objectif ou des objectifs fixés : qui se traduit par le terme efficacité ;

-La manière dont cet objectif est réalisée : qui est traduite par le terme efficience. »¹

KHEMAKHEM. A, dans son ouvrage « la dynamique du contrôle de gestion » définit la performance comme suit : «la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche...) désigne l'efficacité et la productivité dont laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés »²

¹ BESCOS. P et MENDOZA. C, op.cit. P. 219.

² KHEMAKHEM, (A) : « la dynamique de contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 1992, P311.

LORINO.P a écrit sur ce sujet « Est performant dans l'entreprise tout ce qui et seulement ce qui contribue à améliorer le couple valeur/coût c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur»³

Cette définition repose sur deux notions : la valeur et le coût ;

La valeur : c'est un jugement porté par la société (notamment le marché et les clients Potentiels) sur l'utilité des prestations offertes par l'entreprise comme réponses à des besoins. Ce jugement se concrétise par des prix de vente, des quantités vendues, des parts du marché, des revenus, une image de qualité, une réputation.

Le coût : c'est la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient généralement dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini.

2-Les composantes de la performance :

La performance se compose de quatre critères essentiels :

2-1-L'efficacité :

Elle est relative à l'utilisation des moyens pour obtenir des résultats donnés dans le cadre des objectifs fixés. D'une manière générique qui nous convient très largement, « C'est l'aptitude d'une spécifique à modifier une situation de travail dont le maintien constitue un obstacle »⁴

C'est le rapport entre le résultat atteint et les objectifs visés, on peut la résumer sous cette formule :

$$\text{Efficacités} = \text{Résultats atteints} / \text{objectifs visés}$$

2-2-L'efficience :

« C'est le rapport entre l'effort et /es moyens totaux déployés dans une activité d'une part, et l'utilité réelle que les gens en tirent sous forme de valeur d'usage d'autre part »⁵

Elle se mesure à partir de rapports entre les résultats de production et les ressources utilisées :

$$\text{Efficience} = \text{Résultats atteints} / \text{moyens mis en œuvre}$$

Les notions ci-dessous expriment l'efficience :

³LORINO Philips, « méthode et pratique de la performance »Edition les éditions d'organisations, Paris, 2003, P5.

⁴GRANSTED, (I) : « l'impasse industrielle », Edition du seuil, 1980, P33.

⁵ Idem.

La productivité : l'efficacité implique la productivité, à savoir la capacité à accomplir un certain nombre de tâches. C'est le Rapport entre une production et un volume de facteurs consommés.

La rentabilité : C'est la capacité d'une entreprise à générer un résultat, un profit, un bénéfice à partir de son activité. C'est le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé.

La rentabilité : l'efficacité permet de prévoir si telle décision dégagera des gains ou engendra des pertes. En gestion, la rentabilité est l'outil d'évaluation privilégié pour envisager l'efficacité d'une société et étudier

2-3-L'économie :

Le terme économie fait référence à l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

Consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

2-4-La pertinence :

Elle permet d'évaluer la performance dans le domaine stratégique. Aussi, elle met en relation les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement, autrement dit, «être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficace l'objectif fixé».⁶

3-Les objectifs de la performance :

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit ⁷:

- Développer des produits innovants.
- Récompenser les performances individuelles.
- Améliorer les processus de fabrication.
- Réduire les coûts de fabrication.
- Lancer de nouveaux produits.

⁶ Khemakhem A « la dynamique du contrôle de gestion ». 2ème édition, Dunod, 1976, p64.

⁷ CALLAT Allain, « Management des entreprises », Édition Hachette Livre, France 2008, p.38.

- Respecter les délais de livraison.
- Développer la créativité du personnel.
- Améliorer le traitement des réclamations.
- Développer les parts de marché.
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail.
- Identifier et évaluer les compétences-clés

4-Les piliers ou déterminants de la performance d'une entreprise :

Les déterminants de la performance constituent la base de la performance d'une entreprise.

Selon PINTO « la performance de l'entreprise est directement impactée par l'effort que les dirigeants consacrent à maintenir leurs entreprise au niveau des meilleurs pratiques sur chacun de ces territoires ». Quatre piliers qui entretiennent des relations synergiques très fortes ⁸:

Les valeurs, les marchés, les hommes, et les métiers.

●La compétitivité pour pilier du marché : la compétitive d'une entreprise est d'abord sa maîtrise du marché et sa capacité à apporter des réponses nouvelles, et adéquates aux besoins des consommateurs.⁹

●La vitalité pour pilier des valeurs : la vitalité d'une entreprise est en rapport avec ses valeurs. Car ce dernier constitue un système de protection contre les menaces qui pèsent sur l'entreprise. « Le système de valeur maintient l'entreprise dans un lien fort et positif avec son environnement »¹⁰

●La productivité pour pilier du personnel : les hommes constituent la principale ressource des entreprises et sans doute un des derniers éléments de différenciation et d'avantage concurrentiel .Pour que le personnel soit productif, il suffit de le motiver en instaurant un système de communication permanent avec les collaborateurs. Les dirigeants doivent fournir à leurs collaborateurs une vision stratégique claire qui exprime à la fois l'ambition de l'entreprise sa politique et ses objectifs.

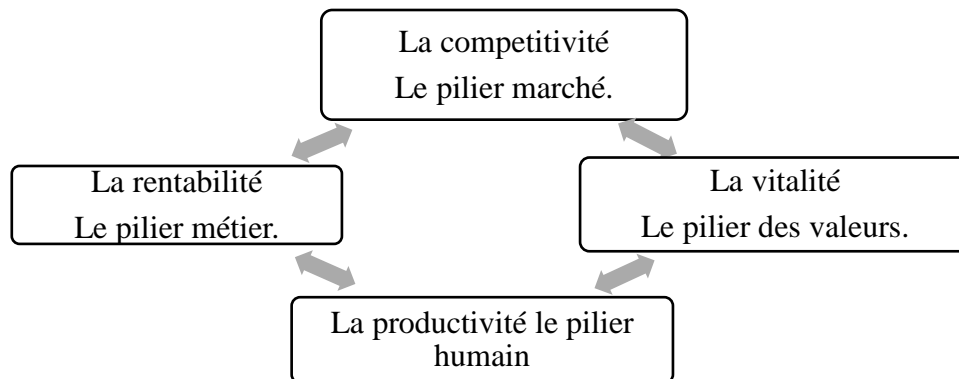
⁸ Paul PINTO, « La performance durable» Dunod, Paris, 2003, P 12.

⁹Idem, P 13.

¹⁰Idem, P13.

• La rentabilité pour pilier du métier : le territoire métier est un enjeu majeur de la performance stratégique, la rentabilité. C'est le domaine de l'excellence stratégique et opérationnelle dans lequel l'entreprise va puiser une grande partie de sa performance.

Figure n°4 : Les quatre piliers de la performance



Source : Paul PINTO, 2003, P13

5- Les caractéristiques de la performance :

DORIATH et GOUJET mettent en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance¹¹ :

- Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) : La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisations (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.).

- Elle s'apprécie par une comparaison : La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à une interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

¹¹ Doriah. B, Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3eme éditions, Dunod, Paris, France, 2007, P 172.

- **La comparaison traduit le succès de l'action** : La notion de performance étant positive, la performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendante de l'acteur qui l'évalue).

6-Performance interne et performance externe :

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents.

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relations contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui s'adresse essentiellement aux acteurs de l'organisation.

L'information financière, qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance, en particulier pour les actionnaires.

Cependant les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui en sont responsables, s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise¹².

Tableau N°4 : La comparaison entre la performance interne et la performance externe.

Performance externe	Performance interne
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Est tournée vers les managers.
Porte sur le résultat, présent ou futur.	Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.
Nécessité de produire et de communiquer	Nécessité de fournir les informations

¹²Idem., P173.

les informations financières.	nécessaires à la prise de décision.
Génère l'analyse financière des grands équilibres.	Aboutit à la définition des variables d'action.
Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : DORIATH.B, et GOUJET.C, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, édition DUNOD, 3ème édition, Paris, 2007, P173.

7-Typologie de la performance :

Il existe plusieurs types de performances à savoir :

7-1-La performance économique :

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit généralement des soldes intermédiaires de gestion.

Elle peut être appréhendée par la rentabilité c'est-à-dire un surplus économique obtenu par la différence entre un revenu et un coût, elle est dépendante de l'avantage concurrentiel de l'entreprise en terme de compétitivité –prix ou de compétitivité hors prix du son offre sur le marché.

7-2-La performance financière :

Une entreprise est dite performante financièrement, si elle assure un meilleur contrôle des opérations et particulièrement des opérations financières.

Donc elle a besoin d'établir un budget et des plans, de contrôler et d'analyser l'activité financière, d'assurer une répartition, de faire la consolidation et réaliser des tableaux de bord décisionnels.

La performance financière est mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs tels que : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR) et la valeur ajoutée économique (EVA).

7-3-La performance organisationnelle :

Selon KALIKA «les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Les indicateurs de performance sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestation, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique»¹³.

7-4-La performance humaine :

Il est reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement, les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire aux projets et donc à la culture de l'entreprise constituent des éléments déterminants.

7-5-La performance opérationnelle :

Elle est liée aux opérations de production de biens et services et repose sur une gestion des coûts opérationnels mais aussi sur ce que l'on pourrait appeler la valeur client c'est -à-dire l'impact, la perception de ces biens et services sur le marché par les clients et donc la gestion du chiffre d'affaires.

Elle revoie donc à des indicateurs apportés par la comptabilité de gestion ou par des analyses financières telles que le suivi de l'excédent brut d'exploitation (EBE) ou du ROI (ratio : Return On investment) par exemple.

Section2 : Mesure de la performance.

La complexité actuelle du management requiert du dirigeant de l'entreprise un contrôle de la performance sous plusieurs angles simultanément. C'est pourquoi la mesure de la performance d'une entreprise nécessite la définition de critères prenant en compte ce que les différentes parties prenantes (actionnaires, clients, salariés et société civile essentiellement) attendent de l'entreprise.

La mesure de la performance d'une entreprise, c'est l'évaluation quantitative et qualitative de l'activité. La qualité se mesure par la satisfaction des clients, la conformité des produits, l'efficacité des processus et la mobilisation des salariés.

Notion de mesure de la performance :

¹³ KALIKA Michel, « structure d'entreprise : Réalité, déterminants, performance », édition Economica, Paris, 1995. P.340.

La mesure de la performance est l'évaluation des résultats obtenus et le degré de réalisation de l'objectif, à l'issue de la comparaison (ou rapport) de la mesure physique à l'objectif.

La définition la plus utilisée en gestion considère la mesure de la performance comme une mesure ex-post des résultats obtenus. Ce qui signifie le degré d'accomplissements des objectifs par une entreprise.

Pour mesurer les résultats, il faut des indicateurs qu'il convient d'examiner avant de procéder à leurs déterminations.

1- Les objectifs de la mesure de performance :

Les objectifs poursuivis par la mesure de la performance sont de deux ordres :

- informer les managers ;
- inciter les managers.

1-1-Informer les managers :

La définition des critères de mesure de performance permet d'abord, de faire connaître les choix stratégiques au sein de l'entreprise en indiquant les priorités à suivre. Ensuite elle permet de clarifier la nature des performances attendues des managers en charge des entités au regard de leurs tâches. Enfin, elle oriente le comportement des managers dans un sens pertinent, dans la mesure où il est mis à leur disposition un certain nombre d'indicateurs à partir desquels ils agissent. En effet, pour toute entité le manager a besoin d'informations pour diriger ses tâches. L'information doit être :

- Significative ;
- Disponible ;
- Facile à appréhender et à utiliser ;
- Portée sur la qualité du produit et sur les opérations de production.

1-2-Inciter les managers :

Il s'agit de la mise en place de dispositifs d'incitation autour de la mesure qui se traduit par :

- La mise en place d'une négociation sur les termes de l'évaluation : les termes de l'accord ainsi définis engagent les membres de l'entité ;
- La mise en place d'un système sanction/ récompense indexé sur la performance définie.

2-Les axes de mesure de la performance :

Au total, on considère sept axes de mesure principaux, caractérisant les principales formes de performance¹⁴.

▪ Axe clients :

L'importance de mesure de la satisfaction des clients pour assurer une réussite durable de l'entreprise n'est plus à démontrer. Mais l'orientation client n'est pas à vain mot. Passer d'une logique produit : « on fait ce que l'on sait faire » à une logique client : « on fait ce que les clients attendent » est une véritable révolution en soi.

▪ Axe partenaires :

Le concept d'entreprise «éclatée » singulièrement renforce l'importance des clients entre l'entreprise et ses partenaire, qu'ils soient sous -traitées ou fournisseurs.

S'il y a peu encore, seules les activités à faible valeur ajoutés étaient sous -traitées, ce n'est plus le cas actuellement et l'entreprise se recentre sur son principal métier de plus en plus étroit. Des activités d'importance sont ainsi confiées à des partenaires. La performance globale de l'entreprise est étroitement liée à la performance de la chaîne globale de sous-traitance.

▪ Axe personnel :

La viabilité de l'entreprise réactive est directement dépendante de la participation de l'ensemble de ses acteurs internes. La motivation, est ainsi devenue une préoccupation de tous les instants pour le manager moderne. Il est aussi important de juger à sa juste valeur la qualité de la coopération interne.

▪ Axe public :

Le potentiel «éthique », qui peut s'exprimer en termes d'exigence en matière de développement durable et de responsabilité sociale des entreprises, prend à juste titre une importance de premier plan. Cet axe « public » englobe la notion de performance telle qu'elle est perçue par la société civile.

¹⁴FERNANDEZ Alain, « les nouveaux tableaux de bord des managers », 5ème édition EYROLLES, 2011, pp 125-126.

■ Axe actionnaires :

Cet axe, bien trop privilégié aujourd'hui, mérite d'être relativisé en référence aux autres aspects de la performance. Il ne faut pas pour autant perdre de vue que l'entreprise commerciale a pour finalité la réalisation de profits. L'investisseur, en retour de sa confiance, attend une rémunération.

■ Axe processus interne :

L'approche processus « orientation client » a sérieusement réformé la perception de l'entreprise. Le passage de conception verticale et hiérarchique à la conception horizontale et responsable a ouvert le champ des possibles en matière d'amélioration continue. La mesure à la portée de tous est désormais incontournable.

■ Axe Système d'information :

Le système d'information est la clé de voûte de l'entreprise intégrée. La pertinence et la qualité des informations échangée depuis le client jusqu'au dernier fournisseur conditionnent la viabilité de l'ensemble.

3-Définition des indicateurs de la performance :

Les indicateurs de la performance d'une organisation sont au cœur de système de contrôle de gestion et pour qu'elle soit efficace, il faut inciter les dirigeants et les salariés à s'efforcer pour réaliser les objectifs de l'organisation.

«Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une actions vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat»¹⁵.

L'indicateur de performance est donc une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur. Chaque entreprise doit avoir ses propres indicateurs de performances qui sont établis en fonction du marché de l'entreprise et de stratégie poursuivie, mais avec l'objectif, la création de valeur pour l'entreprise et pour les

¹⁵ LORINO. P, op.cit. P130.

actionnaires. Seule la connaissance de la stratégie de l'entreprise permet d'établir des indicateurs de performance pertinents¹⁶.

La performance d'un centre de responsabilité s'apprécie par le degré de réalisation des objectifs à l'aide de critères d'efficacité (objectifs atteints) et d'efficience (moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs)¹⁷.

4-Les qualités d'un bon indicateur :

Un bon indicateur doit être¹⁸ :

- **Pertinent** : porte sur les bon enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de

L'entreprise ;

- **Accessible** : l'accès aux informations et leurs traitements doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable ;

- **Ponctuel** : l'indicateur doit être disponible à temps ;

- **Lisible** : il doit être facile que possible à comprendre et à interpréter

- **Contrôlable** : il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent ;

- **Finalisé** : un objectif doit lui être attaché.

5-La variété des indicateurs¹⁹:

- **Indicateurs de résultat et indicateurs de moyens :**

Les indicateurs de résultat informent sur le degré de réalisation des objectifs. Les indicateurs de moyens fournissent les facteurs explicatifs de la performance.

- **Indicateurs financiers et indicateurs physiques :**

Les indicateurs physiques enrichissent les informations de nature financière et sont généralement obtenus plus rapidement que les indicateurs financiers.

- **Indicateurs d'état et indicateur d'évolution :**

¹⁶ CORBEL. J-C, «Management de projets fondamentaux, méthodes, outils» édition d'Organisation, Paris, 2003, P. 131.

¹⁷ DORIATH.B, et GOUJET.C, op.cit, P287.

¹⁸ MOTTIS. N, «Contrôle de gestion», 2ème édition EMS, France, 2007, P. 108.

¹⁹ DORIATH.B, et GOUJET.C, op.cit, P287 ; P288.

Ces indicateurs se complètent le plus souvent, l'indicateur d'état donnant un ordre de grandeur, l'indicateur d'évolution proposant une approche comparative et dynamique qui permet, par extrapolation ou recoupement entre indicateurs, une anticipation des évolutions.

▪ **Indicateurs synthétiques et indicateurs spécialisés :**

Un indicateur synthétique permet une appréciation globale alors qu'un indicateur spécialisé fournit une information plus précise.

6-Indicateurs pour la mesure de la performance :

Il existe plusieurs indicateurs pour la mesure de la performance, à savoir :

6-1-Les indicateurs financiers :

Traditionnellement, d'après Alfred Sloan, on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs ROI et ROE. Aujourd'hui, on utilise en plus l'indicateur EVA.

6-1-1-Le ROI (Return On Investment):

Le retour sur investissement également appelé le taux de rendement des capitaux investis est exprimé en pourcentage. Son abréviation est ROI pour return on investment.

Ce ratio mesure la rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat d'exploitation et les capitaux investis²⁰.

$$\text{Taux de rendement des capitaux investis (ROI)} = \text{Résultat} / \text{Capitaux investis.}$$

6-1-2-Le ROE (Return On Equity):

Ce ratio mesure la rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat net et les capitaux propres.

$$\text{ROE} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propres}$$

6-1-3-L'EVA (Economic Value Added) :

Ce ratio permet de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire. C'est la différence entre le résultat opérationnel et les capitaux investis.

²⁰ LANGLOIS.G, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3ème édition, PEARSON Education, Paris, 2006, P39.

Le but de l'EVA est similaire à celui du ROI : il s'agit dans les deux cas de mesurer la création de richesse ou de valeur²¹.

$$\text{EVA} = \text{Bénéfice} - (\text{Total actif} \times \text{Taux du coût du capital})$$

6-1-4-ROA (rentabilité économique) :

Elle permet de mesurer la capacité de l'entreprise à offrir un rendement à l'ensemble de ses sources de financement, créanciers et actionnaires. C'est donc un ratio utile pour comparer les entreprises d'un même secteur économique.

$$\text{Rentabilité économique} = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Ressources stables}}$$

6-1-5-Le résultat résiduel :

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé des capitaux :

$$\text{Résultat résiduel} = \text{Résultat} - (\text{Taux de rendement exigé} \times \text{Capitaux investis})$$

6-1-6-Les indicateurs de l'équilibre financier :

L'équilibre financier peut être évalué grâce au calcul de trois indicateurs (FRN, BFR et TR).

6-1-6-1-Le fonds de roulement net (FRN) :

Le FRN représente l'excédent de ressources durables qui finance une partie des besoins de financement du cycle d'exploitation. Il constitue une marge de sécurité financière pour l'entreprise. Le FRN est calculé comme suit²² :

1 ère : optique de trésorerie ou court terme

$$\text{FRN} = \text{actif circulant} - \text{dettes à court terme}$$

2ème : optique de financement ou long terme

$$\text{FRN} = \text{capitaux permanents} - \text{investissements}$$

6-1-6-2-Le besoin en fonds de roulement (BFR) :

Le BFR représente l'ensemble des besoins exprimés par le cycle d'exploitation de l'entreprise qui est financé par le fonds de roulement.

²¹ HIRSCH.D, « le grand livre du contrôle de gestion », édition eyrolles, Paris, 2013, P189.

²² N.LOTMANI, introduction à l'analyse financière, Edition pages bleues, Bouira, 2008, P64.

Cependant, ce dernier doit impérativement être positif et au minimum égale à la valeur du BFR.

Le BFR est calculé comme suit²³ :

Par le haut du bilan :

Besoin en fonds de roulement = fonds de roulement net – trésorerie nette

Par le bas du bilan :

BFR = (actif circulant – trésorerie actif) – (DCT – trésorerie passif)

6-1-6-3-La trésorerie nette (TR) :

La trésorerie nette est la résultante de la comparaison, à une date donnée, du FRN et du BFR. Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance du FRN après financement du BFR.

La trésorerie se calcule de la manière suivante :

TR = FRN – BFR

Ou bien :

TR = trésorerie actif – trésorerie passif

6-2-Les indicateurs économiques :

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion :

6-2-1-La valeur ajoutée (VA) :

La valeur ajoutée représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

La valeur ajoutée (VA) = Production de l'exercice – Consommation de l'exercice

A savoir que :

²³ Idem, P67

Production de l'exercice = production vendue + Production stockée ou déstockée + production immobilisée + subventions d'exploitation

Consommation de l'exercice = achats consommés + services extérieurs + autres services extérieurs

6-2-2- L'excédent brut d'exploitation :

Il correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'EBE désigne la véritable rentabilité de l'exploitation.

EBE = V.A + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charges de personnel.

6-2-3- Le résultat financier :

Le résultat financier exprime le résultat réalisé par une entreprise en raison de sa situation financière et des choix qu'elle a effectués en matière de financement, il ne prend en compte que les produits et charges financières.

Résultat financier = produit financiers - charges financières

6-2-4- Le résultat Brut d'exploitation :

Ce solde correspond aux ressources additionnelles permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après la soustraction des charges financières.

RBE = EBE + Autres produits d'exploitation - Autres charges d'exploitation + reprise sur amortissements et provisions d'exploitation + transfert de charges d'exploitation - dotations aux amortissements et aux provisions.

6-2-5-Le résultat courant avant impôt(RCAI) :

IL mesure l'activité de l'entreprise en intégrant les éléments d'exploitation et financiers mais sans tenir compte des activités exceptionnelles.

$$\text{RCAI} = \text{résultat d'exploitation} + \text{produits financiers} + \text{reprise sur provisions financières} - \text{charges financières-dotations aux provisions financières}$$

6-2-6-Le résultat exceptionnel :

C'est le résultat hors exploitation de l'entreprise, autrement dit des opérations dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation ordinaire.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produits exceptionnels} - \text{charges exceptionnelles}$$

6-2-7-Le résultat net (RN) :

Il est déterminé sur une période donnée, ce solde permet aux actionnaires et aux analystes d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise.

$$\text{Résultat net} = \text{RCAI} + \text{Résultat exceptionnel} - \text{participations des salariés} - \text{Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS)}$$

Section 3 : Le lien entre les coûts et la performance.

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et d'être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions, et ainsi de la performance globale de l'organisation.

Pour piloter la performance et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le

contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts appeler actuellement (système de calcul des coûts).

L'un des critères de performance des entreprises est la minimisation des coûts, d'où l'usage de la comptabilité de gestion. Le calcul des coûts permet donc à l'entreprise de mesurer et d'orienter sa performance.

1-Mesurer la performance :

Les coûts autrement dit la comptabilité de gestion est un outil de mesure de la performance des entreprises : les coûts des produits, des activités, des processus, ou des fonctions sont un moyen de refléter la performance ou la non performance d'une entreprise.

La méthode ABM permet de choisir, pour un processus donné (et donc un résultat à atteindre) des inducteurs de coûts pertinents pour chacune des activités du processus, permettant d'analyser la performance du processus. Ses résultats permettent ²⁴:

- dans un premier temps, d'épauler la prise de décision ;
- dans un deuxième temps, suivre les impacts des décisions prises grâce à des indicateurs de performance plus pertinents pour les processus concernés.

Le contrôle de gestion doit donc s'adapter pour mesurer les performances de cette activité de soutien, essentielle aux activités principales et intégrer les coûts de cette logistique au coût du produit. La méthode ABC le permet.

La mesure de la performance à partir du calcul des coûts permet ²⁵:

-Allouer les coûts pour l'établissement périodique des états financiers. Les entreprises doivent utiliser une modélisation interne de leur consommation afin d'établir leurs états financiers. En effet, la valorisation des stocks ou l'évaluation du coût des immobilisations nécessitent de calculer des coûts permettant d'activer ces éléments au bilan.

-Calculer le coût des produits (avant, pendant, après leur production). La production de biens et de services de l'entreprise nécessite un calcul préalable afin de déterminer leur rentabilité. Il s'agit, avant de se lancer dans la production, de savoir si les coûts engagés seront couverts

²⁴Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, op.cit. P538.

²⁵ Berland N. Mesurer et piloter la performance, 2009, P20, P21.

par le prix de vente. C'est aussi une façon de fixer le prix de vente. Pendant la production, il est nécessaire de vérifier si le coût de production est toujours en ligne avec ce qui a été prévu.

- Faciliter le contrôle des processus (pilotage de l'activité). L'établissement de coûts partiels est utile pour mieux piloter les activités de l'entreprise. Ainsi, le suivi du coût des matières achetées, du coût des fonctions d'approvisionnement, des consommations d'énergie ou du coût de la main d'œuvre est un moyen de sensibiliser les acteurs de l'entreprise aux enjeux financiers et économiques de leur activité.

2-Orienter la performance :

Mesurer la performance est essentiel pour piloter. A travers les résultats obtenus par la mesure de la performance permettent aux dirigeants d'orienter la performance.

La dimension coût est un élément du contrôle de gestion pour la mesure de la performance et la prise de décisions. La pertinence de l'indicateur coût (complets ou partiels) se reflète dans la prise de décisions, notamment :

- Pour la fixation d'un prix de vente ;
- Pour décider de l'abandon et la suppression d'un produit ou une activité ;
- Pour prendre la décision de sous-traitance d'une activité ou processus, ou d'externaliser une activité ;
- Un redéploiement organisationnel ;
- Le lancement d'une nouvelle activité qui surconsomme des coûts ;
- Pour la gestion stratégique des produits.

L'essentiel de l'action en faveur de la performance et par conséquent, de la réduction des consommations de ressources, est une action sur la baisse des coûts en remontant à la source et en cherchant les leviers d'action qui permettent la réelle diminution des ressources consommées pour une même quantité d'outputs sans détérioration des délais et de la qualité. Cette démarche conduit à distinguer plusieurs notions d'inducteurs dans la gestion par activités²⁶.

Le calcul des coûts permet d'aider à des études spécifiques (investissements, faire ou faire faire...). Le calcul des coûts sert également à prendre des décisions ponctuelles. Le business

²⁶Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, op.cit.P592.

plan d'un projet d'investissement utilisera abondamment des données de la comptabilité de gestion. Les motifs invoqués pour justifier de la fermeture d'une usine reposeront souvent sur la comparaison des coûts de production de l'usine comparée à d'autres dans le même groupe (benchmarking). Le recours à la sous-traitance nécessitera de clairement identifier les coûts du processus à sous-traiter afin de pouvoir comparer les coûts internes au prix de la prestation externe²⁷.

Il permet ainsi d'aider à la prévision (comptabilité prévisionnelle). La comptabilité de gestion est très utile pour aider à déterminer les bénéfices futurs de l'entreprise. Au-delà de la prévision du niveau d'activité, qui relève essentiellement du marketing et qui apportera une prévision de chiffre d'affaires, il s'agit pour l'entreprise de modéliser les coûts futurs des activités qui permettront de réaliser ce chiffre d'affaires. La difficulté est à nouveau de n'oublier aucun des éléments qui constitueront les charges de l'entreprise et donc d'avoir une idée claire du fonctionnement de l'entreprise.²⁸

Conclusion :

La performance, malgré sa complexité, endosse aujourd'hui un rôle vital pour les entreprises. Il est néanmoins difficile pour elles de mesurer, d'évaluer et d'analyser sa performance. C'est une utilisation de différents outils complémentaires qui va aujourd'hui permettre aux dirigeants d'entreprise de suivre en temps réel ses difficultés de gestion et de mettre en place, quasi instantanément, des actions correctives sur les causes de ce dysfonctionnement.

Les coûts répondent à ces enjeux en permettant une mesure, ainsi qu'un pilotage actif de la performance d'entreprise. C'est un instrument qui a pour but de décliner dans les différents centres de responsabilité, la stratégie et les différents objectifs de l'entreprise, ainsi que d'aider à leurs réalisations.

²⁷Berland Nicolas, op.cit. P21

²⁸ Idem.

Chapitre III

Modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Introduction :

Après avoir achevé la partie théorique de notre étude, nous allons passer à l'étude pratique dans ce chapitre qui est répartie en deux sections dont la première est consacrée pour la présentation de l'organisme d'accueil, son aperçu générale, ses objectifs et missions et son organigramme. La seconde sera réservée à l'étude d'un cas pratique où nous avons essayé d'analyser le système de calcul des coûts au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM, afin d'acquérir une connaissance concernant le fonctionnement et la démarche du système de coût appliquée d'une part, et d'une autre part, voir leurs satisfactions vis-à-vis de ce système et la mesure dans laquelle il contribue à la performance de cette entreprise.

Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil.

Dans la section présente, nous allons présenter en générale l'organigramme de l'ENIEM ; tous comme les objectifs et les missions de cette dernière.

I-1-Aperçu générale sur l'organisme d'accueil :

L'entreprise nationale des industries de l'électroménager (ENIEM) est une entreprise publique de droit algérien. Elle a été créée par le décret N°83-19 du 02/01/1983, mais qui existe depuis 1974 sous tutelle de l'entreprise SONELEC.

L'ENIEM est une entreprise publique par action au capital de 10 279 800 000.00 DA.

ENIEM était autrefois leader de l'électroménager en Algérie, aujourd'hui elle possède des capacités de production et une expérience plus de 30 ans dans la fabrication et le développement dans les différentes branches de l'électroménager, notamment :

- Les appareils ménagers domestiques.
- Les appareils de collectivités.
- Les lampes d'éclairage.
- Les produits sanitaires.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

2- Situation géographique :

Le complexe d'appareils électroniques ; son siège social se situe au chef-lieu de la wilaya Tizi-Ouzou, 13 Boulevard Stiti Ali, boîte postale 71 A CHIKHI Tizi-Ouzou.

Les unités de production Froid, cuisson et climatisation sont implantées à la zone industrielle AISSAT Idir de Oued Aissi, distante de 15km du chef-lieu de wilaya. Il s'étale sur une superficie totale de 55 hectares et relève administrativement de la commune de Tizi-Rached, daïra de L'ArbaaNathIrathen.

L'unité sanitaire est installée à Miliana, wilaya d'Ain Defla, et la filiale lampe à Mohammedia, wilaya de Mascara.

3-Objectifs et champ d'activité :

L'ENIEM possède les capacités de production et une expérience dans les différentes tranches de l'électroménager, notamment :

- Les appareils ménagers domestiques.
- Les appareils de collectivités.
- Les lampes d'éclairage.
- Les produits sanitaires.

L'ENIEM s'est assignée plusieurs objectifs afin d'assurer un impact plus performant au niveau de ses fonction à savoir :

- L'amélioration de la qualité des produits.
- L'augmentation des capacités d'études et de développement.
- L'amélioration de la maintenance d'outils de production et des installations.
- La valorisation des ressources humaines.
- La réduction des coûts et la relance d'autres sources de revenus

4-Les missions principales de l'ENIEM :

Les missions principales de l'ENIEM sont la conception, le développement, la fabrication, l'assemblage et la commercialisation des produits électroménagers, ainsi que la prise en charge de la fonction service après-vente.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

▪ Direction Générale :

La Direction Générale est responsable de la stratégie et du développement de l'entreprise. Elle exerce son autorité hiérarchique et fonctionnelle sur l'ensemble des directions et des unités.

▪ Unité froid :

Son rôle consiste à produire et à développer ses produits de froids domestique comme :

- Réfrigérateur grand modèle (300 D, 350 S, 290 C, 520 L)
- Congélateurs horizontaux et verticaux (BAHT 1301, 1686)

▪ Unité cuisson :

Son rôle consiste à produire et à développer des produits de cuisson à gaz butane ou mixte ainsi que tout produit de technologie similaire : (cuisinière à gaz 04 et 05 feux, four encastrable, les hottes de cuisine, les plaques de cuisson en verre et en inox).

▪ Unité climatisation :

Sa mission consiste à produire et à développer des produits à savoir :

- Les climatiseurs.
- Les chauffes bains.
- Les radiateurs à gaz butane.
- Les machines à lavés.
- Les comptoirs et armoires frigorifiques.

▪ Unité Prestation Technique :

Elle est chargée de gérer, exploiter et d'entretenir les moyens techniques communs utilisés dans le processus de production des autres unités.

▪ Unité commerciale :

Elle est chargée de commercialiser tous les produits fabriqués par les autres unités.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

▪ Le service après-vente :

La garantie et le service après-vente (SAV) des produits fabriqués et vendus par ENIEM sont pris en charge par le réseau SAV composé de 200 agents réparateurs agréés implantés à travers le territoire national.

Ce service n'est pas seulement assuré pour s'inscrire en conformité avec la loi relative à la protection du consommateur mais aussi, dans le souci de satisfaire la clientèle et surtout pour suivre le comportement de nos produits chez l'utilisateur.

5-Organisation de l'ENIEM :

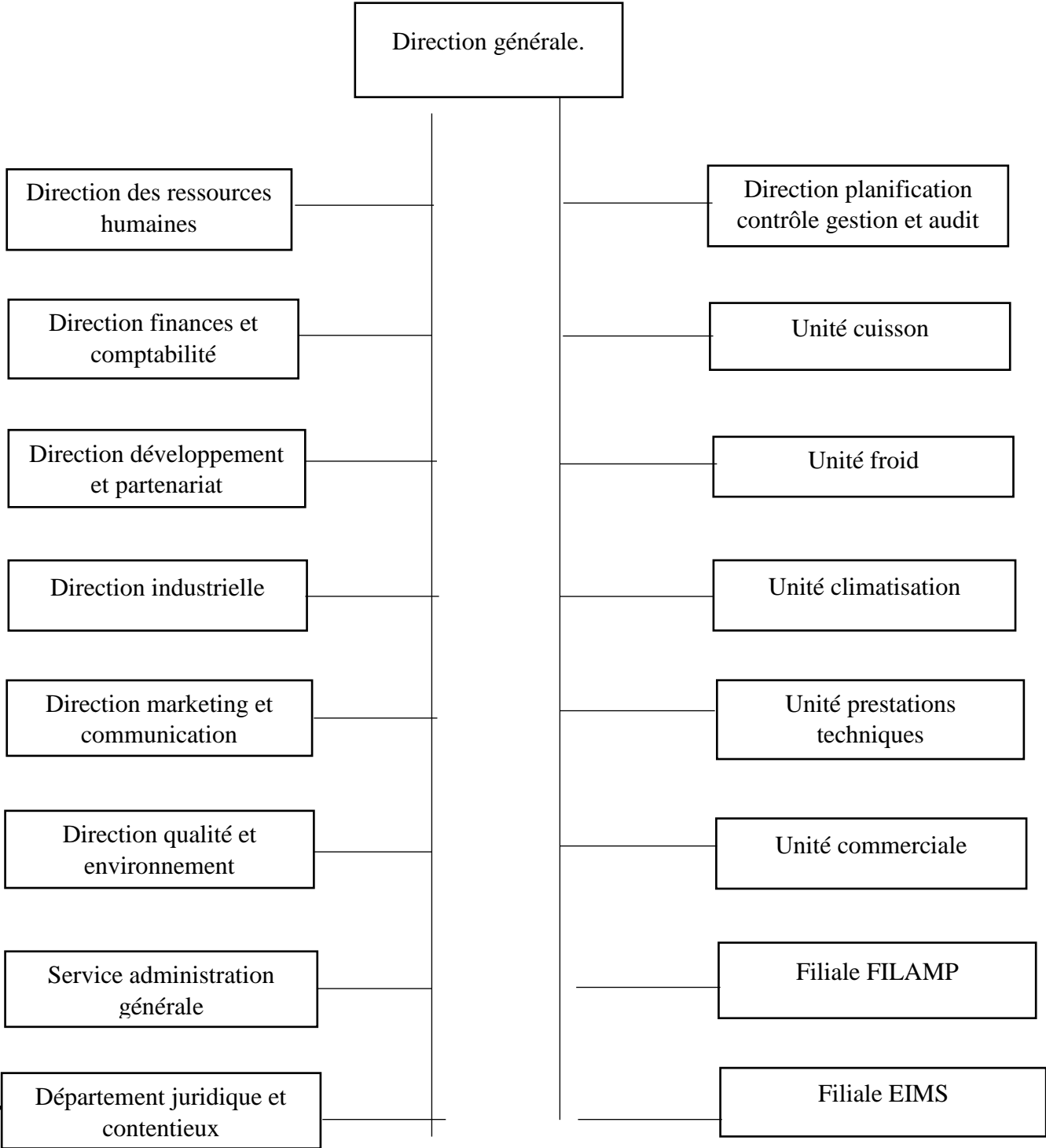
L'organisation structurelle de l'ENIEM se présente comme suit :

- le siège social situé au chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou
- la filiale EIMS de production de sanitaires (production, lavabo, baignoire, évier) installé à Miliana wilaya d'AinDefla.
- La filiale FILAMP (production de lampe électrique) située à mohammadia wilaya Mascara.
- le complexe d'appareils ménagers(CAM) implantée à la zone industrielle d'Aissat Idir de Oued-Aissi.
- l'unité commerciale située à la zone industrielle Aissat idir d'Oued-Aissi.

L'ENIEM est composé de 5 unités et de 6 directions chapeauté par un président directeur général plus les 2 filiales FILAMP et EIMS. L'organisation complète de cette entreprise peut être présentée dans l'organigramme suivant :

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Figure n°5 : L'organigramme de l'ENIEM.



Source : Document interne de l'ENIEM.

Présentation et organisation 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-Origin 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 304 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.

2-Organisation de l'unité cuisson :

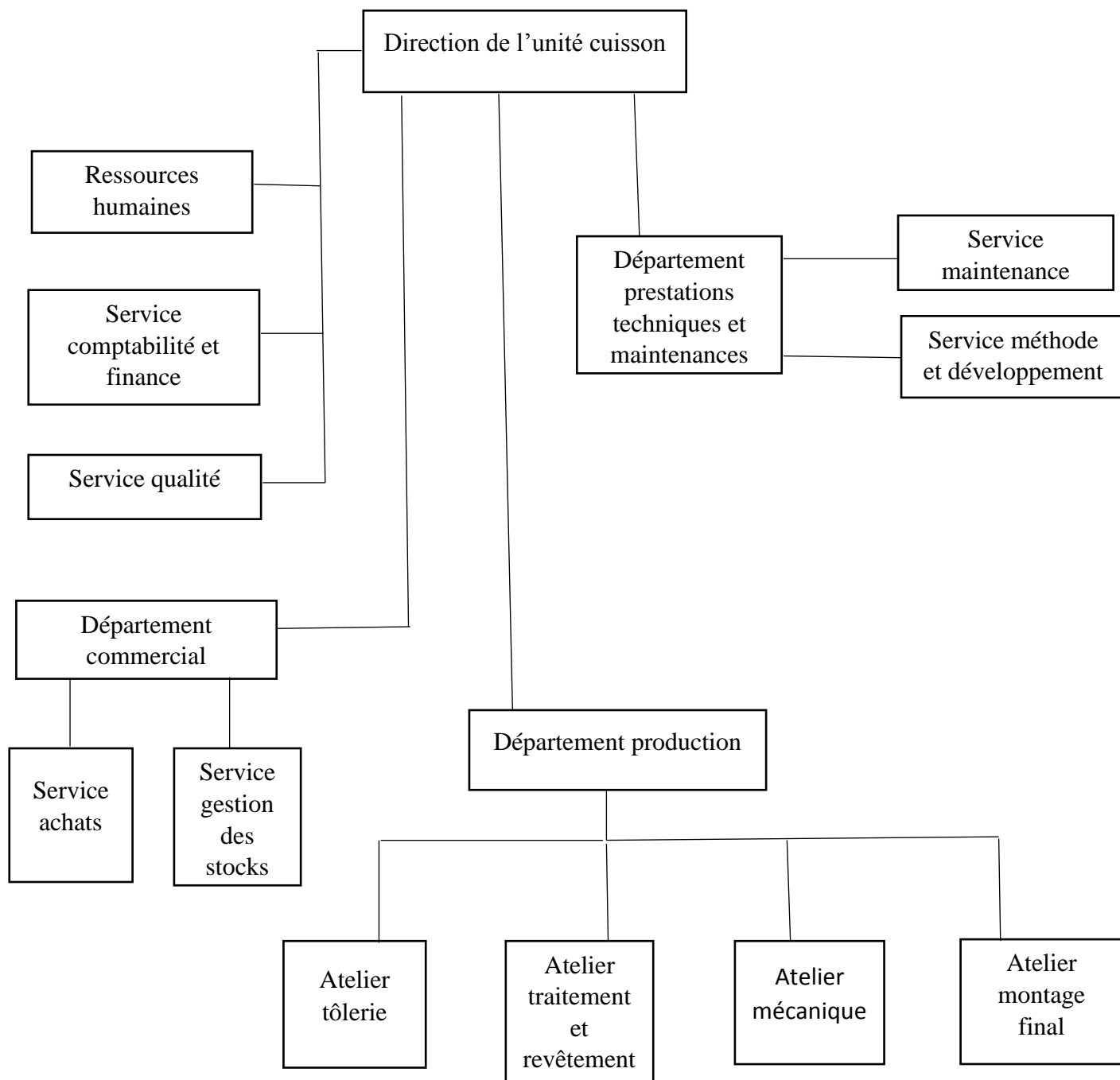
L'unité cuisson au sein de l'ENIEM est subdivisée en trois départements et trois services à savoir :

- ☒Département commercial.
- ☒Département prestations techniques.
- ☒Département production.
- ☒Service ressources humaines.
- ☒Service finance et comptabilité.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

☑Service qualité.

Figure n°4 : Organigramme de l'unité cuisson.



Source : Document interne de l'ENIEM.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Section2 : Etude du modèle de calcul de coût utilisé par l'ENIEM.

Dans cette second section nous avons opté à rédiger un questionnaire destiner au service comptabilité analytique de l'unité cuisson, auquel il va répondre le comptable principal analytique. (Annexe1)

1-Présentation du système de calcul de coût utilisé par l'unité cuisson :

La méthode utilisée pour le calcul du coût de production est celle des sections homogènes, qui fais partie du système des coûts complets. Elle consiste à reporter les charges par natures d'une période donné aux produits fabriqués.

Pour le calcul des coûts et des prix de revient de ses produits, l'unité cuisson effectue les étapes suivantes :

1-1-Découpage de l'unité cuisson en centre de frais :

La première étape à effectuer dans la méthode des sections homogène est le découpage de l'entreprise en centre de frais. On distinguera deux sections, sections principales et sections auxiliaires.

1-1-1-Section Principales :

Les centres principaux sont des centres au cœur du processus de production et dont les coûts vont s'imputer sur l'objet de coût, c'est-à-dire le produit. Ces centres de frais regroupent deux sections qui sont la section approvisionnement et la section production, qui sont à leurs tours subdivisées en centres de frais.

●La section approvisionnement : ses activités sont :

- L'achat de matière première et de pièces de rechange.
- La garantie d'un approvisionnement régulier afin d'éviter toute rupture de stock.
- L'assurance de la survie et de la continuité d'exploitation de l'unité cuisson.

La section approvisionnement est subdivisée en centre de frais, et pour chaque centre, un numéro à trois chiffres est attribué comme suit :

- 660 : Développement commercial (il exprime les besoins et les achats à la direction générale pour débloquer des fonds).
- 661 : Service achat (exécution et recherche des fournisseurs).
- 662 : Service de gestion des stocks (gérer les stocks de l'entreprise).

●La section production :

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Elle consiste en la transformation de la matière première en produits finis destinés à la vente, ses centres de frais sont les suivants :

- 641 : Service traitement des surfaces.
- 642 : Atelier mécanique.
- 643 : Atelier tôlerie.
- 644 : Montage final.

1-1-2-Sections auxiliaires :

Les centres auxiliaires sont des centres de support et dont les coûts vont être répartis dans les centres principaux. Elles sont constituées des sections administration et section soutien technique, dont chacune de ces sections est divisée en centre de frais.

● **Section administration :** On y trouve les centres de frais suivants :

- 600 : Direction.
- 610 : Ressources humaines.
- 620 : Finance et comptabilité.

● **Section soutien technique :**

Elle est composée des centres de frais suivants :

- 630 : Service qualité.
- 640 : Département production.
- 645 : Service ordonnancement.
- 650 : Département technique.
- 651 : Département maintenance.
- 652 : Développement (développement du produit).

1-2-Répartition des charges dans les centres d'analyse :

Avant de répartir, je vais récapituler les charges incluses dans le coût de production des produits. Ces charges sont arrêtées au 31/12/2017 (voir **annexe n°2**) :

60 : Les achats consommés

61 : Services extérieurs

62 : Autres services extérieurs

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

63 : Charges du personnel

64 : Impôts, taxes et versement assimilés

68 : Dotations aux amortissements, provision et pertes de valeur

91 : Unité prestation technique 1 (UPT 1)

99 : Unité prestation technique 2 (UPT 2)

1-2-1-Tableau de répartition secondaire des charges indirectes :

a) Tableau n°5 : Répartition de la section administration

Répartie sur	effectif	60	61	62	63	64	65(rebutés)	66	68	91	99	Total
Soutien technique	57	15453.87	569423.38	45013.36	2526710.71	3450.34	0	0	499390.96	0	0	3659442.63
Section approvi	20	5422.41	199797.68	15794.16	886565.16	1210.65	0	0	175224.9	0	0	1284014.96
641	68	18436.20	679312.11	53700.15	3014321.55	4116.20	0	0	595764.66	0	0	4365650.86
642	31	8404.74	309686.40	24480.95	1374176.00	1876.50	0	0	271598.6	0	0	1990223.19
643	25	6778.02	249747.1	19742.70	1108206.45	1513.31	0	0	219031.12	0	0	1605018.7
644	101	27383.18	1008978.27	79760.52	4477154.07	6113.77	0	0	884885.73	0	0	6484275.54
Total	302	81878.42	3016944.94	238491.85	13387133.96	18280.77	0	0	2645895.94	0	0	19388625.88

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

Les charges de la section administration sont réparties entre les sections soutien technique, approvisionnement et principale. La clé de répartition est le nombre d'effectif de chaque section.

Le calcul est effectué de la manière suivante :

Répartition de la section administration = (somme section administration (annexe2) x nombre d'effectif par section) / nombre d'effectif total.

Exemple du compte 60 :

Centre de frais 641 = $(81878.42 \times 57) / 302 = 15453.87\text{DA}$.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

b) Tableau n°6 : Répartition de la section soutien technique

Répartir sur	clé	60	61	62	63	64	65r eb uts	66	68	91	99	Total
Total charges		2936688.98	6543513.84	99038.36	47139574.98	6020.34	0	0	4272176.76	0	-4688087.81	56324379.32
641	111316	887532.67	1977595.29	29931.59	14246627.11	1819.48	0	0	1291146.75	0	-1416844.32	17022479.07
642	50747	404610.48	901550.8	13645.29	6494785.89	829.47	0	0	588611.02	0	-645914.32	7760247.83
643	40925	326298.78	727057.09	11004.26	5237730.55	668.93	0	0	474686.31	0	-520898.65	6258264.36
644	165337	1318247.06	2937310.66	44457.22	21160431.44	2702.46	0	0	1917732.68	0	-2104430.53	25283388.05
Total	368325	29336688.98	6543513.84	99038.36	47139574.98	6020.34	0	0	4272176.76	0	-4688087.81	56324379.32

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

-Le total des charges de la section soutien technique sont les charges directes du soutien technique + les charges obtenus par la répartition de la section administration.

Méthode de calcul des clefs de répartitions :

Jours ouvrables annuel 228 jours

Nombre d'heure travaillés par jours 7.5h

Nombre d'heure travaillés annuel $7.5 \times 288 = 1710h$

Absentéisme= Nombre d'heure travaillés annuel x taux d'absentéisme ; $1710 \times 4.27\% = 73h$

Temps réel de présence = $1710 - 73 = 1637h$.

-Clé de répartition CF (641 ; 642 ; 643 ; 644) = temps réel de présence x effectif annuel.

$641 = 1637 \times 68 = 111316$.

$642 = 1637 \times 31 = 50747$

$643 = 1637 \times 25 = 40925$.

$644 = 1367 \times 101 = 165337$.

-**La répartition de la section soutien technique** = (total des charges x total de la clé) / la clé du centre de frais de la section principale (641 ; 642 ; 643 ; 644).

c) Tableau n°7 : Répartition de la section principale

Section	Désignation	60	61	62	63	64	65rebut	66	68	91	99	Total
641	Ch.directes	14998304.95	19189458.53	1150	34043607.15	97.44	0	0	1613510.09	936115.3	0	85272243.66
	Ch.indirect	905968.87	2656907.39	83631.74	17260948.66	5935.68	0	0	1886911.46	0	-1416844.32	20218129.92
642	Ch.directes	5594343.2	5628464.9	1500	14402662.87	0	0	0	5802490.09	1358295.36	0	32787756.42
	Ch.indirect	413015.22	1211237.2	38126.24	7868961.9	2705.97	0	0	860209.61	0	-645914.32	9750471.02
643	Ch.directes	6744401.24	5994434.3	0	12023905.66	0	0	0	2531112.24	949410.9	0	28243264.34
	Ch.indirect	333076.79	976804.19	30746.96	6345937	2182.24	0	0	693717.43	0	-520898.65	7863283.04
644	Ch.directes	3727999.94	8282569.18	0	40140688.7	0	0	0	5484374.67	1444266.25	0	59079898.74
	Ch.indirect	1345630.24	3946288.94	124217.74	25637585.51	8816.23	0	0	2802618.41	0	-2104430.53	31767663.6
Total charges directes		31065049.33	39094926.91	2650	100610864.4	97.44	0	0	29921487.29	3388247.81	0	206966695.1
Total charges indirectes		2997691.12	8791237.72	276722.68	57113433.07	19640.12	0	0	6243456.84	0	-4688087.81	68016015.72
Total charges		34062740.45	47886164.63	279372.68	157724297.5	19737.56	0	0	36164944.13	3388247.81	-4688087.81	274982710.8

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

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Il s'agit de regrouper l'ensemble des charges directes et indirectes de la section principale.

Les charges directes reprises de l'**annexe2**.

Les charges indirectes c'est l'ensemble des charges obtenus par la répartition des deux sections administration et soutien technique.

d) Tableau de Détermination des unités d'œuvre.

1- Tableau n°8 : Calcul des temps de production globaux (heures machines)

Produits	C.frais	Qt.produites	Temps.U	Temps globaux
CUIS6520	641	2289	0.55846	1278.31494
	642	2289	0.43282	990.72498
	643	2289	0.15791	361.45599
	644	2289	0.71737	1642.05993

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

Ces temps de production sont ceux de la cuisinière CUIS 6520 par contre dans la formule de base pour déterminer le coup de l'unité d'œuvre on prend les temps globaux de toutes les cuisinières produites durant toutes l'année par centre de frais.

Tableau n°9 : Temps globaux

C.frais	Temps globaux
641	10069.85430
642	7312.04155
643	3264.30048
644	16252.21993

Source : document interne à l'ENIEM.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Par la suite, il faut calculer le temps de production global par centre de frais pour déterminer le coût unitaire horaire en matière de charges directes et de charges indirectes.

2- Tableau n°10 : Calcul du coût de l'unité d'œuvre par centre de frais pour la cuisinière CUIS 6520 :

Section	60	61	62	63	64	65 R	66	68	91	99	Total
641 Temps global 10069.8543 0											
Ch.directes	149983 04.95	191894 58.53	1150	3404360 7.15	97.4 4	0	0	16103510 .29	936115.3	0	85272243.66
Coût horaire direct	1489.43	1905.63	0.11	3380.74	0.01	0	0	1599.18	92.96	0	8468.07
Ch.indirecte s	905968. 87	265690 7.40	8363 1.75	1726094 8.66	5935 .68	0	0	1886911. 40	0	- 1416844. 32	21383459.44
Coût horaire indirect	89.97	263.85	8.31	1714.12	059	0	0	187.38	0	-140.70	2123.51
642 Temps global 7312.04155											
Ch.direct	559434 3.2	562846 4.90	1500	1440266 2.87	0	0	0	5802490. 09	1358295. 36	0	32787756.42
Coût horaire direct	765.09	769.75	0.21	1969.72	0	0	0	793.55	185.76	0	4484.08
Ch.indirect	413015. 22	121123 7.20	3812 6.24	7868961. 89	2705 .97	0	0	860209.6 1	0	- 645914.3 2	9748341.81
Coût horaire indirect	56.49	165.65	5.21	1076.16	0.37	0	0	117.64	0	-88.34	1333.19
643 Temps global 3264.30048											
Ch.direct	674440 1.24	599443 4.30	0	1202390 5.66	0	0	0	2531112. 24	949410.9 0	0	28243264.34
Coût horaire direct	2066.11	1836.36	0	3683.46	0	0	0	775.39	290.85	0	8652.16
Ch.indirect	333076.	976804.	3074	6345937.	2182	0	0	693717.4	0	-	7861565.98

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

	79	19	6.97	01	.24			3		520898.6 5	
Coût.horaire indirect	102.04	299.24	9.42	1944.04	0.67	0	0	212.5164	0	-159.57	2408.35
644 Temps global 16252.2199 3											59079898.74
Ch.direct	372799 9.94	828256 9.18	0	4014068 8.70	0	0	0	5484374. 67	1444266. 25	0	3635.19
Coût horaire direct	229.38	509.63	0	2469.86	0	0	0	337.45	88.87	0	31760726.53
Ch.indirect	134563 0.24	394628 8.93	1242 17.7 4	2563758 5.51	8816 .23	0	0	2802618. 41	0	- 2104430. 53	1954.24
Coût horaire indirect	82.80	242.82	7.64	1577.48	0.54	0	0	172.45	0	-129.49	

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

Le calcul de temps consacré pour la production de la cuisinière type CUIS 6520.

Le coût de l'unité d'œuvre = la charges directes et/ou indirectes par centre de frais / le temps globales par centre de frais.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

1-2-2-Tableau n°11 : Détermination des charges de fabrication par produit (charges directes et indirectes)

C.frais	Désignation	Temps	60	61	62	63	64	65	66	68	91	99	Total
641	Coût direct	0.5584 6	831.7 9	1064.2 2	0.06	1888.0 1	0.0 1	0	0	893.08	51.9 2	0	4729.08
			Charges direct	1489. 43	1905.6 3	0.11	3380.7 4	0.0 1	0	0	1599.1 8	92.9 6	0
	Coût indirect	50.24	147.35	4.64	957.27	0.3 3	0	0	104.65	0	-78.58	1185.9	
	Charges indirect	89.87	263.85	8.31	1714.1 2	0.5 9	0	0	187.38	0	-140.70	2123.51	
642	Coût direct	0.4328 2	331.1 4	333.16	0.09	852.53	0	0	0	343.47	80.4	0	1940.8
			Charges direct	765.0 9	769.75	0.21	1969.7 2	0	0	0	793.55	185. 76	0
	Coût indirect	24.45	71.7	2.26	465.79	0.1 6	0	0	50.92	0	-38.23	610.22	
	Charges indirect	56.48	165.65	5.21	1076.1 6	0.3 7	0	0	117.64	0	-88.34	1333.19	
643	Coût direct	0.1579 1	326.2 6	289.98	0	581.65	0	0	0	122.44	45.9 3	0	1366.26
			Charges direct	2066. 11	1836.3 6	0	3683.4 6	0	0	0	775.39	290. 85	0
	Coût indirect	16.11	47.25	1.49	306.98	0.1 1	0	0	33.56	0	-25.2	380.3	

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

	Charges indirect		102.0 4	299.24	9.42	1944.0 4	0.6 7	0	0	212.52	0	-159.57	2408.35
644	Coût direct	0.7173 7	164.5 5	365.59	0	1771.8 0	0	0	0	242.08	63.7 5	0	2392.56
	Charges direct		229.3 8	509.63	0	2469.8 6	0	0	0	337.45	88.8 7	0	3635.19
	Coût indirect		59.4	174.19	5.48	1131.6 4	0.3 9	0	0	123.71	0	-92.89	1401.91
	Charges indirect		82.8	242.81	7.64	1577.4 8	0.5 4	0	0	172.45	0	-129.49	1954.24
	Total charges directes		1653.74	2052.94	0.15	5094.0	0.01	0	0	16101.07	241.99	0	10643.92
Total charges indirectes		150.2	440.49	13.87	2861.68	0.98	0	0	312.83	0	-234.9	3545.14	
Total charges de fabrication		1803.94	2493.42	14.02	7955.68	0.99	0	0	1913.89	241.99	-234.9	14189.06	

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

On calcul les charges de fabrication par centre de frais, en utilisant le temps unitaire de fabrication comme clé de répartition pour chaque centre de frais.

Charges de fabrication= Temps global de chaque centre de frais x coût unitaire horaire de chaque centre de frais.

Le total des charges de fabrication = total des charges directs + total des charges indirects.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

1-2-3-Tableau de répartition des charges d'approvisionnement sur les produits.

- Tableau n°12 : Charges d'approvisionnement :

Charges	60	61	62	63	64	65 R	66	68	91	99	Total
Ch.approv direct	374727.5	17882371.02	2954904.69	13636467.13	881527.02	0	2919243.87	10922733.36	0	0	49571974.59
Ch.approv indirect	5422.41	199797.68	15794.16	886565.16	1210.65	0	0	175224.9	0	0	1284014.96
	380149.91	18082169.7	2970698.85	14523032.29	882737.67	0	2919243.87	11097958.26	0	0	50855989.55

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

a) Tableau n°13 : Répartition des charges d'approvisionnement sur les produits :

Désignation PDT	Qte Produit	Coût matière U/PDT	Coût matière total/PDT	Désignation charges	60	61	62	63	64	65 R	66	68	91	99	Total
6520	2289	12781.2061	292561.07629	c/approv direct	14.85	708.8	117.12	540.50	34.94	0	115.71	432.94	0	0	1964.87
				c/approv indirect	0.21	7.92	0.63	35.14	0.05	0	0	6.95	0	0	50.89
Coût matière globaux			322459.553.2		15.07	716.72	117.75	575.64	34.99	0	115.71	439.89	0	0	2015.76

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

Le coût matière est une charge calculé par la direction générale, il est ensuite transmis au service de comptabilité analytique pour le calcul des coûts.

Répartition des charges d'approvisionnement = (charges d'approvisionnement direct (par centre de frais)/ coûts matières globaux) x coût matière U/PDT.

Exemple du Compte 60 :

Centre de frais 641 = $(374727.5 / 322459553.2) \times 12787.2061 = 14.85\text{DA}$.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

b) Tableau n°14 : Structure des coûts de production (par produit) :

6520	Coût matière	60	61	62	63	64	65 R	66	68	91	99	Total
Coût matière	12781.2061											
Rebut	181.3525											
Total charge fab direct		1653.7422	2052.9558	0.1526	5094.0013	0.0054	0	0	1601.065	241.9942	0	10643.9164
Total charge fab indirect		150.1997	440.4861	13.8652	2861.6756	0.9841	0	0	312.8292	0	-234.8972	3545.1426
Total charge Fab		1803.9419	2493.4418	14.0178	7955.6770	0.9895	0	0	1913.8942	241.9942	-234.8972	14189.059
Charge approv direct		14.8529	708.7967	117.1224	540.5034	34.9407	0	115.7090	432.9402	0	0	1964.8654
Charge approv indirect		0.2149	7.9193	0.6260	35.1404	0.0480	0	0	6.9453	0	0	0
Total approv		15.0679	716.7160	117.7485	575.6439	34.9887	0	115.7090	439.8855	0	0	2015.7594
Coût de production	12962.5586	1819.0097	3210.1578	131.7662	8531.3208	35.9782	0	115.7090	2353.7797	241.9942	-234.8972	29167.3771

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

Une fois les trois coûts réunis, le coût de production est calculé en suivant la formule ci-dessous :

Le coût de production de la cuisinière 6520 est calculé comme suit :

Le coût de production de la cuisinière 6520 = les charges de fabrication + les charges d'approvisionnement + le coût matière.

Le rebut est donné par la direction générale.

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

c) Tableau n°15 : Structure des coûts de production avec les frais de siège :

Produits	Coûts matière	60	61	62	63	64	65 R	66	68	91	99	Frais siège	Total
CUIS 6520	12962.5586	1819.0097	3210.1578	131.7662	8531.3208	35.9782	0	115.7090	2353.7797	241.9942	-234.8972	363.2054	29530.5824

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

Les frais de siège sont des frais généraux envoyés par la direction générale qui seront inclus dans le coût de production pour toutes les unités.

2-Pourquoi ce système qu'un autre ? (annexe1)

Les dirigeants de l'ENIEM ont choisi le système des coûts complets (méthode des sections homogènes) qu'un autre système par de la simplicité de sa mise en œuvre, selon le responsable du service comptabilité analytique de l'unité cuisson cette méthodes leur permet de prendre la quasi-totalité des charges associés aux produits, ce qui leur permet d'avoir une idée plus précise des coûts consommés par les ressources de l'entreprise.

3-La satisfaction de l'ENIEM vis-à-vis du système de calcul de coût utilisé (annexe1) :

Selon le responsable du service comptabilité analytique, cette méthode leur permet de se rapprocher de la réalité car ils prennent en considération presque la totalité des charges. C'est à partir de là qu'ils prennent des décisions pour agir, l'entreprise peut comparer les coûts et les prix de vente ; afin de vérifier si les coûts sont supérieur aux prix de vente, à partir de là l'entreprise peut mener des actions tendant à réduire les coûts.

Elle leurs permet ainsi d'étudier l'évolution des coûts d'un produit aux différents stades de son processus de fabrication et de distribution afin de détecter les centre qui consomment le plus de charges, et donc le contrôle peut s'effectuer facilement au niveau des centres de responsabilités.

4-La mesure dans laquelle le système de coût utilisé par l'ENIEM contribue à la performance (annexe1) :

Selon le responsable du service de la comptabilité analytique de l'unité cuisson de l'ENIEM, ce système leurs permet de lié les coûts a la performance et d'apporte une aide à

Chapitre III modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

détecter les insuffisances et de prendre des actions correctives en effectuant des comparaisons entre les coûts et d'effectuer une analyse des écarts. Il permet ainsi d'aider à la prévision (comptabilité prévisionnelle).

Plus encore le détail de la formation des coûts que leurs fournit ce système, constitue une aide aux décisions et au pilotage de l'entreprise. Il leur permet ainsi une meilleure traçabilité et donc la maîtrise et la réduction des coûts.

Conclusion :

Le système des coûts complets utilisé à l'unité cuisson de l'ENIEM pour calculer les coûts de ses produits, a l'avantage de fournir des coûts et des résultats analytiques qui tiennent en compte la quasi-totalité des charges de l'entreprise. Notre travail dans ce chapitre a été d'étudier cette méthode de manière plus détaillée.

A travers ce chapitre, nous avons approfondi mes recherches qui étaient jusque-là théoriques, notamment dans les deux premiers chapitres, nous avons parlé dans le premier chapitre sur les différents systèmes de calcul des coûts et dans le deuxième chapitre nous avons abordé les coûts et la performance.

A travers l'exemple étudié dans ce présent chapitre, nous avons compris que l'ENIEM ou n'importe quelle autre entreprise en Algérie ne se limite pas à appliquer l'un des systèmes de calcul des coûts à la lettre, mais à l'adapter également à ses objectifs.

Enfin, l'étude et l'analyse des coûts au sein des entreprises peuvent s'avérer stratégique dans le sens où elle permet à l'entreprise d'envisager une domination par les coûts et par conséquent être plus rentable et performante.

Conclusion générale

Toute entreprise, publique ou privée, industrielles ou de services est aujourd'hui au cœur d'un domaine profondément concurrentiel incertain, et elle doit chercher une meilleure rentabilité pour améliorer sa position concurrentielle, préparer l'avenir et permettre des décisions rationnelles. Faire et se donner les moyens de prévenir les différentes formes de menaces pour assurer sa pérennité à travers un ensemble d'outils de contrôle de gestion en l'occurrence le calcul des coûts.

L'une des conditions de succès des entreprises pour prendre des décisions rationnelles et d'assurer sa pérennité, est de se munir un moyen de pilotage de la performance, qui est atteint à partir du calcul des coûts de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une réponse à la performance en proposant un ensemble d'outils dont la comptabilité de gestion se manifeste.

En effet, les entreprises algériennes souffrent d'un retard considérable dans l'utilisation des méthodes d'analyses des coûts car il existe une inconscience de la notion des coûts.

Cette dernière comme nous l'avons démontré dans le premier chapitre, elle bénéficie d'un rôle essentiel dans l'entreprise et dans la prise de décision. Elle permet d'assurer un contrôle de rentabilité à travers des systèmes de calcul des coûts.

La comptabilité de gestion est l'un des outils de contrôle de gestion qui contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise, et qui permet d'assurer une analyse des coûts et un contrôle de rentabilité à travers les systèmes de calcul des coûts qui proposent une modélisation du fonctionnement de l'entreprise.

La comptabilité de gestion est un outil de pilotage d'une organisation car, à travers ses systèmes de coûts, elle aide les dirigeants à donner des bases pour la prise de décision de gestion, elle constitue donc une aide à la prise de décision.

Notre étude au sein de l'ENIEM, bien qu'elle a été caractérisée par une courte durée nous a permis de concrétiser nos acquis théoriques, sur les systèmes de calcul des coûts et sur la performance, dans lesquelles nous avons vérifié nos hypothèses et de bien comprendre les différentes étapes et techniques d'évaluation des coûts utilisés par l'ENIEM par le système des coûts complets ; la méthode des sections homogènes.

Au cours de notre mémoire nous avons essayé en premier lieu, de présenter les fondements théoriques sur les systèmes de calcul des coûts et d'exposé des généralités sur la notion des coûts et sur la comptabilité de gestion.

Ensuite dans un second lieu, nous avons essayé de sensibiliser les utilisateurs de l'importance du calcul des coûts qui permettent la mesure, le suivi et le contrôle de la performance de l'entreprise et de l'exploiter en tant qu'outil d'aide à la prise de décision.

Enfin, nous avons étudié le système de coût utilisé par l'ENIEM.

L'objectif principal de notre travail consiste à répondre à la problématique de départ : **Comment est-ce que le système de calcul de coût utilisé par les entreprises algériennes notamment ENIEM contribue-t-il à sa performance ?**

A travers ce mémoire de recherche, nous avons pu confirmer la première hypothèse qui disait que les entreprises algériennes adaptaient les systèmes de calcul des coûts à leurs besoins, leurs politiques et à leurs objectifs. En effet, bien que nous avons eu accès qu'à un seul exemple durant notre stage, nous avons pu constater que le système utilisé a été adapté aux circonstances dans lesquelles il a été effectué.

Dans le même contexte, nous avons également confirmé la deuxième hypothèse qui disait que la méthode la plus utilisée par les entreprises algériennes notamment l'ENIEM est la méthode des sections homogènes, par la simplicité de sa mise en œuvre.

Pour conclure, bien que cette méthode soit utile pour la prise de décision et la réduction des coûts cette dernière ne permet pas à l'entreprise de créer de la valeur, tandis que la performance ne se limite pas simplement qu'à la réduction des coûts mais plutôt se considère comme un couple coût/valeur. C'est pour cela l'ENIEM doit améliorer sa gestion des coûts à long terme, tout en maîtrisant ses coûts et en réduisant ses charges.

Nous recommandons à l'ENIEM de s'orienter à de nouveaux systèmes de calcul de coûts plus pertinent, tel que la méthode ABC qui repose sur le principe de consommation de ressources par les activités qui eux-mêmes consomment les produits, donc cette méthode permet la maîtrise de la performance des activités de l'entreprise, car sa mise en place dans des conditions aurait plus de chance de réussite, d'autant qu'elle permet de développer le système d'information de l'entreprise et qu'il représente de ce fait un élément majeur dans la prise de décision et portant dans le pilotage de l'entreprise.

En fin, nous pouvons dire que ce mémoire de fin d'étude nous a apporté de nombreux enrichissements personnels que nous mettrons à profit dans notre vie professionnelle. Nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet de notre mémoire

Bibliographie.

Bibliographie

- ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et application» DUNOD, Paris, 1998.
- ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et application» DUNOD, Paris, 2010.
- ALAZARD.C et SEPARI.S, « contrôle de gestion, manuel et application », DUNOD, paris 2004.
- ALCOUFFE Simon et autres : «Contrôle de gestion sur mesure». Dunod, Paris, 2013.
- BERNARD M, HEIM J : « Dictionnaire de la comptabilité », 4ème édition la ville guérin, paris, 1993.
- BERNARD Augé et autres : « mini manuel de comptabilité de gestion». Edition Dunod, 2013.
- BESCOS. P-L, MENDOZA. C, « le management de la performance », édition comptable Malesherbes, paris, 1994
- BEATRICE et GRANDGUILLOT Francis : «L'essentiel du contrôle de gestion». 10^e édition Gualino, 2018.
- BOISSELIER Patrick, « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3ème édition, librairie Vuibert, Paris, Février 2005
- BOUGHABA Abdellah « comptabilité analytique », Edition Berti, Alger, 1998.
- BOUQUIN.H, « Comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris 1993.
- BURLAUD Alain & SIMON Claude. Comptabilité de gestion : coûts- contrôle. 3e édition, Vuibert, Paris, 2003.
- CALLAT Alain : «Le management des entreprises». Edition Hachette Livre, France, 2008.
- Charles Eduard Godard et Séverine Godard, « le petit contrôle de gestion », édition DUNOD, Belgique, 2013.
- CORBEL. J-C : « Management de projets fondamentaux, méthodes, outils». Edition d'Organisation, Paris, 2003.
- DE BOISLANDELLE Henri Mahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris, 1998.
- DORIATH.B, GOUJET.CH, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème édition DUNOD, Paris, France, 2007.
- DORIATH.B, GOUJET.CH, « comptabilité de gestion », 5ème édition DUNOD Paris, CGO 2011.
- DUBRULLE Louis, JOURDAIN Didier, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris 2007.
- DUPUY YVES : « les bases de la comptabilité analytique de gestion». Edition ECONOMICA, Paris, 2003.

Bibliographie

- FERNANDEZ Alain : «les nouveaux tableaux de bord des managers». 5^{ème} édition, EYROLLES, 2011.
- GERARD MELYON, «COMPTABILITE ANALYTIQUE », 3^{ème} Ed, Edition BREAL, Paris, 2004.
- GERARD MELYON, « comptabilité analytique », Edition 4, France.
- GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
- GIBRET Patrick : «contrôle de gestion», Vuibert, Paris, février 2003.
- GOUGET, Christian., RAULET, Christian. Comptabilité de gestion. 6^è édition, Dunod, Paris, 2003.
- GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT. F, « L'essentiel de la comptabilité de gestion », GUALINO, 6^{ème}Edition, 2014.
- GRANSTED, I : «l'impasse industrielle». Edition du seuil, 1980.
- HERNARD Monique et HEIM José : « Dictionnaire de la comptabilité », 4^{ème} édition la ville Guérin, paris, 1993.
- HIRSCH.D : «le grand livre du contrôle de gestion». Edition eyrolles, Paris, 2013.
- JACQUOT Thierry et MILKOFF Richard : «Comptabilité de gestion : Analyse et maîtrise des coûts», 2007.
- J.P Helfer et J. Orsoni, « T.Q.G 2 Comptabilité analytique », Edition Vuibert, 1984.
- KALIKA Michel : «Structure d'entreprise : Réalité, déterminants, performance». Edition Economica, Paris, 1995.
- KHEMKHEM, A : «La dynamique de contrôle de gestion». 2^{ème} édition Dunod, Paris, 1976.
- KHEMKHEM, A : «La dynamique de contrôle de gestion». Edition Dunod, Paris, 1992.
- LANGLOIS. G : «Contrôle de gestion et gestion budgétaire». 3^{ème} édition, PEARSON Education, Paris, 2006.
- Langlois G, Bonnier. C et Binger. M, « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006.
- L, Jourdain. D, «comptabilité analytique de gestion», Dunod, Paris, 1994.
- Lorino.P, « le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activité », édition Dunod, Paris, 1991.
- LOTMANI.N : « introduction à l'analyse financière». Edition pages bleues, Bouira, 2008.
- Martinet A-C et al : «lexique de la gestion», Edition Dalloz, Paris, 2003.
- MEVELLEC Pierre « Les systèmes de coûts. Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée». Paris Dunod, 2005.
- MOTTIS. N : « Contrôle de gestion». 2^{ème} édition EMS, France, 2007.

Bibliographie

- PIGET Patrick et GILBERT C « comptabilité analytique », 4ème édition, 2003.
- PIGET Patrick, « comptabilité analytique », 4ème édition, 2003.
- PIGET Patrick « comptabilité analytique » 5ème Edition ECONOMICA 2006.
- PINTO Paul : «La performance durable». Dunod, Paris, 2003.
- François POTTIER « Analyse des coûts » édition ECONOMICA, 2005.
- SAADA Toufik : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris 2008.
- SAADA Toufik et Alain BURLAUD, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3ème édition, 2008.
- YVES DE ROUGE, Comptabilité des gestions, 3e édition, Bruxelles 2013.

Annexes.

Annexe N°1 : Questionnaire pour le service comptabilité analytique.

N°	Questions
1	Quel système de calcul de coût utilisez-vous au sein de votre entreprise ?
2	Pourquoi ce système qu'un autre ?
3	Quels sont vos satisfactions vis-à-vis de ce système ? Est-ce qu'il vous rapproche de la réalité ?
4	Dans quelle mesure le système de calcul de coût utilisé contribue-t-il à la performance ?

Source : Notre propre élaboration.

Annexe N° 2 : Tableau de répartition des charges de l'exercice 2017.

Sections	Centres	60	61	62	63	64	65(Rebuts)	66	68	91	99	Totaux
Administration	Total	81878.42	3016944.94	238491.85	13387133.96	18280.77	0.00	0.00	2645895.94	0.00	0.00	19388625.88
	600	14500.03	1605746.72	173986.85	4032966.38	17980.77	0.00	0.00	2227459.04	0.00	0.00	8072639.79
	610	57024.11	456143.79	64505.00	5117905.22	0.00	0.00	0.00	178708.48	0.00	0.00	5874286.60
	620	10354.28	955054.43	0.00	4236262.36	300.00	0.00	0.00	239728.42	0.00	0.00	5441699.49
Soutien technique	Total	2921235.11	5974090.46	54025.00	44612864.27	2570.00	0.00	0.00	3772785.80	0.00	-4688087.81	52649482.83
	630	6327.49	797442.66	750.00	11050196.30	0.00	0.00	0.00	375814.38	0.00	0.00	12230530.83
	640	600.00	149814.87	0.00	1786649.58	0.00	0.00	0.00	232138.96	0.00	0.00	2169203.41
	645	86411.78	860347.28	0.00	2284637.88	0.00	0.00	0.00	44259.31	0.00	0.00	3275656.25
	650	0.00	13217.35	6000.00	1538556.44	0.00	0.00	0.00	51871.89	0.00	0.00	1609645.68
	651	2043760.35	3594900.49	24412.50	20646575.03	2570.00	0.00	0.00	2856841.03	0.00	-4688087.81	24480971.59
	652	763789.20	449118.62	6362.50	5065190.46	0.00	0.00	0.00	125544.02	0.00	0.00	6410004.80
	653	20346.29	109249.19	16500.00	2241058.58	0.00	0.00	0.00	86316.21	0.00	0.00	2473470.27
Principale	Total	31065049.33	39094926.91	2650.00	100610864.38	97.44	0.00	0.00	29921487.29	4688087.81	0.00	205383163.16
	641	14998304.95	19189458.53	1150.00	34043607.15	97.44	0.00	0.00	16103510.29	936115.30	0.00	85272243.66
	642	5594343.20	5628464.90	1500.00	14402662.87	0.00	0.00	0.00	5802490.09	1358295.36	0.00	32787756.42
	643	6744401.24	5994434.30	0.00	12023905.66	0.00	0.00	0.00	2531112.24	949410.90	0.00	28243264.34
	644	3727999.94	8282569.18	0.00	40140688.70	0.00	0.00	0.00	5484374.67	1444266.25	0.00	59079898.74
Approvisionnement	Total	374727.50	17882371.02	2954904.69	13636467.13	881527.02	0.00	2919243.87	10922733.36	0.00	0.00	49571974.59
	660	116196.40	4107965.71	2702909.06	3120744.55	860588.59	0.00	2919243.87	158321.79	0.00	0.00	13985969.97
	661	10378.43	572277.92	251995.63	5351986.98	20938.43	0.00	0.00	201119.91	0.00	0.00	6408697.30
	662	248152.67	13202127.39	0.00	5163735.60	0.00	0.00	0.00	10563291.66	0.00	0.00	29177307.32
Total		34442890.36	65968333.33	3250071.54	172247329.74	902475.23	0.00	0.00	47262902.39	4688087.81	-4688087.81	326993246.46

Source : Document interne à l'ENIEM.

Liste des figures et des schémas.

Liste des figures :

Figure N°1 : Caractéristique d'un coût.....	10
Figure N°2 : Systèmes conventionnels.....	37
Figure N°3 : Systèmes non conventionnels.....	39
Figure N°4 : Les quatre piliers de la performance.....	45
Figure N°5 : L'organigramme de l'ENIEM.....	61
Figure N°6 : L'organigramme de l'unité cuisson.....	63

Liste des schémas :

Schémas N°1 : Principe de base de la méthode ABC.....	23
---	----

Liste des tableaux.

Liste des tableaux :

Tableau N°1 : Le champ d'application du coût.....	8
Tableau N°2 : Les coûts préétablis et les coûts constatés.....	8
Tableau N°3 : Le contenu du coût.....	9
Tableau N°4 : La comparaison entre la performance interne et la performance externe.....	46
Tableau N°5 : Répartition de la section administration.....	66
Tableau N°6 : Répartition de la section soutien technique.....	67
Tableau N°7 : Répartition de la section principale.....	68
Tableau N°8 : Calcul des temps de production globaux.....	69
Tableau N°9 : Temps Globaux.....	69
Tableau N°10 : Calcul du coût de l'unité d'œuvre par centre de frais pour la cuisinière CUIS 6520.....	70
Tableau N°11 : Détermination des charges de fabrication par produit.....	72
Tableau N°12 : Charges d'approvisionnement.....	74
Tableau N°13 : Répartition des charges d'approvisionnement sur les produits..	74
Tableau N°14 : Structure des coûts de production.....	75
Tableau N°15 : Structure des coûts de production avec frais de siège.....	76

Table des matières

Table des matières.

Remerciement.

Dédicace.

Liste des abréviations.

Sommaire.

Introduction générale..... 1

Chapitre I : Présentation de système de calcul des coûts.

Introduction du chapitre1..... 3

Section1 : Aperçu générale sur la comptabilité de gestion..... 3

1-Historique de la comptabilité de gestion 3

2-Définition de la comptabilité de gestion..... 4

3-Caractéristiques de la comptabilité de gestion 4

4-Objectif de la comptabilité de gestion..... 5

5-Les rôles de la comptabilité de gestion 5

6-Les fonctions de la comptabilité de gestion..... 6

6-1-La fonction de calcul des coûts et d'analyse de la rentabilité 6

6-2-La fonction d'analyse d'activité et des conditions internes d'exploitation.... 6

6-3-La fonction d'aide à la décision..... 6

Section2 : Notion des coûts..... 7

Notion des coûts 7

1-Définitionde coûts 7

2-Caractéristiques générales..... 7

2-1- Le champ d'application..... 7

2-2- Le moment de calcul..... 8

2-3- Le contenu..... 9

3-Classification des coûts..... 10

3-1-Selon le stade d'élaboration de produit..... 10

3-2-Selon le moment de calcul.....	11
3-3-Selon la nature des charges prise en compte.....	11
4-Typologies des coûts.....	12
4-1-Les coûts variables et les coûts fixes	12
4-2-Les coûts directs et coûts indirects.....	12
5-Objets de coût.....	13
II-Concept de charges.....	13
1-Définition des charges.....	13
2-Traitement des charges.....	13
2-1-Les charges incorporables	13
2-2-Les charges non incorporables	13
2-3-Les charges supplétives.....	14
3-typologies des charges.....	14
3-1- les charges directes des charges indirectes.....	14
3-2- les charges fixes des charges variables	14
Section3 : Les systèmes de calcul des coûts.....	15
Notion de système de coût	15
1-Objectifs des systèmes de coûts.....	15
1-1-Gestion des ressources interne.....	15
1-2-Le dialogue avec l'environnement.....	15
1-3-L'orientation des comportements	15
Les systèmes des coûts complets	16
1-La méthode des sections homogènes.....	16
1-1-Définition.....	16
1-2-Principes de la méthode	17
1-3-La mise en œuvre de la méthode.....	17
1-4-Démarche de la méthode.....	18

1-4-1-Découpage de l'entreprise en centre d'analyse.....	18
1-4-2-La répartition des charges indirectes.....	18
1-4-3-Détermination du coût indirect à imputer aux coûts.....	18
1-5-Les avantages et les limites de la méthode.....	19
1-5-1-Les avantages de la méthode.....	19
1-5-2-Les limites de la méthode.....	19
2-La méthode des coûts standards.....	20
2-1-Définition.....	20
2-2-Principe de la méthode.....	20
2-3-Objectifs de la méthode.....	20
2-4-Catégories de coûts préétablis.....	21
2-5-La mise en œuvre de la méthode.....	21
2-6-Avantages et limites de la méthode.....	22
2-6-1-Les avantages de la méthode.....	22
2-6-2-Les limites de la méthode.....	22
3-La méthode à base d'activité (ABC.....)	22
3-1-Origine de la méthode ABC.....	22
3-2-Définition de la méthode.....	23
3-3-Principe de la méthode.....	23
3-4-Objectifs de la m méthode.....	23
3-5-La mise en œuvre de la méthode.....	24
3-6-Concepts de base de la méthode.....	25
3-7-Avantages et limites de la méthode.....	26
3-7-1-Les avantages de la méthode.....	26
3-7-2-Les limites de la méthode.....	26
4-La méthode ABM.....	26
4-1-Définition de la méthode.....	27

4-2-Principe de la méthode	27
4-3-Objectifs de la méthode.....	27
4-4-Outils de la méthode ABM.....	27
4-5-Avantages et limites de la méthode ABM.....	28
4-5-1-Les avantages de la méthode.....	28
4-5-2-Les limites de la méthode	28
5- La méthode UVA.....	28
5-1-Brève histoire de la méthode	28
5-2-Définition de la méthode.....	29
5-3-Objectifs de la méthode.....	29
5-4-Avantages et limites de la méthode.....	29
5-4-1-Les avantages de la méthode.....	29
5-4-2-Les limites de la méthode	29
6-La méthode du coût cible.....	30
6-1-Définition du coût cible.....	30
6-2-Principe de la méthode	30
6-3-Mise en œuvre de la méthode.....	30
6-4-Avantages et limites de la méthode.....	31
6-4-1-Avantages de la méthode	31
6-4-2-Limites de la méthode.....	31
Les systèmes des coûts partiels	31
1-La méthode des coûts variables.....	31
1-1-Définition.....	31
1-2-Principe de la méthode	32
1-3-La mise en œuvre de la méthode.....	32
1-4-Le seuil de rentabilité.....	32
1-5-Avantages et limites de la méthode.....	33

1-5-1-Avantages de la méthode	33
1-5-2-Limites de la méthode.....	34
2-La méthode de coût marginal	34
2-1-Définition.....	34
2-2-Principe de la méthode	34
2-3-Mise en œuvre de la méthode.....	34
2-4-Avantages et limites de la méthode.....	35
2-4-1-Avantages de la méthode	35
2-4-2-Limites de la méthode.....	35
3- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.....	35
3-1-Définition.....	35
3-2-Principe de la méthode	36
3-3-Mise en œuvre de la méthode.....	36
3-4-Avantages et limites de la méthode.....	37
3-4-1-Avantages de la méthode	37
3-4-2-Limites de la méthode.....	37
Synthèse présenté par MEVELLEC Pierre sur les systèmes de coûts...37	
1-Les systèmes conventionnels.....	37
2-1-Les systèmes non conventionnels.....	39
Conclusion du chapitre1	41

Chapitre II : Coût et performance.

Introduction du chapitre2.....	42
Section1 : Généralité sur la performance.....	42
1-Définition de la performance.....	42
2-Les composantes de la performance.....	43
3-Les objectifs de la performance.....	44
4-Les piliers ou déterminants de la performance d'une entreprise.....	44

5-Les caractéristiques de la performance.....	45
6-Performance interne et performance externe.....	46
7-Typologie de la performance.....	47
Section2 : Mesure de la performance.....	48
Notion de mesure de la performance.....	48
1-Les objectifs de la mesure de performance.....	48
2-Les axes de mesure de la performance.....	49
3-Définition des indicateurs de la performance.....	50
4-Les qualités d'un bon indicateur.....	50
5-La variété des indicateurs.....	50
6-Indicateurs pour la mesure de la performance.....	51
6-1-Les indicateurs financiers.....	51
6-2-Les indicateurs économiques.....	53
Section3 : Le lien entre les coûts et la performance.....	55
1-Mesurer la performance.....	55
2-Orienter la performance.....	56
Conclusion du chapitre2.....	57

Chapitre3 : Modèles de calcul des coûts au sein de l'ENIEM.

Introduction du chapitre3.....	58
Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	58
-1-Aperçu générale sur l'organisme d'accueil.....	58
-2- Situation géographique.....	58
-3-Objectifs et champ d'activité.....	59
-4-Les missions principales de l'ENIEM.....	59
-5-Organisation de l'ENIEM.....	60
-Présentation et organisation de l'unité cuisson.....	62
-1-Origine et objet de l'unité cuisson.....	62

-2-Organisation de l'unité cuisson.....	63
Section2 : Etude du modèle de calcul de coût utilisé par l'ENIEM.....	64
1-Présentation du système de calcul de coût utilisé par l'unité cuisson.....	64
1-1-Découpage de l'unité cuisson en centre de frais.....	64
1-1-1-Section Principales.....	64
1-1-2-Sections auxiliaires.....	65
1-2-Répartition des charges dans les centres d'analyse.....	65
1-2-1-Tableau de répartition secondaire des charges indirectes.....	66
1-2-2-Tableau n°11 : Détermination des charges de fabrication par produit (charges directes et indirectes.....)	72
1-2-3-Tableau de répartition des charges d'approvisionnement sur les produits ...	74
2-Pourquoi ce système qu'un autre.....	76
3-Les satisfactions de l'ENIEM vis-à-vis du système de calcul de coût utilisé..	76
4-La mesure dans laquelle le système de coût utilisé par l'ENIEM contribue à la performance.....	76
Conclusion du chapitr3.....	78
Conclusion générale.....	79
Bibliographie.....	81
Listes des figures et des schémas.....	84
Listes des tableaux.....	85
Annexes.....	86
Table des matières.....	88