



UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION

Mémoire de Fin d'étude de Master Académique

Spécialité : Science de Gestion

Filière : Finance d'Entreprise

**Sujet : Evaluation des couts de réalisation d'un gazoduc :
cas ENAC filiale SONATRACH**

Présentée par

- **Hadj Ali Yasmine**
- **Hamoudi Kahina**

Encadré par

Mr ACHIR MOHAMMED

Mémoire soutenu devant le jury composé de :

- **Examineur** : Mr ABIDI Mohamed Maitres de conférence/B
- **Président** : Mr OUALIKEN Selim Professeur
- **Reporteur** : Mr ACHIR Mohamed Maitre de conférence /A

Promotion : 2018 – 2019

Remerciements

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

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

Mr Mouzali Nadjib pour nous avoir suivi tout au long de notre stage, et à tous le personnel de *ENAC « Entreprise Nationale de Canalisation »*.

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

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à:

Ma mère, qui par son affection spécial, pour tout ses sacrifices.

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

Mes chères sœurs Ouahiba et Ghanima.

Mon mari,

Mes oncles et tantes.

Mes cousins et cousines, surtout best friend « Nesrine Renai »,

A mon binôme Kahina.

A tous mes ami (e)s de l'université et en dehors de l'université.

A toutes personnes qui m'a aidée à présenter ce modeste travail.

Fasmine

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à:

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

Ma mère, qui par son affection spécial, pour tout ses sacrifices.

Mon cher frère Mohand et Ma chère sœur Tassadit.

Mes grands Parents paternels et maternels

Mes oncles et tantes.

Mes cousins et cousines,

A mon binôme Yasmine.

A tous mes ami (e)s de l'université et en dehors de l'université.

A toutes personnes qui m'a aidée à présenter ce modeste travail.



Kahina

Liste des abréviations

- ❖ ABC : Activité Based Costing
- ❖ AN : Activité Normal
- ❖ AR : Activité Réelle
- ❖ CA : Chiffre d'Affaire
- ❖ CAM-I : Consortium for Advanced Management International
- ❖ CF: Charge Fixe
- ❖ CIR : Coefficient d'Imputation Rationnelle
- ❖ CU : Cout Unitaire
- ❖ CUMP : Cout Unitaire Moyen Pondéré
- ❖ CV: Charge Variable
- ❖ DIR : Différence d'Imputation Rationnelle
- ❖ EG : Ecart Global
- ❖ ENAC : Entreprise Nationale Algérienne de Canalisation
- ❖ Ep : Ecart sur prix
- ❖ Eq : Ecart sur quantité
- ❖ FIFO : First In First Out
- ❖ IP : Indice de Prélèvement
- ❖ IS : Indice de Sécurité
- ❖ LIFO : Last In First Out
- ❖ M : Matière
- ❖ MCV: Marge sur Cout Variable
- ❖ MS : Marge de Sécurité
- ❖ PCG : Plan Comptable Général
- ❖ Pr : Prix réel
- ❖ Ps : Prix standard
- ❖ Q : Quantité
- ❖ Qr : Quantité réelle
- ❖ Qs : Quantité standard
- ❖ R : Résultat
- ❖ SCF : Système Comptable Financier
- ❖ SI : Stock Initial
- ❖ SPA : Société Par Action
- ❖ SR : Seuil de Rentabilité
- ❖ T/MCV: Taux de Marge sur Cout Variable
- ❖ SH : Sections Homogènes

Liste des figures

Figure 1 : Distinction entre les charges directes et indirectes.....	11
Figure 2 : charges incorporables.....	13
Figure 3 : Résultat analytique.....	24
Figure 4 : Le principe de la méthode des sections homogènes.....	31
Figure 5 : Transferts en escaliers.....	35
Figure 6 : Transferts croisés.....	36
Figure 7 : Principe de base de la méthode ABC.....	47
Figure 8 : représentation du fonctionnement de la méthode ABC.....	51
Figure 9 : Présentation graphique du Seuil de rentabilité lorsque $MCV=CF$	55
Figure 10 : Présentation graphique du Seuil de rentabilité lorsque $R = 0$	56
Figure 11 : Présentation graphique du Seuil de rentabilité lorsque $CA=CV+CF$	56
Figure 12 : Présentation graphique du point mort.....	57
Figure 13 : Représentation des niveaux des stocks.....	65
Figure 14 : organisation du projet.....	75
Figure 15 : Evaluation des charges directes en 2012.....	91
Figure 16 : Evaluation des charges directes en 2013.....	92
Figure 17 : Evaluation des charges directes en 2014.....	93
Figure 18 : Evaluation des charges directes en 2015.....	94
Figure 19 : Evaluation des charges directes en 2016.....	95
Figure 20 : Répartition des charges directes de 2012 au 2016.....	96
Figure 21 : Répartition des charges indirectes de 2012 au 2016.....	98
Figure 22 : Déversement des charges indirectes de 2012 au 2016.....	100

Liste des tableaux

Tableau 1 : Critère de comparaison « C.générale et C.analytique ».....	08
Tableau 2 : charges supplétives ; Rémunération conventionnelles.....	16
Tableau 3 : le champ d'application du coût.....	17
Tableau 4 : le contenu du coût.....	18
Tableau 5 : Les coûts préétablis et les coûts constatés.....	19
Tableau 6 : Elaboration de produit – Types de production.....	21
Tableau 7 : Charges directes et charges indirectes.....	22
Tableau 8 : Compte d'exploitation analytique.....	26
Tableau 9 : Répartition des charges d'approvisionnement proportionnellement au poids des matières.....	38
Tableau 10 : Répartition des charges d'approvisionnement proportionnellement à la valeur des matières.....	38
Tableau 11 : Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks.....	69
Tableau 12 : Fiche technique du projet.....	73
Tableau 13 : Achats consommés.....	81
Tableau 14 : Services extérieures et autres consommations.....	83
Tableau 15 : charges personnels.....	85
Tableau 16 : Impôts et taxes.....	88
Tableau 17 : Charges financières.....	89
Tableau 18 : Dotations aux amortissements et autres approvisionnements	89
Tableau 19 : Reprise sur perte de valeur et provision.....	90
Tableau 20 : Autres charges opérationnelles.....	90
Tableau 21 : Total des charges directes.....	96
Tableau 22 : Total des charges indirectes.....	98
Tableau 23 : Détermination du résultat analytique du projet GR5.....	101

Sommaire

Introduction générale

Partie (1) : Eléments théorique sur la comptabilité analytique

Chapitre (1) : Eléments de définition de la comptabilité analytique.1

Introduction.....1

Section (1) : Définitions et objectifs de la comptabilité analytique.1

Section (2) : typologie des charges ;8

Section (03) : Typologie des coûts.....17

Conclusion :27

Chapitre (2) : Les différentes méthodes de la comptabilité analytique.....28

Introduction :.....28

Section (01) : Méthodes des coûts complets.....28

Section (02) : méthode des coûts partiels53

Section (03) : l'évaluation et inventaire des stocks63

Conclusion69

Partie (2): Etude de cas au niveau de l'entreprise Nationale de Canalisation (SONATRACH)

Chapitre (3) : Evaluation des coûts d'un gazoduc GR5 au sein de l' ENAC70

Introduction :.....70

Section 01 : Présentation de l'entreprise70

Section 02 : présentation du projet GR5.....72

Section(03) : Présentation de la méthode utilisée par l'ENAC.....77

Conclusion :103

Conclusion générale

Introduction générale

Avec la mondialisation et l'intensification de la concurrence dans le monde ainsi qu'au niveau des économies nationales de chaque pays, la survie et la pérennité des entreprises dépend non seulement de leurs ventes mais aussi de leur compétitivité face à la concurrence. Ceci passe par un ensemble d'éléments et de méthodes de mises en places par les entreprises tels que : système d'information performant ; maîtrise des coûts (par le biais de calcul et d'analyse de coûts).

Bien des personnes du milieu des affaires considèrent la comptabilité analytique (comptabilité de gestion) comme étant limitée à la simple détermination du coût de revient d'un produit, sous cet aspect, la comptabilité analytique constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, permettant d'une part la détermination des différents coûts et prix de revient par plusieurs méthodes, et d'autre part l'apport aux dirigeants et aux responsables des données périodiques et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décisions.

La comptabilité analytique sert à déterminer pour chaque dépense, chaque charge, quelle part revient à tel produit, à telle activité de l'entreprise. Partant de là, elle est indispensable pour la construction des prévisions pour faire évoluer l'activité, programmer des budgets, à posteriori analyser des écarts par rapport aux prévisions et elle donne à l'entreprise les éléments chiffrés pour fixer son prix de vente.

Cependant le véritable problème pour les entreprises n'est pas la détermination des coûts découlant de la comptabilité de gestion, mais plutôt le traitement des charges qui permettront de calculer ces coûts. De plus, il serait plus nécessaire que la méthode retenue pour le traitement des charges lors de la mise en place de la comptabilité de gestion, soit adéquate aux caractéristiques de l'activité de l'entreprise, en ce sens, on ne gère pas une entreprise industrielle de la même façon qu'une entreprise commerciale. Certains paramètres de gestion doivent être maîtrisés et pour pouvoir contrôler tous les coûts encourus dans une période donnée.

Notre travail a pour objectif d'analyser la méthode employée au sein de l'entreprise ENAC ainsi que le système de calcul des coûts utilisé, permettant de prendre les meilleures décisions appropriées du projet de cette dernière.

Ainsi, nous allons tenter à travers notre étude d'apporter une réponse à la question principale suivante :

Comment calculer les coûts de réalisation d'un gazoduc au sein de l'ENAC en utilisant la méthode des coûts complets ? Et pourquoi a-t-elle choisi cette méthode ?

De cette question principale découlent des questions secondaires à savoir :

- **Quel est le rôle la comptabilité analytique ?**
- **Quelle est la particularité de la méthode des coûts complets par rapport aux autres méthodes ?**

- **Comment mettre en place la méthode des coûts complets ?**

Afin d'apporter des éléments de réponses à l'interrogation posée, nous avons adopté un plan de travail de trois chapitres les deux premiers ont été réalisés suivant une approche théorique et conceptuelle qui nous a permis de cerner les concepts clés relatifs à la comptabilité analytique. Pour les réaliser, nous avons opté pour une recherche bibliographique (ouvrages, thèses, articles ...).

Le premier chapitre aborde en détail les principes de base de la comptabilité analytique, les différents coûts et charges prisent en compte par la comptabilité analytique.

Le deuxième chapitre s'intéresse à l'analyse des différents systèmes de calcul des coûts à savoir le système de calcul des coûts complets et le système de calcul des coûts partiels.

En fin, le dernier chapitre est un cas pratique où nous avons essayé de mieux comprendre le déroulement du système de comptabilité de gestion au niveau du groupe de l'entreprise *ENAC*, et par la suite nous allons essayer d'appliquer la méthode **DES COÛTS COMPLETS** et de relever les insuffisances de ce dernier afin de proposer un système plus efficace et performant.

Chapitre (1) : Eléments de définition de la comptabilité analytique.

Introduction

Un système de comptabilité analytique de gestion permet de réaliser le calcul et d'analyser des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Il apporte aux dirigeants des informations utiles à leur prise de décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation. Il s'agit donc d'une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation des données globales qui conduit à prendre des mesures de détail. La gestion d'une entreprise suppose obligatoirement la connaissance aussi exacte que possible de tous les coûts existants dans cette entreprise. C'est en effet essentiellement par la connaissance des coûts que l'on peut contrôler les performances. Les coûts peuvent être calculés a priori en vue de maîtriser ou a posteriori dans l'intention de les contrôler et ce selon plusieurs méthodes qui peuvent s'appliquer à l'activité de prestation de service à l'activité commerciale et à tous les secteurs d'activité.

Section (1) : Définitions et objectifs de la comptabilité analytique.

1-1- Historique de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique a vu le jour pendant la période de la crise de 1929, période pendant laquelle les grands courants de pensée prônant le rationalisme et le productivisme ont fait une percée spectaculaire dans les organisations.

Utilisée seulement par quelques grandes entreprises industrielles au début du 19^{ème} siècle avec des objectifs limités, on ne parle à cette époque que de « comptabilité industrielle » permettant au gestionnaire d'évaluer ses coûts de production (coûts de transformation des matières premières, coûts d'usure des machines, salaires, etc.) pour ainsi l'aider à fixer ses prix comparativement à ses concurrents.

La comptabilité analytique s'est développée après la première guerre mondiale et ce développement s'est accéléré au début du 20^{ème} siècle, avec l'accroissement de la taille et de la diversification des unités de production des entreprises, que la « comptabilité devient analytique ». Elle permet au gestionnaire, outre les fonctions de base de la comptabilité industrielle, de prévoir et de vérifier les réalisations industrielles d'une part, et de toute l'organisation, d'autre part.

La production de masse, qui suppose de minimiser les coûts de revient pour conquérir les marchés, la concentration industrielle qui exige, pour bénéficier des

économies d'échelle, un contrôle rigoureux des frais de structure et des rendements sont à l'origine d'une analyse de plus en plus serrée des charges de l'entreprise.¹

A la constatation des prix de revient réels, s'est ajoutée l'étude de leur variation et l'éclatement du prix de revient pour la recherche d'une production, de plus en plus diversifiée, aux conditions de marché. Le contrôle de gestion et les procédures de la comptabilité analytique ont progressés en devenant multiples et complexes.

1-2- Définitions de la Comptabilité Analytique :

La comptabilité analytique, longtemps considérée comme un instrument inutile, est devenue de nos jours un instrument de pilotage indispensable.

Plusieurs raisons expliquent ce cheminement d'une part, la complexité de l'environnement dans lequel fonctionnent les entreprises conduit ces dernières posséder forcément un système d'information pertinent et sur d'autre part, connaître ses coûts permet à l'entreprise de mieux mesurer l'impact de ses choix sur sa rentabilité et son évolution.

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, dépendant chacune des différents points de vue à partir desquels, elles sont proposées. Nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives :

1^{ère} définition : « La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'informations qu'il suppose dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »²

2^{ème} définition : « 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, ventilations, abonnements, calculs des charges.... En utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non »³

¹ C.GOUJET, Christian et Christiane RAULET, comptabilité analytique et contrôle de gestion, éd. DUNOD, paris, 2001, P.04

² DUBRUELLE LOUIS ET JOURDAIN DIDIER, « Comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris, 2003.

³ ALAIN-CHARLES MARTINET ET AHMED SILEM, « Lexique de gestion », édition DALLOZ, 2000.

3^{ème} définition : « La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision. »⁴

4^{ème} définition : « La comptabilité analytique est un système de comptes ajustés à la comptabilité générale, permettent d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par les directions des entreprises. Elle rapproche chaque produit de ses coûts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle devise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin d'en mieux apprécier la situation. Elle est parfois associée à d'autres techniques de management comme la gestion budgétaire ou la gestion par les objectifs, à qui elle fournit les éléments de comparaison comme comptabilité de gestion. »

5^{ème} définition : « la comptabilité analytique est la technique de répartition et d'affectation des charges et des produits ayant rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise en vue de déterminer les coûts de production, prix de revient et les différents résultats analytique ».⁵

1-3- Rôle et Objectif de la comptabilité analytique :

1- Rôle de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est indispensable, comme étant un outil de gestion essentiel pour l'entreprise. Elle nous donne aussi des informations qui nous permettent d'analyser les anomalies (mise en évidence des écarts entre ce qui est prévu et ce qui est réalisé), et la prise de décision pour d'éventuelles actions correctives.

Elle est donc, un outil de gestion qui donne une vue de l'entreprise aux responsables pour permettre une analyse détaillée.⁶

2- Les objectifs de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est intéressée par la connaissance des coûts supportés par l'entreprise. Le noyau central des objectifs est constitué par la connaissance du coût de revient et de ses composantes.

⁴ BEATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT, « Comptabilité analytique », édition GUALINO, 1998.

⁵ A. SAHRAOUI, comptabilité analytique de gestion, édition Berti, Alger, 2004, P 04.

⁶ G. CAUSSE, S. LACRAMPE, ANALYSE ET CONTROLE DES COÛTS, P.13

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :⁷

- D'une part :
 - Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par les entreprises,
 - Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (par exemple, les stocks de toute nature, les immobilisations, en particulier celle qui sont créées par l'entreprise).
 - Expliquer les résultants en calculant les coûts de produits (biens et services) pour les comparer aux prix de ventes correspondants.
- D'autre part :
 - Etablir des prévisions de charges et de produits courants (coût préétablis et budgets d'exploitations, par exemple).
 - Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple).

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions et permettre le contrôle de gestion.

Pour atteindre ces objectifs, la comptabilité analytique mise en place dans une entreprise doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

Ces différents objectifs peuvent être regroupés selon trois axes⁸ :

- 1) **L'axe – calcul des coûts et analyse de rentabilité**
- 2) **L'axe – contrôle de gestion**, orienté vers les centres de responsabilité.
- 3) **L'axe – aide à la prise de décision**, un axe qui peut être azimuts, dans la mesure où le management est très décentralisé et le pouvoir de décision partagé entre un grand nombre de décideurs.

⁷ GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P.9

⁸ J. MARGERIN, G. AUSSET, COMPTABILITE ANALYTIQUE : OUTIL DE GESTION, AIDE A LA DECISION, EDITION D4ORGANISATION, 1994, PAGE 102-104.

➤ **Calcul des coûts et analyse de la rentabilité**

Ce premier axe, qui correspond également au premier objectif dans l'ordre chronologique, est celui de la détermination des coûts différents produits ou services proposés à la clientèle. Dans cette optique, la comptabilité analytique est un outil de calcul, son problème consistant à ventiler entre les différents produits ou activités de l'entreprise, les charges courantes de la comptabilité générale : matières, services externes, frais de personnel, impôts et taxes, amortissements, frais financiers...

La connaissance des coûts de revient des produits est encore aujourd'hui un objectif prioritaire pour les organisations qui peuvent fixer leurs prix de vente sur la base de leurs coûts de revient ou qui sont en mesure d'obtenir des relèvements de tarifs sur la base des coûts de revient constatés. Dans la mesure où la constatation d'une variation des coûts permet d'agir sur les prix de vente, on notera que l'axe-calcul des coûts coïncide avec l'axe-aide à la prise de décision.

Certes, en économie de marché, mieux vaut maîtriser les coûts et agir sur les facteurs contrôlables, compte tenu de fait que les prix de vente constituent généralement une contrainte imposée par le marché. Reste néanmoins le cas des entreprises travaillant sur commande, pour lesquelles le devis-coût de revient prévisionnel- demeure la base du prix proposé aux clients et des réponses aux appels d'offres, et dont le problème de gestion consiste ensuite à maîtriser les coûts pendant la réalisation de la commande pour le résultat de celle-ci soit conforme à la prévision.

➤ **Contrôle de gestion**

L'axe – contrôle de gestion tend à faire de la comptabilité analytique un outil de « contrôle » au sens « maîtrise » et donc de pilotage.

Pour atteindre cet objectif de maîtrise des conditions internes d'exploitation, la comptabilité analytique doit être organisée autour des centres de responsabilité afin de permettre :

- L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution ;
- La distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charges dites variable) et celles qui sont liées à la structure (charges dites fixes) ;
- Le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions ;
- L'analyse des écarts entre prévision et réalisations ;

➤ **Aide à la prise de décision**

Le troisième axe de la comptabilité analytique, qui se situe dans le droit fil du précédent, est l'axe décisionnel. L'objectif consiste à mettre à la disposition des responsables de l'entreprise à quelque niveau qu'ils se situent les informations internes dont ils ont besoin pour prendre les décisions qui leur incombent, dans le cadre de la délégation de pouvoir qu'ils ont reçue.

De point de vue, la comptabilité analytique tend à devenir un outil de préparation des décisions, en ce qu'elle a vocation à constituer une banque d'information internes, à laquelle tous les décideurs doivent avoir accès pour sélectionner et agréger les éléments de coût concernés par les décisions à prendre.

Les coûts en question sont les coûts dits pertinents ou encore différentiels :

- Pertinents, c'est-à-dire appropriés à la décision à prendre et à la situation dans laquelle se trouve l'entreprise au moment de la prise de décision
- Différentiels, en ce sens qu'il s'agit des éléments de coût qui seront modifiés par la décision à prendre.

Parmi les coûts pertinents, qui sont des coûts économiques, le plus connu est le coût marginal, qui constitue la base économique la plus utilisée pour orienter les décisions tactiques ou stratégiques concernant par exemple :

- L'opportunité d'une sous-traitance ;
- L'acceptation ou le refus d'une commande à un prix-plafond fixé par le client ;
- L'abandon d'une activité ou d'un produit ;

Concluons ce développement concernant les principaux objectifs de la comptabilité analytique par une dimension temporelle.

- 1) **L'axe-calcul des coûts** est orienté vers le passé, dans la mesure où il conduit au calcul a posteriori des coûts, des produits fabriqués ou vendus, y compris de la production de l'entreprise pour elle-même (production immobilisée, selon la terminologie du plan comptable générale).
- 2) **L'axe-contrôle de gestion** concerne le présent, le contrôle dont il s'agit étant un contrôle-régulation et non un contrôle-sanction.

- 3) **L'axe-aide à la prise de décision** est orienté vers le futur puisqu'il est destiné à fournir aux managers un modèle économique leur permettant de tester leurs décisions avant de les prendre.

1-4- Relation entre la comptabilité analytique et comptabilité générale

La comptabilité analytique ou encore la comptabilité de gestion est née de la rencontre au siècle dernier de la comptabilité générale et de la théorie économique, essentiellement le « marginalisme ». La comptabilité générale est organisée en vue d'enregistrer les flux physiques et monétaires qui relient l'entreprise à son environnement ; elle est une comptabilité de situation à but juridique, fiscal et financier alors que la comptabilité analytique est une comptabilité de rendement à buts économique et systémique. De plus la comptabilité générale est la comptabilité du « global » avec un résultat net comptable, tous produits confondus, alors que la comptabilité analytique est la comptabilité du « détail » avec un résultat analytique par produit ou par marchandise. La comptabilité analytique constitue une banque de données et un outil de traitement de l'information irremplaçables. La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont donc complémentaires. La comptabilité analytique permet d'analyser les charges et les produits recensés par la comptabilité générale, elle détermine :

- Le coût de revient par produit ou par marchandise
- La valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent alors qu'en comptabilité générale les stocks sont tenus selon la technique de l'inventaire intermittent.
- Le résultat analytique par produit ou par marchandises
- Des prévisions dans le cadre de la technique budgétaire

La comptabilité analytique ou de gestion permet une confrontation du coût de revient des produits ou de marchandises avec leur prix de marché. Enfin elle permet le contrôle de gestion de l'entreprise par l'analyse des écarts entre réalisation et prévisions. Les règles de fonctionnement de la comptabilité analytique ne sont pas aussi strictes que celle de la comptabilité générale, qui est une technique formelle, impliquant un processus ordonné d'enregistrement, de classification et de récapitulation, la raison d'être de la comptabilité analytique est son utilité. Le plan comptable générale

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

Tableau I : Critère de comparaison « C.générale et C.analytique »

Critère de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizon	Passé	Présent – Future
Objectif	Financiers	Economique
Règles	Rigides et normatives	Souple et évolutive
Nature de l'information	Précise – certifiée – formelle	Rapide – pertinente – approchée
Classement des charges	Par nature	Par destination

Sources : Mémoire, Thème « la comptabilité analytique d'exploitation »

Section (2) : typologie des charges ;

2-1- Principe :

Les charges de la comptabilité générale sont analysées par nature. Elles ne reflètent pas les conditions d'utilisation de l'outil de production. A ce titre, elles sont retraitées en comptabilité analytique selon leur destination, afin de calculer les différents coûts. Le retraitement conduit à écarter certaines charges et à prendre en compte certaines autres.

2-2- Notions des charges :

▪ Définition d'une charge

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

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

Une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente ou pas

2-3- Types de charge

a) Charges directes et charges indirectes

1) Charges directes

Une charge est dite directe, si elle est spécifique à une seule destination. Cette catégorie de charges, est affectée directement sans calcul intermédiaire au coût d'un produit déterminé, on distingue principalement :

- Les charges de matières premières utilisées pour la production
- Les charges de main d'œuvre directe
- Eventuellement les charge d'amortissements, si l'équipement est spécifique d'un seul produit.

Exemple : si l'un des salariés travaille dans un atelier qui fabrique un seul produit commercialisé par l'entreprise donc le salaire de ce salarié peut être considéré comme une charge directe qui sera imputé directement au calcul du coût de produit qu'elle fabrique.

2) Les charges indirectes

Une charge est dite « indirecte », lorsqu'elle est commune à plusieurs produits. Au contraire concernant tout à la fois plusieurs coûts, le PCG les appelle « charges indirectes » et les définit ainsi : « **une charge indirecte est une charge qui nécessite un calcul intermédiaire pour être imputée aux coûts auxquels elles rapportent** », c'est-à-dire elle nécessite un calcul intermédiaire afin d'être attribuée au coût d'un produit ou d'une fonction des clés de répartition dont le calcul est basé sur des unités d'œuvre.

Les charges indirectes sont généralement/

- Les frais de publicité portant sur plusieurs produits
- Les loyers et charges locatives
- Les dépenses d'assurance
- Les coûts de services généraux (direction générale, services commerciaux, ;)
- Electricité, eau, téléphone de local de l'entreprise.

Exemple : le salaire de comptable qui ne travaille pas pour un seul produit dans l'entreprise, et bien ce salaire ne devra ni au moins être réparti dans les coûts des différents produits donc il faudra choisir un critère pertinent permettant de le répartir.

▪ **Analyse des charges indirectes**⁹

1. La répartition primaire :

La répartition primaire consiste à ventiler les charges indirectes entre tous les centres d'analyse concernée. Cette ventilation s'effectue soit par affectation, soit par répartition.

Lorsqu'il existe des moyens de mesure (bon de sortie de magasin, compteurs) les charges indirectes sont affectées aux centres, proportionnellement aux quantités utilisées.

Dans l'hypothèse contraire, les charges sont réparties entre les centres concernés à l'aide de clés de répartition techno-comptable.

2. La répartition secondaire :

La répartition secondaire consiste à virer des centres auxiliaires dans les autres centres bénéficiaires. Autrement dit, il s'agit de répartir le total de la répartition primaire de chaque centre auxiliaire entre les centres auxquels il a fourni des prestations. Il est important de noter que les centres receveurs peuvent être eux-mêmes des centres opérationnels ou des centres de structure.

3) La distinction charges directes/ charges indirectes

Cette distinction est essentielle car le traitement de ces deux types de charges est différé.

Les charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou à une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. Les autres charges communes à plusieurs produits ou activités, sont dites indirectes.

Nous insistons sur le caractère conventionnel de cette distinction. Il n'y a pas de charges directes « en soi », comme nous essaierons de le montrer à travers quelques exemples : les pièces détachées qu'un garagiste monte sur les véhicules qu'il répare constituent généralement des charges directes. Le coût de chaque pièce est affecté à une réparation bien identifiée, le détail devant d'ailleurs figurer sur la facture destinée au client. De

⁹GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P.38.39

même, le coût horaire de l'ouvrier mécanicien qui a effectué le travail constitue une charge directe.

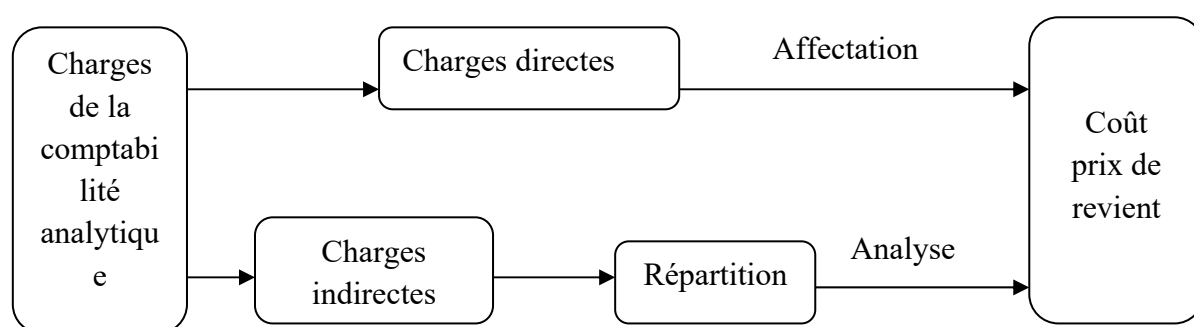
En revanche, les petites pièces (boulons, rondelles, écrous, ct) ne font pas l'objet d'un inventaire permanent et ne sont pas affectées aux différentes réparations. On ajoute simplement X% au coût de la main d'œuvre pour tenir compte de ces consommations qui constituent alors des charges indirectes. Pourtant un boulon est remplacé sur un véhicule au même titre qu'une bougie. Seul le traitement comptable diffère.

Si l'on cherche à calculer le coût complet de chaque réparation effectuée par le garage, le salaire du chef d'atelier constitue une charge indirecte puisqu'il ne réalise aucune réparation pouvant être facturée aux clients. Il a simplement pour rôle d'organiser le travail des ouvriers de son atelier. Mais si l'on se contente de calculer le coût complet de l'activité « réparation mécanique » du garage pour une période donnée, le salaire du chef d'atelier qui n'a participé qu'à cette seule activité devient une charge directe. Les seules charges indirectes sont alors celles qui concernent plusieurs activités du garage (mécanique, carrosserie, vente de véhicules) tels les frais administratifs.

Ces exemples montrent que le caractère direct ou indirect d'une charge résulte de deux conditions :

- Le degré de finesse du suivi comptable des différentes consommations
- La définition du produit ou de l'activité dont on souhaite calculer le coût, autrement dit, le choix de l'objet de coût ou de son champ d'application.¹⁰

Figure 1 : Distinction entre les charges directes et indirectes



Sources : PATRICK PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 5^{ème} EDITION, ECONOMICA, PARIS

¹⁰ PATRICK PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 5^{ème} EDITION, ECONOMICA, PARIS

b) Charges fixes et charges variables

- **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 ». Il en est ainsi, par exemple ; des salaires du personnel administratif ou du personnel d'encadrement, de l'impôt foncier, des assurances, des loyers, des annuités de leasing, du chauffage, des intérêts des emprunts à long et moyen terme, des amortissements, etc.

Caractéristiques : Ces charges dépendent du potentiel économique mis en place par l'entreprise, en fait de moyens humains permanents, de moyens matériels ou de moyens financiers, c'est la raison pour laquelle, les charges fixes sont souvent appelées frais généraux ou charges de structure.¹¹

- **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 »

Caractéristiques : L'étude du comportement des charges en fera par ailleurs que l'on prenne en considération telle ou telle unité de mesure de l'activité, certaines charges, en effet, seront plus spécialement liées au chiffre d'affaires, d'autres aux quantités produites, d'autres au nombre d'heures de travail.

c) Charges incorporables et charges non incorporables

- **Charges incorporables :**¹²

La comptabilité analytique ne se contente pas de reprendre telles quelles les charges de la comptabilité générale. Les comptes annuels sont en effet établis en application des principes et conventions comptables dont certains peuvent se révéler non pertinents pour les besoins de la comptabilité générale sont écartées du calcul des coûts (charges non incorporables) alors qu'à l'inverse, d'autres éléments, non pris en compte par la comptabilité générale, devront être intégrés dans les coûts (charges supplétives).

¹¹Dubrulle L et Jourdain, D « comptabilité analytique », Dunod, Paris, 2003

¹²PATRICK PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 5^{ème} EDITION, ECONOMICA, PARIS

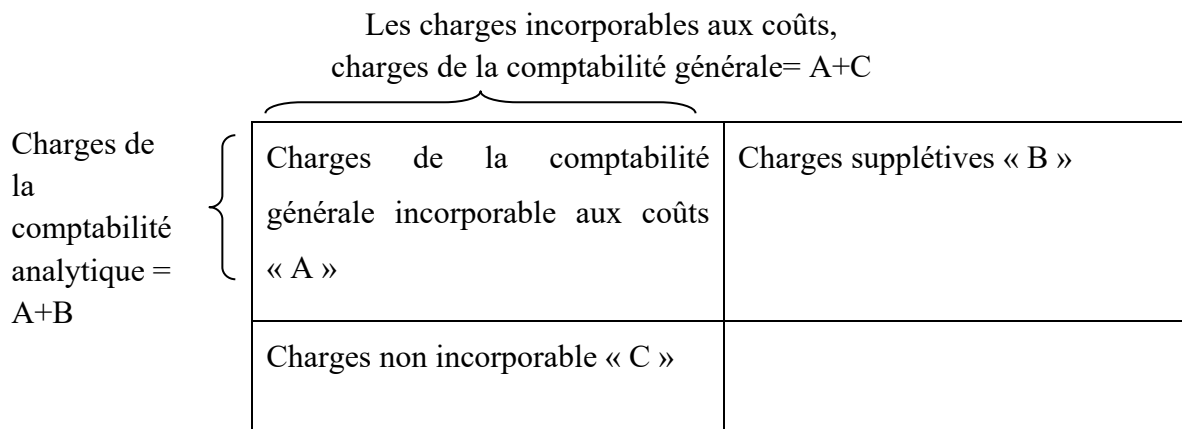


Figure 2 : charges incorporables

(Sources :PATRICK PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 5^{eme} EDITION, ECONOMICA, PARIS)

La figure ci-dessus montre bien que l'ensemble des données n'est pas là même dans les deux systèmes comptables. Les charges communes (représentées par le rectangle A) représentent en général la part la plus importante des charges. Lorsque la périodicité du calcul du résultat dans les deux systèmes comptables ne coïncide pas (résultat annuel dans la comptabilité générale mais nécessité de calculer un résultat analytique mensuel à des fins de contrôle de gestion), le problème des charges calculées se pose. Il s'agit essentiellement des amortissements et de certaines régularisations (charges constatées d'avance et surtout charges à payer) qui ne sont connus qu'en fin d'année. Afin de remédier à cette discordance temporelle, on a recours à la technique de l'abonnement qui consiste, par exemple, à répartir sur douze mois le coût des assurances, le montant des amortissements, le montant prévu de la taxe professionnelle, etc. les difficultés pratiques sont nombreuses et il ne faut pas hésiter d'importantes simplifications si le biais introduit n'est pas excessif. Le respect de la constance des méthodes comptables importe plus que la perfection dans les détails.

Et selon Patrick Piget, les charges incorporables sont des charges enregistrées par la comptabilité générale (dans le compte de résultat) et doivent être reprises en comptabilité analytique pour le calcul des coûts.

NB : On distingue deux catégories de charges incorporables :

- Charges incorporables directes : qui ne concernent qu'un seul coût et peuvent être directement affectées à celui-ci sans ambiguïté. On peut citer les achats de matières premières, la main d'œuvre directe de production, la dotation aux amortissements d'un équipement de production dédiée à la fabrication d'un produit donné.

- Charges incorporable indirectes : c'est des frais qui ne peuvent être incorporées plus particulièrement à tel ou tel coût car elles concernent plusieurs coûts simultanément. Un travail de répartition est donc nécessaire avant de procéder à leurs affectations aux divers coûts concernés.

- **Les charges non incorporables :**

Les charges non incorporables sont enregistrées par la comptabilité générale mais une comptabilité analytique ne peut les prendre en considération car elles ne relèvent pas à l'exploitation normale de l'entreprise. Elles sont alors cataloguées en tant que « différences de traitement comptable » entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique dont il faudra tenir compte ultérieurement pour rapprocher les résultats.

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

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

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

d) Charges supplétives :

Ces charges n'apparaissent pas dans le compte de résultat mais dans le bilan ; elles doivent entrer dans le calcul des coûts car elles correspondent à la rémunération de l'un des facteurs de production :

- Facteur travail : rémunération de l'exploitation individuel (compte 108 du bilan)
- Facteur capital : rémunération des apporteurs de capitaux (les dividendes sont calculés généralement après la détermination du résultat net comptable)

Certaines charges peuvent être évaluées différemment en comptabilité générale et en comptabilité analytique. En ce qui concerne par exemple les « matériels et outillages » certains peuvent être totalement amortis alors qu'ils sont toujours en service dans les ateliers. Dans ce cas, il y aura lieu de terminer une charge supplétive d'usage correspondant à l'exploitation dudit matériel, parfois, on parle de charge de substitution puisque le montant pris en compte en comptabilité de gestion est différé de celui enregistré en comptabilité générale.

Selon **Toufik Saada**, les charges supplétives correspondent à des « consommations de biens ou services auxquelles la comptabilité générale ne reconnaît pas le statut de charge 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 supplétives 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. » On rend ainsi comparables les conditions d'exploitation de deux entreprises qui ne diffèrent que par leur niveau d'endettement.

De même dans les cas d'entreprises individuelles, la rémunération du travail de l'exploitant, constituée par son bénéfice puisqu'il n'est pas salarié, peut être incluse dans les calculs des coûts. On rend ainsi le coût de revient indépendant de la forme juridique de l'entreprise.

Cette double manipulation peut être résumée dans les deux relations suivantes :

I. Charges de la comptabilité générale

$$\begin{array}{l}
 - \text{Charges non incorporables} \\
 + \text{Charges supplétive} \\
 \hline
 = \text{charges traitées en comptabilité analytique}
 \end{array}$$

II. Résultat de la comptabilité générale

$$\begin{array}{l}
 + \text{Charges non incorporables} \\
 - \text{Charges supplétives} \\
 \hline
 = \text{somme des résultats analytiques}
 \end{array}$$

Selon **GERARD MELYON**¹³, Les charges supplétives représentent des charges fictives non enregistrées en comptabilité générale. La comptabilité analytique les incorpore dans les coûts afin de leur donner un contenu économique plus pertinent et de pouvoir ainsi comparer entre elles les entreprises, quelles que soient leur forme juridique, leur stratégie de financement ou leur stratégie de marché.

Deux catégories de charges supplétives sont en général retenues par la comptabilité analytique :

- La rémunération du travail de l'exploitation
- La rémunération des capitaux propres.

Tableau 2 : charges supplétives ; Rémunération conventionnelles

Rémunération conventionnelles	Contenu
Rémunération du travail de l'exploitation	Dans l'exploitation individuelle, le travail fourni par l'exploitant ne peut être rémunéré par un salaire. C'est le bénéfice qui constitue la rémunération du travail et du capital du chef d'entreprise. Aucune charge n'est donc saisie en comptabilité générale. Pour le calcul des coûts, la comptabilité analytique retient une rémunération fictive.
Rémunération des capitaux propres	Bien que la rémunération des capitaux propres ne soit pas enregistrée en comptabilité générale, elle n'en constitue pas moins une charge économique de l'entreprise au même titre que les capitaux empruntés. Aussi, certaines entreprises considèrent que leurs coûts de revient doivent comprendre une rémunération fictive de leurs capitaux propres au taux moyen des capitaux empruntés par l'entreprise.

Sources : GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.15

Les charges supplétives constituent des différences d'incorporation.

¹³ GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P.15

Section (03) : Typologie des coûts

3-1- Notions des coûts :

▪ Définition d'un coût :

Un coût se détermine par l'accumulation de charges significatives sur un produit ou tout autre objet de coût.

Le terme coût s'applique aux produits mais aussi à toute chose, désignée pour laquelle, il est jugé utile d'attribuer les charges et d'en faire le total.

Au niveau comptable, un coût est l'ensemble de charges, correspondant à un élément défini au sein d'un réseau comptable. Un coût se définit par trois caractéristiques :

- **Le champ d'application de ce coût**
- **Le contenu du coût**
- **Le moment de calcul**
- **Le champ d'application :¹⁴**

La souplesse de la comptabilité analytique permet d'adapter le calcul des coûts à l'organisation de l'entreprise et à son activité. Différents regroupements de charges peuvent être effectués en fonction des besoins des gestionnaires.

Les regroupements les plus usuels sont les suivants :

Tableau 3 : 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

¹⁴GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P.18,19,20

➤ **Le contenu :**

Pour une période déterminer, la comptabilité analytique permet de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générale, avec ou sans ajustement ou ajout, soit en n'y incorporant qu'une partie seulement des charges.

Les coûts généralement recherchés sont les coûts complets et les coûts partiels ;

Tableau 4 : 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 : GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.19

➤ **Le moment du calcul :**

Cette dernière caractéristique permet de distinguer les coûts constatés également appelés coûts historiques ou réels et les coûts préétablis.

Tableau 5 : Les coûts préétablis et les coûts constatés

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

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

La comparaison des coûts préétablis et des coûts constatés fait apparaître des écarts qui ont parfois plus de signification que la connaissance des coûts eux-mêmes pour la gestion de l'entreprise.

$$\text{ECART} = \text{COÛT CONSTATE} - \text{COÛT PREETABLI}$$

3-2- Types de coûts :

1- Coût d'achat

- **1^{ère} Définition du coût d'achat¹⁵ :** 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. La détermination de ce coût en début de cycle d'exploitation permet d'évaluer le coût d'entrée des biens en stock tant que pour les entreprises commerciales

¹⁵ GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P.52

(marchandises) que pour les entreprises industrielles (matières premières et fournitures).

- **2^{ème} Définition du coût d'achat¹⁶** : les coûts d'achat ou coûts d'acquisition correspondent à la première phase du cycle d'exploitation de l'entreprise et se situent en amont de la hiérarchie des coûts complets.
- **Mode de calcul :**

Le coût d'achat se détermine selon la formule suivante.

$$\begin{array}{r}
 \text{Prix d'achat hors taxes} \\
 + \text{Charges directes d'achat} \\
 + \text{Charges indirectes d'achat} \\
 \hline
 = \text{Coût d'achat}
 \end{array}$$

Le prix d'achat est retenu pour le montant net des réductions commerciales (rabais, remises et ristournes).

Les charges directes comprennent les frais accessoires d'achat pouvant être identifiés comme afférents à des achats spécifiques (frais de transport, frais de manutention, emballages, commissions, courtage...).

Les charges indirectes sont constituées par les frais d'achat qui ne peuvent être identifiés comme afférents à des achats spécifiques. Ces charges sont regroupées dans un centre d'analyse dont la dénomination varie selon le découpage fonctionnel effectué par l'entreprise. En règle générale ce centre d'analyse est appelé : « gestion des approvisionnements ».

2- Coût de production ¹⁷

- **Définition du coût de production :**

Les coûts de production ne concernent que les entreprises réalisant des opérations de transformation pour produire des biens ou des services.

¹⁶BEATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT, COMPTABILITE DE GESTION, EDITION GUALINO, 2006, P. 57

¹⁷GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P.74.75.76. 77

Le coût de production est au centre des préoccupations des dirigeants de l'entreprise car il constitue un indicateur de compétitivité.

Plusieurs coûts de production peuvent être calculés en fonction :

- Des différents stades d'élaboration du produit ;
- Des types de production ;

Tableau 6 : Elaboration de produit – Types de production

Stades d'élaboration du produit	Types de production
<ul style="list-style-type: none"> • <u>Produits intermédiaires</u> <p>Produit ayant atteint un certain stade d'achèvement, mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Production de produits semblables</u> <p>Un coût global, puis un coût unitaire doit être calculé.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • <u>En cours de production</u> <p>Produits non achevés.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Production par commande</u> <p>Un coût par commande doit être calculé</p>
<ul style="list-style-type: none"> • <u>Produit finis</u> <p>Produits activés au terme du cycle de production et prêts à être vendus.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Produit finis</u> <p>Chaque produit étant différent, un coût par produit doit être calculé.</p>

Source : GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.74

- **Mode de calcul :**

Le coût de production des produits fabriqués représente la somme de tout ce que coûte la fabrication d'un produit jusqu'à la mise en stock. Ce coût se détermine selon la formule suivante :

$$\begin{array}{r}
 \text{Coût d'achat de matières consommées (sorties de stock)} \\
 + \text{Charges directes de production} \\
 + \text{Charges indirectes de production} \\
 + \text{Production en cours de début de période} \\
 - \text{production en cours de fin de période} \\
 \hline
 = \text{Coût de production}
 \end{array}$$

Les charges directes de production comprennent notamment les charges engagées par l'entreprise pour l'élaboration des biens ou l'exécution des services (salaires bruts et charges sociales, énergie, fournitures...).

Les charges indirectes de production qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production sont analysées et réparties dans les centres d'analyse de production correspondant (centre de production, de planification, atelier...).

L'imputation du coût des centres d'analyse aux différents coûts de production s'effectue au prorata du nombre d'unités d'œuvre utilisées. Déterminé en fin de période pour la production achevée, le coût de production exclut (sauf si les conditions spécifiques d'exploitation justifient leur prise en compte.) les charges administratives, les charges financières et les frais de recherche et de développement. Il constitue la valeur d'entrée des biens en stock (inventaire permanent).

Lorsqu'une entreprise fabrique plusieurs produits, la détermination des coûts de production peut s'effectuer suivant le tableau ci-dessous :

Il convient de préciser que le nombre d'heures rémunérées recouvre le temps de production, le temps de mise en route et d'entretien des machines. Ce temps payé est donc différent du temps productif.

Tableau 7 : Charges directes et charges indirectes

Elément	Produit P1	Produit P2
<ul style="list-style-type: none"> Charges directes 		
Matières premières	Nombre d'unités consommées pour la X° de P1*coût unitaire	Nombre d'unité consommées pour la production de P2*coût unitaire
<ul style="list-style-type: none"> Fournitures 	Quantité consommée pour la production de P1*coût unitaire	Quantité consommée pour la production de P2*coût unitaire
<ul style="list-style-type: none"> Main d'œuvre 	Nombre d'heures rémunérées induites par la production de P1*coût horaire	Nombre d'heures rémunérées induites par la production de P2*coût horaire
<ul style="list-style-type: none"> Charges indirectes 		
Matières premières	Nombre d'unités d'œuvre consommées pour P1* coût de l'unité d'œuvre	Nombre d'unités d'œuvre consommées pour P2*coût de l'unité d'œuvre

3- Coût de distribution

- **Principe** : 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...).¹⁸

On détermine un coût de distribution pour chaque produit vendu pendant la période.

Le coût de distribution du produit P1 par exemple peut comprendre :

- Les éléments directs (commission aux vendeurs, frais d'expédition aux clients) ;
- Les éléments indirects (imputation des frais de fonctionnement des services commerciaux, du service publicité par exemple).

Le coût de distribution est la somme de tout ce que coûte la commercialisation d'un produit.

- **Hierarchisation du coût de distribution :**

Coût de distribution = charges liées à la distribution + charges liées à l'administration

4- Coût de revient :

- **Définition du coût de revient :**¹⁹

Le coût de revient est déterminé pour les seuls produits vendus. Il constitue un indicateur clé pour le gestionnaire lorsqu'il convient de fixer le prix de vente d'un produit ou d'un service. Le coût de revient représente le coût des produits sortis du stock augmenté des charges directes et indirectes relatives à la distribution des produits ainsi que des autres charges hors production si celles-ci n'ont pas été affectées dans les différents centres principaux lors de la répartition des charges indirectes. Selon l'activité de l'entreprise, ce coût complet se détermine comme suit.

- Dans l'entreprise de production de biens et services

Coût de production des produit finis vendus + coût hors production = coût de revient

- Dans l'entreprise commerciale :

Coût d'achat des marchandises vendues + coût hors production = coût de revient

¹⁸Idem, Page 79

¹⁹GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P.91.92.

NB : la différence entre le prix de vente d'un produit et son coût de revient nous donne le résultat analytique. L'un des objectifs essentiels de la méthode des coûts complets est dégager un résultat analytique par objet de coût (produit, service, activité).

Hierarchisation su résultat analytique

$$\text{Résultat analytique} = \text{prix de vente} - \text{coût de revient}$$

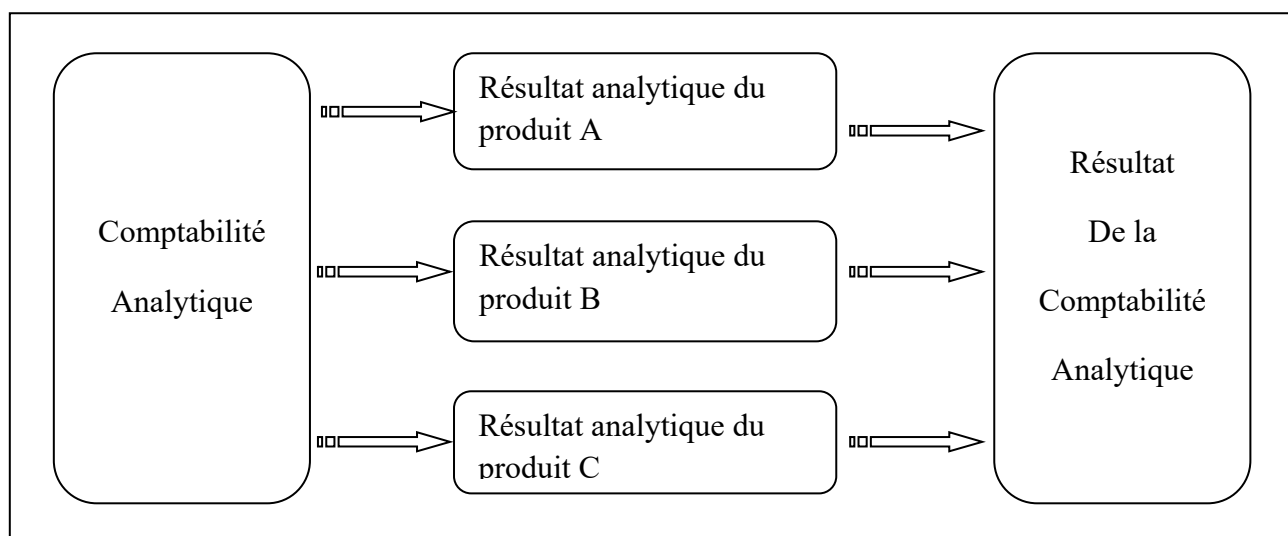
5- Résultat analytique :

a. Principe :

Le calcul des résultats analytiques constitue l'un des objectifs de la comptabilité analytique. Deux niveaux de résultat sont à ce titre mis en évidence :

- Un résultat analytique
- Un résultat global

Figure 3 : Résultat analytique



Source : GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.96

Les résultats calculés ne prennent en considération que les éléments relatifs à l'exploitation normale. Les produits et les charges exceptionnels ou ceux qui ne concernent pas la période de référence de détermination du résultat sont ainsi exclus.

b. Les différents résultats analytiques :

▪ **Le résultat analytique élémentaire**

En fonction des choix effectués par le gestionnaire, un résultat analytique élémentaire est déterminé pour chaque activité, pour chaque bien ou pour chaque service en appliquant la formule suivante :

$$\text{Résultat analytique élémentaire} = \text{prix de vente} - \text{coût de revient}$$

▪ **Le compte d'exploitation analytique**

Les résultats analytiques d'exploitation dans la méthode des coûts complets peuvent être calculés à partir d'un compte d'exploitation analytique. Ce document peut se présenter sous la forme suivante :

Tableau 8 : Compte d'exploitation analytique

Exploitation	Exploitation	Exploitation
N °1	N °2	N °3

1	PRIX DE VENTE des produits vendus pendant la période	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
---	--	--------------------------	--------------------------	--------------------------

2	<p>Elément du coût de revient</p> <p>Coût de production (approvisionnement, étude, transformation...) comprenant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les charges directes de production (marchandises, matières premières...) <p>Affectation</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les coûts des unités d'œuvre des centres d'analyse de production : Imputation par dénombrement d'unités d'œuvre directes <p>Coût hors production (distribution, administration générale, financement...) comprenant :</p>	-	-	-
---	--	---	---	---

3	<ul style="list-style-type: none"> - Les charges directes hors production (redevances, commissions et transports de ventes...) : 	-	-	-
4	<p>Affectation</p> <ul style="list-style-type: none"> - La quote-part appropriée des coûts des centres d'analyse hors production <p>Imputation par procédé approprié</p> <p>Coût de revient total (2+3) des produits vendus pendant la période</p>	■	■	■

5	<p>Résultat d'exploitation</p> <p>Bénéfice : 1-4</p> <p>Perte : 4-1</p>	■	■	■
---	--	---	---	---

Sources : GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004,97.

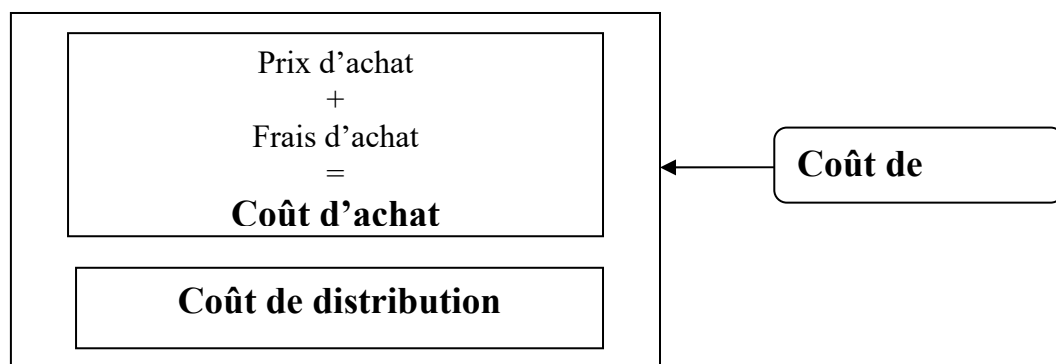
▪ **Le résultat global**

La somme des différents résultats analytiques calculés pour la période de référence (en générale le mois) permet de déterminer le montant global du résultat analytique au titre de la même période.

Ce résultat global est égal au résultat déterminé par la comptabilité générale, compte tenu des différences de traitement comptable éventuelles.²⁰

6- Les relations entre les coûts²¹

On peut représenter les relations d'inclusion et de non- inclusion des coûts dans le schéma suivant :



²⁰GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, P96,97.

²¹D, LECLERE, l'essentiel de la comptabilité analytique, édition d'organisation, Paris, 1997, P 28.

D'après ce schéma, on constate que :

- Le coût d'achat se trouve inclus dans le coût de production ;
- Le coût de production n'est pas inclus dans le coût de distribution ;
- En revanche, le coût de production ainsi que le coût de distribution sont tous les deux inclus dans le coût de revient ;

Conclusion :

A travers cette apercue sur le contrôle de gestion ainsi que sur la comptabilité analytique et les coûts, nous pouvons conclure que l'utilisation du contrôle de gestion d'une manière efficace permettant aux gestionnaires de prendre des décisions pertinentes, et prépare l'entreprise a affronter l'avenir contre toutes menaces pouvant affectées la continuité de l'entreprise, le système de contrôle doit les aider à accomplir leurs taches, tout en les amenant à collaborer au mieux à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Les dirigeants doivent mettre en œuvre des outils de gestion leurs permettant de collecter les informations nécessaires pour la maitrise de ses coûts et de ressortir les écarts.

En effet, comme nous le verrons par la suite dans notre deuxième chapitre, il y a plusieurs méthodes de calcul des coûts.

Chapitre (2) : Les différentes méthodes de la comptabilité analytique

Introduction :

Selon A. Cibert, il y a plusieurs façons de calculer un coût et il y a plusieurs coûts pour un même fait, il faut donc choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adopter aux différents objectifs poursuivis.²²

Dans ce chapitre, on va illustrer la méthode des coûts complets, la méthode des coûts standards et la méthode ABC dans la première section, nous avons consacré la deuxième pour présenter la méthode des coûts partiels, et la troisième section on la garde pour l'évaluation et inventaires des stocks.

Section (01) : Méthodes des coûts complets

1- La méthode des sections homogènes

La technique des coûts complets, dans sa version classique, constitue la méthode de calcul des coûts la plus ancienne. Elle se distingue des autres approches par une double spécificité :

- Son horizon de calcul qui est historique ou rétrospectif ;
- L'étendue de son domaine d'application qui porte sur l'ensemble des coûts engagés pour la production et la distribution des produits.

On parvient à un coût complet grâce à la méthode des sections homogène et aux différents perfectionnements qui lui ont été apportés. Comme pour toutes les méthodes de calcul de coûts que nous étudierons ci-après, nous présenterons successivement les points suivants :

1-1- L'objectif et le contexte économique de la méthode des coûts complets :

La méthode du coût complet, qu'on appelle aussi la méthode des sections homogènes ou centres d'analyse, est issue des travaux menés avant la seconde guerre mondiale par le lieutenant-colonel RIMAILHO à la CEGOS. Elle a été reprise par le plan comptable 1947 et reste le système de base dans le plan comptable 1982.

Dans sa version la plus simple, la méthode du coût complet n'a pas pour objectif premier d'apporter une aide à la gestion mais correspond plutôt à la recherche d'un mode d'évaluation. On pourrait presque dire que le coût complet constitue implicitement une forme de contrôle de l'échelle des valeurs que donne le marché à

²²Cibert. A, « comptabilité analytique », DUNOD, PARIS, 1976, P.12

travers un système de prix. Sauf exception, le prix doit être supérieur ou égal au coût complet.

Mis en place le plus souvent sous la pression de contraintes externes, les coûts complets ne constituent pas une information dénuée d'intérêt pour les dirigeants. Ils peuvent être calculés a posteriori et constituent alors un instrument de contrôle de l'évolution des conditions d'exploitation par produit, atelier ou centre d'activité. La connaissance du passé n'a d'intérêt que si les événements sont susceptibles de se reproduire ou, tout au moins, d'engager pour l'avenir. Aussi, ce type de calcul est-il particulièrement précieux dans le cadre d'une industrie produisant en série « pour le stock ».

En revanche, dans le cas de production « a la commande » d'articles « sur mesure », la nécessité de produire des devis entraîne un calcul de coût a priori qui peut être mené selon la même méthode mais en introduisant dans le programme de traitement des données prévisionnelles. Lorsque le coût prévisionnel est érigé en norme, il prend le nom de coût préétabli (ou de coût standard) et se prête à des développements importants en matière de contrôle de gestion, fondés sur la comparaison de ces normes avec les réalisations. Ces derniers s'appliquent d'ailleurs aussi bien à une production « pour le stock » qu'à une production « à la commande » et constituent quasiment une condition préalable à une politique de décentralisation des responsabilités.²³

1-2- La méthode des sections homogènes

La comptabilité traditionnelle a été développée dans les années 40, répondant aux besoins des entreprises opérant dans un environnement stable, conduisant à la production des grandes séries standardisées.

Elle avait pour objectif de mieux tenir compte de l'évolution des structures de l'entreprise, et plus particulièrement de l'éclatement de la fonction administrative (Administration générale, Gestion financière, Gestion personnel...) et des prestations réciproque entre ces fonctions. Cette méthode nécessite un découpage de l'entreprise en sections dites homogènes.

« Une section homogène est une division de l'entreprise dans laquelle sont analysées des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits. »

²³ Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition Vuibert, paris, 2005, page 16.

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.²⁴

1-2-1. Définition de la méthode des sections homogènes :

La méthode de calcul des coûts complets la plus connue est celle dite méthode des sections homogènes.

« La section homogène est un ensemble de charges de telle sorte que le total des charges qui la constitue puisse être ramenées à une commune unité permettant leur contrôle et leur affectation ultérieure ». ²⁵

La méthode des sections homogènes est apparue vers la fin des années vingt, est une méthode d'analyse globale des coûts qui a démarré à partir d'une classification fonctionnelle de l'entreprise en deux types de sections auxiliaires et principales, elle repose sur une répartition des charges, en charges directes et qui sont réparties en fonction d'unités d'œuvre qui sont des unités physiques représentatives de l'activité d'un centre.

La détermination des coûts complets ou bien des sections homogènes est nécessaire 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.²⁶

1-2-2. Principe de la méthode des sections homogènes :

La méthode consiste à décomposer l'activité en « centres de coûts », qui sont des centres de travail et de responsabilités présentant une homogénéité technique et administrative, d'où l'appellation de « section homogènes » nommées initialement « centres d'analyses ».

La méthode « des sections homogènes » ou bien « coût complet » ou bien « centre d'analyse » repose sur le principe de la distinction entre les charges directes et les charges indirectes.

- **Imputation des charges directes :** Elle ne pose aucun problème, puisqu'on les affecte directement aux coûts de produits.

²⁴BouazzaHassiba, Benamara Zineb, « l'impact du calcul des coûts de revient au sein d'une entreprise industrielle », mémoire d'université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2015-2016.

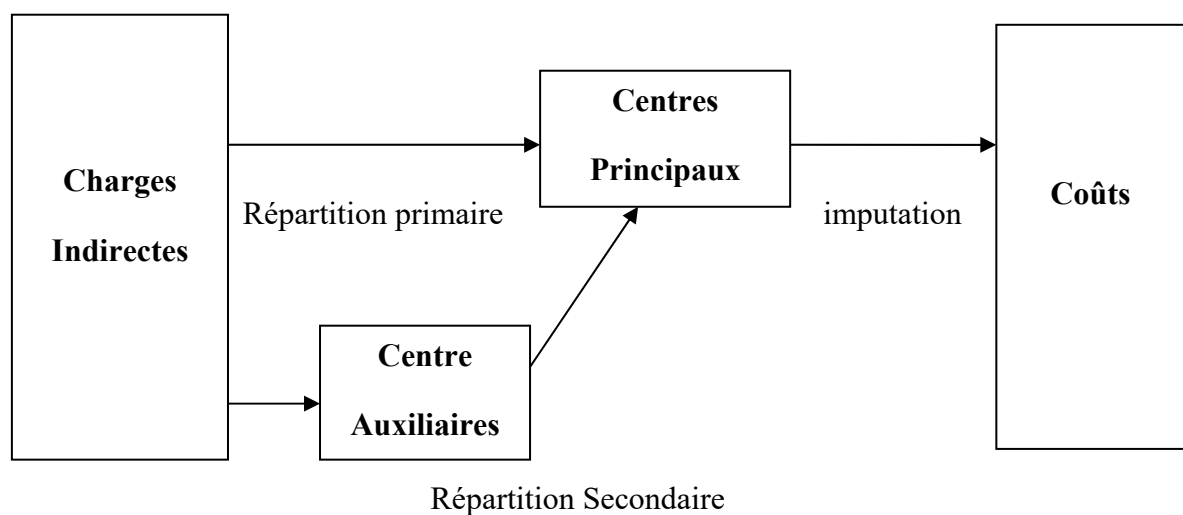
²⁵ Gervais Michel, « contrôle de gestion », Edition Economica, 7^{ème} édition, page 97.

²⁶BouazzaHassiba, Benamara Zineb, « l'impact du calcul des coûts de revient au sein d'une entreprise industrielle », mémoire d'université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2015-2016.

- **Imputation et répartition des charges indirectes** : est plus complexe car elle se réalise en 05 étapes :
 - Identification des centres d'analyse
 - Répartition primaire
 - Répartition secondaire
 - Calcul du coût de l'unité d'œuvre
 - Imputation des charges indirectes

Pour cela, cette méthode propose un découpage préalable de la structure en centre d'analyse.²⁷

Figure 4 :Le principe de la méthode des sections homogènes



Source : Gervais Michel, « contrôle de gestion », édition Economica, 7^{ème} édition, p.97

²⁷BouazzaHassiba, Benamara Zineb, « l'impact du calcul des couts de revient au sein d'une entreprise industrielle », mémoire d'université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2015-2016.

1-3- Les centres d'analyse

1-3-1. Objectif

Le traitement des charges indirectes nécessite de procéder à un découpage de l'entreprise en centre d'analyse qui correspondent le plus souvent à des services ou à des divisions fonctionnelles. La qualité du découpage conditionne la pertinence du calcul des différents coûts.

1-3-2. Définition d'un centre d'analyse :

Le plan comptable général français de 1986 substitue la notion de « sections homogènes » 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 intéressés, les éléments de charges qui ne peuvent être directement affecté à des coûts ou prix de revient ».

Le plan comptable général français de 1986 définit le centre d'analyse comme « une division de l'unité comptable ou sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés.

Selon GERARD MELYON les centres d'analyse ouverts par le gestionnaire sont en fonction de la complexité de l'entreprise, de ses activités, ainsi que de ses besoins d'informations.

Chaque division comptable de l'entreprise peut correspondre à un centre de travail ou une division fictive.

Il n'existe pas de norme ni d'idéal quant nombres de centres qu'il est nécessaire de distinguer.il convient néanmoins de remarquer qu'un nombre insuffisant de centre appauvrit l'analyse alors qu'un nombre élevé la complexifie.

Nous distinguons deux types de centres : les centres auxiliaires et les centres principaux.

1-3-3. Découpage de l'entreprise en centre d'analyse

On appelle centre d'analyse ou section « un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont regroupées et analysées, préalablement à leur imputation au coût, des charges indirectes homogènes ».

Une phase de découpage est une phase préliminaire qui n'est jamais définitive. Ainsi tout changement au sein de l'entreprise implique la remise en cause du découpage précédent.

Une section doit être choisie de telle manière que les charges indirectes qu'elle regroupe présentent un caractère d'homogénéité.

Deux modes de classification entre les centres peuvent être utilisées :

- a. Une **première classification** est proposée en **centre opérationnel**, dont l'activité peut être mesurée par une unité d'œuvre physique (quantité de matière, heure machine, heure ouvrière,), et **centre de structure** ou de frais pour lesquels aucune unité d'œuvre physique ne peut être définie. Tel est notamment le cas des centres administration ou financement. La cession des coûts de ces centres à d'autres centres ou leur imputation aux coûts de produits ou commandes est effectuée par application de méthodes définies par les « procédures comptable » dans l'entreprise.²⁸
- b. Une **deuxième classification** est proposée entre centre auxiliaire et centre principal.
 - **Les centres principaux**, correspondent aux centres dont les charges peuvent être imputées directement aux coûts de produits et commandes. Exemple : centre approvisionnement, centres de production, centre de distribution.
 - **Les centres auxiliaires**, correspondent aux centres dont les coûts sont imputés à d'autres centres. Ces centres auxiliaires travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. Exemple : centre de gestion du personnel, centre de gestion du matériel, centre de prestations connexes.²⁹

1-4- La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyses

1-4-1. Principe

Les calculs nécessaires à la répartition des charges indirectes s'effectuent dans un tableau appelé : tableau de répartition des charges indirectes.

²⁸Livre « principes généraux de la comptabilité analytique et calcul des coûts.

²⁹GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, p30

Ce document constitue un outil de gestion permettant d'imputer les charges indirectes aux différents coûts recherchés. Il contribue pour une période donnée à faire apparaître le coût des différentes fonctions de l'entreprise.

1-4-2. Les éléments du tableau de répartition des charges indirectes :

Le tableau de répartition des charges indirectes comporte :

- En colonnes : les différentes fonctions de l'entreprise. Ces dernières sont plus ou moins nombreuses selon la taille, le secteur d'activité et l'organisation de l'entreprise, ce sont les centres d'analyse ;
- En ligne : les différentes charges par nature dont les montants sont à répartir entre les centres principaux et les centres auxiliaires.

Le bouclage du tableau est obtenu en indiquant pour les centres principaux opérationnels l'unité de mesure (unité d'œuvre ou assiette de frais) qui caractérise le mieux l'activité des centres.

Une fois définie l'unité de mesure du centre opérationnel principal, il est nécessaire d'indiquer le nombre d'unité d'œuvre ou le montant de l'assiette de frais. Cette information qui représente l'activité du centre pendant la période considérée est indispensable pour le calcul du coût de l'unité d'œuvre ou du taux de frais.³⁰

1-4-3. La répartition primaire des charges indirectes :

Cette étape consiste à répartir l'ensemble des charges indirectes entre les différents centres d'analyse.

Si les charges sont indirectes par rapport aux produits mais directes par rapport aux centres (semi-directes), elles seront aisément affectées aux centres concernés.

S'il s'agit de charges indirectes par rapport aux produits et par rapport aux centres, on fait référence à des clés de répartition ou clés techno-comptable (répartir le loyer par exemple en fonction des surfaces des ateliers ou des centres), généralement exprimées en pourcentage.³¹

³⁰GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, p36

³¹ Livre « principes généraux de la comptabilité analytique et calcul des coûts.

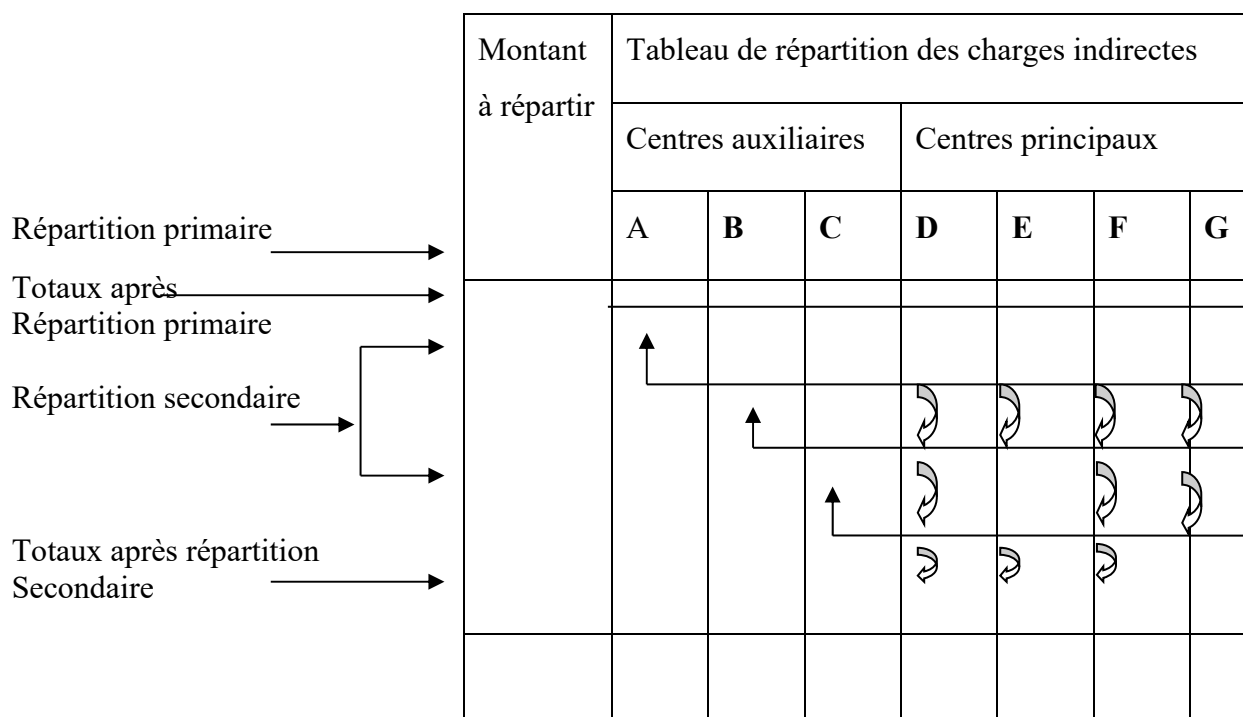
1-4-4. La répartition secondaire des charges indirectes :

La répartition secondaire consiste à virer les coûts des centres auxiliaires dans les autres centres bénéficiaires. Autrement dit, il s'agit de répartir le total de la répartition primaire de chaque centre auxiliaire entre les centres auxquels il a fourni des prestations. Il est important de noter que les centres receveurs peuvent être eux-mêmes des centres opérationnels ou des centres de structures.

La répartition secondaire donne lieu à deux types de transferts entre les centres d'analyse

- Les transferts en escaliers
- Les transferts croisés
- Dans la méthode des transferts en escaliers, le coût constaté de chaque centre à un certain niveau de calcul est transféré aux suivants sans retour en arrière.

Figure 5 : Transferts en escaliers



Source: GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, p40

- Les cessions de prestations entre centres d'analyse s'effectuent selon la méthode des transferts croisés lorsque deux ou plusieurs centres auxiliaires se fournissent simultanément des prestations. Préalablement à la répartition secondaire, il est nécessaire de calculer le total de chaque centre auxiliaire à l'origine des

prestations réciproques. Ce total tient compte des prestations reçues d'un ou de plusieurs centres d'analyse.

Si la méthode des transferts croisés présente l'avantage de déterminer équitablement les charges devant être affectées à chaque centre d'analyse, le processus comptable est toutefois plus complexe

Figure 6 : Transferts croisés.

	Montant à répartir	Tableau de répartition des charges indirectes						
		Centres auxiliaires			Centres principaux			
		A	B	C	D	E	F	G
Répartition primaire								
Totaux après répartition P								
Répartition secondaire								
Totaux après répartition secondaire								

Source: GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, p42

1-5- Les outils d'affectation des charges

1-5-1. Les unités d'œuvre et le taux de frais :

L'unité d'œuvre est l'unité physique de mesure dans un centre d'analyse servant à imputer les charges au coût des produits.

Le choix d'une unité de mesure de l'activité dans un centre doit être lié à l'activité de ce centre. En principe la meilleure unité de mesure d'un centre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives en corrélation la plus étroite avec le montant du coût du centre.

La décision de retenir une unité d'œuvre particulière résulte soit d'une observation empirique, soit d'une étude statistique.

Si plusieurs possibilités se présentent, l'unité d'œuvre retenue sera celle qui offre la meilleure corrélation avec le coût du centre.

Les unités d'œuvre les plus utilisées sont : F. ENGEL F. KLETZ

L'heure de main d'œuvre : en principe lorsque dans le centre de travail considéré, il est possible de pointer les temps de travail par opérateur ou par équipe. Cette unité d'œuvre est en pratique très répondue.

L'heure machine : lorsque le centre de travail considéré, la production est réalisée par une machine dont le temps de fonctionnement n'est pas directement lié au temps de travail des opérateurs qui la servent.

L'unité de fourniture travaillée : (nombre, poids, volume, surface, longueur, ...) lorsque les consommations correspondantes sont d'un coût prépondérant, et /ou lorsque les temps de main d'œuvre et les temps machine par produit sont impossibles ou difficiles à pointer alors que les fournitures travaillées par le centre font l'objet de pointage.

L'unité de produit élaboré : (nombre, poids, volume, surface, longueur, ...), dans un atelier de fabrication spécialisé dans une production bien déterminée lorsque le centre de travail intéressé n'intervient dans le processus d'élaboration que pour un seul produit, ou pour des produits similaires que l'on peut ramener à une unité type d'équivalence ;

L'incidence du choix de l'unité d'œuvre sur les coûts peut être illustrée à l'aide de l'exemple suivant :

Exemple :

Une entreprise industrielle utilise pour les besoins de sa production deux catégories de matières M1 et M2.

Les approvisionnements de la période ont été de

- 500 unités de M1 au prix unitaire de 1000 €
- 1 000 unités de M2 à 400 € l'unité

Les charges communes d'approvisionnement se sont élevées à 120 000 €. Ces charges peuvent être réparties entre les deux catégories de matières selon l'une des clés de répartition suivantes ;

- Au prorata des quantités achetées ;
- Proportionnellement à la valeur des achats

Calculons le coût d'achat des matières selon chacune des hypothèses ci-dessus.

Répartition des charges d'approvisionnement proportionnellement au poids des matières

Tableau 9 : Répartition des charges d'approvisionnement proportionnellement au poids des matières

Elément de coût	Matière M1			Matière M2		
	Q	CU	Montant	Q	CU	Montant
Prix d'achat	500	1 000	500 000	1 000	400	400 000
Charges indirectes d'appro ⁽¹⁾	500	80	40 000	1 000	80	80 000
Coût d'achat	500	1 080	540 000	1 000	480	480 000

Sources : Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition Vuibert, paris, 2005

Répartition des charges d'approvisionnement proportionnellement à la valeur des matières

Tableau 10 : Répartition des charges d'approvisionnement proportionnellement à la valeur des matières

Eléments de coût	Matières M1			Matières M2		
	Q	CU	Montant	Q	CU	Montant
Prix d'achat	500	1 000	500 000	1 000	400	400 000
Charges indirectes D'appro ⁽²⁾	500 000	0,133	66 667	400 000	0,133	53 333
Coût d'achat	500	1 133,33	566 667	1 000	453,33	453 333

Sources : Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition Vuibert, paris, 2005

On constate que le choix de l'unité d'œuvre n'est pas neutre. L'utilisation de la « valeur des matières » comme unité d'œuvre à la place du « quantité physique » a pour effet de surcharger le coût d'achat des matières M1- dont le prix d'achat est sensiblement plus élevé que celui de la matière M2. C'est le phénomène inverse qui s'est produit pour cette dernière, dont le nombre d'unités achetées deux fois plus important que celui de M1 entraîne un gonflement du coût unitaire quand on utilise les quantités physiques comme unité d'œuvre.

1-5-2. Les clés de répartition

On appelle clé de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classées par nature) entre les différents centres. Les clés sont donc utilisées en amont des unités d'œuvre et à défaut d'une mesure permettant une affectation « exacte » des charges indirectes aux différents centres.

En outre la clé de répartition se distingue de l'unité d'œuvre par la fixité des bases de répartition. Partager le coût d'une centrale productrice d'électricité sur la base des consommations réelles relevées sur des compteurs divisionnaires, c'est utiliser une unité d'œuvre. Effectuer ce partage à partir des puissances installées, c'est recourir à une clé de répartition. Dans le premier cas, des mesures exhaustives doivent être faites pour chaque période ; les pourcentages de partage se modifieront donc d'une période à l'autre. Dans le second cas, les pourcentages seront toujours les mêmes. »³²

On a recours aux clés de répartition pour ventiler les charges par nature dans les centres d'analyse (répartition primaire), mais aussi pour répartir les centres auxiliaires dans les centres principaux.

- Les clés de répartition primaire en fonction de la nature de la charge à répartir. On rencontre fréquemment les suivantes :
 - Mètre carré pour les frais d'entretien bâtiments effectué par du personnel étranger à l'entreprise, leur amortissement, leur éclairage, chauffage, certains impôts, gardiennage, loyers ;
 - Puissance installée pour les factures de gaz et l'électricité ;
 - Nombre de postes téléphoniques pour les frais de téléphone ;
 - Nombre de machines pour les contrats d'entretien de ces machines ;

³²BOULOT, CRETAL, JOVLIVET ET KOSKAS ; ANALYSE ET CONTROLE DES COÛTS, PUBLI-UNION, 1979, P.247

- Valeur des immobilisations pour certains frais financiers, voire pour leur totalité ;
- Nombre de secrétaires pour les fournitures de bureau, les frais d'affranchissement ;
- Les clés de répartition secondaire sont utilisées pour les cessions de prestations entre centres d'analyse. En effet, lorsque les centres auxiliaires réalisent des prestations pour les centres principaux, la répartition secondaire peut se faire grâce à un système d'unité d'œuvre (fondé sur « importance de la prestation ») ou un système de clé lorsqu'il n'est pas possible de mesurer le volume des prestations. Cette dernière solution a donc un caractère conventionnel plus marqué. On rencontre les clés suivantes :
 - Nombre de travailleurs pour certains frais administratifs (comptabilité des salaires, gestion du personnel) ;
 - Budget moyen des différents centres pour répartir les frais du centre « administration » ;
 - Puissance installée pour répartir les frais du centre « force motrice » ;
 - Mètre carré pour répartir les frais du centre « entretien » ;

La clé de répartition est un procédé de partage, une portion ou un pourcentage fixe s'appliquant en fonction de la nature de la charge indirecte pour déterminer la part qui en revient à un centre déterminer de l'activité.³³

1-6- Les avantages et les inconvénients de la méthode des coûts complets

1-6-1. Les avantages de la méthode

- Permet d'obtenir les coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise ;
- Moyen de traitement des charges pour le calcul de coûts complets corrects et précis par produit, fonction étape de fabrication ;
- Permet l'élaboration de devis notamment les entreprises qui travaillent sur commande ;
- Constitue une aide aux décisions ;

³³ Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition Vuibert, paris, 2005, page18,19,20 et 21

- Elle constitue une aide à la détermination et la fixation des prix de vente ;

1-6-2. Les inconvénients de la méthode

- Le découpage en centre suppose que l'activité soit homogène. Or en fait, les activités sont rarement homogènes ;
- Les clés de répartition pour déterminer la consommation de chaque centre peuvent être définies plus au moins arbitrairement. Dès lors la rationalité de l'analyse s'en trouve limitée ;
- L'imputation des coûts par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveur d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production ;
- La mise à jour des clés de répartition n'est pas toujours faite avec l'évolution de l'activité ;
- Les activités en amont et en aval de l'activité de production prennent de plus en plus d'importance par rapport au processus de production (recherche, études, planification, contrôle de la qualité, prospection de la clientèle, etc.)

2- La méthode des coûts standards

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

Cette méthode est particulièrement utile pour les entreprises qui fabriquent de très nombreux produits selon des processus de fabrication bien déterminés.

2-1- Définition de la méthode des coûts standards

1^{ère} définition : « les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, à l'intérieur de la comptabilité analytique, en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévus ». ³⁴

2^{ème} définition : Selon PATRICK PIGET « on établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production avec les coûts de production réels pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra

³⁴Le plan comptable général

d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer à partir des normes, la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude. Enfin, un écart n'a d'intérêt que si son constat débouche sur une action correctrice éventuelle adressé à une personne responsable capable de réagir ». ³⁵

2-2- Objectifs de la méthode du coût standard

Le calcul de coût préétabli permet :

- De déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;
- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de compte infra-annuels ;
- L'utilisation des standards et écarts et nécessairement décentralisée ;
- De contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre coût standard et coût réel) ;
- Gagner du temps dans le calcul des coûts réels ;
- De mesurer les performances ;³⁶

2-3- Le principe de la méthode des coûts standards

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

³⁵ PATRICK PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 4^{ème} EDITION, ECONOMICA, PARIS

³⁶Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition Vuivert, paris, 2005, page.151-152

- **Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques) :**

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

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

- **Coûts standards théoriques (idéaux)**

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

- **Coûts budgétés (coûts standards normaux) :**

Ces coûts fondés sur des analyses techniques dont les résultats sont corrigés pour tenir compte des variations qui résulteront vraisemblablement des conditions réelles de travail ; les coûts standards, ainsi calculés, sont des objectifs à atteindre.³⁷

2-4- Calcul et Analyse des écarts :

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

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

2-4-1. La détermination de l'écart global :

L'écart est la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle.

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

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

³⁷AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », mémoire d'université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013.

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

2-4-2. Écarts sur charges directes

- **Ecart sur matière première :**

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

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

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

- **Ecart sur prix :**

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

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

$P_r > P_s$ l'écart est favorable

- **Ecart sur quantités :**

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

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

$Q_r < Q_s$ l'écart est favorable

- **Ecart sur main d'œuvre directe :**

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

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

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

2-4-3. Ecart sur charges indirectes :

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

- Ecart sur budget pour les charges fixes :

Pour les charges fixes en principe, quelle que soit l'activité de la période, les charges fixes restent les mêmes. Cependant, il peut y avoir en cours d'exercice, des modifications du prix unitaire de ces charges. D'où le fait que les charges fixes réelles peuvent être différentes des charges fixes prévues.

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

- Ecart sur budget pour les charges variable

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

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

- Ecart de rendement :

Il permet de déterminer si la productivité a été meilleurs ou moins bonne que prévue.

C'est la différence entre les heures réelles et les heures standards correspondant à la production réelle, pondérée par les taux standard de charges variables.

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

- Ecart sur activité :

Il mesure la différence due à la sur ou sous activité par rapport au niveau d'activité normale.³⁸

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

2-5- Les avantages et inconvénients de la méthode :

- **Les avantages :**

Cette méthode permet de :

³⁸BOUKSSESSA Souhila, « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne », mémoire de magister, université d'Oran, 2009

- Ne Disposer de points de référence pour apprécier globalement comment les opérateurs maîtrisent l'action ;
 - Entrevoir comment le résultat de l'année sera obtenu ;
 - Déterminer les consommations théoriques que les activités auraient dû entraîner ;
 - Contrôler les responsabilités ;
 - Provoquer des réductions des coûts ;
 - Prendre des mesures correctives après calcul et analyse des écarts ;
 - Entre prévisions et réalisation ;
- **Les inconvénients :**

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

3- La méthode ABC « ActivityBasedCosting »

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

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

3-1- Définition de la méthode ABC

1^{ère} définition : La comptabilité d'activité ou méthode ABC est une technique de calcul et d'analyse des coûts qui est apparue aux Etats Unis 1987, elle tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes ou centres

d'analyse qui a perdue de sa pertinence dans un contexte d'évolution du marché, des techniques de production...etc.³⁹

2^{ème} définition : La comptabilité d'activité (ABC) représente une approche nouvelle de la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique). Initiée dans les années 1980 par Cooper et Kaplan, elle ambitionne de revoir les méthodes traditionnelles d'évaluation des coûts en substituant à l'objet principal d'évaluation comptable traditionnel réputé objectif de « produit » celui beaucoup plus subjectif « d'activité ».

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

3-2- Principe de la méthode

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

Figure 7 : Principe de base de la méthode ABC



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

« La méthode ABC s'appuie sur une approche transversale qui consiste à décomposer l'entreprise en activités créatrices de valeur. Cette vision transversale, par activité

³⁹ Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique », Educapole, 3eme Edition, paris, 2008, page.107.

s'oppose à la vision verticale traditionnelle, par fonction, sur laquelle repose la modélisation de la méthode des centres d'analyse ».

3-3- Concepts de base de la méthode :

Cette méthode s'appuie sur certains concepts, que nous allons retrouver fréquemment et qu'il convient de définir afin de faciliter la compréhension de son fonctionnement.

- **Les ressources :**

Pour BESCOS. PL et MEMDOZA. C « les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus (ou les services offerts) ».

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

- **L'activité :**

Le terme activité est le concept central de la méthode ABC. L'activité est définie comme un ensemble de tâches élémentaires dont la cause est commune, réalisée par un individu ou un groupe, en faisant appel à un savoir-faire spécifique et à des comportements homogènes. La notion d'homogénéité est fondamentale dans le découpage de l'entreprise par activités. C'est elle qui permet de distinguer le concept d'activité de celui de fonction puisque les fonctions n'ont pas de comportement homogène.

Elle peut se décrire par des verbes et produit un résultat bien précis. Par exemple : négocier un contrat, préparer un budget, émettre une facture...

- **Le processus :**

Le processus est constitué d'activités. Les activités présentent ce que sait faire l'entreprise et non pas ce qu'elle voudrait faire. Le processus regroupe les activités qui ont un lien entre elles permettant de fournir un résultat précis.

Le but global d'un processus est commun à toutes les activités qui le composent. Le processus a trois caractéristiques importantes :

- Un processus est en général transversal à l'organisation hiérarchique et aux grandes décisions fonctionnelles de l'entreprise ;

- Un processus à un output global unique ;
- Chaque processus a un client interne ou externe.

Une organisation peut donc être modélisée en activités qui seront ensuite agencées en processus. Le processus représente le trait d'union entre les objectifs de l'entreprise et le déroulement concret des activités.

- **Tâche :**

La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.

Un ensemble de tâches peut former un ensemble cohérent d'activités.

Exemple : l'activité relation avec les fournisseurs peut comprendre les tâches suivantes :

- Détermination des quantités à acheter.
- Détermination des délais de livraison.

- **Inducteur de coût :**

L'inducteur de coût remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle (section homogènes), 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 ».

3-4- Les étapes d'implantation de coût par activité « ABC » :

Nous rappelons que le principe de la méthode ABC est le suivant : « les activités consomment des ressources et les produits consomment les activités ». Pour mettre en œuvre ce principe, il faut d'une part déterminer le coût des activités, donc établir le lien entre les activités et les ressources et d'autre part évaluer le coût des produits, donc estimer la consommation des activités par les produits. La mise en œuvre d'une étude par la méthode ABC au niveau d'une organisation nécessite six étapes essentielles

1) Identification des activités :

Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Pour cela, une analyse doit être menée sur le terrain à partir de la documentation existant dans l'entreprise telle que l'organigramme, les fiches de poste et des enquêtes auprès de personnel des différents niveaux hiérarchiques. La collaboration du personnel opérationnel est nécessaire à

l'aboutissement de cette étape. Pour ce faire, une analyse descendante sera ensuite menée en partant du niveau hiérarchique le plus élevé jusqu'au niveau souhaité. Il est à noter qu'en pratique, il convient de ne pas descendre à un niveau hiérarchique plus bas pour les deux causes suivantes :

- Les activités ne doivent pas être trop détaillées pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux, il ne faut pas confondre les activités avec les tâches élémentaires.
- Les activités ne doivent pas être trop succinctes pour que ces dernières restent homogènes.

2) Saisir et affectation des ressources aux activités

Il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources dans la méthode des coûts complets traditionnels (appelés coûts réels). En effet ; si de nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux produits, elles sont directes par rapport aux activités ; ainsi les ressources mobilisées pour les activités de support ne sont plus allouées aux coûts des produits par les clés de répartition arbitraire. Pour chaque activité, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation des coûts c'est l'inducteur.

3) Définition des inducteurs d'activités :

Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation des ressources. Un inducteur d'activité est un inducteur de volume d'activité. Il traduit une relation de causalité entre les consommations des ressources et les activités.

Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité : c'est l'inducteur d'activité. Le choix de nature de l'inducteur est primordial : il doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur.

4) Regroupement des activités par inducteur d'activité :

Il est fréquent que plusieurs activités aient le même inducteur. On regroupe donc les activités par inducteur commun, et on obtient ainsi des centres d'activités ou centre de regroupement toutes les activités ont le même inducteur. Ce travail peut être effectué à l'aide d'une matrice croisant les activités recensées et les différents inducteurs choisis pour obtenir des centres de regroupement homogènes.

5) Calcul des coûts des inducteurs :

Lorsqu'on détermine le coût global d'une activité pour une période donnée, il est possible d'en calculer le coût unitaire de l'inducteur. Pour cela, on divise le coût global de l'activité sur une période donnée par le nombre d'inducteurs de la même période.

Ainsi le coût unitaire d'inducteur est ensuite calculé selon la formule :

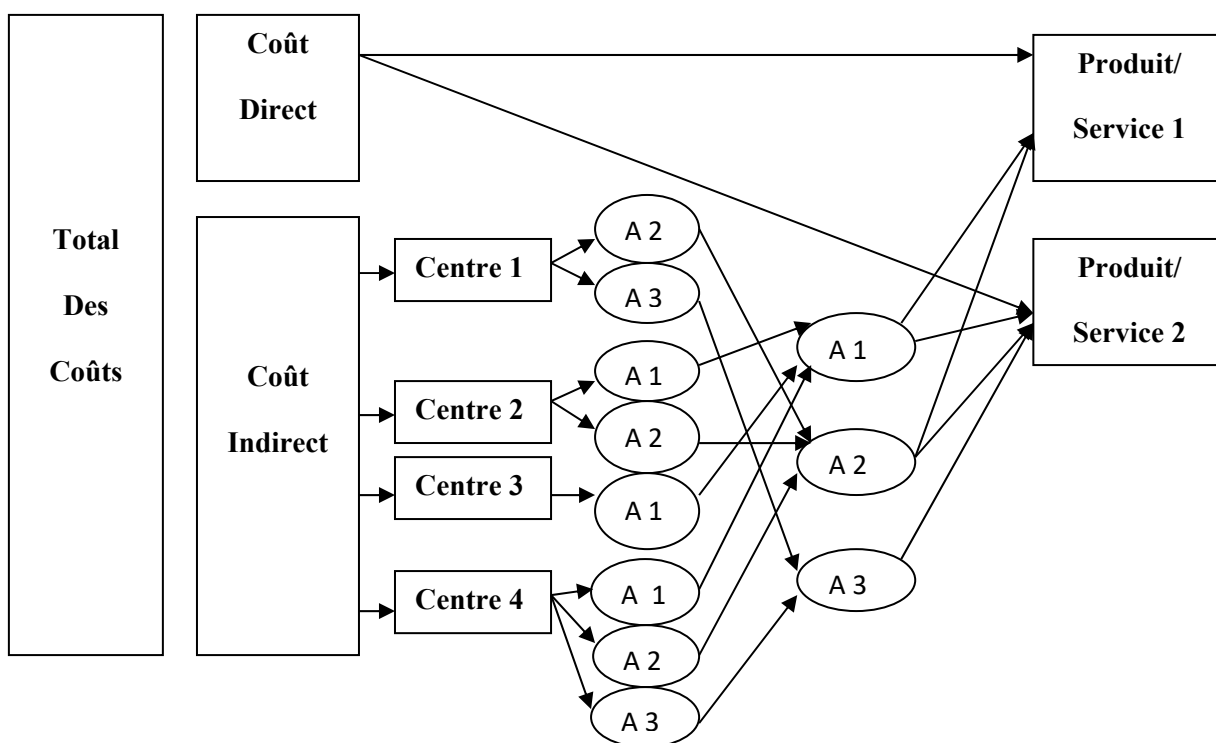
$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{ressources consommées par centre d'activité}}{\text{volume de l'inducteur (nombre d'inducteurs)}}$$

6) Imputation des ressources aux coûts des produits :

Pour calculer le coût de revient du produit fini, il faut additionner les charges directes consommées et les charges indirectes. Pour estimer ces dernières, il faut déterminer les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommées par ces activités. Ce nombre d'inducteurs de chaque activité est multiplié par le coût unitaire de l'inducteur, on obtient le coût d'une quantité donnée d'un produit.

Le fonctionnement de la méthode ABC peut être défini, avec ses étapes dans le schéma suivant :

Figure 8 : représentation du fonctionnement de la méthode ABC



Source : www.lyon.entreprise.com, mars 2013.

Cette figure nous montre l'importance de raisonner par activités dans l'imputation des charges indirectes et non pas par centres. Cette représentation nous permet de déduire que le coût de l'activité A3 qui est exercée au niveau de centre 1 et au niveau de centre N, n'a pas contribué à la fabrication de produit / service 1.

Contrairement lors de la mise en place des méthodes traditionnelles ou son découpage s'arrêtent au niveau de centre (fonction), ensuite la mise en place d'une unité d'œuvre unique, ce qui va conduire à l'affectation d'une part des charges de l'activité A3 au produit / Service1, or ce dernier n'a pas recours à cette activité.

3-5- Avantages et limites de la méthode ABC

- **Avantage de La méthode ABC**

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

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

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

- **Limite :**

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

- La mise en œuvre d'un système de coût par activités coûte cher en temps et en argent ;
- Un trop grand nombre d'activités risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs ;

- Repartir le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours aisé, surtout s'il s'agit de tâches administratives ;
- La complexité du choix des activités et du modèle d'analyse ;

Section (02) : méthode des coûts partiels

1- La méthode du direct costing

Dans cette section nous présenterons la méthode des coûts variables

1-1- Définition de la méthode du direct costing

La méthode des coûts variables simple est constituée de l'ensemble des charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité, elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

Cette méthode ne comprend pas de charges de structure qui sont fixes pour la période de calcul considérée, elle est aussi appelée direct costing.

Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, mais traitées globalement pour la détermination du résultat global.⁴⁰

1-2- Principe de la méthode du direct costing

Cette méthode qui s'est développée aux États-Unis, intègre dans son analyse les charges variables comme élément directeur du coût, d'où l'appellation « méthode du coût variable ». Un coût « variable ou opérationnel comprenant exclusivement des charges variant avec l'activité ou chiffre d'affaires sans qu'il y ait nécessairement une proportionnalité exacte »²⁹. Ainsi, les charges fixes sont écartées systématiquement du calcul des coûts des produits et elles sont rejetées globalement à la charge du résultat de la période.

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

⁴⁰Ali sahraoui, « comptabilité analytique », édition Berti, Alger, 2004, page 103

1-3- Les types de la méthode directcosting

- **Le direct costing simple :**

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

- **Le direct costing évolué :**

Cette méthode utilise le coût direct mixte comprenant à la fois les charges variables et les charges fixes imputées à chaque objet de coût. Après avoir calculé les marges comme dans le DSC on soustrait de chacune d'elle les charges imputées à chaque objet de coût et 'on obtient ainsi des marges spécifiques. Dans cette conception, la marge mesure la contribution du produit à la couverture des seules charges de structure générales.⁴¹

1-4- Le seuil de rentabilité

1-4-1. La marge sur coût variable MCV

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

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

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

- **Taux de marge sur coût variable = $MCV/CA * 100$ ⁴²**

1-4-2. Définition du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire que l'entreprise doit réaliser pour couvrir la totalité de ses charges et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice, ni perte, ou bien le chiffre d'affaire que l'entreprise doit dépasser pour réaliser des bénéfices.⁴³

⁴¹BOUGHABA ABDELLAH p300.

⁴²GERARD MAYLON "COMPTABILITE ANALYTIQUE", 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL P143

⁴³BEATRICE ET FRANCOIS GRADGUILLOT « l'essentiel du contrôle de gestion » édition gualino2018p53

1-4-3. La détermination du seuil de rentabilité

Il existe trois méthodes de calcul du seuil :

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

- $MCV=CF$

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

$$SR = \frac{CF * CA}{MCV} \quad \text{Seuil de rentabilité} = \text{chiffre d'affaire} * \text{charges fixes} / \text{marge sur coût variable}$$

- $R=0$

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

$$CA - CF - CV = 0$$

$$R = 0 \text{ ET } SR = CA$$

- $CA = CV + CF = CT$

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

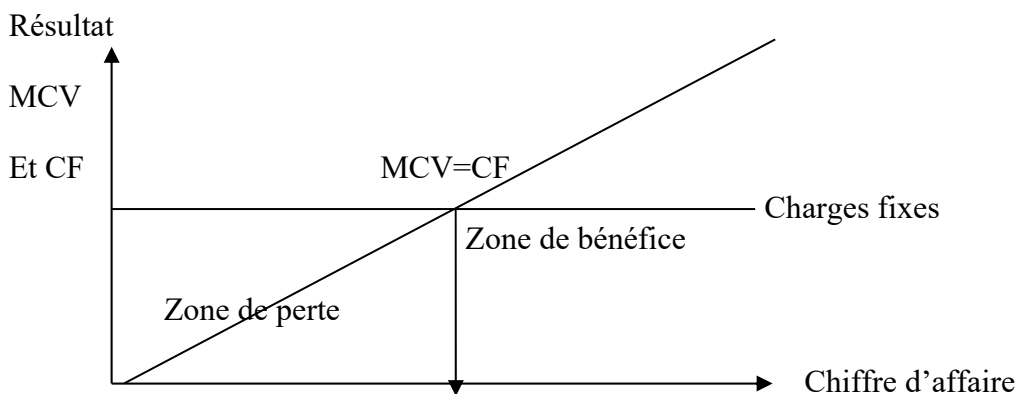
$$SR = CF / T / MCV \quad \text{Seuil de rentabilité} = \text{charges fixes} / \text{taux de marge sur coût variable}$$

1-4-4. La représentation graphique

- $\text{Seuil de rentabilité} = \text{chiffre d'affaire} * \text{charges fixes} / \text{marge sur coût variable}$

La présentation graphique est la suivante :

Figure 9 : Présentation graphique du Seuil de rentabilité lorsque $MCV=CF$

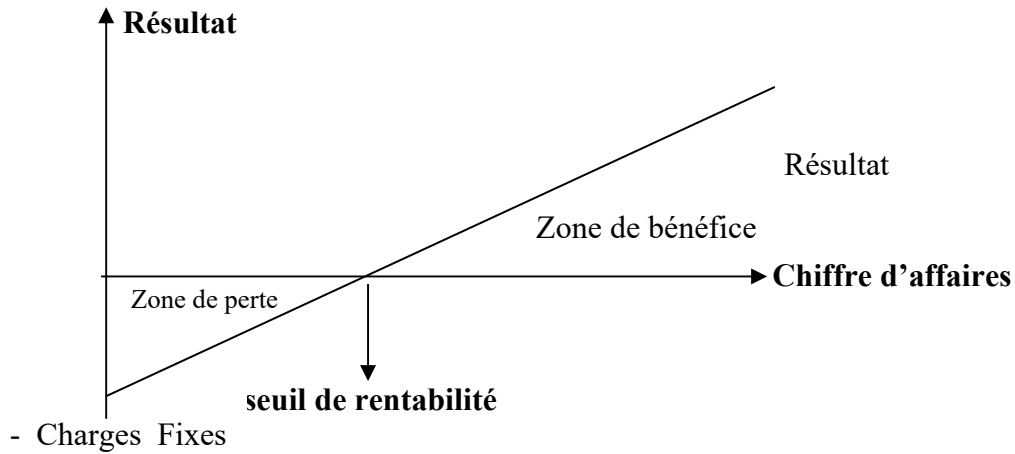


Zone de rentabilité

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

La présentation graphique est la suivante :

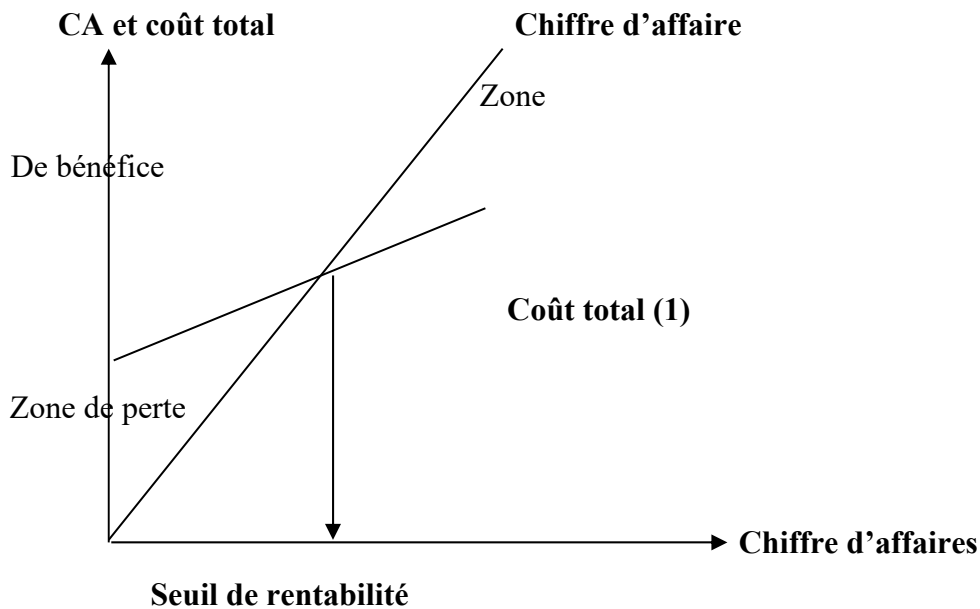
Figure 10 : Présentation graphique du Seuil de rentabilité lorsque $R = 0$



- $\text{Seuil de rentabilité} = \text{charges fixes} / \text{taux de marge sur coût variable}$

La présentation graphique est la suivante :

Figure 11: Présentation graphique du Seuil de rentabilité lorsque $CA = CV + CF$



Source : GERARD MAYLON, « les coûts partiels », pages : 147,148 et 149

1-4-5. Le point mort :

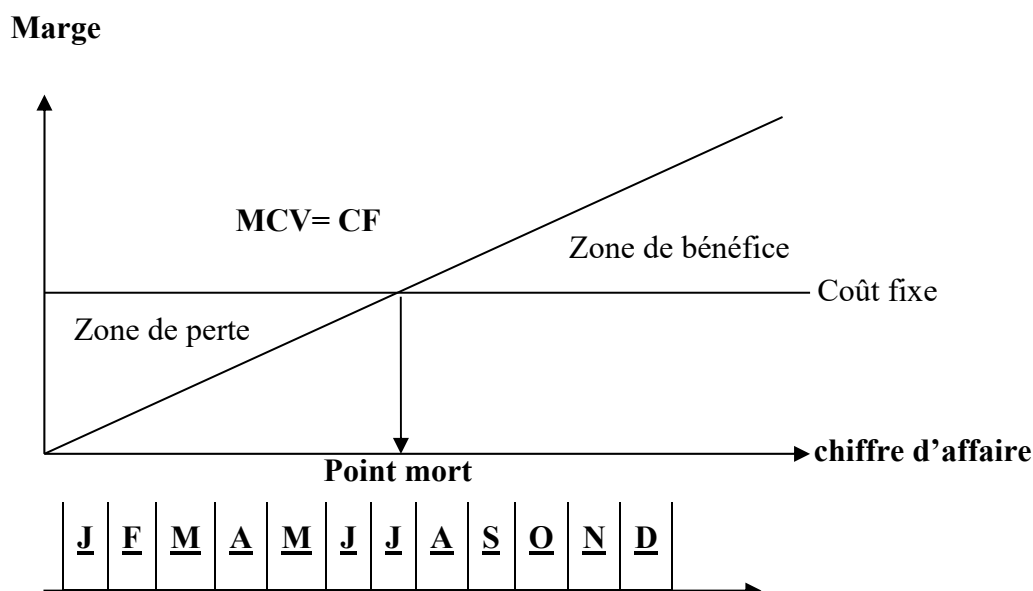
Il représente la date à laquelle le chiffre d'affaire critique est atteint (le seuil de rentabilité), c'est-à-dire à partir de quel moment l'activité de l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

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

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

La présentation graphique est la suivante :

Figure 12 : Présentation graphique du point mort



1-4-6. La marge de sécurité

La marge de sécurité désigne la différence entre le chiffre d'affaire et le seuil de rentabilité.

Elle représente la baisse du chiffre d'affaire qui peut être supportée par l'entreprise sans subir de perte. Une marge de sécurité importante permet de traverser sans difficultés une période de crise.

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

1-4-7. Indice de sécurité :

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

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

1-4-8. L'indice de prélèvement :

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

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

1-5- Avantages et inconvénients de la méthode

- **Avantages :**

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

- **Inconvénients :**

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

2- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixe

2-1- Définition de la méthode

La méthode des imputations rationnelles des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite.⁴⁴

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.⁴⁵

2-2- 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. Il s'agira d'inclure dans les coûts que la part des charges fixes calculées sur la base d'un niveau d'activité définit comme le niveau normal.⁴⁶

2-3- Fonctionnement de la méthode

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

- **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 fabrication (temps de congés, arrêt de travail, réparation...).
- **Calcul du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) pour chaque centre :**

$$\text{CIR} = \text{niveau d'activité réelle} / \text{niveau d'activité normal}$$

- **Calcul de la part des charges fixes imputées :**

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

- **Calcul de coût d'imputation rationnel :**

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

⁴⁴ Patrick PIGET, « comptabilité analytique, 4^{ème} EDITION, ECONOMICA, PARIS, p 147

⁴⁵ Micheal Gervais, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, ECONOMICA, paris, 2000, p.115

⁴⁶ AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013.

- **Calcul de différence d'imputation rationnelle (DIR)**

$$\text{DIR} = \text{charges fixes constatées} - \text{charges fixes imputées}$$

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

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

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

2-4- Avantages et inconvénients de la méthode :

• **Avantages :**

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

• **Inconvénients :**

- La difficulté dans la fixation du niveau de l'activité normale ;
- L'exigence de beaucoup de calcul de répartition très complexe ;
- Sa mise en œuvre est complexe si les centres d'analyses ont des niveaux d'activités différentes de chacun d'eux ;
- Elle suppose résolue le problème de détermination de l'activité normale
- La méthode d'imputation rationnelle n'est pas plus correcte et précise que celle des coûts complets ;
- La répartition des charges indirectes est parfois arbitraire (même problème que les coûts complets).

3- La méthode de coût marginal

3-1- Définition de la méthode :

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

« On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire le coût de la dernière unité produite et vendu, concrètement on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancée en réalité »⁴⁷

3-2- Les objectifs de la méthode :

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

3-3- Le principe de la méthode

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

⁴⁷DUBRUELLE LOUIS, JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris 2003.

3-4- Les composants du coût marginal :

Il est composé de couts variables, éventuellement de coûtsfixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production (changement de structure).

Deux cas peuvent se présenter :

- Le coût marginal est constitué seulement de cout variable ($C_m \text{ unitaire} = C_v \text{ unitaire}$).
- La production supplémentaire entraine une augmentation de coûts fixes. Le coût marginal est alors constitué de coûts variables et de coûts fixes ($C_m = C_v \text{ unitaire} + C_f \text{ unitaire}$).
- les coûts fixes supplémentaires ne seront supportés que par l'unité supplémentaire.
- Le coût total est composé de charge de structure et de coûtsvariables. Toute variation du coût total résulte donc d'une variation de l'une de ces composantes ou des deux ($C_t = C_v + C_f$)

3-5- Avantages et inconvénients de la méthode

- **Avantage**

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

- **Inconvénients**

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

Section (03) : l'évaluation et inventaire des stocks

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

3-1- Définition des stocks

Vus sont importance dans toutes entreprise, le stock attire l'attention de bon nombre d'auteurs.

Ce qui explique l'existence de plusieurs définitions du concept « stock », parmi lesquelles nous pouvons souligner :

« Le stock est une provision des produits en instance de consommation. »⁴⁸

« Le stock est l'ensemble des marchandises accumulées en attente d'être transformées et/ou vendues. »⁴⁹

« Le stock est une quantité de bines accumulés dans l'attente d'une utilisation, en vue d'harmoniser un flux d'entrée et un flux de sortie dont les rythmes sont différents. »⁵⁰

« Le stock est la conséquence d'un écart entre un flux d'entrée et un flux de sortie sur une période de temps. »⁵¹

3-2- Typologie des stocks

- **Les stocks de marchandises :**

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

- **Les stocks des matières premières**

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

⁴⁸ ZERMATIP, « la pratique de la gestion des stocks », Edition Dunod, Paris 1985, p.203

⁴⁹ VIZZA VONA P, « la gestion financière, 9^{ème} édition, Atoll, Paris 1985, P.226

⁵⁰ ROSSIGNOL. A, « gestion économie d'entreprise », 2^{ème} édition, Foucher 1997, P.100

⁵¹ DERRUPE JEAN, « les opérations de l'entreprise », Edition Economica, Paris 1992, P.615

- **Les stocks des matières consommables**

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

A noter que, dans l'industrie, les matières premières et les matières consommables peuvent être des produits très élaborés constituant des sous-ensembles, achetés ou fabriqués par l'entreprise destinés à être assemblés après usinage éventuel, pour constituer le produit fabriqué destiné à la vente.

- **Stocks produits semi-finis**

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

- **Stocks de produits finis**

Ce sont des réserves des produits qui ont atteint le stade final du cycle de production et qui sont prêt à la vente.⁵²

3-3- Les catégories des stocks

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

- **Stock initial** : c'est le stock au début de l'exercice comptable
- **Stock final** : c'est le stock en fin de l'exercice comptable
- **Stock maximum** : il constitue le plafond à ne pas dépasser si non le coût de stockage devient trop onéreux.
- **Stock minimum** : ils reprisent la possibilité de poursuivre l'activité pendant un temps prédéterminé en cas d'arrêt complet des livraisons.
- **Stock de sécurité** : il est prudent de prévoir le cas d'une commande à exécuter d'urgence qui exigerait un prélèvement sur le stock minimum celui-ci doit être augmenté d'une marge de sécurité.

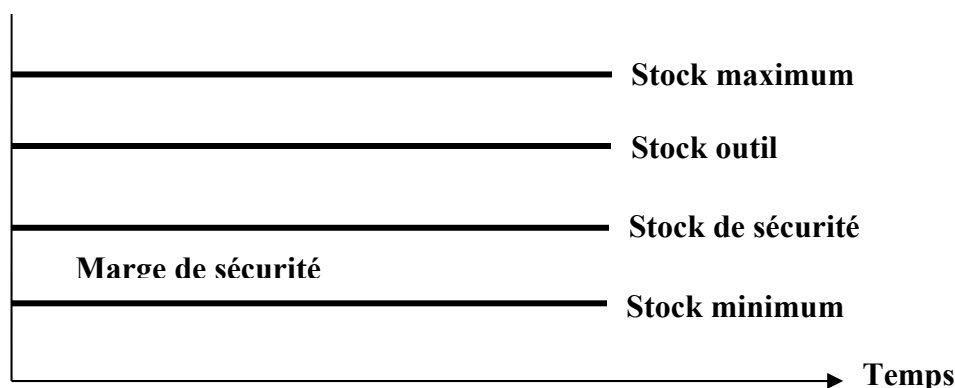
⁵²AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013, Pages 24.25

- **Stock outil** : lorsque les livraisons des commandes sont régulières, le stock en magasin entre le stock maximum et le stock de sécurité, la moyenne de cette variation constitue le stock outil.⁵³

- **Représentation des niveaux des stocks**

Figure 13 : Représentation des niveaux des stocks

Quantités



Source : mémoire de AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013, P.26

3-4- Méthode d'inventaire

Deux méthodes peuvent être utilisées pour la tenue des stocks : **l'inventaire intermittent** et **l'inventaire permanent**.

3-4-1. L'inventaire intermittent

Cette technique des stocks est utilisée en comptabilité générale. Elle conduit à renoncer à la comptabilisation des mouvements de stock dans lors des achats ou des ventes. Un comptage périodique des stocks permet au gestionnaire de connaître les existants et, compte tenu des entrées, déterminer les sorties de la période.

L'égalité fondamentale des stocks :

$$\text{Stock initial} + \text{Entrées} = \text{Sorties} + \text{Stock final}$$

Permet d'écrire, selon les éléments connus par l'entreprise en plus des existants initiaux et finaux :

- Si elle connaît les entrées :

⁵³AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013, Pages 25.26

$$\text{Sorties} = \text{stock initial} + \text{Entrées} - \text{Stock final}$$

- Si elle connaît les sorties :

$$\text{Entrées} = \text{Stock final} + \text{Sorties} - \text{Stock initial}$$

3-4-2. L'inventaire permanent

En comptabilité analytique, l'importance d'un suivi rigoureux de la valeur des stocks, pour le calcul des coûts, nécessite de recourir à l'inventaire permanent.

Cette technique d'inventaire correspond à une organisation des stocks qui, par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantités et en valeurs. Le montant du stock final est déterminé par la formule suivante :

$$\text{Stock final} = \text{Stock initial} + \text{Entrées} - \text{Sorties}$$

Les stocks finaux théoriques obtenus à partir des fiches de stocks doivent être comparés (une fois par an à la fin de l'exercice comptable) aux stocks réels mis en évidence par l'inventaire physique intermittent.

L'écart issu de la comparaison stock théorique et stock réel représente **une différence d'inventaire**.

Cet écart doit être valorisé de la même façon que les sorties normales. Un manquant traduit un malus, un existant supplémentaire traduit un bonus. Les différences d'inventaire n'interviennent pas dans le calcul des coûts ; elles ne présentent d'intérêt que pour retrouver la concordance comptable entre la somme des résultats analytiques et le résultat de la comptabilité générale.⁵⁴

3-5- Valorisation des stocks

La valorisation des stocks concerne toutes les entrées et sorties du stock, transfert effectuée entre les stations et la réintégration.

⁵⁴GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3^{EME} EDITION, EDITION BREAL, 2004, p55;56

3-5-1. La valorisation des entrées et sorties des stocks

Les mouvements des stocks doivent être valorisés à l'entrée et à la sortie par différentes méthodes

3-5-1.1. Valorisation des entrées en stocks

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

3-5-1.2. Valorisation des sorties de stocks

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

- **La méthode de coût unitaire pondéré** : qui englobe
 - Le coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée
 - Le coût moyen unitaire pondéré à la fin de la période
- **La méthode d'épuisement des lots** : qui englobe
 - La méthode FIFO (première entrée, première sortie).
 - La méthode LIFO (dernière entrée, première sortie).

A- La méthode de coût unitaire pondéré

Nous pouvons procéder au calcul de CUMP par deux variantes :

1- Le CUMP après chaque entrée

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

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

$$\text{CUMP (Après chaque entrée)} = \text{SI} + \text{P1} / \text{QSI} + \text{M1} + \text{M2}$$

2- Le CUMP à la fin de la période

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

$$\text{CUMP (fin de période)} = \text{SI} + \text{P1} + \text{P2} + \dots + \text{Pn} / \text{QSI} + \text{M1} + \text{M2} + \dots + \text{Mn}$$

B- La méthode d'épuisement des lots

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

1- La méthode FIFO (First in First out)

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

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

2- La méthode LIFO (Last in First out)

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

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

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

3-5-2. Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation

Les avantages et les inconvénients des méthodes citées ci-dessus, sont présentés dans le tableau ci-après : ⁵⁵

⁵⁵Mémoire « aspects théoriques de la comptabilité analytique », pages 27.28.29.

Tableau 11 : Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks

Méthode	Avantages	Inconvénients
FIFO	<ul style="list-style-type: none"> • Equipement par ordre de réception. • Eviter à l'entreprise des problèmes que peut poser le stockage de produit périssable nécessitant une consommation rapide. • Calcul des coûts facile. • N'entraîne pas de retard de valorisation des sorties. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nécessite un suivi méticuleux. • Réception d'enregistrement des stocks après chaque entrée et sortie.
LIFO	<ul style="list-style-type: none"> • Facile, calcul de routine. • N'entraîne pas de retard de valorisation des sorties 	<ul style="list-style-type: none"> • Dévalorisation des stocks leurs valeurs ne sont pas réelles en cas de hausse des prix • La valeur des stocks est éloignée de sa valeur renouvellement.
CUMP	<ul style="list-style-type: none"> • Facile, le coût unitaire moyen est calculé une seule fois à la fin de la période. 	<ul style="list-style-type: none"> • Entraîne un retard considérable en ce qui concerne la valorisation des sorties de matière première.

Source : sahraoui Ali, « comptabilité analytique », édition Berti, Alger, 2004, P.30

Conclusion

A travers cet aperçu sur les systèmes de calcul des coûts qui englobe des méthodes nous pouvons conclure que toutes les entreprises calculent des coûts de revient quel que soit les méthodes appliquées sont en réalité qu'un retraitement intelligent des différentes charges, elles auront des significations précise. Cependant, ces différentes méthodes de calcul restent imprécises quel que soit les degrés de perfection et dans l'espace qui convient.

Chapitre (3) :Evaluation des coûts d'un gazoduc GR5 au sein de l' ENAC

Introduction :

La comptabilité analytique est certainement une source d'information indispensable pour le contrôle de gestion, mais son concept constitue un besoin existentiel pour toutes activités et en particulier pour les activités industrielles. Pour des raisons d'indépendance de la comptabilité générale, la comptabilité analytique sera organisée en autonome, ce qui lui permettra d'être plus rapide et dépendra du futur service de contrôle de gestion qui a des préoccupations différentes de celles des autres comptabilités.

La conception d'une comptabilité analytique au sein de l'ENAC suppose le choix d'une méthode d'approche répondant au mieux aux objectifs assignés pas la société, permettant de fournir les résultats escomptés du futur système de calcul des coûts.

Section 01 : Présentation de l'entreprise

1-1- Présentation de l'entreprise

L'entreprise Nationale de Canalisation « ENAC SPA » entreprise publique à caractère économique est une filiale à 100% SONATRACH, issue de la Direction Travaux et Construction de la société mère et de la filiale ALEIP.

Elle a été créée lors de la restructuration de SONATRACH, 1 Aout 1981 par décret n°81/175.

Aujourd'hui. L'ENAC capitalise plus de 35 ans d'expérience dans son domaine d'activité et est devenu, ainsi, pionnière dans la construction et la pose de canalisation destinées au transport d'hydrocarbures liquides et gazeux.

Dans le cadre de son développement de son activité, l'entreprise a acquis une dimension et une notoriété incontestable dans :

- La construction des ouvrages de transport en EPC, tous diamètres confondus ;
- La réalisation des collecteurs des puits producteurs d'hydrocarbures ;
- La réhabilitation du gazoduc GG1Ø 42 sur 103kms de Medjedel à Sid Aissa ;
- La réhabilitation en EPC du gazoduc GZ3 lot Ø sur 104 kms, de Nador à KNANDA.

L'ENAC a su accroître son savoir-faire jusqu'à devenir leader national dans la pose de canalisations avec, à son actif, la réalisation de plusieurs de plusieurs grands projets d'envergure.

1-2- L'historique :

L'entreprise Nationale de Canalisation a été créée lors de la restructuration de SONATRACH à partir de la Direction Travaux et Construction (DTC) et la filiale ALEIP par décret n°81/175 du 1Aout 1981, elle n'a été opérationnelle qu'en janvier 1984.

En juin 1999, elle a été transformée en société par actions (SPA) et devient filiale à 100% du groupe SONATRACH relevant du Holding (SPP) « Services Para Pétrolier » et de l'activité amont.

L'ENAC a hérité d'un savoir-faire issu des anciennes structures de SONATRACH (5dtc et ALICP DE 1967 à 1981), des grands projets qu'elle a réalisés, ainsi que de l'expertise de l'ALEIP de 1975 à 1983 notamment dans le domaine de l'engineering et du contrôle qualité des travaux et de sa propre expérience acquise depuis plus trente années.

Ces atouts confrontés par une expérience avérée dans l'international ont fait de l'entreprise ENAC, un instrument privilégié, occupant de par ses importantes potentialités, un acteur dynamique au service du Développement du Secteur de l'Energie et des Hydrocarbures au sein du groupe SONATRACH.

1-3- Missions de l'ENAC :

Entreprise pionnière dans la construction et la pose de canalisations de transport d'hydrocarbures liquides et gazeux, l'ENAC dispose d'un capital expérience riche de plusieurs années dans les travaux de pose de pipe-lines.

Elle assure les missions suivantes :

- La construction des ouvrages de transport en EPC, tous diamètres confondus ;
- La réalisation des collecteurs des puits producteurs d'hydrocarbures ; la réalisation
- La réalisation des installations de surface ;
- La réfection et la réhabilitation des canalisations et des collecteurs en service, tous diamètres confondus ;

- Le contrôle qualité des tubes, vannes et raccorderie ;
- Le contrôle qualité des appareils gaz et vapeur (APG, APV) ;
- Le contrôle non destructif (CND) des soudures ;

1-4- Objectifs de l'ENAC :

Sa position de leader ne l'empêche pas d'être toujours en quête de perfectionnement et de recherche à relever de nouveaux défis, dans un marché de plus en plus concurrentiel ou les impératifs de maîtrise, en termes de coût, de qualité et de délais, deviennent de plus en plus sévères.

Ceci met l'ENAC dans l'obligation d'évoluer constamment en se fixant comme objectifs :

- Maîtrise des méthodes et moyens utilisés, avec comme objectifs permanent d'optimiser les coûts de réalisation des ouvrages.
- Modernisation de l'outil de production par l'acquisition de matériel plus performant.

Section 02 : présentation du projet GR5

2-1- Définition d'un gazoduc :

Les gazoducs sont des canalisations qui transportent des matières gazeuses sous pression sur de longues distances, sur terre ou sous l'eau la plupart du temps des hydrocarbures (gaz naturel...).

La majorité des gazoducs acheminent du gaz naturel entre les zones d'extraction et les zones de consommation ou d'exportation.

On estime la longueur totale des gazoducs dans le monde à un million de kilomètres.

Les gazoducs sont en majorité terrestre, soit enfouis à environ un mètre de profondeur dans les zones habitées, soit posés à même le sol en zone désertique ou en zone à sol dur.

Selon leur nature d'usage les gazoducs peuvent être classés en 03 familles principales :

- ✓ Gazoduc de collecte, ramenant le gaz sorti des gisements ou des stockages souterrains vers des sites de traitement ;
- ✓ Gazoduc de transport acheminant sous haute pression le gaz traité aux portes des zones urbaines ou des sites industriels de consommation ;

- ✓ Gazoduc de distribution répartissant le gaz a basse pression au plus près des consommateurs domestiques ou des petites industries.

2-2- Présentations du projet :

Le gazoduc GR5 est un pipeline de diamètre 48 destiné au transport de gaz naturel sur l'axe Reggane – Krechba - Hassi R 'mel.

Les travaux réalisés sur le lot 02 du projet s'étalant du PK 309 au PK 769.5 ont été confiés au groupement ENAC/COSIDER selon la répartition ci-dessous mentionnée :

-Lot ENAC : Tronçon du PK 309 au PK 533, soit 224 KM.

-Lot COSIDER : Tronçon du PK 533 au PK 769.5, soit 236.5 KM.

- **Fiche technique du projet :**

Tableau 12 : Fiche technique du projet

FICHE TECHNIQUE DU PROJET GAZODUC GR5 PARTIE ENAC	
01- Identification du projet	Réalisation d'un gazoduc 48 KRECHBA-EL GOLEA. Lot allant du PK309 au PK 533. Dans le cadre du contrat SONATRACH/ Groupement COSIDER Canalisations – ENAC Spa N°09/PRJ/GR5 48 LOT2/2018
02-Longueur (ml) du projet	224000.00 ml
03-Diamètre	48
04- Epaisseur des tubes	22.22 mm, 14.70 mm, 12.07 mm
05- Nuance	X70 M
06-Wilaya d'implantation partie ENAC	GHARDAIA
07-Montant du contrat	10 975 497 460.67 DA HT
08-Client	SONATRACH/TRC/EDV
09-Dénomination du projet	GAZODUC GR5
10-Date de signature de l'ODS	17/10/2012
11-Délai contractuel	36 mois

Source : document interne fourni par l'entreprise nationale de canalisation

2-3- Consistance des travaux confiés à l'ENAC :

2-3-1. Engineering :

Conformément au protocole d'accord assigné entre les deux parties du groupement, les prestations engineering assurée par l'ENAC sont ci-dessous récapitulées :

- Exécution de la topographie du tracé (plan de pose- profil en long de la ligne- points spéciaux et particuliers) ;
- Exécution des études géotechnique de la ligne et des ouvrages ;
- Exécution du système de la protection cathodique provisoire et définitive de lignes et des ouvrages ;
- Exécution des essais hydrostatiques ;
- Réalisation des fourreaux en PEHD et chambres de tirage ;
- Exécution des balises ;
- Exécution du soudage en ligne et postes ;
- Exécution du contrôle non destructif ;
- Exécution du revêtement des joints ;
- Exécution des traversées des routes, pipes et câbles ;
- Exécution du génie civil et des lestages en béton ;
- Exécution du séchage ;
- Réalisation des plans As-built, ligne courante et particulière ainsi que les postes ;

2-3-2. Procurment :

- La fourniture de l'ensemble des équipements et consommables de la protection cathodique provisoire et définitive du PK 309 au PK 769.5 SOIT 460.5 Km ;
- La fourniture de la gaine en acier pour traversées de routes (120 ml) diamètre 56 du PK 309 au PK 533 soit 224 K ;
- La fourniture de la gaine en PEHD du PK 309 au PK 533, soit 224 Km.

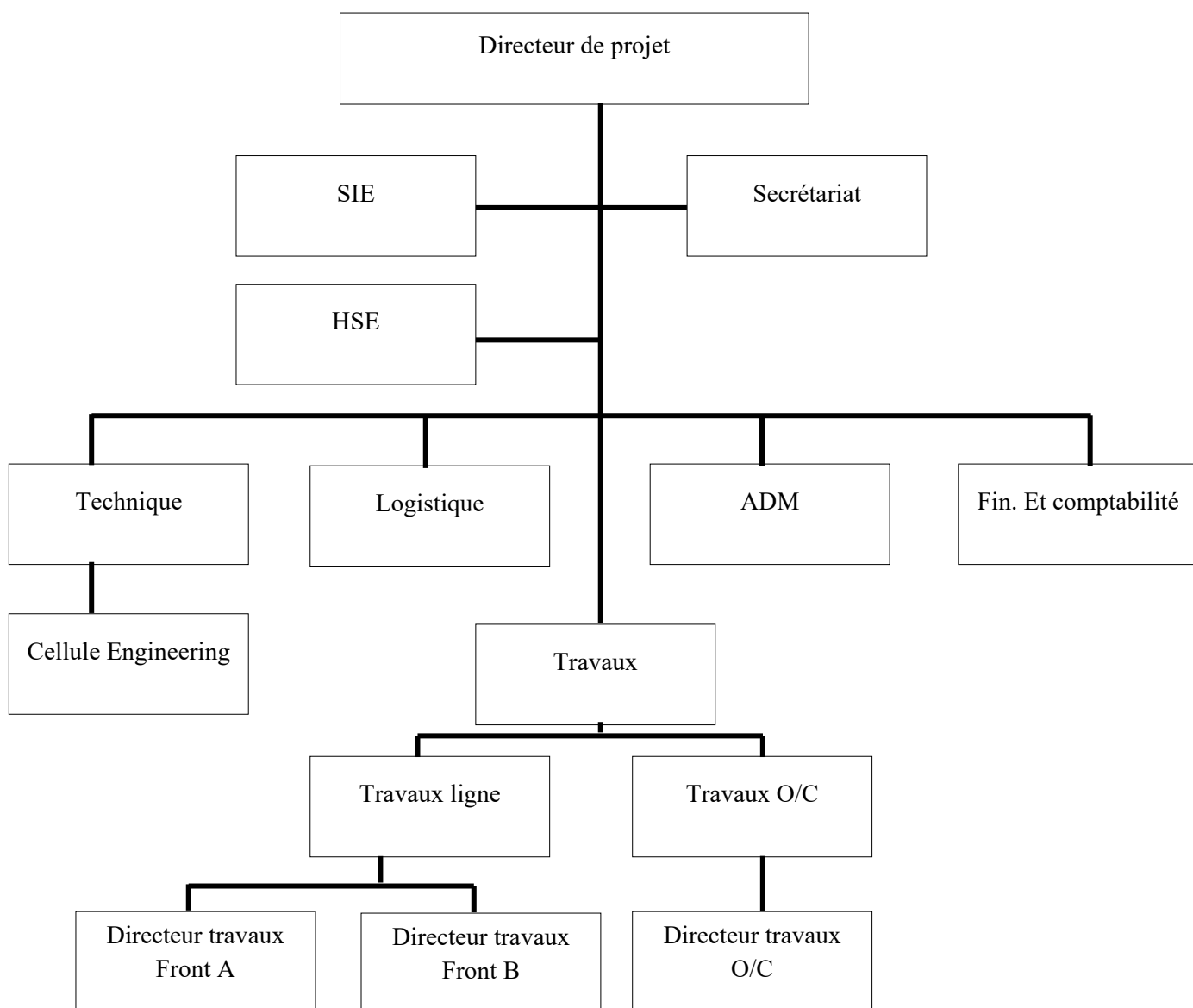
2-3-3. Construction :

- La pose d'une canalisation d'une longueur de 224 Km de diamètre 48 du PK 309 au PK 533 ;

- La pose d'une gaine en PEHD avec accessoires et grillage avertisseur d'une longueur de 224 Km du PK 309 au PK 533 ;
- La réalisation de deux postes coupure PC N° 04 et PC N°05 y compris deux stations d'injection ;
- La réalisation de huit postes de sectionnement ;
- La réalisation d'un pot de purge.

2-4- Organisation du projet :

Figure 14 : organisation du projet

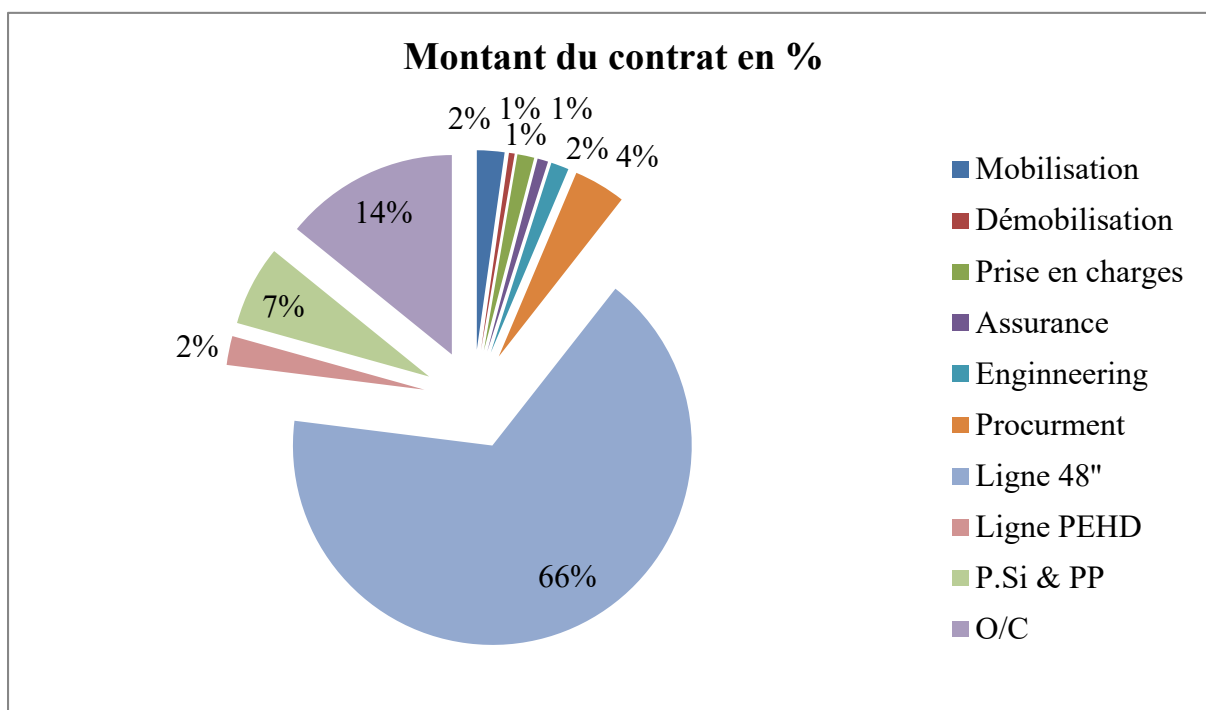


Source :document interne fourni par l'entreprise nationale de canalisation

2-4-1. Décomposition du montant du contrat

Montant du contrat en KDA		
Mobilisation	245 000,00	2,23%
Démobilisation	51 000,00	0,46%
Prise en charges	150 000,00	1,37%
Assurance	94 500,00	0,86%
Engineering	159 000,00	1,45%
Procurment	462 262,00	4,21%
Ligne 48"	7 287 067,00	66,39%
Ligne PEHD	257 854,00	2,35%
P.Si& PP	714 235,00	6,51%
O/C	1 554 579,00	14,16%
TOTAL	10 975 497,00	100, 00%

Présentation graphique du Montant du contrat en KDA



Section(03) : Présentation de la méthode utilisée par l'ENAC

3-1- La mission du département la comptabilité analytique au sein de l'E

- Organiser et assurer la comptabilité analytique de l'entreprise en vue de déterminer les couts et les prix de revient,
- Participer en collaboration avec les structures concernées, à l'élaboration des systèmes et procédures budgétaires,
- Elaborer et mettre en place, en collaboration avec les structures concernées, les règles et les procédures en matière de comptabilité analytique,
- Assister les différentes structures de l'entreprise en matière de comptabilité analytique,
- Consolider les données des différentes directions régionales et centres logistiques en matières de contrôle couts,
- Veiller a l'archivage des dossiers de comptabilité analytique de l'entreprise conformément à la procédure d'archivage en vigueur,
- Etablir les rapports mensuels et un bila annuels des activités du département et les transmettre à la hiérarchie,

3-2- La présentation de la méthode utilisée au sein de l'ENAC

L'entreprise Nationale de Canalisation utilise la méthode des couts complets pour la détermination de ses différents couts. Cette méthode repose sur la décomposition du cout de revient, claqué sur la structure de cycle de transformation de l'entreprise, elle est basée sur la distinction entre charges directes et charges indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges sur couts.

3-3- L'évaluation des couts du projet GR5 par la méthode utilisée

3-3-1. Le découpage en section de l'entreprise ENAC

Le découpage analytique consiste à recenser un certain nombre de département qui sont les entités organisationnelles. Elles sont regroupées dans des centres d'analyse principaux ou auxiliaires en fonction de l'homogénéité de leurs caractéristiques.

a- Les centres principaux :

Ce sont les centres ou sont mis en œuvre les moyens de réalisation du projet GR5.

Les centres principaux sont :

- La direction régionale Ouest ;(à développer) (2)
- La direction régionale Sud (5)
- La direction régionale Est (4)

- **Centre logistique Oumache (6)**
- **Centre logistique Djelfa (7)**
- **Centre logistique Ghardaïa (8)**
- **Division logistique.**

b- Les centres auxiliaires :

Ils ont pour rôle de gérer les facteurs de réalisations mis en œuvre. Ils correspondent à des fonctions de support comme la gestion du personnel, l'entretien...

- **Le siège de direction générale (1)**
- **Le siège de Mohammadia (9)**

3-3-2. Le recueil des charges :

Après le découpage analytique il est important de recenser toutes les charges et de distinguer les charges qui peuvent être incorporées ou non.

La comptabilité générale est la principale source des charges de la comptabilité analytique.

Le service de comptabilité analytique reçoit des données de la comptabilité générale sous forme d'une balance analytique, puis il procède à l'analyse des charges pour déterminer les charges incorporables ; puis ils seront réparties en charges directes et charges indirectes.

➔ **Charges directes :** sont des charges qui sont imputées directement au calcul du coût de revient ; elles sont classées par catégories afin de permettre une saisie facile et correspondent aux comptes de la classe 06 selon les du SCF :

- 61. Matières et fournitures consommées ;
- 62. Services ;
- 63. Frais de personnel
- 64. Impôts et taxes ;
- 65. Frais financiers ;
- 66. Frais divers ;
- 68. Dotations aux amortissements et provisions ;

➔ **Charges indirectes :** sont celles qui devraient faire l'objet d'une répartition préalable dans des sections avant de pouvoir être imputées à un coût de revient.

3-3-3. La gestion des coûts chez l'ENAC

La méthode de la comptabilité analytique reste la méthode la plus utilisée par la majorité des entreprises Algériennes, malgré son caractère flou. Hors, qui dit application de la méthode des couts complets dit une affectation de toutes les charges « fixes ou variables », « directes ou indirectes » au centre concerné, et après avoir bien défini la clé de répartition des charges indirectes.⁵⁶

⁵⁶Document interne fourni par l'Entreprise Nationale De Canalisation

a- Déversement des charges directes du projet GR5

Tableau 13 : ACHATS CONSOMMES

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Libellé					
ACHATS DE MATERIELS EQUIPEMENT	8 460 715,76	1 805 816,45			
ACHATS NON STOCKES DE MATIERES		55 070,03			
AUTRES PRODUITS CONSO.		588 536,59	334 371,63	129 155,30	398 982,40
AUTRES APPROVISIONNEMENTS	22 518 567,46	17 300 921,60			
AUTRES ARTICLES DE FONCTIONNEMENT		895 568,74			
AUTRES MAT.FOURNIT.AUTO		2 131,26			
AUTRES MATIERE ET FOURNIT DE PRODUCT		2 489 407,08	1 747 115,30	4 270,00	1 240,00
AUTRES MATIERES FOURNIT.PRODUC		653 034,81			
AUTRES PRODUITS SOCIAUX CONSOMME					60 450,00
AUTRS ARTICLES DE FONCTION		5 033 929,07	18 733 007,32	16 844 649,75	587 181,35
AUTRS MAT FOURNIT AUTO		43 473,73	146 871,69	183 776,23	104 513,50
CARBURANT		27 747 436,79	2 397 069,39	38 566 686,07	
CITERNE D'EAU		112 344,00			

EAU		4 220 712,00	362 700,00		
EMBALLAGES DIVERS		3 567 506,00	1 821 127,50	107 013,10	10 000,00
FOURNIT DE BUREAU		511 907,38	163 774,12	15 730,32	10 142,62
FOURNIT P/ CANALISATION		- 1 770 378,86	15 172 866,61	35 192 510,11	7 873 338,31
FOURNIT POUR SOUDAGE		603 154,51	8 476 499,44	4 529 873,35	212 315,58
FOURNIT.DE BUREAU		7 105,46			
FOURNITURES ELECTRIQUE		11 126 740,30	5 003 072,10	4 006 569,75	726 865,24
FOURNITURES P / LITTERIE		3 861 560,00	6 456 339,90		34 800,00
GAZ		9 783 425,53		5 256 879,02	999 989,15
GAZ PROPANE		57 999,19			
LUBRIFIANT		4 800 647,20	7 221 409,71		2 425 222,12
MATERIAUX DE CONSTRUCTION		6 104 302,99	4 666 144,30	33 866 460,83	7 471 622,55
MATIERE ET FOUR RADIOLOGIE		7 072 360,33	22 441 667,51	4 585 140,47	11 210,00
MATIERE ET PRODUITS D'ENROBAGE		7 194 638,82			
MATIERES PREMIERES	385 202,94	2 702 701,42			
PETIT OUTILLAGE			5 138 776,32	692 002,40	218 907,81
PIECES ET ACCES AUTO		597 164,31			
PIECES.RECHAN.P/MAT.OUTILLAGE		7 195 922,75	6 929 130,22	7 679 939,88	3 021 376,75

PNEUMATIQUE		5 055 415,42	11 753 038,33	6 200 370,97	3 985 827,87
PRESTATION CATERING		56 160 320,00	189 049 710,00	78 541 800,00	4 185 298,85
PRODUITS D'ENTRETIEN		378 799,95	843 116,81	140 230,00	73 082,00
TOTAL	31 364 486,16	185 959 674,86	308 857 808,19	236 543 057,55	32 412 366,10

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes fournis par l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 14 : Services Extérieurs et Autres Consommations

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Libellé					
AFRANCHISSEMENT		2 620,00	4 715,00		
ANNONCES ET INSERTIONS			712 000,00		
ASS.TOUS RISQUES CHANTIERS.	2 252 555,05	10 515 501,31	10 792 859,16	8 820 248,95	6 585 298,48
ASSURANCE CAISSE			3 950,00	903 304,93	
ASSURANCES DES IMM. ET MEUBLES	199 975,71				
AUTRES PRESTATIONS	-14 700,00			1 860 682,00	
AUTRES TRANSPORTS		2 709 000,00	3 300 000,00		
AUTRS LOCATION		3 235,00	1 473 265,05	2 673 911,28	12 050,00
CATALOGUES ET IMPRIMES		1 758 991,26	445 565,41	3 070 130,43	444 000,13

COMMISSIONS DIVERSES				1 690 751,85	
COTISATIONS ET DONS			80 000,00		
DIVERS CHARGES EXCEPTIONNELLES		48 085,00			
ENTRET.REPAR.MAT.OUTIL.		23 125,00	9 440,00	2 100,00	
ENTRET.REPART.EQUIPEM.BUREAU		191 549,93	379 538,25	261 973,40	
ENTRET.REPART.MAT.INFORMATIQUE			136 100,00	19 500,00	
ENTRETIEN REPAR.MAT.AUTO	91 584,69	207 575,90	15 600,00	2 400,00	
ENTRETIEN REPART.CAMP.		175,50			
ENTRETIEN:REPARATION DIVERS		173 214,99	184 170,00	192 790,00	
FT° DE LA COMMISSION DES MARCHEE		175 765 601,26	201 259 005,48	249 016 827,56	6 955 300,00
FRAIS DE BANQUE ET RECOUVREMENT		798 750,00	14 809 606,78	6 642 431,07	
FRAIS DE MANUT ET D'ENTREPOSAGE		29 586 400,00	74 766 575,00	60 303 200,00	2 368 000,00
FRAIS DE MISSION EN ALGERIE		800,00		1 200,00	
FRAIS DE GARDIENNAGE	5 174 913,33	171 144 883,95	180 931 313,32	155 668 046,67	20 915 088,78
FRAIS DE REPROGRAPHIE		199 999,98	199 999,98	44 444,44	
HONORAIRES		32 400,00	43 200,00	21 600,00	
MISSION INTERIEUR, FRAIS DE SEJOUR		813 091,06	727 117,68	686 437,08	
RECEPTION ET HEBERGEMENT		87 069 709,57	593 903 913,13	244 935 572,07	

SERVICES	3 591 740,05	90 000,00	244 551 318,00	18 226 751,00	5 135 538,00
SOURCES RADIO ACTIVE		176 130 939,06	3 712 498,90	392 542,88	
SOUS TRAITENCE TRAVAUX			358 078,09	189 922,04	3 777,78
TRANSPORT DU PERSONNEL		5 590,00			
TELEPHONE ET TELEX		4 300,00	29 763,00	26 203,00	
PRESTATION CATERING	1 231 942,70	56 160 320,00	189 049 710,00	162 287 532,58	
TANSPORT DE TUBES	28 500,00				
TRANSPORT DE MAT.ET FOURNIT.	2 728 030,00	176 578 692,32	5 777 287,68	84 907 763,59	797 434,96
TOTAL	15 284 541,53	890 014 551,09	1 527 656 589,91	1 002 848 266,82	43 216 488,13

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 15 : CHARGES DE PERSONNELS

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Libellé					
AUTRES PRIMES		1 800 457,53			6 654,24
AUTRS LOCATION		2 709 000,00	3 300 000,00		
CHARGES DU PERSONNEL	6 138 467,06	45 725 523,18			
CONGES PAYES		221 867,80	292 412,82	33 860 607,29	9 947 240,07

CONTRIBUTION AUX OEUVRES S.		574 216,74		1 447 851,41	53 139,41
COTISATION SCE CHOMAGE INTEPIE		587 222,66	26 218 410,62	6 512 106,30	
COTISATION SCE CONGE PAYES		21 553 747,93	76 879 133,03		
COTISATIONS P.C.R		1 758 991,26	39 245 047,27	3 070 130,43	444 000,13
COTISATIONS SOCIALES PERS.PER		17 003,55	26 436,80	16 522,93	274 347,14
EQUIP INDIVIDUELS		3 385 083,61	9 894 236,13	2 450 894,84	941 347,86
FRAIS DE PERSONNEL		8 927,16			
HEURES SUPPL.PERS.CONTRACTUEL		3 454 982,42	26 968 328,17		2 210 839,60
I.P.S.U		1 741 500,00	38 799 481,86	4 198 500,00	1 232 118,93
ID.I.F.R.I			188 137 921,73		
IND COMPL REVENU/ICR			2 714,00		
IND.DE RESTAURATION		5 822 000,00	60 167 656,86	24 164 991,61	2 807 594,03
IND.DE TRAVAUX POSTES		39 446,96		140 266,14	32 785,20
IND.D'INTERIM					16 626,88
IND.FORF.REST.ET FRAIS.D'HOTEL		8 548 468,43			
IND.FRAIS.MISSION EN ALGERIE		3 785 650,00		3 334 686,00	259 509,95
IND.I.F.R.I		51 247 816,63	38 799 481,86	118 239 615,59	

Evaluation des coûts de réalisation d'un gazoduc cas ENAC

IND.TRAVAUX POSTES		2 172,22	183,14		30 405,76
INDEMNITE DE DEPLACEMENT			152 494,58		
INDEMNITE DE NUISANCE		119 700,00	38 400,00	985 800,00	100 450,50
INDEMNITES D'AMORTISSEMENT		3 842 183,38	13 566 987,68	9 265 409,58	2 125 271,92
INDEMNITES KILOMETRIQUES			3 192 240,00		
INDIMNITE DE TRANSPORT			201 259 005,48	165 271 095,00	6 955 300,00
LOCATION MAT ET OUTILLAGE		4 494,92		28 760,00	30 791,58
LOCATION TERAIN		4 059 766,00	13 975 102,00	9 374 701,65	2 085 663,76
LOCATION VOITURS DE TOURISME			8 406,46		
P.R.C		7 780,00	88 560,00		
P.R.I			158 585,15		
PRIME DE CAISSE		2 116 158,00	37 331 130,60	6 600 367,00	
PRIME DE SCOLARITE		49 248,00	27 220 615,38	56 541,20	
PRIME DE SUGGESTION PARTICUL			3 393 408,00		
PRIME DE TRANSPORT					5 380,00
PRIME D'INTERESSEMENT		5 700 378,73	24 003 258,21	16 223 075,30	2 850 883,15
PRIME DE TECHNICITE			3 192 240,00		
PRIME TECHNIQUE		2 593 624,74	11 091 312,05		

SALAIRE DE BASE PERS.PERMANEN.		13 684 913,93	151 418 852,19	102 822 540,41	
TRANSPORT DU PERSONNEL		5 590,00			
PRIMES RENDEMENT		6 177 922,91	20 955,12	5 704,68	
total	6 138 467,06	191 345 838,69	642 972 716,38	508 072 182,36	32 412 366,10

Sources :Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 16 : Impôts, Taxes et Versements Assimilés

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Libellé					
DROITS D'ENREGISTREMENT			14 000,00	5 800,00	
DROIT IMPOTS ET TRAVAUX DIVER		506 808,33	658 590,11	616 192,05	89 911,22
DROIT DE TIMBRES		252 450,00	426 202,75		381 327,83
IMPOTS ET TAXES		4 049 440,00	15 714 959,66		
T.A.I.C/TAP		3 620 838,99			
T.A.P / Créance nette		36 276 003,75	53 771 556,79	65 103 802,80	2 790 704,33
T.A.P/ RETENUE AV FORFITAIRE		3 424 671,22			
TAP RETENUE AVANCE		9 052 987,56	6 461 244,16	7 399 401,22	
TOTALS	-	57 183 199,85	77 046 553,47	73 125 196,07	3 261 943,38

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 17 : CHARGES FINANCIERES

Année Libellé	2012	2013	2014	2015	2016
PERTE DE CHANGE				7 291 042,40	
TOTAL				7 291 042,40	

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 18 : DOTATION AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISION

Année Libellé	2012	2013	2014	2015	2016
DOTATION AUX PROVISION	20 861 616,24	266 732 211,06	247 050 246,40	233 476 430,75	43 216 488,13
TOTAL	20 861 616,24	266 732 211,06	247 050 246,40	233 476 430,75	43 216 488,13

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 19 : REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISION

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Libellé					
REPRISE SUR PERTES DE VALEUR			7 728 902,54	8 116 366,74	103 262,39
TOTAL	-	-	7 728 902,54	8 116 366,74	103 262,39

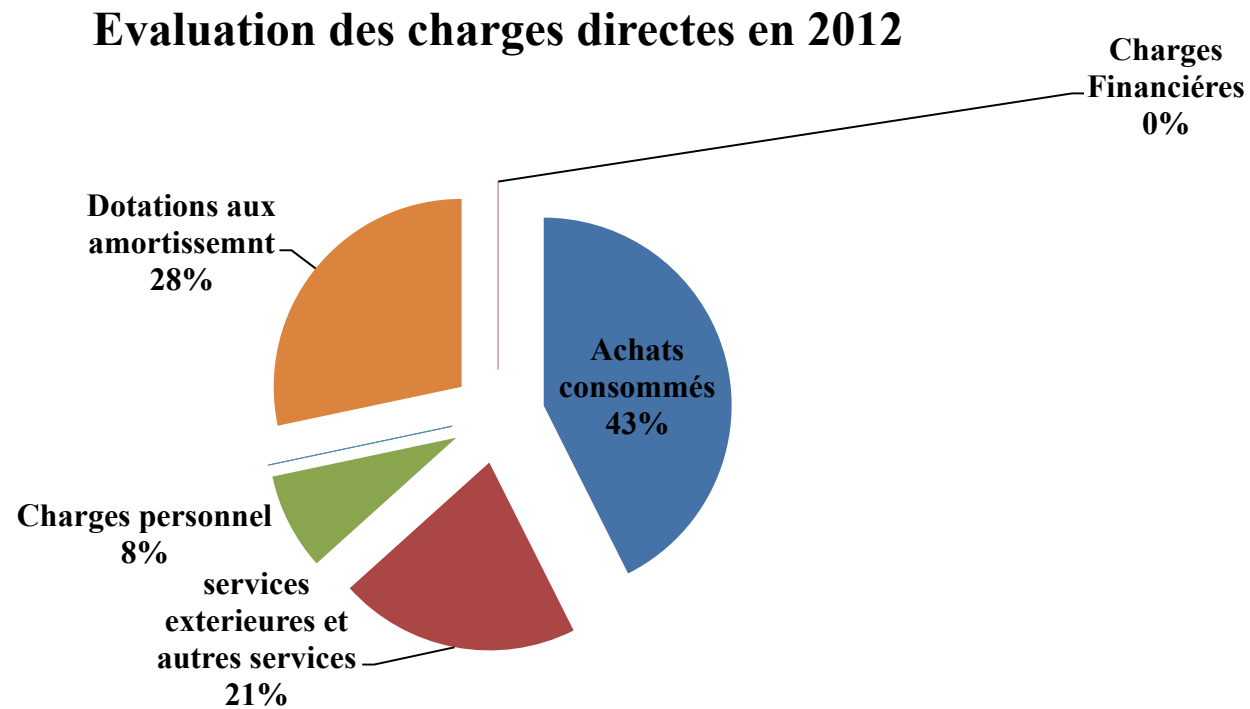
Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 20 : AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES

Année	2012	2013	2014	2015	2016
Libellé					
DIVERS CHARGES EXCEPTIONNELLES		4 115 596,72		7 351 501,54	
PENALITES ET AMENDES FISCALE				3142,45	8002,27
AMENDES PENALE		4 000,00	8 000,75		
TOTALS	-	4 119 596,72	8 000,75	7 354 643,99	8 002,27

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

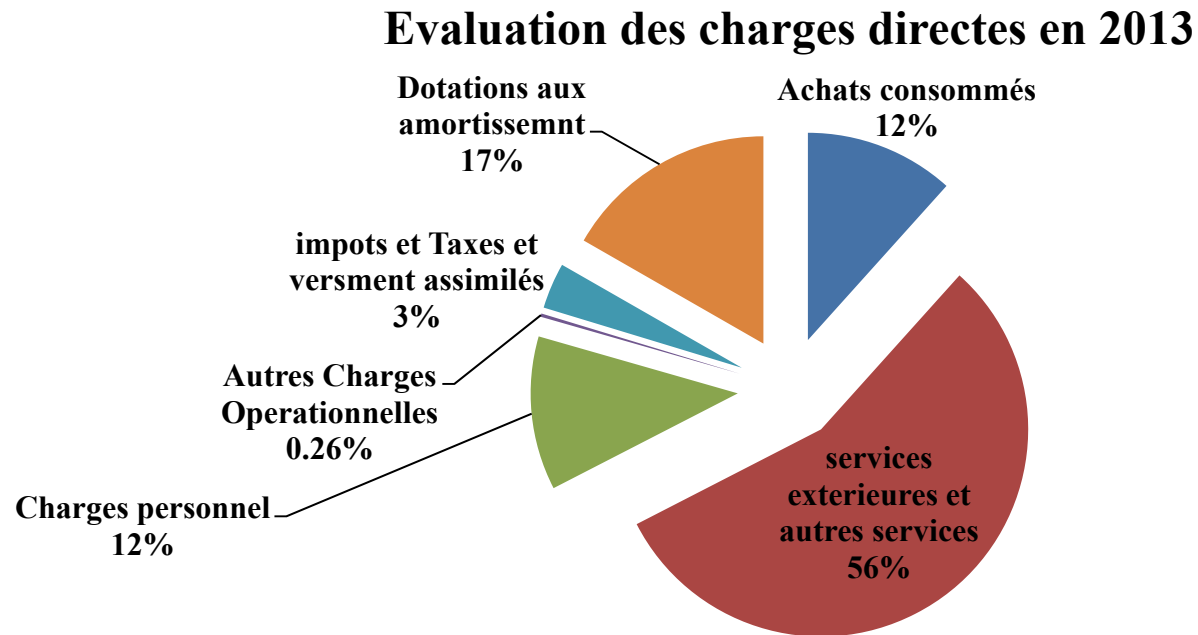
Figure 15 : Répartition des charges directes "Exercice 2012"



- Les consommations du cycle de production sont évaluées à 64% du total des charges de l'exercice, elles se justifient par une mobilisation de moyens en début de travaux.
- Les autres charges d'exploitation (frais de personnel et dotation aux amortissements) sont évaluées à 36%.

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

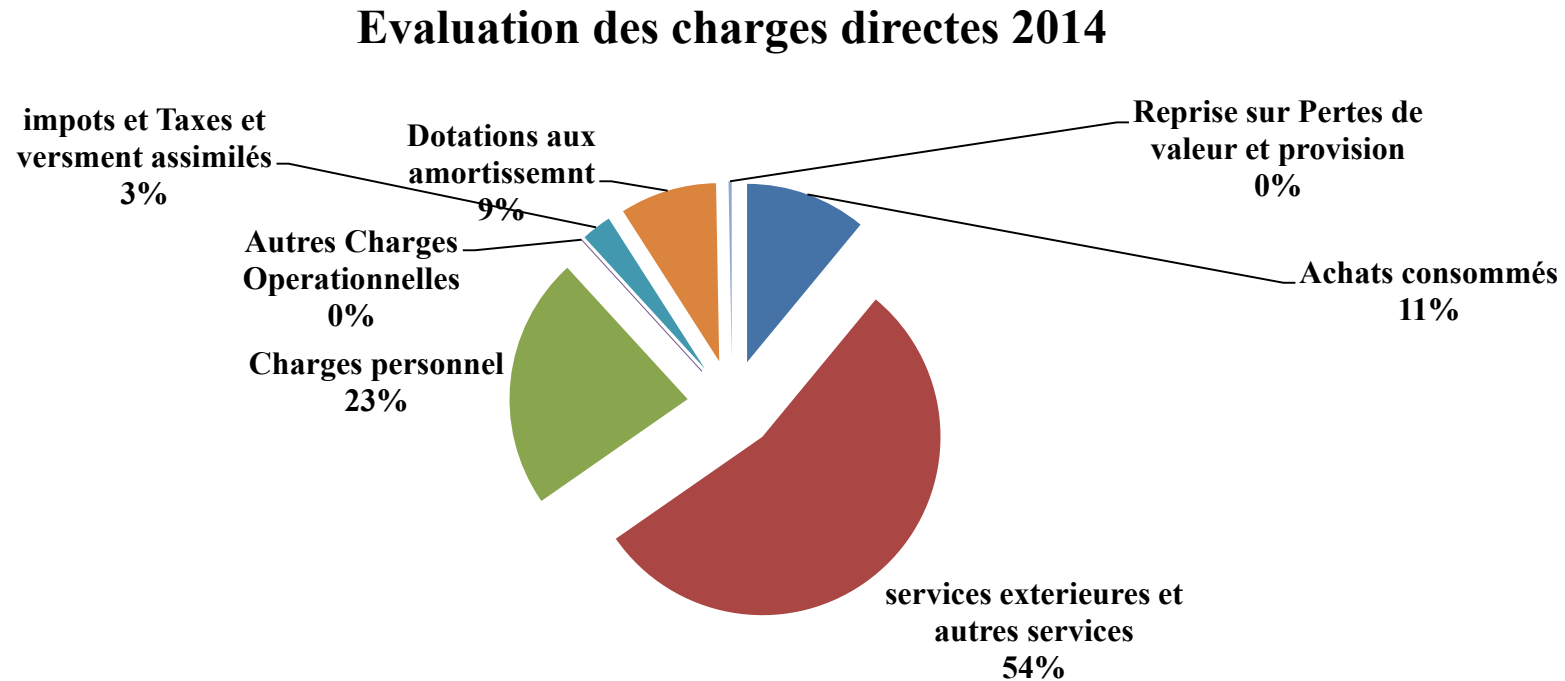
Figure 16 : Répartition des charges directes "Exercice 2013"



- Les consommations du cycle de production sont évaluées à 68% du total des charges de l'exercice avec une progression par rapport à 2012 ces charges sont néanmoins en proportion avec la réalisation du chiffre d'affaire de l'exercice qui lui a connu une évolution significative.
- Les autres charges d'exploitation (frais de personnel et dotation aux amortissements) sont évaluées à 32.26%.

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

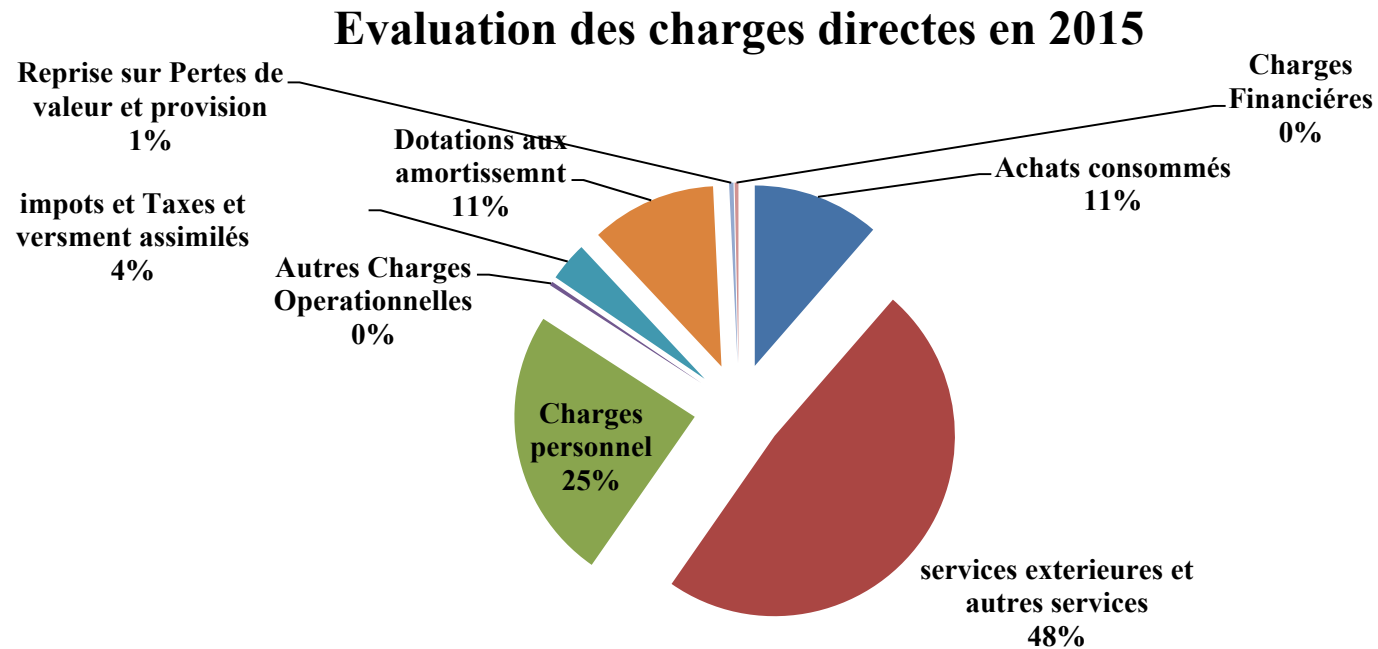
Figure 17 : Répartition des charges directes "Exercice 2014"



- Les consommations intermédiaires du cycle de production et les charges d'exploitation sont constantes et ne connaissent pas une évolution significative, contrairement au chiffre d'affaire qui connaît une progression de l'ordre 37%.

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

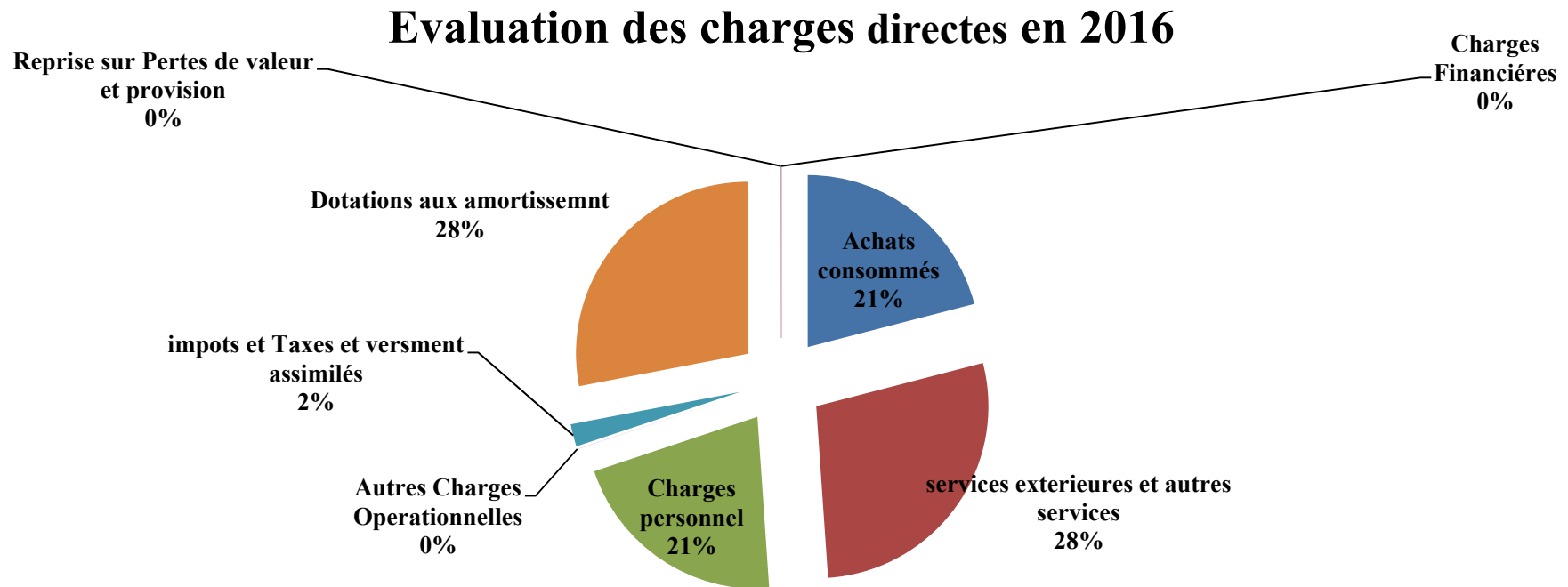
Figure 18 : Répartition des charges directes "Exercice 2015"



- Les consommations du cycle de production et les charges d'exploitation tendent vers une régression du fait que le projet tire à sa fin. Il est de même constaté que le chiffre d'affaire est en phase descendante en adéquation avec l'avancement du projet.

Source : Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Figure 19 : Répartition des charges directes "Exercice 2016"



- Les consommations du cycle de production et les charges d'exploitation connaissent une régression significative du fait du basculement des moyens sur le projet GR7.

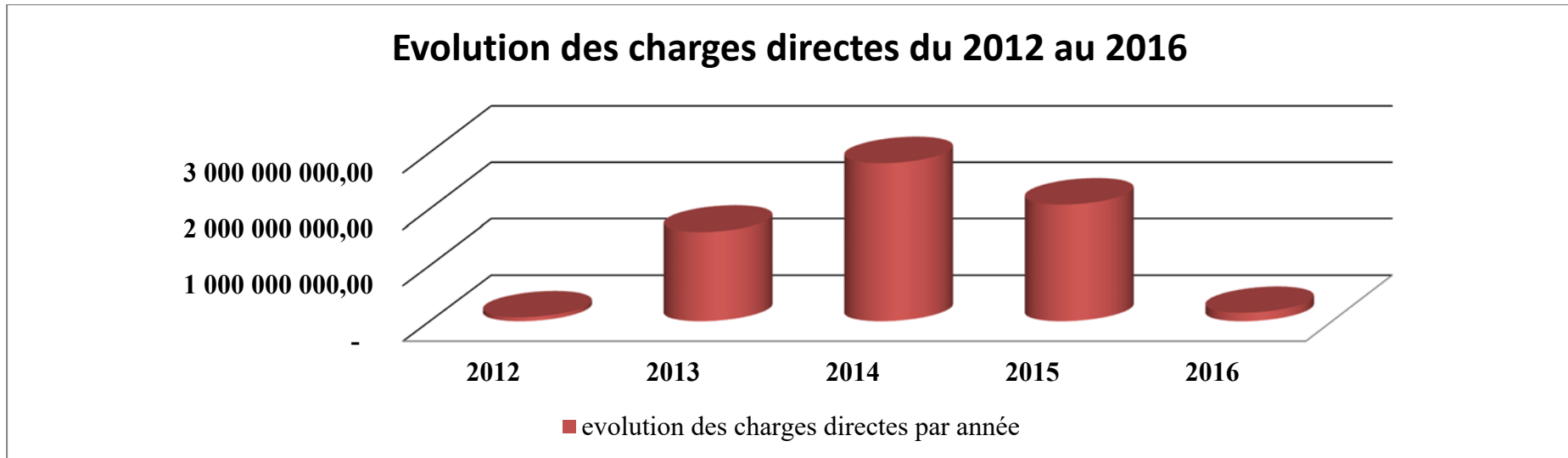
Source :Etabli par nous même à partir des documents internes de l'Entreprise Nationale De Canalisation

Tableau 21 : Evolution des charges directes de 2012 au 2016

Année Libelles	2012	2013	2014	2015	2016
évolution des charges directes par année	73 649 110,99	1 595 355 072,27	2 811 320 817,65	2 076 827 186,68	154 630 916,50
Total des charges directes au 31- 12- 2016					6 711 783 104,09

Source : Document interne fourni par l'Entreprise Nationale De Canalisation

Figure 20 : Evolution des charges directes du 2012 au 2016



Source : Document interne fourni par l'Entreprise Nationale De Canalisation

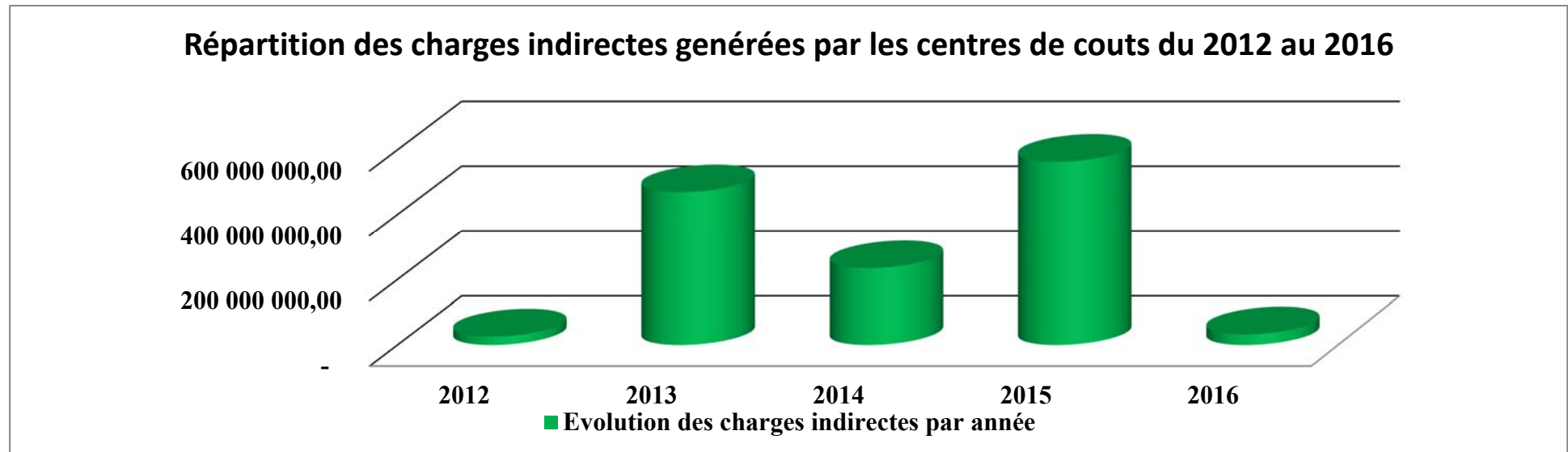
b-Déversement des charges indirectes du projet GR5

Année Libelles	2012	2013	2014	2015	2016
Evolution des charges indirectes par année	25 852 431,69	469 496 369,70	234 854 798,00	563 592 536,80	32 412 366,10
Total des charges indirectes au 31- 12- 2016					1 326 208 502,29

Tableau 22 : Evolution des charges indirectes de 2012 au 2016

Source : Document interne fourni par l'Entreprise Nationale De Canalisation

Figure 21 : Répartition des charges indirectes générées par les centres de coûts du 2012 au 2016



Source : Document interne fourni par l'Entreprise Nationale De Canalisation

c- Les outils d'affectation des charges indirectes du projet GR5

Pour déterminer le partage des charges indirectes entre les différents centres, l'Entreprise Nationale de Canalisation définit un outil qui permet une affectation exacte de ces charges, cet outil est « la clé de répartition ».

Le regroupement et le déversement des charges indirectes générées par le projet GR5 est effectué selon une clé de répartition bien définie selon l'ordre décrit ci-dessous :

1- Siège de Direction générale et Siège de Mohammadia :

La Direction Générale et le Siège de Mohammadia après avoir regroupé leur charges par nature et par section, ces charges sont réparties selon la démarche suivante :

- ➔ Les charges de la **Direction Maintenance** sont déversées sur les **Centres de Maintenance** selon leurs **effectifs et ordres de travail respectifs**.
- ➔ les charges de la **Direction Engineering** sont déversées sur les projets selon le **times-sheet mensuels**. (la répartition du temps du travail effectué par le personnel de la DEN sur l'ensemble des projets, caneva CAE N°9).
- ➔ Les charges de la **Direction Commerciale** sont déversées sur les projets de réalisations selon les **taux d'avancement et le chiffre d'affaire**.
- ➔ Les charges des **Autres Structures** sont déversées sur les projets selon leurs **effectifs respectifs**.

2- Centres Logistiques : CLJ, CLO, CLG

Les unités de maintenance regroupent leurs charges et celles reçues de la Direction de maintenance, qui se déversent sur les projets de maintenance ou de rénovation selon **l'ordre de travail**.

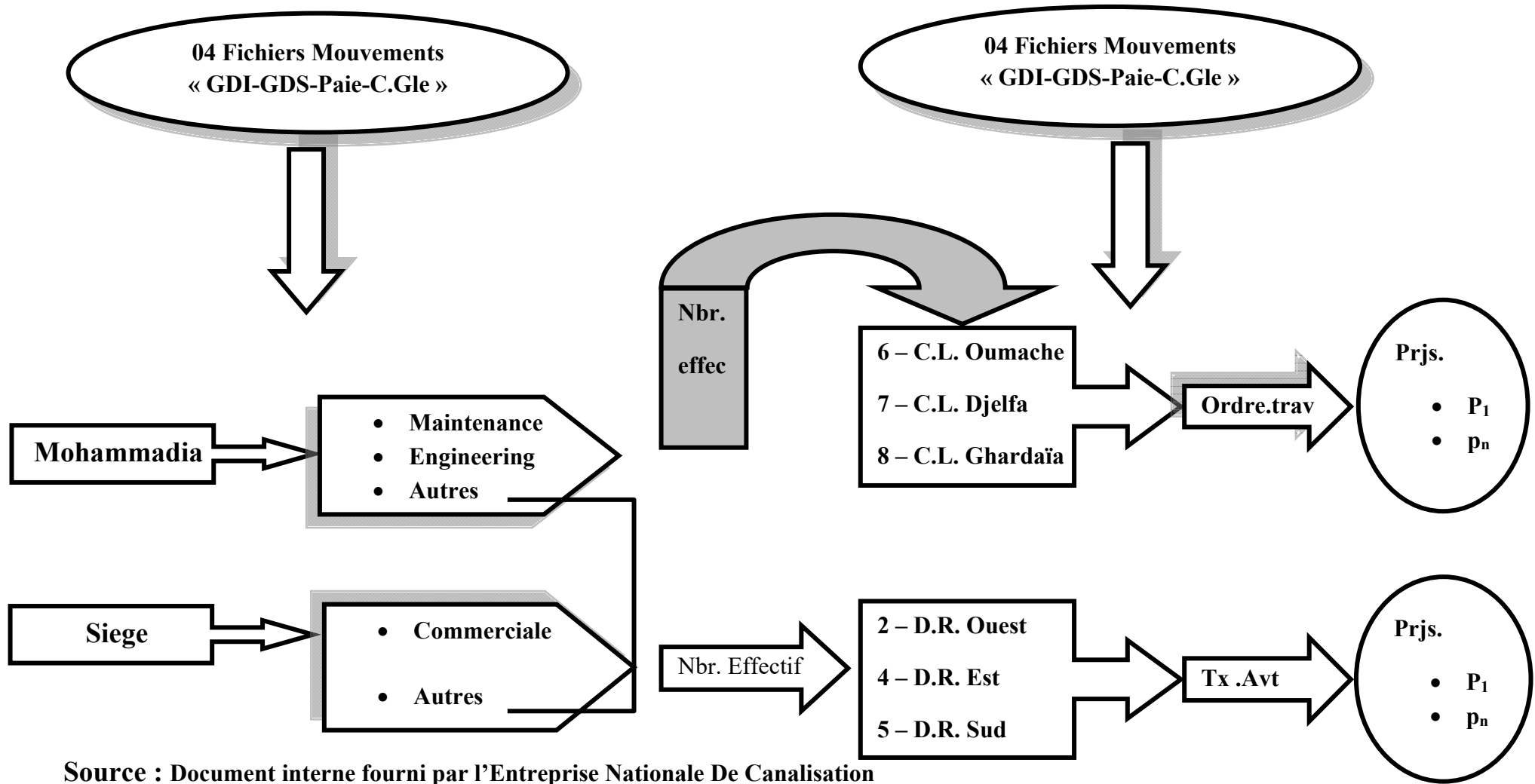
3- Direction Régionales : DRE, DRO et DRHM

La région regroupe ses charges, celles reçues de la direction générale déversées sur la base de **l'unité d'œuvre, taux d'avancement et le chiffre d'affaire**.

NB : ce déversement se fait à l'issue du traitement des informations concernant des systèmes Paie, GDS, OD et amortissement et autres charges intervenant dans le processus. Bien-sûr, les historiques de ce processus sont sauvegardés pour les statistiques et autres états de gestion.

Lors de la récupération des données, le déversement des charges indirectes se fait selon un ordre déterminé et obéit à la méthode et au schéma suivant :

• Figure 22 : Schéma de déversement des charges indirectes



Source : Document interne fourni par l'Entreprise Nationale De Canalisation

3-4- Tableau 23 : Détermination et interprétation du résultat analytique du projet GR5

Compte de résultat consolidé au 31/12/2016						
Libelle	2012	2013	2014	2015	2016	Consolide au 31/12/2016
I- Production de l'exercice	202 472 000,00	2 786 784 409,81	3 817 967 900,89	3 790 598 084,12	216 082 440,65	10 813 904 835,47
Achats consommés	- 31 364 486,16	- 185 959 674,86	- 308 857 808,19	- 236 543 057,55	- 32 412 366,10	- 795 137 392,86
Service extérieur et autres consommations	- 15 284 541,53	- 890 014 551,09	- 1 527 656 589,91	- 1 002 848 266,82	- 43 216 488,13	- 3 479 020 427,48
II- consommation de l'exercice	- 46 649 027,69	- 1 075 974 225,95	1 836 514 398,10	- 1 239 391 324,37	- 75 628 854,23	- 4 274 157 830,34
III- Valeur ajoutée de l'exploitation (I - II)	155 822 972,31	1 710 810 183,86	1 981 453 502,79	2 551 206 759,75	140 453 586,42	6 539 747 005,13
Charges de personnel	- 6 138 467,06	- 191 345 838,69	- 642 972 716,38	- 508 072 182,36	- 32 412 366,10	- 1 380 941 570,59
Impôts, taxes, et versement assimilés	-	- 57 183 199,85	- 77 046 553,47	- 73 125 196,07	- 3 261 943,38	- 210 616 892,77
IV- Excédent brut d'exploitation	149 684 505,25	1 462 181 145,32	1 261 434 232,94	1 970 009 381,32	104 779 276,95	4 948 088 541,78
Autres produits opérationnels	-	466 443,76	33 219 682,54	23 105 514,98	2 613 733,89	59 405 375,17
Autres charges opérationnelles	-	- 4 119 596,72	- 8 000,75	- 7 354 643,99	- 8 002,27	- 11 490 243,73
Dotations aux amortissements, provisions et perte de valeurs	- 20 861 616,24	- 266 732 211,06	- 247 050 246,40	- 233 476 430,75	-43 216 488,13	- 811 336 992,58
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			- 7 728 902,54	- 8 116 366,74	- 103 262,39	- 15 948 531,67
V- Résultat opérationnel	128 822 889,01	1 191 895 781,30	1 055 324 570,87	1 760 400 188,30	64 271 782,83	4 200 715 212,31
VII- Résultat ordinaire avant impôts	128 822 889,01	1 191 895 781,30	1 055 324 570,87	1 760 400 188,30	64 271 782,83	4 200 715 212,31
Total des produits des activités ordinaires	202 472 000,00	2 786 784 409,81	3 817 967 900,89	3 790 598 084,12	216 082 440,64	10 813 904 835,46

Total des charges directes	73 649 110,99	1 595 355 072,27	2 811 320 817,65	2 076 827 186,68	154 630 916,50	6 711 783 104,09
VII- Résultat net sur charges directes	128 822 889,01	1 191 429 337,54	1 006 647 083,24	1 713 770 897,44	61 451 524,14	4 102 121 731,37
Quote part des charges indirectes générées par les centres de charges	25 852 431,69	469 496 369,70	234 854 798,00	563 592 536,80	32 412 366,10	1 326 208 502,29
Total des charges directes et indirectes	99 501 542,68	2 064 851 441,97	3 046 175 615,65	2 640 419 723,48	187 043 282,60	8 037 991 606,38
Résultat net	102 970 457,32	721 932 967,84	771 792 285,24	1 150 178 360,64	29 039 158,04	2 775 913 229,08
Marge %	50,86%	25,91%	20,21%	30,34%	13,44%	25,67%

Source : Document interne fourni par l'Entreprise Nationale De Canalisation

Conclusion :

Au terme de ce chapitre, nous avons conclu que le rôle de la comptabilité analytique de gestion ne peut pas être ignoré dans la bonne gestion de l'entreprise. Après l'application de la méthode des sections homogènes ou bien la méthode des coûts complets au sein de l'ENAC.⁵⁷

⁵⁷**Ce chapitre (03) : est réalisé par nous-même par des documents internes fournis par ENAC**

Conclusion Générale

Face à l'instabilité de l'environnement concurrentiel, l'entreprise doit se préparer à affronter l'avenir et de prendre des décisions rationnelles et de munir un moyen de prévention contre toutes formes de menaces pouvant affecter la pérennité de cette dernière. Le contrôle de gestion s'avère donc outil principale qui garantit que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure.

Notre recherche au sein de l'ENAC, bien qu'il a été caractérisée par une courte durée nous a permis de concrétiser nos acquis théoriques sur la comptabilité analytique et ses méthodes de calcul de coût de revient dans lesquelles on essayé de vérifier nos objectifs.

La comptabilité analytique 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 des méthodes de calcul des coûts qui propose une modélisation du fonctionnement de l'entreprise.

L'étude effectuée nous a affirmée que dans la comptabilité analytique existe deux systèmes fondamentaux de calcul du coût de revient : système des coûts complets et système des coûts partiels.

L'étude que nous avons effectuée, nous a permis de voir et de comprendre les différentes étapes et techniques d'évaluation des coûts utilisés par l'entreprise ENAC à travers son processus de **réalisation du projet GR5** par la méthode des coûts complets.

L'ENAC choisie **la méthode des coûts complets** parce que cette méthode (charges directes et indirectes) sert à appréhender le résultat généré par chaque réalisation. Ces informations permettent ensuite au dirigeant de prendre la décision de continuer la réalisation des projets visés à l'identique, ou bien de les arrêter, ou de prendre les mesures nécessaires pour diminuer les coûts. Cependant, cette méthode prête à controverse : le choix des unités d'œuvre et la proportion de charges indirectes peuvent en limiter l'analyse.

On recommande à l'entreprise ENAC de mettre en place **la méthode des coûts complets** pour la réalisation de ces projets ; parce que, cette méthode permet à

l'entreprise d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable et cohérente des charges indirectes.

En fin nous pouvant dire que ce mémoire nous a apporté de nombreux enrichissement personnels que nous mettrons à profit dans notre vie professionnelle et nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet de notre mémoire.

Bibliographies

- ➔ **BOUGHABA Abdallah**, « Comptabilité analytique d'exploitation », édition BERTI, Alger, 1998.
- ➔ **BOULOT Jean-Luc, CRETAL Jean-Pierre, JOLIVET Jean, KOSKAS Sylvain**, « Analyse et contrôle des couts », édition PUBLIC-UNION ,1979.
- ➔ **BOUQUIN Henri**, « comptabilité de gestion », édition ECONOMICA, Paris, 2011.
- ➔ **CIBERT André**, « Comptabilité analytique », édition DUNOD, Paris, 1976.
- ➔ **DERRUPE Jean**, « les opérations de l'entreprise », édition ECONOMICA, Paris, 1992.
- ➔ **DUBRUELLE Louis, JOURDAIN Didier**, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris, 2003.
- ➔ **ENGEL François, KLETZ Frédéric**, « cours comptabilité analytique », édition, presse mines, Paris, 2005.
- ➔ **GERVAIS Michel**, « contrôle de gestion », 7ème édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
- ➔ **GOUJET Christian, RAULET Christian, RAULET Christiane**, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion, édition DUNOD, Paris, 2001.
- ➔ **GRANDGUILLOT Beatrice et Francis**, « Comptabilité analytique », édition GUALION, Paris, 1998.
- ➔ **LACRAMPE Serge, CAUSSE Geneviève**, « Analyse et contrôle des couts », édition MASSON, Paris, 1981.
- ➔ **MAERGERIN Jaques, AUSSET Gérard**, « comptabilité analytique : outil de gestion aide à la décision », édition SEDIFOR, Paris, 1984.
- ➔ **MARTINET Alain-Charles, SILEM Ahmed**, « Lexique de gestion », édition DALLOZ, Paris, 2000.
- ➔ **MELYON Gérard**, « Comptabilité analytique », 3^{ème} édition BREAL, Paris, 2004.
- ➔ **PIGET Patrick**, « comptabilité analytique » 5^{ème} édition ECONOMICA, Paris, 2006.
- ➔ **ROSSIGNOL A.** « Gestion économique d'entreprise », 2^{ème} édition FOUCHER, 1997.
- ➔ **SAADA Toufik, BURLAUD Alain, SIMON Claude** « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », édition VUIBERT, Paris, 2005.
- ➔ **SAHRAOUI Ali**, « comptabilité analytique de gestion », éditions BERTI, Alger, 2004.

➔ **VIZZAVONA Patrice**, « Gestion financière », 9^{ème} édition ATOL, Paris, 1985.

➔ **ZERMATI Pierre**, « pratique de la gestion des stocks », édition DUNOD, Paris, 1985.

Travaux universitaires :

Mémoires :

- **BESSAH Thiziri, HAMNANE Ahcene**, « Calcul de coût de revient d'un œuf et analyse de la rentabilité économique de l'élevage avicole dans la wilaya de Bejaïa », mémoire de master, université de Bejaia, 2015
- **BOUKSESSA Souhila**, « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne », mémoire de magister, université d'Oran, 2009.
- **AIDILI Thiziri, MOUHOUBI Bahia**, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif cas : CEVITAL », mémoire de master, université de Bejaia, 2012-2012.
- **BOUAZZA Hassiba, BENAMARA Zineb**, « l'impact du calcul des couts de revient au sein d'une entreprise industrielle cas : DANONE Djurdjura », mémoire de master, université de Bejaia, 2015-2016.

Questionnaire

Ce questionnaire est réalisé dans le cadre d'un projet qui vise à évaluer les coûts de réalisation d'un GAZODUC GR5 ainsi que le calcul de du coût de revient, Adressée au chef du département de comptabilité analytique de l'ENAC.

Dans le souci de fournir un travail rigoureux, nous comptons sur votre étroite collaboration pour réunir les informations justes et fiables dont nous avons besoin, à travers la réponse aux questions suivantes :

- Comment est organisée votre entreprise ?
- Quelles sont les objectifs du département de comptabilité analytique ?
- Quel est le logiciel de comptabilité que vous utilisez ?
- Quels sont les différents projets que vous réalisez ?
- Qu'est ce qu'un GAZODUC ?
- Quelles sont les différentes étapes de réalisation du projet GR5 ?
- Quelle est la méthode utilisée pour le calcul des coûts d'un GAZODUC ?
- Pouvez-vous nous faire un récapitulatif des charges qui entre dans sa réalisation ?
- Comment est effectuée la répartition des charges indirectes du projet ? et quelles sont les clés de répartition utilisées ?
- Quels sont les centres principaux et auxiliaires ou son mis en œuvre les moyens de réalisation du projet ?

Résumé,

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données financières ayant pour objectif d'expliquer les résultats financiers : la comptabilité générale donne une vue globale des comptes de l'entreprises ; la comptabilité analytique présente, quant à elle, une vision détaillée de chaque activité.

La comptabilité analytique constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, permettant d'une part la détermination des différents **coûts** et prix de revient par plusieurs méthodes « **méthode des coûts complets** et la méthode des coûts partiels », et d'autre part d'apporter aux dirigeants et aux responsables des données périodiques et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décision.

En effet les entreprises algériennes parmi elle, ENAC, est une entreprise qui a mis en place un système de comptabilité analytique dans le but de fournir une information comptable destinée à l'utilisation interne. Cette information portera essentiellement à fournir des bases d'évaluation de certains éléments du bilan ; Pour cela ENAC utilise la méthode des couts complets vu qu'elle repose sur la distinction fondamentale existant entre **les charges directes** et **les charges indirectes**.

Enfin, **la comptabilité analytique** sert de base pour bâtir des prévisions, prévoir des budgets, constater leur réalisation et expliquer les écarts qui en résultent. Elle constitue donc un véritable outil de contrôle de gestion.

Mots Clés

Comptabilité analytique ; Coûts ; Méthode des coûts complets ; Charges directes ; Charges indirectes

Abstract,

Cost accounting is a method of processing financial data to explain financial results: general accounting gives a global view of the accounts of the enterprise; cost accounting presents a detailed view of each activity.

Cost accounting is one of the fundamental instruments of management control, allowing on the one hand the determination of the different costs and cost prices by several methods "complete cost method and the method of partial costs", and secondly to provide managers and managers with periodic and numerical data that can serve as a basis for decision-making.

Indeed the Algerian companies among them, ENAC, is a company that has set up an analytical accounting system in order to provide accounting information for internal use. This information will essentially provide a basis for evaluating certain balance sheet items; For this ENAC uses the full cost method as it is based on the fundamental distinction between direct and indirect costs.

Finally, cost accounting is used as a basis for forecasting, forecasting budgets, recording their realization and explaining the resulting gaps. It is therefore a real management control tool.

TABLE DES MATIERES

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale

CHAPITRE (1) : ELEMENTS DE DEFINITION DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE..... 1

INTRODUCTION..... 1

Section (1) : Définitions et objectifs de la comptabilité analytique.....1

- 1-1- Historique de la comptabilité analytique : 1
- 1-2- Définitions de la Comptabilité Analytique : 2
- 1-3- Rôle et Objectif de la comptabilité analytique : 3
- 1-4- Relation entre la comptabilité analytique et comptabilité générale 7

Section (2) : typologie des charges ;8

- 2-1- Principe : 8
- 2-2- Notions des charges : 8
- 2-3- Types de charge 9
 - a) Charges directes et charges indirectes 9
 - 1) Charges directes 9
 - 2) Les charges indirectes 9
 - Analyse des charges indirectes 10
 - 1. La répartition primaire : 10
 - 2. La répartition secondaire : 10
 - 3) La distinction charges directes/ charges indirectes 10
 - b) Charges fixes et charges variables 12
 - Charges fixes : 12
 - Charges variables : 12
 - c) Charges incorporables et charges non incorporables 12
 - Charges incorporables : 12
 - Les charges non incorporables : 14
 - d) Charges supplétives : 14

Section (03) : Typologie des coûts17

- 3-1- Notions des coûts : 17
 - Définition d'un coût : 17
- 3-2- Types de coûts : 19
 - 1- Coût d'achat..... 19
 - 2- Coût de production 20
 - 3- Coût de distribution 23

4-	Coût de revient :	23
5-	Résultat analytique :	24
a.	Principe :	24
b.	Les différents résultats analytiques :	25
▪	Le résultat analytique élémentaire.....	25
▪	Le compte d'exploitation analytique.....	25
▪	Le résultat global	26
6-	Les relations entre les coûts.....	26
CONCLUSION :		27
CHAPITRE (2) : LES DIFFERENTES METHODES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE		28
INTRODUCTION :		28
Section (01) : Méthodes des coûts complets		28
1-	La méthode des sections homogènes	28
1-1-	L'objectif et le contexte économique de la méthode des coûts complets :	28
1-2-	La méthode des sections homogènes.....	29
1-2-1.	Définition de la méthode des sections homogènes :	30
1-2-2.	Principe de la méthode des sections homogènes :	30
1-3-	Les centres d'analyse	32
1-3-1.	Objectif.....	32
1-3-2.	Définition d'un centre d'analyse :	32
1-3-3.	Découpage de l'entreprise en centre d'analyse.....	32
1-4-	La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyses	33
1-4-1.	Principe	33
1-4-2.	Les éléments du tableau de répartition des charges indirectes :	34
1-4-3.	La répartition primaire des charges indirectes :	34
1-4-4.	La répartition secondaire des charges indirectes :	35
1-5-	Les outils d'affectation des charges	36
1-5-1.	Les unités d'œuvre et le taux de frais :	36
1-5-2.	Les clés de répartition	39
1-6-	Les avantages et les inconvénients de la méthode des coûts complets	40
1-6-1.	Les avantages de la méthode	40
1-6-2.	Les inconvénients de la méthode	41
2-	La méthode des coûts standards.....	41
2-1-	Définition de la méthode des coûts standards.....	41
2-2-	Objectifs de la méthode du coût standard	42
2-3-	Le principe de la méthode des coûts standards	42
•	Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques) :	43
•	Coûts standards théoriques (idéaux).....	43
•	Coûts budgétés (coûts standards normaux) :	43
2-4-	Calcul et Analyse des écarts :.....	43
2-4-1.	La détermination de l'écart global :	43
2-4-2.	Écarts sur charges directes.....	44
•	Ecart sur matière première :	44
•	Ecart sur main d'œuvre directe :	44

2-4-3.	Ecart sur charges indirectes :	45
•	Ecart sur budget pour les charges fixes :	45
•	Ecart sur budget pour les charges variable	45
•	Ecart de rendement :	45
•	Ecart sur activité :.....	45
2-5-	Les avantages et inconvénients de la méthode :	45
•	Les avantages :	45
•	Les inconvénients :	46
3-	La méthode ABC « ActivityBasedCosting »	46
3-1-	Définition de la méthode ABC	46
3-2-	Principe de la méthode	47
3-3-	Concepts de base de la méthode :	48
3-4-	Les étapes d'implantation de coût par activité « ABC » :	49
1)	Identification des activités :	49
2)	Saisir et affectation des ressources aux activités	50
3)	Définition des inducteurs d'activités :	50
4)	Regroupement des activités par inducteur d'activité :	50
5)	Calcul des coûts des inducteurs :	51
6)	Imputation des ressources aux coûts des produits :	51
3-5-	Avantages et limites de la méthode ABC	52
•	Limite :	52
	Section (02) : méthode des coûts partiels	53
1-	La méthode du direct costing	53
1-1-	Définition de la méthode du direct costing	53
1-2-	Principe de la méthode du direct costing	53
1-3-	Les types de la méthode directcosting	54
•	Le direct costing simple :	54
•	Le direct costing évolué :	54
1-4-	Le seuil de rentabilité	54
1-4-1.	La marge sur coût variable MCV	54
1-4-2.	Définition du seuil de rentabilité	54
1-4-3.	La détermination du seuil de rentabilité	55
1-4-4.	La représentation graphique	55
1-4-5.	Le point mort :	57
1-4-6.	La marge de sécurité	57
1-4-7.	Indice de sécurité :	58
1-4-8.	L'indice de prélèvement :	58
2-	La méthode d'imputation rationnelle des charges fixe	59
2-1-	Définition de la méthode	59
2-2-	Principe de la méthode	59
2-3-	Fonctionnement de la méthode	59
2-4-	Avantages et inconvénients de la méthode :	60
•	Avantages :	60
•	Inconvénients :	60
3-	La méthode de coût marginal	61
3-1-	Définition de la méthode :	61
3-2-	Les objectifs de la méthode :	61
3-3-	Le principe de la méthode	61
3-4-	Les composants du coût marginal :	62

3-5-	Avantages et inconvénients de la méthode.....	62
•	Avantage.....	62
•	Inconvénients.....	62
Section (03) :	l'évaluation et inventaire des stocks.....	63
3-1-	Définition des stocks.....	63
3-2-	Typologie des stocks.....	63
•	Les stocks de marchandises :.....	63
•	Les stocks des matières premières.....	63
•	Les stocks des matières consommables.....	64
•	Stocks produits semi-finis.....	64
•	Stocks de produits finis.....	64
3-3-	Les catégories des stocks.....	64
3-4-	Méthode d'inventaire.....	65
3-4-1.	L'inventaire intermittent.....	65
3-4-2.	L'inventaire permanent.....	66
3-5-	Valorisation des stocks.....	66
3-5-1.	La valorisation des entrées et sorties des stocks.....	67
3-5-1.1.	Valorisation des entrées en stocks.....	67
3-5-1.2.	Valorisation des sorties de stocks.....	67
A-	La méthode de coût unitaire pondéré.....	67
1-	Le CUMP après chaque entrée.....	67
2-	Le CUMP à la fin de la période.....	68
B-	La méthode d'épuisement des lots.....	68
1-	La méthode FIFO (First in First out).....	68
2-	La méthode LIFO (Last in First out).....	68
3-5-2.	Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation.....	68
	CONCLUSION.....	69
	CHAPITRE (3) :EVALUATION DES COUTS D'UN GAZODUC GR5 AU SEIN DE L' ENAC.....	70
	INTRODUCTION :.....	70
	Section 01 : Présentation de l'entreprise.....	70
1-1-	Présentation de l'entreprise.....	70
1-2-	L'historique :.....	71
1-3-	Missions de l'ENAC :.....	71
1-4-	Objectifs de l'ENAC :.....	72
	Section 02 : présentation du projet GR5.....	72
2-1-	Définition d'un gazoduc :.....	72
2-2-	Présentations du projet :.....	73
2-3-	Consistance des travaux confiés à l'ENAC :.....	74
2-3-1.	Engineering :.....	74
2-3-2.	Procurment :.....	74
2-3-3.	Construction :.....	74
2-4-	Organisation du projet :.....	75

2-4-1.	Décomposition du montant du contrat	76
Section(03) : Présentation de la méthode utilisée par l'ENAC		77
3-1-	La mission du département la comptabilité analytique au sein de l'E	77
3-2-	La présentation de la méthode utilisée au sein de l'ENAC	77
3-3-	L'évaluation des couts du projet GR5 par la méthode utilisée.....	77
3-3-1.	Le découpage en section de l'entreprise ENAC	77
a-	Les centres principaux :	77
b-	Les centres auxiliaires :	78
3-3-2.	Le recueil des charges :	78
3-3-3.	La gestion des coûts chez l'ENAC	79
a-	Déversement des charges directes du projet GR5.....	80
b-	Déversement des charges indirectes du projet GR5.....	97
c-	Les outils d'affectation des charges indirectes du projet GR5.....	99
1-	Siege de Direction générale et Siege de Mohammadia :	99
2-	Centres Logistiques : CLJ, CLO, CLG	99
3-	Direction Régionales : DRE, DRO et DRHM.....	99
3-4-	Tableau 23 : Détermination et interprétation du résultat analytique du projet GR5	101

CONCLUSION :.....103

Conclusion générale

Résumé

Bibliographie

Annexe

Table des matières

Chapitre (01)

**Eléments de
définition de la
comptabilité
analytique.**

Chapitre (02)

**Les différentes
méthodes de la
comptabilité
analytique.**

Chapitre (03)

**Cas pratique au sein
de l'Entreprise
National de
Canalisation 'ENAC'**