

UNIVERSITE MOULOD MAMMERI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION
DÉPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE



Mémoire de fin d'études

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

Option : Audit et contrôle de gestion

Thème

**La modélisation des coûts et son impact sur le processus de contrôle
de gestion : Cas CIC AGRO-DIV de Baghlia**

Réalisé par :

AIT MEDJBER Souhil

AIT YAHOUI Mehana

Sous la direction de :

M.ABIDI Mohammed

Membre de jury :

Président : M.ACHIR Ali, maître de conférences, UMMTO

Examineur : M.OUALIKENE Selim, Professeur, UMMTO

Rapporteur : M.ABIDI Mohammed, maître de conférences, UMMTO

Promotion 2021-2022

Remerciement

*Avant de tout dire ou introduire, nous remercions « DIEU » le tout
miséricordieux, qui nous a donné grâce et bénédiction pour la
réalisation de ce projet.*

*C'est avec un grand plaisir que nous réservons ces lignes en signe
de gratitude et de reconnaissance.*

*Nous exprimons nos vifs remerciements ainsi que notre profonde
gratitude à notre promoteur M. ABIDI Mohammed maître de
conférences à l'université Mouloud MAMMERRI de Tizi-Ouzou pour
la pleine confiance qu'il nous a accordée.*

*Nous tenons à remercier notre formatrice « DJELLAB Assia » au
sein du Complexe Industriel Commercial d'AGRO-DIV pour sa
collaboration et ses conseils.*

*On remercie également le Directeur de la Finance et Comptabilité
« Mr. YBEGGAZENZ Ahcene » pour son aide, ses bons conseils et
sa disponibilité.*

*Nous profitons de l'occasion pour exprimer nos vifs remerciements
à tous les enseignants du département des science de gestion de
l'UMMTO qui ont contribué à notre formation.*

Dédicaces

A la mémoire de mon père « Qu'il repose en paix ».

*Aucune dédicace ne pourrait exprimer l'amour, l'estime, le dévouement,
et le respect que j'ai toujours eu pour toi.*

*Rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon
éducation et mon bien être.*

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

A ma très chère mère.

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

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

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

A mon très cher frère : Yahia.

A ma meilleure : Selena.

*A mes chers amis : Yazid, Imad, Melissa, Kenza, Walid, Taous, Ghiles et
Elza.*

*Enfin à la personne qui m'a toujours aidée et soutenue mon très cher
binôme et confrère : Mehana.*

Souhil 

A ma mère

Tu m'as donné la vie, la tendresse et le courage pour réussir. Tout ce que je peux t'offrir ne pourra exprimer l'amour et la reconnaissance que je te port. En témoignage, je t'offre ce modeste travail pour te remercier pour tes sacrifices et pour l'affection dont tu m'as toujours entouré.

A mon père

L'épaule solide, l'œil attentif compréhensif et la personne la plus digne de mon estime et de mon respect. Aucune dédicace ne pourrait exprimer mes sentiments, que Dieu te préserve et te procure santé et longue vie.

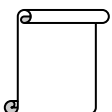
A mes chers frères Yazid, Imad et Walid.

A mon adorable tante Samia.

A ma meilleure amie Tata.

A mon très cher binôme et confrère Souhil.

Mehana



Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing

PCG : Plan Comptable Général

UMMTO : Université Mouloud Mammeri Tizi Ouzou

CMUP : Coût Moyen Unitaire Pondéré

PEPS : Premier-Entré Premier-Sortie

FIFO : First In First Out

DEPS : Dernier-Entré Premier-Sortie

S.I : Stock Initial

MP : Matière Première

DA : Dinar Algérien

MOD : Main d'œuvre Directe

H : Heure

Min : Minute

HMOD : Heure Main d'œuvre directe

CA : Chiffre d'affaires

MCV : Marge sur Coût Variable

CV : Coût variable

MCVu : Marge sur Coût Variable unitaire

CF : Charges Fixes

CFI : Charge Fixe Indirecte

CFD : Charge Fixe Directe

CIC : Complexe Industriel Commercial

SPA : Société Par Action

J : Jour

M² : Mètre Carrée

Qt : Quantité

PSF : Produit Semi Fini

Sommaire

<i>Introduction générale</i>	9
<i>Chapitre I : Comptabilité analytique et méthode des coûts complets</i>	14
<i>Section 1 : Comptabilité analytique</i>	15
<i>Section 2 : Le modèle des centres d'analyse</i>	21
<i>Section 3 : Le modèle de calcul à base d'activité (ABC)</i>	33
<i>Conclusion</i>	41
<i>Chapitre 2 : Méthode des coûts partiels et des coûts standards :</i>	42
<i>Section 1 : Le modèle du coût variable (simple et évoluée)</i>	43
<i>Section 2 : Modèle de calcul du coût spécifique :</i>	52
<i>Section 3 : La méthode du coût marginal</i>	54
<i>Conclusion</i>	<i>Error! Bookmark not defined.</i>
<i>Chapitre III : Etude de cas sur l'élaboration de calcul des coûts complets : exemple de CIC AGRODIV de Baghlia</i>	58
<i>Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil</i>	59
<i>Section 2 : Processus de fabrication au sein de l'entreprise</i>	62
<i>Section 3 : Cas pratique au sein de l'entreprise</i>	70
<i>Conclusion</i>	85
<i>Conclusion générale :</i>	85
<i>Résumé</i>	<i>Error! Bookmark not defined.</i>

Introduction générale

Avant la deuxième guerre mondiale, le marché avait connu une offre inférieure à la demande, les entreprises ne rencontraient pas assez de difficultés que connaissent les entreprises actuelles, car la totalité de leur production est destinée à être vendue dans une durée très courte.

Après cette seconde guerre mondiale, le marché a connu une forte croissance de l'offre, cette dernière est donc devenue supérieure à la demande. A ce moment, les entreprises commencent à se soucier de la vente de leur production des biens et services et l'amélioration de leur performance.

La comptabilité, au sens le plus large, c'est un système d'organisation et de production d'information, dans le but d'évaluer la performance d'une entité économique.

Elle réunit deux branches principales, dont chacune a ses objectifs spécifiques : la comptabilité financière est généralement nommée « comptabilité générale » et « la comptabilité analytique »

Chaque entreprise tient une comptabilité générale, par obligation juridique et par besoin de contrôle et de preuve.

L'usage de comptabilité a évolué, et son utilité devient essentielle, pour l'importance des services qu'elle peut rendre comme moyen de calcul économique et de gestion. C'est donc un moyen de collecte de l'information chiffrée, elle constitue donc un système d'information indispensable au pilotage de l'entreprise. La comptabilité générale a essentiellement pour objet d'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement. La tenue de cette comptabilité est imposée par la loi à toutes personnes physiques ou morales ayants le statut de commerçant et soumise au régime fiscal du réel. Elle permet aussi l'information sur la situation patrimoniale de l'entreprise ; déterminer le résultat (bénéfice ou perte) pour l'ensemble de l'entreprise et l'ensemble de l'exercice.

Malgré l'importance des informations fournies par la comptabilité générale, celle-ci ne sert qu'à enregistrer, traiter et classer l'ensemble des informations relatives aux transactions effectuées par l'entreprise.

Cette comptabilité ne peut fournir que des méthodes d'analyse des conditions d'exploitation internes de l'entreprise, et des éléments d'aide à la prise de décision de gestion.

Ce manque, a nécessité la mise en place d'un système de traitement de donnée qui est la comptabilité analytique, cette dernière fait appel à la modélisation des coûts.

« Contrairement à la comptabilité générale qui est obligatoire pour les entreprises, la tenue d'une comptabilité analytique est facultative. Ce système d'information se caractérise par une très grande souplesse qui se manifeste notamment par un éventail de solutions entre lesquelles l'entreprise peut opérer des choix et des combinaisons en fonction de ses particularités. Cette diversité de solution offre un cadre général adaptable à toutes les entreprises quel que soient leur dimension, leur dispersion géographique, leur structure organique, leur branche professionnelle et leur degré d'intégration ».¹

Ainsi au niveau de la comptabilité analytique on distingue plusieurs modèles de calcul des coûts, ce niveau est subdivisé en deux parties, dont la première partie contient deux méthodes de calcul des coûts ; Méthode des coûts complets et méthode des coûts partiels.

¹ Gérard MELYON, Comptabilité analytique, Edition Bréal, 2004, page 9

La méthode des coûts complets est constituée de deux modèles principaux sont ; le modèle par les centres d'analyse et le modèle à base d'activité (ABC).

L'auteur de la méthode des centres d'analyse est le colonel français Emile RIMILHO.

« La méthode des centres d'analyse – ou, à l'origine, des sections homogènes – est une approche globale de calcul et d'analyse de coûts complets visant à déterminer des coûts de revient (coût complet d'un produit au stade final de son élaboration incluent, les coûts hors production). Selon le plan comptable, ' un coût complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées ' ».²

La méthode des coûts complets à base d'activité (ABC) est conçue par Roberts KAPLAN et David NORTON.

« Les modèles classiques de calculs 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 tels que la méthode des « coûts à base d'activités » (activity based casting - ABC) ».³

« La notion de coûts partiels recouvre l'ensemble des coûts calculés dans une optique de décision à court/moyen terme. La méthode du coût variable constitue une des techniques principales fondées sur la prise en charge partielle des coûts d'un produit ».⁴

Cette méthode des coûts partiels est constituée de trois modèles essentiels sont : le modèle du coût variable, du coût spécifique et du coût marginal.

L'intérêt de la méthode du coût variable est d'évaluer la rentabilité des produits commercialisés grâce au calcul du seuil de rentabilité.

La méthode du coût spécifique présente un intérêt pour les entreprises industrielles dont la fabrication se diversifie autour de plusieurs produits. Elle permet de préciser les calculs de coûts de revient et d'évaluer des marges par produit.

Le coût marginal est défini par le Plan Comptable Général (PCG) comme étant « la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité ».

² Thierry JACQUOT et Richard MILKOFF, Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts, Pearson Education, 2007, page 122.

³ Bernard AUGE et al, Mini manuel de comptabilité de gestion, Dunod, 2013, page 165

⁴ AUNEGE, Campus numérique en économie de gestion, Licence 2, Comptabilité analytique, Leçon 9, page 2

Le plan comptable 1982 assigne à la comptabilité analytique, plusieurs objectifs. D'une part :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens ou services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- D'autre part :
- Etablir des prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation) ;
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple).

La modélisation des coûts reflète le modèle d'organisation, c'est-à-dire que les coûts sont calqués sur la structure organisationnelle. Les coûts autrement dit la comptabilité de gestion est un outil de mesure de la performance de l'organisation : le coût de production, d'activités, de processus, ou de fonction. C'est donc, un moyen de refléter la performance ou la non-performance d'une organisation.

Vu l'importance de la modélisation des coûts au sein des entreprises, Cela nous a conduit à choisir le thème intitulé : La modélisation des coûts et son impact sur le processus de contrôle de gestion.

L'objet de cette recherche est focalisé sur la détermination des modèles de calcul des coûts, de ce fait, notre problématique s'articule autour de la question principale suivante :

- Quel est l'impact de la modélisation des coûts sur le pilotage de l'entreprise ?

Afin d'apporter des éléments de réponses à la question principale, nous avons articulé notre travail au tour de ces questions secondaires :

- La comptabilité analytique constitue-t-elle vraiment un outil d'aide à la décision ?
- Quel modèle de calcul des coûts doit-elle choisir une entreprise ?
- Quel est le rôle de la modélisation des coûts ?

Suite à la question principale de la problématique et aux question secondaire, on tient à suggérer les hypothèses suivantes :

- **H1** : L'amélioration de la performance de l'entreprise réside dans le choix de son modèle de calcul des coûts.
- **H2** : Le choix du modèle de calcul des coûts dépend de la stratégie de production et de commercialisation des biens et services de l'entreprise.
- **H3** : La modélisation des coûts est un outil de contrôle de gestion.

L'objectif de notre travail s'appuie sur l'ensemble des méthodes de calcul des coûts, pour répondre à cet objectif, nous avons répartis notre travail en trois chapitres, dont chaque chapitre s'avère trois sections, comme ci-dessous :

- **Chapitre I** : La comptabilité analytique et le modèle des coûts complets.
 - **Section 1** : La comptabilité analytique.
 - **Section 2** : Le modèle de calcul des coûts par la méthode des centres d'analyse.
 - **Section 3** : Le modèle de calcul des coûts à base d'activité.

- **Chapitre II** : Le modèle des coûts partiels et des coûts standards.
 - **Section 1** : Le modèle de calcul du coût variable.
 - **Section 2** : Le modèle de calcul du coût spécifique.
 - **Section 3** : Le modèle de calcul du coût marginal.

- **Chapitre III** : Etude de cas sur l'élaboration de calcul des coûts complets : exemple de CIC AGRODIV de Baghlia
 - **Section 1** : Présentation du service de l'organisme d'accueil.
 - **Section 2** : Processus de production au sein de l'entreprise.
 - **Section 3** : Cas pratique au sein de l'entreprise.

Enfin, nous récapitulons notre travail à travers une conclusion générale.

Chapitre I :
Comptabilité analytique et méthode des
coûts complets

Dans ce présent chapitre, on procède à la présentation de la comptabilité analytique dans la première section, ensuite, dans la seconde section on présentera le modèle de calcul des coûts complets par la méthode des centres d'analyse, enfin, on verra dans la dernière section de ce présent chapitre, le modèle de calcul des coûts complets par la méthode à base d'activité (ABC).

Section 1 : Comptabilité analytique

Cette section comprend des généralités sur la comptabilité analytique et quelques définitions et notions des concepts essentiels de cette comptabilité

1.1. Définition de la comptabilité analytique :

« Technique qui consiste à analyser et à répartir les charges de la comptabilité financière afin de calculer les coûts des produits, des services, d'un département ou d'une entreprise. Elle constitue, en plus, un système d'information interne destiné à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations. Elle s'attache à analyser les différentes étapes, les différents processus selon lesquels les ressources dont l'entreprise s'est assurée la disposition ont été combinées et transformées avant d'être remises dans le circuit de l'économie sous la forme de produits ou de services proposés à la clientèle. En outre le système d'analyse une fois mis en place débouche sur la production périodique d'une masse d'indicateurs chiffrés dont l'accumulation constitue un véritable outil d'aide à la planification et à la préparation des décisions. »⁵

1.2. Autres définitions

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

D'une part :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;

D'autre part :

- Etablir des prévisions de charges et de produits courants ; - En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent ;
- D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer la prise de décision ».⁶

⁵ Badr-Eddine Benbouzid, COURS DE COMPTABILITE ANALYTIQUE, Chargé de cours, Ummto.

⁶ Plan Comptable Général (1982-titre III), cité dans : Claude Alazard et Sabine Sépari, Contrôle de gestion, Dunod, 2001.

« La comptabilité analytique contribue au processus de gestion des entreprises en accumulant et traitant des données sur les consommations de ressources, et en les transmettant aux décideurs pour éclairer leur choix de plan d'action dans le cadre d'une analyse coût bénéfice.

La comptabilité analytique est donc une branche des sciences de la décision, c'est aussi une branche de la micro-économie car elle s'attache à décrire le fonctionnement de l'entreprise, et les informations qu'elle fournit sont elles-mêmes sujettes à une analyse coût bénéfice, puisque le gestionnaire ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité analytique que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision ». ⁷

Les coûts de la comptabilité analytique peuvent être déterminés à l'avance, en appliquant la méthode des coûts standards, on les compare par la suite avec les coûts réels. Cette comparaison fait naître des écarts.

1.3. Apparition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est apparue par suite des insuffisances et problèmes de la comptabilité générale. En outre, elle est complémentaire de cette dernière.

Ces problèmes sont les suivants :

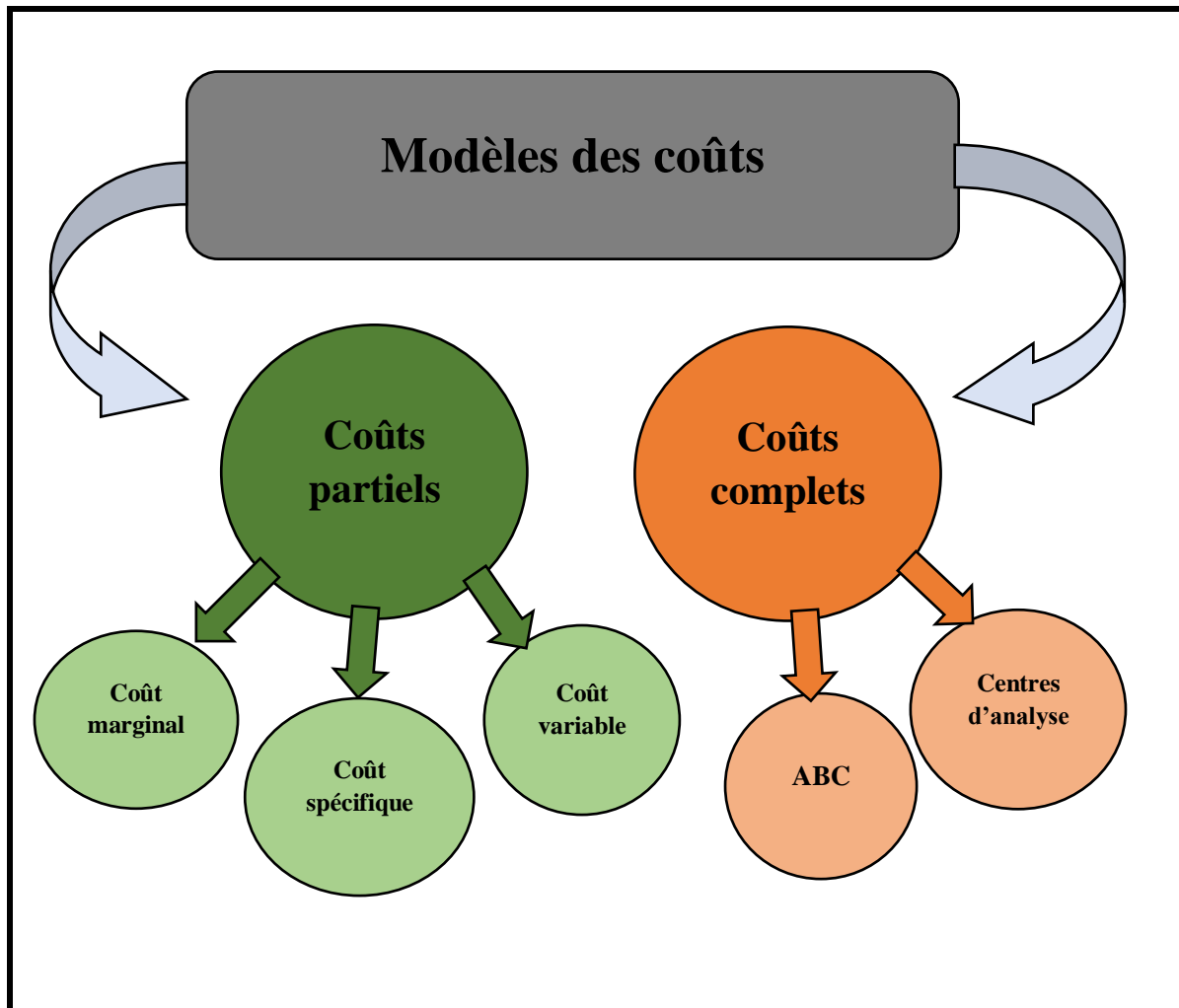
- Le résultat de la comptabilité générale est global, cela ne permet pas d'obtenir le résultat par activité si l'entreprise se diversifie ;
- A la clôture de l'exercice, la comptabilité générale ne permet pas de définir la valorisation des stocks de produits finis, d'en-cours et la production exceptionnelle (pour elle-même) ;
- Elle n'assure pas un contrôle dynamique et décentralisé ;
- Elle ne fournit pas les informations nécessaires contribuant à la prise de décisions.

⁷ Michel Lebas, « Comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986, page 13

1.4. Outils de la comptabilité analytique

Il existe plusieurs outils de calcul des coûts en comptabilité analytique, parmi ces outils on distingue deux méthodes principales qui seront représenté dans le schéma ci-dessous :

Figure 1.1. : Schéma démonstratif des différentes méthodes de l'analytique



Source : Elaboré par les étudiants

Le schéma ci-dessus représente les différents outils de calcul des coûts en comptabilité analytique, le calcul des coûts de cette comptabilité est subdivisé en deux parties principales, dont la première partie est celle des coûts complets, cette dernière est composée de deux (2) modèles de calcul ; La méthode des centres d'analyse et la méthode ABC (Coûts à base d'activité).

La deuxième partie est celle des coûts partiels, cette dernière est composée de trois (3) modèles de calcul des coûts ; Coût variable, coût spécifique et coût marginal.

1.5 Définitions des modèles de calcul des coûts :

La comptabilité analytique a pour objet de déterminer le coût de revient d'un produit par plusieurs modèles de calcul différents :

1.5.1. Méthode des coûts complets :

Cette méthode est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et indirects de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les seconds. Malgré ses imperfections la méthode reste encore solidement implantée dans les entreprises, et la compréhension de ses principes est donc nécessaire. Sa mise en œuvre nécessite la maîtrise d'un minimum de concepts et de définitions. Son principe repose sur l'affectation de toutes les charges de la comptabilité analytique aux coûts des produits fabriqués.

On peut distinguer d'après le schéma précédent deux types de méthode de calculs des coûts complets :

- Méthode des centres d'analyse ;
- Méthode ABC.

1.5.2. Méthode des coûts partiel :

Cette méthode permet de déterminer la marge de chaque produit et sa contribution à la couverture des charges fixes. C'est une des méthodes qui peut être utilisée par l'entreprise afin de connaître la rentabilité de ses produits ou services de manière précise.

On distingue 3 méthodes de calculs des coûts partiels :

- Méthode des coûts variables classique ;
- Méthode des coûts variables évoluée (Coût spécifique) ;
- Méthode du coût marginal.

1.6. Définition et types de charges

Il existe plusieurs types de charges qui sont considérés généralement comme des coûts supportés par une entreprise dans le but de produire des biens et services.

1.6.1. Définition :

Une charge est définie comme une consommation des biens et services par l'entreprise au cours de son activité d'exploitation, elle crée une diminution du résultat de l'entreprise et donc un appauvrissement de son patrimoine à l'inverse des produits (classe 7 sur le plan comptable).

1.6.2 Type de charges :

On distingue plusieurs types de charges :

- Charges incorporables : Ce sont les charges d'exploitation en comptabilité générale dans la classe 6 (selon le plan comptable national). Ces charges seront incluses en comptabilité analytique ;
- Charges non incorporables : Ce sont les charges enregistrées en comptabilité générale et qui seront exclues en comptabilité analytique ;
- Charges supplétives : Ce sont les charges non prises en considération en comptabilité générale, mais elles seront incluses dans la comptabilité analytique ;

- Charges directes : Ce sont les charges qui peuvent être directement affecté à un objet de coût et on distingue généralement deux types :
 - Consommation de la matière première ;
 - Main-d'œuvre directe.
- Charges indirectes : Ce sont les charges qui passent par un calcul intermédiaire afin de les affecter à un objet de coût, Exemple ; Loyer, Electricité, Salaire des responsables, Assurance...etc ;
- Charges variables : Ce sont des charges dont le montant varie en fonction du volume d'activité. Ces charges sont dites opérationnelles, tel que la consommation de matière première, électricité...etc) ;
- Charges fixes : Ce sont des charges qui sont indépendantes du niveau d'activité. Ces charges sont composées essentiellement des amortissements, location...etc.

1.7. Définition et classification des coûts

Il existe plusieurs coûts dans la comptabilité

1.7.1 Définition des coûts :

Un coût est considéré comme la somme des charges entrainées par l'activité d'exploitation de l'entreprise.

1.7.2 Classification des coûts :

Selon Jacques MARGERIN, les coûts sont classés comme suit :

- Selon le stade :
 - Coût d'approvisionnement ;
 - Coût de production ;
 - Coût de distribution.
- Selon le champ d'application :
 - Par fonctions de l'entreprise (administration, production, distribution...etc) ;
 - Par moyen d'exploitation (usine, atelier, poste de travail...etc) ;
 - Par activité (famille de produit, unité de produit, stade d'élaboration...etc).
- Selon le contenu :
 - Coût complet : c'est l'ensemble des charges supportées par un produit ;
 - Coût partiel : c'est l'incorporation de certaines charges spécifiques (coût variable, coût fixe...etc).

- Selon le moment de calcul :
 - Coût constaté : le calcul intervient après les faits (calcul à postériori) ;
 - Coût préétabli : le calcul précède les faits (calcul à priori).

1.8. Objectifs de la comptabilité analytique

D'après les définitions précédentes on distingue les objectifs principaux regroupés selon trois axes :

- Calcul des coûts et analyse de la rentabilité :

La comptabilité analytique a pour objectif la détermination des produits et services. Elle constitue un outil de calcul et permet aux entreprises de connaître les coûts de revient de la production afin de pouvoir fixer le prix de vente. La comptabilité analytique devient aussi un aide à la comptabilité générale car elle permet l'évaluation de certains éléments du bilan (stocks) ;

- Contrôle de gestion :

Dans cet axe la comptabilité analytique devient un moyen de contrôle et de pilotage qui permet :

- L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution ;
- La distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise et celles liées à sa structure ;
- Le contrôle des consommations en comparant ces dernières avec les prévisions ;
- L'analyse des écarts entre les prévisions et la réalité.

- Aide à la prise des décisions :

Les informations que fournit la comptabilité analytique sont nécessaires pour la direction afin de lui permettre de prendre les décisions utiles et organiser leurs mises en œuvre.

Section 2 : Le modèle des centres d'analyse

Le calcul des coûts par la méthode des centres d'analyse est une variante du calcul des coûts complets, elle s'intéresse à la division comptable qui permet le regroupement des éléments de charges indirectes avant de les imputer aux coûts des produits.

2.1. Définition :

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 substitue la notion de « section homogène » par une notion nouvelle « le centre d'analyse ».

Le plan comptable 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 ».

2.2. Types des centres d'analyse :

Il existe deux types de centre d'analyse :

- Centres opérationnels ;
- Centres de structure.

2.2.1. Centres opérationnels :

Ce sont des centres dont l'activité peut être mesurée par une unité physique (heure machine, heure ouvrier...etc). Ces centres sont appelés plus souvent « centres principaux » et « centres auxiliaires ».

Centres principaux :

Ils correspondent aux centres dont les charges peuvent être imputées directement aux coûts des produits. Exemple : Centre approvisionnement, centre de production, centre de distribution.

Centres auxiliaires :

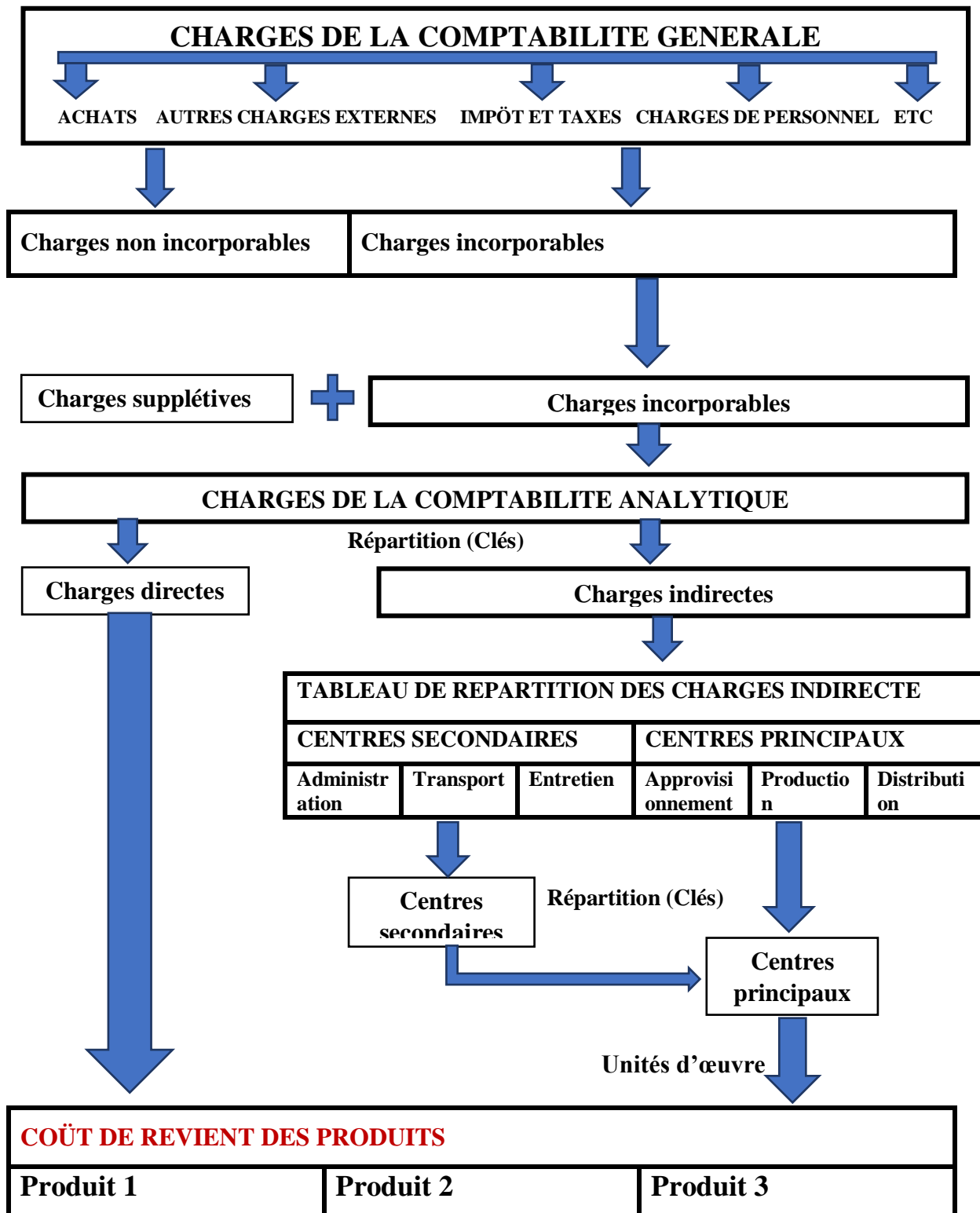
Ils correspondent aux centres dont les coûts sont imputés à d'autres centres. Ces centres auxiliaires travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. Exemple : centre de gestion du personnel, centre de gestion du matériel, centre de prestations connexes.

2.2.2. Centres de structure :

Ce sont les centres d'analyse 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 comptables dans l'entreprise.

2.3. Répartition des charges selon la méthode des centres d'analyse

Figure 1.2 : Répartition des charges selon la méthode des centres d'analyse



Source : Cours en ligne

Cette figure représente le processus des coûts complets par la méthode **des centres d'analyse** à base des charges de la comptabilité générale qui sont séparées en charges non incorporables et charges incorporables. Ensuite, on prend en considération uniquement les charges incorporables en imputant les charges supplétives afin d'obtenir les charges de la comptabilité analytique qui seront subdivisé en charges directes et charges indirectes.

Les charges directes seront directement réparties sur les produits. Par contre, les charges indirectes passent d'abord par une phase intermédiaire au niveau de la répartition des charges indirectes pour pouvoir les inclure dans les produits. Cette phase consiste à répartir les charges indirectes dans mes différents centres afin de les imputer aux différents coûts comme suit :

Répartition primaire : Consiste à répartir les charges indirectes incorporables entre les différents centres opérationnels (auxiliaires et principaux) ;

Répartition secondaire : Consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux (centre d'approvisionnement, production, distribution).

La répartition primaire et secondaire s'effectue dans le tableau de répartition des charges indirectes, Ce dernier se présente comme suit :

Tableau 1.1 : Répartition des charges indirectes

Charge	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Gestion du personnel	Gestion des moyens	Approvisionnement	Ateliers	Distribution
Répartition primaire (Matières consommables; Amortissements,,)	***** *****	***** *****	***** *****	***** *****	***** *****	***** *****
Montant après répartition primaire		X1	X2	X3	X4	X5
Répartition secondaire						
Montant après répartition secondaire		0	0	Y1	Y2	Y3
Nature d'unité d'œuvre				kg matière pre achete	H main d'œuvre	quantités vendues
Nombre d'unités d'œuvres				A	B	C
Coût unitaire= Y/Nb d'unités				Y1/A =CU1	Y2/B =CU2	Y3/C =CU3

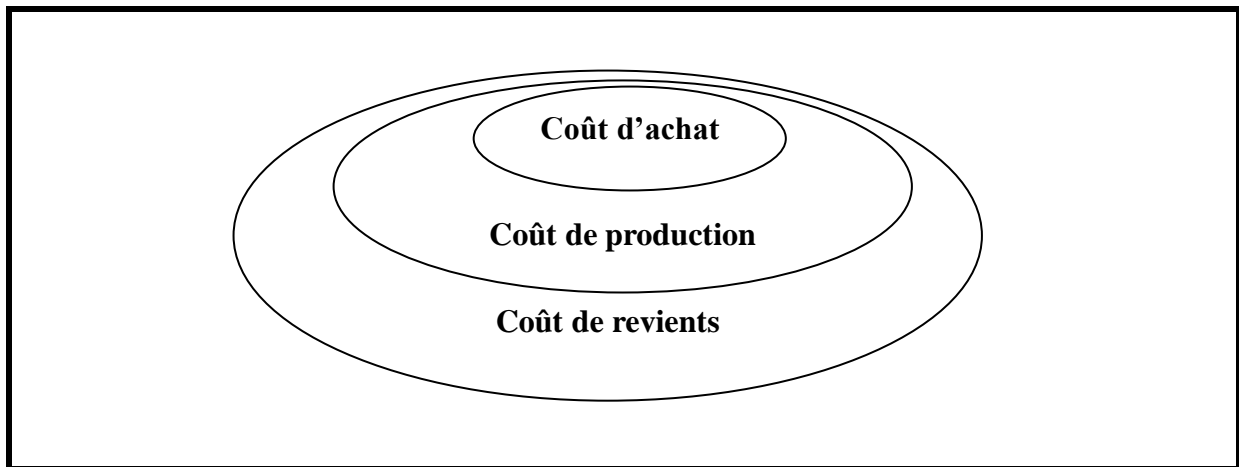
Source : Cours Licence 2, Comptabilité analytique, Ummto

Ce tableau représente la répartition des charges indirecte en passant par la répartition primaire des centres auxiliaires, ensuite par la répartition secondaire en affectant les charges des centre auxiliaires sur les centres principaux. Ainsi on procède à la détermination de la nature et le nombre d'unité d'œuvre afin d'obtenir les coûts unitaires indirects pour chaque élément des centres principaux dans le but de les répartir sur les produits ou activités

2.4. Les différentes étapes de calcul des coûts :

Les coûts d'un produit sont hiérarchisés : Le coût d'achat est inclus dans le coût de production, qui est lui-même inclus dans le coût de revient comme indiqué sur le schéma suivant :

Figure 1.3 : Les différentes étapes de calcul des coûts



Source : Elaboré par les étudiants

Le schéma ci-dessus représente les étapes hiérarchiques du calcul du résultat analytique en commençant par le calcul du coût d'achat, en seconde le coût de production et enfin le coût de revient.

2.4.1. Coût d'achat :

Il est constitué par le prix d'achat des matières premières ou fournitures, ou marchandises, auquel s'ajoutent les charges directes et indirectes d'approvisionnement.

$$\text{Coût d'achat} = \text{Prix d'achat} + \text{Charges directes d'approvisionnement} + \text{Charges indirectes d'approvisionnement}$$

2.4.2. Coût de production :

Il comprend le coût d'achat des matières premières consommées pour la fabrication des produits finis ajoutant les charges directes et indirectes de production.

$$\text{Coût de production} = \text{Coût d'achat des matières premières consommées} + \text{Charges directes de production} + \text{Charges indirectes de production}$$

2.4.3. Coût de revient :

Il est constitué par le coût de production des produits auquel s'ajoutent les charges directes et indirectes de distribution.

$$\text{Coût de revient} = \text{Coût de production} + \text{Charges directe de distribution} + \text{Charges indirectes de distribution}$$

2.4.4. Résultat analytique :

Le résultat analytique d'un produit est obtenu en comparant son prix de vente et son coût de revient afin de pouvoir constater le bénéfice ou la perte.

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

2.5. Valorisation des sorties de stock :

Généralement les entrées de stock sont valorisées à leur prix d'acquisition.

Il existe de nombreuses méthodes pour la valorisation des sorties de stock, mais la règle principale qui doit être respectée est la suivante :

$$\text{Stock final} = \text{stock initial} + \text{entrées} - \text{sorties}$$

- Les entrées : C'est la quantité du stock acheté ou produit.
- Les sorties : C'est la quantité du stock consommé ou vendu.

2.5.1. La méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP) :

« Elle consiste à calculer pour chaque nature de matières le coût moyen unitaire pondérée en divisant le coût total des entrées successives par leur quantité totale et à appliquer ce coût ainsi déterminé aux sorties de la période considérées ».⁸

« Le principe de cette méthode consiste à valoriser les sorties au coût moyen pondéré calculé après chaque entrée sans attendre la fin de la période de référence ».⁹

La formule de calcul est la suivante :

$$C M U P = \frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{Valeur des entrées}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{Quantité des entrées}}$$

2.5.2. La méthode du premier entré-premier sortie (PEPS) :

Cette méthode est également connue sous le nom de First In First Out (FIFO), elle consiste à valoriser les sorties de stock en valeur du stock le plus ancien au plus récent.

⁸ Badr-Eddine Benbouzid, COURS DE COMPTABILITE ANALYTIQUE, Chargé de cours, Ummto.

⁹ Gérard. MELYON, Comptabilité analytique, 3^e Edition, Bréal, 2004, page 62

Cette méthode ne nécessite pas le calcul du coût unitaire moyen car les sorties sont valorisées au coût du stock qui rentre le premier au magasin de l'entreprise.

Dans certains secteurs industriel (comme la fabrication des produits alimentaires) il est indispensable d'utiliser cette méthode (FIFO), en raison de la durée de vie limitée de certains produits.

2.5.3. La méthode du dernier entré-premier sortie (DEPS) :

« La méthode du dernier entré-premier sorti également connu sous le nom de Last In First Out (LIFO) constitue la seconde méthode dite d'épuisement des lots. Les lots entrés sont individualisés mais les sorties s'effectuent, par épuisement successif des lots, des plus récents aux plus anciens ».¹⁰

2.6. Avantages et inconvénients de la méthode des centres d'analyse :

On constate des avantages et inconvénients pour chaque modèle de calcul

2.6.1. Avantages de la méthode des centres d'analyse

Chaque méthode distingue ses propres avantages.

2.6.1.1. Au niveau de la méthode du (CMUP) :

- Lissage des variations de prix ;
- Valorisation systématique des sorties.

2.6.1.2. Au niveau du modèle (FIFO)

« La méthode du (premier entré- premier sortie) présente l'avantage d'indiquer clairement après chaque opération d'entrée ou de sortie le montant du stock théorique qui est valorisé au prix le plus récent ».¹¹

Cette méthode est généralement préférée en cas de période de baisse des prix.

2.6.1.3. Au niveau du modèle (LIFO) :

« La méthode du (dernier entré-premier sortie) présente pour principal avantage, la valorisation des sorties au prix des entrées les plus récentes. Cette méthode est généralement préférée en période d'inflation »¹² les raisons de cette dernière sont :

- Les coûts des sorties sont calculés aux prix les plus récents, ce qui minore le résultat ;
- L'entreprise est rapidement alertée des dégradations des coûts.

¹⁰ Gérard. MELYON, Comptabilité analytique, 3^e Edition, Bréal, 2004, page 70

¹¹ Gérard. MELYON, Comptabilité analytique, 3^e Edition, Bréal, 2004, page 67

¹² Gérard. MELYON, Comptabilité analytique, 3^e Edition, Bréal, 2004, page 71

2.6.2. Inconvénients de la méthode des centres d'analyse :

Chaque méthode a des inconvénients différents

2.6.2.1. Au niveau de la méthode (CMUP) :

- Valorisation arbitraire des sorties en cas de variation définitive des prix ;
- Difficultés de mise en œuvre puisqu'il est nécessaire de connaître le coût de chaque lot entré.

2.6.2.2. Au niveau du modèle (FIFO)

Elle présente aussi les inconvénients suivants :

- Elle minore le coût des sorties et majore la valeur du stock final ;
- Elle suppose que le coût de chaque entrée soit connu séparément ;
- Elle conduit à sou-élever les consommations.

2.6.2.3. Au niveau du modèle (LIFO) :

- En revanche, la méthode LIFO ne permet pas de tenir compte de la valeur du stock restante puisque la valorisation du stock sera plus faible que les prix actuels ;
- Le stock final risque de voir le nombre de ruptures de stock garantir si les stocks de matières premières viennent à expirer.

2.7. Application de la méthode des centres d'analyse par le CMUP

Une entreprise fabrique deux produits A et B à partir de deux matières premières X et Y. les produits A et B sont fabriqués dans le même centre de production. Il faut un kg de X et autant de Y pour produire une unité de A. la production d'une unité de B nécessite les mêmes quantités de matières premières X et Y.

Pour le mois mai, les renseignements suivants relatifs aux opérations effectuées vous sont communiqués :

Stocks initiaux (S.I) :

- X : 45000 kg à 36 DA le kg.
- Y : 66000 kg à 69 DA le kg.
- A : 6750 unités à 130 DA l'unité.
- B : 11500 unités à 141 DA l'unité.

Les achats de matières premières :

- X : 30000 kg à 26,5 DA le kg.
- Y : 22000 kg à 47,5 DA le kg.

La production :

- 27000 unités de A.
- 46000 unités de B.

Tableau 1.2 : Répartition des charges indirectes

Eléments	Centres auxiliaires		Centres principaux		
	Personnel	Administration	Approvisionnement	Production	Distribution
Répartition primaire	73 000	404 300	716 900	2 215 800	1 266 650
Répartition secondaire					
- Personnel	?	10%	30%	30%	30%
- Administration	20%	?	10%	40%	30%
Unités d'œuvre			1 kg de matière achetée	1 unité produite	1 unité vendue

Les sorties de stock sont valorisées au coût moyen pondéré.

Les ventes de la période :

- Produit A : 25000 unités à 200 DA l'unité.
- Produit B : 40000 unités à 220 DA l'unité.

Travail à faire :

1- Finir le tableau de répartition des charges indirectes.

2- Calculez :

- Les coûts d'achat des matières premières.
- Les coûts de production des produits.
- Les coûts de revient et les résultats analytiques des produits.
- Le résultat analytique global.

Solution :

Tableau 1.3 : Répartition des charges indirectes

Eléments	Centres auxiliaires		Centres principaux		
	Personnel	Administration	Approvisionnement	Production	Distribution
Répartition primaire	73 000	404 300	716 900	2 215 800	1 266 650
Répartition secondaire					
- Personnel	-157 000	15 700	47 100	47 100	47 100
- Administration	84 000	-420 000	42 000	168 000	126 000
Répartition secondaire	00	00	806 000	2 430 900	1 439 750
Unité d'œuvre			1 kg de matière achetée	1 unité produite	1 unité vendue
Nombre d'unité d'œuvre			52 000	73 000	65 000
Coût unitaire			15.5	33.3	22.15

P : Personnel / A : Administration

$$P = 73000 + 0,2A$$

$$A = 404300 + 0,1P$$

$$P = 73000 + 0,2 \times (404300 + 0,1P)$$

$$P = 73000 + 80860 + 0,02P$$

$$P = 73000 + 80860 / (1 - 0,02)$$

$$P = 157000$$

$$A = 404300 + 0,1 \times 157000$$

$$A = 420000$$

Tableau 1.4 : Coût d'achat de la matière première X et Y

Matière première		X			Y		
Eléments		Quantité	Prix unitaire	Total	Quantité	Prix unitaire	Total
Prix d'achat		30 000	26,5	795 000	22 000	47,5	1 045 000
Frais d'achat		30 000	15,5	465 000	22 000	15,5	341 000
Fiche d'inventaire	Total	30 000	42	1 260 000	22 000	63	1 386 000
	S.I	45 000	36	1 620 000	66 000	69	4 554 000
	Total	75 000	38,4	2 880 000	88 000	67,5	5 940 000

- Prix d'achat de la matière X = Quantité de Matière première achetée de X * Prix unitaire

Prix d'achat de la matière X = 30 000*26,5 = 795 000 DA.

- Frais d'achat de X = Quantité de matière X achetée * Charge indirecte unitaire d'approvisionnement

Frais d'achat de X = 30 000*15.5 = 465 000 DA.

- **CMUP de X** = $\frac{\text{Valeur des entrées} + \text{Valeur du S.I}}{\text{Quantité des entrée} + \text{quantité du S.I}}$

$$\mathbf{CMUP\ de\ X = \frac{1\ 260\ 000 + 1\ 620\ 000}{30\ 000 + 45\ 000}}$$

CMUP de X = 38,4 DA.

- Les calculs de la matière première Y sont établis de la même manière que X

Tableau 1.5 : Coût de production du produit A et B

Produits		A			B		
Elément		Quantité	Prix unitaire	Total	Quantité	Prix unitaire	Total
Coût d'achat de la matière première consommée X		27 000	38,4	1 036 800	46 000	38,4	1 766 400
Coût d'achat de la matière première consommée Y		27 000	67,5	1 822 500	46 000	67,5	3 105 000
Charges indirectes de production		27 000	33,3	899 100	46 000	33,3	1 531 800
Fiche d'inventaire	Total	27 000	139,2	3 758 400	46 000	139,2	6 403 200
	S.I	6 750	130	877 500	11 500	141	1 621 500
	Total	33 750	137,2	4 635 900	57 500	139,56	8 024 700

Le tableau ci-dessus représente le calcul du coût de production des deux produits A et B, ce coût est calculé à base du CMUP des MP consommées X et Y (par ordre), en rajoutant les charges directes et indirectes afin d'obtenir le coût de produit pour A et B

Tableau 1.6 : Coût de revient du produit A et B

Produits		A			B		
Eléments		Quantité	Prix unitaire	Total	Quantité	Prix unitaire	Total
Coût de production des produits vendus		25 000	137,36	3 434 000	40 000	139,56	5 582 400
Charges indirectes de distribution		25 000	22,15	553 750	40 000	22,15	886 000
Total		25 000	159,51	3 987 750	40 000	161,71	6 468 400

Le tableau ci-dessus représente le calcul du coût de revient à partir du CMUP du coût de production de chaque produit A et B, en rajoutant les charges indirectes de distribution afin d'obtenir le coût de revient de chaque produit.

Tableau 1.7 : Résultat analytique du produit A et B :

Produits	A			B		
Eléments	Quantité	Prix unitaire	Total	Quantité	Prix unitaire	Total
Chiffre d'affaires	25 000	200	5000 000	40 000	220	8 800 000
Coût de revient	25 000	159,51	3 987 750	40 000	161,71	6 468 400
Résultat analytique	8 000	40,49	1 012 250	40 000	9,9	2 331 600

Le tableau ci-dessus représente le calcul du résultat analytique de chaque produit A et B en déduisant le coût de revient du chiffre d'affaires, afin d'obtenir le résultat analytique de chaque produit

Tableau 1.8 : Résultat analytique global des deux produits

Eléments	Montants
Résultat analytique du produit A	1 012 250
Résultat analytique du produit B	2 331 600
Résultat analytique global	3 343 850

Le tableau ci-dessus représente le calcul du résultat analytique globale des deux produits A et B, il représente la somme du résultat analytique des deux produit A et B.

Section 3 : Le modèle de calcul à base d'activité (ABC)

La méthode de calcul des coûts à base d'activités (Activity Based Costing) est une variante du calcul des coûts complets, elle s'intéresse aux coûts par activités contrairement à la méthode traditionnelle qui s'intéresse aux coûts par produits. Il convient donc de déterminer la valeur des charges indirectes consommées pour chacune des activités identifiées. Ensuite, il suffit d'affecter ces ressources aux activités concernées.

3.1. Définition

Selon cette méthode, les produits consomment les activités, et ces activités consomment les ressources. Elle se base sur l'analyse des charges indirectes par centre de coût.

« L'activité Based Costing consiste à placer entre les centres de travail et les produit une catégorie intermédiaire : L'activité, calculer les coûts des activités par les différents centres, et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiables ». ¹³

3.2. Notion de base de la méthode ABC

Notion de base de quelques concepts :

- **Activité** : Est un ensemble de tâches complémentaires et coordonnées afin de fournir une telle prestation

Exemple : Assurer le suivi des clients, assurer le processus de la production...etc

- **Processus** : est un enchainement déclenché par une même cause, et délivrant un produit, un service ou une information

Exemple : Assurer la gestion de la qualité, concevoir un produit

Un processus nécessite la coordination d'activités transversales à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise

- **Inducteur** : Il mesure le niveau de réalisation de l'activité, par le volume produit

Exemple d'inducteur :

- Inducteur volumique : Nombre de ligne de facture pour l'activité de facturation ;
- Inducteur de complexité : Le nombre de composants assemblés pour l'activité de montage, le nombre d'opération pour l'activité de maintenance ;
- Inducteur traduisant le mode de production : Nombre de séries lancées pour l'activité de production.

¹³ Michel GERVAIS, contrôle de gestion, Edition Economica, 1997, page 174

Le calcul du coût de l'inducteur permet d'affecter le coût de l'activité aux produits en fonction de leur consommation de la production d'activité, exprimé en nombre d'inducteurs.

$$\text{Coût de l'inducteur} = \frac{\text{Coût total de l'activité pour une période}}{\text{Nombre total d'inducteur pour la même période}}$$

3.3. Les raisons de la naissance de l'ABC

- Evolution du marché (concurrence) ;
- Evolution des modes de production ;
- Evolution de la notion de coût ;
- Remise en cause de la notion de centre d'analyse de la comptabilité de gestion traditionnelle car un centre d'analyse regroupe en réalité plusieurs activités qui parfois ne sont pas enchainées et qui n'ont pas toujours les mêmes facteurs de coûts ;
- Remise en cause de la notion d'unité d'œuvre ;
- Affectation arbitraire des charges indirectes et prise de décisions stratégiques erronées et non optimales.¹⁴

3.4. La pratique de la méthode ABC

La pratique de cette méthode nécessite plusieurs étapes à suivre comme suit :

Étape 1 : Identifier les activités clés de l'entreprise : Cette étape est le point de départ de cette méthode, elle s'agit aussi de décomposer l'entreprise en activités clés afin de définir celle qui sont au cœur de consommation des coûts. Une Activité est ensemble de tâche organisée dans un but précis, chacune contribue à la valeur globale du produit ;

Étape 2 : Identifier les inducteurs de coût : Il faut déterminer, pour chacune des activités retenues, selon quel processus les ressources sont consommées, c'est-à-dire identifier les facteurs de causalité. Pour les charges indirectes, les facteurs de causalité sont souvent liés aux modalités de production ;

Étape 3 : Affecter les ressources aux activités : Il s'agit de déterminer la valeur des charges indirectes (ressources, matériel, humaines...etc), afin d'affecter ces dernières aux activités concernées, à base de la quantification du volume d'inducteur consommés par ces activités ;

Étape 4 : Regrouper les inducteurs : Il s'agit de l'ensemble d'activités ayant le même inducteur de coût, sont donc nommés « centre de regroupement » ;

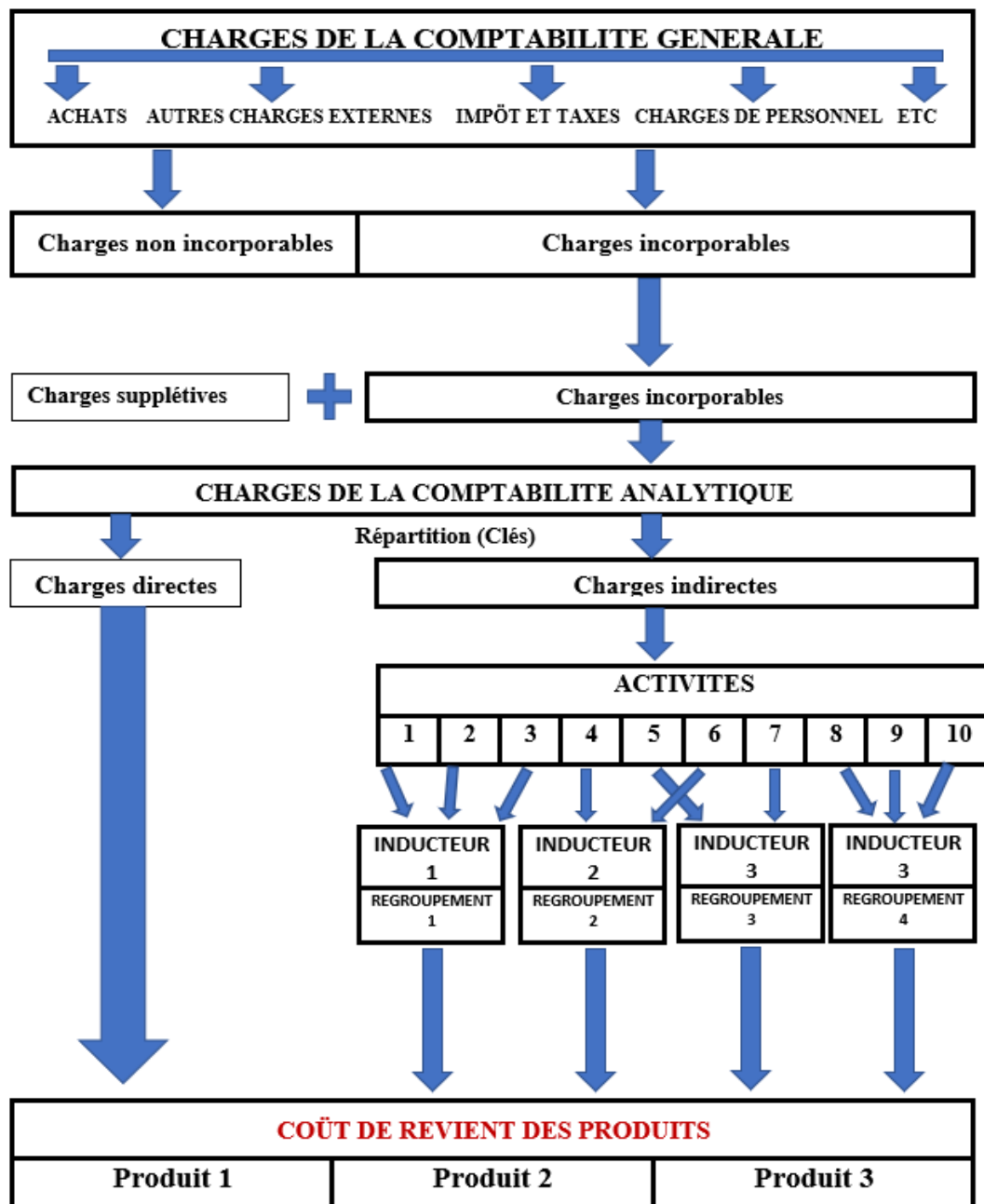
¹⁴ Z.SAHEB, cours de contrôle stratégique, ummto.

Étape 5 : calculer le coût de revient à base d'activité : C'est la dernière étape de cette méthode. Cette étape consiste à additionner l'ensemble de charges indirectes par activité avec l'ensemble de coût direct afin d'obtenir le coût de revient.

3.5 Répartition des charges selon la méthode ABC

La répartition des charges selon la méthode ABC sont réparties comme l'indique le schéma ci-dessous

Figure 1.4 : La répartition des charges par la méthode (ABC)



Source : Cours en ligne ABC et centre d'analyse

Cette figure représente le processus des coûts complets par la méthode **ABC** à base des charges de la comptabilité générale qui sont séparées en charges non incorporables et charges incorporables. Ensuite, on prend en considération uniquement les charges incorporables en imputant les charges supplétives afin d'obtenir les charges de la comptabilité analytique qui seront subdivisées en charges directes et charges indirectes.

Les charges directes seront directement réparties sur les produits. Par contre, les charges indirectes passent d'abord par une phase intermédiaire au niveau de la répartition des charges indirectes pour pouvoir les inclure dans les produits. Cette phase, consiste à déterminer les différentes activités et les clés de répartition, identifier les inducteurs, regrouper toutes les activités ayant les mêmes inducteurs dans un seul centre de regroupement et calculer le coût unitaire pour chaque inducteur.

Enfin, on procède à l'imputation des coûts unitaires d'inducteurs dans les différents produits en incluant les charges directes afin d'obtenir la valeur du coût complet et calculer le coût de revient par produit.

3.6. Application de la méthode ABC

La société Euract fabrique deux produits X et Y dans un atelier unique.

Les données du mois de septembre sont les suivantes :

Production : 1000 produits X et 1000 produits Y.

Coûts :

Matières premières 50 DA par unité produite ;

Une analyse du centre atelier permet de constater qu'il existe deux activités différentes :

- Une activité à caractère manuel, le coût a été évalué à 60 000 da.
- Une activité automatisée, le coût a été évalué à 90 000 da.

Les temps de passage sur machine sont de 10 minutes pour X et 2 minutes pour Y.

Les temps de passage sur main d'œuvre sont de 6 minutes pour X et 30 minutes pour Y.

L'inducteur de coût de l'activité manuelle est l'heure de main d'œuvre (MOD).

L'inducteur de coût de l'activité automatisée est l'heure machine.

Prix de vente unitaire : 100 DA pour X et 170 DA pour Y.

Question : calculez le résultat par produit et le résultat global en comptabilité par activités.

Solution : Par la méthode ABC

Tableau 1.9 : répartition des charges indirectes

Activités	Manuelle	Automatisée
Coût de l'activité	60 000	90 000
Nature de l'inducteur	Heure de MOD	Heure machine
Volume de l'inducteur	600	200
Coût de l'inducteur unitaire	100	450

Source : cours en ligne Mr.S.CHERMAK

Explication

- Volume de l'inducteur pour l'activité manuelle = $(6\text{min} \times 1000 + 30\text{min} \times 1000) / 60\text{min}$
= 600H.
- Coût de l'inducteur unitaire pour l'activité manuelle = Coût de l'activité manuelle /
Volume de l'inducteur
= $60\ 000 / 600 = 100 \text{ DA/H}$.
- Volume de l'inducteur pour l'activité automatisée = $(10\text{min} \times 1000 + 2\text{min} \times 1000) / 60$
min = 200H.
- Coût de l'inducteur unitaire pour l'activité automatisée = Coût de l'activité
automatisée / volume de l'inducteur = $90\ 000 / 200 = 450 \text{ DA/H}$.

Tableau 1.10 : Coût de revient et résultat analytique par produit

Produits	X	Y
Matières	50	50
Charges indirectes		
Inducteur HMOD	10	50
Inducteur Heure machine	75	15
Coût de revient	135	115
Prix de vente	100	170
Résultat analytique unitaire	-35	55
Résultat analytique	-35 000	55 000
Résultat analytique global	20 000 DA	

Source : Cours en ligne Mr.S.CHERMAK

Explication :

Produit X

- Le produit X consomme 50 DA de matière première pour chaque unité produite.
- Inducteur HMOD = Coût de l'inducteur unitaire de l'activité manuelle * temps de passage sur main d'œuvre/60 = $100 * 6 / 60 = 10$ DA.
- Inducteur Heure-machine = coût de l'inducteur automatisé * le temps de passage sur machine/60 = $450 * 10 / 60 = 75$ DA.
- Coût de revient = Matière consommée + Inducteur HMOD + Inducteur Heure-machine = $50 + 10 + 75 = 135$ DA
- Résultat analytique unitaire = Prix de vente unitaire – Coût de revient unitaire = $100 - 135 = -35$ DA
- Résultat analytique = résultat analytique unitaire * unité produite = $-35 * 1000 = -35\ 000$ DA

Produit Y

- Le produit Y consomme 50 DA de matière première pour chaque unité produite.
- Inducteur HMOD = Coût de l'inducteur unitaire de l'activité manuelle * temps de passage sur main d'œuvre/60 = $100 * 30 / 60 = 50$ DA
- Inducteur Heure-machine = coût de l'inducteur automatisé * le temps de passage sur machine/60 = $450 * 2 / 60 = 15$ DA
- Coût de revient = Matière consommée + Inducteur HMOD + Inducteur Heure-machine = $50 + 50 + 15 = 115$ DA
- Résultat analytique unitaire = Prix de vente unitaire – Coût de revient unitaire = $170 - 115 = 55$ DA
- Résultat analytique = résultat analytique unitaire * unité produite = $55 * 1000 = 55\ 000$ DA

Résultat analytique global = Résultat analytique de X + Résultat analytique de Y = $-35\ 000 + 55\ 000 = 20\ 000$ DA

Interprétation :

- Résultat du produit X est négatif cela signifie que ce produit n'est pas rentable, donc il est déficitaire et ne couvre pas les charges directes et indirectes ;
- Le résultat du produit Y est positif cela signifie que ce produit est rentable et il couvre assez les coûts complets.

3.7. Les apports de la méthode ABC :

La méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation, cette méthode présente le calcul des coûts comme moyen et non comme une finalité. Ce calcul est donc un moyen qui génère une suggestion d'information de prise de décision par le manager au sein de l'entreprise, il permet aussi à cette dernière d'améliorer son profit. Ces informations sont utiles dans le but de lancement de nouveaux produits/services, pénétration dans de nouveaux marchés, la liaison entre l'ABC et la prise de décision appréhendée à deux niveaux : l'objet de coûts et l'activité.

3.7.1 Niveau (Objet de coûts)

La méthode ABC est utile pour une prise de décision dans plusieurs domaines :

- Personnaliser la gestion des clients : Ce calcul des coûts par client permet d'offrir une vision plus précise ainsi de distinguer ses clients en fonction de leur rentabilité. Ce dernier permet d'améliorer la prise de décision sur les clients ;
- Identifier les activités qui créent de la valeur : Cela permet de connaître la création de valeur de chaque activité, la méthode ABC permet de suivre le cheminement des ressources au travers des différentes activités et des objets de coût de l'entreprise ;¹⁵
- Améliorer la politique de fixation des prix : L'analyse des coûts et la précision de la méthode ABC permettent une fixation des prix plus précise, ainsi des prises de décision pertinentes. Cette analyse influence l'orientation des entreprises relative aux choix des métiers ;
- Choisir le mix marché/produit : La comptabilité par activité permet l'obtention d'informations complètes de coûts en se basant sur les simulations des différentes combinaisons produits/marchés ;¹⁶

¹⁵ Ittner C. D., Lanen W. N. et Larcker D. F. (2002), « The association between activity-based costing and manufacturing performance », *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, n° 3, p. 711-726.

¹⁶ Partridge M. et Perren L. (1998), « An integrated framework for activity-based decision making », *Management Decision*, vol. 36, n° 9, p. 580-588.

- Le budget par activités et le toyotisme : La comptabilité par activité permet d'estimer ces nouvelles consommations des ressources par la réalisation de budget par activité. Cet outil de pilotage permet ainsi de justifier toutes demandes supplémentaires en ressources pour certaines activités, de réduire, voire d'éliminer les gaspillages et de redéfinir l'utilisation des capacités internes afin de la rendre plus optimale. L'objectif de la budgétisation à base d'activités, est de permettre à l'entreprise de générer le même rendement avec moins de ressources et d'améliorer en conséquence la rentabilité ;¹⁷
- Faire ou faire-faire ? : Les informations fournies par la méthode ABC permettent aux décideurs de comparer les coûts des produits/services.

3.7.2. Niveau des activités

- Révision de la structure : Une entreprise à structure verticale crée des barrières de communication qui augmentent les coûts et le temps de réalisation des activités et influence négativement la qualité ;¹⁸
- La compétitivité : La compétitivité de l'entreprise est favorisée car il est possible d'isoler les activités créatrices ou non de valeur ajoutée ;
- Le pilotage et l'orientation des décisions : Amélioration de pilotage et l'orientation sur le long terme.

3.8. Obstacles et limites de la méthode ABC

Malgré les apports de cette méthode, plusieurs entreprises ne s'adaptent pas à ce modèle de calcul des coûts complets, on distingue plusieurs obstacles et limites comme suit :

- Plus le nombre d'activité est élevé, plus la structure est complexe et le risque d'erreur est élevé ;
- Ce modèle nécessite une longue durée pour sa mise en œuvre, car cette méthode est très exigeante en termes de participation, voire d'implication, donc sa mise en œuvre représente un coût en temps important
- L'application de cette méthode nécessite des frais importants, tel que les logiciels spéciaux, équipements de recueil et traitement des données et formation du personnel ;
- Selon Kaplan et Anderson (2007, 7) ont relevé les difficultés suivantes :
 - La difficulté de collecter les données objectives sur la base d'entretien ;
 - Le coût élevé de traitement, de stockage et ce reporting des données financières et non financières ;
 - La difficulté le coût de maintenance élevé du modèle ABC.

¹⁷ R. et Kaplan R. S., (1992), « Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage », Accounting Horizons, September, p. 1-13.

¹⁸ Partridge M. et Perren L. (1998), « An integrated framework for activity-based decision making », Management Decision, vol. 36, n° 9, p. 580-588

Conclusion

Ce présent chapitre nous a permis de bien comprendre la comptabilité analytique et de connaître sa source d'information, ainsi, la détermination de ses différents coûts et les différents outils de calcul de ces derniers.

Les informations recueillies dans la comptabilité analytique sont extraites de la comptabilité générale, la première est apparue afin de compléter la seconde suite aux insuffisances de la comptabilité générale. C'est donc un moyen de traitement et d'analyse de données comptables.

Le modèle de calcul des coûts concerné par ce chapitre est la méthode des coûts complets qui consiste d'affecter les charges directes et indirectes aux objets concernés dans leur globalité, avec la passation des charges indirectes par un calcul intermédiaire avant leur affectation.

La méthode des coûts complets est subdivisée en deux parties, ces dernières possèdent un même processus qui diffère au niveau de la répartition des charges indirectes.

La première partie concerne la méthode des centres d'analyse, dont la répartition des charges directes est directement affectée aux produits, par contre les charges indirectes seront réparties sur les différents centres d'analyse au niveau du tableau de répartition des charges

La seconde partie concerne la méthode (ABC), dont la répartition des charges directes est identique avec la méthode des centres d'analyse, en revanche les charges indirectes sont réparties sur les différentes activités en premier, afin de les répartir sur les produits en second lieu.

On constate que la méthode des centres d'analyse n'aboutit pas au résultat nécessaire si l'entreprise est diversifiée, cette méthode est recommandée aux entreprises qui fabriquent un seul produit (spécialisée). La seconde méthode est recommandée aux entreprises qui pratiquent la stratégie de diversification (production au moins deux produits).

La méthode des coûts complets est considérée comme une méthode traditionnelle. La méthode des centres d'analyse est la variante la plus empirique.

Chapitre 2 :
Méthode des coûts partiels et des
coûts standards :

Les coûts partiels sont les coûts qui par définition n'incluent pas toutes les charges. Le but des différentes méthodes de coût partiel est de pallier les insuffisances des coûts complets. On peut dire que la méthode des coûts complets sert essentiellement à évaluer les produits stockés tandis que les coûts partiels sont utiles pour la prise de décision. Un type de coût partiel est donc choisi en fonction du problème à résoudre. Dans ce qui suit, sont présentés les principaux coûts partiels.

Section 1 : Le modèle du coût variable (simple et évoluée)

1.1. Méthode du coût variable simple :

« La méthode des coûts variables permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts variables par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance. Cette méthode est pertinente lorsque les coûts fixes sont faibles »¹⁹

1.1.1. Définition de la méthode²⁰ :

« La méthode du coût variable » porte également le nom « Direct Costing » en raison de ses origines américaines, mais le terme est le faux ami, puisque « direct » doit être traduit par « variable » et non pas par « direct ». Cette méthode reprend la distinction des charges incorporables en :

- Charges de structure ou charges fixes qui constituent le coût des moyens, c'est-à-dire de la structure, dont l'entreprise s'est dotée.
- Charges d'activité ou charges variables liées au volume d'activité.

La méthode du coût variable consiste à ne prendre en compte que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, pour le calcul du coût et à gérer à partir de la marge sur coût variable.

1.1.2. Les utilisations du Direct Costing dans le contrôle de gestion :

La méthode du coût variable ou le direct costing est un outil qui permet de modéliser les coûts pour analyser et prendre de nombreuses décisions de gestion :

- Apprécier la rentabilité des différents produits à partir de leurs marges sur coût variable ;
- Développer les produits à forte marge ;
- Abandonner une ligne de produits dont la marge sur coût variable serait négative ;
- Juger de la performance des responsables en fonction de la marge dégagée par leur secteur ;

¹⁹ Béatrice et Francis GRANDUILLOT, L'essentiel du contrôle de gestion, Edition Lextenso, 2018, page 45.

²⁰ C. Pérochon, J. Leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, Foucher, 1982.

- Etablir des prévisions en fonction du niveau d'activité envisagée.

1.1.3. La distinction coût variable, coût fixe :

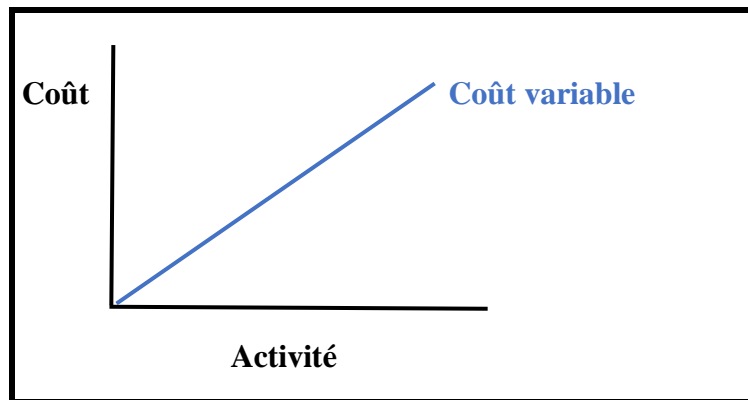
Certaines charges de l'entreprise varient selon le volume de l'activité, alors que d'autres sont indépendantes de l'activité, pour une structure donnée.

1.1.3.1. Le coût variable :

Le coût variable est constitué de l'ensemble des charges variables, proportionnelles au niveau d'activité de l'entreprise. Exemple : consommation d'énergie électrique, frais de transport sur vente...etc.

Le coût variable peut être représenté graphiquement de la manière suivante :

Figure 2.1 : Graphe de la croissance du coût variable



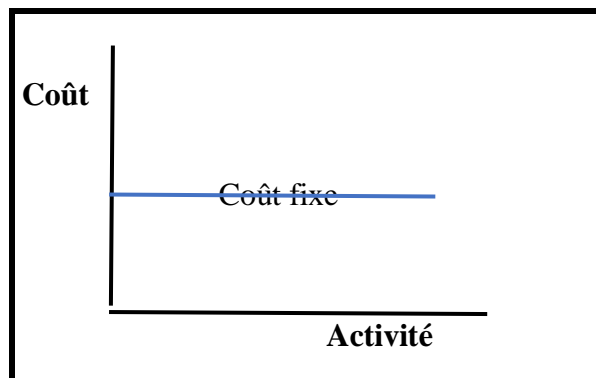
Source : L'essentiel du contrôle de gestion, 10^e édition

1.1.3.2. Le coût fixe :

Le coût fixe est composé de toutes les charges de structure, qui sont indépendantes du niveau d'activité de l'entreprise. Quel que soit le nombre d'unités produites, le coût fixe total reste identique. Exemple : coût de l'abonnement au téléphone, salaire de concierge, amortissement des bâtiments...etc.

Le coût fixe peut être représenté graphiquement de la manière suivante :

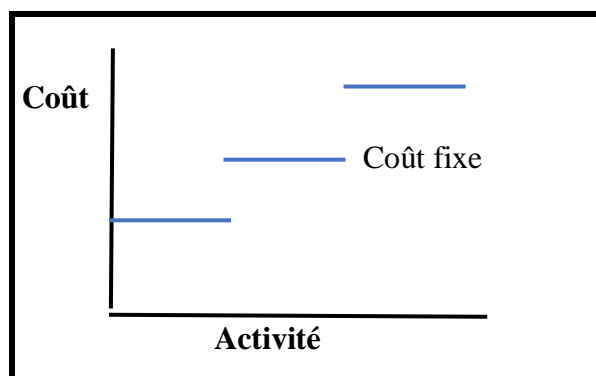
Figure 2.2 : Graphe de la variation du coût fixe



Source : L'essentiel du contrôle de gestion, 10^e édition

Le coût fixe peut cependant être modifié si le volume d'activité de l'entreprise impose un changement de sa structure (agrandissement des locaux, achat de matériel industriel supplémentaire... etc). Il est représenté Graphiquement de la manière suivante :

Figure 2.3 : Graphe de la variation du coût fixe.



Source : L'essentiel du contrôle de gestion, 10^e édition

1.2. La marge sur coût variable :

La méthode du coût variable fait apparaître des marges sur coût variable par produit ou par activité. La marge sur coût variable est proportionnelle au niveau d'activité. C'est un indicateur de gestion précieux qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité. Elle permet de répondre aux questions suivantes :

- Le produit ou l'activité sont-ils rentables ?
- Quelle est la contribution de ce produit ou de cette activité à absorber les charges fixes ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt à le développer ou au contraire à le supprimer ?

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

Sachant que :

$$\text{coût variable} = \text{Charges directes variables} + \text{Charges indirectes variables}$$

On peut aussi calculer la marge sur coût variable unitaire (MCVu) :

$$\text{MCVu} = \text{Prix de vente unitaire} - \text{CV unitaire}$$

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion précieux qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité. Elle permet de répondre aux questions suivantes :

- Le produit ou l'activité est-il rentable ?
- Quelle est la contribution de ce produit ou de cette activité à absorber les charges fixes ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt à le développer ou au contraire à le supprimer ?

1.3. Le résultat analytique de l'entreprise :

Les calculs sont présentés sous forme de tableau, par produits ou par activités :

Tableau 2.1 : Représentation de calcul par la méthode des coûts variables

Éléments	A	B	C	Total
Chiffre d'affaires (CA)	(CA)A	(CA)B	(CA)C	(CA)A+B+C
Coût variable (CV) : - D'approvisionnement - De production - De distribution	(CV)A	(CV)B	(CV)C	(CV)A+B+C
Marge sur coût variable (MCV)	A(CA-CV)	B(CA-CV)	C(CA-CV)	(MCV)A+B+C
	Charges fixes (CF)			CF
	Résultat analytique			[(MCV)A+B+C] – CF

Source : Cours et TD, contrôle de gestion, UMMTO

Pour obtenir le résultat analytique de l'entreprise (bénéfice ou perte), il faudrait répartir les coûts variables sur les différents produits (A, B et C), ensuite on soustrait le coût variable du chiffre d'affaires de chaque produit dans le but d'obtenir une marge sur coût variable de chaque produit, enfin en soustrayant les charges fixes globales de la somme des marges sur coût variable des 3 produits (A, B et C), enfin on obtient le résultat analytique.

$$\text{Résultat} = \text{total des marges sur coût variables} - \text{le coût fixe}$$

1.4. Le seuil de rentabilité :

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte. La marge sur coût variable est alors égale aux charges fixes. C'est la valeur minimale du chiffre d'affaires à partir de laquelle l'exploitation est rentable.

1.4.1. Calcul du seuil de rentabilité :

Il existe trois méthodes de calcul du seuil de rentabilité :

- La marge sur coût variable est égale aux charges fixes ;
- Le résultat est égal à zéro ;
- Le chiffre d'affaires est égal au total des charges.

1.4.1.1 La marge sur coût variable = le coût fixe :

$$\text{Coef de marge sur coût variable} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Charge fixes}}{\text{Coef de marge sur coût variable}}$$

1.4.1.2. Résultat = zéro :

$$\text{Résulta} = \text{MSCv} - \text{Charge fixes}$$

- Si la marge sur coûts variables est égale aux charges fixes

1.4.1.3. Chiffre d'affaires = Total des charges :

$$\text{CA} = \text{Charges variables} + \text{Charges fixes}$$

1.4.2 Recherche de la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint :

Il peut être utile de savoir à quelle date le chiffre d'affaires critique est atteint, c'est-à-dire à partir de quel moment l'activité de l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

$$\textit{Point mort en jour} = \frac{\textit{Seuil de rentabilité en valeur} * 360}{\textit{Chiffre d'affaire annuel}}$$

1.4.3. La marge de sécurité :

La marge de sécurité est la différence entre le point mort et le chiffre d'affaires, ou la partie rentable de l'entreprise

$$\textit{Marge de sécurité} = \textit{Chiffre d'affaires} - \textit{Point mort}$$

1.4.4. L'indice de sécurité :

L'indice de sécurité mesure la marge de sécurité en pourcentage du chiffre d'affaires. Il indique la baisse de chiffre d'affaires que peut supporter l'entreprise avant d'être en perte :

$$\textit{Indice de sécurité} = \frac{\textit{Marge sur coût variable}}{\textit{Chiffre d'affaire}}$$

1.5. Avantages et inconvénients de la méthode du coût variable :

Cette méthode contient des avantages et des inconvénients :

1.5.1. Avantages :

On distingue plusieurs avantages sont les suivant :

- Simplification du calcul des coûts ;
- Evaluation des stocks indépendants de l'activité de l'entreprise (comme les coût unitaire) ;
- Fourniture rapide des données liants coûts, volumes de vente, marges (très important pour la gestion) ;
- Détermination facile du point mort et des indices dérivés ;
- Comparaison facile dans le temps et avec un ensemble d'entreprises similaires. Le Direct Costing facilite ainsi l'analyse des résultats de l'exploitation.

1.5.2. Inconvénients :

On distingue plusieurs inconvénients sont :

- Distinction difficile des charges fixes et des charges variables ;
- Danger de laisser échapper la masse des frais fixes à une analyse critique du genre de celle qui est faite dans la méthode des centres d'analyse ; Tendance à la minimisation des prix de vente ;
- La sous-évaluation des stocks puisqu'on ne prend en considération que le coût variable.

1.6 Les limites de l'utilisation du coût variable simple :

Pour une entreprise qui fabrique et commercialise plusieurs types de produits, et qui réalise de différentes marges sur coût variable. Dans ce cas, quelles décisions peut-elle prendre si certains produits réalisent de faible marge sur coût variable ? L'entreprise peut abandonner les produits dont la marge sur coût variable est faible, et conserver tous les autres qui contribuent à la couverture des charges fixes. Cependant il faut avoir conscience des limites de ce raisonnement :

- Il ne prend pas en compte le fait que certains produits, apparaissant comme profitables c'est-à-dire dégagent une forte marge sur coût variable, peuvent être à l'origine de frais fixes élevés ;
- Du point de vue commercial, on considère que pour une augmentation du chiffre d'affaires, c'est le produit dont le taux de marge est plus élevé qui permettra la plus forte augmentation du résultat global ; Mais c'est encore une fois supposer que tous les produits consomment de la même façon des frais fixes ;
- Or, il arrive fréquemment que les produits à forte marge, souvent les plus sophistiqués, soient ceux qui génèrent le plus de frais fixes.

Section 2 : Modèle de calcul du coût spécifique :

A partir des limites de la méthode coûts variable on peut dire qu'elles portent avant tout sur l'analyse des frais fixes ; C'est pourquoi elle a été prolongée et améliorée, et se fait l'apparition de la méthode du coût spécifique.

2.1 Définition :

« La méthode des coûts spécifiques, encore appelée méthode des coûts variable évoluée, désigne les charges selon deux critères : variables ou fixes, directes ou indirectes.

Elle permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts spécifiques par produit ou par activité.

La méthode des coûts spécifiques permet d'affiner la méthode des coûts variables ». ²¹

2.2. Les principes du coût spécifique :

La méthode du coût variable évoluée consiste à approfondir l'analyse des charges fixes et d'en distinguer deux types :

- Les charges fixes directes (loyer ou amortissement du matériel spécifique à tel ou tel produit ...).
- Les charges fixes indirectes (amortissement des installations communes, frais administratifs ...). Dans ce cas, l'ensemble des charges variables et charges fixes directes seront imputées aux objets de coûts.

²¹ Béatrice et Francis Grandguillot, L'essentiel de la comptabilité de gestion, Edition lextenso, 2014, Page 83.

Les calculs seront présentés alors de la façon suivante :

Tableau 2.2 : Méthode de calcul du coût spécifique

Eléments	A	B	C	Total
Chiffre d'affaires	CA(A)	CA(B)	CA(C)	CA(A+B+C)
Coût variable : (CV) - D'approvisionnement - De production - De distribution	CV(A)	CV(B)	CV(C)	CV(A+B+C)
Marge sur coût variable	A(CA-CV)	B(CA-CV)	C(CA-CV)	CA(A+B+C)
Charges fixes directes (CFD)	CFD(A)	CFD(B)	CFD(C)	CFD(A+B+C)
Marge sur coût variable spécifique (MCV)	MCV(A)	MCV(B)	MCV(C)	MCV(A+B+C)
	Charges fixes indirectes (CFI)			CFI
	Résultat analytique			[MCV(A+B+C)] - CFI

Source : Cours et TD réalisés en contrôle stratégique, Master 2.

Pour obtenir le résultat analytique de l'entreprise (bénéfice ou perte), il faudrait répartir les coûts variables sur les différents produits (A, B et C), ensuite on soustrait le coût variable du chiffre d'affaires de chaque produit dans le but d'obtenir une marge sur coût variable de chaque produit. En soustrayant les charges fixes directes de la somme des marges sur coût variable spécifique des 3 produits (A, B et C) afin d'obtenir une marge sur coût variable spécifique de chaque produit. Enfin en soustrayant les charges fixes indirectes de la somme des trois MCV on obtient le résultat analytique.

On distingue alors deux niveaux de marges successives :

- Une marge sur coût variable ;
- Une marge sur coûts spécifiques.

Cette dernière contribue à la couverture des charges fixes communes (charges fixes indirectes) et sera la base des décisions de gestion.

Section 3 : La méthode du coût marginal

3.1. Principe et définition :

La méthode des coûts marginaux consiste à étudier la variation des charges quelles soit leur nature (variables, fixes, directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global.

Le coût marginal se définit²² comme l'accroissement de coût qui résulte de la fabrication (coût marginal de production) ou la vente (prix de revient marginal) d'une unité supplémentaire de bien ou de service, il est égal à la différence entre le coût total de n+1 produit et celui de n produits.

On peut dire aussi que le coût marginal est égal au coût de la dernière unité fabriquée pour atteindre un niveau de production donnée.

Ces définitions du coût marginal relèvent deux remarques :

- L'unité dans le monde de la production peut-être un lot, une série ou un article ;
- La définition s'applique non seulement à une augmentation mais aussi à une diminution de la production.

Le coût marginal est le coût à prendre en considération lorsque le problème est de savoir si on a intérêt à faire une unité ou une série supplémentaire ou à accepter une commande supplémentaire.

3.2. Les différents types de coûts marginaux :

Les coûts marginaux peuvent être classés différemment :

3.2.1. Classification selon la nature de l'activité :

On distingue des coûts de production marginaux pour une activité industrielle, et des coûts de distribution marginaux dans les entreprises commerciales.

3.2.2. Classification selon l'importance de la variation du niveau d'activité :

La variation peut porter sur un lot (de 100 unités), ou seulement sur une seule unité.

3.2.3. Classification selon le sens de la variation du niveau d'activité :

Il existe :

- Un coût marginal d'expansion ;
- Un coût marginal de régression.

²²George Langlois, comptabilité de gestion, 3eme édition, pearson education, 2006.

3.3. Les composants du coût marginal :

Le coût de la dernière unité produite ou le coût marginal se compose, comme tous les Coûts, des charges de nature différente :

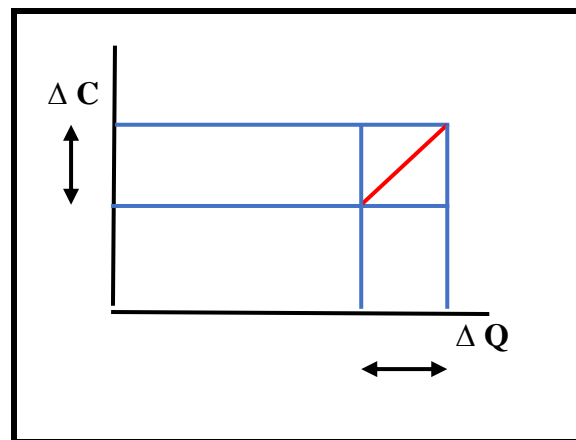
- Des charges variables supplémentaires : Puisqu'il y a accroissement de la production. Ces charges variables peuvent être directes (matières premières, main d'œuvre...etc), ou indirectes (consommation d'énergie par exemple) ;
- Des charges fixes : Si la structure doit être modifiée. Elles sont en général directement liées à l'augmentation de la production (amortissement d'une machine supplémentaire, rémunération d'un chef de produit pour une nouvelle activité...etc).

3.4. Calcul du coût marginal :

Le coût marginal résulte d'une augmentation de production qui entraîne une augmentation du coût global.

Le coût marginal est le rapport entre l'accroissement du coût global (ΔC) et l'accroissement de la quantité produite ou vendue (ΔQ), comme présenté sur le graphe ci-dessous :

Figure 2.4 : Graphe de l'accroissement du coût global et l'accroissement et de la quantité produite ou vendue



Source : L'essentiel du contrôle de gestion, 10^e édition

Le coût marginal est donc la dérivée du coût global :

On le calcule comme suit :

$$\text{Coût marginal} = \frac{\Delta C}{\Delta Q}$$

3.5. Avantages et inconvénients de la méthode :

La méthode du coût marginal, contient des avantages et des inconvénients.

3.5.1. Avantages :

- Transparence des responsabilités car les coûts et les résultats sont personnalisés ;
- Inexistence des problèmes de sous-répartition et d'imputation des charges indirectes ;
- Eclaire sur la contribution au résultat final d'une nouvelle commande, nouvelle activité...etc.

3.5.2. Inconvénients :

- Les hypothèses de fixation de l'optimum économique sont rarement vérifiées ;
- Il faut impérativement calculer ces coûts ponctuellement à partir d'analyse prévisionnelle et stratégique ;
- Insuffisante pour le contrôle des activités car l'évaluation des coûts de revient et des stocks est partielle.

Conclusion

Dans le chapitre ci-dessus, on s'est intéressé à l'étude du second modèle de calcul des coûts, ce modèle appelé méthode des coûts partiels, est apparu dans le but de compléter les insuffisances de la méthode des coûts complets. La méthode des coûts partiels est outil de la comptabilité analytique qui est utile pour la prise de décision, tandis que les coûts complets servent principalement qu'à évaluer les produits stockés destinés à être vendus. Ainsi, il nous a été permis de déterminer les différentes méthodes de ce modèle.

D'abord, on a commencé par la présentation de la première variante qui porte le nom de la méthode des coûts variables simple qui a pour objectif de déterminer le résultat analytique en passant par le calcul de la marge sur coût variable et la marge sur cout fixe. Dans cette méthode les charges fixes sont réparties sur les produits ou activités globalement. Pour cela, cette méthode est suggérée lorsque ces charges fixes sont faibles.

Ensuite, on a opté à étudier la seconde méthode appelée les coûts spécifiques ou coûts variable évolués, celle-ci est basé sur la même procédure et principe de la méthode précédente, mais elle a apporté des modifications au niveau des charges fixes en distinguant entre les charges fixes directes et les charges fixes indirectes. Cette distinction, nous permet alors de répartir les charges fixes directe par produits ou activités et de répartir les charges fixe indirectes dans leurs globalités. Par ailleurs, cette méthode est performante lorsque les charges fixes sont en valeur importantes.

Enfin, Le coût marginal est un terme comptable qui désigne le coût de la dernière unité produite ou le coût de production d'une unité supplémentaire. Le coût marginal permet d'optimiser le potentiel de production de certains outils d'aide à la décision.

En outre, la méthode des coûts variables et la méthode des coûts spécifiques, ont pour but de déterminer à quelle niveau les produits ou les activités ne couvrent pas les charges variables ou les charges fixes. En revanche, la méthode du coût marginal est le rapport entre l'accroissement du coût global et l'accroissement de la quantité produite ou vendue.

Chapitre III :
Etude de cas sur l'élaboration de calcul des
coûts complets : exemple de CIC
AGRODIV de Baghlia

Dans ce présent chapitre, on procède à la présentation du service de l'organisme d'accueil, ainsi l'historique de cette entreprise. Ensuite on procède au processus de production et à la mise en œuvre de la méthode de calcul des coûts complets au niveau de la comptabilité analytique durant notre expérience de stage pratique.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.

Le groupe AGRO-DIV SPA est spécialisé dans l'industrie alimentaire et ses dérivés, ce groupe est constitué de plusieurs filiales implantées sur le territoire national, il contient une forme juridique de société par action (SPA).

Parmi ses filiales, au sein du ' COMPLEX INDUSTRIEL COMMERCIAL ' de Baghlia que notre expérience de stage pratique se déroulera.

1.1. Présentation du CIC de Baghlia :

Le complexe industriel et commercial de Baghlia possède deux lignes de productions :

- Une minoterie mise en activité en 1982 ;
- Une semoulerie mise en activité en 1996.

Ce complexe travaille dans la transformation des différentes Céréales (blé dur et blé tendre) dont la capacité de production est de 4000 qx/j pour la semoulerie et 1000 qx/j pour la Minoterie.

Les produits de l'entreprise :

La matière première (Blé dur) est destinée à la fabrication de

- Produit Fini : Semoule ;
- Déchets rebuts récupérables : 3SF et le sous-produit le Son de la semoule.

La matière (Blé tendre) est destinée à la fabrication de :

- Produit Fini : la Farine ;
- Sous-produit le Son de la farine.

1.2. Historique du CIC de Baghlia :

En 1978, ce complexe a été réalisé dans le cadre du 2ème plan quadriennal par une entreprise italienne.

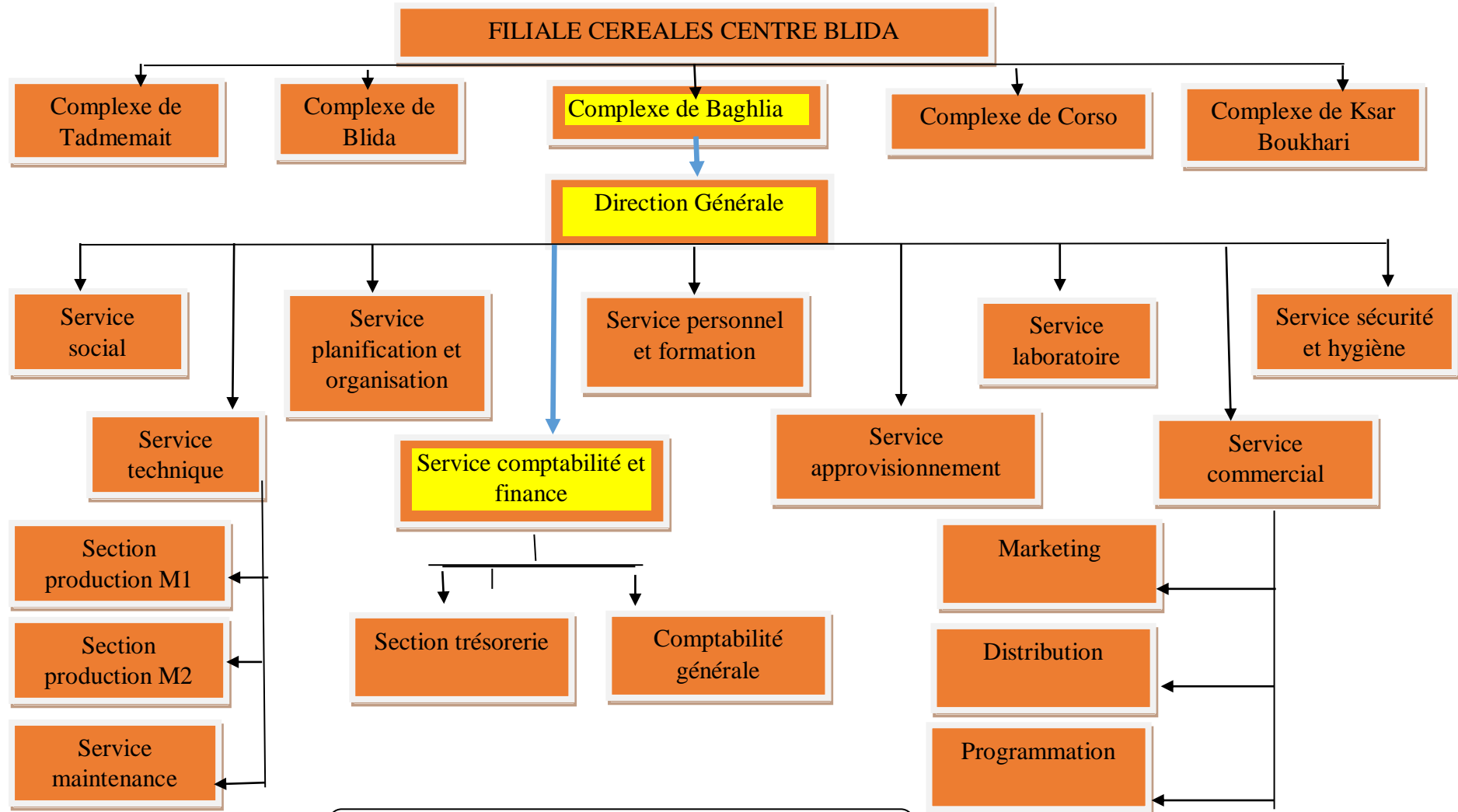
Le 15 mai 1983, le CIC de Baghlia a été officiellement inauguré par le président de la République algérienne le défunt El Chadli Bendjedid.

La capacité de production de cette entreprise s'élève à 2 000 Q/Jour de blé dur et de même pour le blé tendre.

En 1996, l'entreprise rajoute un 2ème Moulin à son premier qui a été créé en 1982, afin d'augmenter sa production.

Le CIC de Baghliya occupe une surface de 100 000 M².

Figure 3.1. : Organigramme interne du CIC d'AGRO-DIV de Baghlia



Source : Document interne du CIC de Baghlia

L'organigramme ci-dessus est une représentation schématique des liens fonctionnels, organisationnels, et hiérarchiques du complexe industriel commerciale de Baghlia, ce dernier fait partie de la filiale CEREALES CENTRE BLIDA.

Il sert aussi à donner la répartition des postes et fonctions aux sein du CIC de Baghlia.

1.3. Présentation du service comptabilité et finance :

Ce service est indispensable au sein du CIC de Baghlia, son objectif principal est l'enregistrement de toutes les opérations comptables effectuées au sein de l'unité de Baghlia, ainsi le traitement des opérations financière, comme il assure aussi le suivi de la situation de la trésorerie

1.3.1. Missions de ce service :

Ce service assure de nombreuses missions :

- Le suivi, le contrôle et la situation de la trésorerie ;
- Relation bancaire ;
- Tenir à jour la comptabilité de l'entreprise ;
- Etablir et contrôler ;
- Suivre et contrôler les journaux comptables ;
- Suivi des déclarations fiscales ;
- Participer aux travaux entamés par le commissaire aux comptes ;
- Assurer la bonne tenue du registre

1.3.2. Sections de ce service :

Le service comptabilité et finance joue un rôle très important au niveau de la structure organisationnelle de l'entreprise, il est constitué de deux parties principales :

1.3.2.1. Section comptabilité générale :

Est un système d'information indispensable au niveau du service de comptabilité et finance, et elle joue un rôle très important qui est la mise à jour régulière des comptes de l'entreprise dans le but d'obtenir l'ensemble des états financiers à tout moment.

1.3.2.2. Section trésorerie :

La trésorerie regroupe le total des sommes disponibles dans une organisation. Elle permet de gérer les liquidités et de s'assurer d'avoir toujours suffisamment d'argent disponible. Le responsable de la trésorerie assure un rôle très important, car il est le garant de la liquidité de l'entreprise. De ce fait il s'occupe de la gestion de la trésorerie en anticipant et en sécurisant les flux trésoriers et la couverture des besoins.

Section 2 : Processus de fabrication au sein de l'entreprise.

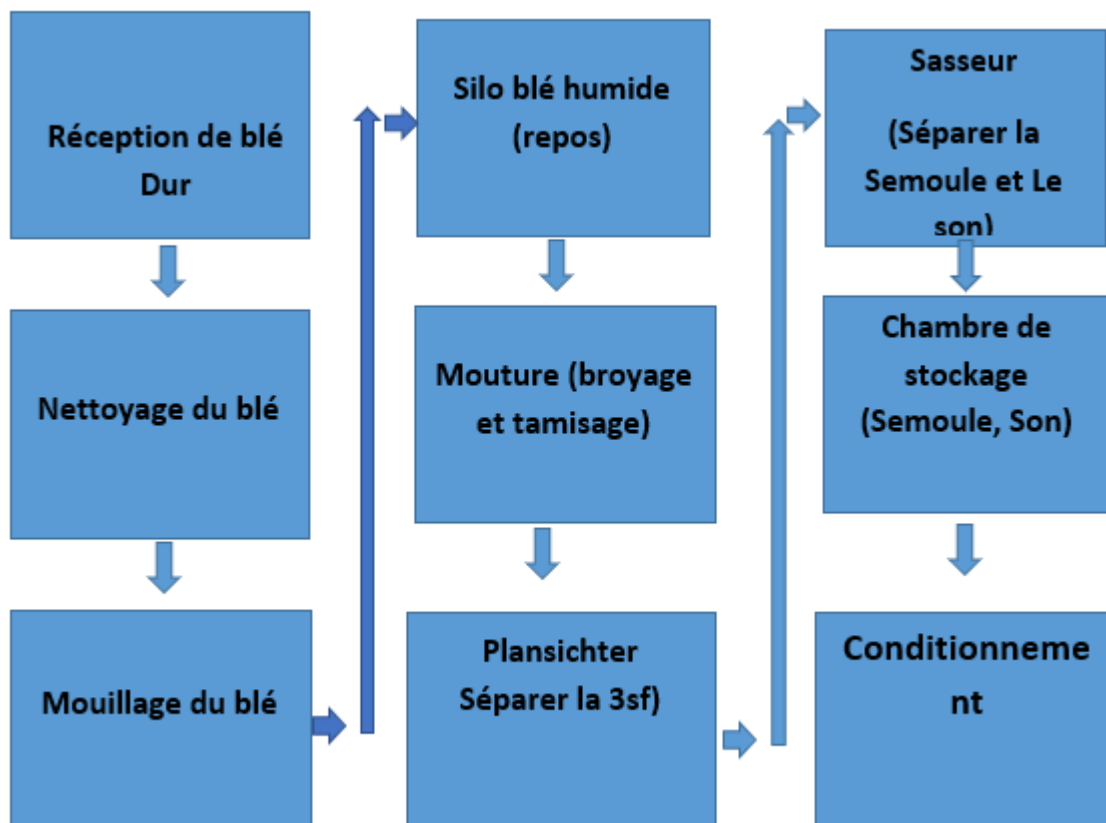
Le complexe industriel et commercial est spécialisé dans la fabrication des produits alimentaires, la production de ce complexe est basée sur deux produits principaux : Semoule et Farine. Le 1^{er} produit (Semoule) est fabriqué à base de blé dur, dont le produit dégage deux rebuts récupérables destinés à être vendus, ces deux rebuts sont : 3 SF et le Son/semoule.

Le second produit est la farine qui nécessite la transformation de blé tendre en tant que matières premières afin d'obtenir la Farine comme produit fini, ainsi un rebut récupérable destiné à la vente, ce dernier est le Son/Farine.

2.1. Le processus de production de la Semoule.

Ce processus nécessite plusieurs étapes de transformation au niveau de la production, les différentes phases de cette production sont présentées sur le schéma ci-dessous comme suit :

Figure 3.2. Processus de la production de la semoule



Source : Document interne de l'entreprise.

La figure ci-dessus représente les différentes étapes du processus de production de la semoule au niveau du CIC de Baghlia.

2.1.1. Les étapes du processus de fabrication de la semoule :

Les étapes de ce processus sont présentées comme suit :

Réception de blé :

- Avant d'être stocké en silos, le blé est réceptionné, analysé et pré-Nettoyé. Le pré-nettoyage assure l'élimination des gros déchets à savoir le Sable, les pierres, pailles etc.

Nettoyage à sec :

- Elle est de loin l'étape la plus importante du processus durant laquelle diverses impuretés et grains étrangers doivent être éliminés selon leur forme, dimension, densité et le poids. Cette étape doit être efficace du fait de la similitude entre la dimension des particules des semoules et celles des impuretés.

Mouillage :

- Le mouillage est en lien direct avec le rendement.
- Lors de ce processus, l'humidité du blé est augmentée selon le type de blé.
- La quantité d'eau ajoutée et le temps de repos dépendent de :
 - o L'humidité initiale du blé ;
 - o La température, la structure et la texture de l'endosperme ;
 - o L'humidité finale du blé dur avant mouture doit être de 16%.

Repos :

Il consiste en un repos du blé. Il est effectué en deux étapes :

- La première modifie la structure de l'endosperme.
- La seconde prépare les enveloppes avant mouture.
- Il est effectué dans le but de modifier la structure de l'endosperme et des enveloppes et d'obtenir un haut rendement semoulier et de son exempt d'amande, avec une consommation minimale en énergie.

Mouture :

La mouture du blé dur a pour objectifs :

- Atteindre un rendement élevé lors de la trituration ;
- Satisfaire les besoins et les exigences des clients ;
- Le blé conditionné passe dans une succession d'appareils à cylindres cannelés (broyeurs) visant à réduire sa dimension et séparer l'amande des enveloppes, alors que les convertisseurs et claqueurs visent à réduire la granulométrie des semoules.

Plansichter :

Le plansichter ou tamisage sont des machines essentielles pour obtenir une bonne qualité de la semoule, il existe un empellement de tamis qui permet de classifier les produits issus de la MP Blé dur.

Le plansichter est essentiellement une série de tamis qui disposés en compartiments 3 à 4, chacun des deux peut contenir 22 tamis 27 tamis.

Au niveau d'AGRODIV Baghlia il existe 4 compartiments à 24tamis.

Dans cette opération on sépare la 3 SF comme sous-produit de la matière première (blé dur).

Sasseur :

Leasseur reçoit les fractions granulométriques intermédiaire sélectionnées par les plansichters,

Après la séparation de la 3 SF, l'opération continue pour séparer la semoule et le son.

Ensachage :

En fin de cycle deasseur, le produit fini sera stocké dans les chambres de Semoule de capacité de 1080 quintal.

A leurs sorties le produit finis additionné dans des Sac de 2kg,5kg,10kg et 25kg.

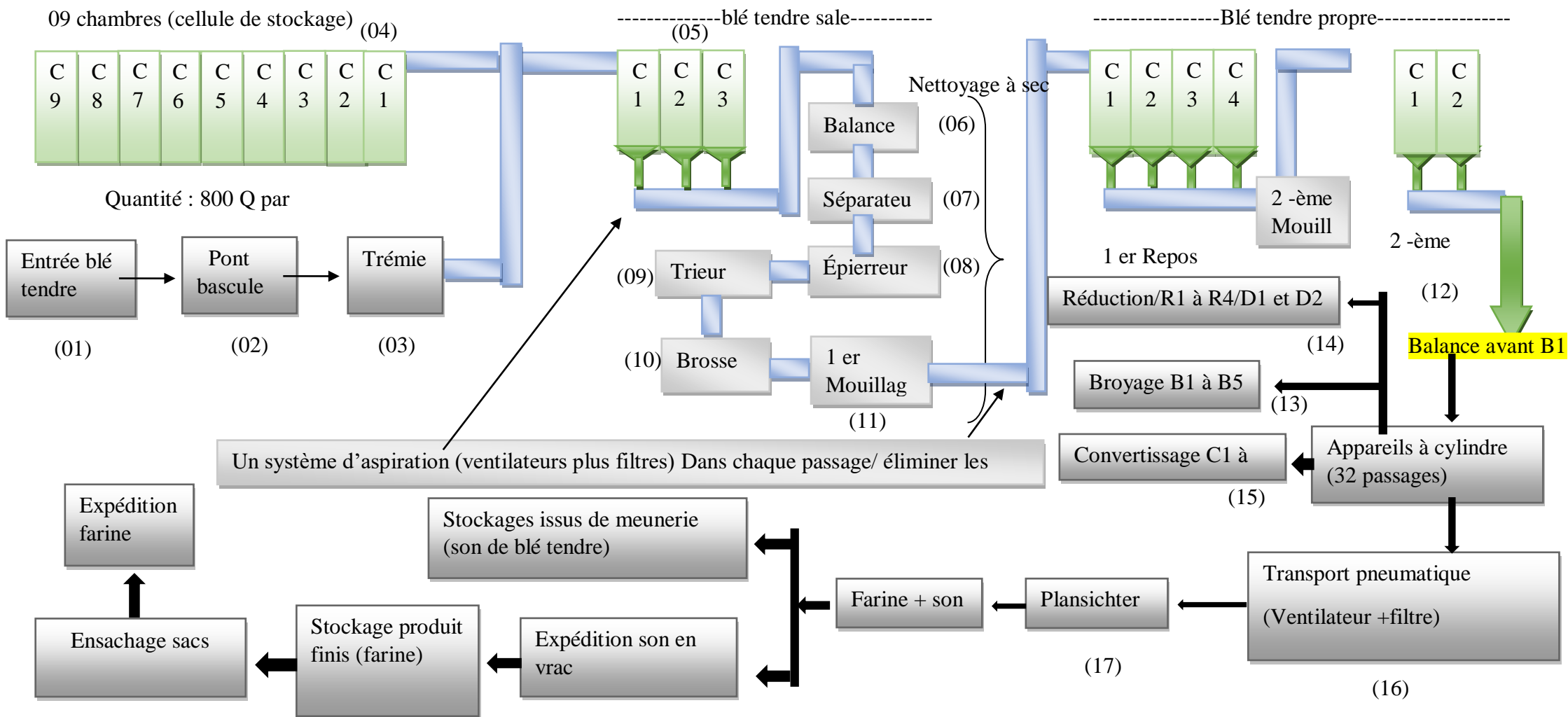
Mais les issus de meunerie sont des sous-produits transportés vers des chambres à Son, ils seront extraits des cellules de stockage pour les distribuer.

Le processus précédent nous permet d'extraire toutes les informations nécessaires et la détermination des charges de la comptabilité analytique, dans le but de calculer le résultat analytique du produit SEMOULE

2.2. Le processus de production de la Farine.

Ce produit nécessite de passer par plusieurs étapes de transformation, dont le but d'obtenir le produit final (Farine). Le processus de cette production passe par ces différentes étapes présentées comme suit sur le schéma

Figure 3.3 : Procédure de production de la Farine



Source : Document interne du CIC de Baghlia.

La figure ci-dessus est une représentation schématique du processus de production du produit Farine, ce processus passe par différentes étapes comme expliqué dans ce qui suit :

2.2.1. Partie réception de blé

Etape 01 : Entrée de blé tendre.

Etape 02 : Pesage du blé au niveau du pont bascule.

Etape 03 : Décharge de blé tendre au niveau de la trémie avec un grillage pour enlever les gros déchets.

Etape 04 : Stockage de blé tendre dans les cellules (09 chambre de 800 Q) avec un pré-nettoyage pour enlever les gros déchets et la poussière.

En cas de réception de grandes quantités de blé, le stockage se fera dans les batteries. La batterie (09 silos et 10 intercalaires) peut contenir 250 000 Q de blé.

2.2.2. Partie nettoyage de blé sale

Etape 05 : Stockage blé sale.

Etape 06 : Pesage blé sale avant nettoyage.

Etape 07 : Séparateur : nettoyage de blé avec un passage dans deux tamis :

Tamis à gros déchets :

Tamis à sable.

Etape 08 : Epierreur pour éliminer les pierres.

Etape 09 : Trieur : faire le tri du blé (élimination les grains ronds et les grains longs).

Etape 10 : Brosse : le décorticage (pointeuse) pour faciliter le mouillage.

2.2.3. Système d'aspiration : Un système d'aspiration (ventilateurs plus filtres) dans chaque passage pour éliminer les poussières.

Etape 11 : mouillage qui se fait en deux étapes.

- La teneur en eau des grains de blé réceptionnés est de 10 % à 14% selon la variété de blé.

- On rajoute de l'eau pour obtenir une teneur acceptable suivant les -- - normes.

- La teneur en eau pour la farine est de 15 %.

Étape 12 : Un repos est essentiel pour chaque mouillage pour une meilleure absorption qui varie entre 24h et 72 h selon la variété de blé réceptionné.

2.2.4. Le broyage

Séparer l'amande farineuse du son et du germe.

Séparer les refus et les récupérer.

Les broyeurs utilisés sont au nombre cinq (05) à savoir le diagramme de mouture.

Les passages B1, B2, B3 vont permettre la séparation entre l'amande et le son.

Les passages B4 et B5 vont permettre le travail de finition et de précision.

2.2.5. La réduction

Le réducteur R1 et R2 reçoit les grosses et moyennes semoules de farine de la tête du broyage (B1 et B2) dont la granulométrie varie entre 400µm et 1000µm.

Le réducteur R3 reçoit des produits à demi finis, des grosses et moyennes semoules de farine du B3 qui sont à demi finis qui varient entre 450µm à 650µm.

Le réducteur R4 représente le passage de la queue de la ligne claquage, nous récupérerons à ce niveau les remoulages (récupes), ces remoulages peuvent aller vers la brosse finis de sons.

2.2.6. Le convertissage

Les convertisseurs reçoivent les finots de broyages et des réductions au convertisseur désigné, ce sont des produits de grosseurs et intermédiaires entre semoule et farine.

- Le convertisseur C1 reçoit les finots de B1 et B2 aussi les gruaux de R1 et R2, c'est à dire les plus beaux produits du moulin,
- Le convertisseur C2 reçoit principalement les gruaux du C1 et un peu de finots de B3 ;
- Le convertisseur C3 reçoit les finots de B4, R3 et du C2 ;
- Le convertisseur C4 reçoit les produits de B5, R4 et C3 ;
- Le convertisseur C5 est un passage de finitions, on peut récupérer les remoulages BIS ;
- Les convertisseurs C6 et C7 se sont aussi des passages de finition, à ce niveau on récupère les remoulages blancs.

2.2.7. Transport pneumatique

Le transport pneumatique sert à transmettre les produits des cylindres au plansichter.

2.2.8. Le plansichter (tamisage plan)

Cette machine nous permet par blutage la séparation des différents produits finots. Chaque passage des produits précédents (B1 à B5) doit passer par le plansichter pour la séparation entre farine et son.

Le processus précédent nous permet d'extraire toutes les informations nécessaires et la détermination des charges de la comptabilité analytique, dans le but de calculer le résultat analytique du produit FARINE.

Section 3 : Cas pratique au sein de l'entreprise.

Dans l'étape suivante, on procède à la mise en œuvre de la méthode des coûts complets par centres d'analyse à partir des données obtenues de la comptabilité é générale et les achats des emballages (**annexe 1**).

3.1. Calcule du résultat analytique de SEMOULE du mois de septembre selon la méthode des centres d'analyse :

3.1.1. Tableau de répartition des charges indirectes :

Tableau 3.1 : Tableau de répartition des charges indirectes.

CHARGES INDIRECTES	MONTANTS	SECTIONS AUXILIAIRES				SECTIONS PRINCIPALES							
		ADM		Main		Approvisionnements		Moulin I		Moulin II		DISTRIBUTION	
												Comm	
CHARGES D'EXPLOITATION	27 962 597	9 034 337,34		1 759 570,66		1 999 591,34		3 110 155,14		10 151 747,89		1 907 195,07	
. Achats consommés de matériels et fournitures	792 692	34%	271 664	0%	3 627	30%	236 667,11	6%	43 736,31	30%	236 997,85	0%	-
. GAZ- ELECTRICITE	1 369 910	2%	27 398	1%	13 699	5%	68 495,48	15%	205 486,43	75%	1 027 432,16	2%	27 398,19
. EAU	144 901	2%	2 898	1%	1 449	5%	7 245,04	15%	21 735,13	75%	108 675,67	2%	2 898,02
. Charges de personnel	16 892 222	27%	4 507 518	10%	1 691 384	9%	1 589 687,64	11%	1 864 972,89	32%	5 453 856,89	11%	1 784 802,42
. Impôts et taxes	7 674	0%	0	0%	-	0%	-	0%	-	0%	-	100%	7 674,00
. Service	4 034 077	99%	4 013 803	0%	7 200	0%	13 073,63	0%	-	0%	-	0%	-
.Assurance	500 000							26%	130 000,00	74%	370 000,00		
. Dotations d'amortissements	4 221 122	5%	211 056	1%	42 211	2%	84 422,44	20%	844 224,38	70%	2 954 785,32	2%	84 422,44
CHARGES FINANCIERES	0	0,00				0,00						0,00	
. Charges d'intérêts		0%	0,00				-						-
. Autres charges financières			0,00				-						-
CHARGES SUPPLETIVE	0	-		-		0						0	
. La rémunération des K propres et K propres assimilés			0				-						-
. Autre charge supplitive		100%	0				-						-
TOTAUX DE LA REPARTITION PRIMAIRE (TRP)	27 962 597	9 034 337		1 759 571		1 999 591		3 110 155		10 151 748		1 907 195	
ADM		-100%	-9 495 149	30%	2 848 545	20%	1 899 029,71	10%	949 514,86	30%	2 848 544,57	10%	949 514,86
Main		10%	460811,52	-100%	-460811,23	10%	460 811,52	15%	691 217,28	60%	2 764 869,14	5%	230 405,76
TOTAUX DE LA REPARTITION SECONDAIRE (TRS)	27 962 597	0		0		4 359 433		4 750 887		15 765 162		3 087 116	
		Nature de l'unité d'œuvre				Qtl triturer		Qtl triturer		Qtl triturer		Qtl Vendu	
		Nombre de l'unité d'oeuvre				20 510,00		20 510,00		69 990,00		90 699,80	
		Coût de l'unité d'œuvre				212,55		231,64		225,25		34,04	

Source : Document interne du CIC de Baghlia.

3.1.2. Calcul du coût d'achat de MP (Blé dur) :

Tableau 3.2 : Calcul du coût d'achat des MP (Blé dur)

COUT D'ACHAT DES MP			
ELEMENTS	Blé Dur		
	QTE	CU	V
<u>CHARGES DIRECTES</u>			
Achat Blé Dur	69 990,00	2 280,00	159 577 200,00
Frais accessoires d'achat			34 728,80
<u>CHARGES INDIRECTES</u>			
Section Approvisionnement	69 990,00	212,55	14 876 483,95
COUT D'ACHAT	69 990,00	2 493,05	174 488 412,75
Stocks Initial	5868,2	2 280,00	13 379 496,00
Entrée	67 099,00	2 493,05	167281011,7
Total	72 967,20	2475,91	180 660 507,68
Sortie	69 990,00	2475,91	173 289 216,69
Stocks Final	2 977,20	2475,91	7 371 290,98
Total	72 967,20	2475,91	180 660 507,68

Source : Documents internes du CIC de Baghlia

Après le calcul du coût d'achat en incluant les charges directes et indirectes au prix d'achat, on a effectué l'inventaire dans le but d'obtenir la disponibilité de la matière première « Blé dur » afin d'avoir le coût moyen pondéré de Blé dur.

3.1.3 Coût de production de la SEMOULE

Pour calculer le coût de production de la SEMOULE, on doit d'abord calculer le coût de production des rebuts récupérable de la SEMOULE destinés à être vendus (SOUS-PRODUITS) pour diminuer le coût de production de la SEMOULE en vrac (PSF) avec la valeur globale des deux SOUS-PRODUITS (3SF et Son/SEMOULE). Ensuite on pourra ainsi calculer le coût de production du produit fini SEMOULE.

Coût de production du sous-produit « 3SF »

Tableau 3.3 : Coût de production du sous-produit.

COUT DE PRODUCTION DU SOUS-PRODUIT 3SF			
ELEMETS	3 SF		
	QTE	CU	V
Prix de Vente de 3 SF	5 960,00	1 900,00	11 324 000,00
Marge Bénéficiaire	11 324 000,00	5%	566 200,00
Frais de Distribution	5 960,00	34,04	202 858,32
Cout de Production de 3 SF	5 960,00	1 770,96	10 554 941,68

Source : Document interne du CIC de Baghlia.

Le coût de production de 3SF = chiffre d'affaires 3SF – marge bénéficiaire estimé – frais de distribution

Coût de production 3SF = 11 324 000 DA – 566 200 – 202 858,32 = **10 554 941 ,68 DA.**

Coût de production du sous-produit Son/Semoule.

Tableau 3.4 : Coût de production du sous-produit Son/Semoule.

COUT DE PRODUCTION DU SOUS-PRODUIT Son/SEMOULE			
ELEMETS	Son		
	QTE	CU	V
Prix de Vente de Son	5 753,40	1 800,00	10 356 120,00
Marge Bénéficiaire	10 356 120,00	5%	517 806,00
Frais de Distribution		34,04	-
Cout de Production de Son	5 753,40	1 710,00	9 838 314,00

Source : Document interne du CIC de Baghlia.

Le coût de production de Son/SEMOULE est calculé de la même manière que 3SF

Coût de production de SMOULE en vrac (PSF).

Tableau 3.5 : Coût de production de SEMOULE en vrac (PSF)

COUT DE PRODUCTION DE SEMOULE EN VRAC (PSF)			
ELEMENTS	Semoule		
	QTE	CU	V
CHARGES DIRECTES			
MATIERE PREMIERE CONSOMMEE	69 990,00	2 475,91	173 289 216,69
CHARGES INDIRECTES			
Section MOULIN II	69 990,00	225,25	15 765 161,59
CREBLURE	40,80	2 200,00	89 760,00
COUT DE PRODUCTION GLOBAL	69 949,20	2 701,46	188 964 618,29
Cout de Production de 3 SF	5 839,00	141,68	10 554 941,68
Cout de Production de Son	21 065,00	513,00	9 838 314,00
Cout de production Semoule	43 045,20	2428,01	168 571 362,61

Source : Document interne du CIC de Baghlia.

Le coût de production de la SEMOULE en vrac (PSF) = [(Matière première consommée* CMUP de la matière première achetée) – charge indirecte unitaire de la section moulin II du centre d’analyse principale – CREBLURE] – [Coût de production (3SF + Son/SEMOULE)].

Le coût de production de la SEMOULE en vrac (PSF) = 168 571 362,61 DA

Coût de production de la SEMOULE (5KG et 10KG)

Tableau 3.6 : Coût de production de la SEMOULE (5KG et 10KG)

ELEMETS	05KG			10 KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
<u>CHARGES DIRECTES</u>						
CONSOMM SEMOULE	675,00	2 428,01	1 638 907,83	3 339,00	2 428,01	8 107 130,72
CONSOMAT EMBALLAGES			253 152,18			478 472,25
<u>CHARGES INDIRECTES</u>						
MOULIN II	675,00	225,25	152 042,92	3 339,00	225,25	752 105,65
COUT DE PRODUCTION	675,00	3 028,30	2 044 102,93	3 339,00	2 796,56	9 337 708,63

Source : Document interne du CIC de Baghlia.

- Coût de production du produit finis SEMOULE 05kG = SEMOULE en vrac consommé* Coût de production unitaire de SEMOULE en vrac – emballage consommé – charge indirecte de la section MOULIN II du centre d’analyse principal.
- Coût de production du produit finis SEMOULE 05kG = 2 044 102,93 DA
- Le coût de production du produit fini SEMOULE 10KG est calculé de la même façon que le coût de production SEMOULE 5KG

Inventaire permanent du produit finis « SEMOULE »

Tableau 3.7 : Inventaire permanent du produit finis « SEMOULE »

ELEMETS	05KG			10 KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
<u>STOCKS INITIAL</u>	20,00	3 361,51	67 230,11	20,00	3 339,15	66 783,09
<u>PRODUCTION</u>	675,00	3 028,30	2 044 102,93	3 339,00	2 796,56	9 337 708,63
TOTAL	695,00	3 037,89	2 111 333,04	3 359,00	2 799,79	9 404 491,72
<u>DISPONIBLE</u>	695,00	3 037,89	2 111 333,04	3 359,00	2 799,79	9 404 491,72
<u>SORTIE</u>	690,00	3 028,30	2 089 527,44	3 299,00	2 796,56	9 225 846,29
<u>STOCK FINAL</u>	5,00	4 361,12	21 805,60	60,00	2 977,42	178 645,43
TOTAL	695,00	3 037,89	2 111 333,04	3 359,00	2 799,79	9 404 491,72

Source : Document interne du CIC de Baghlia.

- Inventaire du produit fini SEMOULE 5KG = Stock initial + production = sorties + stock final
- CMUP SEMOULE 5KG = SI en valeur + Production en valeur / Qt SI + Qt production
- CMUP SEMOULE 5KG = 3 037.89 DA
- L'inventaire de la SEMOULE 10KG est calculé de la même manière que la SEMOULE 5KG

Inventaire permanent du sous-produit « 3 SF »

Tableau 3.8 : Inventaire permanent du sous-produit « 3 SF »

Eléments	3 SF		
	QTE	CU	V
Stock initial	324,50	1 300,00	421 850,00
Production	5 839,00	2 073,52	12 107 294,44
Total	6 163,50	2 032,80	12 529 144,44
Disponibile	6 163,50	1 821,37	12 529 144,44
Sortie	5 880,00	2 073,52	12 192 308,84
Stock final	283,50	1 188,13	336 835,60
Total	6 163,50	2 032,80	12 529 144,44

Source : Document interne du CIC de Baghlia.

- L'inventaire et le CMUP de 3SF sont calculés sur le même principe que la SEMOULE 5KG

Inventaire permanent du sous-produit « Son/SEMOULE »

Tableau 3.9 : Inventaire permanent du sous-produit « Son/SEMOULE »

Eléments	SON/SEMOULE		
	QTE	CU	V
Stock initial	1 067,60	1 300,00	1 387 880,00
Production	21 065,00	1 770,96	37 305 343,35
Total	22 132,60	1 748,25	38 693 223,35
Disponible	22 132,60	1 748,25	38 693 223,35
Sortie	21 132,60	1 770,96	37 425 060,48
Stock final	1 000,00	1 268,16	1 268 162,88
Total	22 132,60	1 748,25	38 693 223,35

Source : Document interne du CIC de Baghlia

- Même principe de calcul que les inventaires précédents

3.1.4. Coût de revient du produit finis SEMOULE :

Tableau 3.10 : Coût de revient du produit finis SEMOULE :

ELEMETS	05 KG			10KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
<u>CHARGES DIRECTES</u>						
C/Production des produits vendus	690,00	3 037,89	2 096 143,59	3 299,00	2 799,79	9 236 504,37
<u>CHARGES INDIRECTES</u>						
COMMERCIAL	690,00	34,04	23 485,28	3 299,00	34,04	112 286,85
COÛT DE REVIENT	690,00	3 071,93	2 119 628,87	3 299,00	2 833,83	9 348 791,22

Source : Document interne du CIC de Baghlia

- Coût de revient du produit fini SEMOULE 5KG = Qt des produit vendus * CMUP du coût de production SEMOULE 5KG – les charges indirecte de la section commerciale dans le centre d'analyse principal
- Coût de revient du produit fini SEMOULE 5KG = 2 119 628,87

Le calcul pour la semoule de 10KG est de la même façon.

3.1.5. Résultat analytique de la SEMOULE

Tableau 3.11 : Résultat analytique de la SEMOULE

ELEMETS	05KG			10 KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
PRIX DE VENTE	690,00	3 350,00	2 311 500,00	3 299,00	3 359,09	11 081 650,00
COÛT DE REVIENT	690,00	3 072,43	2 119 976,71	3 299,00	2 834,34	9 350 493,36
RESULTAT ANALYTIQUE	690,00	277,57	191 523,29	3 299,00	524,75	1 731 156,64
GAIN(S)	690,00	277,57	191 523,29	3 299,00	524,75	1 731 156,64
PERTE(S)	0,00	0,00	-	0,00	0,00	-

Source : Document interne du CIC de Baghlia

- Résultat analytique SEMOULE 5KG = CA -Coût de revient
- Résultat analytique SEMOULE 5KG = 191 523,29
- Même calcul pour SEMOULE 10KG

Le résultat analytique de SEMOULE 5KG est positif, le produit SEMOULE 5KG est donc favorable.

Le résultat analytique de SEMOULE 10KG est positif, le produit SEMOULE 10KG est donc favorable.

3.2. Calcule du résultat analytique de la FARINE du mois de septembre avec la méthode des centres d'analyse

Les calculs des différents coûts sont de même base que le produit SEMOULE

3.2.1. Coût d'achat de la matière première (Blé tendre) :

Tableau 3.12 : Coût d'achat de la matière première (Blé tendre)

COUT D'ACHAT DES MP			
ELEMENTS	Blé Tendre		
	QTE	CU	V
<u>CHARGES DIRECTES</u>			
Achat Blé Tendre	20 510,00	1 285,00	26 355 350,00
<u>CHARGES INDIRECTES</u>			
Section Approvisionnement	20 510,00	212,55	4 359 432,57
COUT D'ACHAT	20 510,00	1 497,55	30 714 782,57
Stocks Initial	7511,2	1 285,00	9 651 892,00
Entrée	20 980,00	1 497,55	31418631,81
Total	28 491,20	1441,52	41 070 523,81
Sortie	20 510,00	1441,52	29 565 495,43
Stocks Final	7 981,20	1441,52	11 505 028,38
Total	28 491,20	1441,52	41 070 523,81

Source : Document interne du CIC de Baghlia

3.2.2. Coût de production de la FARINE :

Coût de production du sous-produit « Son/FARINE » :

Tableau 3.13 : Coût de production du sous-produit « Son/FARINE ».

COUT DE PRODUCTION DU SOUS-PRODUIT Son/FARINE			
ELEMETS	Son		
	QTE	CU	V
Prix de Vente de Son	21 132,60	1 800,00	38 038 680,00
Marge Bénéficiaire	38 038 680,00	5%	1 901 934,00
Frais de Distribution		34,04	
Cout de Production de Son	21 132,60	1 710,00	36 136 746,00

Source : Document interne du CIC de Baghlia

Coût de production de la FARINE en vrac (PSF)

Tableau 3.14 : Coût de production de la FARINE en vrac (PSF) :

COUT DE PRODUCTION DE Farine			
ELEMENTS	Farine		
	QTE	CU	V
<u>CHARGES DIRECTES</u>			
MATIERE PREMIERE CONSOMMEE	20 510,00	1 441,52	29 565 495,43
CHARGES INDIRECTES			
Section MOULIN I	20 510,00	231,64	4 750 887,28
COUT DE PRODUCTION GLOBAL	20 510,00	1 673,15	34 316 382,71
Cout de Production de Son	5 829,00	485,99	2 832 817,27
Cout de production Farine	14 681,00	1535,03	31 483 565,45

Source : Document interne du CIC de Baghlia

Coût de production du produit finis FARINE :

Tableau 3.15 : Coût de production du produit finis FARINE.

ELEMETS	05KG			10 KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
<u>CHARGES DIRECTES</u>						
CONSOMMATION FARINE	2 030,00	1 535,03	3 116 110,90	415,00	1 535,03	637 037,45
CONSOMMATION EMBALLAGES			1 012 782,80			57 695,75
<u>CHARGES INDIRECTES</u>						
QUANDITIONNEMENT	2 030,00	231,64	470 224,34	415,00	231,64	96 129,61
COUT DE PRODUCTION	2 030,00	2 265,58	4 599 118,04	415,00	1 905,69	790 862,81

Source : Document interne du CIC de Baghlia

Inventaire permanent du produit finis FARINE :

Tableau 3.16 : Inventaire permanent du produit finis FARINE

ELEMETS	05KG			10 KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
<u>STOCKS INITIAL</u>	40,00	1 839,62	73 584,88	-	-	-
<u>PRODUCTION</u>	2 030,00	2 265,58	4 599 127,95	415,00	1 905,70	790 864,83
TOTAL	2 070,00	2 257,35	4 672 712,83	415,00	1 905,70	790 864,83
<u>DISPONIBLE</u>	2 070,00	2 257,35	4 672 712,83	415,00	1 905,70	790 864,83
<u>SORTIE</u>	1 940,00	2 265,58	4 395 225,73	410,00	1 905,70	781 336,34
<u>STOCK FINAL</u>	130,00	2 134,52	277 487,10	5,00	1 905,70	9 528,49
TOTAL	2 070,00	2 257,35	4 672 712,83	415,00	1 905,70	790 864,83

Source : Document interne du CIC de Baghlia

Inventaire du sous-produit « Son/FARINE » :

Tableau 3.17 : Inventaire du sous-produit « Son/FARINE » :

ELEMETS	SON		
	QTE	CU	V
<u>STOCKS INITIAL</u>	167,20	1 300,00	217 360,00
<u>PRODUCTION</u>	5 829,00	1 710,00	9 967 590,00
TOTAL	5 996,20	1 698,57	10 184 950,00
<u>DISPONIBLE</u>	5 996,20	1 698,57	10 184 950,00
<u>SORTIE</u>	5 753,40	1 710,00	9 838 314,00
<u>STOCK FINAL</u>	242,80	1 427,66	346 636,00
TOTAL	5 996,20	1 698,57	10 184 950,00

Source : Document interne du CIC de Baghlia

3.3.3. Coût de revient de la FARINE

Tableau 3.18 : Coût de revient de la FARINE

ELEMETS	05KG			10KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
<u>CHARGES DIRECTES</u>						
C/Produc des produits vendues	1 940,00	2 257,35	4 324 500,00	410,00	2 257,35	925 513,17
<u>CHARGES INDIRECTES</u>						
COMMERCIAL	1 940,00	34,04	66 031,07	410,00	34,04	13 955,02
COUT DE REVIENT	1 940,00	2 263,16	4 390 531,07	410,00	2 291,39	939 468,19

Source : Document interne du CIC de Baghlia

3.3.4. Résultat analytique de la FARINE :

Tableau 3.19 : Résultat analytique de la FARINE

ELEMETS	05KG			10 KG		
	QTE	CU	V	QTE	CU	V
PRIX DE VENTE	1 940,00	2 243,98	4 353 312,00	410,00	2 134,15	875 000,00
COUT DE REVIENT	1 940,00	2 263,16	4 802 725,00	410,00	2 291,39	939 468,19
RESULTAT ANALYTIQUE		- 19,19	- 449 413	410,00	-157,24	- 64 468,19
GAIN(S)	-	-	-	-	-	-
PERTE(S)	1 940,00	-19,19	- 37 219,07	410,00	-157,24	- 64 468,19

Source : Document interne du CIC de Baghlia

Le résultat analytique de FARINE 5KG est négatif, cela représente donc un résultat analytique défavorable.

Le résultat analytique de FARINE 10KG est négatif, cela représente donc un résultat analytique défavorable.

Conclusion

Durant notre stage pratique au sein du **CIC de Baghlia**, on a pu obtenir des informations sur l'ensemble des filiales du groupe AGRO-DIV et particulièrement l'organisme d'accueil.

Le service comptabilité et finance nous a communiqué en premier lieu les informations générales concernant la comptabilité analytique tel que :

Les matières premières utilisées ;

Les produits finis fabriqués ;

Les produits semi-finis fabriqués ;

Les sous-produits fabriqués ;

Le processus de production de chaque produit ;

Les méthodes utilisées pour le calcul des coûts.

Ensuite, on a eu la chance de mettre en œuvre l'une des méthodes de calcul des coûts complets, qui est la méthode des centres d'analyse. Cela nous a permis de bien maîtriser la méthode concernée.

Enfin, on a déduit que la comptabilité analytique joue un rôle très important sur le contrôle de gestion.

Conclusion générale

Ce mémoire avait pour ambition de mesurer l'importance de la modélisation des coûts au sein des entreprises et son impact sur le contrôle de gestion, en se demandant si vraiment la comptabilité analytique constitue-t-elle un outil d'aide à la prise de décision ?

Il a fallu dans un 1^{er} temps de définir la notion de la comptabilité analytique et ses différents outils.

Ainsi, on a procédé à la détermination des différentes variantes de la comptabilité analytique, parmi ses variantes il existe deux principales parties qu'on a présenté dans les deux premiers chapitres, la première partie s'agit des coûts complets, tant dit que la deuxième concerne les coûts partiels.

La méthode des coûts complets est considérée comme une méthode traditionnelle de la comptabilité analytique, contrairement à la méthode des coûts partiel. En effet cette dernière est apparue dans le but d'accomplir les insuffisances de la méthode des coûts complets, malgré cela les entreprises appliquent généralement la méthode des coûts complets.

Ces différentes méthodes ont pour objectif principal commun ; il s'agit de déterminer le coût de revient des produits commercialisés afin de le comparer au chiffre d'affaires et d'obtenir la différence qui est le résultat analytique, ce résultat peut être négatif, nul ou positif.

La méthode traditionnelle consiste à la détermination des charges directes et indirectes issus à partir de la comptabilité générale afin que ces charges soient traitées et analysées dans la comptabilité analytique.

Par contre la méthode moderne consiste à la détermination des charges variables et fixes issus à partir de la comptabilité générale afin que ces charges soient déduites du chiffre d'affaires afin d'obtenir le résultat analytique. Ce qui rend cette méthode plus fiable est son aide à la prise de décision et faire les bons choix grâce à sa méthode de calcul qui permet de savoir à quel niveau les produits ou les activités ne peuvent pas couvrir leurs charges.

A travers des acquis obtenus dans notre travail de recherche, nous avons pu mettre en œuvre nos connaissances reçus tout au long de notre cursus universitaire au sein du **CIC de Baghlia**.

Au sein du service comptabilité et finance nous avons pu voir de manière générale les actions suivantes :

- Les produits fabriqués et les matières premières utilisées ;
- Processus de fabrication de chaque produit ;
- Les informations obtenues de la comptabilité générale au niveau des comptes des charges de la classe 6 du système comptable et financier ;
- Les informations obtenues à partir de la comptabilité des matières, tel que les fiches des stocks des matières premières et des produits ;
- Les différents centres d'analyse et le fonctionnement du tableau de répartition des charges indirectes ;

- La méthode de calcul des coûts complets à travers des centres d'analyse sur Excel ;

- La valorisation des sorties des stocks au coût moyen unitaire pondéré (CMUP).

En outre, ce projet était une opportunité pour bien connaître la comptabilité analytique particulièrement la méthode des coûts complets, la mise en œuvre de cette dernière, la bonne lecture et compréhension des données de la comptabilité générale et analytique. Ainsi, il nous a permis de s'adapter et s'améliorer dans l'usage de l'Excel, d'enrichir et d'approfondir nos connaissances techniques.

Liste des figures

Figure 1.1. : Schéma démonstratif des différentes méthodes de l'analytique.....	.17
Figure 1.2 : Répartition des charges selon la méthode des centres d'analyse.....	22
Figure 1.3 : Les différentes étapes de calcul des coûts.....	24
Figure 1.4 : La répartition des charges par la méthode (ABC).....	35
Figure 2.1 : Graphe de la croissance du coût variable.....	44
Figure 2.2 : Graphe de la variation du coût fixe.....	45
Figure 2.3. : Graphe de la variation du coût fixe.....	45
Figure 2.4. : Graphe de l'accroissement du coût global et de la quantité produite.....	51
Figure 3.1. : Organigramme interne du CIC d'AGRO-DIV de Baghlia.....	61
Figure 3.2. : Processus de la production de la semoule.....	63
Figure 3.3 : Procédure de production de la Farine.....	67

Liste des tableaux

Tableau 1.1 : Répartition des charges indirects	23
Tableau 1.2 : Répartition des charges indirectes.....	28
Tableau 1.3 : Répartition des charges indirectes.....	29
Tableau 1.4 : Coût d'achat de la matière première X et Y	30
Tableau 1.5 : Coût de production du produit A et B.....	31
Tableau 1.6 : Coût de revient du produit A et B	31
Tableau 1.7 : Résultat analytique du produit A et B :	32
Tableau 1.8 : Résultat analytique global des deux produits	32
Tableau 1.9 : répartition des charges indirectes.....	37
Tableau 1.10 : Coût de revient et résultat analytique par produit	37
Tableau 2.1 : Représentation de calcul par la méthode des coûts variables.....	47
Tableau 2.2 : Méthode de calcul du coût spécifique.....	53
Tableau 3.1 : Tableau de répartition des charges indirectes.	71
Tableau 3.2 : Calcul du coût d'achat des MP (Blé dur)	72
Tableau 3.3 : Coût de production du sous-produit.	73
Tableau 3.4 : Coût de production du sous-produit Son/Semoule.	74
Tableau 3.5 : Coût de production de SEMOULE en vrac (PSF)	74
Tableau 3.6 : Coût de production de la SEMOULE (5KG et 10KG)	75
Tableau 3.7 : Inventaire permanent du produit finis « SEMOULE ».....	76
Tableau 3.8 : Inventaire permanent du sous-produit « 3 SF »	77
Tableau 3.9 : Inventaire permanent du sous-produit « Son/SEMOULE »	78
Tableau 3.10 : Coût de revient du produit finis SEMOULE :	78
Tableau 3.11 : Résultat analytique de la SEMOULE.....	79
Tableau 3.12 : Coût d'achat de la matière première (Blé tendre)	80
Tableau 3.13 : Coût de production du sous-produit « Son/FARINE ».....	81
Tableau 3.14 : Coût de production de la FARINE en vrac (PSF) :	81
Tableau 3.15 : Coût de production du produit finis FARINE.	82
Tableau 3.16 : Inventaire permanent du produit finis FARINE	82
Tableau 3.17 : Inventaire du sous-produit « Son/FARINE » :	83
Tableau 3.18 : Coût de revient de la FARINE.....	83
Tableau 3.19 : Résultat analytique de la FARINE	84

Bibliographie

Ouvrage :

- Alazard. C, Sépari. S, Plan Comptable Général (1982-titre III et 1986) cité dans : contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2001.
- Ausset. G, Margerin. J, Comptabilité analytique, les éditions d'organisation, 1990.
- Chokron. M, Reix. R, Planification des systèmes d'information et stratégie de l'entreprise. R.F.G ; 1987.
- C. Pérochon, J. Leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, Foucher, 1982.
-
- Doriath.B, et al, Comptabilité et gestion des organisations, 6° Ed, paris, Dunod, page 268.
- Gérard. M, Comptabilité analytique, 3° Edition, Bréal, 2004.
- GERVAIS. M, contrôle de gestion, Edition Economica, 1997, page 174.
- Lebas. M, « Comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986, page 13.
- JACQUOT. TH, Milkoff. R, Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts, Pearson Education, 2007.

Article :

- ANDERSAN. S.R, KAPLAN. R, Time-driven activity based costing, Havard Business school press, Boston, 2007, 266 pages.
- Partridge. M, et Perren. L, « An integrated framework for activity-based decision making », Management Decision, vol. 36, 1998, n° 9, p. 580–588.
- Ittner C. D, Lanen W. N, et Larcker D. F, « The association between activity-based costing and manufacturing performance », Journal of Accounting Research, Vol. 40, 2002, n° 3, p. 711-726.
- Robert. S, Kaplan. R, « Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage », Accounting Horizons, September 1992, p. 1-13.

Autres :

- Plan comptable général
- Plan comptable français

Cours :

- Benbouzid. Badr-Eddine, COURS DE COMPTABILITE ANALYTIQUE, Ummto.
- Saheb. Z, contrôle stratégique, cours UMMTO.

Site web :

- Maxicours
- Wikipédia

ANNEXE

- **Charges de la comptabilité générale incluses dans la comptabilité analytique**

Charge incorporable		Charge Supplétive
60/Achat Consommés	194039173.81	
61/Services extérieurs	382273.63	
62/Autres Services extérieurs	3586089.84	
63/Charge de Personnel	16892222	
64/impôts taxes et ver assimilés	7674	
66/Charge financière	0	
68/686 Dotation aux amortissements provisions et pertes de valeur	4161088.09	

- **Achats d'emballages :**

Sac kraft farine 05kg	1012782.80
Sac poly farine 10 kg	56770.75
Sac poly farine 50kg	687039.19
Sac kraft semoule 05kg	253152.18
Sac poly semoule 10kg	466274.45
Sac poly semoule 25kg	3081988.45
Sac poly <u>sssf</u> 25 kg	437411.75

Source : Document interne de l'entreprise

Table des matières

Remerciement.....	2
Dédicaces.....	4
Liste des abréviations	7
Introduction générale	9
Chapitre I : Comptabilité analytique et méthode des coûts complets.....	14
Section 1 : Comptabilité analytique	15
1.1. Définition de la comptabilité analytique :	15
1.2. Autres définitions.....	15
1.3. Apparition de la comptabilité analytique	16
1.4. Outils de la comptabilité analytique	17
1.5 Définitions des modèles de calcul des coûts :	17
1.5.1. Méthode des coûts complets :.....	18
1.5.2. Méthode des coûts partiel :.....	18
1.6. Définition et types de charges	18
1.6.1. Définition :.....	18
1.6.2 Type de charges :.....	18
1.7. Définition et classification des coûts.....	19
1.7.1 Définition des coûts :	19
1.7.2 Classification des coûts :	19
1.8. Objectifs de la comptabilité analytique.....	20
Section 2 : Le modèle des centres d'analyse	21
2.1. Définition :	21
2.2. Types des centres d'analyse :	21
2.2.1. Centres opérationnels :.....	21
2.2.2. Centres de structure :	21
2.3. Répartition des charges selon la méthode des centres d'analyse	22
2.4. Les différentes étapes de calcul des coûts :.....	24
2.4.1. Coût d'achat :	24
2.4.2. Coût de production :	24
2.4.3. Coût de revient :	25
2.4.4. Résultat analytique :	25
2.5. Valorisation des sorties de stock :.....	25
2.5.1. La méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP) :	25
2.5.2. La méthode du premier entré-premier sortie (PEPS) :	25
2.5.3. La méthode du dernier entré-premier sortie (DEPS) :	26
2.6. Avantages et inconvénients de la méthode des centres d'analyse :.....	26
2.6.1. Avantages da la méthode des centres d'analyse.....	26
2.6.1.1. Au niveau de la méthode du (CMUP) :.....	26
2.6.1.2. Au niveau du modèle (FIFO).....	26
2.6.1.3. Au niveau du modèle (LIFO) :	26
2.6.2. Inconvénients de la méthode des centres d'analyse :	27
2.6.2.1. Au niveau de la méthode (CMUP) :.....	27
2.6.2.2. Au niveau du modèle (FIFO).....	27
2.6.2.3. Au niveau du modèle (LIFO) :	27
2.7. Application de la méthode des centres d'analyse par le CMUP	28
Section 3 : Le modèle de calcul à base d'activité (ABC)	33

3.1. Définition.....	33
3.2. Notion de base de la méthode ABC	33
3.3. Les raisons de la naissance de l'ABC.....	34
3.4. La pratique de la méthode ABC	34
3.5 Répartition des charges selon la méthode ABC.....	35
3.6. Application de la méthode ABC	36
3.7. Les apports de la méthode ABC :.....	39
3.7.1 Niveau (Objet de coûts)	39
3.7.2. Niveau des activités	40
3.8. Obstacles et limites de la méthode ABC.....	40
Conclusion.....	41
Chapitre 2 : Méthode des coûts partiels et des coûts standards :	42
Section 1 : Le modèle du coût variable (simple et évoluée)	43
1.1. Méthode du coût variable simple :	43
1.1.1. Définition de la méthode :	43
1.1.2. Les utilisations du Direct Costing dans le contrôle de gestion :	43
1.1.3. La distinction coût variable, coût fixe :	44
1.1.3.1. Le coût variable :	44
1.1.3.2. Le coût fixe :	45
1.2. La marge sur coût variable :.....	46
1.3. Le résultat analytique de l'entreprise :.....	47
1.4. Le seuil de rentabilité :	47
1.4.1. Calcul du seuil de rentabilité :	48
1.4.1.1 La marge sur coût variable = le coût fixe :.....	48
1.4.1.2. Résultat = zéro :.....	48
1.4.1.3. Chiffre d'affaires = Total des charges :.....	48
1.4.2 Recherche de la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint :.....	49
1.4.3. La marge de sécurité :	49
1.4.4. L'indice de sécurité :	49
1.5. Avantages et inconvénients de la méthode du coût variable :	50
1.5.1. Avantages :.....	50
1.5.2. Inconvénients :	50
1.6 Les limites de l'utilisation du coût variable simple :.....	51
Section 2 : Modèle de calcul du coût spécifique :	52
2.1 Définition :.....	52
2.2. Les principes du coût spécifique :	52
Section 3 : La méthode du coût marginal	54
3.1. Principe et définition :.....	54
3.2. Les différents types de coûts marginaux :	54
3.2.1. Classification selon la nature de l'activité :	54
3.2.2. Classification selon l'importance de la variation du niveau d'activité :	54
3.2.3. Classification selon le sens de la variation du niveau d'activité :	54
3.3. Les composants du coût marginal :.....	55
3.4. Calcul du coût marginal :.....	55
3.5. Avantages et inconvénients de la méthode :.....	56
3.5.1. Avantages :.....	56
3.5.2. Inconvénients :	56
Conclusion	57

Chapitre III : Etude de cas sur l'élaboration de calcul des coûts complets : exemple de CIC AGRODIV de Baghlia.....	58
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	59
1.1. Présentation du CIC de Baghlia :.....	59
1.2. Historique du CIC de Baghlia :.....	59
1.3. Présentation du service comptabilité et finance :.....	61
1.3.1. Missions de ce service :.....	61
1.3.2. Sections de ce service :.....	61
1.3.2.1. Section comptabilité générale :.....	61
1.3.2.2. Section trésorerie :.....	61
Section 2 : Processus de fabrication au sein de l'entreprise.....	62
2.1. Le processus de production de la Semoule.	62
2.1.1. Les étapes du processus de fabrication de la semoule :.....	63
2.2. Le processus de production de la Farine.	65
2.2.1. Partie réception de blé.....	67
2.2.2. Partie nettoyage de blé sale.....	67
2.2.3. Système d'aspiration : Un système d'aspiration (ventilateurs plus filtres) dans chaque passage pour éliminer les poussières.....	67
2.2.4. Le broyage.....	68
2.2.5. La réduction.....	68
2.2.6. Le convertissage.....	68
2.2.7. Transport pneumatique.....	69
Section 3 : Cas pratique au sein de l'entreprise.....	70
3.1.2. Calcul du coût d'achat de MP (Blé dur) :.....	72
3.1.3 Coût de production de la SEMOULE.....	73
3.1.4. Coût de revient du produit finis SEMOULE :.....	78
3.1.5. Résultat analytique de la SEMOULE.....	79
3.2. Calcule du résultat analytique de la FARINE du mois de septembre avec la méthode des centres d'analyse.....	80
3.2.1. Coût d'achat de la matière première (Blé tendre) :.....	80
3.2.2. Coût de production de la FARINE :.....	81
3.3.3. Coût de revient de la FARINE.....	83
3.3.4. Résultat analytique de la FARINE :.....	84
Conclusion.....	85
Conclusion générale.....	86
Liste des figures.....	89
Liste des tableaux.....	90
Bibliographie.....	91
ANNEX.....	92
Résumé.....	97

Résumé

A travers ce mémoire, on a un seul objectif au sein des entreprises, il s'agit de la minimisation des coûts à fin d'avoir une rentabilité favorable ainsi maximiser le profit de l'entreprise.

Afin d'améliorer la performance de pilotage de l'entreprise, il est indispensable de maîtriser la modélisation des coûts, car cela joue un rôle très important sur le processus de contrôle de gestion, et cette modélisation met en évidence le choix de décisions de l'entreprise.

La comptabilité analytique dispose une variante de modèles de calcul des coûts, est considérée notamment un outil de contrôle de gestion, car c'est un moyen de techniques que l'entreprise procède afin d'en choisir ses décisions.

Cette comptabilité est une méthode d'analyse des coûts qui nous permet a quel point les produits couvrent les charges, afin d'obtenir un résultat analytique favorable pour l'entreprise

Enfin la comptabilité analytique vise à bien de guider et mener les gestionnaires d'entreprise dans leur processus de prise de décision en examinant à la fois : les questions spécifiques liées au processus de calcul des coûts ; La prise de décision de gestion plus généralement permise par l'information sur les coûts.

Abstract

The aim of this thesis is to minimise costs in order to maximise profitability and thus maximise the company's profit.

In order to improve the company's management performance, it is essential to master cost modelling, as this plays a very important role in the management control process, and this modelling highlights the company's choice of decisions.

Cost accounting is a variant of costing models and is considered a management control tool, as it is a means of techniques that the company uses to make its decisions.

This accounting is a method of cost analysis that allows us to see how much income covers expenses, in order to obtain a favourable analytical result for the company.

Finally, cost accounting aims to guide and lead business managers in their decision making process by examining both: specific issues related to the costing process; and management decision making more generally enabled by cost information.