

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET  
POPULAIRE DE  
L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE



Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou Faculté des  
Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des sciences économiques



*Mémoire en vue de l'obtention du Diplôme de Master en  
science économiques*

*Spécialité : économie monétaire et financière*

**Thème :**

**L'impact du choix des clés de répartition des charges  
indirectes sur la maîtrise des coûts au sien de l'entreprise  
industrielle**

**Cas : Electro-Industries ; AZAZGA ; TIZI-OUZOU**



**Réalisé par :**

M<sup>ème</sup> DJAHDOU Née ARBADJI Karima

M<sup>r</sup> MADI AOMAR

**Encadré par :**

- M<sup>r</sup> HANTALA Akli

**Soutenu publiquement devant :**

- **Président (e) du jury :** Mme BERKAL née OUAMAR Sabrina (MCA - UMMTO)

- **Evaluateur :** M<sup>r</sup> FERLAS Mohamed (MCB - UMMTO)

- **Rapporteur :** Mr HANTALA Akli (MAA - UMMTO)

# Remerciement

*Au terme de ce travail, nous tenons à  
exprimer nos vifs  
remerciements à :*

*En premier lieu, nous remercierons Dieu le tout-puissant qui nous  
a procuré la volonté, la force et la connaissance pour accomplir ce  
modeste travail.*

*Nous aimerons d'abord remercier MR. HANTALA AKLI, notre  
promoteur ; pour son aide précieuse, ses conseils judicieux, ainsi que  
le temps qu'il nous a consacré au long de cette période, sans oublier sa  
participation à l'élaboration de ce mémoire. Nous tenons aussi à  
remercier les membres du jury qui évalueront ce travail :*

*Mme OUAMAR Sabrina*

*MR FERLAS Mohand*

*Au premier responsable de m'avoir autorisé a continué mes  
études*

*A tous les responsables et au personnel d'Electro Industries pour  
leurs soutiens et leur contribution pour la rédaction de nôtres  
travaille*

*Au responsable de la DFC de nous avoires donnée accès à toutes  
les informations, aussi qu'aux logiciels comptabilité analytique*

*A ma responsable de m'avoir libérer pendant mon stage pratique  
dans mon poste de travaille*

# *DEDICACE*

*A la mémoire de ma très cher mère, merci que dieu l'accueil dans son vaste paradis et lui accord sa miséricorde infini*

*A mon marie pour son soutien constant, son accompagne tout ou longue de mon parcours et pour m'avoir permis de poursuivre mes études*

*A mes très chères filles Merina, Elina, Elisa*

*Force d'inspiration et de courage*

*A ma belle sœur*

*A mon père, aussi que son épouse*

*A mes frères et sœurs aussi que leurs enfants*

*A ma belle famille*

*ARBADJI Karima*

# *DEDICACE*

*À mon père et à ma mère,*

*Pour leur amour infini, leurs sacrifices silencieux et leur soutien indéfectible.*

*À mes trois frères : Djafer et son épouse Nouara, Boussad et Rabah,  
Pour leur affection, leurs encouragements et leur présence rassurante.*

*À mes quatre sœurs : Soraya, Hassiba, Kahina et Samia,  
Pour leur tendresse, leur inspiration et leur soutien tout au long de mon  
parcours.*

*À mes amis de la résidence universitaire : Amayas, Samy, Aghiles, Mebrouk et  
Lounes,*

*Pour les moments partagés, les échanges enrichissants et l'amitié sincère.*

*À Lyliya,*

*Mon amie intime, ma confidente, un soutien précieux dans les moments de  
doute comme dans les instants de joie. Ta présence a donné à ce parcours une  
lumière particulière.*

*À vous tous,*

*Je dédie ce modeste travail avec toute ma reconnaissance et mon affection.*

*Madi Aomar*



# **SOMMAIRE :**

# SOMMAIRE

<b>Introduction générale</b> .....	<b>1</b>
<b>Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts</b> .....	<b>5</b>
<b>Introduction</b> .....	<b>5</b>
<b>Section 1 : La nécessité de la comptabilité analytique</b> .....	<b>6</b>
<b>Section 2 : Traitement des charges dans la comptabilité analytique</b> .....	<b>28</b>
<b>Conclusion</b> .....	<b>41</b>
<b>Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes</b> .....	<b>43</b>
<b>Introduction</b> .....	<b>43</b>
<b>Section 1 : Fondements et typologie des clés de répartition</b> .....	<b>43</b>
<b>Section 2 : Critères d'évaluation et enjeux du choix des clés</b> .....	<b>54</b>
<b>Conclusion</b> .....	<b>65</b>
<b>Chapitre 3 : Cas concret versus Cas simulé</b> .....	<b>68</b>
<b>Introduction</b> .....	<b>68</b>
<b>Section 1 : Présentation du contexte de l'étude</b> .....	<b>69</b>
<b>Section 2 : Clés de répartition : analyse critique et propositions</b> .....	<b>83</b>
<b>Section 3 : Analyse des résultats et recommandations</b> .....	<b>101</b>
<b>Conclusion</b> .....	<b>117</b>
<b>Conclusion Générale</b> .....	<b>119</b>
<b>Bibliographie</b> .....	<b>121</b>



**INTRODUCTION**

**GENERALE :**

# Introduction générale

## Introduction générale :

Dans un environnement économique en constante mutation, marqué par l'intensification de la concurrence, la pression sur les coûts et l'exigence de performance accrue, les entreprises industrielles se trouvent confrontées à la nécessité de mieux comprendre, maîtriser et optimiser leurs charges. Dans ce contexte, la comptabilité analytique s'impose comme un outil fondamental permettant de fournir aux gestionnaires des informations pertinentes et détaillées pour le pilotage interne et la prise de décision.

Cependant, si la comptabilité analytique offre une vision plus fine des coûts que la comptabilité générale, elle se heurte à des difficultés majeures, notamment en ce qui concerne le traitement des charges indirectes. Ces dernières, par nature communes à plusieurs produits, services ou centres de responsabilité, ne peuvent être affectées directement et nécessitent un processus de répartition reposant sur l'utilisation de clés appropriées.

Le choix de ces clés de répartition revêt alors une importance stratégique : il influence directement la fiabilité du calcul des coûts de revient, l'évaluation des performances, la rentabilité des produits et, enfin, la capacité de l'entreprise à maîtriser ses coûts.

Dans le cadre de ce travail, nous nous intéressons particulièrement à l'entreprise ENEL (Electro-Industries AZAZGA), acteur industriel implanté dans la région de Tizi-Ouzou. Notre réflexion s'articule autour de la problématique suivante :

**« Dans quelle mesure les clés de répartition des charges indirectes, actuellement en vigueur au sein d'Electro-Industries, est-elle efficaces pour la maîtrise des coûts »**

# Introduction générale

Pour tenter d'apporter des éléments de réponse à cette problématique, nous formulons les hypothèses suivantes :

**H1** : Le choix des clés de répartition des charges indirectes actuellement appliquées au sein de l'ENEL influence significativement la maîtrise des coûts et la rentabilité globale de l'entreprise.

**H2** : L'utilisation de clés de répartition adaptées aux spécificités des activités et des processus de l'entreprise permet d'obtenir des coûts de revient plus fiables et pertinents.

**H3** : L'introduction de méthodes modernes, telles que la méthode ABC (Activity-Based-Costing), permettrait d'améliorer la pertinence de la répartition des charges indirectes et de renforcer le système de maîtrise des coûts au sein de l'ENEL.

## Méthodologie et Outils de Recherche

Pour mener à bien cette étude et vérifier les hypothèses formulées, nous avons adopté une approche combinant à la fois un cadre théorique et une étude empirique. Sur le plan théorique, nous avons procédé à une analyse approfondie de la littérature relative à la comptabilité analytique, à la gestion des coûts, ainsi qu'aux différentes méthodes de traitement et de répartition des charges indirectes, en nous appuyant notamment sur les contributions d'auteurs tels que Thierry Jacquot, Richard Milkoff, Grand Guillot F. Et Grand Guillot B.

Sur le plan empirique, notre étude de cas porte sur l'entreprise ENEL. Nous avons mobilisé plusieurs outils méthodologiques afin de recueillir et d'analyser les données nécessaires :

L'observation directe des pratiques comptables et des méthodes de répartition mises en œuvre dans l'entreprise.

Des entretiens libres avec les responsables financiers, les chefs de services concernés et les acteurs impliqués dans la gestion des coûts.

# **Introduction générale**

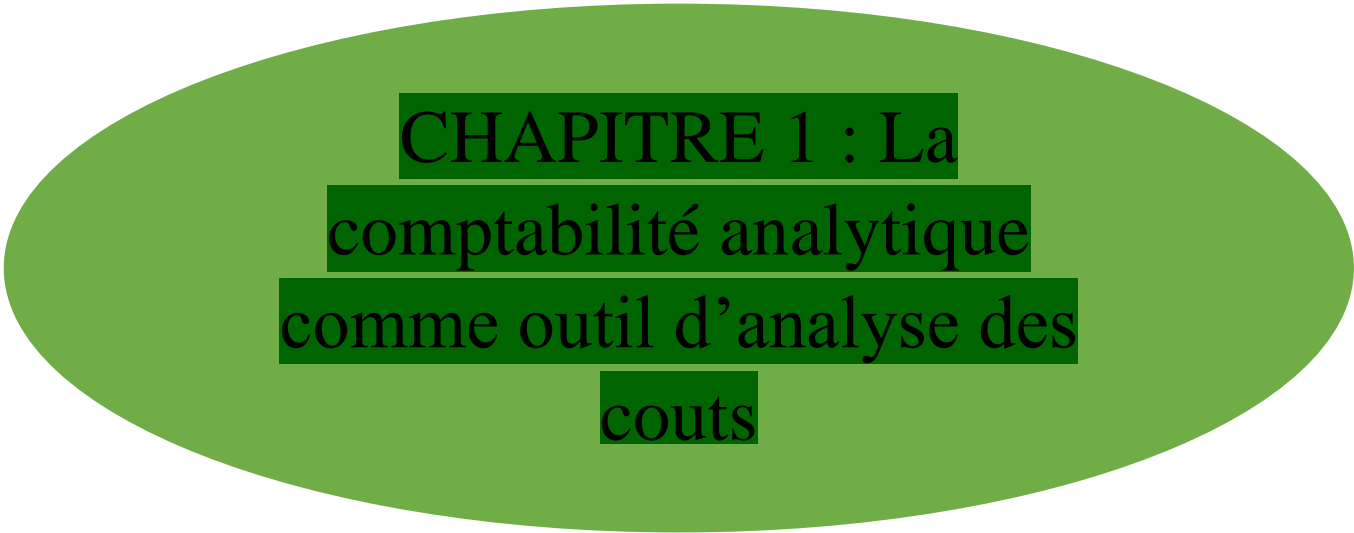
L'analyse documentaire, exploitant les documents internes tels que les états financiers, les fiches de calcul des coûts, les rapports d'activité et les tableaux de bord. Des simulations chiffrées, comparant l'impact des différentes clés de répartition sur les coûts de revient, la rentabilité des produits et la maîtrise globale des charges. Cette approche nous permettra d'évaluer la pertinence des pratiques actuelles au sein de l'ENEL et d'identifier les leviers d'amélioration pour optimiser le système de répartition des charges indirectes et renforcer le contrôle des coûts.

## **Structure du Mémoire**

Dans cette perspective, notre travail s'articulera autour de trois chapitres :

Le premier chapitre sera consacré aux fondements théoriques de la comptabilité analytique, en insistant sur son rôle dans l'analyse des coûts et la prise de décision.

Le deuxième chapitre portera sur les clés de répartition des charges indirectes, en présentant leurs typologies, leurs critères de choix et leurs impacts sur la maîtrise des coûts. Le troisième chapitre sera dédié à l'étude de cas de l'ENEL, à travers l'analyse des méthodes de répartition appliquées, l'évaluation de leur pertinence et la formulation de recommandations adaptées. L'objectif global de cette recherche est de mettre en évidence l'importance stratégique du choix des clés de répartition des charges indirectes pour la maîtrise des coûts et l'amélioration de la performance économique de l'entreprise industrielle.



**CHAPITRE 1 : La  
comptabilité analytique  
comme outil d'analyse des  
couts**

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### Introduction :

Ce premier chapitre vise à jeter les bases conceptuelles de la discipline, au cœur de préoccupations de la comptabilité analytique, également désignée sous le terme de comptabilité de gestion. Face à un environnement économique exigeant une information toujours plus fine et réactive pour le pilotage, la comptabilité générale<sup>1</sup>(SCF)<sup>2</sup>, bien qu'indispensable pour ses fonctions légales et de communication externe, révèle certaines limites pour éclairer les décisions managériales internes<sup>3</sup>.

L'objectif fondamental de ce chapitre est de démontrer que la comptabilité analytique dépasse largement la simple fonction technique de calcul des coûts. Elle constitue un système d'information et opérationnel puissant, permettant non seulement d'analyser la rigueur de la formation et la structure des coûts, mais aussi servir de levier essentiel à la création de valeur au sein de l'entreprise industrielle. Comme le soulignent Jacquot et Milkoff, la comptabilité de gestion vise à fournir des informations pour la prise de décision et l'amélioration de la performance, deux piliers de la création de valeur. Nous explorons comment cette discipline, par ses méthodes et ses outils, offre aux gestionnaires les moyens de comprendre en profondeur les mécanismes de coûts, d'évaluer la performance, de fonder leurs décisions sur des bases solides, afin de renforcer l'avantage compétitif de leur organisation<sup>4</sup>.

Pour ce faire, notre analyse s'articulera en deux sections interdépendantes. La première section mettra en lumière la nécessité de la comptabilité analytique, en explicitant les insuffisances de la comptabilité générale pour le pilotage interne et en définissant les objectifs et le champ d'action spécifiques de la comptabilité analytique. La deuxième section se concentrera sur le traitement des charges au sein de ce système analytique, en abordant les typologies fondamentales de charges et en introduisant les enjeux liés à leur imputation correcte, notamment le défi posé par les charges indirectes constitue un point névralgique pour la suite de notre étude.

---

<sup>1</sup> Mandou, C. (2003). Comptabilité générale de l'entreprise : Instruments et procédures (1ère éd.). De Boeck ; page 6

<sup>2</sup> (SCF) : signifie Système Comptable Financier. C'est le référentiel comptable national mis en place en Algérie depuis le 1er janvier 2010, pour remplacer l'ancien Plan Comptable National (PCN)

<sup>3</sup> Sbai, H. (2015). Analyse financière [Présentation PowerPoint]. Université Hassan II, Casablanca. Page

<sup>4</sup> Jacquot, T., et Milkoff, R. (2007). Comptabilité de gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Dareios & Pearson Education France. Page 3

## **Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts**

### **Section 1 : La nécessité de la comptabilité analytique**

La pertinence et l'utilité de la comptabilité analytique se comprennent mieux lorsqu'on examine d'abord les capacités et les limites du système comptable traditionnel pour les besoins de gestion interne, justifiant ainsi l'émergence d'un outil complémentaire spécifiquement dédié au pilotage de la performance et à l'analyse des coûts.

#### **1. Limites de la comptabilité générale pour le pilotage interne :**

La comptabilité générale, telle qu'elle est structurée par le Système Comptable Financier en Algérie, constitue l'épine dorsale de l'information financière de toute entité économique. Sa mission est primordiale, elle assure l'enregistrement systématique et chronologique des transactions, la production d'états financiers normalisés (bilan, compte de résultat, annexes) visant à donner une image fidèle du patrimoine, de la performance globale et de la situation financière de l'entreprise<sup>1</sup>. Tout ça pour répondre à des obligations légales et fiscales impérieuses et sont principalement destinés à des utilisateurs externes investisseurs, prêteurs, administration fiscale, partenaires sociaux qui ont besoin d'une information fiable, comparable et synthétique pour fonder leurs jugements et leurs décisions<sup>2</sup>.

Cependant, si le SCF remplit avec rigueur cette fonction essentielle de communication externe et de conformité, son architecture et ses finalités mêmes induisent des limites significatives lorsqu'il s'agit de l'utiliser comme principal instrument de pilotage interne et d'aide à la décision managériale au quotidien, surtout dans le secteur industriel. Ce secteur, caractérisé par la complexité de ses processus de transformation, la diversité de ses produits, l'importance de ses coûts de production et la nécessité d'une réactivité constante face aux évolutions du marché, requiert une information de gestion beaucoup plus fine, analytique et prospective que celle offerte par la comptabilité générale. Les travaux de Engel et Kletz , ainsi que les analyses de praticien Cazenave convergent pour souligner ces insuffisances pour les besoins internes. Examinons plus en détail ces limitations :

---

<sup>1</sup> Édition ENAG. (2013). Manuel de comptabilité financière. ENAG. p. 12, en référence à l'article 3 de la loi 07-11

<sup>2</sup> Mandou, C. Comptabilité générale de l'entreprise : Op cit ; page 6

## **Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts**

### **1.1. Manque de détail analytique et de pertinence pour le calcul des coûts spécifiques :**

La comptabilité générale classe les charges principalement par nature (achats de matières, salaires, loyers, amortissements, etc.) au sein du compte de résultat. Si cette classification est utile pour une vision globale des dépenses, elle ne permet pas de répondre à des questions pour un gestionnaire industriel<sup>1</sup> : Quel est le coût de revient exact du produit A par rapport au produit B ? Quelle est la marge réelle dégagée par la ligne de production X ? Quel est le coût de fonctionnement de l'atelier Y ou du service Z ? La comptabilité générale n'est pas conçue pour affecter les charges aux différents objets de coût internes (produits, services, activités, centres de responsabilité) avec la précision requise. Elle fournit un coût global des biens vendus, mais sans détailler la contribution et la consommation de ressources de chaque composante. Cette absence de granularité empêche une analyse fine de la rentabilité par produit ou par segment, et rend difficile l'identification des activités les plus coûteuses ou les moins efficaces<sup>2</sup>.

### **1.2. Orientation historique et caractère statique de l'information :**

Le principe fondamental du coût historique régit l'évaluation de nombreux actifs en comptabilité générale. Les biens sont enregistrés à leur valeur d'acquisition et cette valeur n'est que partiellement ajustée par les amortissements ou les provisions, sans toujours refléter leur valeur économique actuelle ou leur coût de remplacement. De plus, l'information est essentiellement rétrospective, enregistrant des transactions passées. Si cette approche est nécessaire pour la vérifiabilité et l'objectivité des comptes, elle limite fortement son utilité pour la planification, la prévision et la prise de décision proactive<sup>3</sup>. Les managers ont besoin d'anticiper les coûts futurs, de simuler l'impact de différentes stratégies, et d'évaluer les performances en temps quasi réel, ce que la périodicité (souvent annuelle, avec des situations intermédiaires) et la nature historique de la comptabilité générale ne facilitent pas.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Mandou, C. Comptabilité générale de l'entreprise : Op cit ; page 6

<sup>2</sup> Engel, F., et Kletz, F. Comptabilité générale. Op cit. page 151

<sup>3</sup> Engel, F., & Kletz, F. Comptabilité générale. I dem .page 152

<sup>4</sup> Mandou, C. Comptabilité générale de l'entreprise :op cit; page 6

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 1.3. Rigidité due à la normalisation et focalisation externe:

Le SCF, comme tout système de comptabilité générale, est soumis à un cadre réglementaire strict (lois, décrets, plan de comptes). Cette normalisation est indispensable pour assurer la comparabilité des états financiers et la conformité aux exigences légales et fiscales<sup>1</sup>. Cependant, cette rigidité la rend moins flexible et moins adaptable aux besoins spécifiques de chaque entreprise ou aux questionnements particuliers des managers<sup>2</sup>. Les formats de présentation et les indicateurs sont standardisés pour les tiers et ne correspondent pas nécessairement aux leviers d'action internes ou aux indicateurs de performance opérationnelle spécifiques à l'entreprise. Sa finalité première étant la communication externe et la reddition des comptes, elle est moins optimisée pour fournir des informations sur mesure pour le diagnostic interne et le pilotage stratégique quotidien.

### 1.4. Vision globale et agrégée, pour l'analyse stratégique détaillée :

Les informations issues de la comptabilité générale sont présentées à un niveau d'agrégation qui concerne l'entreprise dans son ensemble. Le résultat net, par exemple, est un indicateur global de performance. Il est difficile, sur cette seule base, de comprendre les contributions spécifiques de chaque Usine, de chaque département ou de chaque processus à ce résultat<sup>3</sup>. Cette vision macro ne permet pas d'évaluer l'impact détaillé de décisions spécifiques (par exemple, l'introduction d'une nouvelle technologie dans un atelier) ni de mener une analyse stratégique fine par centre de responsabilité ou par segment d'activité, ce qui est pourtant essentiel pour une gestion décentralisée et responsabilisant<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Mandou, C. Comptabilité générale de l'entreprise : op cit ; page 7

<sup>2</sup> Engel, F., & Kletz, F. Comptabilité générale. I bid .page 152

<sup>3</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions. page 15

<sup>4</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts (5e éd.). Pearson. page 227

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 1.5. Faible prise en compte des éléments non monétaires et qualitatifs :

La comptabilité générale se concentre presque exclusivement sur les flux monétaires et les aspects financiers quantifiables. Elle ignore largement, ou ne traite qu'indirectement, les données non financières qui sont pourtant des déterminants cruciaux de la performance à long terme et de la compétitivité. Des éléments tels que la satisfaction et la fidélité des clients, la qualité des produits et des processus, le taux de service, les délais de livraison, la capacité d'innovation, la motivation et les compétences du personnel (capital humain), ou la valeur des relations avec les fournisseurs (capital relationnel) ne sont pas capturés de manière explicite par les états financiers traditionnels. Or, ces facteurs qualitatifs ont un impact direct sur les coûts futurs et la création de valeur<sup>1</sup>.

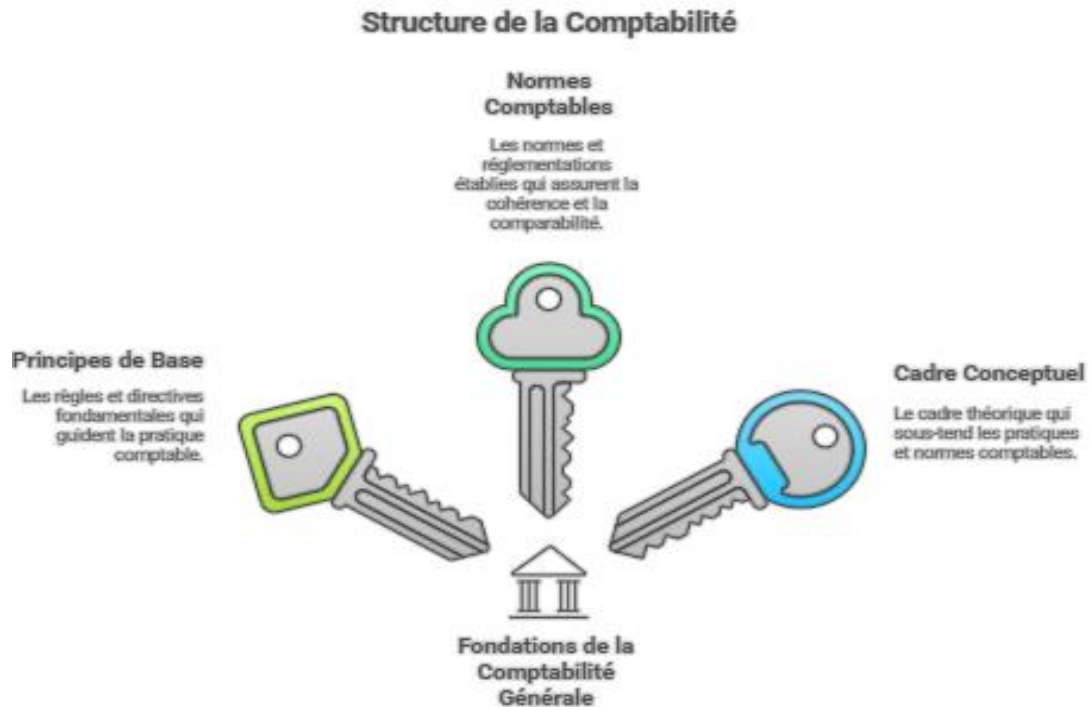
Si la comptabilité générale et le Système Comptable Financier constituent une fondation indispensable pour la transparence et la conformité, leurs caractéristiques intrinsèques ces du manque de détail analytique, orientation historique, rigidité, vision globale, et focalisation sur le monétaire qui limitent considérablement leur portée pour les besoins spécifiques du pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise industrielle.

Ces insuffisances ont créé un vide informationnel que la comptabilité analytique est venue combler, en proposant des outils et des méthodes spécifiquement conçus pour l'analyse des coûts, l'évaluation de la performance interne et l'aide à la décision managériale.

---

<sup>1</sup> Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.-H., & Bescos, P.-L. (2005). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* (2e éd.). Gualino éditeur. Page 89

Figure 1 : Les piliers fondamentaux de la structure de la comptabilité générale



**Source :** Adapter selon Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts (5e éd.). Pearson

### **2. L'émergence et les objectifs de la comptabilité analytique comme système d'information pour la décision :**

Face aux limites inhérentes de la comptabilité générale pour répondre aux besoins d'analyse et de pilotage interne des entreprises, et en réponse à un environnement économique et industriel en constante évolution, un système d'information complémentaire et spécifiquement orienté vers la gestion s'est progressivement développé. La comptabilité analytique, également désignée sous les termes de comptabilité de gestion ou historiquement de comptabilité industrielle.

#### **2.1. L'émergence historique et l'évolution de la comptabilité analytique**

L'émergence de la comptabilité analytique est intrinsèquement liée aux transformations du monde industriel et à la complexification des processus de production. Ses origines remontent au XIXe siècle, avec la Révolution Industrielle. Les grandes entreprises industrielles, notamment dans des secteurs comme la sidérurgie, la

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

mécanique, la chimie ou la verrerie, ont ressenti un besoin croissant de connaître avec plus de précision leurs coûts de production dans un contexte de fabrication de masse et de diversification progressive de leurs produits. Il ne suffisait plus de connaître le résultat global de l'entreprise ; il devenait crucial de comprendre la rentabilité de chaque produit et l'efficacité de chaque étape du processus de fabrication<sup>1</sup>. Au début du XXe siècle et durant l'entre-deux-guerres, la formalisation de la comptabilité analytique s'est accélérée, notamment sous l'influence des principes du taylorisme et de l'organisation scientifique du travail, qui ont introduit l'étude des temps, la décomposition des tâches et la ventilation des coûts. C'est également à cette époque que des méthodes comme celle des sections homogènes et du coût complet ont commencé à être développées et standardisées, trouvant une officialisation en France, par exemple, dans le Plan Comptable Général de 1947. Après la Seconde Guerre mondiale, la discipline s'est techniquement enrichie, notamment avec l'application des principes de la comptabilité en partie double à l'analyse des coûts et l'apparition de méthodes innovantes visant à améliorer le calcul des coûts de revient, telles que la méthode GP<sup>2</sup> de Georges Perrin ou la méthode UVA<sup>3</sup> (Unités de Valeur Ajoutée). Les années 1970-1980, marquées par la révolution informatique, ont permis de traiter des volumes de données plus importants et ont favorisé l'élargissement du champ d'application de la comptabilité analytique au-delà du seul secteur industriel, notamment aux services. C'est aussi durant cette période qu'ont émergé de nouvelles approches en réponse aux critiques des méthodes traditionnelles, la plus notable étant la méthode ABC<sup>4</sup> depuis les années 1990, la comptabilité analytique continue d'évoluer, s'adaptant aux nouveaux paradigmes de gestion (qualité totale, juste-à-temps, Management agile, pilotage par la valeur) et

---

<sup>1</sup> Mines Paris PSL. La comptabilité analytique réponse directe aux limites de la comptabilité générale. Direns. Consulté le 18/04/2025 , à

l'adresse [https://direns.minesparis.psl.eu/Sites/ComptaG/co/comptagenerale\\_ULcg03.html](https://direns.minesparis.psl.eu/Sites/ComptaG/co/comptagenerale_ULcg03.html)

<sup>2</sup> Method GP: C'est une méthode de calcul des coûts complets développés en France par Georges Perrin dans les années 1950. Elle est une variante de la méthode des sections homogènes Sa particularité réside dans le traitement des charges de structure (charges fixes indirectes) et la notion de coût d'imputation rationnelle. Elle vise à neutraliser l'effet des variations du niveau d'activité sur les coûts unitaires fixes en imputant les charges fixes sur la base d'un niveau d'activité normal ou rationnel.

<sup>3</sup> Méthode UVA : Développée en France, notamment par la CEGOS dans les années 1950-1960, la méthode UVA est une autre approche des coûts complets qui cherche à simplifier la répartition des charges indirectes. Elle repose sur l'idée de mesurer l'ensemble des activités de l'entreprise à travers une unité de mesure commune et abstraite.

<sup>4</sup> Méthode ABC: Développée plus récemment (années 1980-1990), notamment par Kaplan et Cooper, la méthode ABC est une approche des coûts complets qui vise à une allocation plus précise des charges indirectes en les rattachant aux activités qui les consomme, puis en imputant le coût de ces activités aux produits (ou autres objets de coût) en fonction de leur consommation réelle de ces activités

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

intégrant des outils comme les coûts par les caractéristiques, pour répondre toujours mieux aux besoins de pilotage stratégique et opérationnel des entreprises .

### 2.2 Définition et finalité de la comptabilité analytique

Contrairement à la comptabilité générale qui est un système d'information fortement normalisé et principalement tourné vers l'extérieur, la comptabilité analytique, également appelée comptabilité de gestion, se définit comme un mode de traitement et d'analyse interne des données économiques et financières de l'entreprise, spécifiquement conçu pour répondre aux besoins d'information des gestionnaires en vue du pilotage de la performance et de la prise de décision. Elle ne se substitue pas à la comptabilité générale, mais la prolonge et l'enrichit en fournissant une vision plus détaillée et opérationnelle de l'activité.

#### 2.2.1 Définition : Un système d'information interne pour la gestion

La comptabilité analytique peut être caractérisée comme un système d'organisation de l'information économique qui permet de<sup>1</sup> :

- Identifier, mesurer et analyser les coûts associés aux différentes fonctions de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration), aux différentes activités (concevoir un produit, traiter une commande, régler une machine), et surtout aux différents objets de coût (produits, services, clients, projets, centres de responsabilité).
- Expliquer la formation des résultats en détaillant la contribution de chaque segment de l'entreprise (par produit, par marché, etc.) au résultat global.
- Fournir des informations pertinentes pour la planification, le contrôle et la prise de décision managériale<sup>2</sup>.

Nature est optionnelle, offrant ainsi une grande flexibilité. Chaque organisation se doit d'ajuster ses procédés et instruments de comptabilité analytique en fonction de sa structure, son domaine d'opération, sa dimension, sa technologie, sa stratégie et particulièrement, à ses requis spécifiques en matière d'information pour la gestion. Elle

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions PAGE 16

<sup>2</sup> Libeo.io. (2025, 3 janvier). Comptabilité analytique. Blog Libeo.io. <https://libeo.io/blog/expertise-comptable/comptabilite-analytique> CONSULTER LE 18/04/2025

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

se base sur un raisonnement économique plutôt que sur une conformité rigoureuse à des normes comptables externes. La comptabilité de gestion est une branche qui permet de transmettre des informations financières indispensables pour la prise de décisions<sup>1</sup>.

### 2.2.2 Finalité principale : l'aide à la décision et au pilotage de la performance interne

L'objectif principal de la comptabilité analytique est d'éclairer et de guider les actions des gestionnaires à tous les échelons de l'entreprise. Ce n'est pas un but en soi, mais un outil au service de la gestion. Ces informations ne sont habituellement pas conçues pour être divulguées en dehors de la société.

Les finalités peuvent être regroupées autour de plusieurs axes<sup>2</sup> :

- **Compréhension des phénomènes économiques internes** : Aider les managers à comprendre comment les coûts sont générés, où ils se situent, et comment ils se comportent. Cette compréhension est le préalable à toute action d'optimisation.
- **Calcul des coûts pertinents** : Fournir des coûts (coût de revient, coût partiel, coût marginal, coût par activité, etc.) qui soient pertinents pour les différents types de décisions à prendre (tarification, acceptation ou refus de commande, lancement de produit, choix d'investissement, etc.).
- **Évaluation de la performance** : Permettre d'évaluer la rentabilité des différents produits, services, clients, ou activités, et la performance des différents centres de responsabilité. Cette évaluation est essentielle pour identifier les succès et les domaines nécessitant une amélioration.
- **Contrôle de gestion** : Servir de base au contrôle budgétaire en permettant la comparaison des coûts réels aux coûts préétablis (budgets, standards) et l'analyse des écarts. Ce contrôle vise à s'assurer que les ressources sont utilisées efficacement et que les objectifs sont atteints.

---

<sup>1</sup> Ouazzani Touhami, N. . Finance d'entreprise : Analyse des coûts [Présentation PowerPoint]. ENSAM, Université Hassan II, Casablanca. P6

<sup>2</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions. PAGE 16

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

- **Planification et budgétisation** : Fournir les données historiques et les analyses de comportement des coûts nécessaires à l'élaboration des budgets et des plans opérationnels futurs.
- **Optimisation et amélioration continue** : les coûts des activités et des processus, la comptabilité analytique (notamment via des approches comme l'ABC) peut aider à identifier les activités sans valeur ajoutée, les gaspillages, et les opportunités d'amélioration de l'efficacité.

En définitive, la comptabilité analytique transforme les données brutes, souvent issues de la comptabilité générale, en informations utilisables pour la gestion. Elle constitue un pont entre la documentation des faits économiques et leur étude en vue d'une gestion dynamique et performante de l'entreprise industrielle. Il a donc une double fonction, à la fois stratégique, en précisant les orientations à long terme, et opérationnelle, en soutenant la gestion quotidienne.

### 2.3 Les objectifs fondamentaux de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique, en tant que système d'information interne dédié à la gestion, poursuit un ensemble d'objectifs fondamentaux qui visent tous à améliorer la compréhension des opérations, à éclairer la prise de décision et à optimiser la performance globale de l'entreprise. Ces objectifs, bien que parfois présentés avec des nuances différentes selon les auteurs, convergent vers la fourniture d'une information pertinente et actionnable pour les managers. S'appuyant sur les travaux de référence en la matière et les synthèses pratiques<sup>1</sup>, ces objectifs principaux peuvent être regroupés comme suit :

#### 2.3.1 Calculer et analyser et expliquer les coûts :

C'est l'objectif le plus fondamental et historiquement le premier de la comptabilité analytique. Il s'agit de :

- Déterminer avec la plus grande précision possible les coûts associés aux différentes fonctions de l'entreprise (approvisionnement, production,

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions.p 17

## **Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts**

distribution, administration), aux diverses activités réalisées, et surtout aux différents objets de coût (produits, services, commandes, projets, clients, etc.).

- Comprendre la structure de ces coûts (leur composition en charges directes et indirectes, leur nature fixe ou variable) et leur comportement face aux variations du volume d'activité ou d'autres inducteurs.
- Expliquer la formation du coût de revient complet d'un produit ou d'un service, en identifiant la contribution de chaque étape du processus et de chaque ressource consommée.

### **2.3.2 Permettre la maîtrise et le contrôle des coûts :**

Une fois les coûts connus et analysés, la comptabilité analytique devient un outil essentiel pour leur maîtrise et leur contrôle. Cet objectif se traduit par la capacité à :

- Superviser, surveiller et analyser les dépenses de l'entreprise de manière détaillée.
- Comparer les coûts réels aux coûts préétablis (budgets, coûts standards, objectifs) afin d'identifier les écarts (favorables ou défavorables).
- Analyser les causes de ces écarts (écarts sur prix, sur quantités, sur volume d'activité, sur rendement, etc.) pour comprendre les sources d'efficacité ou d'inefficacité.
- Mettre en œuvre des actions correctives pour ajuster la gestion financière et opérationnelle et ramener les coûts vers les objectifs fixés.

### **2.3.3 Soutenir et éclairer la prise de décision managériale:**

C'est l'une des finalités les plus valorisées de la comptabilité analytique, qui transforme l'information de coût en un véritable outil d'aide à la décision. Elle fournit des données précises pour une vaste gamme de décisions, telles que :

- La politique de tarification : fixation des prix de vente en fonction des coûts et des marges souhaitées.
- La gestion de la gamme de produits/services (décisions de lancement, de développement, de maintien ou d'abandon d'un produit/service basées sur sa rentabilité analysée).

## **Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts**

- Les choix d'investissement (évaluation de la rentabilité prévisionnelle de nouveaux équipements, technologies ou projets).
- Les décisions d'externalisation ("faire ou faire faire") en comparant les coûts internes à ceux du marché.
- L'optimisation des processus de production, des méthodes de distribution ou des stratégies commerciales.

### **2.3.4 Mesurer, évaluer et améliorer la performance :**

La comptabilité analytique permet d'évaluer la rentabilité des différents produits, services, clients, activités ou centres de responsabilité. Elle fournit ainsi une mesure de la performance interne, distincte du seul résultat global de la comptabilité générale. Cette évaluation est cruciale pour :

- Identifier les segments les plus performants et ceux qui le sont moins.
- Comprendre les facteurs clés de succès et les zones de faiblesse.
- Soutenir une démarche d'amélioration continue des processus opérationnels et de la gestion financière en fournissant des indicateurs de suivi.

### **2.3.5 Optimiser l'allocation des ressources :**

En fournissant des données détaillées sur les coûts des différentes activités, projets ou produits, et sur leur contribution à la performance, la comptabilité analytique aide la direction à allouer les ressources rares (financières, humaines, matérielles) de manière plus efficace et efficiente. Elle permet de concentrer les efforts et les moyens sur les activités les plus créatrices de valeur ou les plus alignées avec les objectifs stratégiques de l'entreprise<sup>1</sup>.

### **2.3.6 Faciliter la planification et la budgétisation :**

Les données historiques de coûts et l'analyse de leur comportement est notamment la distinction entre coûts fixes et variables, sont indispensables pour l'élaboration des budgets prévisionnels et des plans opérationnels. La comptabilité analytique fournit la base pour estimer les coûts futurs en fonction des niveaux d'activité anticipés.

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. P 57

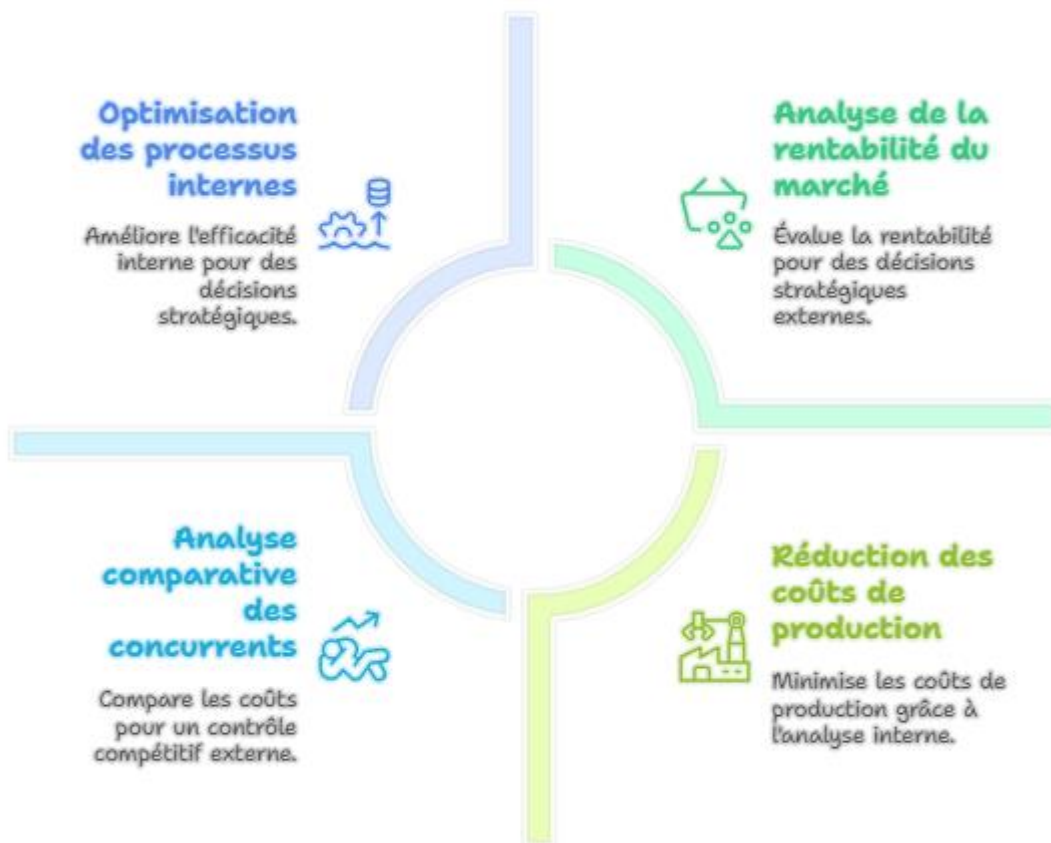
## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 2.3.7 Valoriser certains éléments du bilan :

Bien que ce ne soit pas son objectif premier, la comptabilité analytique contribue à la comptabilité générale en fournissant les informations nécessaires à la valorisation des stocks du produits finis, en-cours de production, et parfois matières premières si leur coût d'achat inclut des frais d'approvisionnement indirects et de la production immobilisée.

En définitive, les objectifs de la comptabilité analytique convergent vers un but ultime : doter les gestionnaires d'une compréhension approfondie des mécanismes de coûts et de performance de leur organisation, afin de leur permettre de prendre des décisions plus éclairées, de contrôler plus efficacement les opérations et d'orienter l'entreprise vers une plus grande efficacité et une meilleure création de valeur.

**Figure 2 : Objectifs et rôles de la comptabilité analytique**



**Source** : Adapter selon Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions.

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 1.3 Articulation et complémentarité entre comptabilité générale et comptabilité analytique :

Bien que la comptabilité générale et la comptabilité analytique possèdent des finalités, des utilisateurs et des cadres réglementaires distincts, elles ne fonctionnent pas en vase clos. Une articulation et une complémentarité significatives existent entre ces deux systèmes d'information comptable au sein de l'entreprise.<sup>1</sup>

### 3.1 La Comptabilité Générale comme Source de Données Primaires pour la Comptabilité Analytique :

L'une des articulations les plus fondamentales et les plus directes entre la comptabilité générale (ou financière, régie par le SCF en Algérie) et la comptabilité analytique réside dans le fait que la première constitue la principale source de données primaires pour la seconde. Bien que la comptabilité analytique développe ses propres classifications, retraitements et analyses, elle ne part pas de zéro ; elle s'appuie de manière significative sur les informations financières initialement collectées et enregistrées par le système de comptabilité générale.

La comptabilité générale, par sa nature exhaustive et son obligation d'enregistrer chronologiquement tous les flux économiques et financiers de l'entreprise avec les tiers, ainsi que certains flux internes ayant une incidence patrimoniale, génère un volume considérable de données chiffrées. Ce sont principalement les charges, telles qu'elles sont enregistrées et classées par nature dans les comptes de la classe 6 du Système Comptable Financier, par exemple, les achats de matières premières et de fournitures, les charges de personnel (salaires, cotisations sociales), les services extérieurs (loyers, assurances, entretien, transport), les impôts et taxes, ou encore les dotations aux amortissements des immobilisations qui constituent la matière première essentielle pour la plupart des calculs de coûts entrepris en comptabilité analytique. Sans la rigueur de la comptabilité générale dans la saisie des pièces justificatives (factures, bulletins de paie, etc.) et l'enregistrement des montants correspondants, la comptabilité analytique manquerait de la base de données quantitative indispensable pour :

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions. P 19

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

- Identifier les différentes catégories de charges engagées par l'entreprise.
- Quantifier le montant total de ces charges sur une période donnée.
- Engager le processus de retraitement et de reclassement analytique nécessaire à la détermination des coûts des produits, services ou activités.

La qualité, la fiabilité et l'exhaustivité des enregistrements en comptabilité générale sont donc des conditions préalables à la production d'une information de coût pertinente en comptabilité analytique. Si les données de base issues de la comptabilité générale sont erronées ou incomplètes, les analyses de coûts et les décisions managériales qui en découleront risquent elles-mêmes d'être faussées, quelle que soit la sophistication des méthodes analytiques employées par la suite. Cette dépendance souligne la nécessité d'une cohérence et d'une bonne communication entre les services responsables de la tenue de la comptabilité générale et ceux en charge de la comptabilité analytique au sein de l'entreprise. Ainsi, la comptabilité générale ne se contente pas de remplir ses obligations légales et externes ; elle joue également un rôle crucial en amont, en fournissant le socle de données sur lequel la comptabilité analytique va construire ses analyses pour le pilotage interne.

### 3.2 Le processus de transformation des données par la comptabilité analytique:

Si la comptabilité générale fournit le socle de données brutes, notamment en ce qui concerne les charges, la véritable valeur ajoutée de la comptabilité analytique réside dans le processus rigoureux de transformation et d'enrichissement qu'elle applique à ces informations initiales. Ce processus vise à convertir des données financières, classées par nature et destinées à une information externe, en une information de coût détaillée, structurée et pertinente pour les besoins spécifiques du pilotage interne et de la prise de décision managériale. La comptabilité analytique « puise, redistribue et perfectionne » les informations provenant de la comptabilité générale. Ce processus de transformation peut être divisé en diverses phases essentielles<sup>1</sup> :

---

<sup>1</sup> UNT Université Côte d'Azur. .Leçon 03 : Le processus de transition de la comptabilité générale à la comptabilité analytique. AUNEGE - Comptabilité Analytique L2. Consulté le [le 22/04/2025], à l'adresse [https://unt.univ-cotedazur.fr/aunega/Comptabilite\\_analytique\\_L2/html/lecon\\_03.html](https://unt.univ-cotedazur.fr/aunega/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_03.html)

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 3.2.1 L'identification et la sélection des charges incorporables aux Coûts:

La première étape consiste à opérer un tri parmi l'ensemble des charges enregistrées en comptabilité générale. Toutes ne sont pas pertinentes ou utiles pour le calcul des coûts dans une perspective de gestion<sup>1</sup>.

- **Charges incorporables** : Ce sont les charges qui sont retenues pour le calcul des coûts en comptabilité analytique. Elles correspondent généralement aux charges d'exploitation courante directement ou indirectement liées à l'activité productive ou commerciale de l'entreprise.
- **Charges non incorporables** : Ce sont des charges enregistrées en comptabilité générale mais qui sont exclues du calcul des coûts analytiques car elles ne sont pas considérées comme relevant des conditions normales et courantes de l'exploitation, ou parce qu'elles fausseraient l'analyse des coûts économiques. exemples classiques tels que :
  - L'impôt sur les bénéfices (considéré comme une répartition du résultat plutôt qu'un coût de production).
  - La participation des salariés aux fruits de l'expansion.
  - Certaines charges exceptionnelles (pertes sur créances irrécouvrables importantes, pertes dues à des sinistres non assurés, etc.).
  - Les amortissements de certains frais (frais de constitution, frais d'augmentation de capital, frais d'émission d'emprunt) qui sont plus des charges financières ou de structure générale difficilement imputables à l'exploitation.

### 3.2.2 L'ajustement des charges par des éléments supplétifs ou de substitution:

Pour affiner l'analyse économique ou pour permettre des comparaisons plus pertinentes, la comptabilité analytique peut introduire des ajustements aux charges issues de la comptabilité générale<sup>2</sup> :

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions P 22

<sup>2</sup> Melyon, G. (2004). Comptabilité analytique (3e éd.). Bréal P14

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

- **charges supplétives** : Ce sont des charges fictives non enregistrées en comptabilité générale car non reconnues par les règles comptables ou fiscales. mais que la comptabilité analytique choisit d'incorporer dans les coûts pour leur donner un contenu économique plus complet. L'exemple le plus courant est la rémunération théorique des capitaux propres : l'idée est que les capitaux propres ont un coût d'opportunité ce qu'ils rapporteraient s'ils étaient placés ailleurs et que ce coût devrait être inclus pour évaluer la performance économique réelle de l'entreprise, au même titre que, les intérêts sur les dettes.

Un autre exemple est la rémunération du travail de l'exploitant dans une entreprise individuelle, non enregistrée comme salaire en comptabilité générale.

- **charges de substitution** : Dans certains cas, la comptabilité analytique peut substituer aux charges enregistrées en comptabilité générale d'autres valeurs jugées plus pertinentes pour l'analyse de :
  - La **charge d'usage** : pour les amortissements, qui peut être calculée sur la valeur actuelle ou d'usage du bien et sur une durée d'usage économique, différente de la durée d'amortissement comptable ou fiscale.
  - La **charge étalée** : pour les provisions, calculée selon des critères propres à l'entreprise.
  - La **valeur de remplacement** : pour les sorties de stocks, au lieu des méthodes CMP<sup>1</sup>, FIFO<sup>2</sup> ou LIFO utilisées en comptabilité générale, pour une évaluation des coûts plus proche des conditions économique. Ces ajustements (charges non incorporables, supplétives, de substitution) donnent lieu à ce qu'on appelle les différences d'incorporation entre le total des charges de la comptabilité générale et le total des charges retenues en comptabilité analytique. La formule synthétique devient : Charges de la CA

---

<sup>1</sup> CMP : Après chaque nouvelle entrée en stock à la fin d'une période définie, on calcule un nouveau coût unitaire moyen pondéré pour l'ensemble des articles identiques en stock. Ce coût moyen est obtenu en divisant la valeur totale du stock (valeur du stock initial + valeur des entrées) par la quantité totale en stock (quantité du stock initiale + quantité des entrées)

<sup>2</sup> FIFO : Cette méthode suppose que les premiers articles entrés en stock soient les premiers à en sortir. Autrement dit, les sorties sont valorisées au coût des lots les plus anciens encore en stock

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

= Charges de la CG – Charges Non Incorporables + Charges Supplétives ± Différences d'Incorporation sur charges de substitution<sup>1</sup>.

### 3.2.3 Le reclassement analytique des charges retenues :

La comptabilité générale classe les charges par nature, la comptabilité analytique les réorganise selon des critères pertinents pour l'analyse de gestion<sup>2</sup> :

- Par **Destination** (ou par fonction) : Affecter les charges aux différentes fonctions de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration, R et D, etc.).
- Par leur **Lien à l'objet** de Coût (Classification Directe / Indirecte) : C'est une distinction fondamentale.
  - Les **charges directes** sont celles qui peuvent être affectées sans ambiguïté et sans calcul intermédiaire à un objet de coût spécifique (produit, commande).
  - Les **charges indirectes** concernent plusieurs objets de coût et nécessitent un calcul intermédiaire (via des clés de répartition ou des inducteurs) pour être imputées. C'est le traitement de ces charges qui est au cœur de la problématique de ce mémoire.
- Par leur **comportement face aux variations d'activité** (Classification Fixe / Variable) :
  - Les **charges fixes** (ou de structure) restent constantes quel que soit le niveau d'activité sur une certaine plage.
  - Les **charges variables** (ou d'activité) évoluent proportionnellement au niveau d'activité.
  - Les **charges semi-variables** (ou mixtes) comportent une partie fixe et une partie variable.

Ce reclassement est essentiel pour comprendre la structure des coûts et pour appliquer les différentes méthodes de calcul (coûts complets, coûts partiels, etc.).

---

<sup>1</sup> Melyon, G. Comptabilité analytique . op cit , P14

<sup>2</sup> Jacquot, T., et Milkoff, P. (2007). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts (5e éd.). Pearson Education France P 76

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 3.2.4 L'affectation et la répartition des charges aux objets de coût :

C'est l'étape finale du processus de transformation, qui aboutit au calcul des coûts des produits, services, ou autres objets d'analyse.

- Les **charges directes** : sont affectées directement aux objets de coût concernés.
- Les **charges indirectes** : sont réparties entre les objets de coût en utilisant des mécanismes intermédiaires tels que les centres d'analyse et les unités d'œuvre dans les méthodes traditionnelles ou les activités et les inducteurs de coûts dans la méthode ABC,

Donc, le processus de transformation des données par la comptabilité analytique est une démarche méthodique qui va bien au-delà d'une simple réorganisation des chiffres. Il s'agit d'une véritable réinterprétation économique des charges de l'entreprise, visant à construire une information de coût qui soit la plus fidèle possible à la réalité des consommations de ressources et la plus pertinente possible pour guider l'action managériale et la maîtrise des coûts.

### 3.3 La comptabilité analytique comme fournisseur d'informations pour la comptabilité générale :

Si le flux principal d'information va indéniablement de la comptabilité générale vers la comptabilité analytique, cette dernière fournissant la matière première des charges à traiter, il existe également une articulation dans le sens inverse, bien que moins systématique et portant sur des aspects spécifiques. La comptabilité analytique, par ses calculs de coûts détaillés, peut fournir des informations essentielles qui sont ensuite utilisées par la comptabilité générale pour la valorisation de certains postes du bilan, conformément aux principes comptables. Les principaux domaines où la comptabilité analytique alimente la comptabilité générale sont<sup>1</sup> :

#### 3.3.1 La valorisation des stocks :

- Pour les sociétés industrielles, l'évaluation des inventaires de produits finis et semi-finis à la fin de l'exercice comptable doit être effectuée sur la base de leur coût de production. La comptabilité analytique fixe ce coût de production, en cumulant les coûts des matières premières directement impliquées, le travail

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions. P24

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

direct, ainsi qu'une proportion des dépenses de production indirectes déterminée grâce aux méthodes de répartition.

- De même, le coût d'achat des matières premières et marchandises peut inclure des frais accessoires d'achat (transport, assurance, droits de douane) et des coûts indirects du service approvisionnement, dont le calcul relève de la comptabilité analytique.
- Cette valorisation, exigée par le SCF et les normes comptables pour l'établissement du bilan et le calcul du coût des ventes et du résultat en comptabilité générale), repose donc directement sur les travaux de la comptabilité analytique. Une modification dans les clés de répartition en CA peut ainsi, indirectement, affecter la valeur des stocks au bilan.

### 3.3.2 La valorisation de la production immobilisée:

- Lorsqu'une entreprise réalise pour elle-même des immobilisations. exemple, la construction d'un bâtiment par ses propres équipes, le développement d'un logiciel en interne, le coût de cette production immobilisée doit être enregistré à l'actif du bilan.
- Ce coût est déterminé par la comptabilité analytique, en agrégeant l'ensemble des charges directes et indirectes engagées pour la réalisation de cet actif.

Ainsi, bien que la comptabilité analytique soit principalement un outil de gestion interne, ses calculs ont des implications directes sur certains aspects de la comptabilité financière, soulignant leur interdépendance<sup>1</sup>.

### 3.4 Synthèse des distinctions et points de contact :

En définitive, la comptabilité générale et la comptabilité analytique, bien que poursuivant des objectifs distincts et employant des méthodologies spécifiques, constituent deux facettes complémentaires et indispensables du système d'information de l'entreprise. Leurs différences fondamentales, qui soulignent également leur complémentarité, peuvent être synthétisées comme suit, en s'inspirant des analyses courantes de la discipline<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, L. L'essentiel de la comptabilité de gestion .I DEM . P17

<sup>2</sup> Libeo.io. (2025, 3 janvier). Comptabilité analytique. Blog Libeo.io. <https://libeo.io/blog/expertise-comptable/comptabilite-analytique> consulté le 26/04/2025

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

Figure 3 : Comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique



**Source :** adapter selon Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions.

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

**Tableau 1 : comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique**

<b>Critères de comparaison</b>	<b>Comptabilité générale</b>	<b>Comptabilité analytique</b>
<b>Obligation légale</b>	Obligatoire	Facultative
<b>Vision de l'entreprise</b>	Globale	Détaillée
<b>Horizons</b>	Passé	Présent-futur
<b>Nature des flux observés</b>	Externes	Internes (et externes retraités)
<b>Documents de base</b>	Externes (factures, etc.)	Externes et internes (fiches, etc.)
<b>Classement des charges</b>	Par nature	Par destination, par comportement
<b>Objectifs</b>	Financiers, Légaux, Fiscaux	Économiques, Managériaux, Décisionnels
<b>Règles</b>	Rigides et normatives (SCF)	Souples, Évolutives, Adaptées
<b>Utilisateurs</b>	Tiers + Direction (pour info G)	Tous les responsables internes
<b>Nature de l'information</b>	Précise - Certifiée - Formelle	Rapide - Pertinente - Orientée action

Source : Adapté de Libeo.io (2022, 19 septembre ; mis à jour 2025, 3 janvier).

Comptabilité analytique. <https://libeo.io/blog/expertise-comptable/comptabilite-analytique>

## **Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts**

Ce tableau met en exergue que la comptabilité générale assure la fiabilité, la légalité et la comparabilité de l'information financière destinée aux tiers, fournissant un cadre structuré et normalisé. Elle est le point de départ de la collecte des données. La comptabilité analytique prend ensuite le relais en transformant et en enrichissant ces données pour fournir aux gestionnaires une compréhension approfondie des coûts, des performances internes et des leviers d'action. Elle offre la flexibilité nécessaire pour adapter l'analyse aux spécificités de l'entreprise et aux besoins du pilotage.

Leur complémentarité est donc essentielle : la robustesse de l'analyse des coûts en comptabilité analytique dépend initialement de la qualité et de l'exhaustivité des enregistrements effectués en comptabilité générale, tandis que la comptabilité analytique peut, en retour, fournir des informations importantes pour la valorisation de certains éléments en comptabilité générale, comme les stocks. Ensemble, elles permettent à l'entreprise de naviguer entre ses obligations externes et ses impératifs de gestion interne performante.

### **Section 2 : Traitement des charges dans la comptabilité analytique**

Après avoir établi la nécessité et les objectifs de la comptabilité analytique en tant que système d'information distinct de la comptabilité générale, mais complémentaire, nous en venons dans cette deuxième partie consciente à son cœur : le traitement analytique des coûts. C'est ce traitement spécifique qui, de fait, transforme les données brutes de la comptabilité financière en informations de coût pertinentes pour la gestion. Nous commencerons par étudier le concept de coût en comptabilité analytique et les principales classifications des dépenses. Ensuite, nous aborderons le cas particulier des dépenses indirectes ainsi que la nécessité de leur allocation. Enfin, nous passerons en revue grandes approches et outils conceptuels qui sont utilisés pour ce traitement.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions. P 18

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 1. La notion de coût et les principales classifications analytiques des charges

Au cœur du traitement analytique des charges se trouve la notion de coût. Si la comptabilité générale des charges par nature (achats, salaires, impôts, etc.), la comptabilité analytique (ou de gestion) s'attache aux regrouper et aux affectant pour déterminer le coût d'un objet de coût spécifique. Cet objet peut être varié : un produit fabriqué, un service rendu, une commande client, un projet, une activité interne, un centre de responsabilité, un département, même un client. Un coût est donc une accumulation de charges, évaluées monétairement, qui sont considérées comme ayant été consommées ou engagées pour un objet de coût défini et pour une période donnée. La pertinence des décisions managériales qui découleront de l'analyse des coûts dépendra crucialement de la manière dont ces derniers sont calculés, ce qui implique de comprendre et d'utiliser différentes classifications des charges, adaptées aux objectifs de l'analyse<sup>1</sup>.

#### 1.1 La détermination préalable des charges de la comptabilité analytique

Avant d'entreprendre toute classification analytique (directe/indirecte, fixe/variable) ou tout calcul de coût, une étape préliminaire et primordiale en comptabilité analytique consiste à définir avec précision le périmètre des charges qui seront effectivement prises en compte. Contrairement à une idée reçue, la comptabilité analytique ne se contente pas de reprendre l'intégralité des charges enregistrées en comptabilité générale. Elle opère un tri sélectif et des retraitements pour s'assurer que seules les charges pertinentes pour l'analyse économique interne et la mesure des performances des objets de coût sont retenues. L'objectif est de construire une base de charges qui reflète au mieux la consommation de ressources dans des conditions normales et courantes d'exploitation, et qui soit adaptée aux finalités de gestion. Ce processus de détermination des charges de la comptabilité analytique (CCA) s'articule autour de plusieurs ajustements par rapport aux charges de la comptabilité générale (CCG)<sup>2</sup> :

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2007). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. Education France

<sup>2</sup> UNT Université Côte d'Azur. .Leçon 03 : Le processus de transition de la comptabilité générale à la comptabilité analytique. AUNEGE - Comptabilité Analytique L2. Consulté le [27/04/2025], à l'adresse [https://unt.univ-cotedazur.fr/aunega/Comptabilite\\_analytique\\_L2/html/lecon\\_03.html](https://unt.univ-cotedazur.fr/aunega/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_03.html)

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 1.1.1 Identification des charges incorporables :

Ce sont les charges issues de la comptabilité générale qui sont jugées pertinentes et utiles pour le calcul des coûts et l'analyse de la performance interne. Elles correspondent généralement aux charges d'exploitation courante qui ont un lien, direct ou indirect, avec l'activité productive, commerciale ou administrative de l'entreprise. La majorité des charges de la classe 6 du SCF (achats consommés, services extérieurs, autres services, charges de personnel, impôts et taxes liées à l'exploitation, dotations aux amortissements d'exploitation) sont typiquement considérées comme incorporables.

### 1.1.2 Exclusion des charges non incorporables :

Certaines charges, bien que dûment enregistrées en comptabilité générale, sont délibérément exclues du calcul des coûts analytiques. Cette exclusion se justifie par le fait qu'elles ne renvoient pas les conditions normales et courantes de l'activité, qu'elles sont de nature exceptionnelle, ou qu'elles sont considérées comme une répartition du résultat plutôt qu'un coût influençant sa formation. L'objectif est d'éviter que ces charges ne viennent fausser l'analyse de la performance économique des objets de coût. Voici une liste d'exemples classiques de charges non incorporables :

- **L'impôt sur les bénéfices (IBS) :** Considéré comme une affectation du résultat global et non comme un coût d'exploitation imputable aux produits.
- **La participation des salariés aux fruits de l'expansion :** Également vue comme une forme de partage du résultat.
- **Les charges à caractère exceptionnel :** Pertes dues à des sinistres non couverts, amendes et pénalités importantes, pertes sur créances irrécouvrables d'un montant inhabituel, coûts de restructurations majeures. Leur inclusion rend les coûts des périodes concernées non comparables et peu représentatifs de l'activité normale.
- Certains **amortissements de frais d'établissement** ou d'augmentation de capital souvent respectés comme des charges financières ou des structures générales difficilement imputables à des objets de coût spécifiques sans arbitraire.
- Les **frais d'émission d'emprunt.**

### 1.1.3 Prise en compte des charges de substitution :

Dans une optique de pertinence économique ou pour des besoins spécifiques d'analyse comme le calcul de coûts prospectifs ou la comparaison avec des concurrents, la comptabilité analytique peut substituer à certaines charges enregistrées en comptabilité générale des valeurs différentes, jugées plus représentatives. Ces charges de substitution conduisent à des différences d'incorporation (positives ou négatives) par rapport aux charges de la comptabilité générale <sup>1</sup>:

- **La charge d'usage pour les amortissements** : Au lieu de l'amortissement comptable (souvent influencé par des règles fiscales ou des durées d'utilité administratives), la CA peut retenir une « charge d'usage » basée sur la valeur actuelle ou de remplacement du bien et sur sa durée d'utilisation économique réelle. Cela permet d'intégrer un coût d'opportunité ou de refléter plus fidèlement l'usure économique de l'actif.
- **La charge étalée pour les provisions** : Plutôt que d'imputer une dotation aux provisions importantes sur un seul exercice ce qui peut fausser les coûts de la période, la CA peut décider d'étaler cette charge sur plusieurs périodes selon des critères propres à l'entreprise, pour lisser son impact.
- **La valeur de remplacement pour les sorties de stocks** : Pour le calcul de certains coûts notamment prévisionnels ou pour des décisions de prix, le gestionnaire peut substituer aux valeurs de sortie de stocks (CMP, FIFO...) une valeur de remplacement, c'est-à-dire le coût auquel il devrait racheter la matière aujourd'hui.
- **L'abonnement de charges** : Pour les charges dont la facturation est périodique mais la consommation plus régulière ex: assurances, certaines dépenses de chauffage, la CA peut les imputer aux coûts de manière mensuelle (abonnement) plutôt que d'attendre leur enregistrement en comptabilité générale, afin d'assurer une meilleure répartition dans le temps.

---

<sup>1</sup> Melyon, G. (2004). Comptabilité analytique (3e éd.). Bréal P14

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### 1.1.4 Incorporation des charges supplétives :

Ce sont des charges fictives du point de vue de la comptabilité générale, elles ne sont pas enregistrées car elles ne correspondent pas à une dépense décaissée ou à une obligation envers un tiers), la comptabilité analytique choisit d'ajouter aux coûts pour leur donner un contenu économique plus complet et permettre des comparaisons plus justes entre entreprises ou entre différentes options d'investissement<sup>1</sup> :

- **La rémunération théorique du travail de l'exploitant dans les entreprises individuelles** : Le bénéfice de l'exploitant individuel rémunère à la fois son travail et son capital. Pour calculer un coût économique comparable à celui d'une société où le dirigeant serait salarié, la CA peut incorporer une rémunération fictive pour le travail de l'exploitant.
- **La rémunération théorique des capitaux propres** : Les capitaux propres, bien qu'appartenant à l'entreprise (ou à ses actionnaires), ont un coût d'opportunité (ce qu'ils rapportaient s'ils étaient placés ailleurs sans risque, ou le rendement attendu par les actionnaires). Certaines approches de CA incorporent une rémunération fictive de ces capitaux propres (calculée par exemple en appliquant un taux d'intérêt moyen des emprunts ou un taux de rendement attendu aux capitaux propres) afin que les coûts ramènent l'ensemble des ressources mobilisées, qu'elles soient empruntées ou propres. Cela permet de s'assurer qu'un produit est rentable non seulement par rapport aux coûts décaissés, mais aussi par rapport au coût total du capital engagé.

La formule synthétique des charges de la comptabilité analytique (CCA) devient donc :

$$CCA = CCG - CNI + CS \pm DI$$

### 1.2 Classification fondamentale : charges directes et charges indirectes

---

<sup>1</sup> Melyon, G. Comptabilité analytique. op cit. P15

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

Une fois le périmètre des charges analytiques définies, la classification la plus structurante et la plus critique pour le calcul des coûts est celle qui distingue les charges directes des charges indirectes par rapport à un objet de coût donné<sup>1</sup>.

- **Les charges directes :**

Une charge est dite directe lorsqu'il est possible de l'affecter sans ambiguïté, sans calcul intermédiaire et de manière exclusive à un objet de coût spécifique. Il existe un lien de causalité clair et mesurable entre la charge et l'objet de coût. L'imputation de ces charges aux coûts est appelée affectation.

Exemples typiques en milieu industriel (pour un produit) :

- Le coût des matières premières et composants directement incorporés dans le produit (ex: acier pour une voiture, tissu pour un vêtement).
- La main-d'œuvre directe (MOD), c'est-à-dire le coût des salaires des ouvriers qui travaillent directement à la fabrication du produit et dont le temps passé par produit peut être tracé (ex : temps d'assemblage, temps d'usinage spécifique).
- L'amortissement d'une machine ou d'un outillage spécifique utilisé exclusivement pour la fabrication d'un seul produit. Ces charges sont généralement plus faciles à tracer et à imputer avec précision.

- **Les charges indirectes :**

Une charge est dite indirecte lorsqu'elle concerne plusieurs objets de coût simultanément et qu'il n'est pas possible d'établir un lien de causalité direct et univoque pour l'affecter à un seul objet de coût sans un calcul intermédiaire. Ces charges représentent des coûts communs ou partagés par différents produits, services, ou activités. Leur imputation aux objets de coût nécessite un processus de répartition basé sur des clés ou des inducteurs.

Exemples typiques en milieu industriel :

- Les loyers des bâtiments de l'usine abritant plusieurs lignes de production.

---

<sup>1</sup> Melyon, G. Comptabilité analytique. i dem ,P14

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

- Les coûts de l'énergie (électricité, gaz) consommée par l'ensemble de l'usine.
- Les salaires du personnel de supervision des ateliers, des contremaîtres.
- Les frais d'entretien et de maintenance des équipements communs.
- L'amortissement des machines et équipements polyvalents utilisations pour fabriquer plusieurs produits.
- Les frais administratifs généraux de l'usine (direction, comptabilité usine...).
- Les frais de recherche et développement non spécifique à un produit.

### 1.3 Classification selon le comportement par rapport aux variations d'activité :

Une autre classification essentielle en comptabilité analytique, particulièrement utile pour la prise de décision et l'analyse de la rentabilité<sup>1</sup>, est celle qui distingue les charges selon leur comportement face aux variations du niveau d'activité de l'entreprise (volume de production, chiffre d'affaires, etc.)<sup>2</sup>.

- **les charges variables (ou charges d'activités, coûts opérationnels) :**

Ce sont des charges dont le montant total varie de manière proportionnelle (ou quasi proportionnellement) au niveau d'activité. Si l'activité augmente, ces charges augmentent ; si l'activité diminue, elles diminuent. Le coût variable unitaire reste, en principe, constant.

Exemples :

- Coût des matières premières consommées (plus sur le produit, plus sur consommé de matières).
- Certaines consommations d'énergie directement liées à la production (ex: énergie des machines).
- Main-d'œuvre directement payée à la pièce ou dont le volume varie directement avec la production.

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions P 65

<sup>2</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (Année de votre édition). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. P 147

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

- Commissions sur ventes.
- Frais de transport sur ventes (si liés au volume vendu).
  
- **les charges fixes (ou charges de structure) :**

Ce sont des charges dont le montant total reste constant (ou relativement stable) sur une période donnée et pour une certaine plage de variation du niveau d'activité. Elles sont engagées dans la régulation du volume produit ou vendu, souvent pour maintenir une capacité de production ou une structure organisationnelle. Le coût fixe unitaire diminue donc lorsque le niveau d'activité augmente (effet de dilution des charges fixes)

### Exemples :

- Logements des bâtiments.
  - Amortissements des immobilisations (calculés sur une base temporelle).
  - Salaires du personnel administratif ou de direction.
  - Primes d'assurance.
  - Abonnements (téléphone, internet, logiciels...).
- 
- **Les charges semi-variables ou charges mixtes :**
- Ces frais comprennent une partie fixe et une partie variable. Par exemple, une facture d'électricité peut comprendre un abonnement fixe et une consommation variable. Pour l'analyse, il est souvent nécessaire de décomposer ces charges en leurs composantes fixes et variables à l'aide de méthodes statistiques (comme la méthode des points extrêmes ou la régression linéaire) ou d'analyses techniques.

Cette double classification (directes/indirectes et fixes/variables) n'est pas exclusive. Une charge directe peut être fixe (amortissement d'une machine dédiée) ou variable (matières premières). De même, une charge indirecte peut être fixe (loyer de l'usine) ou variable (certaines fournitures d'atelier consommées en fonction de l'activité globale). Comprendre ces distinctions est fondamentale pour choisir la méthode de calcul des coûts la plus appropriée (coûts complets, coûts partiels, ABC) et pour interpréter

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

correctement les informations de coût en vue de la prise de décision et de la maîtrise des coûts.

### 2. Le défi spécifique des charges indirectes : identification et nécessité de répartition

Après avoir distingué les charges directes, dont l'affectation à un objet de coût est relativement aisée, des charges indirectes, il convient de s'attacher sur le défi particulier que ces dernières représentent pour la comptabilité analytique et la gestion des coûts. Les charges indirectes, en raison de leur nature commune à plusieurs produits, services ou activités, ne peuvent être imputées aux objets de coût finaux sans un processus de réparti intermédiaire. Ce processus, et notamment le choix des critères (clés) sur lesquels il se fonde, est porteur d'enjeux significatifs pour la pertinence de l'information de coût et les décisions managériales qui en découlent<sup>1</sup>.

#### 2.2.1 Identification et importance croissante des charges indirectes en milieu industriel

Dans le contexte des entreprises industrielles modernes, les charges indirectes tendent à représenter une part de plus en plus importante et souvent prépondérante des coûts totaux. Plusieurs facteurs expliquent cette évolution<sup>2</sup> :

- **Automatisation et technologisation** : L'augmentation de l'investissement dans des équipements automatisés, des machines et des technologies de production avancées engendre une hausse des coûts indirects associés à ces actifs : amortissements conséquents, frais élevés d'entretien (préventif et correctif), consommation spécifique d'énergie, dépenses relatives aux logiciels de contrôle, etc. De plus, le ratio de travailleurs directs, qui a traditionnellement servi de critère pour la distribution, pourrait diminuer.
- **Complexification des processus et des produits** : La diversification des gammes de produits, la personnalisation de masse, la réduction des cycles de vie des produits et la complexité croissante des chaînes logistiques génèrent une multitude d'activités de soutien indirect (planification, ordonnancement,

---

<sup>1</sup> Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.-H., & Bescos, P.-L. (2005). Contrôle de gestion et pilotage de la performance (2e éd.). Gualino éditeur. P35

<sup>2</sup> Jacquot, T., et Milkoff, P. (2007). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. P149

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

contrôle qualité, gestion des approvisionnements multiples, R&D, marketing différencié) dont les coûts sont indirects aux produits eux-mêmes.

- **Augmentation des coûts de structure et des fonctions support** : Les exigences en matière de qualité, de réglementation, de systèmes d'information, de gestion environnementale, ou encore de fonctions de support (ressources humaines, financières, juridiques) tendent à accroître les charges indirectes générales de l'entreprise.

Identifier précisément ces charges indirectes est la première étape. Elles peuvent inclure par<sup>1</sup> :

- Les frais généraux de production : loyers et amortissements des bâtiments d'usine, énergie non directement affectable, assurances des équipements, salaires des contremaîtres et du personnel d'encadrement de la production, entretien général des installations.
- Les coûts des services de soutien à la production : maintenance, contrôle qualité, magasinage, ordonnancement.
- Les frais de recherche et de développement non spécifiques à un produit.
- Les frais administratifs généraux, les frais de siège.

### 2.2.2 L'impératif de répartition pour le calcul des coûts et l'analyse de la performance

Puisque ces charges indirectes sont, par définition, consommées par plusieurs objets de coût, il devient impératif de trouver un moyen de les répartir entre ces objets pour :

- **Calculer un coût de revient complet** : Dans une optique de coûts complets, qui vise à déterminer le coût total d'un produit ou d'un service (incluant toutes les charges directes et une quote-part de toutes les charges indirectes), la répartition des indirects est une étape incontournable. Ce coût de revient complet est souvent utilisé pour les politiques de prix à long terme, l'évaluation de la rentabilité globale des produits, ou la valorisation des stocks.
- **Évaluer la rentabilité par produit/service** : Sans une imputation des charges indirectes, il est impossible de déterminer si un produit contribue positivement

---

<sup>1</sup> Melyon, G. (2004). Comptabilité analytique (3e éd.). Bréal p26

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

ou négativement au résultat global de l'entreprise, une fois tous les coûts pris en compte. Les marges calculées uniquement sur les coûts directs (marge sur coût variable, par exemple) sont utiles pour certaines décisions à court terme, mais ne permettent pas la rentabilité complète.

- **Prendre des décisions éclairées** : De nombreuses décisions managériales (tarification, abandon ou lancement de produit, externalisation, investissement) nécessitent une connaissance du coût complet. Si les charges indirectes, souvent substantiellement, ne sont pas réparties ou le sont de manière arbitraire, ces décisions risquent d'être prises sur des bases erronées.
- **Responsabiliser les gestionnaires** : Dans une certaine mesure, la répartition des coûts indirects vers les centres de responsabilité qui les consomment ou les occasionnent peut contribuer à une meilleure prise de conscience et à une plus grande responsabilité quant à leur maîtrise.

### 2.2.3 La nature conventionnelle et les difficultés de la répartition

Le principal défi de la répartition des charges indirectes réside dans le fait que, contrairement aux charges directes, il n'existe souvent pas de lien de causalité unique, évident et parfaitement mesurable entre la charge indirecte et les objets de coût. Par conséquent, toute répartition comporte une partie de convention et d'approximation.<sup>1</sup>

- **Le Choix de la clé de répartition** : Le processus de répartition repose sur le choix d'une clé unité d'œuvre, inducteur de coût qui est censée refléter la manière dont les objets de coût consomment les ressources indirectes ou occasionnent les coûts indirects. Trouver une clé qui soit à la fois pertinente reflétant la causalité, mesurable, objective et peu coûteuse à mettre en œuvre est souvent un exercice difficile.
- **Risque d'arbitrage** : Le choix d'une clé plutôt qu'une autre peut conduire à des imputations de coûts très différentes pour un même produit, introduisant un risque d'arbitraire dans le calcul des coûts.
- **Complexité en cas de produits multiples et hétérogènes** : Plus l'entreprise fabrique de produits différents, Avec une diversité de processus de production et d'utilisations de ressources indirectes, plus la distribution devient complexe,

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., et Milkoff, P. (2007). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. P55

## **Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts**

plus le danger de déformation des coûts s'accroît si des méthodes simplistes (souvent basées sur le volume) sont employées.

Donc, si l'identification des charges indirectes est une première étape, la nécessité de les répartir pour obtenir des coûts complets et analyser la performance est un impératif managérial. Cependant, ce processus de répartition est réellement complexe et porte en lui le risque de fausser l'information de coût si les méthodes et les clés utilisées ne sont pas choisies avec rigueur et discernement. C'est pourquoi l'étude des différentes approches de répartition et des critères de choix des clés est fondamentale pour toute entreprise industrielle soucieuse de la pertinence de son système de coûts.

### **3. introduction aux approches et outils de traitement des coûts en comptabilité analytique**

Face à la nécessité de traiter les charges (directes et surtout indirectes) pour calculer les coûts pertinents, la comptabilité analytique a développé un ensemble d'approches méthodologiques et d'outils conceptuels. Ces instruments fournissent des cadres pour structurer l'analyse, agréger les charges et les imputer aux objets de coût. Il ne s'agit pas ici de détailler chaque méthode, ce qui sera l'objet d'analyses ultérieures notamment concernant le choix des clés de répartition, mais d'introduire les grandes logiques qui sous-tendent le traitement des coûts en entreprise industrielle<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions P 55

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

Figure 4 : Processus d'Analyse des Coûts en Comptabilité Analytique



**Source :** Adapter selon Jacquot, T., & Milkoff, P. (Année de votre édition). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson.

### 2.3.1 Les grandes familles de méthodes de calcul des coûts

La comptabilité analytique propose plusieurs méthodes de calcul des coûts, chacune répondant à des objectifs d'analyse et de décision spécifiques et traitant les charges différemment, notamment les charges fixes et indirectes :

- **les méthodes des coûts complets :**

Historiquement dominantes, ces méthodes visent à incorporer l'ensemble des charges de l'entreprise (directes et indirectes, fixes et variables) dans le calcul du coût de revient des produits ou services. L'objectif est de déterminer un coût total pour chaque objet de coût.

- La méthode des centres d'analyse ou sections homogènes ; est l'outil traditionnel principal pour répartir les charges indirectes dans ce cadre. Elle sera centrale dans notre discussion sur les unités d'œuvre, clés de répartition.

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

- L'avantage principal est de s'assurer que tous les coûts sont couverts théoriquement et de permettre la valorisation des stocks conformément aux exigences de la comptabilité générale. Cependant, elles souffrent de l'arbitraire potentiel dans la répartition des charges indirectes fixes.

- **les méthodes des coûts partiels :**

Ces méthodes ne prennent en compte qu'une partie des charges dans le calcul des coûts des produits, les charges restantes (généralement les charges fixes ou indirectes non affectées) étant considérées globalement au niveau de l'entreprise.

- La méthode des coûts variables : Ne retient que les charges variables (directes et indirectes) pour calculer le coût variable unitaire et la marge sur coût variable. Les charges fixes sont traitées globalement. Très utile pour les décisions à court terme et l'analyse du seuil de rentabilité.
- La méthode des coûts dirige : Ne retient que les charges directes (variables et fixes) affectables sans ambiguïté.
- La méthode du coût marginal ou coût différentiel : Analyser le coût supplémentaire engendré par une décision ponctuelle (production d'une série additionnelle, acceptation d'une commande spéciale. Utile pour des choix spécifique.

- **La méthode des coûts à base d'activités :**

Proposée comme une alternative plus pertinente aux coûts complets traditionnels, notamment pour la répartition des charges indirectes. Elle identifie les activités réalisées par l'entreprise et impute les coûts de ces activités aux produits en fonction de leur consommation d'inducteurs d'activité. L'ABC vise une meilleure compréhension de la formation des coûts et d'une allocation plus causale des charges indirectes. Elle sera un point de comparaison important dans notre analyse des clés de répartition.

- **Les coûts standards ou préétablis :**

Orientée vers la gestion prévisionnelle et le contrôle, cette approche consiste à fixer des coûts normatifs (standards) pour les produits ou les activités et à

## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

analyser les écarts par rapport aux coûts réels. La qualité des normes dépend aussi de la manière dont les charges indirectes prévisionnelles sont réparties.

### 2.3.2 Les outils conceptuels clés pour la répartition et l'analyse

Au-delà des grandes méthodes, certains outils conceptuels sont transversaux et essentiels pour le traitement des charges, en particulier les charges indirectes<sup>1</sup> :

- **Les centres d'analyse ou sections homogènes** : ce sont des divisions comptables où les charges indirectes sont regroupées avant d'être réparties. Leur définition et leur structuration (principaux, auxiliaires) sont une première étape clé.
- **Les unités d'œuvre (UO)** : Ce sont les clés de répartition utilisés dans la méthode des centres d'analyse pour imputer les coûts des centres principaux aux produits. Leur choix (HMOD, HM, etc.)
- **Les activités** : Dans la méthode ABC, l'identification des activités, ensemble de tâches est le point de départ pour comprendre comment les ressources sont consommées.
- **Les inducteurs de coûts** : Ce sont les clés de répartition dans la méthode ABC. Ils mesurent la consommation des activités par les objets de coût et sont choisis pour leur lien de causalité avec les coûts.
- **Les fiches de coût** : Document de synthèse qui récapitule l'ensemble des charges (directes et indirectes réparties) pour déterminer le coût d'un produit à différents stades (achat, production, revient).
- **L'analyse des écarts** : Outil de contrôle qui compare les réalisations aux prévisions ou aux normes pour identifier les surperformances ou les sous-performances et leurs causes.

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., et Milkoff, P. (2007). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. P56

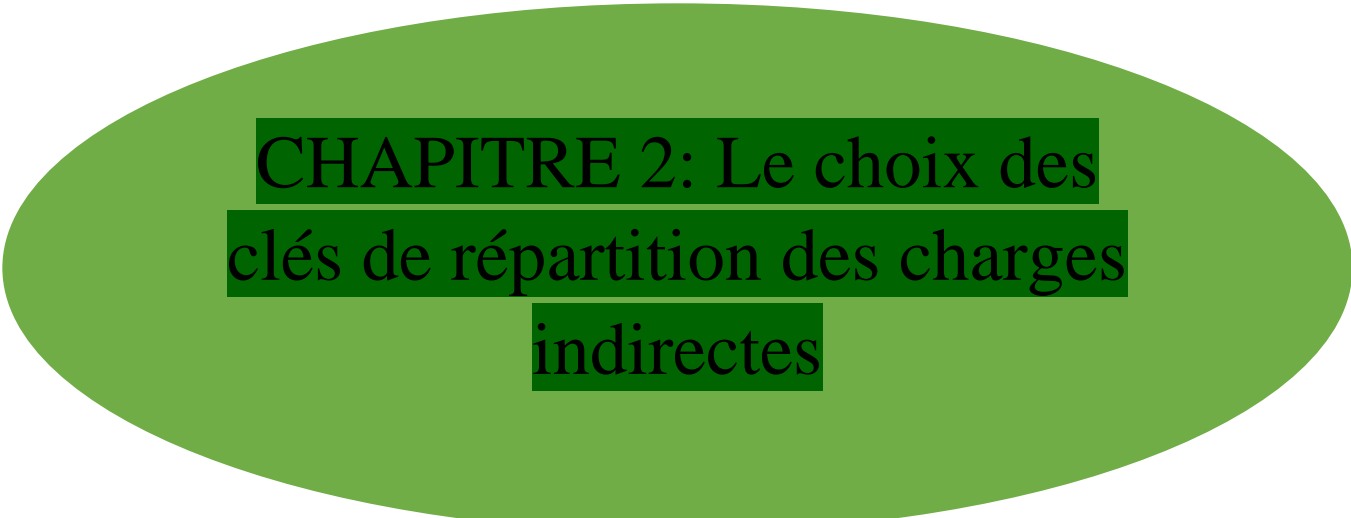
## Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts

### Conclusion :

Il apparaît clairement que la comptabilité analytique constitue un outil indispensable et complémentaire à la comptabilité générale pour toute entreprise industrielle soucieuse d'une gestion rigoureuse et d'une prise de décision éclairée. Nous avons d'abord mis en évidence les limites inhérentes à la comptabilité générale (SCF) pour le pilotage interne, notamment son manque de détail analytique et son orientation principalement externe et rétrospective. Ces limites justifient pleinement l'émergence et la nécessité de la comptabilité analytique, dont les objectifs sont clairement tournés vers le calcul précis des coûts, l'analyse de la performance interne, et le soutien à la décision managériale. L'articulation entre ces deux systèmes comptables a également été soulignée, la comptabilité analytique s'appuyant sur les données de la comptabilité générale tout en les transformant pour des finalités de gestion.

La seconde partie de ce chapitre a porté sur le traitement des charges en comptabilité analytique. Nous avons examiné le processus de détermination des charges incorporables et les principales classifications analytiques – notamment la distinction fondamentale entre charges directes et indirectes, et celle entre charges fixes et variables. L'accent a été mis sur le défi spécifique que représentent les charges indirectes, dont la nature commune à plusieurs objets de coût impose une répartition intermédiaire. Enfin, nous avons introduit les grandes approches méthodologiques et les outils conceptuels (tels que les centres d'analyse, les unités d'œuvre, les activités et les inducteurs) qui permettent de structurer ce traitement des coûts.

Ce chapitre a ainsi posé les fondations théoriques nécessaires à la compréhension des mécanismes de calcul des coûts. En particulier, l'identification du problème posé par les charges indirectes et la nécessité de leur répartition ouvrent la voie à l'analyse détaillée des clés de répartition, qui sera l'objet central du chapitre suivant. Il s'agira alors d'examiner en profondeur ces instruments de répartition, les critères permettant d'évaluer leur pertinence, et les enjeux liés à leur choix.



**CHAPITRE 2: Le choix des  
clés de répartition des charges  
indirectes**

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **Introduction :**

Ce chapitre abordera la comptabilité analytique à travers les clés de répartition. Ces clés, qu'il s'agisse des unités d'œuvre traditionnelles ou des inducteurs de coûts issus d'approches plus récentes, sont les instruments qui permettent d'allouer les charges indirectes aux produits, services ou activités qui les ont consommées.

Le choix de ces clés de répartition est une étape d'une importance capitale, car il conditionne directement la fiabilité de l'information de coût produite. Une clé inadéquate peut conduire à des coûts de revient faussés, masquant la performance réelle des différents segments de l'entreprise et induisant des décisions managériales erronées. Face à cet enjeu, il est important de comprendre non seulement ce que sont ces clés et les différentes formes qu'elles peuvent prendre, mais aussi et surtout les critères qui permettent d'évaluer leur pertinence.

### **Section 1 : Fondements et typologie des clés de répartition des charges indirectes :**

La correcte imputation des charges indirectes aux objets de coût est une pierre angulaire de la comptabilité analytique, indispensable pour obtenir une information de coût pertinente et fiable. Cette imputation repose sur l'utilisation d'instruments spécifiques appelés clés de répartition. Cette section vise à définir ces clés, à expliciter leur rôle fondamental dans le processus de calcul des coûts, et à présenter les principales typologies de clés utilisées, en distinguant les approches traditionnelles des méthodes plus contemporaines influencées par l'évolution des environnements productifs et technologiques.

#### **1 Définition, rôle et importance des clés de répartition dans le processus d'imputation des coûts indirects :**

Dans le contexte de la comptabilité de gestion, une clé de répartition peut être définie comme une base de mesure, qu'elle soit physique (quantités, heures, etc.) ou monétaire (valeurs, pourcentages), qui est choisie et utilisée pour allouer ou imputer une charge indirecte. En d'autres termes, c'est le critère conventionnel qui va servir à diviser un coût commun entre plusieurs bénéficiaires ou responsables.

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

Le rôle fondamental des clés de répartition est de permettre l'incorporation des charges indirectes dans le calcul des coûts complets des objets de coût. Sans elles, il serait impossible d'obtenir un coût de revient qui tienne compte de l'ensemble des ressources mobilisées par l'entreprise, car une part significative des coûts (les indirects) resterait non affectée au niveau des produits ou services finaux. Elles sont donc l'instrument qui permet de passer d'une vision des charges indirectes globales ou par centre de fonction, à une imputation au niveau de l'objet de coût final.<sup>1</sup>

L'importance des clés de répartition est donc considérable et se manifeste à plusieurs niveaux :

- ❖ **Détermination du coût de revient** : Elles sont un maillon essentiel dans la chaîne de calcul du coût de revient. La valeur de ce dernier, qui intègre les charges directes et une quote-part des charges indirectes, dépend directement des clés utilisées pour cette incorporation.
- ❖ **Analyse de la rentabilité** : Puisque le coût de revient influence la marge et le résultat par produit, le choix des clés a un impact direct sur l'évaluation de la rentabilité de chaque objet de coût et sur la perception de la performance globale lie la rentabilité aux moyens mis en œuvre, incluant les coûts.<sup>2</sup>
- ❖ **Prise de décision** : Les décisions managériales relatives à la tarification, à la gestion de la gamme de produits (lancement, abandon), à l'externalisation, ou aux investissements sont souvent basées sur des informations de coûts et de rentabilité. La qualité de ces décisions dépend donc de la pertinence des clés utilisées pour calculer ces coûts.
- ❖ **Contrôle et maîtrise des coûts** : Bien que la clé elle-même ne soit pas toujours un levier de contrôle direct, une clé pertinente permet de mieux comprendre où et comment les ressources indirectes sont consommées, orientant ainsi plus

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions P 35

<sup>2</sup> Sbai, H. (2015). Analyse financière [Présentation PowerPoint]. Université Hassan II, Casablanca P112

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

efficacement les actions de maîtrise des coûts et permettant le suivi des responsabilités par centre.

- ❖ **Valorisation des stocks** : Pour les entreprises industrielles, les coûts de production, qui incluent les charges indirectes réparties, servent à valoriser les stocks de produits finis et d'en-cours, ce qui a un impact sur le bilan et le résultat de la comptabilité général<sup>1</sup>.

Cependant, la répartition des charges indirectes via des clés comporte une part de convention et d'arbitraire, car il est souvent difficile d'établir un lien de causalité parfait et unique entre une charge indirecte et les multiples objets de coût qui en bénéficient. C'est pourquoi le choix et la justification des clés de répartition sont des étapes sensibles et critiques du processus de comptabilité analytique, comme le soulignent de nombreux auteurs Jacquot et Milkoff<sup>2</sup>, sur les limites des méthodes traditionnelles. Grandguillot ,B et Grandguillot F<sup>3</sup>, sur l'arbitraire du choix des UO<sup>4</sup>. « *La recherche de la clé la plus juste ou la plus pertinente est un enjeu permanent pour assurer la fiabilité de l'information de coût* ».

### 2 Les clés de répartition traditionnelle : les unités d'œuvre :

Dans les approches traditionnelles de la comptabilité analytique, et plus particulièrement au sein de la méthode des coûts complets par centres d'analyse ou bien par son deuxième mot parfois appelé méthode des sections homogènes, l'instrument privilégié pour imputer les charges indirectes des centres opérationnels aux objets de coût est l'unité d'œuvre . Ces unités d'œuvre fonctionnant comme les clés de répartition spécifiques à cette méthodologie, cherchant à établir un lien, bien que souvent conventionnel, entre l'activité d'un centre et la consommation des ressources par les produits ou services.

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, L'essentiel de la comptabilité de gestion. OP CIT. Page 15

<sup>2</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. Page 122

<sup>3</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, L'essentiel de la comptabilité de gestion. I dem . Page 55

<sup>4</sup> **UO : Unités d'œuvre** : sont des indicateurs d'activité qui mesurent la consommation des charges indirectes par les produits ou les services. Elles sont choisies pour refléter au mieux la cause des coûts.

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

### 2.1 Logique et mécanisme d'utilisation dans la méthode des centres d'analyse

La logique sous-jacente à l'utilisation des unités d'œuvre dans le cadre de la méthode des centres d'analyse repose sur une structuration de l'entreprise visant à regrouper et à canaliser les charges indirectes avant leur imputation finale. Comme détaillé dans des ouvrages de Jacquot & Milkoff<sup>1</sup>, et Grandguillot & Grandguillot<sup>2</sup>, le mécanisme se décompose en plusieurs étapes :

**2.1.1 Découpage en Centres d'Analyse :** L'entreprise est initialement divisée en centres d'analyse. On distingue les centres principaux, dont l'activité est directement liée à la création des produits ou services ex: ateliers de fabrication, service d'approvisionnement des matières, service de distribution, des centres auxiliaires, qui assure des prestations aux autres centres ex: service entretien, gestion du personnel, administration générale.

**2.1.2 Répartition Primaire :** Les charges indirectes, questions de la comptabilité générale après d'éventuels retraits, sont affectées aux différents centres d'analyse où elles ont été engagées.

**2.1.3 Répartition Secondaire:** Les coûts totaux accumulés dans les centres auxiliaires sont ensuite vidés et répartis entre les centres principaux et éventuellement d'autres centres auxiliaires en cas de prestations réciproques, nécessitant parfois des calculs algébriques. Cette répartition se fait à l'aide de clés spécifiques reflétant la nature des prestations fournies ex : heures d'entretien, nombre d'employés.

**2.1.4 Détermination de l'unité d'œuvre et calcul de son coût :** Pour chaque centre d'analyse principal, dont le coût total est maintenant connu et comprenant ses propres charges indirectes primaires et les devis-pièces reçues des centres auxiliaires, ici l'unité d'œuvre est choisie. Cette UO doit être une unité de mesure physique ou monétaire représentative de l'activité principale et homogène du centre. Est pour calculer coût de cette unité d'œuvre on :

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. Comptabilité de Gestion. OP CIT. Page 129

<sup>2</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, L. L'essentiel de la comptabilité de gestion. OP CIT. Page 32

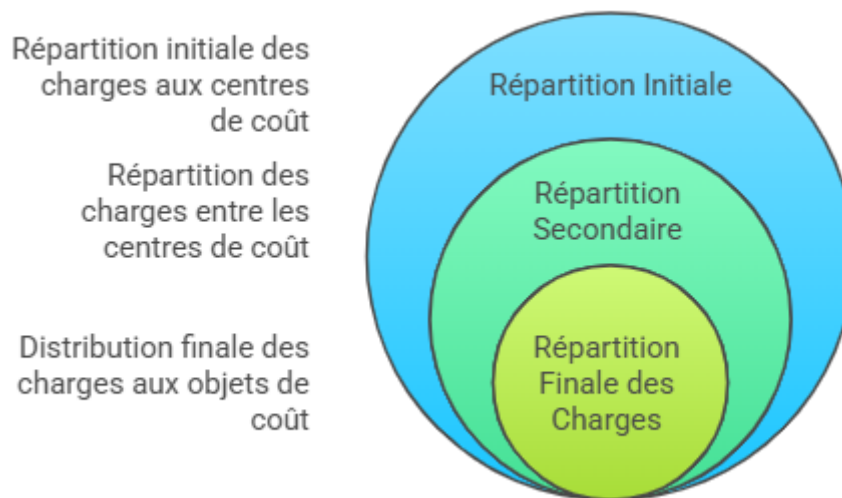
## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

**Coût de l'unité d'œuvre = coût total du centre d'analyse principal (après répartition secondaire) / nombre total d'unités d'œuvre de ce centre pour la période**

**2.1.5 Imputation aux Coûts des Produits/Services :** Enfin, les charges indirectes du centre principal sont imputées aux différents produits ou services qui ont consommé l'activité de ce centre, en proportion de leur consommation de l'unité d'œuvre calcul comme suit :

**Charges indirectes imputées au produit X (provenant du centre Y) = nombre d'unités d'œuvre du centre Y consommées par le produit X × coût de l'unité d'œuvre du centre Y**

**Figure 5: Les Étapes de Répartition des Charges Indirectes dans la Méthode des Centres d'Analyse**



**Source :** Adapter selon Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson

## 2.2 Principaux types d'unités d'œuvre et leurs domaines d'application :

Le choix de l'unité d'œuvre (UO) est une étape déterminante dans la méthode des centres d'analyse, car elle conditionne la manière dont les coûts indirects d'un centre principal seront imputés aux différents objets de coût. Il existe une variété d'unités

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

d'œuvre possibles, leur pertinence dépendant de la nature de l'activité du centre et de la relation supposée entre cette activité et les coûts engagés. D'après Jacquot et Milkoff<sup>1</sup> et Grandguillot B et Grandguillot F<sup>2</sup> .évoquent ces différentes options :

### 2.2.1 Unités d'œuvre physiques basées sur les inputs:

Ces UO mesurent la consommation de facteurs de production directs dont on suppose qu'ils sont corrélés à l'engagement des charges indirectes du centre.

#### 2.2.1.1 Heures de main-d'œuvre directe :

- Description : Nombre total d'heures de travail directement consacrées à la production au sein du centre.
- Domaine d'application : Très utilisé dans les ateliers où le travail manuel est prédominant et où les charges indirectes du centre (supervision, petit outillage, espace occupé par les opérateurs) sont considérées comme proportionnellement au temps de travail direct.
- Logique : Plus un produit nécessite de temps de main-d'œuvre direct dans le centre, plus il est censé consommer les ressources indirectes de ce centre.

#### 2.2.1.2 Coût de la main-d'œuvre directe :

- Description : Montant total des salaires et charges sociales de la main-d'œuvre directe du centre.
- Domaine d'application : Alternative aux HMOD<sup>3</sup>, surtout si les taux horaires de la MOD<sup>4</sup> sont très variables et que l'on considère que les produits nécessitant un MOD plus coûteux doivent supporter plus de charges indirectes.

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. Comptabilité de Gestion. OP CIT. Page 129

<sup>2</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, L'essentiel de la comptabilité de gestion. OP CIT. Page 53

<sup>3</sup> **HMOD** : sont une unité d'œuvre physique utilisée traditionnellement en comptabilité analytique, notamment dans la méthode des centres d'analyse, pour répartir les charges indirectes d'un centre de production ou d'un atelier entre les différents produits qui y sont fabriqués ou les services qui y sont rendus.

<sup>4</sup> **MOD** : est le coût du travail directement engagé dans la production d'un bien ou la réalisation d'un service, et qui peut lui être spécifiquement attribué. C'est une composante essentielle du coût direct

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

### 2.2.1.3 Quantités de matières premières consommées :

- Description : Volume physique des matières premières principales transformées ou traitées par le centre.
- Domaine d'application : Pertinente pour les centres dont l'activité et les coûts sont fortement liés au volume de matières traitées (ex : un centre de découpe, un centre de mélange, un atelier de traitement initial de matières, ou un service d'approvisionnement si l'on veut imputer ses coûts sur cette base).

### 2.2.1.4 Coût des matières premières consommées :

- Description : Valeur monétaire des matières premières consommées.
- Domaine d'application : Utilisée lorsque la valeur des matières est considérée comme un meilleur indicateur de la sollicitation des ressources du centre que leur simple volume physique.

### 2.2.2 Unités d'œuvre physiques basées sur l'activité propre du centre :

Ces UO mesurent directement l'utilisation des équipements clés du centre.

#### 2.2.2.1 Heures machine (HM)<sup>1</sup> :

- Description : Nombre total d'heures de fonctionnement des machines principales du centre.
- Domaine d'application : Essentielle et de plus en plus pertinente dans les ateliers où la production est fortement automatisée ou mécanisée. Les charges indirectes de ces centres (amortissement des machines, énergie, maintenance, outillages spécifiques) sont souvent directement liées au temps d'utilisation des équipements.
- Logique : Plus un produit ne requiert de temps machine, plus il doit supporter les coûts indirects associés à ces machines.

---

<sup>1</sup> **HM** : sont une unité d'œuvre physique utilisée en comptabilité analytique, et plus spécifiquement dans la méthode des centres d'analyse, pour répartir les charges indirectes d'un centre de production entre les différents produits qui y sont fabriqués ou transformés

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **2.2.2.2 Nombre d'unités produites ou traitées par le centre :**

- Description : Nombre total de produits finis ou semi-finis sortant du centre, ou nombre d'opérations spécifiques, ex: nombre de pièces peintes, nombre de moteurs assemblés.
- Domaine d'application : Applicable si les produits passant par le centre sont relativement homogènes en termes de consommation de ressources indirectes. Si les produits sont très diversifiés (temps de passage différents, complexité variable), cette UO peut conduire à des distorsions.

### **2.2.3 Unités d'œuvre monétaires basées sur la valeur des centres non directement productifs:**

Ces UO sont des assiettes de frais, exprimées en valeur monétaire. Le coût du centre est alors réparti sous forme d'un taux de frais appliqué à cette assiette.

#### **2.2.3.1 Chiffre d'affaires :**

- Description : Montant total des ventes des produits concernés par l'activité du centre.
- Domaine d'application : Souvent utilisée, mais fréquemment critiquée pour son manque de causalité directe pour répartir les coûts des centres de distribution, des services commerciaux, ou des frais de marketing.
- Logique : Les produits qui génèrent plus de chiffre d'affaires devraient supporter une plus grande part des coûts commerciaux ou de distribution.

#### **2.2.3.2 Coût de production des produits vendus :**

- Description : Utilisé parfois comme assiette pour répartir les frais de distribution ou d'administration.
- Logique : Suppose que les coûts de distribution ou d'administration sont proportionnels au coût de production

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

### 3 Les approches alternatives : les inducteurs de coûts dans la méthode ABC :

La méthode des coûts à base d'activités (ABC), propose une logique de répartition des charges indirectes fondamentalement différente, centrée sur l'analyse des activités et l'utilisation d'inducteurs de coûts comme clés de répartition.

#### 3.1 Principes de la méthode ABC et la notion d'activité :

La méthode ABC, développée notamment par Kaplan et Cooper dans les années 1980, repose sur le postulat que ce ne sont pas les produits qui consomment directement les ressources (charges), mais les activités qui sont nécessaires pour concevoir, produire, distribuer et soutenir ces produits. Ce sont ensuite les produits qui consomment ces activités<sup>1</sup>. Au lieu de répartir les charges indirectes de manière globale, la méthode ABC identifie toutes les activités réalisées dans l'entreprise et mesure les ressources consommées par chacune. Ensuite, elle attribue les coûts indirects aux produits ou services, selon leur niveau d'utilisation de ces activités. et parmi ces activités on a <sup>2</sup>:

**3.1.1 Identification des activités :** L'entreprise est analysée comme un ensemble d'activités transversales. Une activité est un ensemble de tâches ou d'opérations élémentaires, homogènes du point de vue de leur comportement de coût et de leur finalité, qui consomment des ressources, exemples : traiter une commande client, régler une machine pour une nouvelle série, effectuer un contrôle qualité, gérer une référence article, approvisionner un composant spécifique. Ces activités peuvent traverser les frontières fonctionnelles traditionnelles.

#### 3.1.2 Affectation des coûts des ressources aux activités :

Les charges indirectes et parfois même certaines charges directes pour affiner l'analyse, sont d'abord affectées aux activités identifiées. Cela se fait souvent à l'aide d'inducteurs de ressources, qui mesurent la manière dont les activités consomment les ressources, ex: le temps passé par le personnel sur chaque activité, la surface occupée par chaque activité.

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. Page 237

<sup>2</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions P 61

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **3.1.3 Regroupement en centres d'activités :**

Les activités ayant le même inducteur de coût d'activité, constituent une étape essentielle pour améliorer la précision de la répartition des charges indirectes

### **3.1.4 Imputation des coûts des activités aux objets de coût via des inducteurs d'activité :**

Une fois le coût total de chaque activité déterminé, ce coût est imputé aux objets de coût (produits, services, clients...) en fonction de leur consommation de cette activité, mesurée par un inducteur d'activité.

## **3.2 Typologie des inducteurs de coûts :**

Un inducteur de coût est un facteur qui explique la variation du coût d'une activité ou qui mesure la consommation d'une activité par un objet de coût. Ils remplacent et affinent le concept d'unité d'œuvre des méthodes traditionnelles.

### **3.2.1 Les inducteurs de ressources :**

Utilisés pour affecter les coûts des ressources aux différentes activités identifiées. Ils mesurent la part de chaque ressource consommée par chaque activité. Exemples Pourcentage de temps consacré par le personnel à chaque activité, surface occupée par les équipements liés à une activité, nombre d'unités d'un équipement utilisé par une activité.

### **3.2.2 Les Inducteurs d'activité :**

Ce sont les véritables clés de répartition dans le modèle abc pour imputer les coûts des activités aux objets de coût. Ils sont choisis pour refléter la fréquence et l'intensité avec lesquelles les objets de coût sollicitent ou consomment chaque activité. la recherche d'un lien de causalité fort entre l'inducteur et le coût de l'activité et la consommation de l'activité par l'objet de coût est primordiale.

### **3.2.3 Inducteurs liés au volume d'unités produites :**

Nombre d'unités produites, heures de main-d'œuvre directe par unité, heures machine par unité. Exemple : Activité d'assemblage manuel.

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

### 3.2.4 Inducteurs liés aux lots ou séries de production:

Ces inducteurs varient avec le nombre de lots produits, indépendamment du nombre d'unités dans chaque lot. Exemples : Nombre de réglages de machines, nombre de commandes de production, nombre d'inspections par lot.

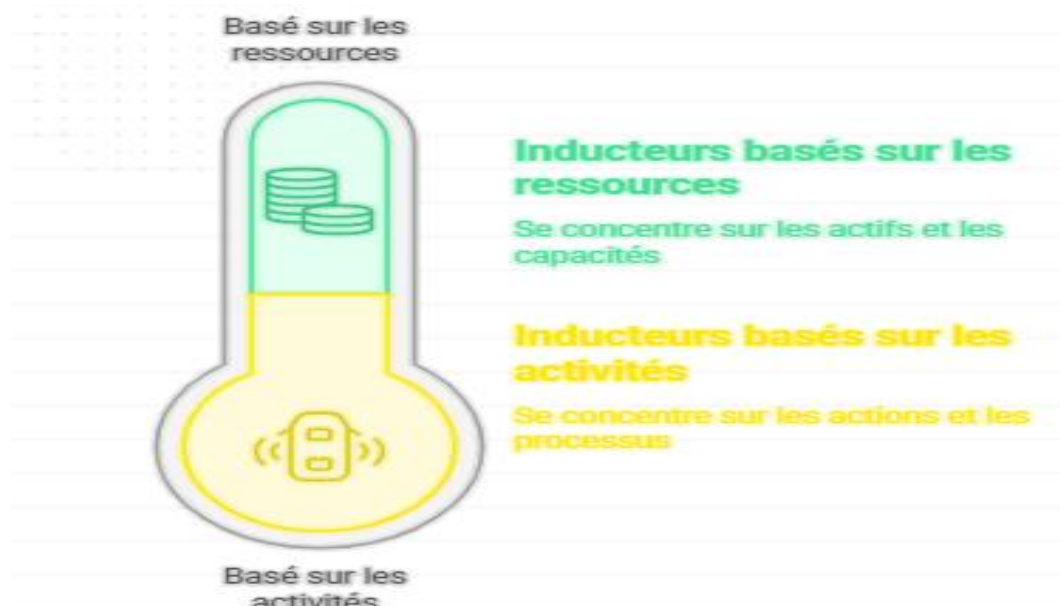
### 3.2.5 Inducteurs liés au maintien du produit:

Coûts engagés pour supporter des produits spécifiques, indépendamment du nombre de lots ou d'unités. Exemples : Heures d'ingénierie pour la conception ou la modification d'un produit spécifique, gestion des spécifications techniques d'un produit.

### 3.2.6 Inducteurs liés au maintien de l'installation ou de la capacité :

Coûts généraux de fonctionnement de l'usine, difficiles à relier causalement aux produits, ex: direction d'usine, sécurité du site. L'allocation de ces coûts reste un défi même en ABC.

**Figure 5 : Distinction entre Inducteurs Basés sur les Ressources et Inducteurs Basés sur les Activités en Méthode ABC**



**Source :** Adapter selon Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson.

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **Section 2 : Critères d'évaluation de la pertinence des clés de répartition et enjeux du choix :**

Le choix d'une clé n'est pas anodin et, comme nous le verrons, une sélection inadéquate peut avoir des conséquences significatives sur la fiabilité de l'information de coût et les décisions managériales. Cette section a donc pour objectif de définir les principaux critères qui permettent d'apprécier la pertinence d'une clé de répartition et de souligner les enjeux stratégiques ainsi que les risques associés à ce choix.<sup>1</sup>

#### **1 Le critère fondamental de causalité comme idéal pour une imputation pertinente :**

La clé choisie pour allouer les charges indirectes d'un centre d'analyse ou d'une activité aux différents objets de coût devrait refléter le plus fidèlement possible la relation de cause à effet entre la consommation des ressources indirectes par ces objets de coût et le niveau des coûts engagés. En d'autres termes, la clé devrait être le facteur qui explique le mieux pourquoi et comment les charges indirectes sont générées et consommées.

##### **1.1 La logique de la causalité :**

Une clé de répartition basée sur la causalité suppose que les objets de coût qui déclenchent une plus grande part des coûts indirects doivent logiquement se voir imputer une proportion plus importante de ces coûts. Par exemple, si la complexité d'un produit entraîne un nombre élevé de réglages machine, alors le nombre de réglages est une clé plus causale pour répartir les coûts de cette activité de réglage que de simples heures machine globales si d'autres produits simples ne nécessitent que un peu de réglages.

##### **1.2 Avantages d'une approche causale :**

Cela permet une évaluation plus objective de la performance des différentes lignes de produits ou des segments d'activité, facilitant une allocation plus rationnelle des ressources de l'entreprise :

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts (5e éd.). Pearson . PAGE 91

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **1.2.1 Fiabilité accumulation des coûts :**

Une imputation basée sur la causalité tend à produire des coûts de revenus plus précis et plus représentatifs de la consommation réelle des ressources par chaque produit ou service.

### **1.2.2 Réduction des subventionnements croisés :**

En répartissant les coûts de façon plus équitable, elle réduit le risque que certains produits supportent injustement, un problème courant avec les clés strictement basées sur le volume.

### **1.2.3 Meilleures informations pour la décision :**

Des coûts plus fiables permettent des décisions plus éclairées en matière de tarification, de gestion de portefeuille produits, et d'optimisation des processus.

### **1.2.4 Compréhension des inducteurs de coûts :**

La recherche de la causalité oblige l'entreprise à mieux comprendre quels facteurs influencent réellement ses coûts indirects, ce qui est un préalable à leur maîtrise.

## **1.3 Les défis de l'identification de la causalité pure :**

Bien que la causalité soit l'idéal théorique, son application pratique peut s'avérer complexe :

### **1.3.1 Causalités multiples :**

Les coûts indirects sont souvent le résultat de multiples facteurs interdépendants, et il peut être difficile d'isoler un seul inducteur parfaitement causal.

### **1.3.2 Mesurabilité de l'inducteur causal :**

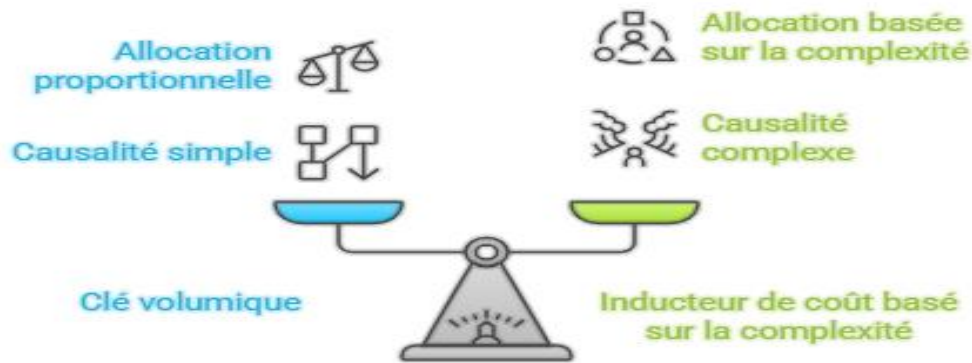
Même si un inducteur causal est identifié, il n'est pas toujours facile ou économiquement viable de le mesurer de manière précise et continue pour chaque objet de coût.

### **1.3.3 Coûts communs incompressibles :**

Certaines charges indirectes ex : frais de direction générale de l'usine, sécurité du site sont si communes qu'il est quasiment impossible de trouver un lien de causalité directe avec des produits spécifiques. Leur répartition comportera toujours une partie de convention.

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

Figure 6 : Comparaison des logiques d'allocation : clé volumique avec l'inducteur basé sur la complexité



Source : Adapter selon Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts (5e éd.). Pearson .

### 2 Autres critères déterminants pour le choix d'une clé :

Si le principe de causalité constitue l'idéal théorique vers lequel tend pour assurer la pertinence économique des coûts calculés, le choix effectif d'une clé de répartition dans une entreprise industrielle doit également prendre en considération un ensemble d'autres critères, souvent d'ordre pratique, économique ou comportemental. Trouver le bon équilibre entre ces différents facteurs est essentiel pour la mise en place d'un système de coûts à la fois fiable et opérationnel.<sup>1</sup>

#### 2.1 Représentativité de l'activité ou de la consommation des ressources :

Au-delà de la causalité stricte, la clé choisie doit être fortement corrélée et représentative de l'activité principale du centre d'analyse ou de la nature des ressources indirectes consommées.

- ❖ Si un centre d'analyse est fortement mécanisé, les heures machine (HM) seront probablement plus représentatives de son activité et de la génération de ses coûts (amortissement, énergie, maintenance machine) que les heures de main-d'œuvre directe (HMOD), même si les HM ne sont pas l'unique cause de tous les coûts du centre.

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts (5e éd.). Pearson . PAGE 93

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

- ❖ L'objectif est de choisir une clé qui évolue de manière logique avec les coûts du centre. Si les coûts du centre augmentent lorsque l'activité enregistrée par la clé augmente (et inversement), la clé a une bonne représentativité.

### **2.2 Objectivité, mesurabilité et fiabilité de la clé :**

Pour que le système de coûts soit crédible et utilisable, la clé de répartition doit pouvoir être réglée de manière objective et fiable :

- ❖ **Objectivité** : La mesure de la clé doit être exempte de biais et ne pas être soumise à des manipulations ou des interprétations subjectives.
- ❖ **Mesurabilité** : L'information nécessaire pour quantifier la clé par son volume total pour le centre/activité et sa consommation par chaque objet de coût doit être disponible et facilement collectionnable à partir des systèmes d'information existants ou via des relevés spécifiques. Une clé théoriquement parfaite mais dont la mesure est impossible ou trop complexe à obtenir en pratique perd de son utilité.
- ❖ **Fiabilité** : Les données utilisées pour la clé doivent être exactes et vérifiables. Des erreurs dans la collecte ou la saisie des volumes de la clé conduisent directement à des erreurs dans l'imputation des coûts.

### **2.3 Coût de collecte et de traitement de l'information versus bénéfice de la précision :**

Il existe souvent un arbitrage à faire entre le degré de précision souhaité et le coût de l'obtention de cette précision.

- ❖ Des clés de répartition très fines et multiples, cherchant à coller au plus près de la causalité pour chaque type de charge indirecte, peuvent fournir des coûts très précis.
- ❖ la mise en place et la maintenance de systèmes de collecte de données pour de telles clés peuvent s'avérer coûteuses et complexes en termes de temps, de ressources humaines et de systèmes d'information.

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

- ❖ L'entreprise doit donc évaluer si le bénéfice attendu d'une plus grande précision des coûts justifient les coûts supplémentaires engendrés par la collecte et le traitement de l'information pour des clés plus sophistiquées. Parfois, une clé plus simple mais raisonnablement représentative peut être un compromis acceptable, surtout pour les PME ou pour les charges indirectes de moindre importance.

### 2.4 Compréhensibilité, Acceptabilité et Impact Comportemental :

Les aspects humains et organisationnels sont également cruciaux dans le choix d'une clé de répartition :

- ❖ **Compréhensibilité** : La logique de la clé de répartition doit être facilement compréhensible par les managers opérationnels et les équipes concernées. Si la clé est trop complexe ou si son lien avec les coûts n'est pas évident, elle risque de ne pas être comprise et donc mal utilisée ou contestée.
- ❖ **Acceptabilité** : Pour que le système de coûts soit utilisé et soutienne la prise de décision et le contrôle, il doit être accepté par ceux qui sont évalués ou qui doivent agir sur la base de ces coûts. Des clés perçues comme inéquitables ou arbitraires peuvent générer de la résistance et nuire à la crédibilité du système.
- ❖ **Impact Comportemental** : Le choix d'une clé de répartition peut influencer les comportements des responsables et des équipes. Par exemple, si les coûts d'un service support sont répartis sur la base du nombre de demandes, cela peut inciter les utilisateurs de services à réduire leurs demandes, ce qui peut être positif ou négatif. Il faut donc anticiper ces effets comportementaux et choisir des clés qui encouragent des comportements alignés avec les objectifs globaux de l'entreprise.

### 3. Les enjeux stratégiques liés au choix des clés :

La manière dont les coûts sont calculés et présentés, et qui dépend directement de ces clés, façonne la perception de la performance par les dirigeants et influence directement l'orientation des décisions stratégiques qui ont déterminé la trajectoire à long terme de l'entreprise. Une sélection inadéquate des clés peut ainsi masquer des

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

réalités économiques, induire des biais dans l'analyse et conduire à des choix stratégiques sous-optimaux ou contre-productifs.<sup>1</sup>

### **3.1 L'influence sur la perception de la rentabilité des lignes de produits et des segments de marché :**

Les clés de répartition déterminant la quote-part des charges indirectes imputées à chaque produit ou service. Par conséquent :

#### **3.1.1 Vision de la Rentabilité :**

Des clés différentes peuvent radicalement altérer la rentabilité apparente d'une ligne de produits ou d'un segment de marché. Un segment jugé très rentable avec un système de clés peut se révéler marginal, voire déficitaire, avec un autre système plus pertinent, et vice-versa.

#### **3.1.2 Allocation stratégique des ressources :**

Les décisions d'allouer des ressources d'investissement, ou des efforts marketing importants à certains segments plutôt qu'à d'autres sont souvent basées sur leur rentabilité perçue. Si cette perception est faussée par des clés de répartition inadéquates, l'entreprise risque de mal allouer ses ressources stratégiques, en surinvestissant dans des segments moins porteurs qu'il n'y paraît, ou en négligeant des segments à fort potentiel dont la rentabilité est sous-estimée.

### **3.2 L'impact sur les décisions stratégiques de prix et de positionnement concurrentiel :**

La structure des coûts, telle qu'elle est révélée par les clés de répartition, a un impact direct sur la stratégie de prix et le positionnement concurrentiel :

#### **3.2.1 Stratégie de Prix :**

La connaissance du coût de revient complète est une donnée essentielle pour définir une stratégie de prix viable à long terme. Des coûts de revenus erronés peuvent conduire à fixer des prix soit trop élevés entraînant une perte de compétitivité et de parts de marché, soit trop bas conduisant à une rentabilité insuffisante ou à des ventes à perte.

---

<sup>1</sup> Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.-H., & Bescos, P.-L. (2005). Contrôle de gestion et pilotage de la performance (2e éd.). Gualino éditeur. PAGE 91

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **3.2.2 Positionnement Stratégique :**

Si une entreprise pense à tort qu'elle a un avantage de coût sur certains produits, elle pourrait adopter une stratégie agressive de prix qui s'avère non soutenable. Inversement, elle pourrait se positionner sur des niches à plus forte valeur ajoutée en pensant que ses produits standards ne sont pas assez rentables, alors qu'une meilleure répartition des coûts pourrait révéler une rentabilité différente.

### **3.3 L'orientation des choix d'investissement et de développement à long terme :**

Les décisions d'investissement dans de nouvelles capacités de production, de nouvelles technologies, ou dans le développement de nouveaux produits sont des choix stratégiques majeurs.

#### **3.3.1 Évaluation des projets :**

La rentabilité prévisionnelle de ces investissements est un critère clé. Si les coûts indirects futurs sont mal évalués en raison de clés de répartition qui ne contribuent pas à la nouvelle réalité, l'évaluation du projet sera biaisée.

#### **3.3.2 Choix technologiques et organisationnels :**

Le système de coûts peut influencer les choix technologiques. Par exemple, si les clés présentent les grandes séries, l'entreprise pourrait être moins encline à investir dans des technologies flexibles adaptées aux petites séries, même si le marché l'exige, car son système de coûts ne valoriserait pas correctement la rentabilité de ces petites séries.

### **3.4 L'alignement entre le système de coûts et la stratégie globale de l'entreprise :**

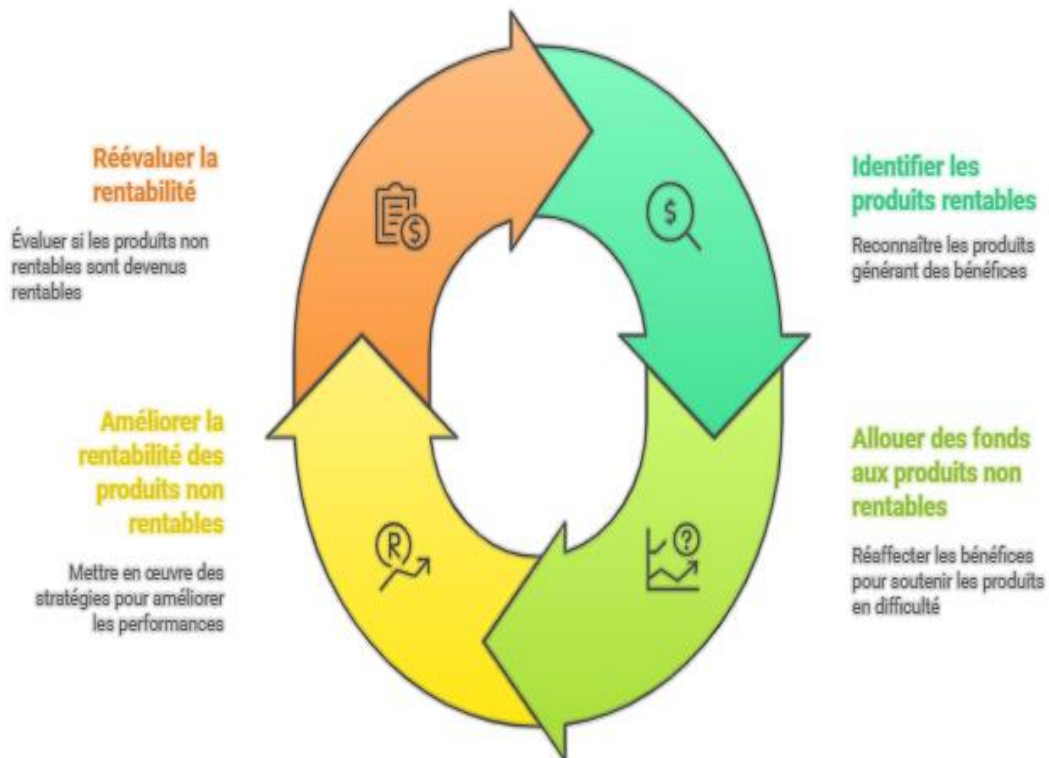
Le système de comptabilité analytique et le choix des clés de répartition devraient être alignés avec la stratégie globale de l'entreprise. Si la stratégie est basée sur la domination par les coûts, le système de coûts doit permettre une identification très précise des opportunités de réduction.

- ❖ Si la stratégie est basée sur la différenciation et la valeur client, le système de coûts doit pouvoir refléter les coûts associés à cette différenciation (complexité, service, innovation) et aider à évaluer si la valeur créée justifie ces coûts.

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

- ❖ Un système de coûts dont les clés sont en décalage avec la stratégie peut fournir des signaux contradictoires aux managers et nuire à la mise en œuvre de cette stratégie. Par exemple, une stratégie de diversification sera mal servie par des clés de répartition purement volumiques qui ne captent pas les coûts de complexité.

Figure 7: Cycle d'Analyse et de Gestion de la Rentabilité des Produits



**Source :** Adapter selon Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions Le Chapitre 9 « Les coûts de revenus et les résultats analytiques » p. 53

Cette figure basée sur une analyse de coûts précise, conduit à des décisions d'allocation de ressources, à des stratégies d'amélioration pour les produits moins performants, et à une réévaluation continue de la rentabilité de l'ensemble du portefeuille. Il est évident que si l'étape initiale d'identification de la rentabilité est faussée par des clés de répartition inadéquates.

## Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes

### 4 Risques et limites associés à des clés de répartition non pertinentes ou mal choisies :

Le choix des clés de répartition des charges indirectes, s'il est effectué sans une analyse rigoureuse de leur pertinence par rapport aux critères de causalité, de représentativité et aux autres facteurs discutés précédemment, expose l'entreprise industrielle à des risques significatifs et met en lumière les limites inhérentes à une application mécanique ou inappropriée des méthodes de répartition. L'utilisation de clés non pertinentes ou mal choisies peut en effet conduire à une information de coût biaisée, avec des conséquences potentiellement graves sur la gestion et la performance de l'entreprise.<sup>1</sup>

#### 4.1 Distorsions significatives des coûts de revient des produits/services :

Le risque le plus direct lié à des clés de répartition inadéquates est la distorsion des coûts de revient calculés pour les différents objets de coût.

##### 4.1.1 Sur-coûtage :

Certains produits ou services peuvent se voir imputer une part excessive des charges indirectes, simplement parce que la clé de répartition choisie souvent une clé volumique comme les heures de main-d'œuvre directe ou les heures machine est consommée en grande quantité par ces produits, sans que cette consommation ne reflète nécessairement leur véritable poids dans la génération des coûts indirects globaux. Ces produits apparaîtront alors comme étant plus coûteux à produire qu'ils ne le sont en réalité.

##### 4.1.2 Sous-coûtage :

C'est l'inversement avec d'autres produits souvent ceux produits en plus petites séries, plus complexes, ou nécessitant des activités de support spécifiques non capturées par des clés volumiques peuvent se voir imputer une part insuffisante des charges indirectes. Leur coût de revient calculé sera alors artificiellement bas. Ces distorsions rendent difficile la connaissance du vrai coût de chaque.

---

<sup>1</sup> Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). Comptabilité de Gestion : Analyse et maîtrise des coûts. Pearson. Page 227

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **4.2 Le phénomène de subventionnement croisé :**

Une conséquence directe et particulièrement pernicieuse des distorsions de coûts est le subventionnement croisé entre produits ou services. Ce phénomène se produit lorsque les erreurs d'imputation des coûts indirects conduisent certains produits qui est les produits sous-coûtés à apparaître plus rentables qu'ils ne le sont, tandis que d'autres produits sur-coûtés semblent moins rentables, voire déficitaires. En réalité, les marges apparentes des produits sous-coûtés sont gonflées au détriment des produits sur-coûtés, qui subventionnent implicitement les premiers. Le subventionnement croisé est souvent le résultat de l'utilisation de clés de répartition uniques ou trop agrégées typiquement basées sur des volumes de production globaux dans des entreprises fabriquant une gamme de produits hétérogènes en termes de taille, de complexité, de taille de lots, ou de consommation de ressources de support.<sup>1</sup>

### **4.3 Prise de décisions managériales erronées basées sur une information de coût biaisée :**

Les coûts de revient et les marges calculées étant des données d'entrée cruciales pour la prise de décision, des informations faussées par des clés de répartition non pertinentes peuvent induire les gestionnaires en erreur et les conduire à prendre des décisions stratégiques et opérationnelles préjudiciables :

#### **4.3.1 Politique de prix inadaptée :**

Fixation de prix trop élevés pour les produits sur-coûtés entraînant une perte de compétitivité ou trop bas pour les produits sous-coûtés qui conduisant à une érosion des marges, voire à des ventes à perte.

#### **4.3.2 Mauvaise gestion du portefeuille produit :**

Risque d'abandonner des produits qui sont en réalité profitables mais apparaissent déficitaires à cause du sur-coûtage ou, inversement, de maintenir ou de promouvoir des produits qui sont en réalité des canards boiteux mais apparaissent rentables grâce au sous-coûtage.

---

<sup>1</sup> Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). L'essentiel de la comptabilité de gestion (7e éd.). Gualino Lextenso éditions , page 55

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**

### **4.3.3 Décisions d'externalisation erronées :**

La comparaison entre le coût de production interne biaisé et le coût d'acquisition externe peut être faussée.

### **4.3.4 Allocation inefficace des ressources :**

Les efforts d'investissement, de R&D ou de marketing peuvent être dirigés vers les mauvais produits ou segments, ceux dont la rentabilité est artificiellement gonflée.

## **4.4 Inefficacité des stratégies de maîtrise des coûts :**

Pour maîtriser efficacement les coûts, il est indispensable de savoir où ils se situent réellement et quels sont leurs véritables inducteurs.

### **4.4.1 Ciblage Incorrect des Actions :**

Si les clés de répartition masquent les vraies sources de coûts indirects ou les attribuent de manière erronée, les efforts de réduction des coûts risquent d'être inefficaces, se concentrant sur des aspects secondaires tout en négligeant les activités réellement coûteuses ou les produits les plus consommateurs de ressources indirectes.

### **4.4.2 Difficulté à identifier les activités sans valeur ajoutée :**

Des clés de répartition trop globales ou non causales rendent difficile l'identification précise du coût des différentes activités et, par conséquent, la distinction entre activités à valeur ajoutée et celles qui n'en ont pas (ou peu) pour le client.

## **5 Limites comportementales et culturelles :**

L'utilisation de clés de répartition perçues comme non pertinentes ou inéquitables peut également avoir des effets négatifs sur le comportement des managers et la culture de l'entreprise :

### **5.1 Perte de confiance dans le système d'information :**

Si les coûts imputés ne semblent pas refléter la réalité du terrain, les managers peuvent perdre confiance dans les rapports de gestion et chercher d'autres sources d'information, moins formalisées.

### **5.2 Démotivation et difficulté de responsabilisation :**

Il est difficile de responsabiliser des managers sur des coûts qu'ils estiment ne pas contrôler ou qui leur sont imputés de manière jugée arbitraire.

## **Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes**


### **5.3 Comportements dysfonctionnels :**

Les managers pourraient être tentés de jouer avec le système en manipulant les volumes de la clé de répartition pour minimiser les coûts qui leur sont alloués, même si cela va à l'encontre de l'efficacité globale.

### **Conclusion :**

L'évaluation de la pertinence d'une clé de répartition s'avère être un exercice complexe. Si le principe de causalité apparaît comme le critère fondamental pour une imputation économiquement fondée des coûts, des considérations pratiques telles que la représentativité, la mesurabilité, le rapport coût/bénéfice et l'impact comportemental doivent également guider ce choix. Il est ressorti que la sélection d'une clé n'est pas une simple décision technique, mais comporte des enjeux stratégiques significatifs, influençant la perception des coûts et l'orientation des décisions managériales. Par ailleurs, l'utilisation de clés non pertinentes ou mal choisies engendre des risques importants, notamment des distorsions de coûts et des phénomènes de subventionnement croisé, qui peuvent compromettre la fiabilité de l'information de gestion et la maîtrise efficace des coûts.

En définitive, ce chapitre a établi un cadre d'analyse essentiel pour comprendre les mécanismes d'imputation des charges indirectes et pour évaluer la pertinence des clés de répartition.



**CHAPITRE 3 : L'impact du  
choix des clés de répartition et  
simulation comparative cas  
ENEL**

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **Introduction :**

Le présent cas pratique s'inscrit dans le cadre d'une étude approfondie visant à répondre à la problématique suivante : « **dans quelle mesure les clés de répartition des charges indirectes, actuellement en vigueur au sein d'Electro-Industries, est-elle efficaces pour la maîtrise des coûts** »

Electro-Industries d'Azazga, acteur majeur du secteur électrotechnique en Algérie, est spécialisée dans la conception, la production et la commercialisation de moteurs électriques, transformateurs et groupes électrogènes. Créée en 1998 à la suite de la scission de l'Entreprise Nationale des Industries Électrotechniques (ENEL), elle bénéficie d'une organisation intégrée et d'une chaîne de valeur structurée autour de ses unités de production et de ses services de soutien.

La complexité de ses activités, conjuguée à la diversité des charges indirectes générées par ses différentes fonctions (Direction Générale, Ressources Humaines, finances, approvisionnements, etc.), rend indispensable une analyse rigoureuse des méthodes de répartition des charges. En effet, le choix judicieux des clés de répartition conditionne la fiabilité des coûts calculés, influence directement la détermination des coûts de revient et, par conséquent, la rentabilité commerciale de l'entreprise.

Dans ce contexte, la performance des unités de production d'Electro-Industries dépend étroitement de la précision de la répartition des charges indirectes. Une affectation pertinente permet de mieux mesurer la rentabilité réelle de chaque activité, d'identifier les axes d'amélioration et de piloter efficacement les coûts de revient.

L'analyse de la chaîne de valeur de l'entreprise met en évidence le rôle central des activités principales qui est la production de transformateurs et de moteurs électriques, ainsi que des activités de soutien, qui génèrent des coûts directs et indirects devant être alloués de façon pertinente pour refléter la réalité économique de chaque activité.

Ce cas pratique a pour objectif d'analyser les charges des interfaces clés telles que la paie, les frais généraux et les investissements, de comparer les méthodes

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

traditionnelles de répartition avec des clés ajustées aux spécificités d'Electro-Industries, et de mesurer l'impact de ces modifications sur les coûts d'unité d'œuvre, les coûts de production, le coût de revient et la marge commerciale. Cette démarche permettra de mettre en lumière les leviers d'optimisation de la gestion des coûts indirects, essentiels pour renforcer la compétitivité et la pérennité financière d'Electro-Industries dans un environnement industriel exigeant.

### **Section 1 : Présentation du contexte de l'étude :**

Pour situer précisément le cadre de notre étude, il est indispensable de commencer par une présentation détaillée de l'entreprise Electro-Industries, qui constitue le terrain principal de notre analyse. Cette étape permettra d'identifier les caractéristiques essentielles de l'organisation, ses activités clés ainsi que sa chaîne de valeur, éléments fondamentaux pour comprendre les mécanismes de répartition des charges indirectes. En effet, une bonne connaissance de l'entreprise et de son fonctionnement est préalable à toute évaluation pertinente des méthodes comptables et de gestion qui y sont appliquées.

Ainsi, cette première partie vise à établir un contexte clair et solide, condition incontournable pour appréhender la problématique centrale de ce mémoire : la pertinence de la clé de répartition des charges indirectes au sein d'Electro-Industries.

#### **1 L'entreprise Electro-Industries et sa chaîne de valeur :**

Pour analyser la pertinence de la clé de répartition des charges indirectes au sein d'Electro-Industries, il est nécessaire de présenter préalablement l'entreprise, son historique, ses principales activités ainsi que sa chaîne de valeur.

Cette présentation permettra d'appréhender la nature des coûts engagés, la diversité des centres d'analyse impliqués, ainsi que la complexité inhérente à la répartition des charges indirectes dans un contexte industriel spécifique.

Afin de mieux saisir ces dimensions, il convient dans un premier temps de revenir sur l'évolution historique d'Electro-Industries, qui a façonné son organisation et ses modes de gestion actuels.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **1.1 Évolution historique et présentation de l'entreprise :**

La Spa ELECTRO-INDUSTRIES est une Entreprise Publique Économique créée en Décembre 1998 avec la scission de l'Entreprise Nationale des Industries Électrotechniques (Ex. ENEL). Elle-même issue, en 1983, de la restructuration organique de la Société mère « SONELEC ».

L'usine a été réalisée dans le cadre d'un contrat produit en main avec des partenaires allemands, en l'occurrence, SIEMENS et TRAFU-UNION pour les produits et FRITZ WERNER pour l'engineering et la construction, l'infrastructure est réalisée par les entreprises algériennes ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

Electro-industries est constituée d'un complexe intégré, qui produit et commercialise des moteurs, alternateurs, transformateurs depuis 1985, date de son démarrage. Elle relève du Holding ELEC EL DJAZAIR qui détient la totalité du portefeuille des actions de l'entreprise. Les produits sont fabriqués sous-licences, jusqu'en 1992.

Le capital social de l'entreprise s'élève à 4 753 000 000,00 DA, réparti en 475 300 actions d'une valeur nominale de 10 000,00 DA chacune. TRAFU-UNION pour les transformateurs et FRITZWERNER pour l'engineering de la construction. L'infrastructure est réalisée par les entreprises algériennes ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

### **1.2 Localisation géographique :**

L'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES est implantée dans la zone industrielle d'Azazga, située à 7 km à l'ouest de la ville d'Azazga, sur la route nationale n°12 à quatre voies, qui la relie au chef-lieu de wilaya, Tizi-Ouzou, à une distance de 30 km. Elle se trouve également à environ 100 km des ports d'Alger et de Bejaïa. L'usine est située à 15 km de la zone industrielle d'Oued-Aissi, dotée d'une voie ferrée.

### **1.3 Objectifs stratégiques de l'entreprise électro-industries :**

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

L'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES est le leader national dans le secteur de l'industrie électrotechnique en Algérie, spécialisée dans la conception, la production et la commercialisation de produits électriques industriels tels que les moteurs asynchrones, les transformateurs de distribution MT/BT, et les groupes électrogènes. Elle vise à répondre aux besoins du marché national en fournissant des produits conformes aux normes internationales (CEI, ISO, EN, DIN/VDE), tout en assurant la qualité, la fiabilité et la modernisation continue de ses processus. Son objectif principal est de renforcer son autonomie industrielle, fidéliser sa clientèle, et garantir sa pérennité économique et commerciale sur le marché algérien.

Afin de concrétiser ses objectifs de modernisation et de renforcement de l'autonomie industrielle nationale, Electro-Industries a identifié la nécessité de maîtriser la production de transformateurs de grande puissance, un segment à forte valeur ajoutée. C'est dans cette optique qu'elle est devenue un acteur clé du partenariat ayant abouti à la création de la Spa Vijai Electricals Algérie.

### **1.4 La présentation de la chaîne de valeur du complexe d'Electro-Industries :**

En rappel à la définition de la chaîne de valeur selon Michael Porter, « *la chaîne de valeur est un outil stratégique qui permet d'analyser les différentes activités d'une entreprise afin de comprendre comment chacune contribue à la création d'un avantage concurrentiel durable. Elle décompose l'entreprise en un enchaînement d'activités interconnectées, transformant des intrants (inputs) en produits ou services finis (outputs) achetés par les clients.* »

Afin de saisir pleinement cette notion, il convient d'examiner sa mise en œuvre concrète au sein de l'organisation d'Électro-Industries. Ce processus nécessite l'identification et la présentation des différentes activités qui composent la chaîne de valeur de l'entreprise, en distinguant notamment les activités principales des activités de soutien.

#### **1.4.1 Les activités principales :**

Les activités principales d'électro industries reposent essentiellement sur ses deux unités de production (transformateurs et moteurs électriques), qui constituent le pilier

### **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

central de la chaîne de valeur de l'entreprise. Ces unités assurent la transformation des matières premières en produits finis, en mobilisant les ressources humaines, techniques et technologiques nécessaires pour répondre efficacement aux besoins du marché.

#### **1.4.1.1 L'unité transformateurs :**

L'unité transformateurs est chargée de la production des transformateurs de distribution, soit respirant avec conservateur, soit à remplissage intégral, avec des puissances allant de 50 à 3 150 kVA et une tension jusqu'à 36 kV.

La capacité de production installée est de 5 000 transformateurs pour le type respirant (avec conservateur d'huile) et de 4 500 transformateurs pour le type à remplissage intégral (sans conservateur), Ce chiffre varie selon les types de puissances produites.

La production moyenne annuelle se situe entre 3 000 et 3 500 unités, ce qui correspond à un taux d'utilisation des capacités d'environ 70 % sur la période 2016-2020. Cependant, cette unité a connu une baisse de production, notamment à la suite de la crise sanitaire mondiale, qui a entraîné des perturbations sur le marché mondial.

#### **1.4.1.2 L'unité moteurs électriques et groupes électrogènes :**

L'unité moteurs électriques est chargée de la production de différents types de produits à savoir :

- Moteurs asynchrones triphasés avec des puissances allant de 0,25 à 400 kW,
- Moteurs électriques monophasés de 0,25 à 3 kW, avec démarrage à un ou deux condensateurs.
- Alternateurs synchrones bi-paliers de 17,5 à 200 kVA, 400 V, 50 Hz.
- Groupes électrogènes de 15 à 1250 kVA, 400 V, 50 Hz.

Les normes de fabrication appliquées sont IEC 60034 et VDE 530 pour les moteurs et alternateurs, ainsi que ISO 8528 pour les groupes électrogènes.

La capacité de production initiale de l'unité moteurs électriques est de 50 000 moteurs et 2 000 alternateurs synchrones. Cependant, au cours de la dernière décennie,

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

seulement environ 40 % de cette capacité a été utilisée, avec une production annuelle d'environ 20 000 moteurs.

La capacité de production des groupes électrogènes (sur skid, capotés insonorisés, à démarrage manuel et automatique) est d'environ 250 unités par année, sur une superficie de 2 500 m<sup>2</sup>, espace dégagé au niveau de l'Unité Moteurs Electriques.

### **1.4.2 Les activités secondaires ou activité de soutien :**

Afin d'atteindre ses objectifs stratégiques, ELECTRO-INDUSTRIES s'appuie sur un ensemble de structures de soutien, considérées comme des activités secondaires. Ces dernières jouent un rôle essentiel dans le bon fonctionnement et l'efficacité des activités principales, elles s'articulent autour de la direction générale, qui assure la coordination globale, et de l'unité prestations techniques, qui apporte un soutien opérationnel et technique aux différentes structures de l'entreprise.

#### **1.4.2.1 La direction générale :**

La Direction Générale d'EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA, placée sous l'autorité du Président Directeur Général (PDG), occupe un rôle central en pilotant l'ensemble des activités stratégiques, opérationnelles et de support de l'entreprise.

Le président Directeur (PDG) est assisté par plusieurs structures spécialisées assurant la gestion administrative, le contrôle qualité et sécurité (QHSE), le contrôle de gestion, les affaires juridiques, l'audit interne, la sécurité, la logistique, l'informatique ainsi que la santé et la sécurité au travail.

Par ailleurs, la Direction Générale coordonne l'ensemble des directions fonctionnelles (commerciale, ressources humaines, finances, achats, développement industriel) ainsi que les unités de production (transformateurs, moteurs électriques, prestations techniques), garantissant ainsi la cohérence et l'efficacité globale de l'organisation.

#### **1.4.2.2 La Direction Développement Industriel et Partenariat :**

La Direction Développement Industriel et Partenariat a pour missions principales l'élaboration des plans annuels de développement industriel, intégrant la modernisation et la mise à niveau des outils de production.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

Elle assure également la veille technologique afin de maintenir la compétitivité de l'entreprise. Cette direction participe activement à la mise en œuvre des projets de développement en partenariat, rédige les cahiers des charges et pilote les appels d'offres relatifs à l'acquisition des moyens de production.

Par ailleurs, elle contribue à l'élaboration des business plans et est responsable de la préparation ainsi que de la soumission des rapports d'activités périodiques (mensuels, semestriels et annuels).

Enfin, elle assure la codification des nouvelles matières premières et des investissements réalisés, garantissant ainsi une gestion rigoureuse des ressources industrielles.

### **1.4.2.3 Direction des Ressources Humaines et de l'organisation:**

La Direction des Ressources Humaines et l'Organisation (DRHO) occupe une place stratégique au sein de l'entreprise. Elle est chargée de la gestion, du développement et de la valorisation du capital humain. Elle veille à ce que les ressources humaines soient en adéquation avec les besoins et les objectifs de l'organisation, tout en assurant la conformité réglementaire, la motivation du personnel et un climat social favorable.

Les principaux objectifs de la direction des ressources humaines sont :

- Elaborer des politiques RH alignées sur la stratégie de l'entreprise ;
- Assurer le recrutement et la gestion des carrières ;
- Garantir le respect des normes légales ;
- Maintenir un dialogue social stable ;
- Motiver et développer le potentiel des salariés ;
- Veiller à la sécurité et à la prévention, de gérer la paie et les indicateurs RH ;
- Fournir un soutien technique aux unités de l'entreprise.

Electro Industries compte un effectif total de **851 travailleurs**, dont 52 apprentis, répartis par unité et par différentes catégories socio-professionnelles. Cette répartition est présentée dans le tableau ci-dessous :

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

**Tableau 2: Répartition des effectifs par unité au sein d'électro industries**

<b>Unité</b>	<b>%</b>	<b>Nombre</b>
DG	26%	219
UME	25%	217
GE	1%	11
UPT	15%	130
UTR	32%	274
<b>Total général</b>	<b>100%</b>	<b>851</b>

**Source : DRHO Electro industries.**

### **1.4.2.4 La Direction Finance et Comptabilité (DFC) :**

La Direction Finance et Comptabilité (DFC) a pour mission de :

- Assurer la gestion complète des opérations financières et comptables de l'entreprise.
- Définir, suivre et contrôler les ressources financières nécessaires à la réalisation des objectifs.
- Tenir à jour la comptabilité, élaborer les états financiers et bilans fiscaux, et consolider toutes les écritures comptables.
- Organiser et piloter les inventaires, gérer les relations avec les établissements financiers et fiscaux, et produire des rapports d'activités réguliers (mensuels, semestriels, annuels).
- Garantir la maîtrise financière, la conformité réglementaire et fournir un appui fiable à la prise de décision, en cohérence avec les besoins stratégiques et opérationnels d'Electro Industries.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **1.4.2.5 La direction Achats et Approvisionnements (DAA) :**

La Direction Achats et Approvisionnements joue un rôle de soutien stratégique dans la chaîne de valeur d'Electro Industries. Elle garantit la disponibilité, des ressources nécessaires à la production, permettant ainsi aux unités principales et auxiliaires de fonctionner de manière optimale et de créer de la valeur ajoutée pour l'entreprise.

- La direction approvisionnement est composée de deux départements :
- ✓ **Département achats à l'importation**, qui comprend deux services :
  - Service achats à l'importation
  - Service transit
- ✓ **Département achats locaux, prospection et homologation**, qui comprend également deux services :
  - Service achats locaux et gestion des stocks
  - Service prospection et homologation.

Elle a pour objectif de :

- Définir et piloter la politique d'achats et d'approvisionnement de l'entreprise, en veillant à la disponibilité des produits, services et prestations nécessaires au fonctionnement optimal de la société.
- Elle supervise l'ensemble du processus d'achat, depuis la sélection et la négociation avec les fournisseurs jusqu'à la gestion des flux, la réception et le contrôle des marchandises.
- Cette direction élabore également les programmes annuels d'approvisionnement, rédige les cahiers des charges, lance les appels d'offres et veille à optimiser les coûts tout en garantissant la qualité et la continuité des opérations.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **1.4.2.6 Unité prestations techniques :**

L'Unité Prestations Techniques joue un rôle fondamental dans le soutien et l'optimisation des activités de production, d'entretien et de maintenance des équipements de l'entreprise, afin d'assurer la fiabilité, la performance et la disponibilité des installations.

Elle est notamment chargée de la réalisation des pièces de sous-traitance internes nécessaires aux travaux de maintenance et d'entretien. Par ailleurs, l'unité assure la vérification et l'étalonnage des outils de production, garantissant ainsi leur précision et la qualité des produits.

L'Unité Prestations Techniques prend également en charge la sous-traitance externe, en réalisant des pièces pour des clients externes, ainsi qu'en effectuant la vérification et l'étalonnage des outils destinés à ces clients.

Ses missions principales s'articulent autour du département maintenance utilité, du département études, ainsi que d'autres.

#### **1.4.2.6.1 Département maintenance utilité :**

Ce département est rattaché à l'Unité Prestations Techniques, il est chargé de la gestion et de la maintenance des équipements de production. Il joue un rôle essentiel dans la continuité et l'efficacité des opérations industrielles en assurant la disponibilité et la fiabilité des installations.

Le département est structuré en trois services spécialisés selon la nature des interventions :

- Service maintenance mécanique
- Service maintenance fluide (énergie)
- Service maintenance électrique

Chaque service intervient en fonction du type de panne survenue, qu'elle soit mécanique, électrique ou liée aux fluides.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

Le département maintenance utilité assure deux types principaux de maintenance :

- **Maintenance curative** : Ce type de maintenance s'effectue lors de la survenance réelle de la panne et implique une intervention immédiate pour identifier et réparer l'équipement en panne, afin de minimiser les interruptions de production et rétablir le fonctionnement normal dans les meilleurs délais.

- **Maintenance préventive** :

Cette maintenance est réalisée selon des plans d'entretien établis par les constructeurs. Le service méthodes maintenance organise et suit ces interventions en mettant en place des moyens et procédures adaptés pour optimiser la sous-traitance externe, ainsi que la conception des gabarits et outillages destinés aux unités de production.

- **Service contrôle et métrologie** :

Responsable du contrôle qualité des matières achetées par l'entreprise, de l'étalonnage des outils de mesure pour garantir la précision et la qualité des produits réalisés par les unités de production, ainsi que de l'étalonnage des unités de mesure demandées par les clients externes.

L'unité prestations techniques, assure également d'autres prestations techniques telles que : l'entretien bâtiment, des prestations pour les groupe électrogènes.....etc.

**1.4.2.7 La Direction Commerciale et Marketing** : rattachée à la Direction Générale, est chargée de :

- Définir et mettre en œuvre la politique commerciale et marketing de l'entreprise en collaboration avec les unités.
- Elle vise à développer le chiffre d'affaires, atteindre les objectifs quantitatifs (parts de marché) et qualitatifs (satisfaction client), anticiper les évolutions du marché, et prospecter de nouveaux clients et marchés.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

- Elle gère et fidélise la clientèle existante, crée un portefeuille clients local et à l'export, et participe à l'élaboration du plan marketing et des axes de développement produits.
- Elle organise également la participation aux foires nationales et internationales, élabore les programmes de vente mensuels et annuels, rédige les rapports d'activités réguliers, et assure le recouvrement des créances.

### **1.5. La Chaîne de Valeur comme Cadre d'Analyse des Coûts chez Electro-Industries :**

Après avoir détaillé les composantes de la chaîne de valeur d'Electro-Industries, il est essentiel de l'interpréter sous l'angle de la comptabilité de gestion. En effet, la chaîne de valeur n'est pas seulement un schéma organisationnel ; elle est une cartographie des flux de coûts au sein de l'entreprise. Elle retrace le parcours des charges, depuis leur origine dans les fonctions support jusqu'à leur incorporation dans le coût final des produits. Chaque activité, principale ou de soutien, constitue un centre de coûts qui consomme des ressources et génère des charges.

#### **1.5.1. Les activités principales comme centres de coûts directs :**

Les unités de production (Transformateurs et Moteurs Électriques) sont les principaux centres de coûts de production. Elles rassemblent la majorité des charges directes, telles que les matières premières et la main-d'œuvre d'atelier. Cependant, elles sont également le point d'aboutissement de toutes les charges indirectes. L'enjeu majeur est donc d'assurer une imputation juste et pertinente des coûts de soutien, sans laquelle le coût de production final ne saurait être considéré comme fiable.

#### **1.5.2. Les activités de soutien et l'enjeu des charges indirectes :**

Les activités de soutien telles que la direction générale, la Direction des Ressources Humaines, la Direction Finance et Comptabilité, l'Unité Prestations Techniques,....etc. sont, par nature, les principales génératrices de charges indirectes. Les dépenses qu'elles engagent comme les salaires du personnel administratif, frais de

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

siège, maintenance générale ne peuvent être rattachées directement à un produit spécifique.

C'est précisément ici que se situe l'enjeu central de notre étude. La performance économique perçue de chaque unité de production dépend fondamentalement de la manière dont les charges de ces fonctions de soutien sont réparties. Le choix des clés de répartition devient alors une décision stratégique critique.

L'existence même de ces charges indirectes impose un processus d'allocation dont la méthodologie est déterminante. Le défi est d'éviter le recours à des clés de répartition forfaitaires, qui masquent la consommation réelle des ressources par chaque unité, au profit d'une imputation équitable. Sans cette rigueur, l'entreprise s'expose à un risque majeur : celui de piloter son activité sur la base de coûts de revient et de marges de rentabilité faussés, pouvant la conduire à des erreurs stratégiques, comme le maintien d'une activité déficitaire ou l'abandon d'un produit en réalité profitable.

### **1.2. Le système de comptabilité analytique en vigueur: principes et organisation :**

L'analyse de l'incidence du choix des clés de répartition sur la performance économique d'Electro-Industries requiert, en amont, une compréhension approfondie de l'architecture du système de comptabilité de gestion actuellement en place. Cette section vise donc à présenter ce système en deux temps, conformément à son titre : d'abord ses principes fondateurs, puis son organisation concrète.

#### **1.2.1 Principes fondateurs de la comptabilité analytique :**

Le système de comptabilité analytique d'exploitation (CAE) en vigueur chez Electro-Industries répond à une pluralité d'objectifs, faisant de lui un instrument central de pilotage. Ses finalités peuvent être articulées autour de trois axes principaux :

- **Axe stratégique et décisionnel :** La CAE fournit les données nécessaires à l'évaluation de la rentabilité par activité et au pilotage stratégique des produits, notamment pour la fixation des prix de vente et les décisions d'arbitrage au sein du portefeuille (maintien, promotion ou abandon).
- **Axe de contrôle et d'analyse interne :** Elle permet de quantifier et de suivre les flux économiques internes, en identifiant l'affectation des ressources

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

(matières, en-cours, produits finis) et en analysant l'efficacité des processus de production.

- **Axe de conformité comptable :** La CAE joue un rôle essentiel dans le respect des obligations comptables, en particulier pour la valorisation des stocks et de la production immobilisée, assurant ainsi la cohérence avec la comptabilité générale.

Pour garantir la pertinence de ses calculs, le système s'appuie sur une périodicité mensuelle, une technique de mensualisation des charges (abonnement) et une approche par les coûts complets, permettant une distinction rigoureuse entre charges directes et indirectes.

### **1.2.2 Cadre Organisationnel de la Comptabilité Analytique :**

L'efficacité d'un système de comptabilité analytique repose avant tout sur une architecture organisationnelle claire, ainsi que sur une définition rigoureuse des rôles et responsabilités des différents acteurs impliqués. Cette organisation permet d'assurer la fiabilité des informations et la pertinence des analyses nécessaires au pilotage économique.

La structure dédiée à la comptabilité analytique d'exploitation (CAE) chez ELECTRO-INDUSTRIES, ainsi que les interactions essentielles à son bon fonctionnement, sont présentées ci-après.

#### **1.2.2.1 Description de la structure :**

La fonction de comptabilité analytique d'exploitation est intégrée au sein de la Direction Finances et Comptabilité (DFC) d'ELECTRO-INDUSTRIES. Elle est spécifiquement prise en charge par le Département Comptabilité Analytique, qui se subdivise en deux services spécialisés :

- Un service chargé du calcul des coûts des matières premières, garantissant une évaluation précise des consommations.

### **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

- Un service dédié au calcul global des coûts analytiques et des coûts de revient, assurant la consolidation et la synthèse des données de coûts à l'échelle de l'entreprise.

Ce département constitue le noyau central pour la collecte, le traitement et la consolidation de l'ensemble des informations nécessaires à la détermination des coûts à chaque étape du cycle de production, assurant ainsi un pilotage économique efficace et adapté aux besoins de l'entreprise.

#### **1.2.2.2 Les Intervenants dans le processus du calcul et leurs Contributions :**

Pour garantir l'efficacité du département de comptabilité analytique d'exploitation (CAE), une collaboration étroite et une répartition claire des responsabilités entre plusieurs directions et services de l'entreprise sont indispensables. Cette coordination assure la fiabilité des données et la pertinence des analyses nécessaires au pilotage économique.

Les principaux contributeurs et leurs responsabilités sont :

##### **❖ Direction des Ressources Humaines (DRHO) :**

La DRH met à jour mensuellement les affectations du personnel et, ventile les charges salariales par individu et centre de responsabilité, tout en assurant leur conformité avec la comptabilité générale.

##### **❖ Gestion des Stocks :**

La gestion des stocks suit rigoureusement les mouvements, en particulier en affectant les consommations aux ordres de fabrication, bons de réparation ou de réalisation, ce qui garantit une traçabilité stricte des sorties.

##### **❖ Comptabilité Générale :**

La comptabilité générale fournit les charges d'exploitation (classe 6, hors charges non incorporables), puis effectue leur ventilation initiale et, en outre, produit un état mensuel des frais généraux, assurant ainsi la fiabilité des données financières.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **❖ Gestion des Investissements :**

La gestion des investissements transmet mensuellement les dotations aux amortissements, lesquelles sont réparties par immobilisation et centre d'affectation.

### **❖ Comptabilité Matières :**

La comptabilité matières communique, de manière systématique, les coûts d'acquisition des matières premières et fournitures à la comptabilité analytique.

### **❖ Structure Informatique :**

La structure informatique, quant à elle, assure la transmission mensuelle des données nécessaires au calcul des coûts (paie, investissements, comptabilité générale, consommations) au moyen d'interfaces dédiées.

### **1.2.2.3 Processus et méthode de calcul des coûts chez Electro-Industries :**

La méthodologie de calcul des coûts chez ELECTRO-INDUSTRIES s'appuie sur une hiérarchisation rigoureuse des coûts et une identification précise des intrants nécessaires à la production. Elle intègre le traitement systématique des charges directes et indirectes, garantissant une évaluation fiable des coûts à chaque étape et une allocation optimale des ressources pour une prise de décision stratégique.

Le processus mobilise des données provenant de plusieurs départements, structurant l'analyse des charges et assurant une répartition précise des charges indirectes via des clés adaptées. Les charges issues de la comptabilité générale sont retraitées pour exclure celles non incorporables et réparties équitablement selon leur périodicité.

La méthode retenue est celle des coûts complets par sections homogènes avec imputation rationnelle des charges de structure, neutralisant l'impact des variations d'activité sur les coûts unitaires. Le calcul mensuel s'appuie sur la collecte séquentielle des données via différentes interfaces (consommations, paie, frais généraux, amortissements, ventes), avec un contrôle rigoureux avant le lancement des opérations de répartition et d'imputation.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **Section 02 : Clés de répartition des charges indirectes : Analyse critique et propositions d'amélioration :**

Le choix des clés de répartition des charges indirectes constitue un enjeu majeur dans la détermination du coût de revient des produits au sein de l'entreprise. En effet, la méthode de ventilation des charges indirectes influence directement la fiabilité des calculs analytiques et, par conséquent, la pertinence des décisions managériales. Notre étude s'intéresse particulièrement à l'impact de ces clés de répartition sur le coût de production du transformateur, produit phare et socle stratégique de l'entreprise.

Ce choix s'explique par la position du transformateur sur un marché national fortement concurrentiel, où la maîtrise des coûts de production représente un levier essentiel pour garantir la compétitivité de l'entreprise. Dès lors, il apparaît indispensable d'évaluer avec rigueur l'incidence des différentes méthodes de répartition des charges indirectes sur le coût du transformateur, afin d'identifier les axes d'optimisation possibles.

Pour mieux appréhender cet impact, l'analyse s'appuie sur des cas pratiques et des exemples concrets, mettant en évidence la nécessité d'adopter des clés de répartition adaptées à la consommation réelle des ressources par chaque unité. Cette démarche vise à assurer une imputation équitable et précise des charges, Condition incontournable pour une gestion efficiente des coûts et une prise de décision éclairée dans un contexte de compétitivité accrue.

Afin de répondre de manière rigoureuse à notre problématique, notre démarche s'articule autour de deux étapes complémentaires :

- La première consiste en une phase diagnostic et d'analyse de l'existant.
- La seconde consiste à la proposition des nouvelles clés adaptés à la consommation réelle.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

### 1 Phase de diagnostic et d'analyse de l'existant :

Cette phase constitue une étape fondamentale de notre démarche, elle repose sur la collecte d'informations à travers une analyse documentaire approfondie rigoureuse des données comptables, opérationnelles et organisationnelles, permettant de cerner les sources des charges et les inducteurs pertinents :

. Les principaux documents consultés sont les suivants :

- **Documents comptables et financiers** : Ils constituent la base de notre étude, tels que :
  - ✓ Les interfaces issues de la comptabilité générale (paie, frais généraux et investissements) ;
  - ✓ Les pièces comptables spécifiques pour l'analyse de certaines charges ;
  - ✓ l'état du chiffre d'affaires par article et la situation de la sous-traitance externe.
- **Données opérationnelles et techniques** : Pour comprendre l'activité réelle des unités, nous avons analysé les rapports d'activité détaillés, notamment ceux de :
  - ✓ L'unité prestations techniques ;
  - ✓ Service informatique ;
  - ✓ Service normalisation ;
  - ✓ L'état des mouvements de stocks (entrées, sorties, retours) relatif à l'exercice traité;
  - ✓ Suivi de consommation d'énergie (électricité).
- **Informations sur les ressources humaines et physiques** :

Ces données ont été cruciales pour proposer des clés de répartition plus justes. Elles comprennent :

- ✓ L'état des effectifs par unité ;

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

- ✓ La liste nominative du personnel formé,
- ✓ Document officiel détaillant les superficies occupées par chaque bâtiment.

### **1.2 Analyse critique des clés de répartition et propositions d'évolution :**

L'analyse des clés de répartition des charges indirectes mises en vigueur, depuis la mise en place d'une comptabilité analytique à ce jour, au sein de l'entreprise constitue un enjeu central pour assurer une imputation précise des coûts et une évaluation fiable de la performance des différentes unités. Dans ce cadre, notre étude se limite spécifiquement aux clés de répartition des charges de la direction générale, et de l'unité prestations techniques sur le coût de production et les couts de revient d'un transformateur.

#### **1.2.1 La direction générale :**

La clé de répartition actuelle répartit équitablement **50%** des charges de la Direction Générale entre l'unité Moteurs Électriques et l'unité Transformateurs. Cette affectation des charges présente une limite importante. En effet, elle exclut de la répartition l'unité Prestations Techniques, qui est à la fois considérée comme une section de soutien pour les autres structures et comme une unité principale lorsqu'elle réalise des prestations pour elle-même.

Pour pallier cette limite, il est préconisé d'adopter plusieurs clés de répartition adaptées à la nature de l'activité spécifique de chaque structure, afin de mieux refléter la réalité des coûts et optimiser la précision du calcul analytique. Ces clés seront illustrées dans le tableau ci-dessous.



### Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

<p>-département comptabilité générale.</p> <p>-La DFC</p>	<p>- Répartition basée sur la moyenne des pourcentages des clés de répartition des départements finance et comptabilité analytique. En effet ce département assure la transcription de toutes les opérations effectuées par les deux départements (finance et comptabilité analytique).</p> <p>-Répartition basée sur la moyenne des pourcentages des clés de répartition des 03 départements (comptabilité analytique, comptabilité générale et finance). Puisse qu'elle assure la supervision et la coordination de ces derniers.</p>
<p>DG/ assistanat juridique et contentieux</p>	<p>-En fonction du nombre d'affaires juridiques traitées par unité</p>
<p>DG/ Structure audit interne.</p>	<p>Selon l'affectation des missions d'audit réalisées au cours de l'exercice traité.</p>
<p>DG/ assistanat. Contrôle de gestion.</p>	<p>Répartition équitable entre les trois unités.</p>
<p>Direction Générale</p>	<p>100% DG</p>
<p>Département informatique</p>	<p>-Rapport d'activité, en pourcentage de volume d'activité fournie pour chaque unité.</p>
<p>Département Moyens Communs et Logistique (DMCL) :</p> <p>-Cadre chargé d'archives et le chauffeur de direction.</p>	<p><b>-100% DG</b> : Il s'agit de l'affectation des charges du personnel travaillant exclusivement pour le compte de la Direction Générale.</p>

### Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

-structure œuvres sociales.	-en fonction de l'effectif de chaque unité. Les activités de cette structure ont un lien direct avec le personnel.
-CAAT.	-Selon l'effectifs adhérents à la CAAT.
-Agents de nettoyage	- En fonction de l'unité dans laquelle il travaille, ces agents travaillent directement au niveau d'une unité.
-Autres.	Répartition équitable entre les trois unités. Cette clé est attribuée en l'absence d'indicateurs permettant de valoriser précisément ces activités par unité.
DG / Assistanat. Sécurité Interne	Selon une clé combinée (50% selon l'effectif, 50% selon la superficie occupée), la structure sécurité interne assure simultanément, la protection des travailleurs et celle du patrimoine de l'entreprise.
DG / Service Hygiène et Sécurité.	Selon une clé combinée (50% selon l'effectif, 50% selon la superficie occupée).
Les animateurs	- En fonction de l'unité dans laquelle ils sont affectés.
Département qualité hygiène et sécurité d'entreprise, et environnement	100% direction générale (DG) ; à défaut d'absence des indices permettant d'identifier une clé de répartition des charges logique.
Laboratoire central	Suivant le rapport d'activité (nombre d'échantillons analysés pour chaque unité.)
Frais de restauration YENNAYER	Selon de repas consommés par unité (voir le nombre d'effectifs)
Taxe s/activités polluantes	En fonction de la surface occupée.

Source : Etabli par nous même

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **1.2.2 La direction des ressources humaines et de l'organisation**

La clé de répartition actuellement appliquée repose sur l'effectif de chaque unité. Toutefois, l'analyse des charges relatives aux formations du personnel et aux frais d'hébergement du formateur révèle une affectation inappropriée de ces coûts, qui sont imputés uniquement en fonction des effectifs. Puis que l'affectation du personnel formé est précisément définie, il serait plus pertinent d'imputer les frais liés à leurs formations selon leur affectation réelle. Par ailleurs, les frais d'hébergement du formateur devraient être répartis proportionnellement aux charges liées au personnel formé. Il convient donc de distinguer clairement les charges salariales des frais de formation dans le processus de répartition.

**Tableau 4 : Critères de Répartition des Charges Internes**

<b>Charges</b>	<b>Clé de répartition proposée</b>
Charges salariales	Selon l'effectif
Frais liés à la formation du personnel.	Selon l'affectation du personnel formé

**Source : Etabli par nous même**

### **1.2.3 Direction achats et approvisionnements (DAA) :**

La clé de répartition des charges de cette direction utilisée consiste en une répartition à **50 %** pour chaque unité de production, sans prendre en compte des achats effectués pour l'unité prestations techniques, ni les charges liées au magasin « **G** » et aux achats locaux. Cette méthode peut compromettre l'équité de la répartition des charges et ne reflète pas fidèlement la réalité des coûts.

Après analyse approfondie des charges, il a été jugé pertinent de différencier les clés de répartition selon les structures, en fonction de la nature de leurs activités. Cette distinction sera présentée dans le tableau suivant :

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

**Tableau 5 : Critères de répartition par structure**

<b>Structure</b>	<b>Clé de répartition proposée</b>
Département achats à l'importation	Selon la valeur des achats valorisés au cours de l'exercice traité
Magasin G :	Selon le nombre de mouvements de sorties de matières vers les unités.
les achats locaux	Selon le volume des achats

**Source : Etabli par nous même**

### **1.2.4 Unité prestations techniques :**

La clé de répartition des charges salariales de l'unité de prestations techniques est déterminée en fonction des heures réalisées. Dans le cadre de notre démarche, nous avons procédé à la subdivision de l'unité par structure, chaque structure disposant de son propre rapport d'activité, à l'exception des charges relatives au service énergie électrique et armoires électriques des groupes électrogènes, lesquelles sont imputées intégralement aux groupes électrogènes.

Par ailleurs, les charges afférentes à la direction ainsi qu'à la structure de gestion du personnel sont réparties entre les différentes structures en fonction des charges directes qui leur sont attribuées. Cette répartition est détaillée dans le tableau ci-après.

**Tableau 6 : Critères de répartition des charges des structures techniques et fonctionnelles**

<b>Structure</b>	<b>Clé de répartition proposée</b>
Département maintenance utilité	Rapport d'activité (heures réalisées)
Département méthodes et fabrication	Rapport d'activité (heures réalisées)
Service Contrôle Métrologie :	Rapport d'activité (heures réalisées)
Service Entretien général	Rapport d'activité (heures réalisées)
Service. Energie et utilités	Rapport d'activité (heures réalisées)

### Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

Service gestion du stock :	Rapport D'activité (nombre de transactions)
Magasin PR et outillage	Rapport D'activité
Magasin parc auto	100% DMCL
MAGASIN GE	100% GE
Service énergie électrique et armoires électriques GE	100% GE
Direction de l'unité prestations techniques et la structure gestion du personnel	Charges directes de chaque structure

Source : Etabli par nous même

#### 1.2.4.1 Clés de répartition de charges liées à l'énergie (gaz, électricité, eau) :

Les charges relatives à l'énergie sont réparties entre les transformateurs et les moteurs électriques conformément aux pourcentages clairement définis dans le tableau ci-après:

**Tableau 7 : Répartition des charges d'énergie entre transformateurs et moteurs électriques**

Libellé	Transformateurs %	Moteur %
GAZ	50%	50%
ELECTRICITE	65.96%	34.04%
EAU	50%	50%

Source : Etabli par nous même

Afin de mieux comprendre la logique de cette répartition, il convient d'examiner en détail la clé appliquée à chaque type d'énergie :

### **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

- **Les charges liées à la consommation de gaz** : ces charges sont réparties à parts égales entre les deux unités. Ce qui signifie que, quelle que soit la consommation réelle, chaque unité supporte 50 % de la charge totale de gaz.

Cette répartition égalitaire peut être justifiée si les deux unités utilisent le gaz dans des proportions similaires, mais elle peut aussi masquer des écarts de consommation réelle.

- **Les charges d'électricité** : sont réparties de la manière suivante : **65,96 %** pour les Transformateurs et **34,04 %** pour les Moteurs.

Cette clé est déterminée suite à une étude effectuée par le responsable de la structure concernée, ce qui peut être cohérent avec la consommation réelle.

- **Les charges liées à la consommation d'eau** :

Les charges d'eau sont également réparties à parts égales entre les deux unités. Cette méthode exclut l'unité prestations techniques de la répartition et ne tient pas compte de la distinction entre la consommation d'eau à usage personnel et celle à usage industriel, ce qui peut fausser l'affectation réelle de cette charge.

Toutefois, afin de mieux refléter la consommation réelle d'énergie par chaque unité et de corriger les limites des clés initiales, il est pertinent de proposer de nouvelles clés de répartition, détaillées dans le tableau ci-après.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

### 1.2.4.1.1 Clé de répartition des charges d'eau :

**Tableau 8: Répartition des Charges de Consommation d'Eau entre Usage Personnel et Industriel**

	Consommation d'eau, à usage personnel (80%)	Consommation d'eau, à usage industriel (20%)
<b>Clé proposée</b>	Selon le nombre d'effectif	En fonction de la consommation moyenne par unité
<b>Unité</b>	%	%
<b>DG</b>	26%	-
<b>MO</b>	27%	80%
<b>UPT</b>	15%	5%
<b>UTR</b>	32%	15%

Source : Etabli par nous même

### 1.2.4.1.2 Clé de répartition des charges du gaz (en attendant l'installation des compteurs :

**Tableau 9: Répartition de la Consommation de Gaz par Unité**

Unité	Consommation en pourcentage	Observation
<b>UME</b>	40%	Cette clé de répartition est valable pour la période hivernale ; en revanche, durant la période estivale, l'unité transformateurs ne consomme pas de gaz.
<b>UPT</b>	20%	
<b>UTR</b>	40%	
<b>Total</b>	100%	

Source : Etabli par nous même

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **1.2.4.1.3 Clé de répartition des charges d'électricité : (selon le suivi des consommations de gaz ) :**

**Tableau 10: Répartition des Consommations par Unité(%)**

<b>Unité</b>	<b>Consommation en pourcentage</b>
<b>DG</b>	<b>4%</b>
<b>UME</b>	<b>36%</b>
<b>UPT</b>	<b>29%</b>
<b>UTR</b>	<b>32%</b>
<b>Total</b>	<b>100%</b>

**Source : Etabli par nous même**

### **1.2.5 Clé de répartition des charges liées à la direction commerciale :**

La clé de répartition des charges commerciales, fixée à 50 % pour chaque unité de production, est simple mais imprécise. Elle ne reflète pas les différences réelles entre les unités en termes de niveau d'activité économique, ce qui fausse la rentabilité et peut conduire à de mauvaises décisions. De plus, cette répartition égale n'encourage pas les unités à optimiser leurs coûts. Et pour palier à cette limite, il est indispensable de proposer une autre clé adéquate à savoir : 50% Selon le chiffre d'affaires et 50% selon le nombre d'articles vendus.

## **2. Simulation et analyse de l'impact des clés de répartition des charges indirectes sur les coûts :**

Après avoir identifié les limites des clés de répartition des charges indirectes actuellement utilisées par la DFC, notamment leur incapacité à refléter précisément le volume réel d'activité des différentes structures, nous avons proposé de nouvelles clés prenant en compte ce critère essentiel.

Afin d'évaluer l'impact concret de ce choix méthodologique, nous avons effectué une simulation en appliquant ces nouvelles clés sur un exercice comptable déjà traité par la DFC avec les anciennes clés.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

Cette analyse permettra d'évaluer l'effet de la révision des clés de répartition sur la répartition des charges entre les structures ainsi que sur les coûts. Et pour ce faire, on a suivi la démarche méthodologique suivante :

- Détermination des charges de la comptabilité analytique pour les deux centres d'analyses auxiliaires (Direction Générale et unité prestations techniques);
- Analyse détaillée des charges identifiées dans des interfaces « paie, frais généraux, investissement » ;
- Division de chaque centre d'analyse par structure (section, service, département,... etc.), en tenant compte de la nature de leurs activités ;
- Établissement des rapports d'activités ;
- Répartition primaire et secondaire des charges des deux sections auxiliaires par structure, après modification des clés de répartition ;
- Détermination des charges à affecter à l'unité transformatrice ;
- Saisie de ces montants dans la base de données correspondant à un exercice déjà traité, avec les clés appliquées par la DFC dans le calcul des coûts, dans le logiciel de comptabilité analytique ;
- Traitement analytique des données ;
- Calcul des différents coûts ;
- Comparaison entre les résultats obtenus avec les anciennes clés et ceux issus de l'application des nouvelles clés.

### **2.1 Détermination des charges de la comptabilité analytique avant la modification des clés de répartition des charges :**

Afin de nous permettre de déterminer les charges de la direction générale et de l'unité prestations techniques à affecter aux différentes structures, notamment à l'unité transformateurs, nous avons procédé à une analyse approfondie des interfaces (paie, investissements et frais généraux) relatives au mois de décembre 2022, issues de la comptabilité générale. Les résultats obtenus sont récapitulés dans le tableau ci-dessous.:

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

**Tableau 11: Répartition des natures de charge liée à la direction générales et prestation technique**

Nature des charges	Interface Paie	Interface Investissements	Interface Frais généraux	Montant de charges par structure
<b>Les charges liées à la direction générale</b>				
Charges de la comptabilité générale	13 914 981,37	607 263,83	13 555 551,01	28 077 796,21
Charges non incorporables	- 189 573,52	-	- 8 854 646,73	- 9 044 220,25
DG	11 185 938,83	392 698,59	4 133 407,26	15 712 044,68
DRHO	1 229 144,96	232 281,23	88 032,74	1 549 458,93
DAP	1 310 324,06	- 17 715,99	479 464,28	1 772 072,35
Total charges de la comptabilité analytique (DG)	13 725 407,85	607 263,83	4 700 904,28	19 033 575,96
<b>Charges liées à l'unité prestation technique</b>				
Total charges de la comptabilité analytique (UPT)	5 939 808,73	- 35 697,62	2 009 877,05	7 913 988,16
montant total par interface	19 665 216,58	571 566,21	6 710 781,33	

**Sources : Etabli par nos même, à base des interfaces émises par la DFC électro-industries.**

### 2.2 Établissement des rapports d'activités :

Après avoir scindé les centres d'analyse auxiliaires par structure, telles que le Service normalisation, le Département achats à l'importation, le Magasin « G », le contrôle de gestion, la structure audit interne, le département informatique, etc., et avoir déterminé les charges propres à chacune, on a procédé à l'élaboration des rapports d'activités comportant les données quantitatives issues de diverse structures. Ces rapports d'activités constituent la base pour la répartition primaire des charges indirectes.

Des exemples de ces rapports sont illustrés dans le tableau ci-dessous. Les autres sont joints :

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

### Annexe 1 : Rapport d'activité du service normalisation et Contrôle métrologie

Rapport d'activité du service normalisation

période: decembre 2022.

Structure	Volet administratif 70% de charges totales			Volet technique 30 de charges totales			Montant total à affecter	Pourcentage moyen
	Nombre de prestations	%	Montant	dossier veille normative 30% DE CHARGES TOTALES	%	Montant		
UPT	7,00	35%	32 159,98	3,00	60%	23 627,74	55 787,72	43%
DG	5,00	32%	41 348,54	-	-	-	41 348,54	32%
UTR	2,00	10%	9 188,57	2,00	40%	15 751,83	24 940,39	19%
UME	2,00	10%	9 188,57	-	-	-	9 188,57	7%
<b>Total</b>	<b>20,00</b>		<b>91 885,65</b>	<b>5,00</b>	<b>100%</b>	<b>39 379,57</b>	<b>131 265,22</b>	<b>100%</b>

Source : donnée émanent du service normalisation de électro-industries

Rapport d'activité du Service Contrôle Métrologie :

Période: Décembre 2022

Unité	salaires directes			
	Réalise (H)	EN %	TOTAL Charges	Charges directe par unité
UME	209,47	41%	436 891,46	180 857,32
UPT	165,48	33%	436 891,46	142 875,31
UTR	131,06	26%	436 891,46	113 158,82
<b>Total</b>	<b>506,00</b>			<b>436 891,46</b>

Source : rapport d'activité du service métrologie Electro industries.

Ces rapports d'activités sont synthétisés dans des tableaux, nommés tableaux d'analyse des charges par structure, un exemple parmi eux est illustré dans le tableau ci-après, les autres sont joints :

### Annexe 02 : Tableau d'analyse des charges de la direction développement industrielle et partenariat

Tableau d'analyse des charges de la direction développement industrielle et partenariat (DDIP)

Période: decembre 2022.

département ou service	Unité	charges totales	Montant à affecter	Clé de répartition proposée	Cé de répartition appliquée
direction et département	DG	353 778,75	353 778,75	100% DG	50% Pour chaque unité, (transformateurs et moteurs électriques)
Service normalisation	UPT	131 265,22	55 787,72	Rapport d'activité	
	DG		59 725,67		
	UTR		24 940,39		
	UME		9 188,57		
	TOTAL	485 043,97	503 421,10		

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

Source : Etabli par nos même.

### 2.3 Répartition des charges des sections auxiliaires sur les autres structures :

Afin de déterminer les charges indirectes à affecter au coût de production des transformateurs, objet central de notre étude, nous avons procédé, après ajustement des clés de répartition basées sur l'activité, à l'élaboration d'un tableau de répartition primaire et secondaire des charges générées par les deux unités auxiliaires, à savoir la direction générale et l'unité prestation technique.

Ce tableau s'appuie sur les informations issues des rapports d'activités et des tableaux d'analyse précédemment cités. Il est présenté en tenant compte des comptes comptables utilisés par la structure de comptabilité analytique dans le calcul des coûts.

Les tableaux récapitulatifs de répartition des charges de la direction générale et de l'unité prestations techniques sont présentés de la manière suivante :

**Tableau 12 : Récapitulatif de répartition des charges de la direction générale (décembre 2022)**

Intitulé des charges à répartir	Montant total des charges à affecter	Section auxiliaires			sections principales			
		DG	UPT	DAP	UTR	UME	GE	DCM
DG	15 712 044,68	-	2 909 316,41	402 288,55	6 055 541,41	5 546 776,45	245 463,25	552 658,61
DRHO	1 549 459,11	-	227 863,31	8 061,79	743 320,99	541 677,69	20 100,61	8 434,72
DAA	1 772 072,35	-	108 899,19	-	1 258 989,83	279 677,08	7 436,19	117 070,07
total Interfaces DG après repartition secondaire	19 033 576,14	-	3 246 078,91	410 350,34	8 057 852,23	6 368 131,22	273 000,04	678 163,40
Préstation de l'UPT pour la DG	823 275,12	- 823 275,12	152 316,44	-	394 377,69	233 544,04	43 036,95	
Frais de siège management	16 535 319,80	- 823 275,12	3 061 632,85	402 288,55	6 449 919,10	5 780 320,49	288 500,20	552 658,61

Source : établi par nos même.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

**Tableau 13 : Récapitulatif de la répartition des charges de l'unité prestations Techniques sur les autres structures (décembre 2022)**

Nature des charges	Montant total des charges à affecter	Section auxiliaires			sections principales			
		DG	UPT	DAP	UTR	UME	GE	DCM
CONSUM.DE GAZ DEC	465 255,58	-	93 051,12	-	186 102,23	186 102,23	-	-
Répartition des charges liées à la consommation d'eau par unité	93 876,94	19 326,96	12 411,39	-	26 997,07	35 141,53	-	-
charges de l'électricité du mois décembre 2022	1 036 226,28	41 580,80	295 487,59	-	331 012,49	368 145,39	-	-
Répartition primaire consommation énergétiques	1 595 358,80	60 907,76	400 950,10	-	544 111,79	589 389,15	-	-
montant total des charges de l'UPT après répartition secondaire des charges:	6 318 629,36	762 367,36	1 228 499,38	-	2 525 978,22	1 531 132,10	270 652,29	
<b>Total prestation de l'UPT pour la DG</b>	<b>823 275,12</b>	<b>823 275,12</b>	<b>152 316,44</b>	<b>-</b>	<b>394 377,69</b>	<b>233 544,04</b>	<b>43 036,95</b>	
prestation de la DG pour l'UPT			1 380 815,82					

Source : établi par nos même.

### 2.4 Répartition des charges de la Direction Commerciale et Marketing (DCM) :

**Tableau 14: Répartition des Charges de DCM**

Unité	%	Montant
<b>UTR</b>	<b>0,35</b>	<b>234 708,92</b>
<b>MO</b>	<b>0,62</b>	<b>422 683,77</b>
<b>GE</b>	<b>0,00</b>	<b>2 077,07</b>
<b>UPT</b>	<b>0,03</b>	<b>18 693,63</b>
<b>Total</b>		<b>678 163,40</b>

Source : Extraits des tableaux de répartition des charges.

### **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

#### **2.5 Intégration des charges relatives à l'UTR dans le logiciel de comptabilité analytique :**

Après avoir identifié la part des charges de la direction générale (DG, DRHO, DAA), de l'unité prestation techniques et de la DCM à affecter à l'unité transformateur, nous avons saisi dans le logiciel de comptabilité analytique et effectué les traitements nécessaires au calcul des coûts, afin de démontrer l'impact de l'application des nouvelles clés basées sur l'activité, tant sur les coûts que sur la rentabilité. Ces charges sont regroupées dans le tableau ci-dessous :

**Tableau 15:les intitulés des charges à répartir et leurs montant**

<b>Intitulé des charges à répartir</b>	<b>Montant</b>
Frais de la DRHO/ UTR	<b>743 320,99</b>
Frais de siège approvisionnement (DAA)	<b>1 258 989,83</b>
Prestations de l'UPT pour la DG	<b>2 920 355,91</b>
Frais de siège management	<b>6 055 541,41</b>
Consommation gaz	<b>186 102,23</b>
Répartition des charges liées à la consommation d'eau par unité	<b>26 997,07</b>
Charges de l'électricité	<b>331 012,49</b>
Frais de siège DCM	<b>234 708,92</b>

**Source : établi par nous même à base des tableaux de répartition des charges.**

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **Section 03 : Analyse des variations des clés de répartition et recommandations pratiques.**

Dans toute démarche d'optimisation des coûts, la méthode de répartition des charges indirectes constitue un levier stratégique. Cette section analyse les effets du changement des clés sur la ventilation des charges, la structure des coûts et la rentabilité des transformateurs.

À travers des tableaux comparatifs, les écarts générés par les nouvelles clés, fondées sur des inducteurs plus représentatifs, sont mis en évidence. L'analyse révèle des ajustements notables pour les unités de production (UTR, UME) et l'unité Prestations Techniques (UPT), auparavant exclue.

Dans un second temps, l'impact sur les coûts d'unité d'œuvre, de production, de revient et la rentabilité est étudié. Malgré un effet global limité par le poids des stocks anciens, on observe une réduction des surcharges et une amélioration de la rentabilité.

Enfin, des recommandations sont formulées pour renforcer l'usage de la méthode ABC, en vue d'un pilotage plus précis des coûts et d'un meilleur appui à la décision stratégique.

#### **1. Analyse des Résultats et Évaluation des Impacts :**

Pour illustrer cet impact, nous présenterons une série de tableaux comparatifs qui constituent le cœur de notre démonstration, permettant de visualiser clairement les variations du volume des charges à imputer suite à l'adoption de la nouvelle méthodologie.

Il convient de noter que la méthode de répartition des charges indirectes peut influencer à la fois le montant des charges et la structure de la cascade des coûts.

##### **1.1 L'Impact sur la ventilation des charges indirectes :**

L'analyse des variations dans la ventilation des charges indirectes permet d'évaluer l'impact de la nouvelle méthode de répartition sur les différentes directions de l'entreprise. Les tableaux comparatifs présentés mettent en lumière les écarts entre

### **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

les montants calculés selon les clés proposées et ceux déterminés à partir des clés antérieures.

- Analyse comparative des charges de la Direction Générale(DG):

**Tableau 16: Analyse comparative des charges de la Direction Générale**

<b>Unité</b>	<b>Montant déterminé sur la base des clés proposées (1)</b>	<b>Montant des charges déterminées à partir des anciennes clés (02)</b>	<b>Ecart (01)-(02)</b>
<b>UPT</b>	2 909 316,41		<b>2 909 316,41</b>
<b>DAP</b>	402 288,55		<b>402 288,55</b>
<b>UTR</b>	6 055 541,41	<b>7 856 022,34</b>	<b>- 1 800 480,93</b>
<b>UME</b>	5 546 776,45	<b>7 856 022,34</b>	<b>- 2 309 245,89</b>
<b>GE</b>	245 463,25		<b>245 463,25</b>
<b>DCM</b>	552 658,61		<b>552 658,61</b>
<b>Montant</b>	<b>15 712 044,68</b>	<b>15 712 044,68</b>	<b>-</b>

Sources : établis par nos même sur la base des tableaux de répartition des charges.

### Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

- Analyse comparative des charges de la direction ressources des humaines et de l'organisation (DRHO) :

**Tableau 17: Analyse comparative des charges de la DRHO**

Unité	Montant déterminé sur la base des clés proposées (1)	Montant des charges déterminées à partir des anciennes clés (02)	Ecart (01)-(02)
<b>UPT</b>	227 863,31		227 863,31
<b>DAP</b>	8 061,79		8 061,79
<b>UTR</b>	743 320,99	845 720,71	- 102 399,72
<b>UME</b>	541 677,69	703 738,40	- 162 060,70
<b>GE</b>	20 100,61		20 100,61
<b>DCM</b>	8 434,72		8 434,72
<b>TOTAL</b>	1 549 459,11	1 549 459,11	-

### Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

Sources : établis par nos même sur la base des tableaux de répartitions des charges.

- Analyse comparative des charges de la Direction Achats et Approvisionnements (DAA)

Tableau 18: Analyse comparative des charges de la DAA

Unité	Montant déterminé sur la base des clés proposées (1)	Montant des charges déterminées à partir des anciennes clés (02)	Ecart (01)-(02)
UPT	108 899,19		108 899,19
UTR	1 258 989,83	886 036,18	372 953,65
UME	279 677,08	886 036,18	- 606 359,10
GE	7 436,19		7 436,19
DCM	117 070,07		117 070,07
<b>TOTAL</b>	<b>1 772 072,35</b>	<b>1 772 072,35</b>	<b>0,00</b>

Sources : établis par nos même sur la base des tableaux de répartitions des charges.

L'analyse comparative des charges, fondée sur les tableaux présentés, met en lumière l'impact significatif du changement des clés de répartition sur la ventilation des charges indirectes entre les différentes unités. Dans l'ancien système, seules les unités de production supportaient les charges des sections auxiliaires, tandis que l'unité Prestations Techniques (UPT) était exclue de cette imputation.

L'introduction d'une nouvelle méthode, reposant sur des inducteurs de coûts plus représentatifs de la consommation réelle, implique désormais une répartition plus équitable, impliquant l'UPT. Cette évolution traduit la prise en compte du rôle actif de l'UPT qui ne se limite pas à fournir un appui aux autres unités, mais génère également des charges liées à son propre fonctionnement.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

Pour mieux comprendre ces évolutions, il convient d'examiner en détail les écarts observés entre les anciennes et nouvelles clés de répartition, en se focalisant particulièrement sur les unités de production (UTR, UME) et l'unité Prestations Techniques (UPT).

### **1.1.1 Analyse des charges de la Générale (DG) :**

Après L'examen des évolutions des charges au niveau de la Direction Générale (DG), nous avons constaté ce qui suit :

- Les charges imputées aux unités de production UTR et UME diminuent significativement avec les nouvelles clés ;
- UTR passe de **7 856 022,34 DA** à **6 055 541,41 DA**, soit une baisse de **1 800 480,93 DA**.
- UME diminue de **2 309 245,89 DA**, passant de **7 856 022,34 DA** à **5 546 776,45 DA**.
- Cette réduction traduit la correction d'une surcharge antérieure pesant sur ces unités, grâce à une répartition des charges plus précise.

### **1.1.2 Analyse des charges de la Direction des Ressources Humaines et de l'Organisation (DRHO) :**

L'analyse des charges de la Direction des Ressources Humaines (DRHO) nous a permis de relever les points suivants :

- Une baisse légère des charges pour UTR (**-102 399,72 DA**) et UME (**-162 060,70 DA**).
- Ces diminutions reflètent une meilleure adéquation des clés aux activités réelles des unités.

### **1.1.3 Analyse des charges de la Direction Achats et Approvisionnements (DAA) :**

Après analyse, on a constaté que :

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

- Les charges affectées à l'UTR ont été augmentées de 372 953,65 DA, ce qui peut indiquer une meilleure prise en compte de son activité dans la nouvelle répartition.

En revanche, UME subit une forte baisse de (-606 359,10 DA), avec l'utilisation de nouvelles clés basés sur la consommation réelle des ressources.

D'une manière générale, Le changement des nouvelles clés de répartition des charges peut entraîner une variation à la hausse pour certaines structures, ou à la baisse pour d'autres ; Quel que soit le cas de figure, cette évolution tend à mieux refléter la consommation réelle.

### **1.1.4 Impact sur la structure des coûts :**

Après avoir analysé l'effet des nouvelles clés de répartition sur la variation des charges, il convient à présent d'examiner leur impact sur les coûts, étroitement liés à ces charges. En effet, les modifications observées peuvent influencer divers types de coûts, tels que les coûts des unités d'œuvre, les coûts de production et les coûts de revient. Ces évolutions sont susceptibles d'affecter, à leur tour, la rentabilité globale de l'entreprise.

Avant d'évaluer l'impact des nouvelles clés de répartition sur les différents niveaux de coûts, il convient de comprendre l'organisation industrielle de l'unité concernée, car la structure des ateliers et le déroulement du processus de fabrication conditionnent la répartition des charges. Ainsi, une présentation synthétique du dispositif industriel constitue une étape indispensable à toute simulation de changement des clés de répartition.

### **1.2.1 L'Organisation industrielle de la fabrication du transformateur :**

La fabrication d'un transformateur repose sur un processus organisé dans deux bâtiments spécialisés.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

- Le **Bâtiment 3A** : cette section est codifiée sous le numéro « **92951** », il est dédié à la construction mécanique, comprend trois ateliers assurant respectivement l'usinage des pièces, l'assemblage par soudure avec peinture, et la fabrication automatisée des parois ondulées. Ces étapes garantissent la réalisation des composants mécaniques du transformateur.
- Le **Bâtiment 3** : consacré à la production électrique, regroupe plusieurs ateliers spécialisés dans la fabrication de la partie active du transformateur :
  - ✓ **Atelier découpage des noyaux** : cette section est identifiée sous le numéro « **92952** », il assure le découpage des tôles magnétiques et assemblage du noyau.
  - ✓ **Atelier bobinage** : cette section est codifiée sous le numéro « **92953** » dans cet atelier se fait la fabrication des enroulements haute et basse tension.
  - ✓ **Ateliers de montage** : cette section est identifiée sous le numéro « **92954** » il est composé de deux ateliers :
    - Montage d'enroulement** : ou se fait l'intégration des bobines sur le noyau, assemblage du châssis, raccordements.
    - Montage (encuvage)** : ou se fait l'intégration dans la cuve, montage des accessoires, remplissage à l'huile, peinture et finition.

L'ensemble du processus est encadré par un système de contrôle qualité structuré, reposant sur des normes internationales et les référentiels du bureau d'études. Ce dispositif comprend le contrôle des matières premières, le suivi qualité en cours de fabrication, ainsi que des essais électriques finaux garantissant la conformité des transformateurs avant leur mise sur le marché.

### 1.2.2 L'impact sur les coûts d'unité d'œuvres :

Ce tableau présente les coûts des unités d'œuvre avant et après la révision des clés de répartition des charges, afin d'illustrer les variations observées entre les différentes unités.

### Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

**Tableau 19: L'impact sur les coûts d'unité d'œuvres**

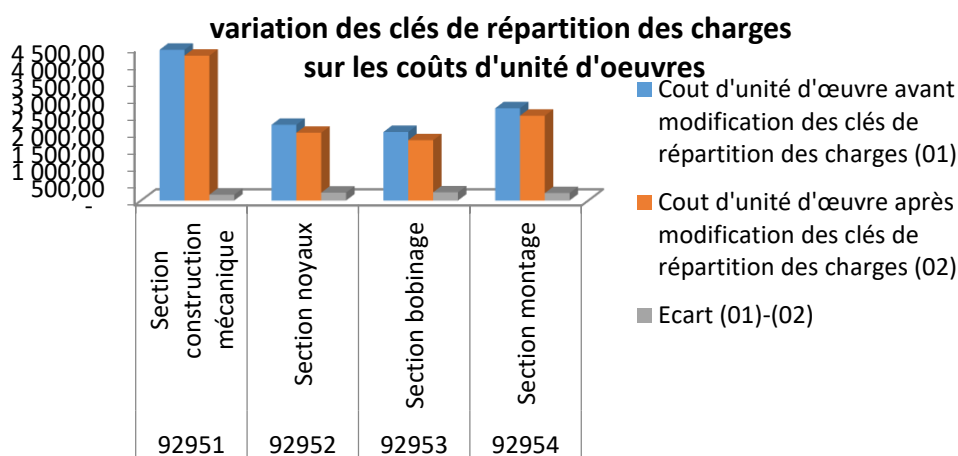
N° Section	Désignation	Cout d'unité d'œuvre avant modification des clés de répartition des charges (01)	Cout d'unité d'œuvre après modification des clés de répartition des charges (02)	Ecart (01)-(02)	impact sur le coût d'unité d'œuvre
<b>92951</b>	Section construction mécanique	4 429,92	4 257,84	<b>172,08</b>	<b>4%</b>
<b>92952</b>	Section noyaux	2 225,24	1 992,04	<b>233,20</b>	<b>10%</b>
<b>92953</b>	Section bobinage	2 014,01	1 772,92	<b>241,09</b>	<b>12%</b>
<b>92954</b>	Section montage	2 711,24	2 491,68	<b>219,57</b>	<b>8%</b>

**Source : extrait des données du logiciel comptabilité analytique période 12/2022.**

Le graphique ci-dessous illustre l'impact de la modification des clés de répartition des charges sur les coûts des unités d'œuvre dans différentes sections

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

Figure 8 : Graphe des variations des clés de répartition des charges sur les coûts d'unité d'œuvres



Source : Etabli par nous même avec l'Excel

Le tableau ci-dessus met en lumière l'évolution des coûts des unités d'œuvre dans quatre sections suite à la modification des clés de répartition des charges. On observe une diminution systématique des coûts unitaires dans toutes les sections, bien que l'ampleur de cette baisse varie selon les unités.

- **Section construction mécanique (92951)** : Le coût unitaire passe de **4 429,92 DA** à **4 257,84 DA**, soit une réduction de **172,08 DA**, équivalente à une baisse de **4%**. Cette diminution modérée suggère un ajustement léger des charges imputées, reflétant une répartition équitable basée sur la consommation réelle.
- **Section noyaux (92952)** : Le coût unitaire diminue de **2 225,24 DA** à **1 992,04 DA**, soit une baisse de **233,20 DA**, représentant une réduction plus significative de **10%**. Cette variation indique que la clé de répartition précédente pouvait surévaluer les charges de cette section, réajustée par la nouvelle clé.
- **Section bobinage (92953)** : Le coût unitaire recule de **2 014,01 DA** à **1 772,92 DA**, soit une différence de **241,09 DA**, soit une baisse de **12%**. Cette réduction notable confirme un rééquilibrage important des charges, probablement en faveur d'une meilleure adéquation avec l'activité réelle.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

- **Section montage (92954) :** Le coût unitaire passe de **2 711,24 DA** à **2 491,68 DA**, soit une diminution de **219,57 DA**, correspondant à une baisse de **8%**. Cette variation montre également un ajustement des charges, bien que moins marqué que pour les sections noyaux et bobinage.

### 1.2.3 L'impact sur le cout de production :

L'évaluation de l'impact des clés de répartition des charges indirectes constitue un enjeu majeur pour la maîtrise des coûts de production ; Le tableau suivant présente une analyse des coûts unitaires et globaux avant et après modification de ces clés pour différents transformateurs, mettant en lumière les écarts générés et soulignant ainsi l'importance d'une répartition appropriée pour l'optimisation des coûts de production.

**Tableau 20: comparaison entre les coûts de production unitaires et globaux de différents types de transformateurs avant et après la modification des clés de répartition des charges**

COMPTE	LIBELLE	Quantité	Cout de production unitaire avant la modification des clés de répartition des charges (01)	Cout de production globale avant modification des clés de répartition des charges	cout de production unitaire après modification des clés de répartition (02)	Cout de production globale après modification des clés de répartition des charges	Impact unitaire (01)-(02)	Impacte global en valeur	Ecart en pourcentage
9355990110100000425	P-Finis : TRANSFOS 100/30-ZO.230-500	25	472 671,86	11 816 796,57	467 423,84	11 685 596,03	5 248,02	131 200,47	1,11%
9355990110100000759	P-Finis : TRANSFORMATEUR 100 KVA - 30	1	362 359,16	362 359,16	353 074,95	353 074,95	9 284,21	9 284,21	2,56%
9355990110160000446	P-Finis : TRANSFO 160/30 HERMETIQUE	145	570 558,67	82 731 007,49	562 187,23	81 517 148,95	8 371,44	1 213 858,20	1,47%
9355990110160000489	P-Finis : TRANSFOS 160/30 -0.4_ZO.230-5	1	607 534,89	607 534,89	597 149,49	597 149,49	10 385,40	10 385,40	1,71%
9355990210400000410	P-Finis : TRANSFOS 400/30/0.4-ZO.230-500	20	936 441,37	18 728 827,39	925 429,60	18 508 591,98	11 011,77	220 235,42	1,18%
9355990210630000406	P-Finis : TRANSFOS 630/10-ZO.230-500	1	1 408 274,62	1 408 274,62	1 402 013,62	1 402 013,62	6 261,00	6 261,00	0,44%
9355990210630000411	P-Finis : TRANSFOS 630/30/0.4-ZO.230-50	25	1 200 764,52	30 019 112,88	1 185 554,66	29 638 866,48	15 209,86	380 246,52	1,27%
9355990210630000459	P-Finis : TRANSFOS 630KVA / 30 KV -ZO.2	18	1 201 916,64	21 634 499,47	1 187 537,29	21 375 671,17	14 379,35	258 828,35	1,20%
9355990210800000548	P-Finis : TRANSFORMATEUR 800/30-0.4 ERT	1	1 565 218,61	1 565 218,61	1 554 163,95	1 554 163,95	11 054,66	11 054,66	0,71%
9355990311000000408	P-Finis : TRANSFOS 1000/10-ZO.230-500	3	2 062 598,16	6 187 794,47	2 050 787,22	6 152 361,65	11 810,94	35 432,83	0,57%
9355990311250000326	P-Finis : TRANSFOS 1250/30_ZO.230-500	2	2 078 856,82	4 157 713,64	2 068 298,28	4 136 596,55	10 558,54	21 117,09	0,51%
9355990311600000328	P-Finis : TRANSFOS 1600/30_ZO.230-500	1	2 423 713,15	2 423 713,15	2 413 065,03	2 413 065,03	10 648,12	10 648,12	0,44%
9355990311600000767	P-Finis : TRANS1600KVA/30KV -0.4KV ZO 23	1	3 183 127,90	3 183 127,90	3 151 051,83	3 151 051,83	32 076,07	32 076,07	1,01%
9355990312000000771	P-Finis : TRANSFORMATEUR 2000 KVA/ 30	1	3 057 651,08	3 057 651,08	3 024 437,76	3 024 437,76	33 213,32	33 213,32	1,09%
<b>Total</b>		<b>245</b>		<b>187 883 631,32</b>		<b>185 509 789,43</b>		<b>2 373 841,67</b>	<b>1,09%</b>

**Sources : établis par nos même.**

Ce tableau présente la comparaison entre les coûts de production unitaires et globaux de différents types de transformateurs avant et après la modification des clés de répartition des charges. Il met en évidence l'impact financier de cette modification sur chaque produit, ainsi que l'écart global généré. Après analyse, il a été constaté ce qui suit :

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

- **Baisse générale des coûts unitaires et globaux :**

Pour l'ensemble des produits analysés, le coût de production unitaire déterminé après modification des clés de répartition des charges est légèrement inférieur au coût initial. Comparativement à l'impact de ces derniers sur les coûts d'unités d'œuvres ;

Cette légère réduction des coûts est due à l'impact du stock initial de produits finis et sous-ensembles valorisés sur la base des anciennes clés de répartitions.

- **Variation de l'impact selon les produits :**

L'écart en pourcentage varie d'un produit à l'autre, allant de **0,17%** à **2,95%**. Certains produits enregistrent ainsi une baisse relative plus marquée, tandis que d'autres sont moins impactés par la modification.

- **Impact global significatif :**

La somme des économies réalisées sur l'ensemble des produits atteint **2 373 841,67 DA**, soit une réduction globale de **1,09%** sur le total des coûts de production, passant de **187 883 631,32 DA** à **185 509 789,43 DA**.

- **Produits les plus impactés en valeur absolue :**

Les économies les plus importantes en valeur concernent principalement les références fabriquées en plus grande quantité ou ayant un coût unitaire élevé, ce qui contribue de manière significative à l'économie globale réalisée.

### **1.2.4 Impact sur le cout de revient :**

L'analyse du coût de revient constitue un enjeu majeur dans la gestion des transformateurs, où la maîtrise des coûts directs et indirects est indispensable pour garantir la compétitivité et la rentabilité. Le tableau ci-dessous met en lumière l'impact des nouvelles clés de répartition appliquées au calcul des coûts de revient unitaires et globaux des différents types de transformateurs. En comparant les coûts avant et après modification, il permet d'évaluer précisément les économies réalisées et la pertinence des ajustements méthodologiques.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

**Tableau 21: l'impact des nouvelles clés de répartition appliquées au calcul des couts**

N° d'identification du transformateur	Désignation	Quantité	Cout de revient unit-avant modification (01)	Cout de revient unitaire apres modification (02)	cout de revient global avant modification (03)	Cout de revient global après modification (04)	Ecart global (03) (04)	Ecart unitaire (01)-(02)	impact en pourcentage
990-110-1000-00425	TR 100 KVA/30 KV-400V	72,00	462 003,31	458 961,45	33 264 238,13	33 045 224,72	219 013,41	3 041,85	0,66%
990-110-1600-00426	TR 160 KVA	10,00	568 331,66	566 434,34	5 683 316,57	5 664 343,40	18 973,17	1 897,32	0,33%
990-110-1600-00446	TR 160 KVA/30KV-400V	166,00	580 662,01	573 487,74	96 389 894,31	95 198 965,17	1 190 929,14	7 174,27	1,24%
990-110-1600-00701	TR 160 KVA/30KV-400V	1,00	627 586,89	625 491,76	627 586,89	625 491,76	2 095,13	2 095,13	0,33%
990-110-2500-00274	TR 250 KVA 30 KV-400 V (EMBROCHABLE)	2,00	466 455,56	464 898,34	932 911,12	929 796,69	3 114,43	1 557,21	0,33%
990-110-2500-00409	TR 250 KVA/30 KV-400V	65,00	716 197,87	713 806,92	46 552 861,82	46 397 449,88	155 411,94	2 390,95	0,33%
990-210-4000-00272	TR 400 KVA 10 KV-400 V (EMBROCHABLE)	12,00	766 135,62	763 577,96	9 193 627,47	9 162 935,49	30 691,98	2 557,66	0,33%
990-210-4000-00405	TR 400 KVA/10 KV-400V	2,00	904 246,53	901 227,80	1 808 493,07	1 802 455,60	6 037,47	3 018,73	0,33%
990-210-4000-00410	TR 400 KVA/30 KV-400V	104,00	941 178,71	937 075,81	97 882 585,96	97 455 883,98	426 701,98	4 102,90	0,44%
990-210-4000-00433	TR 400 KVA/30 KV-400V	65,00	948 105,86	944 940,70	61 626 880,72	61 421 145,73	205 735,00	3 165,15	0,33%
990-210-4000-00709	TR 400 KVA/30 KV-400V	28,00	944 690,41	941 536,66	26 451 331,61	26 363 026,57	88 305,05	3 153,75	0,33%
990-210-6300-00411	TR 630 KVA/30 KV-400V	68,00	1 237 254,32	1 227 298,03	84 133 294,02	83 456 265,91	677 028,11	9 956,30	0,80%
990-210-6300-00459	TR 630 KVA/30 KV 400V	24,00	1 209 303,57	1 189 873,66	29 023 285,71	28 556 967,75	466 317,96	19 429,92	1,61%
990-210-6300-00608	TR 630 KVA 30 KV-0.4 KV EQUIPE D'UN DGPT2 ET THERMOMETRE A DEUX CONTACTS	1,00	1 302 849,54	1 298 500,11	1 302 849,54	1 298 500,11	4 349,43	4 349,43	0,33%
990-210-6300-00703	TR 630 KVA/30 KV-400V	2,00	1 364 085,73	1 359 531,88	2 728 171,47	2 719 063,75	9 107,72	4 553,86	0,33%
990-210-6300-00712	TR 630 KVA/30 KV	1,00	1 192 159,90	1 188 180,00	1 192 159,90	1 188 180,00	3 979,90	3 979,90	0,33%
990-311-0000-00408	TR 1000 KVA/10KV-400V EQUIPE D'UN DGPT2 ET THERMOMETRE	2,00	2 069 506,99	2 051 993,00	4 139 013,99	4 103 985,99	35 027,99	17 514,00	0,85%
990-311-0000-00613	TR 1000 KVA 30 KV-400 KV - HERMETIQUE -(DGPT & THER)	2,00	2 015 437,64	2 008 709,31	4 030 875,28	4 017 418,62	13 456,66	6 728,33	0,33%
990-311-2500-00326	TR 1250 KVA /30 KV-400V - RESPIRANT - (RELAIS & THER)	2,00	2 082 539,29	2 070 890,91	4 165 078,57	4 141 781,83	23 296,75	11 648,37	0,56%
990-311-2500-00757	TR 1250 KVA 30 KV-400 KV - HERMETIQUE -(DGPT & THERMOMETRES)	1,00	2 112 281,87	2 105 230,24	2 112 281,87	2 105 230,24	7 051,64	7 051,64	0,33%
990-311-6000-00756	TR 1600 KVA /30 KV-5.5KV A 60 °c (RESPIRANT)EQUIPE DE RELAI BUCHOLZ ET	1,00	2 906 308,38	2 896 605,97	2 906 308,38	2 896 605,97	9 702,41	9 702,41	0,33%
990-312-0000-00771	TR 2000 KVA 30 KV 400 V HERMETIQUE EQUIPE D'UN DGPT2 ET THERMOMETRE	1,00	3 067 892,92	3 008 015,22	3 067 892,92	3 008 015,22	59 877,70	59 877,70	1,95%
<b>Total général</b>		<b>632,00</b>			<b>519 214 939,33</b>	<b>515 558 734,36</b>	<b>3 656 204,97</b>		<b>0,58%</b>

Sources : établis par nos même.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

- ✓ Après analyse des résultats, il a été constaté que Le coût de revient unitaire des transformateurs diminue systématiquement après modification des clés de répartition des charges.
- ✓ L'écart unitaire varie de **0,33%** à **1,95%**, avec un impact moyen global de **0,58%**. Les plus fortes économies en pourcentage concernent les transformateurs à forte puissance, ce qui est cohérent avec leur coût unitaire élevé.
- ✓ Le faible pourcentage d'économie unitaire, multiplié par les quantités importantes, engendre une économie substantielle en valeur absolue, ce qui améliore la rentabilité globale.
- Cette démarche s'inscrit dans une logique d'amélioration continue des processus de calcul des coûts, essentielle pour la compétitivité industrielle et la prise de décision stratégique.

### **1.2.5 Impact sur la marge commerciale :**

La marge commerciale, définie comme la différence entre le prix de vente hors taxes et le coût d'achat hors taxes, est un indicateur clé de la rentabilité d'une entreprise. L'analyse de son évolution permet de mesurer l'impact des modifications des coûts de revient sur la rentabilité des produits. Le tableau ci-dessous illustre comment l'utilisation de nouvelles clés de répartition influence la marge commerciale des transformateurs, en évaluant les gains potentiels réalisés sur chaque unité vendue ainsi que sur le chiffre d'affaires global.

## Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL

**Tableau 22: l'impact des nouvelles clés de répartition sur la marge commerciale**

N°d'identification	Désignation	Quantité	Prix de vente moyen	Montant HT	cout de revient avant modification	Marge commerciale avant modification	Marge commerciale en % avant modification	cout de revient après modification	Marge commerciale après modification	Marge commerciale en % après modification	impact
990-110-1000-00425	TR 100 KVA/30 KV-400V	72	543 502,00	39 132 144,00	33 264 238,13	5 867 905,87	15%	33 116 772,12	6 015 371,88	15%	0,38%
990-110-1600-00446	TR 160 KVA/30KV-400V	176	660 241,45	116 202 496,00	96 389 894,31	19 812 601,69	17%	95 700 274,82	20 502 221,18	18%	0,59%
990-110-1600-00701	TR 160 KVA/30KV-400V	1	655 016,00	655 016,00	627 586,89	27 429,11	4%	625 715,05	29 300,95	4%	0,29%
990-110-2500-00274	TR 250 KVA/30 KV-400 V (EMBROCHABLE)	2	566 000,00	1 132 000,00	932 911,12	199 088,88	18%	930 128,61	201 871,39	18%	0,25%
990-110-2500-00409	TR 250 KVA/30 KV-400V	65	731 721,54	47 561 900,00	46 552 861,82	1 009 038,18	2%	46 414 013,06	1 147 886,94	2%	0,29%
990-210-4000-00272	TR 400 KVA 10 KV-400 V (EMBROCHABLE)	12	900 000,00	10 800 000,00	9 193 627,47	1 606 372,53	15%	9 166 206,52	1 633 793,48	15%	0,25%
990-210-4000-00405	TR 400 KVA/10 KV-400V	2	1 137 436,00	2 274 872,00	1 808 493,07	466 378,93	21%	1 803 099,05	471 772,95	21%	0,24%
990-210-4000-00410	TR 400 KVA/30 KV-400V	104	944 206,20	98 197 445,00	97 882 585,96	314 859,04	0%	97 545 150,99	652 294,01	1%	0,34%
990-210-4000-00433	TR 400 KVA/30 KV-400V	64	941 977,73	60 286 575,00	61 626 880,72	1 340 305,72	-2%	61 443 072,13	1 156 497,13	-2%	0,30%
990-210-4000-00709	TR 400 KVA/30 KV-400V	29	942 000,00	27 318 000,00	26 451 331,61	866 668,39	3%	26 372 437,76	945 562,24	3%	0,29%
990-210-6300-00411	TR 630 KVA/30 KV-400V	67	1 310 281,12	87 788 835,00	84 133 294,02	3 655 540,98	4%	83 705 838,65	4 082 896,35	5%	0,49%
990-210-6300-00459	TR 630 KVA/30 KV-400V	26	1 406 243,85	36 562 340,00	29 023 285,71	7 539 054,29	21%	28 771 371,19	7 790 968,81	21%	0,69%
990-210-6300-00608	D'UN DGPT2 ET THERMOMETRE	1	1 715 700,00	1 715 700,00	1 302 849,54	412 850,46	24%	1 298 963,65	416 736,35	24%	0,23%
990-210-6300-00703	TR 630 KVA/30 KV-400V	2	1 217 500,00	2 435 000,00	2 728 171,47	293 171,47	-12%	2 720 034,41	285 034,41	-12%	0,33%
990-311-0000-00408	TR 1000 KVA/10KV-400V EQUIPE D'UN DGPT2 ET THERMOMETRE	2	2 782 900,00	5 565 800,00	4 139 013,99	1 426 786,01	26%	4 118 067,14	1 447 732,86	26%	0,38%
990-311-0000-00613	TR 1000 KVA 30 KV-400 KV - HERMETIQUE - (DGPT & THER)	2	2 409 461,25	4 818 922,50	4 030 875,28	788 047,22	16%	4 018 852,77	800 069,73	17%	0,25%
990-311-2500-00326	TR 1250 KVA/30 KV-400V - RESPIRANT - (RELAIS & THER)	2	2 674 686,00	5 349 372,00	4 165 078,57	1 184 293,43	22%	4 148 677,27	1 200 694,73	22%	0,31%
990-311-2500-00757	TR 1250 KVA 30 KV-400 KV - HERMETIQUE - (DGPT & THERMOMETRES)	1	2 649 311,70	2 649 311,70	2 112 281,87	537 029,83	20%	2 105 981,77	543 329,93	21%	0,24%
990-311-6000-00756	TR 1600 KVA/30 KV-5KV A 60 °c (RESPIRANT)EQUIPE DE RELAI BUCHOLZ ET THERMOMETRE A DEUX CONTACTS	1	5 071 862,78	5 071 862,78	2 906 308,38	2 165 554,40	43%	2 897 640,01	2 174 222,77	43%	0,17%
990-312-0000-00771	TR 2000 KVA 30 KV 400 V HERMETIQUE EQUIPE D'UN DGPT2 ET THERMOMETRE	1	5 034 500,00	5 034 500,00	3 067 892,92	1 966 607,08	39%	3 036 599,23	1 997 900,77	40%	0,62%
<b>Total général</b>		<b>632</b>	<b>34 294 547,62</b>	<b>560 552 091,98</b>	<b>479 075 224,73</b>	<b>444 780 677,11</b>	<b>14,78%</b>			<b>15,12%</b>	<b>0,35%</b>

**Sources : établis par nos même.**

L'analyse du tableau montre que les modifications des clés de répartition ont un impact positif mais modeste sur la marge commerciale, avec une amélioration moyenne de **+0,35 %**, de **14,78 %** à **15,12 %**). Tous les produits bénéficient d'une réduction des coûts de revient, augmentant légèrement les marges. Les impacts varient de **+0,17 %** à **+0,69 %**, Cependant, les produits à marge négative restent non rentables, malgré une légère réduction des pertes. D'une manière générale, la modification des clés de répartition des charges indirectes a permis une répartition plus équitable et représentative de la consommation réelle des ressources, impliquant notamment l'unité Prestations Techniques (UPT). Cette nouvelle méthodologie a entraîné une réduction systématique des coûts unitaires et globaux, avec des baisses significatives pour les unités de production (UTR et UME) et des ajustements variables selon les sections (de 4 % à 12 % pour les coûts d'unité d'œuvre). Les coûts de production et de revient ont également diminué, avec un impact moyen de 0,58 % sur le coût de revient et une économie globale de **2 373 841,67 DA (1,09 %)**. La marge commerciale s'est améliorée

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

de manière modeste (+0,35 %, passant de 14,78 % à 15,12 %), avec des variations de +0,17 % à +0,69 %. Toutefois, les produits à marge négative restent non rentables, bien que les pertes soient légèrement réduites. Cette démarche d'optimisation, bien que limitée dans son ampleur, renforce la compétitivité et soutient une meilleure prise de décision stratégique.

### **2 Recommandations pratiques pour une répartition optimale des charges indirectes :**

L'analyse menée a mis en évidence les effets notables de la révision des clés de répartition des charges indirectes sur la structure des coûts et la rentabilité des transformateurs. L'adoption de clés fondées sur des inducteurs plus représentatifs a permis une répartition plus équitable des charges, notamment en intégrant l'unité Prestations Techniques (UPT), précédemment exclue du schéma de ventilation des charges. Ces ajustements se traduisent par une baisse généralisée des coûts unitaires et une amélioration marginale de la rentabilité, malgré l'inertie liée aux stocks valorisés selon les anciennes clés. Dans cette perspective, il apparaît nécessaire de consolider ces acquis par des recommandations pratiques visant à renforcer la précision du modèle analytique, à soutenir le pilotage des performances, et à inscrire cette démarche dans une logique d'amélioration continue.

#### **2.1 Généraliser l'utilisation d'inducteurs de coûts pertinents :**

Remplacer les clés forfaitaires ou historiques par des inducteurs d'activité réels (heures machine, heures de main-d'œuvre, surfaces utilisées, etc.) afin de mieux refléter la consommation effective des ressources dans chaque unité ou section et éviter les surcharges. Injustifiées.

#### **2.2. Assurer une prise en compte intégrale de l'unité Prestations Techniques (UPT) :**

Il convient de veiller à une identification rigoureuse, une mesure précise et une imputation appropriée des charges générées par l'UPT, en tenant compte de son rôle effectif dans les processus de production et de support., afin de garantir une répartition équitable des charges et éviter toute distorsion des coûts imputés aux autres unités du fait d'une exclusion injustifiée de l'UPT.

## **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

### **2.3. Adopter progressivement la méthode ABC (Activity-Based Costing) :**

Déployer la méthode ABC, notamment dans les unités à forte diversité de produits ou d'activités, pour une ventilation fine des coûts indirects basée sur les activités réelles et fournir une vision plus stratégique des coûts pour orienter les décisions (sous-traitance, automatisation, rationalisation).

### **2.4. Mettre en œuvre un suivi régulier des clés de répartition:**

Il est recommandé d'instaurer un dispositif de révision périodique des clés de répartition, selon une fréquence adaptée (annuelle ou semestrielle), afin de tenir compte des évolutions des processus opérationnels et des structures organisationnelles et ce, afin de garantir l'alignement constant du modèle analytique avec la réalité opérationnelle de l'entreprise.

### **2.5. Renforcer les outils d'analyse et de simulation:**

Intégrer dans le système de comptabilité analytique des modules de simulation permettant de tester différentes hypothèses de clés de répartition avant leur validation. Dans le but d'anticiper les impacts des changements et éviter les distorsions sur les coûts ou les marges.

### **2.6 Sensibiliser les responsables d'unités aux enjeux de la répartition des charges:**

Former les cadres de chaque unité (production, support, finance) à la logique des clés de répartition et aux effets sur leurs indicateurs de performance. Et impliquer les parties prenantes dans le choix des inducteurs et améliorer la transparence du système de gestion.

### **2.7 Articuler les résultats de la répartition avec le processus budgétaire:**

Il est pertinent d'exploiter les données issues de la nouvelle répartition des charges pour enrichir le processus de planification budgétaire, notamment en matière de prévisions de charges, d'évaluation de la rentabilité par produit et de détermination des seuils de rentabilité.

### **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

Afin d'assurer une convergence entre la gestion analytique et le pilotage financier global de l'entreprise. La réussite de cette démarche dépendra de la capacité à inscrire la révision des clés dans une logique d'amélioration continue. En s'appuyant sur des outils modernes comme la méthode ABC, des inducteurs pertinents, et une gouvernance analytique partagée, l'entreprise peut espérer des gains substantiels en efficacité, compétitivité et rentabilité.

#### **Conclusion :**

Au terme de cette étude de cas, menée au sein d'Electro-Industries, il est possible de répondre avec clarté à la problématique initiale : les clés de répartition des charges indirectes, historiquement en vigueur, n'étaient pas pertinentes pour assurer une maîtrise efficace des coûts et optimiser la rentabilité de l'entreprise. L'analyse a démontré que le recours à des clés forfaitaires, comme la répartition à 50/50 entre les unités de production, et l'exclusion de l'Unité Prestations Techniques (UPT) du périmètre de ventilation, créaient des distorsions significatives dans la structure des coûts.

La démarche adoptée, alliant un diagnostic critique du système existant à une simulation basée sur de nouvelles clés fondées sur des inducteurs d'activité réels, a mis en évidence des résultats concrets. L'intégration de l'UPT et l'utilisation de clés plus représentatives (effectifs, rapports d'activité, volume d'achats, etc.) ont permis un rééquilibrage notable des charges. Les unités de production (Transformateurs et Moteurs Électriques), qui supportaient auparavant une part excessive des coûts de soutien, ont vu leurs charges indirectes imputées diminuer de manière significative.

L'impact de cette nouvelle méthodologie s'est répercuté à tous les niveaux de la cascade des coûts. Si la baisse des coûts de production et de revient finaux (-1,09 % et -0,58 % respectivement) a été modérée en raison de l'inertie des stocks valorisés selon les anciennes méthodes, la réduction des coûts d'unité d'œuvre a été, quant à elle, beaucoup plus marquée (entre 4 % et 12 %). Cette observation confirme que la correction à la source est efficace et que ses pleins effets se matérialiseront sur le long terme. L'amélioration de la marge commerciale, bien que modeste (+0,35 point),

### **Chapitre 3 : L'impact du choix des clés de répartition et simulation comparative cas ENEL**

témoigne du potentiel de cette démarche pour renforcer la santé financière de l'entreprise.

Au-delà des chiffres, cette étude révèle un enjeu stratégique majeur. Une répartition plus juste des charges indirectes n'est pas un simple exercice comptable ; c'est un véritable outil de pilotage stratégique. Elle fournit aux dirigeants une vision plus fiable de la rentabilité réelle de chaque ligne de produits, ce qui est essentiel pour éclairer les décisions en matière de tarification, de maintien ou d'abandon d'une activité. L'analyse a d'ailleurs confirmé que les produits déjà déficitaires le restaient, soulignant que la maîtrise des coûts, si elle est nécessaire, ne peut à elle seule résoudre des problèmes de rentabilité plus profonds.

En définitive, ce cas pratique démontre qu'Electro-Industries a tout intérêt à abandonner ses anciennes clés de répartition au profit d'une approche analytique plus rigoureuse et dynamique. Les recommandations formulées, telles que la généralisation d'inducteurs pertinents, la mise en place d'un suivi périodique et l'orientation progressive vers une méthode ABC (Activity-Based Costing), constituent une feuille de route pour transformer sa comptabilité de gestion en un levier de performance. En s'engageant dans cette voie, l'entreprise ne se contentera pas de calculer des coûts plus précis ; elle se dotera des moyens de mieux comprendre ses processus, d'optimiser l'allocation de ses ressources et, in fine, de renforcer durablement sa compétitivité sur un marché industriel exigeant.

**CONCLUSION**

**GÉNÉRALE :**

## **CONCLUSION GÉNÉRALE :**

La maîtrise des coûts s'impose aujourd'hui comme un levier stratégique indispensable pour toute entreprise industrielle souhaitant renforcer sa compétitivité, optimiser ses ressources et améliorer sa rentabilité. Dans cette optique, la comptabilité analytique occupe une place centrale, en offrant aux gestionnaires des outils d'analyse permettant de mieux comprendre la structure des coûts et d'éclairer la prise de décision.

Tout au long de ce travail, nous avons mis en évidence le rôle fondamental de la comptabilité analytique dans l'identification, la mesure et l'analyse des coûts, en insistant particulièrement sur le traitement des charges indirectes. Ces charges, par leur nature commune à plusieurs produits, services ou activités, constituent une problématique majeure dans le calcul des coûts de revient. Leur imputation nécessite l'utilisation de clés de répartition, dont la pertinence conditionne la fiabilité de l'information de gestion et, par conséquent, la maîtrise effective des coûts.

L'étude théorique a permis de rappeler les limites de la comptabilité générale pour le pilotage interne et de souligner la complémentarité de la comptabilité analytique. Nous avons également détaillé les différentes approches de traitement des coûts, en insistant sur l'importance du choix des clés de répartition, que ce soit dans les méthodes traditionnelles (unités d'œuvre) ou dans les méthodes plus modernes comme l'ABC.

L'analyse pratique menée au sein de l'entreprise ENEL (Electro-Industrie Azazga) a permis d'évaluer les clés de répartition actuellement en vigueur. Cette étude a révélé que si des mécanismes de répartition sont en place, leur pertinence reste parfois perfectible, notamment en raison du recours à des clés conventionnelles qui ne reflètent pas toujours avec précision la réalité des consommations de ressources. Ces constats rejoignent les limites identifiées dans la littérature, où un mauvais choix de clé peut fausser les coûts, masquer les déséquilibres de rentabilité entre les produits, et induire des décisions managériales inadaptées.

Les résultats obtenus confirment l'importance d'une révision régulière des clés de répartition, en tenant compte de l'évolution des processus de production, de la structure des charges et des spécificités des activités. Ils mettent également en lumière les avantages que pourrait représenter, pour l'ENEL, l'introduction progressive de méthodes modernes comme l'ABC, permettant une imputation plus causale et plus fine

des charges indirectes, et offrant ainsi un levier supplémentaire pour la maîtrise des coûts.

Ainsi, ce travail souligne que la pertinence des clés de répartition constitue un facteur clé de la fiabilité du système d'information analytique et un déterminant essentiel pour la maîtrise des coûts et l'amélioration de la performance économique.

Enfin, cette recherche ouvre des perspectives d'approfondissement, notamment à travers la mise en place d'outils de pilotage plus avancés (tableaux de bord analytiques, indicateurs de performance liés aux coûts) et l'élargissement de l'analyse à d'autres entreprises industrielles, afin de valider les conclusions à une échelle plus large et de proposer des recommandations sectorielles.

## BIBLIOGRAPHIE

### ➤ **Ouvrage :**

- Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2015). *L'essentiel de la comptabilité de gestion* (7<sup>e</sup> éd.). Gualino Lextenso éditions.
- Jacquot, T., & Milkoff, P. (2019). *Comptabilité de gestion : Analyse et maîtrise des coûts* (5<sup>e</sup> éd.). Pearson.
- Cazenave, F. (2017). *Contrôle de gestion et pilotage des performances*. Éditions Dunod.
- Engel, C., & Kletz, F. (2016). *Management et contrôle de gestion*. Éditions Vuibert.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1999). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2014). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (15<sup>e</sup> éd.). Pearson.
- Mévellec, P. (2014). *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*. Éditions Economica.
- Bouquin, H. (2008). *Comptabilité de gestion* (7<sup>e</sup> éd.). Presses Universitaires de France

### ➤ **Articles et documents en ligne :**

- Libeo.io (2022, mis à jour en 2025, 3 janvier). *Comptabilité analytique : définition et enjeux*. Disponible sur : <https://libeo.io/blog/expertise-comptable/comptabilite-analytique>
- Plan Comptable Général (PCG) (France, 1947 et mises à jour successives).
- Lebas, M. J. (1995). "Performance Measurement and Performance Management", *International Journal of Production Economics*, 41(1-3), 23–35.

### ➤ **Sources internes et documents d'entreprise :**

- ENEL (2024). *Rapports financiers internes et documents comptables*. Electro-Industrie Azazga, Tizi-Ouzou.
- ENEL (2024). *Fiches de calcul des coûts et rapports de gestion*. Electro-Industrie Azazga, Tizi-Ouzou.

## Liste des abréviations

Abréviation	Désignation
ABC	Activity-Based Categorization
CA	Comptabilité Analytique
CAE	Comptabilité Analytique Externe
CCA	Charges Comptabilité Analytique
CCG	Charges Comptabilité Générale
CEI	Commission Électrotechnique Internationale
CG	Comptabilité Générale
CMP	Coût Moyen Pondéré
DAA	Direction Achats et Approvisionnement
DCM	Direction Commerciale et Marketing
DFC	Direction Finance et Comptabilité
DG	Direction Générale
DIN	Deutsches Institut für Normung
DRHO	Direction Ressources Humaines et Organisation
EN	European Norm
FIFO	First In, First Out
G	Magasin Général
GE	Groupes Électrogènes
HMOD	Heure Main d'Œuvre Directe
HM	Heures Machine
Hz	Hertz
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
ISO	International Organization for Standardization
kVA	Kilo Volt Ampère
La méthode UVA	Unité Valeur Ajoutée
LIFO	Last In, First Out
Méthode GP	Méthode de calcul des coûts complets (Georges Perrin)
MOD	Main d'Œuvre Directe
MT/BT	Moyenne Tension / Basse Tension
PDG	Président Directeur Général
QHSE	Qualité Hygiène Sécurité Environnement
R et D	Recherche et Développement
SCF	Système Comptable et Financier
UME	Unité Moteurs Électriques
UO	Unité d'Œuvre
UPT	Unité Prestations Techniques
UTR	Unité Transformateurs Réseaux
VDE	Verband der Elektrotechnik, Elektronik und Informationstechnik

## Liste des figures

Figure 1 : Les piliers fondamentaux de la structure de la comptabilité générale .....	9
Figure 2 : Objectifs et rôles de la comptabilité analytique .....	17
Figure 3 : Comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique.....	26
Figure 4 : Processus d'Analyse des Coûts en Comptabilité Analytique .....	39
Figure 5 : Les Étapes de Répartition des Charges Indirectes dans la Méthode des Centres d'Analyse .....	47
Figure 6 : Comparaison des logiques d'allocation : clé volumique avec l'inducteur basé sur la complexité .....	56
Figure 8 : Graphe des variations des clés de répartition des charges sur les couts d'unité d'œuvres .....	109

## Liste des tableaux

<b>Tableau 1</b> : comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique.	26
<b>Tableau 2</b> : Répartition des effectifs par unité au sein d'électro industries .....	75
<b>Tableau 3</b> : structures des clés de répartition de la direction générale .....	86
<b>Tableau 4</b> : Critères de Répartition des Charges Internes .....	90
<b>Tableau 5</b> : Critères de répartition par structure .....	90
<b>Tableau 6</b> : Critères de répartition des charges des structures techniques et fonctionnelles .....	91
<b>Tableau 7</b> : Répartition des charges d'énergie entre transformateurs et moteurs électriques .....	92
<b>Tableau 8</b> : Répartition des Charges de Consommation d'Eau entre Usage Personnel et Industriel .....	93
<b>Tableau 9</b> : Répartition de la Consommation de Gaz par Unité .....	93
<b>Tableau 10</b> : Répartition des Consommations par Unité(%) .....	94
<b>Tableau 11</b> : Répartition des natures de charge liée à la direction générales et prestation technique .....	96
<b>Tableau 12</b> : Récapitulatif de répartition des charges de la direction générale (décembre 2022) .....	98
<b>Tableau 13</b> : Récapitulatif de la répartition des charges de l'unité prestations Techniques sur les autres structures (décembre 2022) .....	99
<b>Tableau 14</b> : Répartition des Charges de DCM .....	100
<b>Tableau 15</b> : les intitulés des charges à répartir et leurs montant .....	101
<b>Tableau 16</b> : Analyse comparative des charges de la Direction Générale .....	102
<b>Tableau 17</b> : Analyse comparative des charges de la DRHO .....	103
<b>Tableau 18</b> : Analyse comparative des charges de la DAA .....	105
<b>Tableau 19</b> : L'impact sur les couts d'unité d'œuvres .....	108
<b>Tableau 20</b> : comparaison entre les coûts de production unitaires et globaux de différents types de transformateurs avant et après la modification des clés de répartition des charges .....	110
<b>Tableau 21</b> : l'impact des nouvelles clés de répartition appliquées au calcul des coûts .....	113
<b>Tableau 22</b> : l'impact des nouvelles clés de répartition sur la marge commerciale.	114

## Tables des matières :

Introduction générale :.....	1
Chapitre 1 : La comptabilité analytique comme outil d'analyse des coûts.....	4
Introduction.....	5
Section 1 : La nécessité de la comptabilité analytique.....	6
1. Limites de la comptabilité générale pour le pilotage interne : .....	6
1.1. Manque de détail analytique et de pertinence pour le calcul des coûts spécifiques :.....	7
1.2. Orientation historique et caractère statique de l'information :.....	7
1.3. Rigidité due à la normalisation et focalisation externe: .....	8
1.4. Vision globale et agrégée, pour l'analyse stratégique détaillée : .....	8
1.5. Faible prise en compte des éléments non monétaires et qualitatifs :.....	9
2. L'émergence et les objectifs de la comptabilité analytique comme système d'information pour la décision : .....	10
2.1. L'émergence historique et l'évolution de la comptabilité analytique.....	10
2.2 Définition et finalité de la comptabilité analytique .....	12
2.2.1 Définition : Un système d'information interne pour la gestion .....	12
2.2.2 Finalité principale : l'aide à la décision et au pilotage de la performance interne .....	13
2.3 Les objectifs fondamentaux de la comptabilité analytique .....	14
2.3.1 Calculer et analyser et expliquer les coûts : .....	14
2.3.2 Permettre la maîtrise et le contrôle des coûts :.....	15
2.3.3 Soutenir et éclairer la prise de décision managériale: .....	15
2.3.4 Mesurer, évaluer et améliorer la performance :.....	16
2.3.5 Optimiser l'allocation des ressources : .....	16
2.3.6 Faciliter la planification et la budgétisation : .....	16
2.3.7 Valoriser certains éléments du bilan : .....	17
1.3 Articulation et complémentarité entre comptabilité générale et comptabilité analytique : 18	
3.1 La Comptabilité Générale comme Source de Données Primaires pour la Comptabilité Analytique : .....	18
3.2 Le processus de transformation des données par la comptabilité analytique: .....	19
3.2.1 L'identification et la sélection des charges incorporables aux Coûts: .....	20
3.2.2 L'ajustement des charges par des éléments supplémentifs ou de substitution: .....	20
3.2.3 Le reclassement analytique des charges retenues :.....	22
3.2.4 L'affectation et la répartition des charges aux objets de coût : .....	23
3.3 La comptabilité analytique comme fournisseur d'informations pour la comptabilité générale : .....	23
3.3.1 La valorisation des stocks : .....	23

3.3.2 La valorisation de la production immobilisée: .....	24
3.4 Synthèse des distinctions et points de contact : .....	24
Section 2 : Traitement des charges dans la comptabilité analytique .....	27
1. La notion de coût et les principales classifications analytiques des charges .....	28
1.1 La détermination préalable des charges de la comptabilité analytique .....	28
1.1.1 Identification des charges incorporables : .....	29
1.1.2 Exclusion des charges non incorporables : .....	29
1.1.3 Prise en compte des charges de substitution : .....	30
1.1.4 Incorporation des charges supplétives : .....	31
1.2 Classification fondamentale : charges directes et charges indirectes .....	31
1.3 Classification selon le comportement par rapport aux variations d'activité : .....	33
2. Le défi spécifique des charges indirectes : identification et nécessité de répartition .....	35
2.2.1 Identification et importance croissante des charges indirectes en milieu industriel.....	35
2.2.2 L'impératif de répartition pour le calcul des coûts et l'analyse de la performance .....	36
2.2.3 La nature conventionnelle et les difficultés de la répartition.....	37
3. introduction aux approches et outils de traitement des coûts en comptabilité analytique....	38
2.3.1 Les grandes familles de méthodes de calcul des coûts.....	39
2.3.2 Les outils conceptuels clés pour la répartition et l'analyse.....	41
Conclusion.....	45
<b>Chapitre 2 : Le choix des clés de répartition des charges indirectes .....Error! Bookmark not defined.</b>	
Introduction : .....	43
Section 1 : Fondements et typologie des clés de répartition des charges indirectes : .....	43
1 Définition, rôle et importance des clés de répartition dans le processus d'imputation des coûts indirects : .....	43
2 Les clés de répartition traditionnelle : les unités d'œuvre : .....	45
2.1 Logique et mécanisme d'utilisation dans la méthode des centres d'analyse .....	46
2.1.1 Découpage en Centres d'Analyse : .....	46
2.1.2 Répartition Primaire : .....	46
2.1.3 Répartition Secondaire: .....	46
2.1.4 Détermination de l'unité d'œuvre et calcul de son coût : .....	46
2.1.5 Imputation aux Coûts des Produits/Services : .....	47
2.2 Principaux types d'unités d'œuvre et leurs domaines d'application : .....	47
2.2.1 Unités d'œuvre physiques basées sur les inputs: .....	48
2.2.1.1 Heures de main-d'œuvre directe : .....	48
2.2.1.2 Coût de la main-d'œuvre directe : .....	48
2.2.1.3 Quantités de matières premières consommées : .....	49
2.2.1.4 Coût des matières premières consommées : .....	49

2.2.2 Unités d'œuvre physiques basées sur l'activité propre du centre :	49
2.2.2.1 Heures machine (HM) :	49
2.2.2.2 Nombre d'unités produites ou traitées par le centre :	50
2.2.3 Unités d'œuvre monétaires basées sur la valeur des centres non directement productifs:	50
2.2.3.1 Chiffre d'affaires :	50
2.2.3.2 Coût de production des produits vendus :	50
3 Les approches alternatives : les inducteurs de coûts dans la méthode ABC :	51
3.1 Principes de la méthode ABC et la notion d'activité :	51
3.1.1 Identification des activités :	51
3.1.2 Affectation des coûts des ressources aux activités :	51
3.1.3 Regroupement en centres d'activités :	52
3.1.4 Imputation des coûts des activités aux objets de coût via des inducteurs d'activité :	52
3.2 Typologie des inducteurs de coûts :	52
3.2.1 Les inducteurs de ressources :	52
3.2.2 Les Inducteurs d'activité :	52
3.2.3 Inducteurs liés au volume d'unités produites :	52
3.2.4 Inducteurs liés aux lots ou séries de production:	53
3.2.5 Inducteurs liés au maintien du produit:	53
3.2.6 Inducteurs liés au maintien de l'installation ou de la capacité :	53
Section 2 : Critères d'évaluation de la pertinence des clés de répartition et enjeux du choix :	54
1 Le critère fondamental de causalité comme idéal pour une imputation pertinente :	54
1.1 La logique de la causalité :	54
1.2 Avantages d'une approche causale :	54
1.2.1 Fiabilité accumulation des coûts :	55
1.2.2 Réduction des subventionnements croisés :	55
1.2.3 Meilleures informations pour la décision :	55
1.2.4 Compréhension des inducteurs de coûts :	55
1.3 Les défis de l'identification de la causalité pure :	55
1.3.1 Causalités multiples :	55
1.3.2 Mesurabilité de l'inducteur causal :	55
1.3.3 Coûts communs incompressibles :	55
2 Autres critères déterminants pour le choix d'une clé :	56
2.1 Représentativité de l'activité ou de la consommation des ressources :	56
2.2 Objectivité, mesurabilité et fiabilité de la clé :	57
2.3 Coût de collecte et de traitement de l'information versus bénéfice de la précision :	57
2.4 Compréhensibilité, Acceptabilité et Impact Comportemental :	58
3. Les enjeux stratégiques liés au choix des clés :	58

3.1 L'influence sur la perception de la rentabilité des lignes de produits et des segments de marché : .....	59
3.1.1 Vision de la Rentabilité : .....	59
3.1.2 Allocation stratégique des ressources : .....	59
3.2 L'impact sur les décisions stratégiques de prix et de positionnement concurrentiel : .....	59
3.2.1 Stratégie de Prix : .....	59
3.2.2 Positionnement Stratégique : .....	60
3.3 L'orientation des choix d'investissement et de développement à long terme : .....	60
3.3.1 Évaluation des projets : .....	60
3.3.2 Choix technologiques et organisationnels : .....	60
3.4 L'alignement entre le système de coûts et la stratégie globale de l'entreprise : .....	60
4 Risques et limites associés à des clés de répartition non pertinentes ou mal choisies : .....	62
4.1 Distorsions significatives des coûts de revient des produits/services : .....	62
4.1.1 Sur-coûtage : .....	62
4.1.2 Sous-coûtage : .....	62
4.2 Le phénomène de subventionnement croisé : .....	63
4.3 Prise de décisions managériales erronées basées sur une information de coût biaisée : .....	63
4.3.1 Politique de prix inadaptée : .....	63
4.3.2 Mauvaise gestion du portefeuille produit : .....	63
4.3.3 Décisions d'externalisation erronées : .....	64
4.3.4 Allocation inefficace des ressources : .....	64
4.4 Inefficacité des stratégies de maîtrise des coûts : .....	64
4.4.1 Ciblage Incorrect des Actions : .....	64
4.4.2 Difficulté à identifier les activités sans valeur ajoutée : .....	64
5 Limites comportementales et culturelles : .....	64
5.1 Perte de confiance dans le système d'information : .....	64
5.2 Démotivation et difficulté de responsabilisation : .....	64
5.3 Comportements dysfonctionnels : .....	65
Conclusion.....	65
Chapitre 3 : Cas concret versus Cas simulé.....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
Introduction : .....	68
Section 1 : Présentation du contexte de l'étude : .....	69
1 L'entreprise Electro-Industries et sa chaîne de valeur : .....	69
1.1 Évolution historique et présentation de l'entreprise : .....	70
1.2 Localisation géographique : .....	70
1.3 Objectifs stratégiques de l'entreprise électro-industries : .....	70
1.4 La présentation de la chaîne de valeur du complexe d'Electro-Industries : .....	71

1.4.1 Les activités principales :	71
1.4.1.1 L'unité transformateurs :	72
1.4.1.2 L'unité moteurs électriques et groupes électrogènes :	72
1.4.2 Les activités secondaires ou activité de soutien :	73
1.4.2.1 La direction générale :	73
1.4.2.2 La Direction Développement Industriel et Partenariat :	73
1.4.2.3 Direction des Ressources Humaines et de l'organisation:	74
1.4.2.4 La Direction Finance et Comptabilité (DFC) :	75
1.4.2.5 La direction Achats et Approvisionnements (DAA) :	76
1.4.2.6 Unité prestations techniques :	77
1.4.2.7 La Direction Commerciale et Marketing :	78
1.5. La Chaîne de Valeur comme Cadre d'Analyse des Coûts chez Electro-Industries :	79
1.5.1. Les activités principales comme centres de coûts directs :	79
1.5.2. Les activités de soutien et l'enjeu des charges indirectes :	79
1.2. Le système de comptabilité analytique en vigueur: principes et organisation :	80
1.2.1 Principes fondateurs de la comptabilité analytique :	80
1.2.2 Cadre Organisationnel de la Comptabilité Analytique :	81
1.2.2.1 Description de la structure :	81
1.2.2.2 Les Intervenants dans le processus du calcul et leurs Contributions :	82
1.2.2.3 Processus et méthode de calcul des coûts chez Electro-Industries :	83
Section 02 : Clés de répartition des charges indirectes : Analyse critique et propositions d'amélioration :	84
1 Phase de diagnostic et d'analyse de l'existant :	85
1.2 Analyse critique des clés de répartition et propositions d'évolution :	86
1.2.1 La direction générale :	86
1.2.2 La direction des ressources humaines et de l'organisation.....	90
1.2.3 Direction achats et approvisionnements (DAA) :	90
1.2.4 Unité prestations techniques :	91
1.2.4.1 Clés de répartition de charges liées à l'énergie (gaz, électricité, eau) :	92
1.2.5 Clé de répartition des charges liées à la direction commerciale :	95
2. Simulation et analyse de l'impact des clés de répartition des charges indirectes sur les coûts :	95
2.1 Détermination des charges de la comptabilité analytique avant la modification des clés de répartition des charges :	96
2.2 Établissement des rapports d'activités :	97
2.3 Répartition des charges des sections auxiliaires sur les autres structures :	99
2.4 Répartition des charges de la Direction Commerciale et Marketing (DCM) :	100
2.5 Intégration des charges relatives à l'UTR dans le logiciel de comptabilité analytique :..	101

Section 03 : Analyse des variations des clés de répartition et recommandations pratiques...	102
1. Analyse des Résultats et Évaluation des Impacts :	102
1.1 L'Impact sur la ventilation des charges indirectes :	102
1.1.1 Analyse des charges de la Générale (DG) :	106
1.1.3 Analyse des charges de la Direction Achats et Approvisionnements (DAA) :	106
1.1.4 Impact sur la structure des coûts :	107
1.2.1 L'Organisation industrielle de la fabrication du transformateur :	107
1.2.2 L'impact sur les couts d'unité d'œuvres :	108
1.2.3 L'impact sur le cout de production :	111
1.2.4 Impact sur le cout de revient :	112
1.2.5 Impact sur la marge commerciale :	114
2 Recommandations pratiques pour une répartition optimale des charges indirectes :	116
2.1 Généraliser l'utilisation d'inducteurs de coûts pertinents :	116
2.2. Assurer une prise en compte intégrale de l'unité Prestations Techniques (UPT) :	116
2.3. Adopter progressivement la méthode ABC (Activity-Based Costing) :	117
2.4. Mettre en œuvre un suivi régulier des clés de répartition:	117
2.5. Renforcer les outils d'analyse et de simulation:	117
2.6 Sensibiliser les responsables d'unités aux enjeux de la répartition des charges:	117
2.7 Articuler les résultats de la répartition avec le processus budgétaire:	117
Conclusion:	118
Conclusion Générale :	119
Bibliographie:	121

## RÉSUMÉ

La maîtrise des coûts représente aujourd'hui un enjeu crucial pour les entreprises industrielles confrontées à un environnement économique concurrentiel et à des exigences de performance accrues. Dans ce contexte, la comptabilité analytique se présente comme un outil incontournable permettant d'analyser en profondeur la structure des coûts et d'accompagner les décisions managériales. Ce mémoire s'intéresse à la problématique de la répartition des charges indirectes, un défi majeur dans le calcul des coûts de revient. Ces charges, par leur nature commune à plusieurs produits, services ou centres de responsabilité, nécessitent un processus d'imputation basé sur des clés de répartition, dont le choix impacte directement la fiabilité des résultats. L'étude théorique a permis de mettre en évidence les limites de la comptabilité générale pour le pilotage interne, tout en soulignant le rôle complémentaire et stratégique de la comptabilité analytique. Nous avons détaillé les différentes méthodes d'analyse des coûts, en insistant particulièrement sur la problématique des charges indirectes et l'importance des clés de répartition, qu'elles soient traditionnelles (unités d'œuvre) ou issues des méthodes plus modernes telles que l'ABC (Activity-Based Costing). Sur le plan pratique, notre recherche a porté sur l'entreprise ENEL (Electro-Industrie Azazga). À travers l'analyse des pratiques en vigueur, nous avons évalué la pertinence des clés de répartition actuellement utilisées dans l'imputation des charges indirectes. Nos résultats révèlent que ces clés, bien que basées sur des approches classiques, présentent certaines limites en matière de précision et de représentativité des coûts, pouvant fausser l'analyse des performances et nuire à la prise de décision. L'étude a ainsi mis en évidence l'importance d'une révision régulière des clés de répartition, fondée sur des critères objectifs, adaptés aux spécificités des activités de l'entreprise. Par ailleurs, l'introduction progressive de méthodes plus modernes, comme l'ABC, pourrait permettre à l'ENEL de renforcer la maîtrise de ses coûts, d'améliorer la fiabilité de son information de gestion, et d'optimiser sa performance économique. Ce travail confirme que le choix des clés de répartition n'est pas une simple opération technique, mais un levier stratégique ayant un impact direct sur la rentabilité des produits, la gestion des ressources et la compétitivité de l'entreprise.

## ABSTRACT

Cost control has become a crucial challenge for industrial companies operating in an increasingly competitive economic environment, where performance and profitability requirements continue to rise. In this context, management accounting stands out as an essential tool, providing managers with detailed insights into cost structures to support effective decision-making. This thesis focuses on the issue of allocating indirect costs, which represents a major challenge in calculating product cost prices. By their nature, these costs are shared among multiple products, services, or departments, and thus require an allocation process based on specific distribution keys, the choice of which directly affects the reliability of cost calculations. The theoretical part of this research highlights the limitations of general accounting in terms of providing internal management information and emphasizes the complementary and strategic role of management accounting. We reviewed various cost analysis methods, focusing in particular on the treatment of indirect costs and the critical importance of selecting appropriate allocation keys, whether through traditional methods (such as cost centers and units of work) or modern approaches like Activity-Based Costing (ABC). The practical section of the study was conducted within ENEL (Electro-Industria Azazga). By analyzing the company's current practices, we assessed the relevance and effectiveness of the allocation keys used to distribute indirect costs. Our findings show that although traditional methods are applied, these keys present certain limitations in terms of accuracy and relevance, which may distort performance analysis and hinder informed decision-making. This research demonstrates the necessity of regularly revising allocation keys, ensuring they are based on objective criteria tailored to the specific characteristics of the company's activities. Furthermore, the gradual introduction of modern methods such as ABC could significantly enhance ENEL's ability to control its costs, improve the reliability of management information, and strengthen overall economic performance. This study confirms that the selection of allocation keys is not merely a technical task, but a strategic lever that directly influences product profitability, resource optimization, and the company's competitiveness.