

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales

Et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire de fin de cycle

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

Option : Audit et Contrôle de gestion

Thème

**Audit des coûts réels de production.
Cas de l'unité cuisson de l'ENIEM-TO**

Présenté par :

- LAMI Amrane
- LAOUBI Yacine

Dirigé par :

- M^r.BERKANI Chabane

Devant les membres de jury composé de :

| | | |
|--|-------|-------|
| Présidente : M ^{me} RACHEDI Akila | M.C.A | UMMTO |
| Examineur : M ^r MAHTOUT Idir | M.A.A | UMMTO |
| Examineur : M ^r AMIAR Habib | M.A.A | UMMTO |
| Rapporteur : M ^r BERKANI Chabane | M.A.A | UMMTO |

Promotion : 2019/2020

Remerciements :

*Au terme de ce travail, nous remercions le **BON DIEU** tout puissant qui nous a donné la force et la volonté d'achever cette réalisation.*

*Nos vifs remerciements à **M^r BERKANI**, notre promoteur, qui a bien voulu nous orienter tout au long de ce travail, nous tenons plus particulièrement à exprimer notre reconnaissance pour la qualité de son encadrement, sa disponibilité, sa patience, son soutien et ses conseils tout au long de ce travail.*

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

Nos vifs remerciements pour tous les enseignants de la faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion et plus particulièrement aux enseignants du département des Sciences de Gestion qui nous ont transmis le savoir tout au long de notre parcours universitaire.

*Nos vifs remerciements s'adressent aussi à tout le personnel de l'unité cuisson au sein de l'**ENIEM** et de la direction générale, qui nous ont accueillis pour effectuer notre stage de fin cycle.*

Enfin, nous adressons nos remerciements à toute personne qui a contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

- ☞ Les deux âmes les plus chers au monde mon père et ma mère qui m'ont toujours encouragé tout au long du parcours scolaire et universitaire ;
- ☞ Mon cher frère : Brahim ;
- ☞ Tous mes oncles, toutes mes tantes ainsi qu'à leurs familles ;
- ☞ Mes amis : Rabah, Mrizek, Djamel et Yuva, en particulier Karima et toutes leurs familles ;
- ☞ Mon binôme Yacine et sa famille ;
- ☞ Toute personne qui m'a encouragé de près ou de loin ;

AMRANE

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

- ☞ Les deux âmes les plus chers au monde mon père et ma mère qui m'ont toujours encouragé tout au long du parcours scolaire et universitaire ;
- ☞ Mes deux chers frères Saadi et Mohand Tahar ;
- ☞ Ma sœur Lina ;
- ☞ Toute la famille LAOUBI ;
- ☞ Mes amis Karim, Bilal, Lyes, Yuva et melisa ;
- ☞ Mon binôme Amrane et sa famille.
- ☞ Toute personne qui m'a encouragé de près ou de loin ;

YACINE

Liste des abréviations

Liste des abréviations :

AN : Activité Normale

AR : Activité Réelle

CA : Chiffre d’Affaire

CF : Charges Fixes

CIR : Coefficient d’Imputation Rationnelle

CM : Coût Marginal

CMUP : Coût Moyen Unitaire Pondéré

Cp : Coût préétabli

Cr : Coût réel

CT : Coût Total

CV : Coût Variable

E : Ecart

ENIEM : Entreprise Nationale de l’Industrie Electroménager

E/c : Ecart sur coût

E/q : Ecart sur quantité

E/T : Ecart sur Temps

E/Tx : Ecart sur Taux horaire

FIFO : First In First Out

FRAP : Feuille de Révélation et d’Analyse des Problèmes

IS: Indice de Sécurité

LIFO: Last In First Out

MCV : Marge Sur Coût Variable

MS : Marge de Sécurité

Qp : Quantité préétablie

Qr : Quantité réelle

SR : Seuil de Rentabilité

TMCV : Taux de la Marge Sur Coût Variable

Tp : Temps préétabli

Tr : Temps réel

Txp : Taux horaire préétabli

Txp : Taux préétabli

Txr : Taux réel

Sommaire

Sommaire

Liste des abréviations

| | |
|--|----|
| Introduction générale..... | 01 |
| Chapitre I : Présentation générale de l’audit et des systèmes de coûts | |
| Introduction..... | 04 |
| Section 01 : L’audit ; définition et concepts de base..... | 05 |
| Section 02 : Les domaines d’audit et les risques liés à la mission d’audit..... | 11 |
| Section 03 : Les phases de déroulement d’une mission d’audit..... | 16 |
| Section 04 : Les systèmes de coûts et leur apport en compétitivité..... | 20 |
| Conclusion..... | 26 |
| Chapitre II : L’analyse des coûts pour une meilleure prise de décision | |
| Introduction..... | 27 |
| Section 01 : Présentation des coûts et de la comptabilité analytique..... | 28 |
| Section 02 : Les coûts complets, fondement technique et organisationnel..... | 35 |
| Section 03 : La méthode des coûts partiels..... | 41 |
| Section 04 : Autres méthodes d’aide à la prise de décision..... | 46 |
| Conclusion..... | 54 |
| Chapitre III : L’audit des coûts réels de production : Cas de l’unité «cuisson » de l’ENIEM de Tizi-Ouzou | |
| Introduction..... | 55 |
| Section 01 : Présentation de l’organisme d’accueil..... | 56 |
| Section 02 : Préparation d’un Audit des coûts de production, cas unité cuisson de l’ENIEM..... | 62 |
| Section 03 : Réalisation d’un audit des coûts réels au sein de l’unité cuisson de l’ENIEM..... | 66 |
| Conclusion..... | 81 |
| Conclusion générale..... | 82 |
| Bibliographie..... | 84 |
| Liste des tableaux et figures..... | 86 |
| Liste des annexes..... | 87 |
| Table des matières..... | 99 |

Introduction générale

Introduction générale

Dans un environnement évolutif et imprévisible, caractérisé par la mondialisation des marchés et la concurrence, par les mutations des techniques et des besoins, par le ralentissement et les incertitudes de la croissance, la compétitivité s'impose pour toute entreprise comme un objectif majeur à réaliser et ce, afin d'assurer sa pérennité.

En Algérie, et avec le nouveau contexte qui exige une plus grande capacité d'anticipation, d'adaptation et de réaction; les entreprises Algériennes se trouvent confrontées à des impératifs liés à leur compétitivité et leur capacité à valoriser et mobiliser l'ensemble de leurs ressources et compétences en fonction des activités et des marchés, pour faire face à la concurrence des produits importés qui ne cesse de s'accroître.

La compétitivité s'exprime sur le marché par des produits générant des profits, et concrétise les aptitudes de l'entreprise à être meilleure que ses concurrents actuels et potentiels. Cette compétitivité dont les composantes les plus importantes ne sont que réactivité et créativité et dont l'objectif est la recherche de la maîtrise des coûts.

Parmi les différentes fonctions de l'entreprise, la production représente l'une des fonctions les plus vitales car elle occupe une place primordiale. Son importance est évidente : sans le produit, les autres fonctions n'ont pas de justification d'existence. La défaillance de la production peut, en très peu de temps, anéantir les efforts des autres fonctions. Elle a pour principale mission d'assurer la mise à disposition du marché, en temps voulu, des produits que l'entreprise a décidé de produire ou de développer, vendre et commercialiser dans le cadre des spécifications acceptées et pour un coût qui permet de dégager une marge suffisante pour couvrir l'ensemble des autres charges de l'entreprise.

La notion des coûts de production est évolutive, un grand nombre d'auteurs ont définis les coûts de production comme la somme des dépenses que l'entreprise doit apporter avant de produire une unité de bien ou service. Ce coût se compose des différentes charges directes et indirectes.

Cette évolution a engendré des enjeux et des exigences diverses, notamment pour la fonction production qui a besoin de se doter de moyens humains, matériels et financiers nécessaires à son fonctionnement.

Le système productif adopté par l'entreprise doit proposer les plus faibles coûts de production possibles de manière à garantir sa compétitivité sur le marché. De plus, les coûts de production calculés doivent aussi être mis en relation avec les coûts de production prévus par le centre opérationnel. C'est dans cette perspective que les entreprises Algériennes font, de plus en plus, appel à des auditeurs dans le but d'améliorer leurs gestions des risques liés à l'optimisation de leur production et de leurs coûts.

Additivement à la conformité et à la maîtrise des risques, l'auditeur évalue les aspects qui traitent de l'efficacité et de l'efficience des métiers. Rappelons que, l'efficacité est effective une fois que les objectifs sont réalisés ; l'efficience quant à elle, reflète la façon dont les résultats ont été obtenus, notamment lorsque les ressources employées ont été moindres que prévu.

Pour cela, l'auditeur procède à une évaluation des fonctions présentes au sein de l'entreprise, en comparant les données budgétaires et la situation constatée. Il s'agit d'identifier les écarts entre prévisionnel et réel, de les analyser, d'en comprendre la nature et les causes et d'en évaluer les conséquences.

L'auditeur doit procéder au recensement des coûts pour permettre aux dirigeants de prendre des décisions, que ce soit pour fixer un prix de vente, pour proposer un devis ou encore pour statuer sur l'abandon ou pas d'un produit ou d'une activité.

De ce fait, notre travail portera sur l'analyse de ces coûts de production qui vise l'identification des risques y afférents, et ainsi améliorer la performance et la compétitivité de l'entreprise. Il s'agit de répondre à la problématique principale suivante :

Comment un Audit des coûts de production peut-il aider l'entreprise à être plus compétitive sur le marché ?

Afin de répondre à cette problématique, notre réflexion s'articule autour d'une série de sous-questions, structurées comme suit :

- Comment les entreprises calculent-elles leurs coûts de production ?
- Comment un audit des coûts de production est-il effectué au sein d'une entreprise ?
- Quelles sont les solutions pouvant être apportées par l'auditeur afin de diminuer les coûts et améliorer la performance productive au sein des entreprises ?

L'entame de ce présent travail nécessite l'émission d'hypothèses comme suit:

Hypothèse 01 : Les entreprises algériennes adoptent les méthodes de calcul des coûts à leur politique, leurs objectifs et leurs besoins.

Hypothèse 02 : L'audit des coûts de production peut aider l'entreprise à maîtriser (réduire) ses coûts lui offrant une plus grande marge quant à fixation des prix de leurs produits sur le marché.

Le choix de notre thème de recherche est motivé par la volonté d'étudier et analyser la démarche et le travail d'une mission d'audit portant sur la gestion et la maîtrise des coûts de production dans les entreprises algériennes. Pour se faire, nous avons choisi comme champ d'étude l'entreprise nationale de l'industrie de l'électroménager (ENIEM) de Tizi Ouzou.

Nous avons opté pour une méthodologie se basant sur une recherche documentaire approfondie traitant le sujet, des enquêtes et des entretiens avec les responsables concernés lors du stage en milieu professionnel.

Pour apporter des réponses satisfaisantes à la problématique de notre travail et confirmer ou infirmer les hypothèses posées, nous avons scindé notre étude en trois chapitres. Les deux premiers, traiteront l'aspect théorique et le troisième et dernier chapitre sera consacré à un exemple traité au sein de l'entreprise ENIEM.

Chapitre I :

Présentation générale
de l'audit et des
systèmes de coûts

Introduction :

Depuis l'apparition de l'audit, il ne cesse d'évoluer à travers ses pratiques, ses définitions, ses outils et sa vision de l'organisation et ce, dans le but d'assurer l'efficacité et l'efficience de l'organisation en générale et de l'entreprise en particulier. L'audit est un processus important pour le bon fonctionnement de toute entreprise, car il occupe une place de plus en plus considérable dans l'orientation, le conseil et la maîtrise des risques de l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Par ailleurs, parmi les différentes fonctions auxquelles l'audit s'intéresse, la fonction production reste des plus importantes, notamment avec le traitement des coûts qui s'y rattachent et qui restent parmi les éléments qui évoluent avec l'évolution de l'entreprise et de son environnement. L'audit ayant pour but d'améliorer la performance de l'entreprise, il peut contribuer à rendre l'entreprise plus compétitive sur le marché.

Notre premier chapitre traite des généralités et des domaines de l'audit, où nous évoquerons également le concept de compétitivité ainsi que ses clés de succès. Il sera scindé en plusieurs sections ; dans la première, nous aborderons la définition de l'audit ainsi que les concepts de bases. Dans la seconde section, nous présenterons les domaines de l'audit. La troisième section sera consacrée à la présentation des différentes étapes d'une mission d'audit. Enfin dans la quatrième et dernière section, nous allons évoquer la compétitivité par la maîtrise des coûts qui va nous initier dans le cœur de notre thème de recherche qui se rapporte à l'audit des coûts réels de production.

Section 01 : L'audit ; définition et concepts de base

Initialement affecté à des travaux comptables, le terme audit est présent dans de nombreux domaines, le rendant quelque fois flou et complexe.

L'audit peut se résumer comme étant une méthode de contrôle. Il permet de comparer ce qui existe avec ce qui est prévu. C'est une technique de travail précise et redoutablement efficace. Un auditeur est avant tout un spécialiste, même s'il est compétent en comptabilité, droit, finance, marketing ou tout autre domaine, sa caractéristique essentielle est sa connaissance approfondie de la méthodologie d'audit.

L'audit permet d'émettre une opinion sur un point précis. Il donne une image sur la sincérité et la fiabilité des comptes de l'entreprise, le bon fonctionnement des divers services et l'efficacité de la gestion...Etc. La réalisation d'un audit ne garantit pas un diagnostic exact. Il s'agit essentiellement d'une formulation d'une opinion appuyée par des « éléments probants »¹ recueillis par l'auditeur durant sa mission.

1. Définitions de l'audit :

Il existe plusieurs définitions de l'audit. Ce dernier est différent selon le contexte et le domaine dans lequel il est abordé. Néanmoins, la finalité reste la même dans toutes les définitions, à savoir l'émission d'une opinion motivée et la rédaction d'un rapport d'audit.

1.1. Définition 1 : Dans leur livre sur l'audit comptable et financier, Bernard GRAND et Bernard VERDALLE définissent l'audit comme suit :

« Un audit peut se définir comme l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel »².

Si nous observons cette définition, nous pouvons comprendre que l'audit peut être une comparaison entre un existant et un référentiel.

¹ Eléments probants : « informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit », Norme ISA 500 Eléments probants.

² Bernard GRAND et Bernard VERDALLE « Audit comptable et financier », édition Economica 1999, page 9.

1.2. Définition 2 : « L'audit est la procédure de contrôle de la conformité d'une tâche, d'une activité, d'un processus, d'une entreprise. »³

Selon cette définition, l'audit ne se limite pas à l'aspect financier mais touche d'autres domaines et processus de l'entreprise.

1.3. Définition 3 : « L'audit est un processus méthodique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des preuves objectives et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits»⁴

Comme nous pouvons le constater, il existe une multitude de définitions de l'audit, mais de manière générale, nous pouvons le définir comme un examen critique mené par un professionnel indépendant dont l'objectif est d'exprimer une opinion motivée quant au niveau d'adéquation et de conformité entre une situation donnée et un cadre de référence fourni.

Ainsi, un audit de la qualité permet de s'assurer de la correspondance entre les pratiques d'une organisation et un référentiel prédéfinie. Autrement dit, l'audit est un examen professionnel d'une information en vue d'exprimer sur cette information une opinion motivée, responsable et indépendante par référence à un critère de qualité.

L'expression d'une opinion implique toujours la référence à un critère de qualité connu et accepté de l'émetteur, du récepteur et de l'auditeur.

Parmi les critères de qualité souvent utilisés, on trouve :

- **La régularité** qui est la conformité à la réglementation ou, en son absence, aux principes généralement admis ;
- **La sincérité** qui résulte de l'évaluation correcte des valeurs comptables, ainsi que d'une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants. Il s'agit de donner une image fidèle de l'entreprise ;
- **La performance** qui regroupe à son tour l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

³ Benoît Pigé « Audit et contrôle interne » édition EMS 2017, pages 52.

⁴ Norme ISO 19011.

Dans la définition de l'audit, nous avons rencontré les concepts de référentiel et d'opinion motivée, Il est nécessaire d'expliquer ces derniers pour mieux comprendre notre sujet.

a) Le référentiel :

Un référentiel de manière générale, est un ensemble structuré d'information formant un système de référence, notamment en vue d'une pratique ou d'une étude, et dans lequel se trouvent des éléments de définitions, de solutions, de pratiques ou autres sujets relatifs à ce champ de connaissance.

Dans notre cas, il convient de connaître au préalable le cadre dans lequel l'auditeur se situe. Par exemple, un audit comptable aura pour cadre de référence le plan comptable général ainsi que les règles fiscales communément admises. Le référentiel est différent d'une entreprise à une autre, d'une filiale à une autre, dans un groupe ou même d'un atelier à un autre au sein d'une même division.

b) Une opinion motivée :

L'opinion est l'essentiel même du rapport d'audit. En effet, l'audit est généralement réalisé par la rédaction d'un rapport d'audit par l'auditeur. Ce rapport peut contenir quelques lignes de synthèse dont toutes les conclusions doivent être appuyées par des faits et des preuves. Cette collecte de faits et preuves est l'essentiel du travail de l'auditeur pendant sa mission, et ils consistent en les « éléments probants » sur lesquels l'auditeur va s'appuyer pour exprimer son opinion.

Après avoir recensé les faits, l'auditeur les met en correspondance avec le référentiel. Pour tout dysfonctionnement, il cherche les causes, les risques qui en découlent ainsi que les solutions. Un auditeur raisonne en termes de faits, de causes, de conséquences et de risques et enfin de recommandations.

2. Evolution et origine de l'audit :

Pour comprendre la pratique de l'audit, il est utile de connaître les concepts théoriques dont il découle et d'avoir une vision historique du développement de cette forme de contrôle.

2.1. Le contrôle :

La nécessité de l'audit est liée à la nécessité du contrôle, celle-ci correspond à une tâche plus étendue et plus générale. Le contrôle peut être expliqué par un développement théorique particulier de la micro-économie : « la théorie de l'agence »⁵.

Le besoin d'audit ou de contrôle s'est développé avec la spécialisation des tâches. L'explication est fournie par la théorie des contrats, notamment dans sa partie spécialisée, nommée : théorie de l'agence. Celle-ci explique qu'au moment où l'entrepreneur propriétaire décide de faire appel à un spécialiste, il y a symétrie d'informations entre les deux quant à l'entreprise, c'est-à-dire que les parties ont un intérêt à mettre en commun un certain nombre de moyens.

2.2. Historique de la fonction audit :

Depuis son apparition, l'audit a beaucoup évolué au fil des années, et l'intérêt de l'Audit ne commença à être reconnu qu'à partir du XIII^{ème} siècle. Pour cette période, on trouve quelques références dans divers pays. Par exemple en Italie, où un comptable, exerçait comme auditeur de la municipalité moyennant des honoraires fixes⁶.

Le terme d'auditeur apparaît à la fin du XIII^{ème} siècle en Angleterre. La révolution industrielle en Angleterre marque, en fait, la véritable naissance de l'Audit, les entreprises utilisèrent des employés dans les services comptables pour vérifier, dans les livres de comptes, la cohérence des informations et leur exactitude.

La pratique de l'Audit s'implanta aux Etats-Unis durant le XIX^{ème} siècle avec l'introduction des investissements britanniques, les investisseurs anglais désiraient contrôler par l'intermédiaire de vérificateurs indépendants la réalité et la rentabilité de leurs investissements. Les auditeurs anglais implantèrent leurs

⁵ Théorie de l'agence : Elle consiste à étudier l'asymétrie d'information et les divergences d'intérêt qui peuvent exister entre le principal et l'agent (personne agissant au nom du principal)

⁶ Didier De Ménonville , Pierre Dufils , Jean Raffegau « L'audit financier » 1^{ère} édition Avril 1994, Presses Universitaires de France (Réédition Numérique Fenixx), page 8

méthodes et procédures, que les Américains adaptèrent rapidement à leurs propres besoins.

3. Lien entre l'audit et le contrôle de gestion :

Présents dans tous les secteurs d'activité, l'audit et le contrôle de gestion sont des fonctions clés dans le pilotage de la performance de l'entreprise. Le Contrôle de Gestion et l'Audit sont deux métiers proches par leur finalité qui est l'aide à la décision, mais leur façon de procéder est différente. C'est pour cela qu'une petite distinction est nécessaire pour comprendre les deux notions.

L'audit est une opération qui vise à vérifier l'ensemble des comptes, des rapports et des processus d'une entreprise. L'objectif étant de s'assurer du respect des normes et des procédures et de mettre en évidence les éventuelles fraudes ou omissions. Le contrôle de gestion analyse toutes les activités de l'entreprise et pilote sa performance de façon à optimiser les processus et pérenniser son activité économique. Il s'appuie sur les systèmes d'information de l'entreprise pour recueillir des données pertinentes et pouvoir faire des prévisions justifiées et documentées.

Les deux fonctions diffèrent sur les points suivants⁷ :

- L'audit contrôle les processus alors que le contrôle de gestion analyse les résultats.
- L'audit cherche les faits et interroge les collaborateurs tandis que le contrôle de gestion utilise les informations produites.
- L'approche de l'audit est analytique et détaillée alors que le contrôle de gestion va du global vers le plus fin en se limitant aux principaux points.

En dépit des différences entre les deux fonctions, l'auditeur et le contrôleur de gestion peuvent également collaborer sur certains points et s'aider mutuellement.

⁷ Disponible sur : <https://comptable-en-ligne.fr/r/la-difference-entre-le-contrôle-de-gestion-et-l-audit> consulté le 25/05/2021.

➤ **Ce que le contrôle de gestion peut apporter à l'audit interne :**

Le contrôleur de gestion dispose des différentes données de la comptabilité qu'il transforme afin de disposer d'informations exploitables sur un plan analytique et selon une vision plus économique que juridique. Ces données présentent également un intérêt pour les auditeurs, ceci pour deux raisons⁸ :

La première est que ces données traduisent la production et les résultats des activités de l'organisation, donc des risques. Il s'agit de données à l'état brut représentant une base de travail objective pour la réalisation de tests d'audit.

La deuxième est que le contrôle de gestion peut également apporter beaucoup à l'audit avec ses analyses destinées à une meilleure compréhension. Les contrôleurs de gestion en effet aident les dirigeants à décider en les informant sur ce qui s'est passé au sein de l'organisation et en leur expliquant la façon dont cela s'est passé. On peut dire la même chose de l'audit, les analyses et commentaires fournis par le contrôle de gestion aux dirigeants intéresseront les auditeurs et les aideront dans la formulation de leurs opinions.

➤ **Ce que l'audit interne peut apporter au contrôle de gestion :**

Il est évident que si une communication régulière est établie entre l'audit et le contrôle de gestion, celle-ci doit être encadrée afin que les auditeurs n'enfreignent pas les règles d'indépendance et d'objectivité⁹.

L'auditeur peut communiquer régulièrement au contrôleur de gestion des résultats de ses travaux si ces derniers sont de nature à impacter les rapports de gestion, car toute conclusion d'audit portant sur la qualité des informations de gestion ou comptables intéressera le contrôleur de gestion.

C'est dans cette perspective que l'on déduit que malgré le règlement des organisations qui impliquent une certaine objectivité dans les deux fonctions, l'intérêt d'une communication régulière entre l'auditeur et le contrôleur de

⁸ Disponible sur : <https://www.formation-audit-ecofi.com/contr%C3%B4le-gestion-audit-interne-performance/> consulté le 25/05/2021.

⁹ Idem.

gestion sera certainement bénéfique puisque qu'ensembles ils participent, certes de façon différente mais complémentaire, aux performances de l'organisation.

Section 02 : Les domaines d'audit et les risques liés à la mission d'audit

1. Les principaux domaines de l'audit :

L'audit est en pleine expansion mais c'est un concept qui reste assez flou pour certaines catégories de personnes. Depuis quelques années, on assiste au développement croissant de l'audit en tant que pratique courante au sein des entreprises les plus structurés, de manière à toucher plusieurs domaines importants.

Au-delà de cette mission de contrôle, l'audit permet de prévoir les futures démarches à effectuer. Il permet donc une analyse dans de nombreux domaines très différents.

1.1. L'audit commercial :

Un audit commercial permet d'analyser la qualité de l'organisation commerciale, de déterminer ses forces et ses faiblesses sur le plan commercial et évaluer l'activité de ses commerciaux et leurs capacités d'adaptation. On distingue deux principaux types d'audit commercial :

1.1.1. En externe en posant des questions à ses clients :

Il s'agit de mesurer le niveau de satisfaction des clients et de détecter leurs attentes grâce à une étude de satisfaction clientèle. Ce type d'étude met en lumière les convergences et les divergences, entre les analyses en interne et sur le terrain. Elle indique les forces sur lesquelles l'entreprise doit se focaliser, les corrections à apporter ainsi que les développements, économiquement réalistes, à mettre en place.

1.1.2. En interne en posant des questions à ses commerciaux :

Il s'agit alors de connaître de façon objective, précise et claire la force commerciale que l'organisation pratique au quotidien. Ce type d'audit permet de

définir et hiérarchiser les actions nécessaires pour améliorer l'organisation et accroître l'efficacité de l'équipe commerciale.

1.2. L'audit comptable et financier :

L'audit financier est un examen critique des informations comptables, effectué par une personne indépendante et compétente en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers d'une entité.

Il importe de distinguer entre deux missions différentes :

1.2.1. La mission d'un audit financier contractuel :

Réalisé à la demande d'une entité ou d'un individu, pour des fins qui sont définies dans la convention avec l'auditeur, cet audit vise souvent la certification des comptes aux tiers au moment par exemple d'une introduction en bourse ou d'un appel public à l'épargne.

1.2.2. La mission du commissariat aux comptes (dénommée parfois mission d'audit légal) :

Prescrite par la loi sur les sociétés, l'audit comptable et financier selon l'Ordre des Experts Comptables Américains est :

« L'examen auquel procède un professionnel indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité des états financiers »¹⁰.

L'audit financier tel qu'il a été défini ci-dessus peut être réalisé par un professionnel interne à l'entité mais dans ce cas il ne peut garantir la sincérité et la régularité des informations comptables que pour le besoin de la direction générale. Sa position interne ne lui permet pas de certifier les comptes de l'entreprise à des tiers.

1.3. L'audit interne :

Plusieurs définitions de l'audit interne ont été formulées, mais nous retenons celle de l'Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes (IFACI)¹¹

¹⁰ Revue algérienne de comptabilité et audit « Missions de commissariat aux comptes », Edition Société National de Comptabilité, 1997, P07.

: « L'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction générale et indépendant des autres services. Les objectifs principaux des auditeurs internes sont donc, dans le cadre de cette révision périodique, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces et les structures claires et actuelles »

L'audit interne est ainsi un service autonome de l'entreprise rattaché directement à la direction générale pour garder son objectivité. Ce service est chargé d'évaluer les performances de toutes les fonctions de l'entreprise.

1.4. L'audit opérationnel :

En plus de la vérification comptable et l'évaluation des états financiers, ce dernier vise à apprécier tout un ensemble de fonctions et d'opérations au sein des organisations. Il s'intéresse à la manière dont les entreprises définissent et respectent leurs objectifs et leurs politiques, obtiennent, préservent, allouent et consomment tous les moyens nécessaires. Dans leur ouvrage "pratique de l'audit opérationnel", P.LAURENT et P.TCHERKAWSKY définissent l'audit opérationnel comme suit :

« L'audit opérationnel est l'intervention dans l'entreprise sous forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs :

- D'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial.
- De créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés »¹²

¹¹ (IFACI) Il a été fondé en 1965 sous le statut associatif *institut français de l'audit et du contrôle interne*, il fédère 4000 auditeurs issus de quelques 900 organismes publics et privés. Affilié à l'IIA, l'IFACI bénéficie d'un réseau de plus de 165000 spécialistes de l'audit répartis dans 160 pays.

¹²Philippe Laurent et Pierre Tcherkowsky, "Pratique de l'audit opérationnel" Les Editions d'organisation 1992 page 33.

L'audit opérationnel est une des formes d'audit global d'une organisation. Il peut couvrir l'ensemble des activités et des fonctions d'une organisation. Mais il peut être restreint à l'une des entités composant l'organisation, telle qu'une direction d'un grand ministère ou bien une division d'une entreprise importante.

1.5. L'audit stratégique :

L'audit stratégique est celui des performances rapportées aux choix stratégiques (référentiel interne) et à l'environnement (référentiel externe).

L'audit stratégique a pour but de s'imprégner de l'organisation pour proposer des actions facilitant la circulation des flux dans l'organisation. Il repose sur un plan, qui est conducteur d'une démarche de gestion des connaissances. En décrivant les méthodes, les outils, les buts, les attentes et les moyens favorisant la circulation des savoirs, ce plan met en évidence la dynamique des connaissances de l'organisation.

1.6. L'audit de la production :

La fonction production est une fonction vitale et occupe une place primordiale au sein des entreprises. Elle a besoin de se doter de moyens humains, matériels et financiers nécessaires à son fonctionnement. De plus, elle se caractérise par une organisation particulière lui permettant de mettre en œuvre les moyens mis à sa disposition et de structurer ses relations avec les autres unités de l'entreprise.

L'auditeur interne doit procéder à un examen systématique des activités ou des processus de l'entreprise en vue d'évaluer l'organisation, et identifier les pratiques jugées non économiques, improductives et inefficaces, afin de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer éventuellement de leur suivi et être en mesure d'émettre une opinion sur l'efficacité du fonctionnement de la fonction production.

2. L'audit ; approche par les risques :

L'ensemble des travaux effectués par l'auditeur ont pour objectif premier de limiter le risque d'émettre une opinion erronée. Pour des raisons d'efficacité,

l'auditeur a intérêt à orienter ses travaux sur les aspects les plus sensibles de l'entreprise et cela par l'identification des zones à risques¹³.

Le risque correspond à la possibilité pour l'auditeur de formuler une opinion inappropriée par rapport aux circonstances. Par exemple, formuler une opinion sans réserve alors que les comptes présentent une anomalie significative.

Le risque d'audit peut être analysé en trois composantes :

2.1. Le risque de l'entreprise : Trois zones de risque peuvent être distinguées dans l'entreprise :

- Les risques liés à l'activité, tels que la taille de l'entreprise, le marché, les produits de l'entreprise, les approvisionnements, la structure du capital, la structure financière, la structure de l'entreprise, l'organisation, le management, l'aspect juridique et fiscal...etc.
- Les risques liés au système d'information, c'est à dire le système comptable, le système informatique, le système de gestion commercial, de production, de personnel...etc.
- Les risques liés aux éléments financiers, c'est à dire les risques liés à l'importance et aux variations des postes des comptes.

2.2. Le risque de contrôle :

Le risque lié au contrôle est le risque que le système de « contrôle interne »¹⁴ n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs. Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet à l'auditeur d'identifier les types d'erreurs possibles par les lacunes du système et de mesurer le risque de survenance des erreurs.

2.3. Le risque de non-détection :

Le risque de non-détection peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter

¹³ Jacques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation paris, 2004.

¹⁴ « Contrôle interne » : Ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

d'autres erreurs significatives. Ce risque est lié à l'importance du programme de contrôle des comptes annuels mis en place par l'auditeur.

Section 03 : les phases de déroulement d'une mission d'audit

Comme nous l'avons cité auparavant, une mission d'audit est effectuée par un auditeur qualifié, compétent et indépendant. Il doit exprimer à la fin de sa mission une opinion motivée sur la concordance globale de la situation contrôlée par rapport aux référentiels correspondants. Cependant, cette mission passe par plusieurs étapes que nous pouvons résumer comme suit :

1. Phase de préparation :

Toute mission d'audit commence par un ordre de mission, cet ordre formalise le mandat donné par la direction générale à l'auditeur. L'intervention commence par la phase de préparation, cette phase est centrée sur la détection des faiblesses dont l'examen sera l'objet de la phase de réalisation. Les moyens utilisés par l'auditeur sont en général, le questionnaire de prise de connaissance, les documents à jour, les procédures de travail, les rapports et comptes rendus du service à auditer. Dans cette phase, l'auditeur passe par plusieurs étapes :

1.1. La prise de connaissance du domaine audité :

L'auditeur doit connaître de près le domaine à auditer, le découper en simples activités afin que le travail soit facile, simple et précis. L'auditeur doit planifier la phase de prise de connaissance et prévoir le ou les moyens les plus adéquats pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission (interview, document...), Le travail se résume en 3 thèmes:

- L'organisation à auditer : Il s'agit de l'organisation des hommes d'où l'utilité de l'organigramme, formation des hommes et répartition des tâches.
- Les objectifs et l'environnement: Ces deux éléments constituent un des aspects essentiels à assimiler par l'auditeur avant le début de sa mission. Bien connaître les objectifs de la fonction à auditer, les contraintes et les points forts dont doivent tenir compte les responsables et permettre à l'auditeur d'avoir une vue d'ensemble de l'unité et de ses problèmes.

- Les techniques de travail : L'auditeur doit avoir une bonne connaissance des techniques de travail utilisées depuis le tableau de bord et ses composantes utilisées par le responsable, jusqu'aux méthodes techniques et de gestion qui permettent à l'unité de fonctionner. La connaissance des techniques implique la connaissance des contrôles existants, laquelle va permettre de développer ultérieurement le questionnaire du contrôle interne.

1.2. Identification des risques :

Il s'agit essentiellement de savoir où se situent les risques et non de les analyser dans le détail de leurs causes et conséquences. C'est à ce niveau qu'on procède au découpage du sujet audité en unités de base élémentaires qui correspondent à des opérations concrètes et précises. Si on n'a pas la possibilité de procéder à un découpage séquentiel, c'est à dire suivant l'ordre chronologiques des opérations, on procède à un découpage logique; mais le principe reste le même et qui consiste à isoler les unités élémentaires observables¹⁵.

1.3. Définition de la mission :

C'est-à-dire, qu'on va définir les objectifs de la mission suite à l'analyse des risques déjà détectés. On y trouve les objectifs généraux qui sont la sécurité des actifs, la fiabilité des informations, le respect des règles et des directives et l'optimisation des ressources.

2. Phase de réalisation :

La phase de réalisation se résume en 3 étapes¹⁶ :

2.1. La réunion d'ouverture :

La phase de réalisation débute par une réunion d'ouverture dans laquelle l'auditeur et l'audité examinent le rapport d'orientation. Ainsi les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire. Au cours de cette lecture commune, les auditeurs vont solliciter les avis des audités; ces derniers ne manquent pas de faire des observations mais la décision finale de prendre ou non en compte les avis des audités revient aux auditeurs.

¹⁵ SCHICK, (P), « Mémento d'audit interne » édition Dunod, Paris, 2007 p78.

¹⁶ Jacques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation paris, 2004, p194.

2.2. Le programme d'audit :

On l'appelle aussi "programme de vérification" ou encore « planning des réalisations » : il s'agit du document interne au service dans lequel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches. Ce programme d'audit est établi par l'équipe en charge de la mission et en général au cours d'un bref retour dans les bureaux du service. C'est un programme où sont définis: le planning de travail, les points de départ des questionnaires du contrôle interne, le suivi du travail et la documentation¹⁷.

2.2.1. Le travail sur le terrain : La démarche que l'auditeur doit suivre à ce niveau doit être définie avec précision :

- **La démarche logique :**

L'auditeur procède à un découpage séquentiel ou logique des opérations, nécessaires à l'identification des risques, à partir de cette identification des risques il établit un plan de travail, et pour chacun des points du contrôle interne, il se pose les questions: qui, quoi, où, quand et comment ?

La phase de terrain permet de réaliser des tests avec l'aide des outils qui sont à sa disposition (questionnaire du contrôle interne, interview...etc.)

Chaque dysfonctionnement et chaque anomalie donne lieu à l'établissement d'une feuille de révélations et d'analyses des problèmes (FRAP), et donc à une analyse qui va permettre en premier lieu d'identifier le ou les dispositifs de contrôle interne qui présentent des faiblesses, pour ensuite, recommander les ajustements à apporter pour y remédier afin de mettre en valeur la qualité du contrôle interne de l'unité ou du système ou du processus audité.

- **Les tests :**

Le premier des tests que l'auditeur va réaliser est l'observation immédiate. Il s'agit d'observations physiques de toute nature. Cette observation permet à l'auditeur de compléter le questionnaire du contrôle interne déjà établi et la gamme des tests individuels que l'on s'apprête à réaliser.

Le deuxième type des tests est celui des tests individuels. Ces tests sont réalisés en fonction des zones à risque antérieurement définis et du questionnaire

¹⁷ Renard(j). Op cite, 2010. p252

du contrôle interne. L'auditeur choisit un processus ou un ensemble d'opérations pour voir la façon dont les choses se passent et comment elles sont maîtrisées.

3. Phase de conclusion :

Elle correspond à la fin des travaux de l'auditeur, qui se déroule avec des déplacements très limités. Les principales tâches de cette phase sont¹⁸: La réunion de clôture, rédaction du rapport d'audit interne et son suivi.

3.1. La réunion de clôture :

C'est une réunion entre les auditeurs et les audités, elle a pour objet de souligner les points forts et les points faibles, dénoncer et justifier les constats d'audit, en précisant leurs importances dans un rapport d'écrit. La réunion de clôture est également l'occasion de résoudre les points de désaccord avant la rédaction du rapport final¹⁹.

3.2. Le rapport d'audit :

C'est le dernier travail d'une mission d'audit, où l'auditeur communique aux dirigeants les conclusions et les constats de la mission tout en mettant en évidence les dysfonctionnements observés ainsi que les actions à entreprendre. Le rapport d'audit doit être caractérisé par une objectivité, une clarté et une utilité.

3.3. Le suivi du rapport d'audit ou suivi des recommandations :

La mission des membres de l'équipe d'audit ne s'arrête pas à la simple identification des dysfonctionnements. Parfois, il arrive qu'ils fassent le choix de participer à la recherche des solutions, en apportant des actions correctives et/ou préventives nécessaires d'une part, et d'assister l'audité dans la mise en œuvre des actions envisagées, d'une autre part²⁰.

¹⁸ Renard(j), Op cite. P 195.

¹⁹ Idem, p 271.

²⁰ JONQUIERES (M), « Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités », édition Afnor, paris, 2006, p 46-47.

Section 04 : Les systèmes de coûts et leur apport en compétitivité

La compétitivité est l'un des objectifs les plus répandus au sein des entreprises, ces dernières ont recourt à plusieurs moyens et stratégies pour rivaliser avec les concurrents. Parmi ces stratégies, la maîtrise des coûts reste un moyen plus qu'efficace pour atteindre leurs objectifs.

1. Les systèmes de coûts :

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

1.1. Notion de système de coûts :

« La notion de "Système de coûts" a fait son apparition au début des années 2000 pour remplacer la notion de « Méthode de coûts » qui avait elle-même remplacé la notion de « Calcul des coûts ». C'est l'auteur Pierre Mévellec qui défend l'utilisation de ce terme suite à la complexification croissante des organisations et des groupes suite à la diversité de leurs activités »²¹

1.2. Définitions et enjeux :

Un système par définition est une « combinaison d'éléments réunis de manière à former un ensemble »²², il implique une relation définie par des principes et des règles entre ces différents éléments afin de produire un résultat.

Un système de coûts dans une entreprise implique l'organisation des données dans le but d'estimer au mieux les coûts de production d'un produit ou d'un service. Grâce à cette organisation des données, il est possible de connaître la rentabilité de chaque produit ou service, en affectant précisément à chaque activité ou chaque ressource les coûts exactes dont elle est responsable.

²¹ MEVELLEC Pierre « Les systèmes de coûts. Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée. Paris Dunod, 2005 Page 307.

²² Petit Larousse 2013.

1.3. Les éléments qui constituent un système de coûts :

Comme nous l'avons mentionné dans la définition, le système de coûts est composé d'éléments dont la relation est définie par des règles. Maintenant nous allons énumérer ces éléments et les définir.

1.3.1. Les coûts :

Les coûts sont très certainement les éléments les plus importants d'un système de coûts, cela apparaît comme une évidence, mais en réalité il existe plusieurs types de coûts.

❖ Les coûts directs et coûts indirects :

Cette distinction se base sur la forme de l'imputation des coûts :

Les coûts directs sont les coûts qui peuvent être attribué directement à l'objet de coût, aucun calcul intermédiaire n'est alors nécessaire puisqu'ils sont intégrés dans l'activité de production. Les coûts indirects par contre, ne peuvent pas directement être attribués à l'objet de coût, ils doivent faire l'objet d'une affectation dans les centres d'analyse comme par exemple les charges d'administration, les frais d'entretien ou de surveillance qui ne sont pas des charges directement responsables de la production d'un bien et ne sont pas intégré dans le processus de production.

❖ Les coûts variables et les coûts fixes :

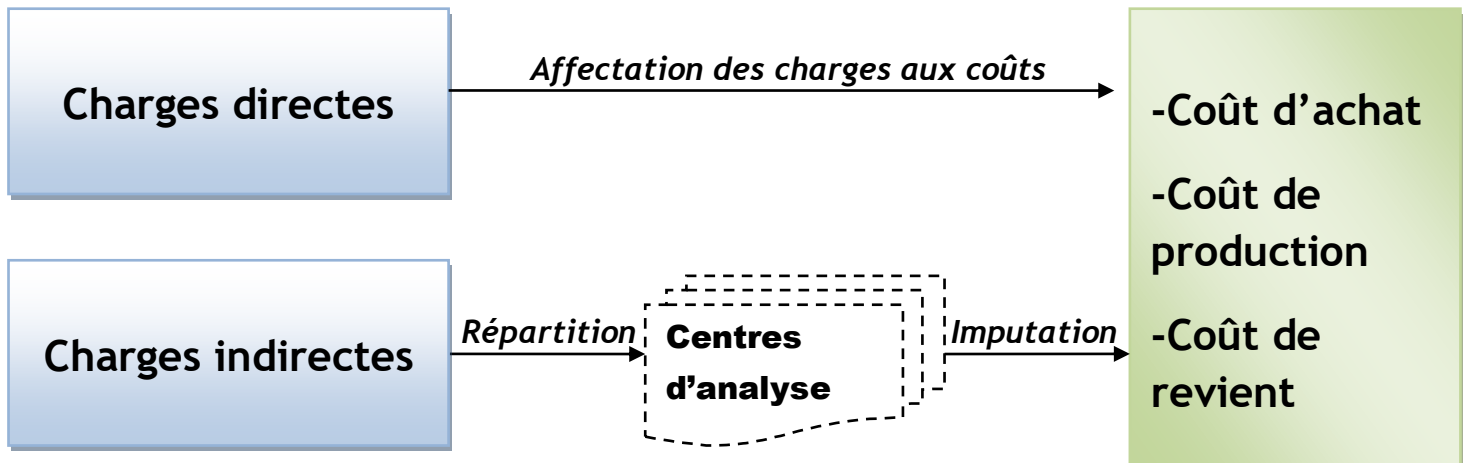
On appelle coûts variable ou charges variables les coûts qui varient en fonction de l'activité de l'entreprise. Autrement dit, plus la production augmente et plus les charges variables seront importantes, par exemple dans les entreprises industrielles, la consommation d'énergie dans les ateliers de production et l'achat de matières premières sont des charges variables.

Les coûts fixes quant à eux ne dépendent pas du niveau de l'activité de l'entreprise. Ce sont des frais qu'elle doit payer régulièrement et le plus souvent mensuellement. Ils correspondent par exemple, à des abonnements mensuels, l'assurance, les honoraires ou les salaires.

1.3.2. Les centres d'analyse :

Un centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts²³.

Figure 01 : Représentation de l'affectation des charges directes et indirectes aux coûts.



Source : De notre propre élaboration

1.3.3. Les inducteurs de coûts :

Un inducteur de coût est un facteur qui entraîne un changement au niveau du coût, on comprend alors que le comportement du coût dépend de certains facteurs, cela suppose qu'il existe une relation de cause à effet entre le coût de l'activité et le volume de l'inducteur pressenti.

Par exemple l'inducteur de coût de l'atelier de production est l'heure de main d'œuvre, et donc plus il y a d'heures de main d'œuvre et plus l'activité est coûteuse.

1.3.4. Les clés de répartition :

On appelle clé de répartition un procédé qui permet de déterminer le partage des charges indirectes classées par nature entre les différents projets. Pour chaque charge indirecte, il s'agira de déterminer la clé de répartition qui conviendra le mieux pour répartir le plus justement les charge sur chaqu'un des projets. Si nous reprenons l'exemple précédent qui concerne les heures de main d'œuvre qui est

²³ A.BURLAUD et C.SIMON « Analyse des coûts et contrôle de gestion » librairie Vuibert, 1985, p28.

l'inducteur de l'atelier de production, dans ce cas, la clé de répartition nous permet de connaître la part d'heures de main d'œuvre qui est responsable de la production²⁴.

2. La compétitivité par les coûts :

La mission de réduction de coûts est, la plupart du temps, le résultat d'un audit organisationnel réalisé au sein de la structure. La réduction des coûts fait partie intégrante de la gestion financière d'une entreprise afin de lui permettre de faire face aux concurrents et d'être compétitive sur le marché.

2.1. Définition de la compétitivité :

Plusieurs auteurs ont défini la compétitivité de manières différentes, nous présenterons quelque unes d'entre elles, comme suit :

a) Définition de Lassudrie-Duchêne : « La compétitivité peut être considérée comme l'aptitude des firmes à maintenir ou à accroître leurs parts de marché sans pertes financières durables et sans subventions ».

La compétitivité, au sens de la définition de Lassudrie-Duchêne, est le résultat de la confrontation des forces et faiblesses (avantages compétitifs) de l'entreprise par rapport à son environnement sectoriel.

b) Définition de Sharples et Milham (1990) : « La compétitivité est la capacité de fournir des biens et des services au temps, place et forme requise par les acheteurs étrangers à prix égal ou meilleur que celui des autres fournisseurs potentiels tout en gagnant au moins le coût d'opportunité des ressources employées »

Selon cette définition, la compétitivité d'une entreprise est liée à sa capacité à fournir des biens et services en temps et quantité voulue et avec un prix moindre que celui des concurrents.

c) Pour les auteurs du Boston Consulting Group (B.C.G) « la compétitivité d'une entreprise se ramène à son aptitude à avoir les coûts les plus bas »,

²⁴ A.BURLAUD et C.SIMON, Op cité, p30.

c'est-à-dire, celle qui a su parvenir à l'utilisation efficace des facteurs pour avoir les coûts les plus bas.

Cette définition a l'inconvénient d'être limitée, car en prenant le coût de reviens comme seul facteur de compétitivité, il faut tenir compte de l'aptitude de l'entreprise à offrir des produits différenciés. A ce niveau là, la qualité joue un rôle essentiel dans la compétitivité de l'entreprise.

Malgré cette diversité dans les définitions, il ya lieu de noter les deux aspects communs suivant :

- La compétitivité est un concept relatif, c'est-à-dire, l'évaluation de la compétitivité d'une entreprise est généralement faite par rapport à une entité similaire ;
- La compétitivité n'est pas toujours liée aux conditions économiques du pays ainsi que les conditions du marché international. Donc pour rester compétitive, une entreprise doit suivre un processus d'ajustement et d'adaptation continue par rapport à des facteurs intervenant dans sa position concurrentielle sur le marché.

2.2. La compétitivité-prix et la compétitivité hors prix :

La compétitivité hors-prix ou hors-coût résulte des caractéristiques propres à des produits, qui vont les rendre uniques par rapport à des produits étrangers comparables. Cette compétitivité hors prix qui différencie certains produits vis-à-vis de produits des concurrents doit les rendre peu substituables, car une faible substituabilité correspond à un fort degré de différenciation²⁵.

La compétitivité prix ne fait pas l'ensemble de la compétitivité d'un produit ; un produit cher peut être demandé soit parce qu'il est de meilleure qualité qu'un produit comparable, soit parce qu'il n'existe pas d'équivalent pour satisfaire une demande. Ces deux éléments font appel aux notions de gamme et à celle de nouveau produit. Donc, on peut considérer que la compétitivité-prix contribue à expliquer les évolutions à court termes des parts de marché²⁶.

²⁵ NEZEYS B. « les politiques de compétitivité » Ed Economica, paris, 1994 P.09

²⁶ NEZEYS.B, les politiques de compétitivité, Economica, Paris, 1994, P.08

Néanmoins, le prix n'est pas le seul facteur de la compétitivité, car d'autres éléments entrent en jeu et peuvent faire la différence en tant que déterminants de la compétitivité tel que le taux de change et les conditions du marché au niveau international, ainsi que les dotations en ressources, la technologie, la productivité, les économies d'échelle et les caractéristiques des produits au niveau national.

2.3. Les coûts de production comme un des outils de mesure de la compétitivité :

Faire un audit des coûts de production n'est pas une tâche facile. Néanmoins, cela permettrait de connaître les points forts et les points faibles d'un système de coûts adopté par une entreprise. Car, une fois que l'entreprise maîtrise ses coûts, cette dernière aura une place de choix sur le marché.

La compétitivité d'une entité économique est le résultat de plusieurs facteurs. Les uns se présentant comme des données ou des contraintes, les autres comme des variables susceptibles d'être influencés ou modifiés par l'action du décideur. Le prix compte parmi les déterminants les plus significatifs de la compétitivité, en reflétant les conditions de la production et la commercialisation du produit. Cependant, on ne peut pas parler de prix sans évoquer le coût, car la compétitivité des entreprises en matière de prix se ramène à son aptitude à avoir les coûts les plus bas, c'est-à-dire, celle qui va parvenir à l'utilisation efficace des facteurs. Ainsi, les composantes du coût de production sont alors les déterminants principaux des prix et par conséquent, de la compétitivité. Ces composantes sont pour l'essentiel les matières, les frais financiers, les coûts en mains d'œuvre...etc. C'est dans cette perspective que les coûts de production sont considérés comme outil de mesure de la compétitivité. Plus l'entreprise maîtrise ses coûts et plus elle a des possibilités d'être compétitive, et c'est pour cela également qu'à travers les années, plusieurs méthodes de calcul des coûts ont vu le jour afin de permettre l'amélioration continue des capacités de production en cherchant à produire plus et au moindre coût.

Conclusion:

Après une présentation générale de l'audit et des coûts, nous avons conclu que l'audit de l'entreprise (à travers ses différentes fonctions) est plus qu'indispensable compte tenu de son rôle dans les performances de l'entreprise lui permettant une meilleure compétitivité.

Cette dernière pour s'exprimer, entre autres, par une meilleure maîtrise des coûts. En effet, et pour s'améliorer encore d'avantage, les entreprises doivent choisir entre plusieurs méthodes de calcul des coûts les plus adaptés, car chacune d'entre elles a ses caractéristiques, ses exigences et ses objectifs.

C'est pour cela que notre deuxième chapitre s'intéressera aux différentes méthodes de calcul des coûts, et fera apparaître la contribution de l'audit dans l'amélioration de la compétitivité.

Chapitre II :

L'analyse des coûts
pour une meilleure
prise de décision

Introduction :

Les prises de décisions conduisent dans certains cas à des modifications et des ajustements majeurs dans les systèmes qui régissent l'entreprise, tel que les systèmes de coûts et les systèmes de production.

L'objet de ce deuxième chapitre est justement d'analyser les causes de ces choix, et compte tenu de notre thème de recherche, on se focalisera sur les différentes méthodes de calcul des coûts de production ainsi que l'analyse des écarts, volet important de l'audit des coûts.

En plus, nous allons aborder l'apport de l'audit dans la détermination des causes réelles de l'augmentation des coûts au sein des entreprises, et la manière dont l'auditeur peut formuler des recommandations pour une meilleure optimisation des coûts.

Enfin, ce chapitre doit permettre de déterminer si effectivement un audit des coûts peut influencer non seulement la performance de l'entreprise mais également sa compétitivité ainsi que la prise de décisions.

Section 01 : Présentation des coûts et de la comptabilité analytique

Une entreprise en bonne santé financière est celle qui maîtrise ses coûts et les couvre de manière optimale et la comptabilité analytique est l'un des instruments les plus efficaces pour les calculs et la maîtrise des coûts.

1. Les coûts :

La notion de coût est inséparable de l'activité de l'entreprise, car elle vend des marchandises ou des produits en consommant des ressources financières, techniques et humaines. Le chiffrage de ces consommations représente le coût. La définition du coût doit cependant être précisée, car elle a évolué dans le temps.

1.1. Définition et enjeux des coûts :

a) Définition de la notion de coût :

Les coûts peuvent être définis comme l'accumulation de charges sur un produit¹. Les comptables définissent les coûts comme l'ensemble des charges et frais supportés par l'entreprise lors du processus de production d'un produit ou d'un service dédié à la vente.

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

b) Enjeux du concept coût :

Le coût est un concept utilisé par le gestionnaire et les acteurs de la comptabilité analytique ou de la comptabilité générale. Le coût sert avant tout à fournir une information utile à une prise de décision, en analysant la marge liée au rendement et à la productivité et en analysant les différents écarts entre ce qui est prévu et ce qui est réellement réalisé.

¹ F.MAKHLOUF « comptabilité analytique », Edition pages bleues 2008, p09.

1.2. Caractéristiques générales des coûts :

Différents coûts peuvent être calculés, chaque type de coût est défini par trois caractéristiques : la date à laquelle il a été établi, l'objet concerné et le contenu pris en compte.

➤ La date à laquelle il a été établi :

La date à laquelle le coût est établi est importante à partir du moment où elle peut changer le sens même du coût qui a été calculé ou qui sera calculé.

Le coût est dit « préétabli » ou « prévisionnel » lorsqu'il est déterminé avant que les événements dont il dépend se soient produits. Ce coût déterminé à priori, c'est-à-dire, à l'avance est utile pour faciliter certains traitements de comptabilité analytique, mais également pour permettre le contrôle de gestion via l'outil d'analyse des Écarts.

Le coût est dit « constaté » ou « réel » lorsqu'il est déterminé après que les événements dont il dépend se sont produits. Il est utilisé pour évaluer les éléments de patrimoine qui sont évalués au coût réel comme les stocks par exemple, et aussi dans le cadre du contrôle de gestion pour être comparé au coût standard qui est établi avec une certaine rigueur, car il est destiné à servir de norme, de référentiel et d'objectif à viser.

➤ L'objet concerné :

Le coût calculé peut concerner différents domaines d'activité : activité d'exploitation, moyen ou ressource d'exploitation, fonction ou service de l'organisation, produit élémentaire ou service, etc.

➤ Le contenu pris en compte :

Le contenu peut être total, il s'agit donc de prendre en compte la totalité des charges saisies en comptabilité générale : on parle alors de coût complet.

Le contenu peut être partiel, ce qui veut dire qu'il ne prend en charge qu'une partie de ces charges et on parle alors de coût partiel.

1.3. Typologie des coûts :

On peut classer les coûts selon plusieurs typologies :

1.3.1. Selon le stade d'élaboration du produit : on peut résumer cette typologie comme suit :

Tableau N°01 : typologie des coûts selon le stade d'élaboration du produit :

| Stade d'élaboration du produit : | Coût : |
|---|--------------------|
| Entrée dans les entrepôts de l'entreprise | Coût d'achat |
| Sortie de la chaîne de production | Coût de production |
| Arrivée chez le client | Coût de revient |

Source : De notre propre élaboration

➤ **Le coût d'achat ou coût d'acquisition² :**

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

➤ **Le coût de production :**

Le coût de production est généralement défini comme la somme des différentes dépenses nécessaires à la production d'un bien. Il s'agit notamment des charges direct et indirect de la production. Le coût de production comprend les éléments suivant :

- ✓ Le coût d'achat des matières premières utilisées pour la production d'un bien.
- ✓ Les autres charges supportées par l'entreprise tout au long du processus de production du bien.

➤ **Le coût de revient :**

Le coût de revient est déterminé pour les seuls produits vendus³. Il constitue un indicateur clé pour le gestionnaire lorsqu'il convient de fixer le prix de vente

² GERARD MELYON, « COMPTABILITE ANALYTIQUE », 3ème Ed, Edition BREAL, 2004, p 52.

³ Idem, p 91.92.

d'un produit ou d'un service. Le coût de revient représente le coût des produits sortis du stock augmenté des charges directes et indirectes relatives à leur distribution ainsi que des autres charges hors production. Si celles-ci n'ont pas été affectées dans les différents centres principaux lors de la répartition des charges indirectes.

1.3.2. Selon le moment de calcul du coût :

On distingue :

- Les coûts constatés ; calculés à partir des charges réelles
- Les coûts préétablis ; calculés à partir d'estimations ou d'hypothèses.

1.3.3. Selon la nature des charges prises en compte :

En prenant en comptes le type de charges, on peut calculer plusieurs types de coûts. Le coût qui prend en compte toutes les charges est appelé « coût complet » alors que les coûts qui ne prennent en compte que certaines charges sont appelés « coûts partiels ».

Il est ainsi possible de calculer une multitude de coûts pour le même produit. Il faut donc choisir celui qui permet de répondre de façon pertinente à la question posée :

- le coût complet permet de valoriser les stocks au bilan comptable ou d'établir des devis.
- le coût variable permet de décider d'accepter ou non une commande exceptionnelle.
- le coût spécifique permet de décider du maintien d'une ligne de production.

1.4. Rôle et impact de la maîtrise des coûts sur la compétitivité de l'entreprise :

1.4.1. Le rôle de la maîtrise des coûts :

La compétitivité est un facteur qui pousse les entreprises à chercher toujours un moyen de maîtriser encore plus leurs coûts pour rivaliser avec la concurrence. En parlant de maîtrise de coûts, on parle bien évidemment de baisse de coûts et donc une diminution des charges.

La mesure de la compétitivité industrielle repose généralement sur la maîtrise des prix ou des coûts unitaires de production. Ces deux derniers traduisent les charges supportées par l'entreprise.

La nécessité d'une compétitivité et d'une production de qualité relève de la plus haute importance pour les entreprises, ce qui les met dans une veille stratégique, c'est-à-dire, toujours en quête d'une nouvelle stratégie pour acquérir des avantages concurrentiels. Parmi ces stratégies, la domination par les coûts est une stratégie qui permet aux entreprises de minimiser leurs coûts.

De ce fait, la maîtrise des coûts a un rôle important dans cette stratégie, et par conséquent, a un impact sur la rentabilité et la pérennité de l'entreprise.

1.4.2. L'impact de la maîtrise des coûts :

La maîtrise des coûts comme on l'a cité auparavant est une stratégie de domination, pour que l'entreprise puisse obtenir des profits supérieurs à la moyenne du secteur ou du marché. Cependant, la maîtrise des coûts a un impact sur plusieurs autres acteurs à savoir⁴ :

- Sur les concurrents, car la maîtrise des coûts va les pousser à chercher des stratégies pour faire face aux prix compétitifs de l'entreprise pendant que celle-ci continue à réaliser des profits.
- Sur les clients, car ils ont un pouvoir important dans la réalisation des profits pour l'entreprise, et une baisse des coûts conduira à une baisse des prix et donc une augmentation de la clientèle.
- Sur les fournisseurs, parce que la domination par les coûts permet à l'entreprise d'instaurer une barrière contre la hausse des prix des matières premières.
- Sur le marché, en se protégeant contre les produits de substitution par la faiblesse des coûts.

⁴ ZENNAD.M et ZOUAOUI.F, Mémoire « les facteurs de la compétitivité des entreprises algériennes exportatrices » Université BEJAIA 2014/2015, p24.

2. La comptabilité analytique :

La mise en évidence par la comptabilité générale du résultat de l'entreprise, constitue une information importante, mais ne permet que de prendre des décisions. Cela vient du fait que la comptabilité générale classe uniquement les charges par nature, sans se soucier de leur destination. C'est-à-dire sans savoir pour quel produit elles ont été engagées. C'est dans ce contexte que la comptabilité analytique va se proposer de compléter cette insuffisance en classant les charges par fonction ou destination.

2.1. Définition de la comptabilité analytique :

Les définitions de la comptabilité analytique sont nombreuses, on peut en présenter quelques unes, comme suit :

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

2^{ème} Définition : « La comptabilité analytique contribue au processus de gestion des entreprises en accumulant et en traitant des données sur les consommations de ressources, et en les transmettant aux décideurs pour éclairer leur choix de plan d'action dans le cadre d'une analyse coût-bénéfice. La comptabilité analytique est donc une branche des sciences de la décision, c'est aussi une branche de la micro-économie car elle s'attache à décrire le fonctionnement de l'entreprise, et les informations qu'elle fournit sont elles-mêmes sujettes à une analyse coût-bénéfice, puisque le gestionnaire ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité analytique que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision »⁶.

D'une manière générale et à travers les deux définitions citées auparavant, nous pouvons définir la comptabilité analytique comme étant un instrument utilisé en interne dans la gestion de l'activité de l'entreprise. C'est une comptabilité d'exploitation interne, elle permet d'identifier les zones de performance et de non-performance, en se basant sur le calcul de la rentabilité par

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

⁶ Michel Lebas, « Comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986, page 13

poste, par produit, et par atelier. La comptabilité analytique n'est pas obligatoire, mais elle est conseillée, car c'est une bonne méthode en matière de détermination des coûts, et pour déterminer les choix stratégiques.

2.2. Le rôle de la comptabilité analytique au sein de l'entreprise :

A travers les définitions précédentes, le rôle de la comptabilité analytique s'avère très important et multiple. Nous allons le résumer sous trois axes⁷:

a. C'est un outil de calcul des coûts et d'analyse de la rentabilité :

En premier lieu, la comptabilité analytique permet la détermination des coûts de production des biens et services proposés par l'entreprise à ses clients. Dans cet axe la comptabilité analytique constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises de connaître les coûts de revient des produits, nécessaire pour la fixation de leur prix de vente.

b. C'est un moyen de contrôle de gestion et de pilotage :

Dans ce contexte la comptabilité analytique devient un moyen de contrôle et donc de pilotage, car elle permet :

- L'observation et l'analyse de la consommation et de son évolution.
- La distinction entre les différentes charges de l'entreprise.
- L'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations.

c. La comptabilité analytique est une aide à la prise de décision :

Nous savons tous que le rôle le plus important pour une direction est de prendre les décisions utiles et organiser leurs mises en œuvre. Le rôle de la comptabilité analytique est de lui fournir les informations nécessaires en matière de coûts préétablis. Avant la mise en œuvre de la décision, la comptabilité analytique constate les coûts et résultats réels. Elle effectue un rapprochement avec les coûts et résultats préétablis, elle calcule les différences et ensuite permettre aux responsables de trouver leurs causes et mettre en place des actions correctives, de sorte que les mêmes erreurs ne se produisent plus à l'avenir. La comptabilité analytique fournit donc aux managers un modèle économique qui leur permet de tester leurs décisions avant de les prendre.

⁷ J. MARGERIN, G. AUSSET, « COMPTABILITE ANALYTIQUE : OUTIL DE GESTION, AIDE A LA DECISION », Edition D'Organisation, 1994, PAGE 102-104.

2.3. Les méthodes de la comptabilité analytique :

Afin de remplir son rôle, la comptabilité analytique procède à une analyse des coûts par des méthodes qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories de charges.

Nous présenterons dans ce qui suit les différentes méthodes utilisées par la comptabilité analytique pour déceler pour chacune d'entre elles les avantages et les inconvénients et leur utilisation pour la maîtrise des coûts, objet principal de l'audit.

Section 02 : Les coûts complets, fondement technique et organisationnel

1. Définition :

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

2. Composantes des coûts complets :

a) Les coûts directs et les coûts indirects :

Le coût direct fait partie intégrante des coûts complets, il est directement associé à la conception d'un produit. Pour le déterminer, il est nécessaire de recenser les charges directement liées à la conception du produit. Le but étant de déterminer pour chaque produit, la part de consommation de charges afin d'établir une partie du coût complet.

Le coût indirect est le second type de coûts qui composent les coûts complets, il s'agit de regrouper non pas les charges liées à la production d'un produit mais celles qu'il n'est pas possible d'affecter directement à la production. Elles passent par un calcul intermédiaire comme par exemple les charges d'entretien du matériel ou de nettoyage des locaux.

b) Les charges :

-En premier lieu, les charges de l'entreprise sont classées selon leur incorporation dans le calcul des coûts, on peut les classer comme suit :

➤ **Les charges incorporables :**

Ce sont les charges normales d'exploitation classées en comptabilité générale, et qui seront incorporé dans le calcul du coût en comptabilité analytique, où elles sont classées selon leur fonction.

➤ **Les charges non incorporables :**

C'est les charges qui sont enregistrées dans la comptabilité générale et qui seront exclues du calcul du coût en comptabilité analytique, car elles ne correspondent pas à l'activité ou l'exploitation normale de l'entreprise. Ce sont des charges anormales ou exceptionnelles, il faudra aussi exclure toutes charges qui correspondent à des exercices antérieurs.⁸

➤ **Les charges supplétives :**

Les charges supplétives ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale, mais elles seront incluses dans le calcul des coûts et prix de revient. Les charges supplétives sont composées essentiellement de la rémunération des capitaux propres de l'entreprise et la rémunération du travail de l'exploitant dans une entreprise individuelle.⁹

-En second lieu, les charges peuvent être classées selon leur affectation. Nous distinguerons entre les charges directes et les charges indirectes ¹⁰:

➤ **Les charges directes :**

Les charges directes sont celles que l'on peut affecter directement à un objet de coût sans analyse ou calcul intermédiaire, elles concernent un produit bien déterminé. On distingue généralement la consommation de la matière première entrant dans la composition d'un produit, et les charges directes de main d'œuvre.

➤ **Les charges indirectes :**

Ce sont des charges qui ne sont pas affectables directement à un objet de coût, elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées aux coûts. Les

⁸ François POTTIER « Analyse des coûts » édition ECONOMICA, 2005 p9

⁹ Idem p8.

¹⁰ Idem p22.

charges indirectes ne sont pas liées directement au produit fabriqué. C'est le cas par exemple des salaires des responsables d'atelier, les frais d'assurance, du loyer etc.

3. La méthode des coûts complets (sections homogènes) :

« La section homogène est un ensemble de charges de telle sorte que le total des charges qui la constitue puisse être ramenées à une commune unité permettant leur contrôle et leur affectation ultérieure »¹¹

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

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

3.1. Découpage de l'entreprise en centres d'analyse :

Les centres d'analyse correspondent à des fonctions économiques de l'entreprise, leur nombre dépend du type de l'entreprise et de son organisation administrative. Ils peuvent être classés comme suit :

- **Les centres principaux** : C'est les fonctions liées directement au niveau de l'approvisionnement, au niveau de la production, et au niveau de la distribution, leur coût est imputé directement aux coûts des produits.¹²
- **Les centres auxiliaires** : Ils jouent un rôle secondaire car ils n'ont pas de relation directe avec le produit, leur coût sera cédé aux autres centres.¹³

3.2. La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse :

La méthode des centres d'analyse consiste à répartir les charges indirectes dans les différents centres, et à imputer ces charges aux différents coûts. Mais le découpage de l'entreprise en centre doit également être conçu en fonction des

¹¹ Gervais Michel, « contrôle de gestion », Edition Economica, 7ème édition, page 97.

¹² Alain BURLAUD et Claude SIMON « Comptabilité de gestion coûts/contrôle » 3édition Vuibert 2003 p22.

¹³ Idem, P22.

difficultés de répartition des charges par nature entre les différents centres grâce à des clés de répartition.

Les clés de répartition : On appelle clé de répartition un procédé qui permet de déterminer le partage des charges indirectes classées par nature entre les différents projets. Pour chaque charge indirecte, il s'agira de déterminer la clé de répartition qui conviendra le mieux pour répartir le plus justement les charge sur chaqu'un des projets¹⁴.

La répartition des charges s'effectue en deux étapes :

- La répartition primaire : C'est la répartition des charges indirectes incorporables, entre les différents centres d'analyses.
- La répartition secondaire : Consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux.

Après la répartition des charges entres les différents centres d'analyse, celles-ci doivent être imputé aux différents coûts. Cette imputation est effectuée en fonction d'une unité d'œuvre ou d'un taux de frais.

- **L'unité d'œuvre** : L'unité d'œuvre est l'unité physique de mesure dans un centre d'analyse, elle sert à imputer le coût du centre d'analyse aux coûts des produits intéressés¹⁵.
- **Le taux de frais** : Il est utilisé dans les centres de structure ou il n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique. Il est obtenu en divisant les charges du centre par une assiette de frais : le chiffre d'affaires, le coût de production.etc

3.3. La valorisation des stocks :

Dans la plupart des cas, les entrées de stock sont valorisées à leur prix d'acquisition. Le problème qui se pose est : comment valoriser les quantités du stock qui sort de l'entreprise, que ce soit pour la consommation ou pour la vente ?

Les méthodes de valorisation des sorites de stock sont nombreuses, mais quelle que soit la méthode utilisée, une règle essentielle doit être respectée :

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

¹⁴ Idem, p26

¹⁵ Idem p23.

Les entrées : c'est la quantité du stock achetés ou produite.

Les sorties : c'est la quantité de stock consommée ou vendu.

➤ **La méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP) :** Il en existe deux types :

- Le coût moyen unitaire pondéré de fin de période :

Les sorties de stocks sont valorisées en fin de période, généralement la fin du mois, à un coût qui correspond à la moyenne pondérée des coûts des entrées, y compris le coût de stock initial.

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{valeur des entrées}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{quantité des entrées}}$$

- Le coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée :

Dans ce cas, on calcul le coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée de stock, au lieu d'attendre la fin de la période.

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Valeur du stock avant l'entrée} + \text{valeur de l'entrée}}{\text{Quantité du stock avant l'entrée} + \text{quantité entrée}}$$

➤ **La méthode du premier entré premier sortie (FIFO) :**

L'abréviation FIFO veut dire en anglais First In, First Out ou la méthode d'épuisement des lots, elle consiste à valoriser les sorties de stock en valeur en partant du stock le plus ancien au plus récent. Dans certain secteurs industriels (comme la fabrication des produits alimentaires par exemple), il est indispensable d'utiliser la méthode FIFO en raison de la durée de vie limitée de certains produits.

➤ **La méthode du dernier entré - premier sortie (LIFO) :**

Cette méthode s'appelle également LIFO (Last In, First Out), c'est l'inverse de la précédente, car elle consiste à valoriser les sorties de stock en valeur en allant du stock le plus récent jusqu'au plus ancien.

4. Limites de la méthode des coûts complets :

Si la méthode du coût complet apporte au gestionnaire des informations utiles aux décisions de gestion et autres, elle comporte néanmoins des limites que nous pouvons résumer comme suit¹⁶ :

- La limite principale du coût complet est dans l'approximation que représente l'imputation des charges indirectes, elle compromet la réalité des coûts lorsque le volume des charges indirectes augmente par rapport à celui des charges directes. Les coûts obtenus perdent alors en fiabilité et peuvent mener à des décisions de gestion erronées.
- Le coût complet, tel qu'il est élaboré avec la méthode des centres d'analyse, n'est pas suffisamment explicatif. Les informations qu'il apporte ne permettent pas toujours aux opérationnels de décider.
- Le coût complet n'est pas pertinent pour résoudre tous les problèmes de gestion. Il ne permet pas, par exemple, de décider s'il faut arrêter la production d'un produit déficitaire.
- Le modèle des centres d'analyse, tel qu'il est appliqué, comporte un certain nombre d'insuffisances ou d'inadaptations qui mettent en cause la vérité et la pertinence des coûts calculés, comme par exemple la procédure d'attribution des charges indirectes où les gestionnaires ont le plus d'incertitudes.
- L'absence de pertinence des unités d'œuvre, car les centres d'analyse regroupent des coûts dont la relation est faible avec les types d'unités d'œuvres.

Le gestionnaire peut choisir de recourir à un autre modèle de calcul des coûts qui répond mieux au problème des charges indirectes. En outre, en fonction du type de décision de gestion, il peut déterminer d'autres coûts, tels que les coûts d'imputation rationnelle ou les coûts partiels. Ces coûts seront étudiés dans la section suivante.

¹⁶ Mémoire, « la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'Oran », Université d'Oran 2009/2010

Section 03 : La méthode des coûts partiels

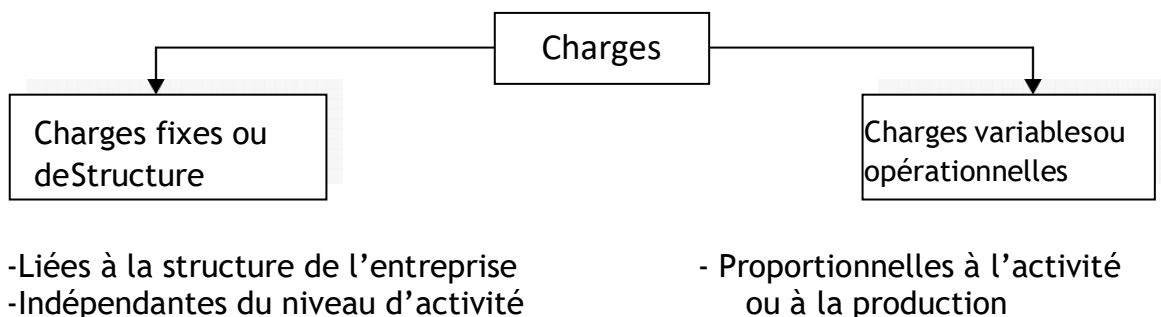
Par définition, les coûts partiels sont les coûts qui n'incluent pas toutes les charges, ils sont l'opposé des coûts complets dans le sens où seuls les frais variables seront intégrés au coût du produit. La méthode du coût variable comme son nom l'indique s'appuie sur la typologie charges fixes et charges variables.

1. La méthode du coût variable « Direct Costing » :

1.1. Définition et principe :

La méthode du coût variable consiste à n'imputer aux différents coûts que les seules charges variables afin de déterminer des marges très utiles en contrôle de gestion. Elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité et d'élaborer une politique de vente. Pour cela, cette méthode reprend la distinction des charges incorporables en charges de structure ou charges fixes et charges d'activité ou charges variables.

Figure 02 : distinction entre charges fixes et charges variables



Source : Didier Leclère, comptabilité analytique, analyse, prévisions et contrôle des coûts, Eyrolles Université, 1991

1.2. La marge sur coût variable :

La méthode du coût variable fait apparaître des marges sur coût variable par produit ou par activité. La marge sur coût variable est proportionnelle au niveau d'activité. C'est un indicateur de gestion précieux qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité¹⁷.

La marge sur coût variable est calculée comme suit :

¹⁷ F.MAKHLOUF, Op.cit , p 82.

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

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

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

1.3. Le seuil de rentabilité (SR) :

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte. C'est la valeur minimale du chiffre d'affaires à partir de laquelle l'exploitation est rentable¹⁸.

Le calcul du seuil de rentabilité est une étape importante pour un créateur d'entreprise, car il permet de visualiser à partir de quel montant de chiffre d'affaires l'entreprise couvrira l'ensemble de ses charges et deviendra rentable et sert donc, comme un objectif minimal à réaliser. Le dirigeant suivra son seuil de rentabilité tout au long de la vie de son entreprise via l'analyse de son compte de résultat.

Le seuil de rentabilité est atteint dans 03 cas qui sont les suivant¹⁹ :

➤ MCV=CF :

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

$$\text{aux charges fixes : } \text{SR} = \frac{\text{CA} * \text{CF}}{\text{MCV}}$$

➤ R=0 :

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

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

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

➤ CA=CV+CF=CT :

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaire couvre la totalité

$$\text{des charges : } \text{SR} = \frac{\text{CF}}{\text{TMCV}}$$

¹⁸ Idem p 86.

¹⁹ Idem p 86 et 87.

1.3.1. Le point mort :

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

La formule de calcul du point mort est la suivante ;

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

1.3.2. La marge et l'indice de sécurité :

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

Les formules de calcul sont présentées comme suit²⁰ :

- **Marge de sécurité (MS)**= Chiffre d'affaires - Seuil de rentabilité
- **Indice de sécurité (IS)**= (Marge de sécurité/Chiffre d'affaires)*100

1.4. Les avantages et les inconvénients de la méthode des coûts variables :

1.4.1. Les avantages :

- ✓ Simplification du calcul des coûts,
- ✓ Fourniture rapide des données liants coûts, volumes de vente et marges,
- ✓ Détermination facile du point mort et des indices dérivés,
- ✓ Comparaison facile dans le temps et avec un ensemble d'entreprises similaires et ainsi l'analyse des résultats de l'exploitation.

1.4.2. Les inconvénients :

- ✓ Distinction difficile des charges fixes et des charges variables,
- ✓ Tendance à la minimisation des prix de vente,
- ✓ La sous-évaluation des stocks puisqu'on ne prend en considération que le coût variable.

²⁰ Idem p95.

2. Le coût marginal :

2.1. Définition :

L'analyse marginale n'est pas une méthode de calcul des coûts, elle est utilisée pour la prise de décision pour l'acceptation ou le refus d'une commande supplémentaire. Le coût marginale ne constitue pas à proprement parler une méthode de coût, mais il apporte un certain nombre de réponses à des questions telles que, celles de savoir à quel prix accepter une commande supplémentaire ou comment maximiser le résultat.

« Le coût marginal se définit comme l'accroissement de coût qui résulte de la fabrication (coût marginal de production) ou la vente (prix de revient marginal) d'une unité supplémentaire de bien ou de service, il est égal à la différence entre le coût total de $n+1$ produit et celui de N produit.»²¹

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

2.2. Les composantes du coût marginal :

Le coût marginal se compose, comme tous les coûts, de charges de nature différente :

- Des charges variables supplémentaires puisqu'il y a accroissement de la production. Ces charges peuvent être directes (matières premières, main d'œuvre), ou indirectes (consommation d'énergie par exemple).
- Des charges fixes si la structure doit être modifiée. Elles sont en général directement liées à l'augmentation de la production (mis en place et amortissement d'une machine supplémentaire...)

²¹ George Langlois, comptabilité de gestion, 3eme édition, pearson education, 2006.

2.3. Le calcul du coût marginal :

Le coût marginal résulte d'une augmentation de production qui entraîne une augmentation du coût global. C'est le rapport entre l'accroissement du coût global (ΔC) et l'accroissement de la quantité produite ou vendue²² (ΔQ) : $CM = \Delta C / \Delta Q$

$$\text{Coût marginal unitaire} = \frac{\Delta C}{\Delta Q} = \frac{C_2 - C_1}{Q_2 - Q_1}$$

Avec :

ΔC : Variation du coût global.

ΔQ : Variation de la quantité produite ou vendue.

C_1 : Coût global de la période.

C_2 : Coût global de la période avec accroissement ou diminution de la production.

Q_1 : Quantité totale de la période.

Q_2 : Quantité totale avec accroissement ou diminution.

2.4. Principe et intérêt du coût marginal :

Le principe du coût marginal est d'aider les responsables de l'entreprise à prendre des décisions qui vont leur permettre d'éviter des pertes, et cela en comparant le coût marginal de l'unité ou de la commande supplémentaire au prix de vente de cette dernière :

- Si le coût marginal est supérieur au prix de vente, l'entreprise aura réalisé une perte.
- Si le coût marginal est inférieur au prix de vente, dans ce cas l'entreprise aura réalisé un bénéfice

²² F.MAKHLOUF, Op.cit, p112.

D'où l'intérêt des coûts marginaux qui permettent de juger l'opportunité d'accepter ou pas les commandes supplémentaires, et de déterminer les incidences des modifications de la production sur l'activité de l'entreprise et sur sa rentabilité.

Section 04 : Autres méthodes d'aide à la prise de décision

A côté des méthodes étudiées dans les sections précédentes, d'autres techniques de calcul des coûts sont envisageables, sans que l'on puisse parler à proprement dit de « méthodes ».

Ces modes de calcul constituent soit un prolongement des précédentes, soit tout simplement d'autres techniques d'aide à la prise de décision.

1. L'imputation rationnelle des charges fixes :

La technique d'imputation rationnelle des charges de structure est née en même temps que la méthode des coûts complets, puisque elle prolonge cette dernière en introduisant la notion de variabilité des coûts fixes unitaires par rapport au niveau de l'activité.

1.1. Principes de l'imputation rationnelle :

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes consiste à tenir compte de la sous-activité et de la suractivité et de rendre les coûts unitaires fixes constants en introduisant un coefficient des charges fixes²³.

Le problème est :

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

²³ Patrick PIGET « comptabilité analytique » 5^{ème} Edition ECONOMICA 2006, p63 et 64.

1.2. Les différents niveaux d'activité :

L'imputation rationnelle est basée essentiellement sur la distinction entre deux niveaux d'activité ; le niveau d'activité normale et le niveau d'activité réelle.

1.2.1. L'activité normale :

C'est une activité théorique basée sur le plein emploi des moyens techniques de production et de commercialisation correspondant à une activité moyenne qui constitue une base à partir de laquelle les écarts sont constatés.

1.2.2. L'activité réelle :

C'est l'activité réellement réalisée par le centre d'analyse au cours de la période d'exploitation concernée par le calcul.

1.3. Le coefficient d'imputation rationnelle :

Le coefficient d'imputation rationnelle est exprimé par le rapport suivant²⁴ :

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle (CIR)} = \frac{\text{Activité réelle (AR)}}{\text{Activité normale (AN)}}$$

Source : Patrick PIGET « comptabilité analytique » 5^{ème} Edition ECONOMICA 2006, p67

- Si **(CIR) < 1** : C'est-à-dire que l'activité réelle est inférieure à l'activité normale, une partie des frais fixes ne sera pas imputée aux coûts mais devra être considérée comme une perte due à la sous-activité. Cette partie non imputée est appelée «Coût de chômage » et elle indique que les frais engagés pour disposer d'un potentiel non utilisé sont perdus.
- Si **(CIR) > 1** : Donc l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, les frais de structures imputés sont supérieurs au montant normale supporté, et la partie supplémentaire des frais fixes affectée sera considérée comme un profit.
- Si **(CIR) = 1** : Alors l'activité réelle est égale à l'activité normale, ce qui veut dire qu'il n'y a ni sous-activité ni suractivité.

²⁴ Patrick PIGET « comptabilité analytique » 5^{ème} Edition ECONOMICA 2006, p67.

1.4. Les critiques de l'imputation rationnelles :

1.4.1. Les avantages :

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

- D'éliminer la notion de fixité des charges de structure en les rendant proportionnelles au niveau de l'activité,
- De détecter les zones sensibles, c'est-à-dire les centres dont l'activité normale n'est pas atteinte,
- De rendre la valeur des stocks indépendante du niveau d'activité.

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

1.4.2. Les inconvénients :

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

- La délicate détermination du niveau « normal » d'activité en l'absence de standards nationaux et internationaux,
- La difficulté de distinction entre les charges fixes et les charges variables.

2. Les coûts préétablis (coûts standards) :

2.1. Définition des coûts préétablis :

« Les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, à l'intérieur de la comptabilité analytique en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues »²⁵

Autrement dit, les coûts préétablis sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent, c'est-à-dire à l'avance. Ce sont des coûts de référence

²⁵ Patrick PIGET « Comptabilité analytique et contrôle de gestion » 6^e édition ECONOMICA P125.

qui serviront le moment venu de normes, d'objectifs ou de simples prévisions pour les comparer à des coûts réels, calculés au moment présent.

2.2. Elaboration des coûts préétablis :

Les coûts préétablis sont élaborés de la même façon que les coûts constatés et comprennent donc des charges directes et des charges indirectes.

Le calcul des coûts préétablis de manière générale peut ressembler à celui des coûts complets. La différence est que les charges sont calculées à priori sur des bases d'exploitation réelle des moyens de l'entreprise :

$$\text{Coût préétablis} = \text{Coût standard} \times \text{Quantité standard}$$

2.3. Analyse des écarts :

Après la détermination des différents coûts, ces derniers seront rapportés aux coûts réels constatés, les écarts obtenus de ce rapprochement feront l'objet d'une analyse pour détecter les causes de ces écarts et prendre les décisions nécessaires.

L'écart global dégagé par la confrontation des coûts réels avec les coûts préétablis s'expliquent par la formule suivante :

$$\text{Ecart global (E)} = \text{Coûts réels} - \text{Coûts préétablis}$$

Comme nous l'avons cité précédemment, les coûts standards comprennent des charges directes et des charges indirectes. C'est dans ce contexte que l'analyse des écarts traitera également de deux aspects ; à savoir les écarts sur charges directes et les écarts sur charges indirectes.

2.3.1. Analyse des écarts sur charges directes :

Les écarts sur charges directes (consommation de matières premières et de la main d'œuvre directe) n'est autre que la différence entre le coût réel et le coût préétabli adapté à la production réelle.

A. Ecarts sur matières premières :

L'écart est donc obtenu par comparaison du coût standard au coût réel, il conviendra donc de connaître les quantités réelles utilisées et le prix réel. L'écart total constaté entre coût réel et coût standard aura donc comme cause, soit un

écart sur les quantités, soit un écart sur les prix, ou un écart à la fois sur les prix et sur les quantités.

- **Ecart sur quantité de matières premières (E/q)** : il est déterminé par la formule suivante :

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité préétablie}) \times \text{coût préétabli}$$

$$E/q = (Q_r - Q_p) \times C_p$$

Si : - $Q_r > Q_p \rightarrow$ écart défavorable (écart positif).

- $Q_r < Q_p \rightarrow$ écart favorable (écart négatif).

- **Ecart sur coût de matières premières (E/c)** : il est déterminé par la formule suivante :

$$\text{Ecart sur coût} = (\text{coût réel} - \text{coût préétabli}) \times \text{quantités réelles}$$

$$E/c = (C_r - C_p) \times Q_r$$

Si : - $C_r > C_p \rightarrow$ écart défavorable (écart positif).

- $C_r < C_p \rightarrow$ écart favorable (écart négatif).

- **L'écart global** : L'écart global sur les matières premières est déterminé comme suit :

$$\text{Ecart global sur matières premières} = \text{Ecart sur quantité} + \text{Ecart sur coût}$$

B. Ecart sur main d'œuvre :

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

- **Ecart sur temps** : Il est calculé comme suit :

$$\text{Ecart sur temps} = (\text{Temps réel} - \text{Temps préétabli}) \times \text{Taux horaire préétabli}$$

$$E/T = (T_r - T_p) \times T_{xp}$$

- **Ecart sur taux horaire** : Il est calculé comme suit :

$$\text{Ecart sur taux horaire} = (\text{taux réel} - \text{taux préétabli}) \times \text{temps réel}$$

$$E/Tx = (Txr - Txp) \times Tr$$

- **Ecart global** : L'écart global sur main d'œuvre est déterminé comme suit :

$$\text{Ecart global} = \text{écart sur temps} + \text{écart sur taux horaire}$$

A partir des deux écarts globaux ; à savoir l'écart global sur matières premières et l'écart global sur main d'œuvre, nous pouvons ainsi dégager l'écart global sur charges directes comme suit :

$$\text{Ecart global sur charges directes} = \text{Ecart global sur matières premières} + \text{Ecart global sur main d'œuvre}$$

❖ **Interprétation des écarts constatés :**

- L'écart est dit « défavorable » si les coûts réels sont supérieurs aux coûts préétablis, dans la mesure où ces coûts réels dépassent ce que l'entreprise a prévu pour différentes raisons.
- L'écart est dit « favorable » si les coûts réels sont inférieurs aux coûts préétablis, il peut s'agir d'une technique ou d'une mesure prise pour lutter contre le gaspillage ou tout simplement c'est le reflet d'une bonne maîtrise de gestion.

❖ Les raisons des écarts défavorables :

Tableau N° 02 : présentation des causes des écarts défavorables :

| Les écarts | Causes internes | Causes externes |
|---------------------------|---|--|
| Matières premières | -Coût préétabli sous-évalué. -Matières premières mal employées. -Mise en rebus excessif. -Prévision des ventes surévaluée. -Quantité défectueuse. | -Variation des prix. |
| Main d'œuvre | -Coût préétabli sous-évalué. -Nombreux incidents techniques. -Volume d'heures supplémentaire excessives. -Personnel non qualifié. | -Evénements sociaux. -Augmentations légales des salaires. |

Source : F.Makhlouf, OP.cit, p145.

2.3.2. Analyse des écarts sur charges indirectes :

Le calcul des écarts sur charges indirectes permet pour une entreprise de voir d'où vient la différence entre les prévisions et les réalisations.

L'analyse des écarts sur charges indirectes comprend l'analyse des écarts sur le budget, l'activité, et le rendement, ce qui permet de constater les dysfonctionnements dans la production et les corriger.

L'analyse des écarts sur charges indirecte se décompose donc en trois sous-écarts²⁶ :

- Ecart sur budget,
- Ecart sur activité,
- Ecart sur rendement.

A. Sous-Ecart sur budget :

Cet écart traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (ou budget flexible). Il se calcule de la manière suivante²⁷ :

²⁶F.Makhlouf, Op.cit, p142.

$$\text{Ecart sur budget} = (\text{Coût réel total} - \text{Coût budgété total}) \times \text{Activité réelle}$$

B. Sous-Ecart sur activité :

Il résulte d'une différence entre le budget prévu pour l'activité réelle constatée et le coût préétabli correspondant à la même activité. Il est calculé comme suit²⁸ :

$$\text{Ecart sur activité} = (\text{Coût budgété} - \text{coût préétabli}) \times \text{l'activité réelle}$$

C. Sous-Ecart sur rendement :

C'est la différence entre le nombre d'unités d'œuvre réellement employé pour la production et le nombre d'unités d'œuvre qui aurait dû être consommé. Cette différence est évaluée au coût préétabli :

$$\text{Ecart sur rendement} = (\text{Activité réelle} - \text{activité normale}) \times \text{coût unitaire préétabli}$$

❖ **Raisons des écarts sur charges indirectes :**

Les écarts défavorables en matière de charges indirectes peuvent être causés par les raisons suivantes :

- Erreur de précision lors de l'élaboration du budget.
- Changement dans les moyens de production.

2.4. Le rôle de l'audit dans la maîtrise des coûts pour une meilleure compétitivité :

Nous avons mentionné dans la première section l'impact et le rôle de la maîtrise des coûts au sein d'une entreprise. Néanmoins, cette maîtrise de coûts ne peut s'acquérir sans des efforts et des améliorations dans les différents domaines liés aux coûts. C'est dans ce contexte que les entreprises font appel aux auditeurs qui interviennent dans leurs différentes missions.

²⁷ Idem, P142.

²⁸ Idem.

Que ce soit au sein de la fonction production ou dans les autres fonctions, l'auditeur peut déceler les raisons qui ont pu influencer les coûts et conduire à leur augmentation.

Par la suite, le travail de l'auditeur consistera à étudier ces raisons et éventuellement proposer des solutions et des recommandations aux responsables pour une meilleure performance et un meilleur rendement.

Le rôle de l'auditeur peut donc s'avérer primordial dans la maîtrise des coûts, car en analysant les écarts et en proposant des solutions, il permettra à l'entreprise de maîtriser ses coûts et dominer son marché, et ainsi faire face à la concurrence.

Conclusion :

Ce second chapitre nous a permis de passer en revue les différentes méthodes de calcul des coûts. Ces dernières diffèrent d'une entreprise à une autre ou même d'une unité de production à une autre, selon le besoin de l'entreprise et selon les besoins d'informations des gestionnaires dont les exigences changent en fonction du contexte économique et social.

Suite à ces différentes adaptations des méthodes de calcul des coûts par les entreprises, et pour approfondir notre recherche, nous avons jugé utile d'introduire un troisième chapitre qui sera consacré à une étude de cas pratique où nous traiterons un cas réel de calcul des coûts de production, au sein d'une entreprise qui fera office de lieu de stage pour notre travail de recherche et ce , dans le but de déterminer comment chaque entreprise applique sa méthode et l'adapte à ses exigences et ses objectifs.

Chapitre III :

L'audit des coûts réels de production : Cas de l'unité «cuisson » de l'ENIEM de Tizi-Ouzou

Introduction :

Comme il a été cité à la fin du deuxième chapitre, la présence d'une partie pratique est nécessaire afin d'approfondir notre travail de recherche. A cette fin, notre choix s'est porté sur l'entreprise ENIEM, où nous avons insisté auprès des responsables afin d'obtenir quelques informations utiles, et qui après maintes réflexions, ont accepté de nous accueillir, et ce, malgré la situation sanitaire qui ne nous était pas favorable.

Avant d'entamer notre cas pratique, nous tenons avant tout à clarifier notre méthode de travail, car suite aux différentes mesures prises, compte tenu de la situation sanitaire du pays, nous n'avons pas pu réaliser une mission complète et approfondie. Le fait que notre thème n'a jamais été traité au sein de cette entreprise, ne nous a guère aidé, vu la non disponibilité d'informations sur le sujet traité.

Cependant, nous nous sommes basé sur les informations collectées durant nos séances de stage au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM, pour réaliser un audit dans lequel nous verrons les différents aspects du calcul d'un coût de production et en analysant les écarts qui en résultent en vue de présenter quelques suggestions et/ou propositions allant de le sens d'améliorer la maîtrise des coûts pour une meilleure compétitivité.

Enfin, nous nous appuyerons sur nos différentes connaissances acquises durant notre cursus universitaire pour étudier et analyser la méthode utilisée par l'ENIEM et en déceler les éventuelles insuffisances et essayer d'y remédier.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette étape de la préparation de notre mission, nous avons pris le temps d'observer et de consulter les différents états qui définissent l'entreprise et ses différentes structures. Cette prise de connaissance de l'entreprise en général et de l'unité cuisson en particulier est primordiale avant toute autre initiative. Elle nous a permis de déceler les éléments importants et ceux qui le sont le moins.

1. Aperçu général de l'organisme d'accueil :

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

Son siège social se situe au chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou, les unités de production, froid, cuisson et climatisation sont implantées dans la zone industrielle AISSAT Idir de Oued-Aissi.

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

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

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

2. Objectifs et champ d'activité :

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

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

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

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

3. Missions de l'ENIEM :

Les missions de l'ENIEM reposent sur celles de ses différentes unités, à savoir :

✓ **Unité froid :**

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

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

✓ **Unité cuisson :**

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

✓ **Unité climatisation :**

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

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

✓ **Unité Prestation Technique :**

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

✓ **Unité commerciale :**

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

4. Le capital social et le patrimoine de l'ENIEM :

Le 08 octobre 1989, l'ENIEM s'est transformée juridiquement en SPA (société par action) avec un capital de 40 millions de dinars, celui-ci a été augmenté à 70 millions de dinars dans le cadres des mesures d'assainissement arrêtées par la direction central du trésor public.

En juillet 1993, le capital de l'entreprise a été porté à 29 575 000 000 DA, dont les actions sont réparties comme suit :

- 76,82% : fond de participation électronique, télécommunication et informatique (ETI).
- 21,93% : fond de participation industries diverses.
- 01,25% : fond de participation bien d'équipement.

Depuis 1994, la totalité des actions est détenue par le fond de participation électronique, télécommunication et informatique (ETI).

Le capital social actuel est de 10 279 800 000 DA, détenu en totalité par la SGP « INDELEC ».

5. Organisation générale de l'ENIEM

5.1. La direction générale :

La direction générale est chargée de définir la stratégie globale de l'entreprise (administration financière, investissement, politique sociale et organisationnelle). Elle gère le porte feuille stratégique de l'entreprise et procède à l'élaboration des ressources financières d'ensemble ainsi qu'elle fournit aux autres structures un certain nombre de services communs (fiscalité, assurances ...etc.)

La direction s'assure le contrôle du personnel, elle nomme et remplace les directeurs centraux et d'unités et elles approuvent aussi les propositions de nomination des cadres supérieurs.

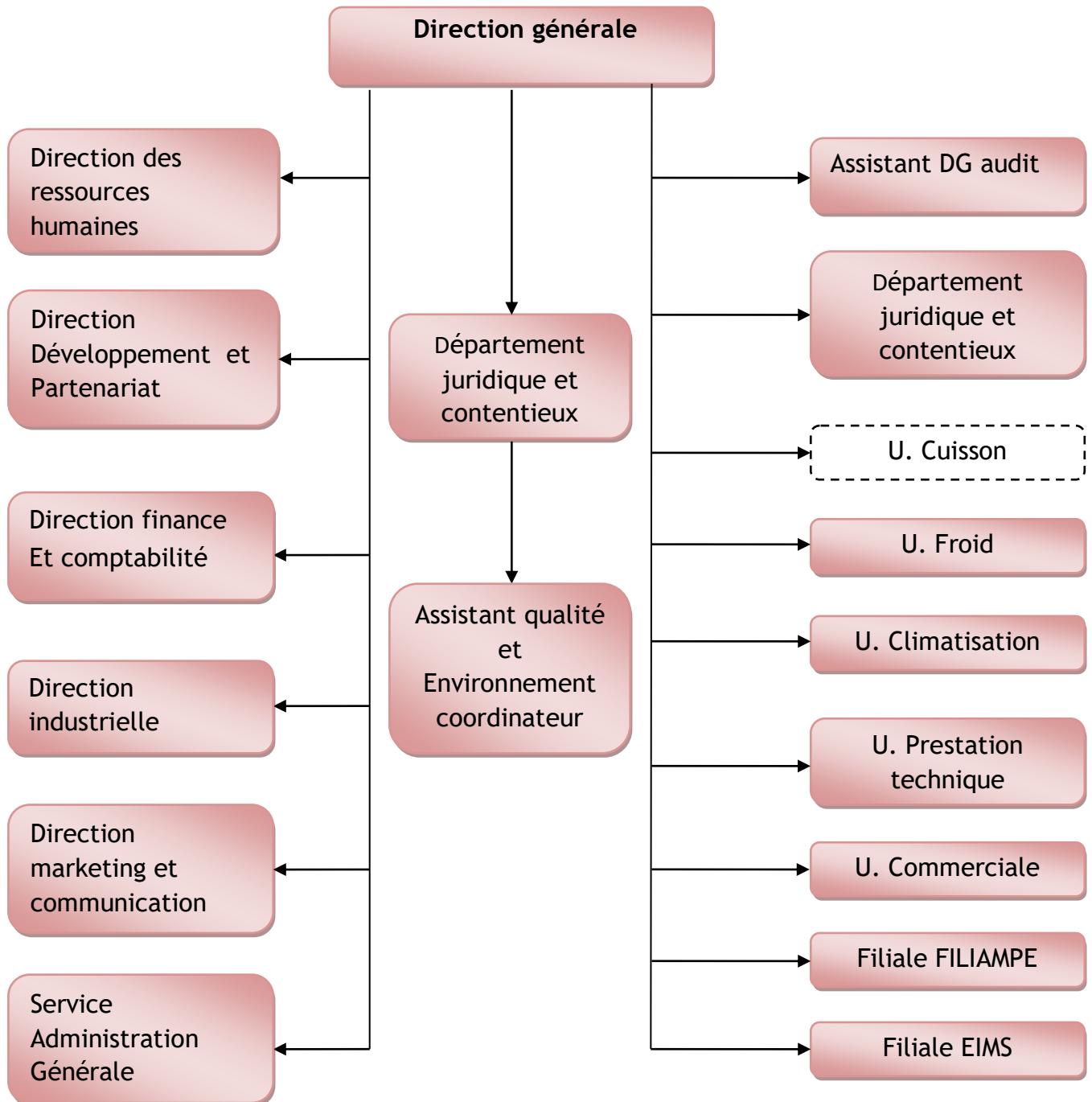
La direction générale comprend six(06) directions centrales à savoir :

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

- Direction de marketing et communication.
- Direction de système informatique.
- Direction de qualité et environnement

5.2. Organisation de l'ENIEM :

Figure N°03 : Organigramme général de l'ENIEM



U. Cuisson : Champ d'étude

Source : Documents interne de l'ENIEM.

6. Présentation et organisation de l'unité cuisson :

Compte tenu de l'objet de notre thème de recherche qui est l'audit des coûts de production, nous avons eu le choix entre les différentes unités présentes au sein de l'ENIEM, et nous avons choisi l'unité « cuisson » comme champ d'étude pour la suite de notre travail. Avant d'entrer dans la partie pratique de notre travail nous allons d'abord présenter cette unité de manière plus détaillée.

6.1. Origine et objet de l'unité cuisson :

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

L'effectif de cette unité est de 304 agents, le potentiel industriel de l'unité de cuisson est constitué des matières suivantes :

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

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

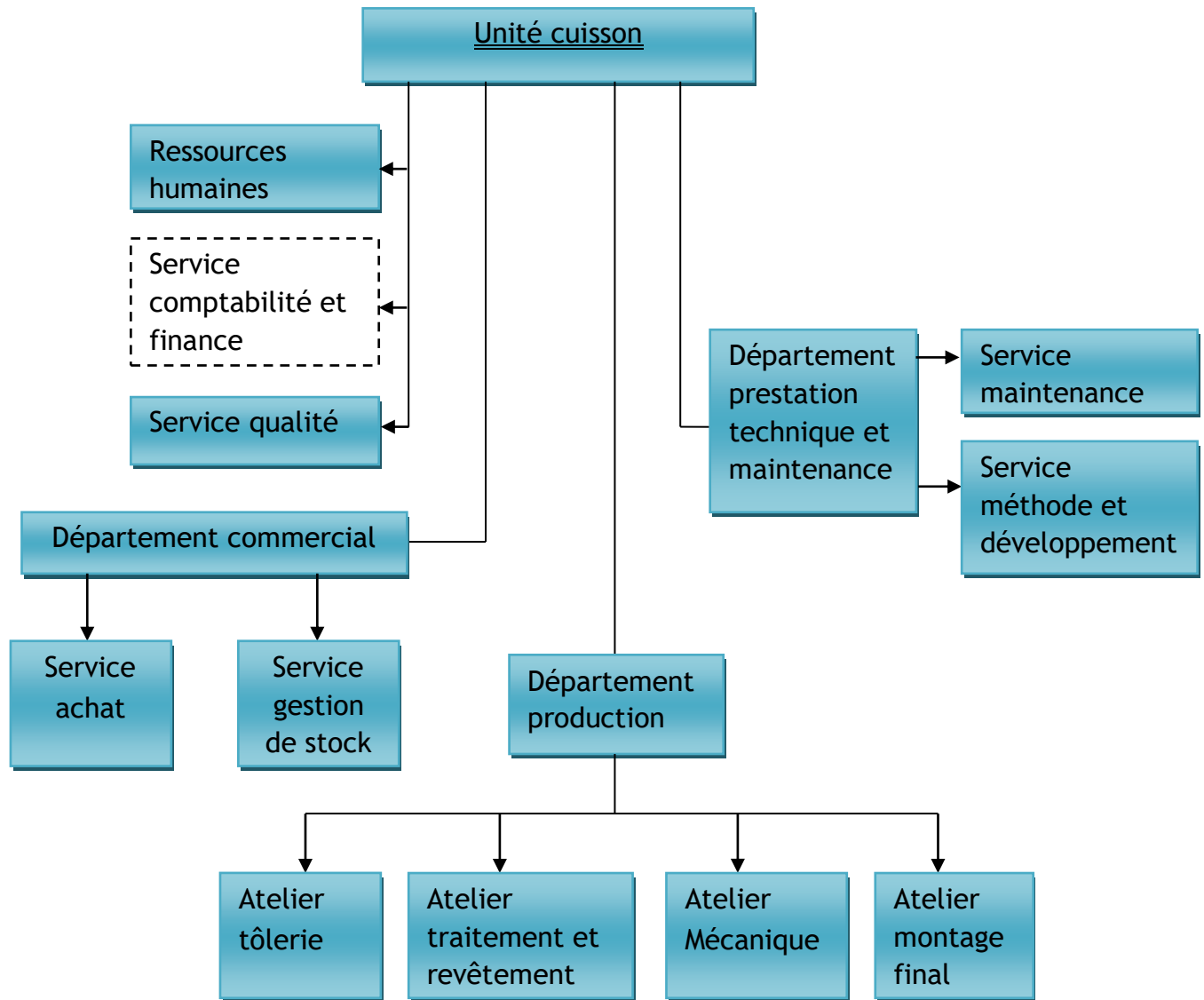
6.2. Organisation de l'unité cuisson :


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

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

Nous allons représenter cette organisation dans un organigramme dans la figure qui va suivre.

Figure N° 04 : Organigramme de l'unité cuisson



 : Champ d'étude

Source : Documents interne de l'ENIEM

Section 02 : Préparation d'un Audit des coûts de production, cas unité cuisson de l'ENIEM

Dans cette section, nous entamons la phase de préparation de notre mission d'audit qui commence par une prise de connaissance et une évaluation des zones à risques, pour ensuite définir les principes de la mission avant d'entamer la phase réalisation.

Dans cette étape, nous allons identifier les zones à risques. Il ne s'agit pas de les analyser ou de déterminer leurs causes et leurs conséquences, mais plutôt de les identifier ou faire des suppositions sur les éléments susceptibles de faire l'objet d'un ou plusieurs risques qui pourraient toucher les coûts.

1. Classification des risques :

Cette identification des risques est alors nécessaire afin de faire un découpage du sujet audité en unités ou parties simples à analyser dans les phases qui vont suivre. Pour cela, nous avons effectué un classement des risques qui peuvent influencer sur les coûts de la manière suivante :

1.1. Les risques externes :

La situation externe et l'environnement de l'entreprise peuvent en effet être des zones à risques, comme suit :

- La politique d'approvisionnement.
- Gestion de l'effectif.
- La qualité de l'information.

1.2. Les risques liés au processus de production :

Le processus de production peut être la cause d'une augmentation ou d'une diminution du coût de production et ce, dans les contextes suivants :

- Les délais de production.
- Choix de la méthode et du système de production.
- Gestion des ressources humaines et matérielles.

1.3. Les risques liés à la fonction comptabilité et finance :

La fonction finance et comptabilité est une fonction très sensible en matière de risques, car ces derniers peuvent être de natures diverses :

- Les procédures appliquées.

- La communication et le système d'information.
- Les erreurs humaines.

2. Evaluation de l'impact des risques :

Dans cette étape, nous allons définir une échelle d'évaluation de l'impact des risques sur les coûts de production de l'unité cuisson. Il s'agit à ce niveau d'estimer, pour chaque risque, l'impact sur l'atteinte des objectifs en cas de survenance. Nous allons donc attribuer pour l'évaluation de l'impact des cotes allant de 1 à 4 avec des niveaux d'appréciation qualitatifs.

Le tableau ci-dessous est une échelle d'évaluation de l'impact des risques sur les coûts :

Tableau N°03 : Echelle d'évaluation de l'impact des risques sur les coûts

| Côte | Impact | Commentaires |
|------|--------------|---|
| 1 | Insignifiant | Aucune incidence |
| 2 | Mineur | Faible incidence |
| 3 | Modéré | Incidence qui à long terme, peut augmenter les coûts |
| 4 | Majeur | Incidence grave pouvant augmenter les coûts directement |

Source : De notre propre élaboration

3. Analyse des risques :

Dans cette étape, nous allons analyser les risques en les classant selon leurs impacts et leurs incidences :

Tableau N°04 : analyse des risques selon leurs impacts

| Risques | Impact | Commentaires |
|---|--------|--|
| Risques externes : | | |
| Politique d'approvisionnement | Majeur | Le taux de change et les frais de douane augmentent les coûts. |
| Gestion de l'effectif | Majeur | Un sureffectif génère des coûts supplémentaires. |
| Qualité de l'information | Modéré | Une mauvaise information peut engendrer des coûts supplémentaires. |
| Risques liés au processus de production : | | |
| Délais de production | Majeur | Un délai non respecté peut causer des pénalités de retard et une difficulté à couvrir les charges fixes. |
| Choix de la méthode et du système de production | Majeur | Le choix de la méthode peut influencer sur les différentes charges liées aux coûts. |
| Gestion des ressources humaines et matérielles | Modéré | La compétence du personnel et l'état du matériel peuvent engendrer des coûts supplémentaires. |
| Risques liés à la fonction comptabilité et finance : | | |
| Les procédures appliquées | Majeur | Les procédures comptables non respectés engendrent des coûts. |
| La communication et le système d'information | Majeur | Un système d'information inefficace conduit à des charges supplémentaires. |
| Les erreurs humaines | Majeur | Une mal interprétation ou des calculs erronés peuvent conduire à de faux résultats. |

Source : De notre propre élaboration

4. Définition de la mission :

Après avoir identifié les risques qui pourraient impacter les coûts de production de l'unité cuisson, nous allons maintenant définir notre mission :

4.1. Les objectifs de la mission :

- La conformité aux exigences du référentiel de l'entreprise (normes, textes réglementaires, cahiers des charges, spécifications clients, ...).
- Que les processus organisationnels et opérationnels (procédures, instructions, Etc.) sont appliqués.
- L'aptitude de l'entreprise à atteindre ses objectifs (Réduction des coûts).
- Les pistes d'amélioration et de recommandations pour conduire l'entreprise vers le progrès.
- Les bonnes pratiques observées pour encourager les équipes à poursuivre sur le droit chemin.

4.2. Le plan d'audit :

Au cours de cette étape, nous avons défini les processus et les éléments à étudier, en évoquant les dates et les horaires de visite de l'entreprise et des entretiens avec les personnes concernées.

Figure N°05 : Plan d'audit selon l'horaire, le lieu et l'objectif

| Plan d'audit 2021 | | | |
|-------------------------------|------------------------------|--|---|
| Horaire : | Service ou fonction : | Objectifs : | Principaux interlocuteurs : |
| Dimanche 11 Avril 2021 | | | |
| 9h30-12h00 | Comptabilité analytique. | Etude de la méthode de calcul d'un coût de production. | Responsable de la fonction comptabilité analytique. |
| Lundi 19 Avril 2021 | | | |
| 9h30-12h00 | Contrôle de gestion | Analyse des écarts | Le Contrôleur de gestion |
| Mercredi 28 Avril 2021 | | | |
| 9h30-12h00 | Service approvisionnement | Entretien avec le responsable du service | Responsable du service approvisionnement |

| Lundi 03 Mai 2021 | | | |
|-------------------|----------------------|--|-------------------------------------|
| 9h30-12h00 | Service dédouanement | Entretien avec le responsable du service | Responsable du service dédouanement |

Source : De Notre propre élaboration

4.3. Les conditions et la méthode de travail :

En ce qui concerne les conditions de notre mission, il s'agit d'une simulation d'un audit interne de l'unité cuisson au sein de l'ENIEM, où nous analyserons les conditions dans lesquelles les coûts de production sont calculés par le service comptabilité analytique, et qui sont ensuite analysés par le contrôleur de gestion.

Cependant, à cause de la situation et des conditions sanitaires présentes au sein de l'ENIEM, nous n'avons pas pu user des différentes méthodes de recueil et de collecte d'informations, et suite à la non-disponibilité de ces dernières, notre méthode d'analyse sera basée sur l'étude d'un échantillon et la consultation des documents qui nous ont été remis et sur les entretiens effectués auprès des responsables.

Section 03 : Réalisation d'un audit des coûts réels au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM

Dans cette section, nous entamons la phase de réalisation de notre mission d'audit qui s'effectue à travers trois étapes à savoir ; la réunion d'ouverture, le programme d'audit et le travail sur le terrain.

1. La réunion d'ouverture :

Cette réunion marque le point de départ réel de la mission, c'est dans cette étape que nous avons abordé les éléments suivants :

- ✓ Le rappel des objectifs de la mission.
- ✓ Présentation du plan d'audit.
- ✓ Approbation du plan d'audit par les concernés.
- ✓ Précisions sur la réunion de clôture.

2. Le programme d'audit :

Appelé également planning des réalisations, notre programme d'audit consiste en l'application de ce qui était prévu dans le plan d'audit cité auparavant, à savoir les entretiens avec les responsables et la consultation des différents documents mis à disposition.

Notre programme peut être résumé comme suit :

2.1. Au service comptabilité analytique :

- Consultation d'un exemple de calcul du coût de production d'un échantillon à savoir un produit de l'unité cuisson.
- Explication de cette méthode de calcul par le responsable de la comptabilité analytique.
- Réponse du responsable de la comptabilité analytique à l'ensemble de questions présentes dans le questionnaire N° 01. **(Voir annexe N° 01).**

2.2. Au service contrôle de gestion :

- Explication de la méthode utilisée par le contrôleur de gestion pour l'analyse des écarts.
- Consultation de divers documents concernant l'analyse des écarts de production.

3. Le travail sur le terrain :

Dans le cadre de notre travail de recherche et en ayant l'unité cuisson comme champs d'étude, nous avons pu passer par le service comptabilité analytique dans lequel on nous a permis de voir la méthode de calcul des coûts de production au sein de l'unité cuisson. Dans cette seconde section, nous allons aborder cette méthode étape par étape et en illustrant cette dernière par l'exemple d'un produit.

3.1. Présentation de la méthode utilisée par l'unité cuisson :

La méthode utilisée pour le calcul du coût de production est celle des sections homogènes. Cette méthode fait partie des coûts complets que nous avons présenté

dans le deuxième chapitre, elle consiste à rapporter les charges par nature d'une période donnée aux produits fabriqués. Nous allons voir comment les différentes étapes de cette méthode sont effectuées au sein de l'unité tout en rajoutant des explications émanant des principes théoriques.

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

3.1.1. Le découpage de l'unité cuisson en centres de frais :

La première étape dans la méthode des sections homogènes et en effet le découpage de l'entreprise ou de l'unité analysée à un certain nombre de sections homogènes ou centres d'analyse et qui au sein de l'ENIEM sont appelés « centres de frais ». On distinguera alors des sections principales et des sections auxiliaires.

a) Sections principales :

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

➤ La section approvisionnement : ses activités sont :

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

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

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

➤ **La section production :**

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

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

b) Sections auxiliaires :

Les centres auxiliaires sont des centres de support et dont les coûts vont être répartis dans les centres principaux. Elles se constituent des sections administration et soutien technique, qui sont une fois de plus divisé en plusieurs centres de frais avec leurs numéros à trois chiffres.

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

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

➤ **Section soutien technique :**

Elle est composée des centres de frais suivants :

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

3.1.2. Répartition des charges dans les centres d'analyse :

Avant de commencer la répartition, nous allons faire une récapitulation des charges incluses dans le coût de production d'un produit qui est une cuisinière

Model 6520. Ces charges sont arrêtées au 31/12/2018 comme suit (**Voir annexe N°02**):

60 : Les achats consommés

61 : Services extérieurs

62 : Autres services extérieurs

63 : Charges du personnel

64 : Impôts, taxes et versement assimilés

68 : Dotations aux amortissements, provision et pertes de valeur

91 : Unité prestation technique 1 (UPT 1)

99 : Unité prestation technique 2 (UPT 2)

***Remarque :** L'unité prestation technique est une unité composée de plusieurs services propres à l'ENIEM tel que les pompiers, plombiers, électriciens etc. Les charges de cette unité sont supportées par l'ensemble des unités présentes au sein de l'ENIEM.*

a) Répartitions des charges entre les centres de frais au 31/12/2018 :

Dans cette étape, les charges de chaque section sont regroupées par centre de frais. Ce qui se traduit par le tableau suivant :

Tableau N°05 : Répartition des charges au 31/12/2018

| Sections : | C.de frais | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | Totaux |
|---------------------------|------------|----------------------|----------------------|---------------------|-----------------------|-------------------|----------------------|---------------------|----------------------|-----------------------|
| Section administration | 600 | 50 079,03 | 388 801,96 | 569 243,56 | 7 289 039,64 | 990,91 | 595 282,67 | - | - | 8 893 437,77 |
| | 610 | 34 364,53 | 439 026,78 | - | 6 514 873,09 | - | 492 162,92 | - | - | 7 480 427,32 |
| | 620 | 89 034,03 | 871 307,78 | - | 5 409 915,00 | 46,04 | 544 306,26 | - | - | 6 914 609,11 |
| Total (1) | | 173 477,59 | 1 699 136,52 | 569 243,56 | 19 213 827,73 | 1 036,95 | 1 631 751,85 | 00,00 | 00,00 | 23 288 474,20 |
| Section soutien technique | 630 | 42 667,99 | 438 914,36 | 6 550,00 | 12 668 994,80 | - | 61 467,62 | - | - | 13 218 594,77 |
| | 640 | 103 630,51 | 182 806,33 | - | 3 783 669,23 | - | 21 119,11 | - | - | 4 091 225,18 |
| | 645 | 29 024,60 | 1 667 685,87 | - | 5 492 046,65 | - | - | - | - | 7 188 757,12 |
| | 650 | - | 13 027,80 | 4 000,00 | 3 090 829,78 | - | 7 275,40 | - | - | 3 115 132,98 |
| | 651 | 900 470,51 | 3 194 409,02 | 130 848,60 | 21 313 722,77 | - | 2 329 870,15 | - | - 4 399 753,95 | 23 469 567,10 |
| | 652 | 985 754,41 | 645 682,51 | 113 883,61 | 6 630 036,15 | - | 119 747,11 | - | - | 9 567 218,39 |
| Total (2) | | 2 061 548,02 | 6 142 525,89 | 255 282,21 | 52 979 299,38 | 0,00 | 2 539 479,45 | 0,00 | -4 399 753,95 | 162 789 004,80 |
| Section production | 641 | 8 629 480,00 | 13 509 483,23 | 1 076 925,93 | 57 395 364,73 | - | 11 959 373,85 | 1 072 114,60 | - | 94 188 059,99 |
| | 642 | 6 813 979,41 | 4 007 832,75 | - | 22 065 854,53 | - | 4 745 014,60 | 1 617 432,25 | - | 39 100 390,89 |
| | 643 | 6 585 691,37 | 4 849 360,93 | 750,00 | 15 873 058,17 | - | 7 636 701,92 | 1 467 709,60 | - | 35 188 059,89 |
| | 644 | 3 489 031,48 | 6 335 427,07 | - | 61 601 113,97 | 35,00 | 4 319 401,17 | 242 497,50 | - | 75 745 008,69 |
| Section approvisionnement | 660 | 315 688,63 | 2 355 479,74 | 3 018 842,58 | 5 004 739,97 | 871 519,62 | 421 002,88 | - | - | 11 987 273,42 |
| | 661 | 22 783,34 | 512 817,58 | 53 641,05 | 4 601 625,58 | 16,25 | 311 258,95 | - | - | 5 502 142,75 |
| | 662 | 1 092 436,01 | 10 131 754,72 | - | 5 669 695,20 | 14,00 | 10 338 632,83 | - | - | 27 232 532,76 |
| Total | | 29 184 115,85 | 49 543 818,43 | 4 974 685,33 | 244 404 579,26 | 872 621,82 | 43 902 617,44 | 4 399 753,95 | -4 399 753,95 | 372 882 438,13 |

b) Répartition des charges de la section administration :

Les charges de la section administration (Total 1) sont réparties entre les sections soutien technique, approvisionnement et production. La clé de répartition est le nombre d'effectif de chaque section (**Voir Annexe N° 03**).

Les calculs sont effectués de la manière suivante :

Répartition de la section administration = (Total des charges administration de chaque compte (total 1) x Nbr D'effectif de la section)/Total d'effectifs

Ex : **Compte 60** = $(173\,477,59 \times 55) / 300 = 38\,165,07$ DA. (**Voir annexe N° 03**)

c) Répartition des charges de la section soutien technique :

Les charges de la section soutien technique (Total 2) majoré (+) de la charge d'administration auparavant répartis sur la section soutien technique (**voir annexe N° 04**) sont réparties sur la section production comme c'est détaillé dans l'annexe N° 04.

d) Récapitulation des charges directes et indirectes de la section production :

Dans cette étape, il s'agit de regrouper l'ensemble des charges directes et indirectes de la section principale de production, ces charges se présentent comme suit (**Voir annexe N° 05**):

- Total charges directes : 245 293 634,06 DA
- Total charges indirectes : 81 391 918,50 DA

e) Calcul des temps globaux de production et des coûts horaires par centres de frais :

Par la suite, il faut calculer le temps de production global par centre de frais (**voir annexe n° 06**) pour déterminer le coût unitaire horaire en matière de charges directes et de charges indirectes (**voir annexe N° 07**).

En multipliant le temps global de chaque centre de frais par le coût unitaire horaire de chaque centre de frais, on obtient alors les charges de fabrication de chaque centre de frais (**Voir annexe N° 08**).

3.1.3. Détermination du coût de production de la cuisinière 6520 :

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

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

a) Déterminations des charges de fabrication :

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

Dans cette étape, on calcule les charges de fabrication par centre de frais, en utilisant le temps unitaire de fabrication comme clé de répartition pour chaque centre (Voir annexe N° 08).

b) Détermination des charges d'approvisionnement :

Il s'agit des charges d'approvisionnement directes et indirectes, à savoir les charges de la section approvisionnement majoré (+) de la charge administration qui lui est affecté auparavant (Voir annexe N° 09).

c) Détermination du coût matière :

Le coût matière est une charge calculé par la direction générale, il est ensuite transmis au service de comptabilité analytique pour le calcul des coûts (voir annexe N° 08).

Une fois les trois coûts réunis, le coût de production est calculé en suivant la formule précédente (Voir annexe N° 10), ce qui donne :

- ✓ Charges de fabrication= 8 918,76 DA
- ✓ Charges d'approvisionnement= 1 584,36 DA
- ✓ Coût matière= 16 130,13 DA

Le coût de production réel de la cuisinière 6520 de l'année 2018 = **26 633,25 DA**

Critiques de la méthode :

-Les avantages :

-Elle tient compte de la totalité des charges incorporables.

-La méthode des sections homogènes peut être intégrée selon différents niveaux de complexité ; C'est-à-dire que pour les activités qui engendrent des dépenses importantes, l'affectation des charges avec cette méthode serait intégrée de façon très précise. Par contre, pour ce qui est des activités qui consomment peu de coûts, l'intégration du modèle serait faite de façon plus globale.

-Apport de cette méthode à la stratégie de l'organisation. En ayant une idée plus précise des coûts consommés par les ressources de l'entreprise, il est possible d'utiliser les outils de gestion de façon optimale. Il serait donc possible pour les gestionnaires de minimiser l'importance de ces activités dans l'organisation pour maximiser l'orientation de la stratégie vers les activités qui génèrent de la valeur ajoutée.

-L'entreprise peut comparer le coût de revient et le prix de vente ; afin de vérifier que le prix de vente est supérieur au coût de revient pour que la vente du produit soit bénéficiaire. A partir de cette comparaison ; l'entreprise peut mener des actions tendant à réduire les coûts de revient si ces derniers ne permettent pas une marge bénéficiaire raisonnable. Au besoin ; l'entreprise peut augmenter ses prix de vente s'il n'y a pas d'autres alternatives.

-Les inconvénients :

-Les coûts complets calculés avec cette méthode comportent une part d'arbitraire dans la mesure ou la répartition des charges indirectes est basée sur des estimations ou des clés également arbitraires.

-La méthode des sections homogènes ne permet pas d'apprécier la productivité du produit fabriqué et vendu, car elle ne permet pas de déterminer l'incidence de la variation du niveau de l'activité sur les coûts.

-Le résultat obtenu par cette méthode dépend du découpage de l'organisation et du choix des centres de frais, et s'il est trop approximatif et loin de la réalité,

certaines objets de coûts risquent de supporter des charges qu'ils n'auraient pas dû supporter, et leurs coûts de revient sera alors surévalué.

3.2. Analyse des écarts :

L'analyse des écarts est effectuée par le contrôleur de gestion. Durant notre passage à l'unité cuisson de l'ENIEM, on a effectué une séance de travail auprès du responsable du contrôle de gestion et il nous a été possible de voir comment les écarts sont analysés en matière de coûts.

Chaque année, un coût préétabli appelé au sein de l'ENIEM ; « Prix de cession » est calculé par la direction générale. Elle utilise la même méthode de calcul que celle du coût réel, à savoir la méthode des sections homogènes. S'agissant de charges préétablis, c'est-à-dire d'une prévision effectuée par rapport aux différentes charges de l'année N-1, la direction générale de l'ENIEM établit ce coût pour chaque produit afin d'estimer son coût et permettre une comparaison entre le préétabli et le réel, et analyser les éventuels écarts.

Notre objectif dans cette étape est d'effectuer une analyse de ces écarts et d'essayer d'en déterminer les causes à travers notre entrevue avec le contrôleur de gestion, et en comptant sur notre analyse personnelle.

Pour cela, nous avons mis la main sur le rapport de production de produits finis de l'année 2018. Ce rapport consiste à faire apparaître les prévisions et les réalisations en quantité et en valeur de tous les produits de l'unité cuisson (**voir annexe N° 11**).

Dans ce rapport, nous allons reprendre l'exemple précédent, à savoir la cuisinière modèle 6520, comme suit :

Tableau N°06 : Rapport de production cuisinière 6520 pour l'année 2018

| ENIEM U.CUISSON Département production Section ordonnancement | Rapport de production Produits Finis | | | | | | Année 2018 |
|--|--------------------------------------|------------------|--------------|------------------|-----------|------------------|---------------|
| | Prévisions | | Réalizations | | Ecart | | |
| Modèle | Appareils | Valeur en KDA | Appareils | Valeur en KDA | Appareils | Valeur en KDA | Taux % |
| 6520 | 6000 | 111 408 | 2953 | 54 831 | -3047 | -56 577 | 49,22 |

Source : Documents internes de l'ENIEM (Voir annexe N° 11)

3.2.1. Les observations :

A travers ce rapport de production, nous remarquons qu'il y'a des écarts en quantité et en valeur. Ces écarts entre les prévisions et les réalisations (en quantité et en valeur), sont constatés par le contrôleur de gestion, puis la traduit en un taux qui exprime le degré d'atteinte des objectifs.

- Ecart sur quantité : -3047 appareils (défavorable)
- Ecart sur valeurs : -56 577 KDA (défavorable)
- Taux d'atteinte d'objectif : 49,22 %.

Le taux d'atteinte de l'objectif ne dépasse pas la moitié de ce qui était prévu initialement (même pas les 50%), ce qui nous donne un aperçu clair sur la difficulté que rencontre l'unité cuisson à atteindre ses objectifs de production.

Nous reprenons l'exemple du modèle 6520 de la cuisinière, et comme nous avons trouvé le coût de production d'une unité qui s'élève à **26 633,25 DA** en 2018. Le coût de production préétabli de ce modèle est de **23 551,74 DA**.

Tableau N°07 : Ecart sur coût de production de la cuisinière 6520

| Modèle | Coût préétabli | Coût réel | Ecart | Taux % |
|-----------------|----------------|--------------|-----------|--------------------|
| Cuisinière 6520 | 23 551.74 DA | 26 633,25 DA | +3 081,51 | +13% (Défavorable) |

Source : Documents internes de l'ENIEM

Nous observons un écart positif de 3 081.51 DA, soit une augmentation de 13% du coût réel de production par rapport au coût préétabli. Cette augmentation est un écart défavorable dans le sens où on parle de coût.

A partir de là, nous pouvons déjà comprendre que l'entreprise ENIEM ne tire pas ses gains à partir du coût de production, car ce dernier en réalité coûte plus chère que ce qui est prévu par les dirigeants. Néanmoins, d'autres paramètres sont à prendre en considération car le produit final est vendu en appliquant une marge bénéficiaire sur le coût de revient et non sur le coût de production.

3.2.2. Les causes des écarts :

Comme nous l'avons vu dans l'exemple précédent, des écarts de production sont identifiés. Suite à notre entretien avec le contrôleur de gestion de l'unité cuisson, et les responsables des services approvisionnement et dédouanement, nous avons mis en avance différentes raisons qui ont conduit à cet écart. On peut les citer comme suit :

- Manque d'effectif ; il résulte de la mutation du personnel vers d'autres unités.
- Manque de matières premières ; il résulte de la politique d'approvisionnement qui prend du temps, car les matières premières sont importées de l'étranger et cette procédure ne répond pas aux délais fixés et par conséquent, il y'a des périodes creuse sans production.
- Manque des composants préfabriqués.
- Période d'inventaire ; durant la période d'inventaire, la production est à l'arrêt ou au ralenti.
- Arrêt collectif des travailleurs ; suite aux mouvements de grèves et de protestations.
- Horaires ramadhan ; le mois sacré influence la production par le biais des horaires de travail qui sont réduits.
- L'état des matériaux et des équipements ; la chaine de production est un vieux modèle qui ne réponds pas aux normes de production modernes.
- Les décisions économiques du pays ; l'état algérien encourage beaucoup plus les entreprises qui font du montage avec des frais de douanes qui

s'élèvent à 05%, tandis que celles qui produisent paient des frais de douanes de 35%.

- Le manque d'informations ; la non disponibilité des informations sur les concurrents et les fournisseurs sur le marché mondial.

3.2.3. Les solutions proposées :

- ✓ Améliorer la gestion du personnel et la stratégie de recrutement.
- ✓ Faire une étude de marché plus importante afin d'identifier les fournisseurs potentiels pouvant répondre aux exigences de l'entreprise en matière de prix et de délais.
- ✓ Choisir une meilleure période pour effectuer l'inventaire comme par exemple la période de congé.
- ✓ Améliorer la communication avec les syndicats des travailleurs pour une meilleure prise en charge pour l'amélioration des conditions de travail.
- ✓ Suppression des horaires de ramadhan.
- ✓ Rénovation des équipements et amélioration de la maintenance.
- ✓ Améliorer le système d'information.

3.3. Résultat d'audit des coûts de production de l'unité cuisson (ENIEM) :

Une fois le travail sur le terrain effectué, notre tâche à présent consiste à faire des conclusions sur ce qui a été constaté et relevé. Dans cette étape nous allons présenter les différents constats et les différents points forts et points faibles que nous avons pu identifier, afin d'atteindre l'objectif pour lequel cet audit a été effectué, à savoir ; permettre à l'entreprise ENIEM de réduire ses coûts de production.

3.3.1. Liste des documents consultés :

- ✓ Exemple de calcul d'un coût de production d'un échantillon (cuisinière 6520) pour l'année 2018.
- ✓ Rapport de production par produits de l'année 2018.
- ✓ Tableau d'analyse des écarts par produits.

3.3.2. Les constatations :

a) Les points forts :

- Maitrise des documents et des enregistrements avec une tenue régulière.
- Existence d'un contrôle de qualité qui garantit la qualité des produits.
- Mise en place fréquentes de mesures correctives et d'améliorations pour une meilleure réduction des coûts.
- Personnel compétent.

b) Les points faibles :

- Non respect des cadences et des délais de production.
- Manque de synchronisation entre les différentes unités ce qui conduit à une rupture de la chaîne de production.
- Absence de clarté concernant le processus de calcul des coûts de production, à travers les différents services concernés.
- Non diversification dans le choix des méthodes de calcul des coûts de production.
- Non atteinte des objectifs de production en matière de quantité produite et en matière de coûts.
- Les coûts préétablis sont calculés au niveau de la direction générale et sur une période annuelle.
- Sensibilisation du personnel insuffisante (retards, non respects des objectifs de productions).

c) Les recommandations :

- ❖ Mise en place d'un système d'information et de communication interne et externe pour s'informer des évolutions des prix sur le marché et pour une meilleure communication entre les différents services.
- ❖ Acquisition d'un logiciel informatique spécialisé dans le calcul des coûts, pour permettre une affinité plus efficace dans l'affectation des charges et le choix des clés de répartition.
- ❖ Revoir la restructuration de l'unité et ses différentes fonctions afin de permettre une meilleure précision dans la répartition des charges sur les centres de frais.

- ❖ Revoir la politique d'approvisionnement pour faire des meilleurs choix en termes de fournisseurs et de prix d'achats.
- ❖ Organisation de formations pour l'amélioration des compétences du personnel, afin de permettre un meilleur rendement.
- ❖ Utilisation d'une autre méthode de calcul des coûts ; en dehors de la méthode des sections homogènes qui répond à la question « *Où les coûts sont-ils engagés ?* », l'entreprise ENIEM pourrait opter pour la méthode ABC qui elle permet plutôt de savoir « *Pourquoi les coûts ont-ils été engagés ?* ». Si la méthode des sections homogènes a pour objectif principal la détermination des coûts de revient du produit de l'entreprise, celle de la méthode ABC est tournée vers une analyse des activités. Ce qui pourrait être un point d'amélioration dans le but de diminuer les coûts.

Conclusion :

La méthode des coûts complets, utilisée à l'unité cuisson de l'ENIEM pour calculer les coûts de ses produits, a l'avantage de fournir des coûts et des résultats analytiques qui tiennent compte de la quasi-totalité des charges de l'entreprise. Cependant, l'interprétation de ces résultats peut s'avérer très délicate dans certaines conditions et nécessiter des analyses complémentaires.

Notre travail dans ce chapitre a été d'étudier cette méthode de manière plus détaillée, d'identifier les différents risques qui pourrait augmenter les coûts. L'analyse des écarts nous a permis de chiffrer et donner une image quantitative de la différence entre les prévisions et les réalisations.

A travers ce chapitre, nous avons approfondie nos recherches qui étaient jusque là théoriques, notamment dans le premier et le deuxième chapitre où nous avons parlé des différentes méthodes de calcul des coûts de production et de la démarche de l'audit.

A travers l'exemple qu'on a étudié, nous avons compris que l'ENIEM ou n'importe quelle entreprise en Algérie ne se limite pas à appliquer l'une des méthodes de calcul à la lettre, mais elle l'adapte à ses besoins et ses objectifs. De plus, les entreprises ne recherchent pas l'optimisation de leurs coûts uniquement par un bon choix de la méthode de calcul, mais également par l'interprétation des écarts constatés, qui est très importante, car elle peut révéler d'autres anomalies significatives.

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

Conclusion générale

Conclusion générale

La performance et la compétitivité sont deux facteurs devenus indispensables pour la pérennité des entreprises. Qu'elles soient productives ou commerciales, la mondialisation et les échanges commerciaux sur le marché mondial leur exigent une performance permanente afin de rivaliser avec les concurrents.

Pour arriver à leurs fins, les entreprises adoptent de plus en plus de stratégies financières, commerciales ou tout simplement adaptatives aux évolutions du marché. Parmi ces stratégies, la maîtrise des coûts reste toujours une des plus efficaces avec une influence sur l'ensemble des fonctions de l'entreprise.

Dans notre travail de recherche, la maîtrise des coûts a été notre sujet principal. Nous voulions savoir si un audit des coûts pouvait identifier des éventuels éléments qui pourraient permettre des améliorations dans ce domaine. Pour cela, nous avons fait en sorte d'étudier l'ensemble du sujet en présentant en premier lieu l'audit et les systèmes de coûts, puis par la suite, nous avons vu les différentes méthodes de calcul avec notamment un exemple pratique.

A travers ce mémoire de recherche, nous avons pu confirmer notre première hypothèse qui disait que les entreprises algériennes adaptaient les méthodes de calcul des coûts de production à leurs besoins, à leur politique et à leurs objectifs. En effet, malgré que le service dans lequel nous avons effectué notre stage ne nous ait donné l'accès qu'à un seul exemple, nous avons pu constater que la méthode utilisée a été adaptée aux circonstances dans lesquelles elle est effectuée.

De plus, nous avons compris que la méthode de calculs des coûts n'est pas uniquement le facteur qui agit sur la compétitivité de l'entreprise. En effet, à travers l'analyse des écarts, d'autres anomalies et insuffisances peuvent être identifiées. Ce qui nous ramène à prendre conscience de l'importance de l'audit au sein d'une entreprise. Ce dernier permet non seulement d'identifier les insuffisances et les améliorer, mais également de détecter d'autres anomalies qui étaient jusque-là inconnues.

Dans le même contexte, nous avons également confirmé notre deuxième hypothèse qui disait que l'audit des coûts pouvait améliorer la compétitivité de l'entreprise, et cela en identifiant les points faibles et les points forts susceptibles d'augmenter ou de diminuer les coûts.

Par ailleurs, après ce travail de recherche, nous avons conclu qu'un audit ne se limite pas uniquement à identifier les risques liés à un domaine précis, mais également à analyser d'autres éléments qui touchent de près ou de loin le domaine audité. Ainsi, l'auditeur pourra apporter des recommandations pour les ajustements nécessaires qui pourraient améliorer la performance de l'entreprise, que ce soit sur le plan productivité ou sur d'autres plans qui donneront à l'entreprise une place privilégiée sur le marché.

Bibliographie

I- Ouvrages :

- BURLAUD A. et SIMON C. « Analyse des coûts et contrôle de gestion » librairie Vuibert, 1985.
- BURLAUD A. et SIMON C. « Comptabilité de gestion coûts/contrôle » 3^{ème} édition, Vuibert 2003.
- DE MENONVILLE D., Dufils P., RAFFEGEAU J. « L'audit financier » 1^{ère} édition, Avril 1994.
- GERVAIS M. « contrôle de gestion », Edition Economica, 7^{ème} édition, 2006.
- GRAND B. et VERDALLE B. « Audit comptable et financier », édition Economica, 1999.
- JONQUIERES M. « Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités », édition Afnor, Paris, 2006.
- LANGLOIS G. « comptabilité de gestion », 3^{ème} édition Pearson Education, 2006.
- LAURENT Ph. et Tcherkowsky P. « Pratique de l'audit opérationnel », Les Editions d'organisation, 1992.
- LEBAS M. « Comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986.
- MAKHLOUF F. « comptabilité analytique », Edition pages bleues, 2008.
- MARGERIN, AUSSET G. « comptabilité analytique : outil de gestion, aide à la décision », Edition d'Organisation, 1994.
- MELYON G., « COMPTABILITE ANALYTIQUE », 3^{ème} Ed, Edition BREAL, 2004.
- MEVELLEC P. « Les systèmes de coûts. Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée », Dunod, Paris, 2005.
- NEZEYS B. « les politiques de compétitivité » Ed Economica, Paris, 1994.
- PIGET P. « comptabilité analytique » 5^{ème} Edition Economica, 2006.
- PIGET P. « Comptabilité analytique et contrôle de gestion » 6^e édition Economica, 2008.
- PIGET B. « Audit et contrôle interne » édition EMS, 2017.
- POTTIER F. « Analyse des coûts » édition Economica, 2005.
- Presses Universitaires de France (Réédition Numérique Fenixx).
- RENARD J. « Théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation Paris, 2004.
- SAHRAOUI A. « comptabilité analytique de gestion », édition Berti, Alger, 2004.
- SCHICK P. « Mémento d'audit interne » édition Dunod, Paris, 2007.

II-Sites internet :

- <https://comptable-en-ligne.fr/r/la-difference-entre-le-controle-de-gestion-et-l-audit>
- <https://www.formation-audit-ecofi.com/contr%C3%B4le-gestion-audit-interne-performance/>

III- Mémoires et Thèses :

- M^{me} BOUKSSESSA Souhila kheira : « la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'Oran », Mémoire, Université d'Oran, 2009/2010.
- ZENNAD.M et ZOUAOUI.F, « les facteurs de la compétitivité des entreprises algériennes exportatrices » Mémoire, Université BEJAIA, 2014/2015.

IV- Articles et revues :

- Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition - ISBN number : 978-1-60815-318-3 « Norme ISA 500 Eléments probants ».
- Organisation internationale de normalisation « Norme ISO 19011 »
- Revue algérienne de comptabilité et audit «Missions de commissariat aux comptes», Edition Société National de Comptabilité, 1997.

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux

| | |
|--|----|
| Tableau n° 1 : Typologie des coûts selon le stade d'élaboration du produit | 30 |
| Tableau n° 2 : Présentation des causes des écarts défavorables..... | 52 |
| Tableau n° 3 : Echelle d'évaluation de l'impact des risques sur les coûts..... | 63 |
| Tableau n° 4 : Analyse des risques selon leurs impacts..... | 64 |
| Tableau n° 5 : Répartition des charges au 31/12/2018..... | 71 |
| Tableau n° 6 : Rapport de production cuisinière 6520 pour l'année 2018..... | 76 |
| Tableau n° 7 : Ecart sur coût de production de la cuisinière 6520..... | 76 |

Liste des figures :

| | |
|--|----|
| Figure n° 1 : Représentation de l'affectation des charges directes et indirectes aux coûts..... | 22 |
| Figure n° 2 : Distinction entre charges fixes et charges variables..... | 41 |
| Figure n° 3 : Organigramme général de l'ENIEM..... | 59 |
| Figure n° 4 : Organigramme de l'unité cuisson..... | 61 |
| Figure n° 5 : Plan d'audit selon l'horaire, le lieu et l'objectif..... | 65 |

Annexes

Liste des annexes

| | |
|---|----|
| Annexe n° 01 : Questionnaire pour le service comptabilité analytique..... | 87 |
| Annexe n° 02 : Charges arrêtées au 31/12/2018..... | 88 |
| Annexe n° 03 : Répartition des charges de la section administration..... | 89 |
| Annexe n° 04 : Répartition des charges de la section soutien technique..... | 90 |
| Annexe n° 05 : Récapitulation des charges directes et indirectes de la section production..... | 91 |
| Annexe n° 06 : Calcul des temps globaux de production..... | 92 |
| Annexe n° 07 : Calcul des coûts horaires par centres de frais..... | 93 |
| Annexe n° 08 : Calcul des charges de fabrication et du coût matière..... | 94 |
| Annexe n° 09 : Détermination des charges d’approvisionnement..... | 95 |
| Annexe n° 10 : Calcul du coût de production de la cuisinière 6520..... | 96 |
| Annexe n° 11 : Rapport de production de produits finis de l’année 2018..... | 97 |

Annexe N° 01 : Questionnaire pour le service comptabilité analytique

| N° | Questions | Réponses |
|----|---|---|
| 01 | Qui calcule les coûts de productions des produits ? | La direction générale calcule les coûts préétablis, et le service comptabilité analytique calcule les coûts réels. |
| 02 | Quand est ce que les coûts de production sont calculés ? | Les coûts de production sont calculés chaque année, à la fin de l'année N-1. |
| 03 | Comment le coût de production est-il calculé ? | Le coût de production est calculé par la méthode des coûts complets (Sections homogènes). |
| 04 | Ya t-il un coût de production préétabli ? | Oui, il est calculé par la direction générale en tenant compte des charges de l'année N-1. Ce dernier fera l'objet de coût préétabli à comparer avec le coût réel de l'année N. |
| 05 | La méthode de calcul est-elle la même pour toutes les unités de l'ENIEM ? | Non, la méthode de calcul varie selon les unités et selon les différentes charges. |
| 06 | Avez-vous un logiciel spécialisé dans le calcul des coûts ? | Non, il n'ya aucun logiciel spécifique pour les coûts. On utilise les méthodes manuelles sur Excel. |
| 07 | Comment est effectuée la valorisation des stocks au sein de l'ENIEM ? | La valorisation des stocks est effectuée au coût moyen unitaire pondéré (CMUP). |
| 08 | La fonction comptabilité analytique a elle déjà été auditée ? | Oui, l'audit interne peut être effectué à tout moment, mais l'audit externe est effectué une fois par année. |

Source : Notre propre élaboration

Annexe N°02 : Charges arrêtées au 31/12/2018

| C. DE FRAIS | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAUX |
|-------------|---------------|---------------|--------------|----------------|------------|---------------|--------------|---------------|----------------|
| 600 | 51079,08 | 388 801,96 | 569 243,56 | 7 289 039,64 | 990,91 | 595 282,67 | 0,00 | 0,00 | 8 893 437,77 |
| 610 | 64088,88 | 439 026,78 | 0,00 | 6 514 873,09 | 0,00 | 492 162,92 | 0,00 | 0,00 | 7 480 427,32 |
| 620 | 89010,18 | 871 307,78 | 0,00 | 5 409 915,00 | 46,04 | 544 306,26 | 0,00 | 0,00 | 6 914 609,11 |
| 630 | 42 667,89 | 438 914,36 | 6 550,00 | 12 668 994,80 | 0,00 | 61 467,62 | 0,00 | 0,00 | 13 218 594,77 |
| 640 | 103 630,51 | 182 806,33 | 0,00 | 3 783 669,23 | 0,00 | 21 119,11 | 0,00 | 0,00 | 4 091 225,18 |
| 650 | 622 687,00 | 13 509 483,23 | 1 076 925,93 | 57 395 364,73 | 0,00 | 11 959 373,85 | 1 072 114,60 | 0,00 | 93 642 742,34 |
| 651 | 622 687,00 | 4 007 832,75 | 0,00 | 22 065 854,53 | 0,00 | 4 745 014,60 | 1 617 432,25 | 0,00 | 39 250 113,54 |
| 652 | 622 687,00 | 4 849 360,93 | 750,00 | 15 873 058,17 | 0,00 | 7 636 701,92 | 1 467 709,60 | 0,00 | 36 413 271,99 |
| 653 | 622 687,00 | 6 335 427,07 | 0,00 | 61 601 113,97 | 35,00 | 4 319 401,17 | 242 497,50 | 0,00 | 75 987 506,19 |
| 654 | 622 687,00 | 1 667 685,87 | 0,00 | 5 492 046,65 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 7 188 757,12 |
| 650 | 0,00 | 13 027,80 | 4 000,00 | 3 090 829,78 | 0,00 | 7 275,46 | 0,00 | 0,00 | 3 115 133,04 |
| 657 | 900 470,51 | 3 194 409,02 | 130 848,60 | 21 313 722,77 | 0,00 | 2 329 870,15 | 0,00 | -4 399 753,95 | 23 469 567,10 |
| 652 | 985 754,41 | 645 682,51 | 113 883,61 | 6 630 036,15 | 0,00 | 119 747,11 | 0,00 | 0,00 | 8 495 103,79 |
| 656 | 315 600,68 | 2 355 479,74 | 3 018 842,58 | 5 004 739,97 | 871 519,62 | 421 002,88 | 0,00 | 0,00 | 11 987 273,42 |
| 659 | 222 620,83 | 512 817,58 | 53 641,05 | 4 601 625,58 | 16,25 | 311 258,95 | 0,00 | 0,00 | 5 502 142,75 |
| 660 | 222 620,83 | 10 131 754,72 | 0,00 | 5 669 695,20 | 14,00 | 10 338 632,83 | 0,00 | 0,00 | 27 232 532,76 |
| TOTAL | 29 184 115,85 | 49 543 818,43 | 4 974 685,33 | 244 404 579,26 | 872 621,82 | 43 902 617,50 | 4 399 753,95 | -4 399 753,95 | 372 882 438,19 |

Annexe N°03 : Répartition des charges de la section administration

CHARGES DE LA SECTION ADMINISTRATION

| CENTRES DE FRAIS | | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAL |
|------------------|---|------------|--------------|------------|---------------|----------|--------------|------|------|---------------|
| 600 | 5 | 50 078,03 | 388 801,96 | 569 243,56 | 7 289 039,64 | 990,91 | 593 282,67 | 0,00 | 0,00 | 8 893 437,77 |
| 610 | 7 | 34 364,53 | 439 026,78 | 0,00 | 6 514 873,09 | 0,00 | 492 162,92 | 0,00 | 0,00 | 7 480 427,32 |
| 620 | 7 | 89 034,03 | 871 307,78 | 0,00 | 5 409 915,00 | 46,04 | 544 306,26 | 0,00 | 0,00 | 6 914 609,11 |
| | | 173 477,59 | 1 699 136,52 | 569 243,56 | 19 213 827,73 | 1 036,95 | 1 631 751,85 | 0,00 | 0,00 | 23 288 474,20 |

REPARTITION SECTION ADMINISTRATION

| Repartie sur : | effectifs | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAL |
|----------------|-----------|------------|--------------|------------|---------------|----------|--------------|------|------|---------------|
| Sont Techn | 55 | 31 804,22 | 311 508,36 | 104 361,32 | 3 522 535,08 | 190,11 | 299 154,51 | 0,00 | 0,00 | 4 269 533,60 |
| section Appra | 19 | 10 986,91 | 107 611,98 | 36 052,09 | 1 216 875,76 | 65,67 | 103 344,28 | 0,00 | 0,00 | 1 474 936,70 |
| 641 | 66 | 38 165,07 | 373 810,03 | 125 233,58 | 4 227 042,10 | 228,13 | 358 985,41 | 0,00 | 0,00 | 5 123 464,32 |
| 642 | 31 | 17 926,02 | 175 577,44 | 58 821,83 | 1 985 428,87 | 107,15 | 168 614,26 | 0,00 | 0,00 | 2 406 475,67 |
| 643 | 24 | 13 578,21 | 135 930,92 | 45 539,48 | 1 537 106,22 | 82,96 | 130 540,15 | 0,00 | 0,00 | 1 863 077,94 |
| 644 | 105 | 60 717,16 | 594 697,78 | 199 235,25 | 6 724 839,71 | 362,93 | 571 113,15 | 0,00 | 0,00 | 8 150 965,97 |
| TOTAL | 300 | 173 477,59 | 1 699 136,52 | 569 243,56 | 19 213 827,73 | 1 036,95 | 1 631 751,85 | 0,00 | 0,00 | 23 288 474,20 |

Répartition de la section administration = Total des charges administration de chaque compte x nombre d'effectif de chaque section / total d'effectifs

Exemple : Compte 60: (173477,59x55)/

Annexe N°04 : Répartition des charges de la section soutien technique

CHARGES DE LA SECTION SOUTIEN TECHNIQUE

| CENTRES DE FRAIS | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAL |
|--------------------|--------------|--------------|------------|---------------|--------|--------------|------|---------------|----------------|
| 640 | 103 630,51 | 182 806,33 | 0,00 | 3 783 669,23 | 0,00 | 21 119,11 | 0,00 | 0,00 | 4 091 225,18 |
| 652 | 985 754,41 | 645 682,51 | 113 883,61 | 6 630 036,15 | 0,00 | 119 747,11 | 0,00 | 0,00 | 8 495 103,79 |
| 630 | 42 667,99 | 438 914,36 | 6 550,00 | 12 668 994,80 | 0,00 | 61 467,62 | 0,00 | 0,00 | 13 218 994,77 |
| 645 | 29 024,60 | 1 667 685,87 | 0,00 | 5 492 046,65 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 4 091 225,18 |
| 651 | 900 470,51 | 3 194 409,02 | 130 848,60 | 21 313 722,77 | 0,00 | 2 329 870,15 | 0,00 | -4 399 753,95 | 93 642 742,34 |
| 650 | 0,00 | 13 027,80 | 4 000,00 | 3 090 829,78 | 0,00 | 7 275,46 | 0,00 | 0,00 | 39 250 113,54 |
| TOTAL | 2 061 548,02 | 6 142 575,89 | 255 282,21 | 52 979 299,58 | 0,00 | 2 539 479,45 | 0,00 | -4 399 753,95 | 162 789 004,80 |
| R. Sec. Admin | 31 804,22 | 311 508,36 | 104 104,32 | 3 522 535,08 | 190,11 | 299 154,51 | 0,00 | 0,00 | 4 269 553,60 |
| CHARGES INDIRECTES | 2 093 352,24 | 6 454 034,25 | 359 643,53 | 56 501 834,66 | 190,11 | 2 838 633,96 | 0,00 | -4 399 753,95 | 167 058 558,40 |

REPARTITION DE LA SECTION SOUTIEN TECHNIQUE

| reparti sur : | clé : | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAL |
|--------------------|---------|--------------|--------------|------------|---------------|--------|--------------|------|---------------|----------------|
| CHARGES INDIRECTES | | 2 093 352,24 | 6 454 034,25 | 359 643,53 | 56 501 834,66 | 190,11 | 2 838 633,96 | 0,00 | -4 399 753,95 | 167 058 558,40 |
| 641 | 106 656 | 611 332,96 | 1 884 806,46 | 105 028,64 | 16 500 535,73 | 55,52 | 828 981,60 | 0,00 | -1 284 883,90 | 18 645 857,01 |
| 642 | 56 096 | 287 141,24 | 885 287,88 | 49 331,63 | 7 750 251,63 | 26,08 | 389 370,14 | 0,00 | -603 506,07 | 8 757 902,53 |
| 643 | 38 784 | 222 302,89 | 685 384,17 | 38 192,23 | 6 000 194,81 | 20,19 | 301 447,85 | 0,00 | -467 230,51 | 6 780 311,64 |
| 644 | 169 680 | 972 575,16 | 2 998 555,74 | 167 091,02 | 26 250 852,30 | 88,32 | 1 318 834,36 | 0,00 | -2 044 133,47 | 29 663 863,42 |
| TOTAL | 365 216 | 2 093 352,24 | 6 454 034,25 | 359 643,53 | 56 501 834,66 | 190,11 | 2 838 633,96 | 0,00 | -4 399 753,95 | 63 847 934,60 |

Répartition de la section soutien technique = (Charge indirecte de chaque compte × clé de répartition) / total des clés de répartition.

Exemple : Compte 60 = (2093352,24 × 106656) / 365216 = 611332,96.

Annexe N°05 : Récapitulation des charges directes et indirectes de la section production

SECTIONS PRINCIPALES
CHARGES DIRECTES

| SECTION | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 90 | TOTAL |
|--------------|----------------------|----------------------|---------------------|-----------------------|--------------|----------------------|---------------------|-------------|-----------------------|
| 641 | 8 629 498,00 | 13 298 483,23 | 1 076 923,93 | 37 395 364,73 | 0,00 | 11 939 373,85 | 1 072 114,60 | 0,00 | 93 642 742,34 |
| 642 | 6 811 978,41 | 4 007 832,75 | 0,00 | 22 065 854,53 | 0,00 | 4 745 014,60 | 1 617 432,25 | 0,00 | 39 259 113,54 |
| 643 | 6 382 491,37 | 4 849 388,93 | 790,00 | 13 873 058,17 | 0,00 | 7 636 701,92 | 1 467 709,60 | 0,00 | 36 413 271,99 |
| 644 | 3 489 801,48 | 6 335 427,07 | 0,00 | 61 601 113,97 | 35,00 | 4 319 401,17 | 242 497,50 | 0,00 | 75 987 596,19 |
| TOTAL | 25 318 778,26 | 28 461 132,98 | 1 077 673,93 | 156 925 391,40 | 35,00 | 28 660 791,54 | 4 399 753,95 | 0,00 | 245 293 634,06 |

CHARGES INDIRECTES

| SECTION | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 90 | TOTAL |
|--------------|---------------------|---------------------|-------------------|----------------------|---------------|---------------------|-------------|----------------------|----------------------|
| 641 | 649 498,03 | 1 258 616,50 | 230 262,22 | 20 727 577,83 | 283,65 | 1 187 967,00 | 0,00 | -1 284 883,90 | 23 769 321,33 |
| 642 | 302 067,25 | 1 060 865,32 | 108 153,47 | 9 735 680,50 | 133,23 | 537 984,50 | 0,00 | -403 506,07 | 11 164 378,20 |
| 643 | 236 181,10 | 821 315,09 | 83 731,72 | 7 337 301,03 | 103,14 | 431 988,00 | 0,00 | -467 230,51 | 8 643 388,58 |
| 644 | 1 003 392,31 | 3 393 353,32 | 366 326,37 | 32 975 692,00 | 451,26 | 1 889 947,51 | 0,00 | -2 044 133,47 | 37 814 829,39 |
| TOTAL | 2 214 038,70 | 7 524 059,43 | 788 473,68 | 70 976 251,35 | 571,28 | 4 067 887,02 | 0,00 | -4 399 753,95 | 81 391 918,50 |

Charges indirectes des sections principales = Charges indirectes de la section administration + Charges indirectes de la section soutien technique

Exemple : Compte 60- (38165,07+611332,96)-649498,03

Annexe N°06 : Calcul des temps globaux de production

CALCUL DES TEMPS DE PRODUCTION GLOBAUX

Calcul des temps de production globaux

| PRODUITS | C.FRAIS | QUANTITES PRODUITES | TEMPS UNITAIRE | TEMPS GLOBAUX |
|------------|---------|------------------------|-------------------|------------------|
| CUIS 6120 | 641 | 4 028 | 0,24683 | 994,23124 |
| | 642 | 4 028 | 0,45396 | 1 828,55088 |
| | 643 | 4 028 | 0,14918 | 600,89704 |
| | 644 | 4 028 | 1,33978 | 5 396,63384 |
| CUIS 6520 | 641 | 20 777 | 0,27322 | 5 676,69194 |
| | 642 | 20 777 | 0,45396 | 9 431,92692 |
| | 643 | 20 777 | 0,17966 | 3 732,79582 |
| | 644 | 20 777 | 1,39054 | 28 891,24958 |
| CUIS 6525 | 641 | 4 080 | 0,55619 | 2 269,25520 |
| | 642 | 4 080 | 0,34562 | 1 410,12960 |
| | 643 | 4 080 | 0,17970 | 733,17600 |
| | 644 | 4 080 | 1,40432 | 5 729,62560 |
| CUIS 6535 | 641 | 4 210 | 0,22781 | 959,08010 |
| | 642 | 4 210 | 0,41960 | 1 766,51600 |
| | 643 | 4 210 | 0,18671 | 786,04910 |
| | 644 | 4 210 | 1,42617 | 6 004,17570 |
| CUIS 6545 | 641 | 2 567 | 0,33501 | 859,97067 |
| | 642 | 2 567 | 0,32461 | 833,27387 |
| | 643 | 2 567 | 0,17791 | 456,69497 |
| | 644 | 2 567 | 1,45056 | 3 723,58752 |
| CUIS 8210 | 641 | 1 281 | 0,35367 | 453,05127 |
| | 642 | 1 281 | 0,63017 | 807,24777 |
| | 643 | 1 281 | 0,26350 | 337,54350 |
| | 644 | 1 281 | 1,58763 | 2 033,75403 |
| CUIS EXTRA | 641 | 27 | 0,02757 | 0,74439 |
| | 642 | 27 | 0,05620 | 1,51740 |
| | 643 | 27 | 0,04441 | 1,19907 |
| | 644 | 27 | 0,44628 | 12,04956 |

$T = \text{Quantités productives} \times \text{Temps unitaire}$

Exemple : Cuisinière 6545 (CF 641) = $2567 \times 0,33501 = 859,97067$

TEMPS GLOBAUX

| C.FRAIS | TEMPS. GL |
|---------|--------------|
| 641 | 11 213,02481 |
| 642 | 16 079,16244 |
| 643 | 6 648,35550 |
| 644 | 51 791,07583 |

Annexe N°07 : Calcul des coûts horaires par centres de frais

DETERMINATION DES COÛTS HORAIRES PAR CF

détermination des coûts horaires par centre de frais

| SECTION | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 90 | TOTAL |
|--------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------|---------------|--------------|---------------|---------------|
| 641 | | | | | | | | | |
| temps global : | | | | | | | | | |
| 11 213,02481 | | | | | | | | | |
| charges directes | 8 629 480,00 | 13 509 483,23 | 1 076 925,93 | 57 395 364,73 | 0,00 | 11 959 573,85 | 1 072 114,60 | 0,00 | 93 642 742,34 |
| COÛTS UNITAIRES | 769,5943 | 1204,8028 | 96,0424 | 5118,6335 | 0,0000 | 1066,5609 | 95,6133 | 0,0000 | 8351,2472 |
| charges indirectes | 649 498,03 | 2 258 616,50 | 230 262,22 | 20 727 577,83 | 283,65 | 1 187 967,00 | 0,0000 | -1 284 883,90 | 2119,7957 |
| COÛTS UNITAIRES | 57,9235 | 201,4279 | 20,5352 | 1848,5269 | 0,0253 | 105,9453 | 0,0000 | -114,5885 | |
| 642 | | | | | | | | | |
| temps global : | | | | | | | | | |
| 16 079,16244 | | | | | | | | | |
| charges directes | 6 813 979,41 | 4 007 832,75 | 0,00 | 22 065 854,53 | 0,00 | 4 745 014,60 | 1 617 432,25 | 0,00 | 2441,0546 |
| COÛTS UNITAIRES | 423,7770 | 249,2563 | 0,0000 | 1372,2361 | 0,0000 | 295,1033 | 100,5918 | 0,0000 | |
| charges indirectes | 305 067,25 | 1 060 865,32 | 108 153,47 | 9 735 680,50 | 133,23 | 557 984,50 | 0,0000 | -603 506,07 | 694,3383 |
| COÛTS UNITAIRES | 18,9728 | 65,9776 | 6,7263 | 605,4843 | 0,0083 | 34,7023 | 0,0000 | -37,5334 | |
| 643 | | | | | | | | | |
| temps global : | | | | | | | | | |
| 6 648 35550 | | | | | | | | | |
| charges directes | 6 585 691,37 | 4 849 360,93 | 750,00 | 15 873 058,17 | 0,00 | 7 636 701,92 | 1 467 709,60 | 0,00 | 5477,0344 |
| COÛTS UNITAIRES | 990,5745 | 729,4076 | 0,1128 | 2387,5165 | 0,0000 | 1148,6603 | 220,7628 | 0,0000 | |
| charges indirectes | 236 181,10 | 821 315,09 | 83 731,72 | 7 537 301,03 | 103,14 | 431 988,00 | 0,0000 | -467 230,51 | 1300,0793 |
| COÛTS UNITAIRES | 35,5247 | 123,5366 | 12,5944 | 1133,7091 | 0,0155 | 64,9767 | 0,0000 | -70,2776 | |
| 644 | | | | | | | | | |
| temps global : | | | | | | | | | |
| 51 791,07583 | | | | | | | | | |
| charges directes | 3 489 031,48 | 6 335 427,07 | 0,00 | 61 601 113,97 | 35,00 | 4 319 401,17 | 242 497,50 | 0,00 | 1467,1930 |
| COÛTS UNITAIRES | 67,3674 | 122,3266 | 0,0000 | 1189,4156 | 0,0007 | 83,4005 | 4,6822 | 0,0000 | |
| charges indirectes | 1 033 292,31 | 3 593 253,52 | 366 326,27 | 32 975 692,00 | 451,26 | 1 889 947,51 | 0,0000 | -2 044 133,47 | 730,1418 |
| COÛTS UNITAIRES | 19,9512 | 69,3798 | 7,0732 | 636,7061 | 0,0087 | 36,4918 | 0,0000 | -39,4688 | |

Coût unitaire des charges directes= Charges directes de chaque centre de frais des sections principales / Temps global de chaque centre de frais.

Exemple : CF 641=8629480/11213,02481=769

Coût unitaire des charges indirectes= Charges indirectes de chaque centre de frais des sections principales / Temps global de chaque centre de frais.

Exemple : CF 641: 649498,03/11213,02=57,9235

Annexe N°08 : Calcul des charges de fabrication et du coût matière

MARGES DE FABRICATION

Détermination des charges de fabrication

| SECTION | temps | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 90 | TOTAL |
|--------------------------|---------|----------|----------|---------|------------|--------|----------|----------|-----------|------------|
| 641 | 0,33501 | | | | | | | | | |
| charges directes | | 257,8218 | 403,8210 | 32,1753 | 1 714,7934 | 0,0000 | 357,2086 | 32,0314 | 0,0000 | 2 797,7513 |
| charges indirectes | | 18,4050 | 67,4804 | 6,8795 | 619,2730 | 0,0035 | 35,4927 | 0,0000 | -38,2883 | 710,1527 |
| 642 | 0,33461 | | | | | | | | | |
| charges directes | | 137,8623 | 80,9111 | 0,0000 | 445,4708 | 0,0000 | 95,7935 | 32,6531 | 0,0000 | 792,3907 |
| charges indirectes | | 6,1588 | 21,4170 | 2,1834 | 196,5463 | 0,0027 | 11,2647 | 0,0000 | -12,1817 | 225,3892 |
| 643 | 0,17791 | | | | | | | | | |
| charges directes | | 176,2531 | 129,7889 | 0,0201 | 424,7631 | 0,0000 | 204,3582 | 39,2759 | 0,0000 | 974,4192 |
| charges indirectes | | 6,3202 | 21,5784 | 2,2407 | 201,6982 | 0,0028 | 11,5600 | 0,0000 | -12,5011 | 231,2971 |
| 644 | LASSE | | | | | | | | | |
| charges directes | | 97,7205 | 177,4421 | 0,0000 | 1 725,2187 | 0,0010 | 120,9774 | 6,7918 | 0,0000 | 2 128,2515 |
| charges indirectes | | 21,8404 | 100,6395 | 10,2800 | 923,5803 | 0,0126 | 52,9335 | 0,0000 | -57,2519 | 1 659,1145 |
| TOTAL Charges Directes | | 669,3376 | 791,7431 | 32,1952 | 4 310,3460 | 0,0010 | 778,4376 | 110,7523 | 0,0000 | 6 692,8128 |
| TOTAL Charges Indirectes | | 60,8243 | 211,5153 | 21,5636 | 1 941,0998 | 0,0266 | 111,2509 | 0,0000 | -120,3270 | 2 275,9535 |

Charges de fabrication = Temps global de chaque centre de frais * Coût unitaire horaire de chaque centre de frais
 Exemple : CF 641 : 0,33501 x 769,5943 = 257,8218

CHARGES DE FABRICATION

Détermination des charges d'approvisionnement

| CHARGES | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAL |
|-------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|------------|---------------|------|------|---------------|
| Chge appr. direct | 1 430 907,96 | 13 000 052,04 | 3 072 483,63 | 15 276 060,75 | 871 549,87 | 11 070 894,66 | 0,00 | 0,00 | 44 721 948,93 |
| Chge appr. indir. | 10 986,91 | 107 611,96 | 36 052,09 | 1 216 875,76 | 65,67 | 103 344,28 | 0,00 | 0,00 | 1 474 936,70 |

COÛTS MATIÈRES

Détermination des coûts matières

| PRODUITS | Quantité | COÛT MAT | C MAT TOTAL | mat emat | conf.riactop | ematiel | mat rebuts | rebuts |
|------------|----------|-------------|------------------|----------|--------------|-----------|------------|--------|
| CUIS 6120 | 4 028 | 11 175,954 | 45 015,290 2152 | | | 11 175,99 | | |
| CUIS 6208 | 28 973 | 11 910,2989 | 287 460 290 2493 | | | 11 910,30 | | |
| CUIS 6205 | 4 880 | 12 761,6668 | 52 067 355 7440 | | | 12 761,61 | | |
| CUIS 6205 | 4 210 | 14 572,6425 | 61 351 066 9250 | | | 14 572,84 | | |
| CUIS 6245 | 2 567 | 16 130,1331 | 41 406 051 6077 | | | 16 130,13 | | |
| CUIS 6210 | 13 351 | 17 878,2606 | 22 902 051 8286 | | | 17 878,26 | | |
| CUIS EXTRA | 37 | 4 403,9033 | 120 523 34931 | | | 4 403,90 | | |
| TOTAL | 36 970 | | 708 323 822 8149 | | | 12 721,25 | | |

Coûts matières total = coût matières * Quantités de produit fabriqués
 Exemple : Cuisinière 6545 : 16130,13 x 2567 = 41406051,6677

Annexe N°09 : Détermination des charges d'approvisionnement

CHARGES DE LA SECTION APPROVISIONNEMENT

Charges de la section approvisionnement

| CENTRES DE FRAIS | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAL |
|------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|------------|---------------|------|------|---------------|
| 660 | 213 688,63 | 2 355 419,74 | 1 018 842,58 | 5 004 739,97 | 471 519,62 | 421 007,58 | 0,00 | 0,00 | 11 987 273,42 |
| 661 | 22 783,74 | 572 817,58 | 53 641,05 | 4 601 625,58 | 16,75 | 311 258,95 | 0,00 | 0,00 | 5 502 142,75 |
| 662 | 1 092 456,01 | 10 121 754,72 | 0,00 | 5 669 692,20 | 14,00 | 10 338 637,43 | 0,00 | 0,00 | 17 489 416,17 |
| ch.directes | 1 430 907,98 | 13 000 032,04 | 1 072 483,63 | 15 276 060,75 | 471 519,62 | 11 070 894,66 | 0,00 | 0,00 | 44 721 948,93 |
| R. Sec. Admini | 10 986,91 | 107 611,98 | 36 052,09 | 1 216 875,76 | 65,67 | 103 344,28 | 0,00 | 0,00 | 1 474 936,70 |
| ch.Indirectes | 10 986,91 | 107 611,98 | 36 052,09 | 1 216 875,76 | 65,67 | 103 344,28 | 0,00 | 0,00 | 1 474 936,70 |

Annexe N°10 : Calcul du coût de production de la cuisinière 6520

RECAPITULATIF DU COÛT DE PRODUCTION DE LA CUISINIÈRE
RECAPITULATIF DU COÛT DE PRODUCTION DE LA CUISINIÈRE

| CHARGES | coût matière | 60 | 61 | 62 | 63 | 64 | 68 | 91 | 99 | TOTAL |
|-------------------------|--------------|----------|------------|----------|------------|---------|------------|----------|-----------|-------------|
| COÛT MATIÈRE | 16 130,1331 | | | | | | | | | 16 130,1331 |
| total chges fab. dir. | | 688,3376 | 791,7431 | 32,1932 | 4 310,2460 | 0,0010 | 778,4376 | 110,7523 | 0,0000 | 6 692,8128 |
| total chges fab. indir. | | 68,8243 | 211,5153 | 21,5636 | 1 941,0998 | 0,0266 | 111,2509 | 0,0000 | -120,3770 | 2 225,9535 |
| TOTAL CH.FAB. | | 750,1619 | 1 003,2584 | 53,7569 | 6 251,4457 | 0,0275 | 889,6886 | 110,7523 | -120,3770 | 8 918,7663 |
| chges approv. Dir. | | 49,0742 | 445,8478 | 105,3734 | 523,9034 | 29,8905 | 379,6857 | 0,0000 | 0,0000 | 1 584,7771 |
| chges approv. Indir. | | 0,3768 | 3,6906 | 1,2364 | 41,7338 | 0,0023 | 3,5443 | 0,0000 | 0,0000 | 50,5842 |
| TOTAL APPROV. | | 49,4510 | 449,5384 | 106,6099 | 565,6392 | 29,8928 | 383,2300 | 0,0000 | 0,0000 | 1 584,3613 |
| COÛT DE PRODUCTION | 16 130,1331 | 779,6130 | 1 452,7968 | 160,3687 | 6 817,0850 | 29,9203 | 1 272,9186 | 110,7523 | -120,3770 | 26 633,2607 |

Total des charges directes de fabrication = somme des charges directes de tout les centres de frais (T 1)

Total des charges indirectes de fabrication = somme des charges indirectes de tout les centres de frais (T 2)

Total de charge de fabrication = T 1+T 2

Charges d'approvisionnements directes = Charge d'approvisionnement directe/ Total de coût matière total x Coût matière de la cuisinière

Exemple : compte 60-1470907,98470323222,0149x16130,1331=49,0742

Charges d'approvisionnements indirectes = Charge d'approvisionnement indirecte/ Total de coût matière total x Coût matière de la cuisinière

Total de charge d'approvisionnement = (T 1)+(T 2)

Coût de production = Total des charges d'approvisionnements + Total des charges de fabrication

Exemples : Compte 60: 49,4510+730,1619=779,6130

| ANIEM | | Rapport de Production Produits Finis | | | | | | Année 2018 | |
|------------------------|------------|--------------------------------------|--------------|------------|-----------|------------|------------------|------------|--|
| Unité Cuisson | | | | | | | | | |
| Département Production | | | | | | | | | |
| Section Ordonnancement | | | | | | | | | |
| Modèle | Prévisions | | Réalizations | | Ecart | | Taux % en valeur | | |
| | Appareils | Valeur KDA | Appareils | Valeur KDA | Appareils | Valeur KDA | | | |
| 6520 | 6000 | 111 408 | 2953 | 54 831 | -3047 | -56 577 | 49,22 | | |
| 6120 | 3000 | 51 085 | 997 | 16 977 | -2003 | -34 108 | 33,23 | | |
| 6520NCV | 0 | 0 | 965 | 18 965 | 965 | 18 965 | #DIV/0! | | |
| 6520BCV | 0 | 0 | 357 | 7 166 | 357 | 7 166 | #DIV/0! | | |
| 6525BCV | 5500 | 106 283 | 441 | 8 522 | -5059 | -97 761 | 8,02 | | |
| 6520NCT | 0 | 0 | 709 | 13 824 | 709 | 13 824 | #DIV/0! | | |
| 6525 | 0 | 0 | 786 | 15 301 | 786 | 15 301 | #DIV/0! | | |
| 6535/40 | 0 | 0 | 1417 | 30 638 | 1417 | 30 638 | #DIV/0! | | |
| 6545 | 0 | 0 | 1348 | 28 669 | 1348 | 29 066 | #DIV/0! | | |
| 6550 | 4300 | 83 781 | 1452 | 28 291 | -2848 | -55 490 | 33,77 | | |
| 6555 | 4000 | 108 531 | 868 | 23 551 | -3132 | -86 080 | 21,70 | | |
| 6560 | 6800 | 194 091 | 3598 | 102 697 | -3202 | -91 394 | 52,91 | | |
| 8210 | 0 | 0 | 20 | 556 | 20 | 556 | #DIV/0! | | |
| Plc/Cuis | 0 | 0 | 148 | 835 | 148 | 835 | #DIV/0! | | |
| Total | 29600 | 655 179 | 16 059 | 350 824 | -13 541 | -305 058 | 53,55 | | |

Prévision Réelle :

Modèle 6520 : (300 x 26) + (175 x 13) = 10075 App

Modèle 6120 : (300x7)+(175 x 4) = 2800 App

Modèle 6550 : (300x9)+(175 x5) = 3575 App

Modèle 6560 : (300 x 55) + (175 x 7) = 17725 App

Modèle 6555 : (300x4)+(175x8) = 2600 App

Modèle 6520NCV : (300x3)+(175x4) = 1600 App

Modèle 6535 : (300 x 26)+(175x6) = 8850 App

Modèle 6520NCT : (300x2)+(175x3) = 1125 App

Modèle 6525 BCV : (300x4)+(175x5) = 1725 App

Modèle 6545 : (300 x 9) + (175 x 4) = 3400 App

Modèle 6520BCV : (300 x 1) + (175 x 2) = 650 App

Modèle 6525 : (300x5)+(175x2) = 1850 App

Modèle 8210 : /

Plaque Cuis : /

Ecart = - 7122 App

Ecart = - 1803 App

Ecart = - 2123 App

Ecart = - 14127 App

Ecart = -1732 App

Ecart = -635 App

Ecart = - 7433 App

Ecart = -416 App

Ecart = -1284 App

Ecart = -2052 App

Ecart = -293 App

Ecart = -3257 App

Ecart = +20 App

Ecart = +42 App

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale..... 01

Chapitre I : Présentation de l'audit et des systèmes de coûts

Introduction du chapitre I..... 04

Section 01 : L'audit ; définition et concepts de base..... 05

1. Définitions de l'audit..... 05

2. L'évolution et l'origine de l'audit..... 07

2.1. Le contrôle..... 08

2.2 Historique de la fonction audit..... 08

3. Lien entre l'audit et le contrôle de gestion..... 09

Section 02 : Les domaines d'audit et les risques liés à la mission d'audit..... 11

1. Les principaux domaines de l'audit..... 11

1.1. L'audit commercial..... 11

1.1.1. En externe, en posant des questions à ses clients..... 11

1.1.2. En interne, en posant des questions à ses commerciaux..... 11

1.2. L'audit comptable et financier..... 12

1.2.1. La mission d'un audit financier contractuel..... 12

1.2.2. La mission du commissariat aux comptes (dénommée parfois mission d'audit légal)..... 12

1.3. Audit interne..... 12

1.4. L'audit opérationnel..... 13

1.5. L'audit stratégique..... 14

1.6. L'audit de la production..... 14

| | |
|---|--------|
| 2. L'audit ; approche par les risques..... | 14 |
| 2.1. Le risque de l'entreprise..... | 15 |
| 2.2. Le risque de contrôle..... | 15 |
| 2.3. Le risque de non détection..... | 15 |
| Section 03 : Les phases de déroulement d'une mission d'audit..... | 16 |
| 1. Phase de préparation..... | 16 |
| 1.1. La prise de connaissance du domaine audité..... | 16 |
| 1.2. Identification des risques..... | 17 |
| 1.3. Définition de la mission..... | 17 |
| 2. Phase de réalisation..... | 17 |
| 2.1. La réunion d'ouverture..... | 17 |
| 2.2. Le programme d'audit..... | 18 |
| 2.2.1. Le travail sur le terrain..... | 18 |
| 3. Phase de conclusion..... | 19 |
| 3.1. La réunion de clôture..... | 19 |
| 3.2. Le rapport d'audit..... | 19 |
| 3.3. Le suivi du rapport d'audit ou suivi des recommandations..... | 19 |
| Section 04 : Les systèmes de coûts et leur apport en compétitivité..... | 20 |
| 1. Les systèmes de coûts..... | 20 |
| 1.1. Notion de système de coûts..... | 20 |
| 1.2. Définition et enjeux..... | 20 |
| 1.3. Les éléments qui constituent un système de coûts..... | 21 |
| 1.3.1. Les coûts..... | 21 |
| 1.3.2. Les centres d'analyse..... | 22 |
| 1.3.3. Les inducteurs de coûts..... | 22 |
| 1.3.4. Les clés de répartition..... | 22 |
| 2. La compétitivité par les coûts..... | 23 |
| 2.1. Définition de la compétitivité..... | 23 |
| 2.2. La compétitivité prix et la compétitivité hors prix..... | 24 |
| 2.3. Les coûts de production comme outil de mesure de la compétitivité..... | 25 |
| Conclusion du chapitre I..... | 26 |

Chapitre II : L'analyse des coûts pour une meilleure prise de décision

| | |
|--|----|
| Introduction du chapitre II..... | 27 |
| Section 01 : Présentation des coûts et de la comptabilité analytique..... | 28 |
| 1. Les coûts..... | 28 |
| 1.1. Définition et enjeux des coûts..... | 28 |
| 1.2. Caractéristiques générales des coûts..... | 29 |
| 1.3. Typologie des coûts..... | 30 |
| 1.3.1. Selon le stade d'élaboration du produit..... | 30 |
| 1.3.2. Selon le moment du calcul du coût..... | 31 |
| 1.3.3. Selon la nature des charges prises en compte..... | 31 |
| 1.4. Rôle et impact de la maîtrise des coûts sur la compétitivité de l'entreprise..... | 31 |
| 1.4.1. Le rôle de la maîtrise des coûts..... | 31 |
| 1.4.2. L'impact de la maîtrise des coûts..... | 32 |
| 2. La comptabilité analytique..... | 33 |
| 2.1. Définition de la comptabilité analytique..... | 33 |
| 2.2. Le rôle de la comptabilité analytique au sein de l'entreprise..... | 34 |
| 2.3. Les méthodes de la comptabilité analytique..... | 35 |
| Section 02 : Les coûts complets ; fondements techniques et organisationnels..... | 35 |
| 1. Définition..... | 35 |
| 2. Composantes des coûts complets..... | 35 |
| 3. La méthode des coûts complets (sections homogènes)..... | 37 |
| 3.1. Découpage de l'entreprise en centres d'analyse..... | 37 |
| 3.2. La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse..... | 37 |
| 3.3. La valorisation des stocks..... | 38 |
| 4. Les limites de la méthode des coûts complets..... | 40 |
| Section 03 : La méthode des coûts partiels..... | 41 |
| 1. La méthode des coûts variable « Direct Costing »..... | 41 |
| 1.1. Définition et principe..... | 41 |
| 1.2. La marge sur le coût variable..... | 41 |
| 1.3. Le seuil de rentabilité..... | 42 |
| 1.3.1. Le point mort..... | 43 |

| | |
|---|--------|
| 1.3.2. La marge et l'indice de sécurité..... | 43 |
| 1.4. Les avantages et les inconvénients de la méthode des coûts variables..... | 43 |
| 1.4.1. Les avantages..... | 43 |
| 1.4.2. Les inconvénients..... | 43 |
| 2. Le coût marginal..... | 44 |
| 2.1. Définition..... | 44 |
| 2.2. Les composants du coût marginal..... | 44 |
| 2.3. Le calcul du coût marginal..... | 45 |
| 2.4. Principe et intérêt du coût marginal | 45 |
| Section 04 : Autres méthodes d'aide à la prise de décision..... | 46 |
| 1. L'imputation rationnelle des charges fixes..... | 46 |
| 1.1. Principes de l'imputation rationnelle..... | 46 |
| 1.2. Les différents niveaux d'activité..... | 47 |
| 1.2.1. L'activité normale..... | 47 |
| 1.2.2. L'activité réelle..... | 47 |
| 1.3. Le coefficient de l'imputation rationnelle..... | 47 |
| 1.4. Les critiques de l'imputation rationnelle..... | 48 |
| 1.4.1. Les avantages..... | 48 |
| 1.4.2. Les inconvénients..... | 48 |
| 2. Les coûts préétablis (coûts standards)..... | 48 |
| 2.1. Définition des coûts préétablis | 48 |
| 2.2. Elaboration des coûts préétablis..... | 49 |
| 2.3. Analyse des écarts..... | 49 |
| 2.3.1. Analyse des écarts sur charges directes..... | 49 |
| 2.3.2. Analyse des écarts sur charges indirectes..... | 52 |
| 2.4. Le rôle de l'audit dans la maîtrise des coûts pour une meilleure compétitivité.. | 53 |
| Conclusion du chapitre II..... | 54 |
| Chapitre III : Audit des coûts réels de production Cas unité cuisson de l'entreprise ENIEM de Tizi Ouzou | |
| Introduction du chapitre III..... | 55 |
| Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil..... | 56 |

| | |
|---|----|
| 1. Aperçu général de l'organisme d'accueil..... | 56 |
| 2. Objectifs et champ d'activité..... | 56 |
| 3. Missions de l'ENIEM..... | 57 |
| 4. Le capital social et le patrimoine de l'ENIEM..... | 58 |
| 5. Organisation générale de l'ENIEM..... | 58 |
| 5.1. La direction générale..... | 58 |
| 5.2. L'organisation de l'ENIEM..... | 59 |
| 6. Présentation et organisation de l'unité cuisson..... | 60 |
| 6.1. Origine et objectif de l'unité cuisson..... | 60 |
| 6.2. Organisation de l'unité cuisson..... | 60 |

Section 02 : Préparation d'un audit des coûts de production, cas unité cuisson de l'ENIEM..... 62

| | |
|--|----|
| 1. Classification des risques..... | 62 |
| 1.1. Les risques externes..... | 62 |
| 1.2. Les risques liés au processus de production..... | 62 |
| 1.3. Les risques liés à la fonction comptabilité et finance..... | 62 |
| 2. Evaluation de l'impact des risques..... | 63 |
| 3. Analyse des risques..... | 64 |
| 4. Définition de la mission..... | 65 |
| 4.1. Les objectifs de la mission..... | 65 |
| 4.2. Le plan d'audit..... | 65 |
| 4.3. Les conditions et la méthode de travail..... | 66 |

Section 03 : Réalisation d'un audit des coûts réel au sein de l'unité cuisson de l'ENIEM..... 66

| | |
|---|----|
| 1. La réunion d'ouverture..... | 66 |
| 2. Le programme d'audit..... | 67 |
| 2.1. Au service comptabilité analytique..... | 67 |
| 2.2. Au service de contrôle de gestion..... | 67 |
| 3. Le travail sur le terrain..... | 67 |
| 3.1. Présentation de la méthode utilisée par l'unité cuisson..... | 67 |
| 3.1.1. Le découpage de l'unité cuisson en centres de frais..... | 68 |

| | |
|--|----|
| 3.1.2. Répartition des charges dans les centres d'analyse..... | 69 |
| 3.1.3. Détermination du coût de production de la cuisinière 6520..... | 73 |
| 3.2. Analyse des écarts..... | 75 |
| 3.2.1. Les observations..... | 76 |
| 3.2.2. Les causes des écarts..... | 77 |
| 3.2.3. Les solutions proposées..... | 78 |
| 3.3. Résultat d'audit des coûts de production de l'unité cuisson de l'ENIEM..... | 78 |
| 3.3.1. Liste des documents consultés..... | 78 |
| 3.3.2. Les constatations..... | 79 |
| Conclusion du chapitre III..... | 81 |
| | |
| Conclusion générale..... | 82 |
| | |
| Bibliographie..... | 84 |
| Liste des tableaux et figures..... | 86 |
| Liste des annexes..... | 87 |
| Table des matières..... | 99 |
| Résumé | |

Résumé

Dans un environnement où la concurrence est acharnée entre les différentes entreprises, ces dernières font faces à de nombreuses exigences pour faire face à leurs concurrents. Parmi ces exigences, la maîtrise des coûts relève d'une importance capitale.

La domination par les coûts est une stratégie classique mais très efficace, et avec le développement des entreprises modernes, il est de plus en plus difficile pour une entreprise d'optimiser ses coûts. C'est dans ce contexte, qu'elles font appel aux auditeurs pour une analyse complète et optimale de leurs différentes charges et dépenses.

L'unité cuisson de l'entreprise ENIEM cherche à réduire ses coûts de production par le biais d'une bonne maîtrise des différentes méthodes de calcul, pour une meilleure performance et compétitivité.

Le but de cette recherche est de mettre en œuvre une mission d'audit interne visant à comprendre la méthode de calcul des coûts de production au sein de l'unité cuisson, de relever les insuffisances et d'y remédier grâce à des recommandations.

Mots clés : Audit, coûts de production, unité cuisson, compétitivité.

Summary

In an environment where competition is fierce between different companies, they face many demands to face their competitors. Among these requirements, cost containment is of paramount importance.

Cost domination is a classic but very effective strategy, and with the development of modern businesses, it is increasingly difficult for a company to optimize its costs. It is in this context that they call on auditors for a complete and optimal analysis of their various charges and expenses.

The cooking unit of the ENIEM company seeks to reduce its production costs through a good mastery of the different calculation methods, for better performance and competitiveness.

The purpose of this research is to implement an internal audit mission aimed at understanding the method of calculating production costs within the cooking unit, identifying deficiencies and remedying them through recommendations.

Keywords: Audit, production costs, cooking unit, competitiveness.