

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

DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET  
COMPTABILITE

# *Mémoire de fin d'étude*

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en sciences Financières et  
comptabilité

Spécialité : Finance d'Entreprise

## *Thème*

Etude des pratiques de la comptabilité analytique au sein d'une  
entreprise

Cas de l'entreprise Nationale de l'Industrie Electroménager  
« L'ENIEM de Tizi-Ouzou »

Réalisé par :

ZIANE Thileli

ZIDANI Mekioussa

Dirigé par :

SI MANSOUR Farida

Devant le jury composé de :

- |   |                   |
|---|-------------------|
| - Présidente : SI SALAH, KISSOUM Karima | MCB, FSECC, UMMTO |
| - Examinatrice : OUAMAR, BERKAL Sabrya  | MCB, FSECC, UMMTO |
| - Rapporteur : SI MANSOUR Farida        | MCB, FSECC, UMMTO |

Promotion : 2023



# *Remerciements*

*Au terme de ce travail, nous tenons à remercier dieu le tout puissant de nous avoir donné le courage, la volonté et la patience pour achever ce travail.*

*Nous avons l'honneur et le plaisir de présenter nos profondes gratitudee et nos sincères remerciements tout particulièrement à notre encadreur **Madame Si Mansour Farida** pour son aide, ses conseils avisés, ses orientations et le temps qu'elle a accordées pour notre encadrement.*

*Nous exprimons notre très vive gratitude à **Madame Kasdi Lamia** d'avoir bien voulu nous orienter ce travail et d'avoir mis à notre disposition toutes les informations nécessaires.*

*Nous remercions profondément l'équipe de l'**ENIEM** qui nous ont encouragées et soutenues pour la réalisation de ce travail.*

*Nous remercions également le personnel de notre **Département sciences financières et comptabilité Tamda.***

# *Dédicace*

*Je tiens à dédier ce mémoire*

*A mes très chers parents pour leur amour, leurs sacrifices et leurs  
encouragements.*

*A mes chers frères : **Mohamed et Abdelhamid** et à ma belle-sœur  
**Souhila** pour leurs patiences et leurs soutiens qu'ils n'ont cessé d'apporter  
au cours de ma formation*

*A mes chers grands parents et à toute ma famille, en particulier ma chère  
cousine **Liza***

*A mon cher binôme et meilleure amie **Thileli***

*Ainsi qu'à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de  
mon modeste travail.*

***Mekioussa***

# *Dédicace*

*Je tiens à dédier ce mémoire*

*A mes très chers parents pour leur amour, leur sacrifice et leur  
encouragement.*

*A mon cher frère : **Jugurtha** et à ma sœur **Katia** et son mari  
**Azouaou** pour leurs patiences et leurs soutiens qu'ils n'ont cessé d'apporter  
au cours de ma formation*

*A mon cher mari **Mourad** qui m'a soutenu tout au long de ce travail*

*A ma chère grand-mère et à toute ma famille, en particulier ma chère  
cousine **Djidji***

*A mon cher binôme et meilleure amie **Mekioussa***

*Ainsi qu'à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de  
mon modeste travail.*

***Thileli***

# Liste des abréviations



## Liste des abréviations

Abréviations	Significations
AN	Activité Normale
AR	Activité Réelle
CA	Comptabilité Analytique
CAM	Le Complexe d'Appareils Ménagers
CF	Charges Fixes
CFd	Charges Fixes Directes
CFi	Charge Fixe Indirecte
CFs	Charges Fixes Spécifiques
CG	Comptabilité Générale
CIR	Coefficient d'Imputation Rationnelle
CUMP	Coût Unitaire Moyen Pondéré
DA	Dinars Algérien
DEPS	Dernier Entré Premier Sorti
ENIEM	L'Entreprise Nationale de l'Industrie de l'Electroménager
FIFO	First In First Out
H	Heure
HMOD	Heure Main d'œuvre
LIFO	Last In First Out
MCV	Marge sur le Coût Variable
MCVs	Marge sur Coût Variable Spécifique
MP	Matière Première
Mt	Montant
PAM	Petits Appareils Ménagers
PCG	Plan Comptable Général
PEPS	Premier Entré, Premier Sorti
PIB	Produit Intérieur Brut
PU	Prix Unitaire
Qté	Quantité
SAV	Service Après Ventes
SCF	Système Comptable Financier
SF	Stock Final
SI	Stock Initial
TCR	Tableau de Compte de Résultat
UMMTO	Université Mouloud Mammeri de Tizi-ouzou



# **Sommaire**



Remerciements	
Dédicaces	
Liste des abréviations	
Sommaire	
Introduction générale.....	1
<b>CHAPITRE I : LES FONDEMENTS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....</b>	<b>4</b>
Introduction .....	4
Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique.....	5
Section 02 : Notion de charge et de coûts .....	11
Section 03 : Variation des stocks .....	23
Conclusion.....	32
<b>CHAPITRE II : LE CALCUL DU COUT DE REVIENT COMME BASE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE .....</b>	<b>33</b>
Introduction .....	33
Section 01 : La méthode du coût complet.....	34
Section 02 : La méthode du coût partiel (coût marginal).....	39
Section 03 : La méthode du coût préétabli (coût standard).....	46
Conclusion.....	49
<b>CHAPITRE III : PRATIQUE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN DEL'ENIEM.....</b>	<b>50</b>
Introduction .....	50
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil d'ENIEM .....	51
Section 02 : présentation de la méthode de calcul utilisée à l'ENIEM.....	62
Section 03 : Procédure de calcul du résultat analytique .....	69
Conclusion.....	76
Conclusion générale .....	77
Liste des tableaux .....	83
Liste des figures .....	84
Annexes .....	85
Table des matières .....	89
Résumé.	



# **Introduction Générale**



Vers les années 90, l'entreprise algérienne est passée de l'économie planifiée à l'économie de marché qui a été décidée par les pouvoirs publics dans le cadre des nouvelles réformes économiques.

Dans cette perspective, l'entreprise se présente comme un agent économique doté de moyens humains, matériels et financiers participant à l'activité économique par la production de biens et de services dans le but de réaliser un bénéfice. Pour cela, elle a recours à la comptabilité générale qu'elle doit compléter, par le biais d'un système d'organisation de l'information financière. Ce dernier contribue à saisir, à enregistrer et à évaluer des données chiffrées capables de présenter des états qui reflètent une image fidèle de l'entreprise ; c'est ainsi qu'apparaît la comptabilité analytique dont la mission est de répondre à cette exigence.

La comptabilité analytique est un système d'information comptable propre à la structure de l'entreprise et à la nature de son environnement. Elle joue un rôle prépondérant dans le calcul des différents coûts et constitue un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

Elle ambitionne de participer à la détermination des coûts des biens et des services dans les entreprises, de manière à compléter la comptabilité financière (générale) en lui donnant des bases d'évolution de certains éléments d'actif (stock de produits fabriqués) et immobilisations créées par l'entreprise.

La comptabilité analytique représente donc un outil de contrôle et d'aide à la prise de décisions et de mesure de la performance destinée essentiellement au manager.

Les principaux objectifs de la comptabilité analytique sont :

- Connaître le coût des différentes fonctions ou activités exercées par l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts d'activité de l'entreprise et/ou de ses produits ou services ;
- Permettre l'établissement de prévisions de charges et de produits ;
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

Malgré cette importance de la comptabilité analytique, la plupart des entreprises algériennes ne l'applique pas pour diverses raisons :

- La politique sociale ;

- La comptabilité analytique est considérée comme facultative au sein des entreprises algériennes ;
- Négligence de la part des managers à cause de la subvention ;
- La comptabilité analytique est coûteuse et difficile à appliquer (du fait de l'absence de spécialistes en la matière)

Enfin, il faudrait que les managers algériens changent leur vision du monde socio-économique afin de faire face aux changements et pour assurer la pérennité aux entreprises sous leur responsabilité.

Notre travail consiste à étudier les pratiques de la comptabilité analytique de l'Entreprise Nationale de l'Industrie Electroménager de Tizi-Ouzou (ENIEM). Notre choix s'est porté sur cette entreprise car c'est un terrain propice du fait de la formalisation et de l'existence de pratiques en lien avec notre thème. Le recours à la comptabilité analytique y est impératif en raison de sa confrontation à une concurrence accrue d'où la nécessité de mieux maîtriser son coût de revient.

### **Problématique**

Ainsi, nous allons tenter à travers notre cas pratique d'apporter une réponse à la problématique suivante :

**Dans quelle mesure les entreprises, notamment l'ENIEM utilisent-elles des méthodes de comptabilité analytique efficace pour l'estimation de leur coût de revient ?**

### **Questions secondaires**

Pour répondre à cette problématique on doit répondre aux questions secondaires suivantes :

- Quel modèle de calcul des coûts doit choisir une entreprise ?
- Quelles sont les principales étapes pour calculer le résultat analytique ?
- L'entreprise ENIEM utilise-t-elle des méthodes de comptabilité analytique efficaces ?

### **Les raisons du choix de ce thème**

Les raisons qui nous ont poussés à choisir ce thème sont les suivantes :

- Une motivation personnelle à traiter ce thème.
- La négligence de l'utilisation de la comptabilité analytique par les entreprises Algériennes, malgré son importance dans le contrôle de gestion et la prise de décision.

### **Méthodologie**

Pour répondre aux questions posées, nous adaptons une démarche méthodologique à double approche, la première est théorique, elle repose sur la recherche documentaire et bibliographique qui porte essentiellement sur la comptabilité analytique, la comptabilité Générale et le coût de revient; La seconde est une étude de cas empirique au sein de l'entreprise nationale de l'industrie de l'électroménager (ENIEM), ou nous avons effectué une enquête de terrain en identifiant les méthodes de calcul du coût de revient qu'adopte cette entreprise.

### **Structure de travail**

La démarche de notre travail visera à répondre à ce questionnement, à travers trois chapitres qui structurent ce mémoire.

Le premier chapitre aborde en détail les principes de base de la comptabilité analytique, les différents coûts et charges prises en compte par la comptabilité analytique et en dernier nous traiterons les stocks et leurs valorisations.

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

Enfin, le troisième chapitre traite l'aspect pratique au sein de l'entreprise nationale de l'industrie de l'électroménager (ENIEM) qui utilise pour le calcul du coût de revient la méthode des coûts complets, notre apport intervient dans la correction de la méthode utilisée en refusant de répartir les charges de la section administration et les frais de siège tout en appliquant la technique de l'imputation rationnelle afin d'obtenir des coûts complets corrigés des variations saisonnières et donc comparable d'une période à l'autre.

**Chapitre I :**  
**Les fondements**  
**de la**  
**Comptabilité analytique**



**Introduction**

La comptabilité analytique, est réservée aux besoins internes de l'entreprise. Elle a en effet pour but essentiel de donner à chaque responsable les éléments chiffrés de son activité à intervalles périodiques qui peuvent aller de la journée au mois voire à l'année, ce qui permet de faire le point et de prendre les meilleures décisions pour atteindre les objectifs.

S'agissant de l'entreprise économique algérienne, le système de comptabilité dont elle dispose repose essentiellement sur la comptabilité générale (dite financière) légale, vue sa tenue obligatoire promulgué par l'ordonnance 75/35 du 29/04/1975, complété par l'arrêté du 09/10/1999. Par comparaison à la comptabilité analytique (dite de gestion), nous pouvons dire que la première est un système orienté vers l'extérieur, tandis que la deuxième est un outil de gestion orienté essentiellement vers l'entreprise, ce qui lui permet de répondre efficacement aux questions posées préalablement contrairement au système de comptabilité financière.

A cet effet nous avons divisé ce chapitre en trois sections, dans la première section on parlera sur les généralités de la comptabilité analytique, puis dans la deuxième section on donnera les notions des charges et des coûts et enfin on donnera les types de stocks et leurs valorisations.

**Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique**

Afin de mieux comprendre les fondements de la CA, il semble nécessaire de remonter d'abord à ces origines puis de passer au développement des différents aspects de la comptabilité analytique, leurs caractéristiques et objectifs.

**1.1 Historique et la définition de la comptabilité analytique**

Comme premier point nous allons donner un petit aperçu sur l'apparition de la CA et son évolution.

**1.1.1 Historique de la comptabilité analytique**

Dans ce qui suit, nous illustrons le volet historique de la comptabilité analytique pour traiter en même temps ses différentes évolutions.

**1.1.1.1 Apparition de la comptabilité analytique**

« La comptabilité de gestion à usage interne n'a commencé à apparaître qu'à la fin du 19<sup>ème</sup> siècle où quelques entreprises industrielles ont commencé à calculer les coûts de leur produit pour définir leur politique de prix. Mais ce n'est qu'à partir de 1930 que la comptabilité analytique s'est développée surtout aux Etats-Unis et son utilisation n'a débuté en Europe qu'en 1950 »<sup>1</sup>.

**1.1.1.2 Evolution de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique s'est intéressée au départ à la connaissance des prix de revient complet des produits par la méthode des sections homogènes, inventé en 1928 par un militaire et promue par le plan comptable de 1947. À partir de 1960 les entreprises se sont intéressées par la gestion budgétaire alors elles ont opté pour des systèmes destinés au contrôle à court terme parallèlement des méthodes de comptabilité en coûts partiels ("directs" ou "variables") apparurent pour parer aux difficultés d'usage des coûts complets dans une optique de contrôle et d'aide à la décision.

La comptabilité a connu une évolution permanente à travers les différents âges, son développement a commencé depuis l'antiquité au 15<sup>ème</sup> siècle, 19<sup>ème</sup> siècle, 20<sup>ème</sup> siècle et son énumération au moyen des doigts de la main ou de Cailloux puis par écrit.

---

<sup>1</sup>L. Dubrulle&D. Jourdain, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris, 2007, p11.

Les Romains et les égyptiens étaient les premiers à utiliser la comptabilité dans la vie commerciale. L'utilisation des livres recettes & dépenses, le journal et le livre des comptes.

### 1.1.2 Définition de la comptabilité analytique (CA)

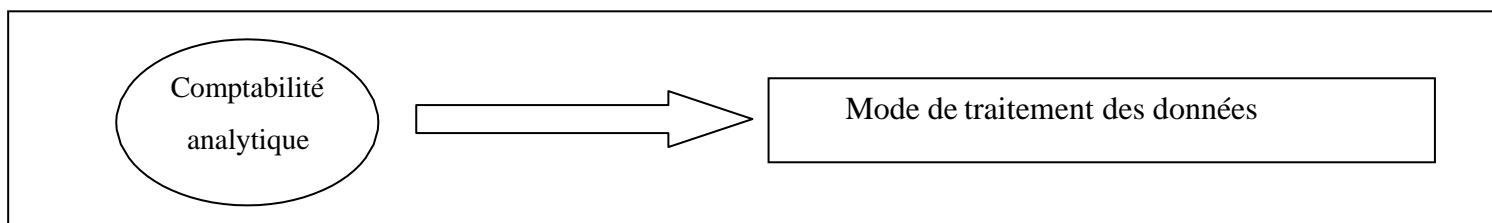
Plusieurs définitions peuvent être citées, dépendant chacune des différents points de vue à partir desquels, elles sont proposées.

« La comptabilité analytique est l'outil de gestion mettant en relief les éléments constitutifs des coûts et des prix de revient, analysés, ventilés et permettent le contrôle et la prise de décision »<sup>2</sup>.

« La comptabilité analytique est un procédé statistique de forme conventionnelle destinée à reclasser par fonctions ou si l'on préfère par destination ce que la comptabilité générale groupait par nature de charges ou de produits en vue de déterminer le coût de l'acte, du service ou du produit »<sup>3</sup>.

« La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision »<sup>4</sup>.

#### Figure N°01 : Définition de la comptabilité analytique



Source : Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>ed</sup> Bréal, 2007, Page8.

## 1.2 Caractéristiques et objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique a différentes caractéristiques et différents objectifs.

### 1.2.1 Caractéristiques de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est caractérisée par les éléments suivants <sup>5</sup>:

<sup>2</sup> A. Sahraoui, « comptabilité analytique », édition BERTY, ALGER2004, p05.

<sup>3</sup> IDEM.

<sup>4</sup> G. Melyon, « comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition, 2007 p08.

- C'est une comptabilité : du fait qu'elle obéit au principe de la partie double lors de la comptabilité des coûts.
- C'est une comptabilité de stocks : elle s'occupe de la gestion des stocks. Elle est utilisée par les entreprises qui possèdent un stock. C'est-à-dire les entreprises commerciales et industrielles, mais, on l'appelle souvent comptabilité industrielle car elle est généralement adaptée par les entreprises industrielles.
- C'est une comptabilité auxiliaire (secondaire) : c'est une comptabilité complémentaire à la comptabilité générale car cette dernière donne des informations sur la charge (classe 6) du système comptable financier (SCF) ainsi que sur les stocks (classe 3) d'une manière globale, mais la comptabilité analytique d'exploitation nous donne le détail de ces comptes.
- C'est une comptabilité facultative : elle n'est pas obligatoire car elle n'est pas presque prescrite par une loi comme la comptabilité générale qui est gérée par le (SCF), le code de commerce et le code des impôts.
- C'est une comptabilité libre : les méthodes de fixation, des coûts et d'évaluation des stocks sont nombreuses et chaque entreprise est libre de choisir la méthode qui convient à son mode de production et qui répond à ses besoins.

## **1.2.2 Objectifs de la comptabilité analytique**

Différents objectifs peuvent être assignés à la comptabilité analytique, bien que la liste ne soit pas exhaustive, il est possible de retenir les objectifs suivants : informer, prévoir, contrôler et expliquer.

### **1.2.2.1 Informer**

L'un des tous premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise, afin d'en estimer la rentabilité.

Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsables. Elle permet également de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, tel que : la valeur des stocks ou de la production immobilisée au bilan dont a besoin la comptabilité financière.

---

<sup>5</sup>H. Culmain, « comptabilité analytique », édition paris 1993, p06.

### 1.2.2.2 Prévoir

La prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise. Elle se fonde en particulier sur l'établissement des budgets et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle des produits ou services offerts par l'entreprise. La comptabilité de gestion doit également déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, tel que la valeur des stocks ou de la production immobilisée au bilan dont a besoin la comptabilité financière.

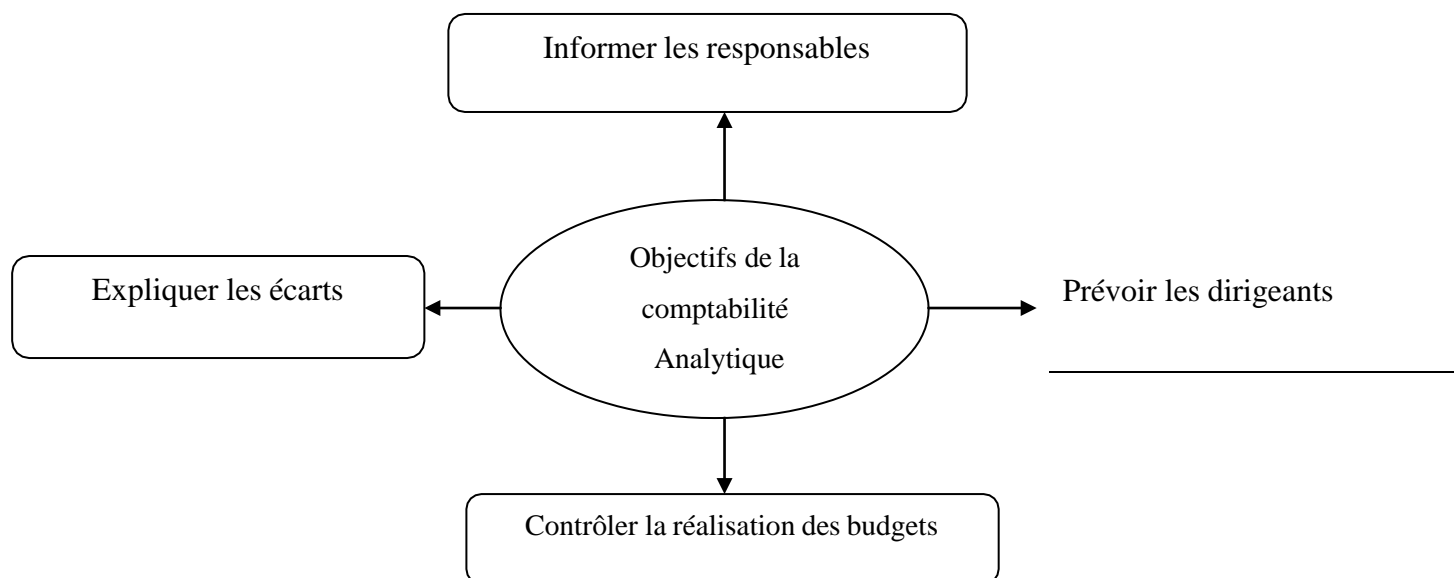
### 1.2.2.3 Contrôler

La notion de contrôle est retenue au sens strict du terme. Il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par comparaison avec les prévisions. Les écarts constatés entraîneront, si besoin est, une révision des prévisions, une modification des modes de calculs ou une inflexion des objectifs définis.

### 1.2.2.4 Expliquer

Une fonction importante, au-delà du contrôle formel, est d'expliquer sur le fond les écarts constatés entre des prévisions et les réalisations, pourquoi tel ou tel produit n'est pas rentable ou quelles sont les causes d'échec ou de réussite d'un projet... Ce travail fait essentiellement appel aux capacités d'interprétation, de raisonnement et à l'expérience du contrôleur. Il est inhérent au processus de contrôle.

**Figure N°02 : Schématisation des objectifs de la comptabilité analytique**



Source : Patrick boisselier, contrôle de gestion, édition Vuibert, p109.

### **1.3 Champ d'application et relation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale**

Dans ce point nous aborderons d'abord le champ d'application de la comptabilité analytique par la suite la relation entre la CA et la CG.

#### **1.3.1 Le champ d'application de la comptabilité analytique**

Toutes les entreprises économiques ont besoin d'une comptabilité analytique. Sa nécessité se ressent beaucoup plus au niveau des entreprises industrielles que commerciales. En effet, l'objectif principal de la comptabilité analytique étant la détermination du coût et prix de revient, ces derniers ne peuvent être approfondis dans l'entreprise commerciale du fait du manque d'élément venant s'incorporer dans les coûts et prix de revient. Les entreprises industrielles ont la possibilité de manœuvrer avec les composantes des coûts en compressant les charges pour les amoindrir et par conséquent, elles aboutissent à élever considérablement le bénéfice.

La comptabilité analytique est utilisée par les entreprises industrielles, agricoles, les transports, les grands magasins.

#### **1.3.2 Relation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale**

Le résultat analytique devrait correspondre au résultat de la CG. En outre, le résultat des deux comptabilités ne sont pas égaux, et ce pour les raisons suivantes <sup>6</sup>:

- Les charges de la CA ne sont pas toutes incorporables ; il y'a des charges incorporables à la comptabilité de gestion, d'autres ne le sont pas : il s'agit des charges non incorporables ;
- Certaines charges non prises en compte par la CG, sont retenues par la comptabilité de gestion : il s'agit des charges supplétives.

Il y a lieu, en fin d'année, de faire un rapprochement entre la CG et la comptabilité de gestion pour vérifier les égalités suivantes :

---

<sup>6</sup>Z. Arab : « la comptabilité analytique dans une entreprise – rôle et objectifs », rapport de stage d'expertise comptable, novembre 2000.

**Charges de la comptabilité de gestion = charges de la comptabilité générale – les charges non incorporables + les charges supplétives**

**Charges de la comptabilité générale = charges de la comptabilité de gestion + charges non incorporables – les charges supplétives**

**Résultat de la comptabilité générale = résultat analytique + produits non incorporables – charges non incorporables + charges supplétives**

Source : Z.Arabe : « la comptabilité analytique dans une entreprise – rôle et objectifs », rapport de stage d’expertise comptable, 2000.

Il est possible d’identifier un certain nombre de différences et de similitudes entre la CA et la CG.

Ce qui est détaillé dans le tableau suivant :

**Tableau 01 : Comparaison entre CG et CA**

<b>Critère de comparaison</b>	<b>Comptabilité générale</b>	<b>Comptabilité analytique</b>
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l’entreprise	Globale	Détaillée
Horizon	Passé	Présent – future
Nature des flux observés	Externes	Internes
Document de base	Externes	Externes et internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Economique
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + Direction	Tous les responsables
Nature de l’information	Précis – certifiée – formelle	Rapide – pertinente – approchée

Source :J. Margerin, G.Ausset, multimédia, 1990,p16.

**Section 02 : Notion de charge et de coûts**

Le calcul du prix de revient s'effectue à partir des charges sur une période donnée, il est donc important d'en connaître la nature exacte. Les charges de la comptabilité générale sont corrigées pour obtenir des charges à incorporer, celles que l'on souhaite intégrer dans les coûts ; Leur reclassement par destination et leur distinction selon les critères choisis « charges directes ou indirectes, fixes ou variables » déterminent la méthode d'analyse des coûts mis en œuvre. En tenant compte des différences d'incorporation sur charge : charges non incorporables et charges supplétives.

**2.1 Définition et classification du concept de charge**

L'analyse de calcul des coûts repose au préalable sur la connaissance fine des différents couts et charges qui existent et de leur nature, et pour cela on procède à la présentation de ces derniers.

**2.1.1 Définition du concept de charge**

Le mot « charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrées en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation, ou ses objectifs de production et de vente des biens et services<sup>7</sup>.

Sur le plan économique, la charge est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de la vente des biens et services.

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion... toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculées et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple »<sup>8</sup>.

**2.1.2 Classification des charges**

Dans ce point nous allons déterminer quelques classifications de charges liées à la comptabilité analytique.

---

<sup>7</sup>M. Hernard et J. Heim : « dictionnaire de la comptabilité », 4<sup>ème</sup> Edition la Villeguérin, Paris, 1993, p43.

<sup>8</sup>G. Mylon, « comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition, p10.

### **2.1.2.1 Classification par nature**

Cette distinction a des impératifs comptables dans le système comptable financier (SCF),

Le tableau de compte de résultat (TCR) répond à l'ensemble des charges d'exploitation, cette classification permet une analyse globale.

Les charges par nature seront reclassées, par fonction, par centre d'activité.

### **2.1.2.2 Classification par fonction**

On entend par fonction, production, distribution, l'ensemble des activités d'une entreprise peuvent ainsi être subdivisées suivant le rôle qu'elles jouent et les charges correspondantes réparties suivant les mêmes critères.

### **2.1.2.3 Classification par produit**

Pour une entreprise fabriquant plusieurs produits ou plusieurs types de produit il est de première importance de répartir les charges sur ces produits.

Pour savoir si tous sont rentables lorsque les prix de vente sont fixes indépendamment de la volonté des dirigeants de l'entreprise.

Pour fixer des prix de vente permettant de réaliser des bénéfices sur tous les produits lorsqu'on peut fixer le prix de vente.

### **2.1.2.4 Classification par commande**

Les entreprises au lieu de fabriquer des produits pour les vendre sur un marché, produisant parfois à la commande généralement pour des biens coûteux ayant des caractères particuliers. Une analyse des charges doit alors permettre de faire apparaître celles qui concernent chaque commande pour fixer le prix, pour déterminer si la réalisation de chacune entraîne un bénéfice ou une perte.

Que ce soit pour les produits ou les commandes, il apparaît d'ores et déjà qu'il serait intéressant de disposer d'une analyse prévisionnelle celle-ci peut être faite dans le cadre du calcul de coûts préétablis.

### **2.1.2.5 Classification par centre d'analyse**

Un centre d'analyse est une division de la comptabilité de l'entreprise dans laquelle sont analysés des éléments des charges indirectes préalablement à leur imputation aux comptes des produits intéressés.

Sachant qu'il est ouvert autant de centre d'analyse que la complexité de l'entreprise, ses activités, ainsi que les besoins d'information, conduisant à leur faire.

Un centre d'analyse correspond en principe à un centre de travail. Toutefois un centre de travail peut être scindé en plusieurs section : à chaque section correspond alors un centre d'analyse tout centre d'analyse est sauf exception rattaché à l'une des fonctions économiques assurées par l'entreprise.

Le classement fonctionnel des centres d'analyse avec SCF, il classe les fonctions en :

- Fonction, généralement communs à toutes les activités de l'entreprise : Administration, financement ;
- Fonctions généralement propres à une activité déterminée ; Etude technique et recherches, production, Distribution, Approvisionnement ;
- Fonctions généralement communes à plusieurs activités : Gestion personnel, gestion matérielle, Gestion des bâtiments, présentation connexe.

Cette répartition permet de mieux contrôler les charges et mettre en jeu la responsabilité.

## **2.2 Définition et caractéristiques du concept de coût**

En comptabilité analytique, toute entreprise industrielle doit assumer les différents coûts liés à tout produit final qui sera commercialisé sur le marché ciblés.

### **2.2.1 Définition du concept de coût**

Le coût est différent des charges accumulées sur un produit. Autrement dit « le coût est une accumulation de charge correspondants soit à une fonction ou une partie de l'entreprise, soit à un objet, une prestation de service à un stade autre que le stade final (la vente) »<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> A. Boughaba, « comptabilité analytique d'exploitation » édition Berti, 1998, P03

« Un coût est la valeur d'un ensemble de consommations dont le regroupement est utile à la prise de décision de la gestion »<sup>10</sup>.

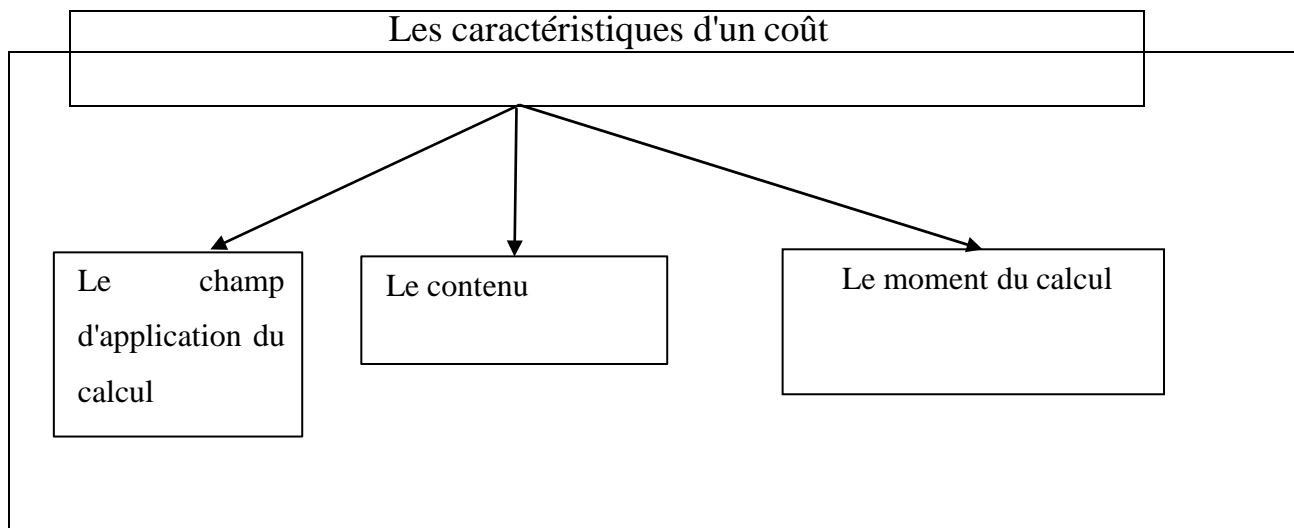
« Un coût représente la somme des ressources consommées par les activités nécessaires à la mise en œuvre du processus d'élaboration et d'exploitation d'un produit ou d'un service »<sup>11</sup>.

## 2.2.2 Caractéristiques des coûts

D'une manière générale, chaque type de coût se définit par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres <sup>12</sup>:

- Le champ d'application
- Le contenu
- Le moment de calcul

Figure N° 03 : Caractéristique de coût



Source : Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>ed</sup> Bréal, 2007, P18.

### 2.2.2.1 Le champ d'application du calcul d'un coût

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

<sup>10</sup>L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer, « contrôle de gestion », édition Berty, p31.

<sup>11</sup> P. Boisselier, « contrôle de gestion », édition Vuibert, p130.

<sup>12</sup>G.Melyon, « comptabilité analytique », 3<sup>ed</sup> Bréal, 2007, P18.

Les regroupements les plus usuels sont les suivants :

**Tableau 02 : Le champ d'application d'un coût**

Domaine d'application du coût	Nature du coût
Fonction économique	Approvisionnement, production, distribution, administration
Moyen d'exploitation	Magasin, usine, rayon, atelier, bureau
Activité d'exploitation	Unité de produit, famille de produit, stade d'élaboration du produit
Responsabilité	Directeur générale, directeur commercial, directeur technique
Autres	Région, canal de distribution, groupe de clients

Source : Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>ed</sup> Bréal, 2007, P18.

### 2.2.2.2 Le contenu d'un coût

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

Tableau 03 : Le contenu d'un coût

Coûts	Charges à prendre en considération
Coûts complets	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtenus en incorporant sans modification, toutes les charges courantes de la comptabilité générale : il s'agit du <b>coût complet traditionnel</b>.</li> <li>• Obtenus en incorporant les charges courantes de la comptabilité générale, mais après ajustement de certaines d'entre elles ou ajout en vue d'une meilleure expression économique des coûts : il s'agit du coût complet avec différences d'incorporation, ou <b>coût complet économique</b></li> </ul>
Coûts partiels	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtenus en incorporant seulement les charges qui varient avec la production ou la vente sans s'attacher à la proportionnalité : il s'agit du <b>coût variable</b>. Le coût variable ne comprend pas de charges « de structure » qui, elles, sont fixes pour la période de calcul considérée.</li> <li>• Obtenus en incorporant seulement les charges qui peuvent l'être immédiatement (sans calcul intermédiaire) ou « directement » à un produit. Il s'agit du <b>coût direct</b> qui retient à la fois les charges variables et les charges de structure directement incorporables.</li> </ul>

Source : Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>ed</sup> Bréal, 2007, Page19.

### 2.2.2.3 Le moment du calcul d'un coût

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

Tableau 04 : Le moment du calcul d'un coût

Coûts	Moment du calcul et objectifs
Coûts constatés	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ces coûts sont calculés postérieurement aux faits qui les ont engendrés. Ils permettent notamment d'établir des comparaisons avec ceux des périodes de calcul précédentes.</li> </ul>
Coûts préétablis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ces coûts sont calculés antérieurement aux faits qui les engendrent. Ce sont des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de «normes», d'objectifs, ou de simple <b>prévision</b>. Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par <b>coût standards, devis, budget de charges, coûts prévisionnels</b>.</li> </ul>

Source : Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>ed</sup> Bréal, 2007, Page19.

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

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

## 2.3 Typologie des charges et des coûts

Les types de charges et de coûts sont les suivants :

### 2.3.1 Les différentes et types des charges

Il existe plusieurs types de charges.

#### 2.3.1.1 Les différentes charges

- a. Les charges incorporables : sont des charges qui ont un lien patent avec l'activité, le produit ou le service considéré. Elles sont généralement récurrentes, dès lors qu'elles relèvent de l'exploitation ordinaire de l'entreprise.
- b. Les charges non incorporables : Ce sont les charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique ; elles sont ignorées par la comptabilité analytique parce qu'elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. On peut donner comme exemple l'amortissement des frais préliminaires. En général, toutes les charges non courantes constituent les charges non incorporables.
- c. Les charges supplétives : Ce sont des charges incorporées aux coûts bien qu'elles ne figurent pas en comptabilité générale pour des raisons juridiques et fiscales, l'introduction des charges supplétives dans les coûts justifiés comme l'exclusion des charges non incorporables par le souci de pouvoir effectuer des analyses comparatives dans le temps et dans l'espace. En effet, ces comparaisons permettent d'éliminer les différences provenant des structures financières (mode financement) et les différences provenant des structures juridiques (cadre juridique de l'entreprise). Il existe deux types de charges supplétives utilisés par les comptables :
  - La rémunération conventionnelle de l'exploitant.
  - La rémunération conventionnelle des capitaux propres

**Les charges de la comptabilité analytique = les charges de la comptabilité générale – les charges non incorporables + les charges supplétives.**

### 2.3.1.2 Les types de charges d'exploitation

Il existe deux classifications fondamentales<sup>13</sup> :

- Celles qui distinguent les charges directes des charges indirectes
- Celles qui distinguent les charges fixes des charges variables.

#### a. Charges directes et indirectes

Une charge est directe ou indirecte par rapport au produit réalisé dont on souhaite mesurer le coût.

##### – Charge directe

Les charges directes sont des charges qui peuvent être affectés en totalité au coût de production d'un produit ou d'une commande<sup>14</sup>.

Les principales catégories de charges directes sont les matières premières et les fournitures d'une part et, d'autre part, une partie des charges de personnel reconnue comme main d'œuvre directe.

##### – Charge indirecte

Les charges indirectes ne sont prises en compte dans le calcul du coût de production d'un produit ou d'une commande qu'après divers calculs de répartition. Elles peuvent, en effet, concerner plusieurs coûts différents<sup>15</sup>.

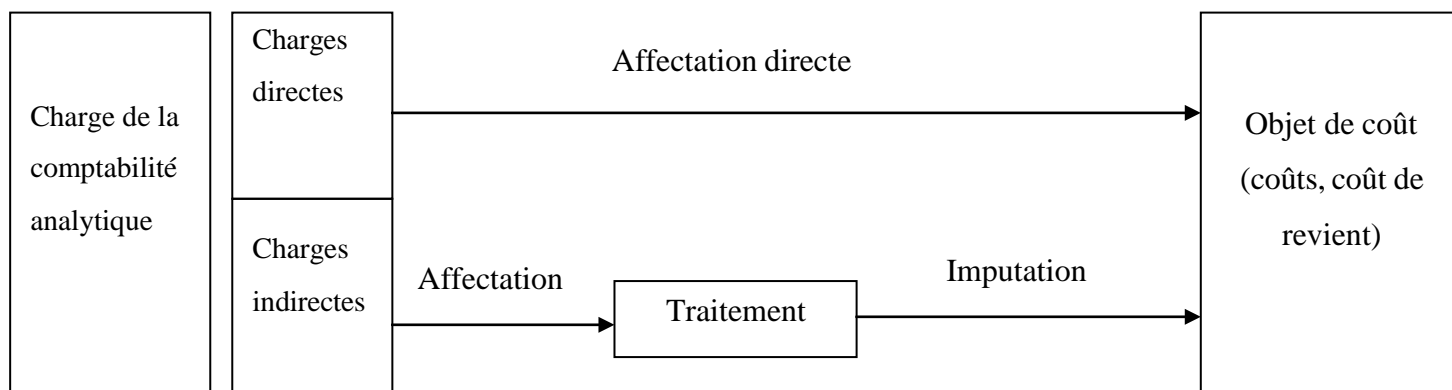
Il peut s'agir du salaire d'un contremaître qui a une activité technique générale, des dépenses d'entretien d'une machine utilisée pour la production d'articles divers...

<sup>13</sup>N. Arfaoui et A. Amrani : « Méthodes d'analyse des coûts » Edition du Management, Alger, 1991, P.20.

<sup>14</sup>B.Rebouh, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », octobre 1997, p16

<sup>15</sup> Idem

Figure N°04 : Affectation des charges de la CA



Source : Didier Leclère, comptabilité analytique, Analyse, prévision et contrôle des coûts Eyrolles Université 1991.

### b. Charges variables et fixes

Ce second critère de distinction des charges dénote leur comportement suite aux variations dans le niveau d'activité de l'entreprise (son volume de production)<sup>16</sup>.

#### – Les charges variables

Aussi appelées charges opérationnelles ou charges d'activité, ce type de charges varient selon le volume des ventes ou le niveau de production de l'entreprise. Parmi les charges variables, on cite : Les coûts de matières premières, les coûts de la main d'œuvre (salaires et cotisation.), les commissions-électricité, le coût de distribution.

#### – Les charges fixes

Les charges fixes, appelées aussi « charges de structure » (parfois de même charge du siège) sont des charges qui n'évoluent que très peu ç mesure que l'activité augmente dans des limites étroites (nouvel outillage, recrutement du personnel d'encadrement etc.) Parmi les charges fixes, on cite<sup>17</sup> : Les loyers, Assurance, Amortissement des immobilisations, Salaires de cadre administratif.

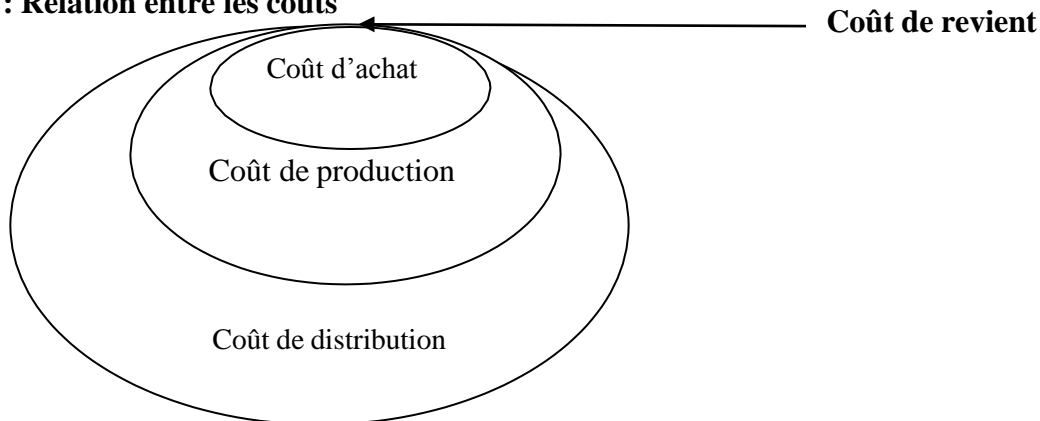
<sup>16</sup>N.Arfaoui et A. Amrani, Op cit. P21

<sup>17</sup>A.Cibert, « comptabilité analytique », DUNOD, paris, 1976, P11.

### 2.3.2 Les types des coûts

Selon le modèle du PCG, le coût complet est calculé selon une démarche dite hiérarchique, qui suit le déroulement du processus de production du produit ou du service : approvisionnement, production, distribution, et le coût de revient<sup>18</sup>.

Figure N°05 : Relation entre les coûts



Source : réalisé par nos soins à partir des cours de comptabilité analytique

#### 2.3.2.1 Coût d'achat

Le coût d'achat est constitué par l'ensemble des charges supportées pour réaliser l'achat des marchandises et des matières premières, mais également sont intégrés les coûts de stockage.

$$\text{Coût d'achat} = \text{Prix d'achat des marchandises ou des matières achetées} + \text{Frais d'achat}$$

Frais d'achat : charges directes et indirectes relatives à l'achat (frais de transport, d'assurance, taxes douanières, etc....).

#### 2.3.2.2 Coût de production

Le coût de production est constitué par l'ensemble des charges supportées en raison de la fabrication de produits ou services de l'entreprise. Il comprend :

- les charges directes pouvant être rattachées à un produit (ou service) :

<sup>18</sup> T.Aidili, B.Mouhoubi, « la comptabilité analytique : rôles et objectifs », université Abderahmane Mira de Bejaia, 2012/2013.

- Coût d'achat des matières consommées
- Coût de main d'œuvre directe (salaires et charges sociales correspondantes)
- Autres charges (entretien...)

- les charges indirectes de production via les centres d'analyse.

**Coût de production = coût d'achat des matières premières consommées + les frais de production  
(directes et indirectes)**

### 2.3.2.3 Coût de distribution

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

Le coût de distribution d'un produit peut comprendre :

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

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

**Le coût de distribution = les charges de distribution directes (étude de marché) + les charges de distribution indirectes.**

### 2.3.2.4 Le coût de revient

Le coût de revient est la somme des coûts qui correspond au stade final d'élaboration (coûts de distribution inclus) du produit ou service considéré.

- Dans le cas d'une entreprise commerciale : Le coût de revient comprend : Le coût d'achat des marchandises vendues (**coûts des achats + SI -SF**), Les coûts de la distribution des autres charges.
- Dans le cas d'une entreprise industrielle : Le coût de revient comprend : Le coût de production des produits finis vendus au CUMP le plus souvent, le coût de la distribution, les coûts hors production.

- Dans le Cas d'une entreprise prestataire de service : Le coût de revient comprend : Les charges de personnel, les coûts des fournitures, les dépenses de publicité, ...

**Coût de revient = coût de production des produits vendus + coût de distribution**

**Section 03 : Variation des stocks**

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

**3.1 Définition et types des stocks**

Vu son importance dans toute entreprise, le stock attire l'attention de bon nombre d'auteurs, ce qui explique l'existence de plusieurs définitions du concept « stock ».

**3.1.1 Définition des stocks**

« Le stock est une provision des produits en instance de consommation »<sup>19</sup>.

« Le stock est l'ensemble des marchandises accumulées en attente d'être transformées et / ou vendues »<sup>20</sup>.

« Le stock est une quantité de biens accumulés dans l'attente d'une utilisation, en vue d'harmoniser un flux d'entrée et un flux de sortie dont les rythmes sont différents »<sup>21</sup>.

« Le stock est la conséquence d'un écart entre un flux d'entrée et un flux de sortie sur une période de temps »<sup>22</sup>.

**3.1.2 Types de stocks**

On distingue 5 types de stocks qui sont présentés comme suit :

**3.1.2.1 Les stocks de marchandises**

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

---

<sup>19</sup>P. Zermatl: « La pratique de la gestion des stocks », Edition Dunod, Paris 1985, p.203.

<sup>20</sup>P. VizzaVona : « La gestion financière », 9ème Edition, Atoll, Paris 1985, p.226.

<sup>21</sup>A. Rossignol. « Gestion économie d'entreprise ».2nd Edition, Foucher 1997, p.100.

<sup>22</sup>J. Derrupe., « Les opérations de l'entreprise », Edition Economica, Paris 1992.p. 615.

### **3.1.2.2 Les stocks des matières premières**

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

### **3.1.2.3 Les stocks des matières consommables**

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

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

### **3.1.2.4 Stocks produits semi-finis**

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

### **3.1.2.5 Stocks des produits finis**

Ce sont des réserves des produits qui ont atteint le stade final du cycle de fabrication et qui sont prêts à la vente.

## **3.2 Définition et type d'inventaire des stocks**

Premièrement on donne une définition de l'inventaire des stocks et deuxièmement on passe à leurs types.

### **3.2.1 Définition de l'inventaire des stocks**

L'inventaire est le décompte manuel des quantités de marchandises stockées. Le but principal de ce décompte est de faire une comparaison entre le stock théorique (celui fourni

par le logiciel) et le stock physique, afin de desceller les différences de quantités, les erreurs d'adressage, les stocks dormants...

### **3.2.2 Types d'inventaire**

Selon la fréquence de décompte, on distingue trois types d'inventaires : l'inventaire permanent, l'inventaire tournant et l'inventaire annuel.

#### **3.2.2.1 L'inventaire permanent**

L'inventaire permanent que l'on appelle aussi « inventaire informatique » consiste à comptabiliser en permanence les entrées et les sorties et de connaître ainsi le stock à disposition, c'est le décompte des quantités disponibles en stock immédiatement après chaque entrée de marchandise et chaque sortie de marchandise. C'est une méthode d'inventaire adapté particulièrement pour les stocks dont les quantités par référence sont petites et les unités stockées sont faciles à dénombrer. Les logiciels qui offrent la possibilité d'effectuer de telles écritures donnant lieu à deux opérations de saisie à chaque occasion :

- Lors d'une entrée d'une marchandise : saisie des quantités entrées et saisie de stock final.
- Lors d'une sortie d'une marchandise : saisie des quantités sorties et saisie de stock restant.

#### **3.2.2.2 L'inventaire annuel**

L'inventaire annuel est le comptage de toutes les quantités en stock et dans tous les magasins à la fin de chaque exercice comptable. Il est réclamé par les contrôleurs financiers lors du calcul des soldes de gestion.

#### **3.2.2.3 L'inventaire tournant**

L'inventaire tournant est le comptage périodique et planifié des stocks sur l'année. Dans la pratique, il se révèle comme une meilleure alternative aux inventaires permanents et annuels. Avec un inventaire tournant, des listes d'articles classés sont fournis à des périodes bien définies et le décompte des quantités disponibles pour chacune des listes se fait plusieurs fois durant l'année. Les inventaires tournants permettent particulièrement de :

- Alléger, voire supprimer la pratique d'un inventaire annuel (trop lourd, pénible et très coûteux lorsque l'arrêt des opérations s'avère indispensable durant cette période).
- Eviter la rupture des stocks critiques. Ce sont des articles dont le manque engendre des conséquences graves sur les opérations (arrêt de la production, goulets d'étranglement, pertes des ventes, annulation de commandes...).
- Eviter de conserver trop longtemps les erreurs d'écritures.

### **3.3 Valorisation des stocks**

La valorisation des stocks concerne toutes les entrées et sorties du stock, transfert effectué entre les stations et les réintégrations.

#### **3.3.1 Valorisation des entrées et sorties en stock**

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

##### **3.3.1.1 Valorisation des entrées en stock**

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

##### **3.3.1.2 Valorisation des sorties en stock**

Pour la valorisation des mouvements de sorties de stocks, nous avons le choix entre différentes méthodes ci-dessous<sup>23</sup> :

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

---

<sup>23</sup>R. Paturel, « comptabilité analytique », édition EYROLLES, Paris, 1987, P 13.

### A. La méthode de coût unitaire moyen pondéré

Nous pouvons procéder au calcul de CUMP par deux variantes :

#### – Le CUMP après chaque entrée

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

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

$$\text{CUM}\cdot\text{P (après chaque entrée)} = \frac{\text{Valeur du Stock initial} + \text{Valeur de l'entrée}}{\text{Quantités initiales} + \text{Quantité de l'entrée}}$$

#### – Le CUMP à la fin de la période

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

$$\text{CUMP (fin de période)} = \frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{l'ensembles valeur des entrées}}{\text{Quantité initiales} + \text{ensembles Quantité des entrées}}$$

### B. La méthode d'épuisement des lots

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

#### – La méthode FIFO (First in First out)

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

La méthode FIFO a l'avantage de rapprocher la valeur du stock de la valeur de renouvellement au fur et à mesure de l'épuisement des lots anciens mais elle a l'inconvénient de baisser les coûts en cas d'inflation donc augmenter le bénéfice fiscal. (voir annexe N° 01)

– **La méthode LIFO (last in first out)**

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

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

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

Pour bien expliquer la valorisation des stocks concerne toutes les entrées et sorties du stock on va illustrer avec les calculs suivants <sup>24</sup>:

La société X constate les mouvements des stocks suivants au cours du mois de février 2021 :

01Février	Stock	100 articles à 10 DA
05 Février	Sortie	50 Articles
13 Février	Entrée	150 Articles à 12 DA
18 Février	Sortie	80 Articles
28 Février	Entrée	200 Articles à 13 DA

Déterminez le niveau du stock final

- Par la méthode CMUP après chaque entrée
- Par la méthode du CMUP à la fin de l'année
- Par la méthode du FIFO
- Par la méthode du LIFO

<sup>24</sup> <https://www.tifawt.com/exercice-comptabilite-analytique/exercice-corrige-methode.FR>

❖ **Par la méthode CMUP après chaque entrée**

DATES	Entrée			Sortie			Stocks		
	Qté	Pu	Mt	Qté	Pu	Mt	Qté	Pu	Mt
1/02	100	10	1000				100	10	1000
5/02				50	10	600	50	10	500
13/02	150	12	1800				200	11.5	2300
18/02				80	11.5	960	120	11.5	1380
28/02	200	13	2600				320	12.44	3980
<b>TOTAL</b>	<b>450</b>	<b>12</b>	<b>5400</b>	<b>130</b>		<b>1560</b>	<b>320</b>	<b>12.44</b>	<b>3980</b>

❖ **Par la méthode CMUP fin de période**

DATES	Entrée			Sortie			Stock		
	Qté	Pu	Mt	Qté	Pu	Mt	Qté	Pu	Mt
1/02	100	10	1000				100	10	1000
5/02				50	12	600	50		
13/02	150	12	1800				200		
18/02				80	12	960	120		
28/02	200	13	2600				320		
<b>TOTAL</b>	<b>450</b>	<b>12</b>	<b>5400</b>	<b>130</b>	<b>12</b>	<b>1560</b>	<b>320</b>	<b>12</b>	<b>3840</b>

❖ Par la méthode FIFO

Dates	Numéro Du bon	Entrée			Sorties			Stock			
		Qté	Pu	Mt	Qté	Pu	Mt	Lot	Qté	Pu	Mt
1/02	(SI) Lot A	100	10	1000				Lot A	100	10	1000
5/02	Sortie Lot A				50	10	500	Lot A	50	10	500
12/02	Entrée Lot B	150	12	1800				Lot A Lot B	50 150	10 12	500 1800
18/02	Sortie Lot A Lot B				50 30	10 12	500 360	Lot A Lot B	0 120		0 1440
28/02	Entrée Lot C	200	13	2600				Lot B Lot C	120 200	12 13	1440 2600
<b>TOTAL</b>		<b>450</b>		<b>5400</b>	<b>130</b>		<b>1360</b>		<b>320</b>		<b>4040</b>

❖ Par la méthode LIFO

Dates	Numéro Du bon	Entrée			Sorties			Stock			
		Qté	Pu	Mt	Qté	Pu	Mt	Lot	Qté	Pu	Mt
1/02	(SI) Lot A	100	10	1000				Lot A	100	10	1000
5/02	Sortie Lot A				50	10	500	Lot A	50	10	500
12/02	Entrée Lot B	150	12	1800				Lot A Lot B	50 150	10 12	500 1800
18/02	Sortie Lot B				80	12	960	Lot A Lot B	50 70	10 12	500 840
28/02	Entrée Lot C	200	13	2600				Lot A Lot B Lot C	50 70 200	10 10 13	500 840 2600
<b>TOTAL</b>		<b>450</b>		<b>5400</b>	<b>130</b>		<b>1460</b>		<b>320</b>		<b>3940</b>

3.3.2

Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks

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

Tableau 05 : Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks

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

Source : SAHRAOUI Ali, « comptabilité analytique », édition BERTI, Alger, 2004, P30

**Conclusion**

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

Ainsi que la comptabilité analytique permet de connaître les coûts pour avoir des bases de décisions rationnelles, évaluer certains éléments du bilan pour valoriser certains postes de bilan, expliquer les résultats pour faire des choix (savoir pourquoi on perd et pourquoi on gagne) et calculer les écarts pour engager à temps des actions correctives en vue d'atteindre les objectifs.

# **Chapitre II**

## **Le calcul du coût de revient comme base de la comptabilité analytique**



### Introduction

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts : le système des coûts complets et le système des coûts partiels.

Le système des coûts complets (telle que la méthode des centres d'analyse, anciennement dénommée méthode des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité.

Cette méthode est fondée sur la distinction « coûts directs /coûts indirects » et consiste à affecter l'ensemble des coûts directs et des coûts indirects à travers d'un processus de répartition et de déversement.

Le système des coûts partiels (Direct Costing) est fondé sur la distinction « coûts variables/ coûts fixes ». Il permet de réaliser de façon simple des études de coûts pertinentes sur des services ou des activités, sans les biaiser par des éléments liés à l'ensemble de la structure.

**Section 01 : La méthode du coût complet**

Dans cette première section nous donnerons la définition et méthode de calcul du coût complet et du centre d'analyse et enfin les intérêts et limites de cette méthode.

**1.1. Définition et méthodes du coût complet**

Le coût complet 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 jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente, permettent d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé. L'analyse des coûts complets, c'est déterminer en quelque sorte si le projet à envisager ou non.

**1.1.1. Définition du coût complet**

La méthode du coût complet consiste à affecter et ou imputer toutes les charges au coût des produits. C'est la démarche la plus ancienne mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

La démarche comprise, l'étude des cas d'utilisation et des limites de la méthode pourra être envisagée. A chaque date du cycle de production d'un bien ou d'un service correspond un calcul et un niveau de coût<sup>25</sup>.

**1.1.2. Méthode du coût complet**

La méthode des coûts complets est très ancienne puisque l'on retrouve des exemples à partir du XVI<sup>e</sup> siècle<sup>26</sup>. Au départ, le problème était relativement simple lorsque la quasi-totalité des coûts étaient directs (matière première ou main d'œuvre). Mais avec l'évolution de l'industrie caractérisée par : d'importants investissements, intégration verticale et horizontale, la naissance d'un véritable capitalisme, et l'augmentation des frais fixes de structure, se posent de nouveaux problèmes : l'augmentation considérable de la part des charges indirectes et une diminution des charges directes, entraîne une complexité dans la maîtrise de l'entreprise (un ensemble plus rigide, perte de la souplesse dû à l'importance des charges fixes). Ces problèmes ont été à l'origine de débats en Grande Bretagne et en France. La méthode des

---

<sup>25</sup>E. Margotteau, « contrôle de gestion », édition ellipse, paris 2001 p 41.

<sup>26</sup>A. BURLAUD, C. SIMON, « comptabilité de gestion », P11.

coûts complets à entériné ces débats car elle cherche à associer un idéal de précision et une rigueur réglementaire.

### 1.2. Définition et mise en œuvre des méthodes du centre d'analyse

Le coût complet d'un produit ou service est composé des charges directes propres à ce produit ou service et d'une cote part de charges indirectes. S'il est relativement facile de déterminer les charges directes, la répartition des charges indirectes nécessite un traitement. On utilise généralement la méthode des centres d'analyse pour la répartition des charges indirectes, le but est d'obtenir rapidement le coût exact d'un produit.

#### 1.2.1. Définition du centre d'analyse

Le centre d'analyse est une division d'ordre comptable de l'entreprise dans laquelle sont groupé, préalablement à leur imputation aux coûts des produits, les éléments de charges indirectes.

Le centre d'analyse peut correspondre :

- Soit à une **division fictive** de l'entreprise, division qui équivaut alors souvent à une fonction, comme le financement, l'administration, la sécurité, la gestion de personne.
- Soit à une **division réelle** de l'entreprise, division qui équivaut alors souvent à un service ; on parle alors de **centre de travail**, tels l'atelier X, l'atelier Y, le service distribution.

Nos exemples n'ont qu'un caractère indicatif car tel type de charge correspondant à une division réelle dans une entreprise peut correspondre à une division fictive dans une autre<sup>27</sup>.

#### 1.2.2. Mise en œuvre des méthodes du centre d'analyse

Il existe trois mises en œuvre des méthodes du centre d'analyse.

##### 1.2.2.1. La répartition primaire et répartition secondaire

La répartition primaire : est l'attribution des charges indirectes aux centres principaux aux auxiliaires :

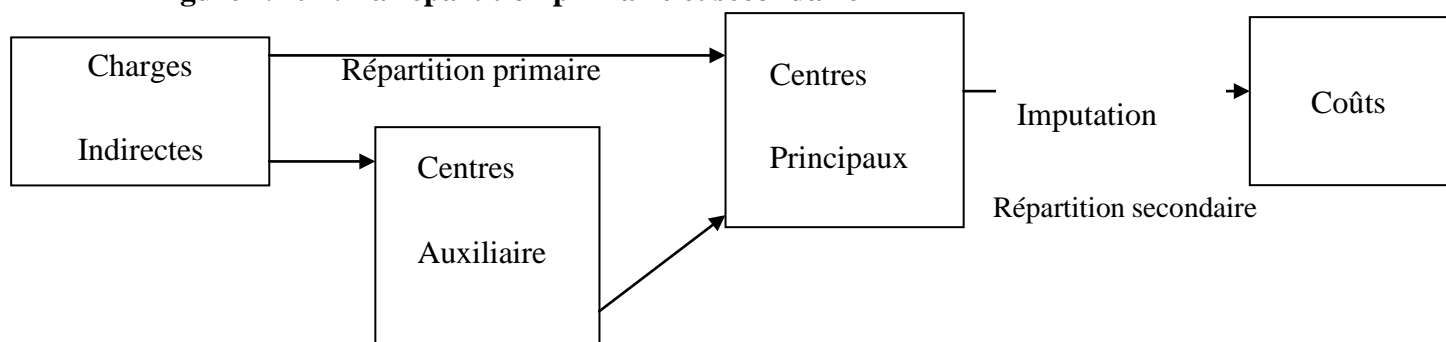
---

<sup>27</sup>G.Goujet, C.Raulet, comptabilité analytique et contrôle de gestion Tome1, 4<sup>ème</sup> édition p29.

- Par affectation si l'on dispose de moyens de mesure des consommations de charges par nature pour chaque centre (exemple : la consommation d'électricité mesurée par compteur).
- Par répartition si l'on utilise des clés de répartition entre les centres (exemple la répartition de l'électricité proportionnellement aux nombres d'ampoules ou aux surfaces, en l'absence de compteurs par centres).

La répartition secondaire : est la répartition des prestations des centres auxiliaires entre les centres principaux.

Figure N° 01 : La répartition primaire et secondaire



Source : G.Goujet, C.Raulet, comptabilité analytique et contrôle de gestion Tome1 p36.

### 1.2.2.2. Cessions de prestations entre centres auxiliaires

Les centres auxiliaires fournissant des prestations aux centres principaux mais éventuellement aussi à d'autres centres auxiliaires

### 1.2.2.3. Choix des unités d'œuvre

Ce choix est fondamental. Il convient de trouver une unité telle que le montant des charges soit fonction du nombre de ces unités.

Le choix peut dans certains cas s'appuyer sur une étude statistique de corrélation.

**1.3. Intérêts et limites de la méthode du coût complet**

Si le coût complet apporte aux gestionnaires des informations utiles aux décisions de gestion, il comporte des limites qui sont dues aux coûts complets et des limites inhérentes aux modèles des centres d'analyses<sup>28</sup>.

**1.3.1. Intérêts du coût complet**

- La méthode du coût complet est la seule qui aboutisse au coût de revient puis au résultat par produit, famille de produits ou activité. Elle permet donc au gestionnaire de connaître la participation de chaque produit, famille de produit ou activité à la rentabilité de l'exploitation.
- Le coût complet est un des indicateurs qui permettent de définir la politique de prix. En fonction du coût de revient, la politique commerciale de l'entreprise, de l'état du marché et de la concurrence, le prix de vente peut être éventuellement ajusté.
- Les entreprises qui travaillent sur devis doivent être en état de construire un coût complet prévisionnel pour un projet ou une commande.
- Les postes de stocks et d'immobilisation fabriqués par l'entreprise pour elle-même figurant au bilan doivent être évalués au coût complet.

**1.3.2. Limites du coût complet**

- La limite principale du coût complet tient dans l'approximation que représente l'imputation des charges indirectes. Si cette approximation est supportable lorsque le processus productif et l'organisation du travail limite le volume des charges indirectes, elle compromet la variété 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 réel, connu à posteriori, est lourd à établir.
- 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.

---

<sup>28</sup> S. Boukssessa, « la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne », thèse doctorat en science commerciales, 2009/2010.

- 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.

---

**Section 02 : La méthode du coût partiel (coût marginal)**

Dans cette section, nous allons présenter le système de calcul des coûts partiels (coût marginal) qui englobe la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes, la méthode de direct costing, la méthode des coûts marginaux et la méthode des coûts spécifiques.

**2.1. La méthode du coût marginal**

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaire à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité. « On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire, le coût de la dernière unité produite et vendue. Concrètement, on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancée en réalité »<sup>29</sup>.

**2.1.1. Les objectifs de la méthode du coût marginal**

Parmi les objectifs, on peut citer<sup>30</sup> :

- De comparer le coût marginal au chiffre d'affaires supplémentaire ;
- Eclairer la décision de développement envisagé ;
- Déterminer l'économie marginale ;
- La réduction des activités, qui entraîne une diminution des charges variables ;
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux ;
- Déterminer l'optimum de productivité et de rentabilité.

**2.1.2. La mise en œuvre de la méthode du coût marginal**

Pour mettre en œuvre cette méthode, on doit suivre les étapes suivantes :

---

<sup>29</sup>Dubrulle, D. Jourdain, op cit, Page 269

<sup>30</sup>B. Meunier: « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5<sup>ème</sup> édition, paris, 2011, P.136

**- Première étape : calcul du coût marginal**

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

**Où**

**Coût marginal = dérivée du coût total.**

**- Deuxième étape : calcul de la recette marginal et le résultat marginal.**

La recette marginale, c'est le chiffre d'affaires supplémentaire procuré par la dernière unité vendue :

**Le résultat marginal = recette marginale – coût marginal**

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

**2.1.3. Les avantages et les inconvénients de la méthode du coût marginal**

La méthode du coût marginal a des avantages et des inconvénients.

**2.1.3.1. Les avantages de la méthode du coût marginal**

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

**2.1.3.2. Les inconvénients de la méthode du coût marginal**

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

**2.2. La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué**

La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celle des coûts variables. Elle impute, à chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coût spécifique (du produit) qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées charges communes à l'entreprise.

**2.2.1. Principe de la méthode du coût variable**

Le principe de la méthode se rapproche de celui du coût variable simple par sa conception, à la seule différence que pour pallier l'inconvénient de la non prise en compte des charges fixes, la méthode fait intervenir par ligne de produits non seulement les charges variables, mais aussi les charges fixes applicables à chacune d'entre elles (charge fixes directes) étant donné que certaines charges fixes sont propres à un produit alors que d'autres sont communes.

**2.2.2. Mise en œuvre de la méthode du coût variable**

Les étapes de la mise en œuvre de la méthode sont identiques à celle du coût variable simple, à la seule différence que nous devons déterminer en plus d'une marge sur coût variable, « une marge sur coût variable spécifique (MCVS) ou marge de contribution à la couverture des charges fixes ». Cette dernière se calcul de la manière suivante :

$$\text{MCVS} = \text{MCV} - \text{CFs}$$

Cet indicateur est appelé « marge de contribution », car il sous-entend que pour qu'un produit donné contribue positivement à la couverture des charges fixes communes et au résultat de l'entreprise, il doit tout d'abord couvrir la totalité des charges qu'il engendre : c'est-à-dire liée à son activité propre (charges variables), ainsi que celles liées à sa structure propre (à savoir : charges fixes directes ou spécifiques).

### **2.2.3. Les avantages et les inconvénients de la méthode du coût variable**

Parmi les avantages et inconvénients liés à cette méthode, nous trouvons :

#### **2.2.3.1. Les avantages de la méthode du coût variable**

- Elle permet de prendre des décisions techniques et commerciales, en plus de pouvoir fournir des arguments pour les décisions d'abandon de certaines activités : étant donné que la connaissance des marges sur coût spécifique permet d'apprécier leur incidence sur la rentabilité globale ;
- La méthode est fiable, objective et plus complète que son prédécesseur (en l'occurrence la méthode du coût variable simple), mais reste toutefois moins complète que celle des coûts complets ;
- La méthode s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme ;
- La méthode permet l'étude des causes de variations des coûts unitaires, ainsi que les simulations commerciales et les prévisions.

#### **2.2.3.2. Les inconvénients de la méthode du coût variable**

- La méthode présente des difficultés d'application liées à la ventilation des charges, car la distinction entre charges fixes et variables n'est pas évidente, et leur ventilation entre les activités doit aussi tenir compte de l'identification des charges fixes directes ;
- Les stocks sont généralement sous-évalués par rapport à leur coût complet, et ne peuvent servir à la valorisation comptable ;
- Les coûts découlant de cette méthode, ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix à long terme.

### 2.3. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite<sup>31</sup>. Cette méthode s'attache à neutraliser la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle<sup>32</sup>.

#### 2.3.1. Principe de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes

La méthode de l'imputation rationnelle de charge fixe a pour but d'imputer au coût, des charges fixes proportionnelles, ce qui permet d'éliminer l'incidence de la variation de volume d'activité ou les quantités produites sur les coûts pour qu'ils soient comparables dans l'espace et dans le temps<sup>33</sup>.

Elle repose sur la détermination au préalable :

- Du niveau normal d'activité ;
- Du niveau réel d'activité.

Ainsi, sur la base de ces deux paramètres, un coefficient ou un taux d'imputation rationnelle (CIR) est déterminé par la formule suivante :

$$\text{CIR} = \text{Activité réelle} / \text{Activité normale} = \text{AR} / \text{AN}$$

- Charges fixes imputées (CFI)

$$\text{CFI} = \text{CF} * \text{CIR}$$

- Sous activité =  $\text{AR} < \text{AN}$        $\longrightarrow$        $\text{CF} > \text{CFI}$ .
- Sur activité =  $\text{AR} > \text{AN}$        $\longrightarrow$        $\text{CF} < \text{CFI}$ .

<sup>31</sup>P. Piget , « comptabilité analytique », 4ème édition, 2003, P147.

<sup>32</sup>M. Gervais , « contrôle de gestion », 7ème édition, ECONOMICA, Paris, 2000, p115.

<sup>33</sup>AD.Toudjine «l'analyse des coûts dans l'entreprise», office des publications universitaires, ben-Aknoun Alger, 2005, p105.

**2.3.2. La démarche de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes**

Quatre étapes principales peuvent être distinguées :

- Première étape : Elle consiste à distinguer les charges fixes de l'ensemble des charges au sein de chaque centre d'analyse.
- Deuxième étape : La détermination du coefficient d'imputation rationnelle.
- Troisième étape : Le calcul des charges fixes imputées en multipliant les charges fixes réelles par le coefficient d'imputation rationnelle.

$$CFi = CFR * CIR$$

- Quatrième étape : Calculer la différence entre les charges fixes imputées et les charges fixes réelles.

**2.3.3. Avantages et inconvénients de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes**

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes a des avantages et inconvénients.

**2.3.3.1. Les avantages de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes**

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

**2.3.3.2. Les inconvénients de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes**

- Une difficulté peut exister pour l'évaluation des charges fixes, en particulier pour ventiler les charges semi-variables en distinguant la partie fixe de la partie variable ;
- La détermination des taux d'activité peut parfois être délicate ;
- La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes appliquée aux charges indirectes dans les différents centres d'analyse accroît la complexité du tableau de répartition.

---

---

### Section 03 : La méthode du coût préétabli (coût standard)

Dans cette dernière section nous présenterons les catégories du coût préétabli, puis nous montrons la méthode du coût préétabli et ces objectifs, et en dernier nous donnerons les avantages et les inconvénients de cette méthode.

#### 3.1. Définition et catégories de la méthode du coût préétabli

C'est pour remédier aux défauts des coûts historiques que théoriciens et praticiens ont été amenés à introduire un outil répondant mieux aux besoins de la gestion : le coût préétabli.

##### 3.1.1. Définition de la méthode du coût préétabli

La valorisation du programme de production impose le calcul de coût préétablis. Le plan comptable général en donne la définition suivante : « coût évalué a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts ».

Il s'agit donc d'établir pour une activité normale de l'entreprise, des coûts prévisionnels considérés comme normaux, en vue de calculer par la suite d'éventuels écarts entre coûts constatés et coûts préétablis<sup>34</sup>.

« Le plan comptable générale donne la définition suivante : 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 »<sup>35</sup>.

##### 3.1.2. Catégories de la méthode du coût préétablis

Les coûts préétablis peuvent être déterminés de diverses manières et, suivant les cas, leur appellation change. On parle de :

- Coût standard : lorsque les coûts préétablis sont calculés à partir d'une analyse de l'objet et du travail nécessaire faite par les services techniques (bureau des méthodes), c'est-à-dire d'une analyse « à la fois technique et économique ». Le coût standard présente généralement le caractère d'une norme.

---

<sup>34</sup>G.Goujet, C.Raulet, comptabilité analytique et contrôle de gestion, Tome2, 5<sup>ème</sup> édition p43.

<sup>35</sup>P. Pieget, comptabilité analytique et contrôle de gestion, édition 6, p125.

- Coût budgété : lorsque les éléments des coûts sont tirés d'un budget d'exploitation établi à l'avance pour une certaine période.
- Coût moyen prévisionnel : lorsque les éléments des coûts préétablis sont dégagés des périodes comptables antérieures.

Le choix du type de coût dépend des produits et de l'organisation générale de la gestion prévisionnelle<sup>36</sup>.

### 3.2. Les méthodes et objectifs des coûts préétablis

Dans ce point on va voir les méthodes et les objectifs.

#### 3.2.1. Les méthodes du coût préétabli

Un coût prévisionnel ou coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaires de diverses natures. Les charges standards, comme les coûts réels, peuvent être ventilées :

- En charges directes et charges indirectes, lorsqu'il est question de la méthode des centres d'analyse ;
- En charges fixes et charges variables, lorsqu'il s'agit d'études de variation d'activité ou de rentabilité ;
- Les coûts et prix de revient standards peuvent être calculés aux différents stades successifs du cycle de production et de distribution : approvisionnement, production et distribution.

#### 3.2.2. Objectifs de la méthode du coût préétabli

Le calcul de coût préétabli permet <sup>37</sup>:

- De déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;
- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de comptes infra-annuels ;

---

<sup>36</sup>G.Goujet, C.Raulet, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Tome2, 5<sup>ème</sup> édition p44.

<sup>37</sup>T. Saada. : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, P.151-152

- L'utilisation des standards et écarts est nécessairement décentralisée ;
- De contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre coût standard et coût réel) ;
- Gagner du temps dans le calcul des coûts réels ;
- De mesurer les performances.

### 3.3. Avantages et inconvénients de la méthode du coût standard

Cette méthode a des avantages et inconvénients.

#### 3.3.1. Les avantages de la méthode du coût standard

On reconnaît au système des coûts standards les mérites suivants<sup>38</sup> :

- Il permet la « détection des zones sensibles » du processus de production. C'est un système général d'alerte, de prévention contre l'inefficacité et d'orientation des mesures correctives ;
- Il est de nature à « provoquer des réductions de coûts » ;
- Il « facilite la prise de décision » ;
- Les coûts standards constituent un référent dans le cadre de l'élaboration d'une politique des prix.

#### 3.3.2. Les inconvénients de la méthode du coût standard

- Rigidité des standards, leurs révisions se font qu'à chaque changement de période et encore quelques fois de manière discontinue ;
- Si l'on ajuste trop souvent les standards (trop de révisions), cette flexibilité risque de ne plus mettre en évidence un écart significatif. La mesure de la performance perd de son intérêt ;
- Utilisé comme moyen de management, par sa nature contraignante, il est source de pression et moteur de résistance des individus.

---

<sup>38</sup>AD.Toudjane, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », édition N.R.A, p 115.

### Conclusion

La comptabilité analytique comme présentée dans le présent chapitre est un outil indispensable au pilotage d'une organisation car, à travers ces méthodes d'analyse des coûts, elle aide les dirigeants à donner des bases pour les décisions de gestion, elle constitue donc un aide à la prise de décision.

Pour accomplir sa mission, la comptabilité analytique procèdera à une analyse des coûts par différentes méthodes.

La méthode du coût complet permet à l'entreprise d'évaluer les coûts des différents produits, ce qui permet, en les comparant avec leur prix de vente, de déterminer les résultats.

La méthode du coût variable qui ne prend en compte que certaines charges est un aide à la décision dans la mesure où elle permet de reconnaître la marge réalisée par chaque produit ou activité.

La méthode de l'imputation rationnelle quant à elle, est un mode de traitement des charges fixes, elle ne retient dans le calcul des coûts de revient que le montant des charges fixes qui correspond à l'activité réelle « coût fixe rationnel », on aura alors un coût de revient rationnel.

Le coût marginal consiste à étudier la variation des charges en fonction d'une variation d'activité et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global.

Les coûts standards sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent. Ils serviront de prévisions et permettront de prendre des mesures correctives après calcul et analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

Nous allons voir maintenant la place de la comptabilité analytique dans l'entreprise ENIEM Unité froid.

**Chapitre III**  
**Pratique de la comptabilité**  
**Analytique au sein de**  
**I'ENIEM**



### **Introduction**

Le contrat de réalisation du complexe d'appareils ménagers (CAM) a été signé le 21 /08/1971 pour un montant de 400 millions dinars, les travaux de génie civil ont été entamés en 1972 et la réception définitive des bâtiments et des équipements a été en 1977.

Le complexe d'appareils ménagers (CAM) a débuté son activité par la fabrication des Réfrigérateurs petits modelés avec un effectif de 665 travailleurs et elle a réalisé un chiffre d'affaires de 236millions de dinars à la fin de l'année.

Dans le cadre du développement économique et sociale, L'ENIEM a procédé en 1986 à l'extension de son activité par l'acquisition des nouveaux équipements pour la fabrication des réfrigérateurs grand model et des cuisinières ainsi son chiffre d'affaires passa à 500 millions de dinars. On peut résumer les faits survenus marquants le développement et l'évolution (CAM) depuis sa création jusqu'à nos jours comme suit : **(voir annexe N°02)**

### **Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil d'ENIEM**

L'organisme général de l'ENIEM est présenté comme suit :

#### **1.1 Présentation et l'organisation de l'entreprise ENIEM**

La présentation de l'organisme d'accueil est aussi une phase importante car elle nous permettra de prendre connaissance du domaine dont lequel l'organisme souhaite améliorer son fonctionnement.

##### **1.1.1 Situation géographique de l'ENIEM**

L'ENIEM est implanté dans la zone industrielle d'oued-Aissi, elle se situe sur la route reliant de Tizi-Ouzou est la commune de Tizi-Rached, elle s'étale sur une superficie de 55 hectares et elle relève administrativement de la commune de Tizi-Rached, Daïra de Larbraa Nath Irathen.

##### **1.1.1.1 Objet social**

Le champ d'activité de l'entreprise ENIEM consiste en la conception, la fabrication et la commercialisation d'électroménagères, ainsi que la prise en charge de la fonction de service après ventes (SAV).

##### **1.1.1.2 Objectifs de L'ENIEM**

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

- Le meilleur maitre des coûts de production ;
- L'amélioration de la capacité d'études et de développement ;
- La valorisation du potentiel humain du complexe ;
- Le renforcement de la sécurité des installations et des infrastructures ;
- Le maintien de l'effort de formation et de communication ;
- L'amélioration du design des réfrigérateurs pour satisfaction du marché ;
- L'augmentation de la production et l'accroissement du chiffre d'affaires ;
- Contribution au développement social et économique au niveau régional et au niveau national.

### **1.1.1.3 Missions principales de L'ENIEM**

L'ENIEM est l'une des entreprises stratégiques sur le plan économique du pays puisqu'elle participe à l'augmentation du produit intérieur brute (PIB).

Sa mission est d'assurer Le montage, Les développements et la commercialisation des appareils ménagers, le développement et la recherche dans le domaine des branches clés de l'électroménager notamment :

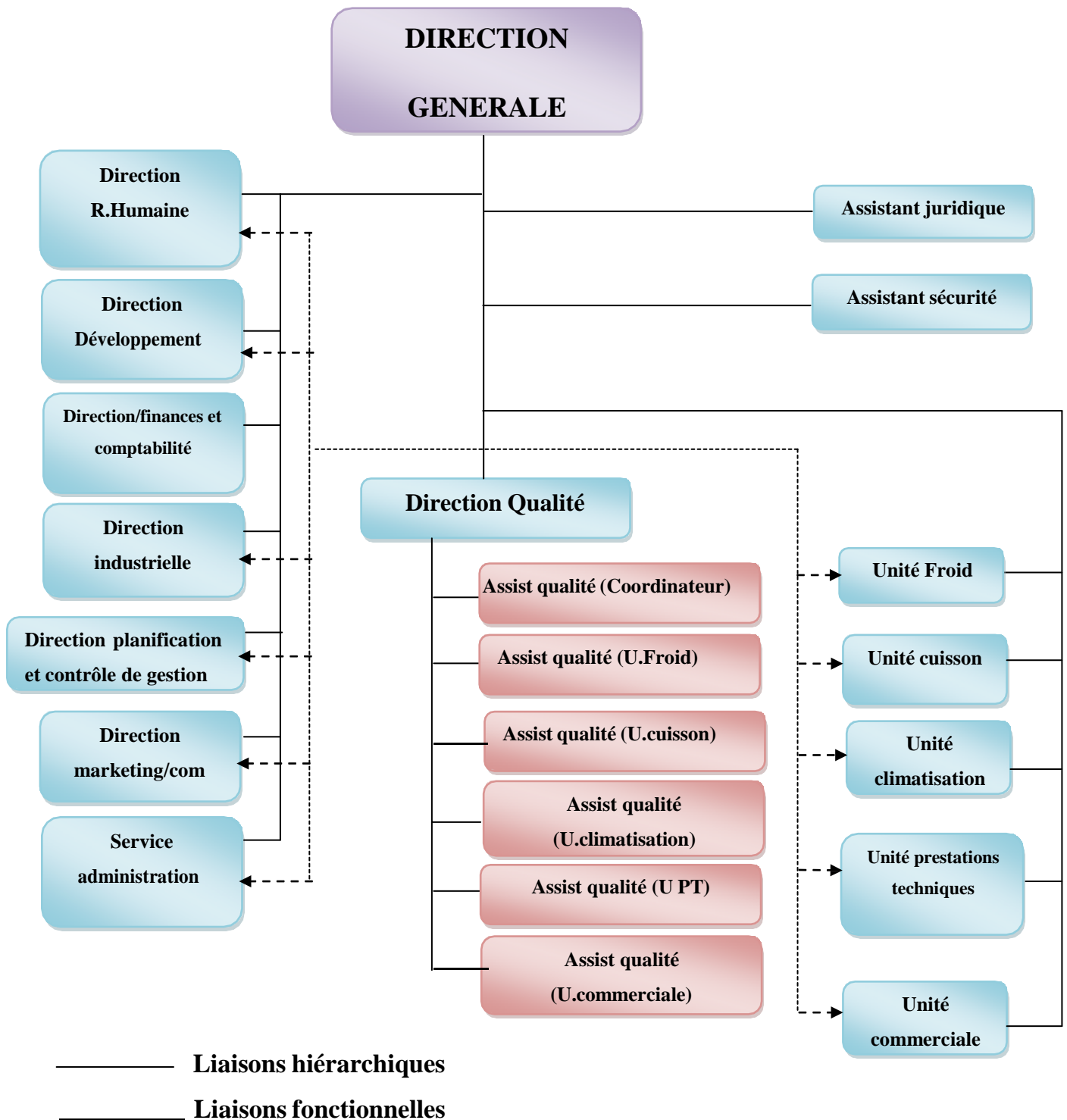
- Appareils de réfrigération ;
- Appareils de climatisation ;
- Appareils de cuisson ;
- Petits appareils ménagers (PAM).

### **1.1.1.4 L'organisation de L'ENIEM**

L'organisation de l'ENIEM a connu une évolution avec le développement de gamme d'activité.

La structure de L'ENIEM dans sa configuration actuelle se compose comme suit :

**1.1.2 L'organigramme général de l'ENIEM (Figure N° 01)**



Source : Document interne ENIEM

### **1.1.3 Les composants de L'ENIEM**

L'entreprise ENIEM est composée de :

#### **1.1.3.1 La direction générale**

La direction générale est responsable de la stratégie et du développement de l'entreprise. Elle exerce son activité hiérarchique et fonctionnelle sur l'ensemble des directions et unités.

#### **1.1.3.2 Les directions centrales**

L'entreprise se compose des directions suivantes :

- La direction des finances et comptabilité ;
- La direction du développement ;
- La direction des ressources humaines ;
- La direction planification et contrôle de gestion ;
- La direction de l'administration et la direction de l'exploitation : qui gère les unités de production (froid, cuisson et climatisation) et l'unité prestation technique.

### **1.2 Les Unité de L'ENIEM**

Il existe plusieurs unités à l'ENIEM qui sont comme suit :

#### **1.2.1 L'unité commerciale**

Cette unité est chargée de la commercialisation des produits de l'entreprise et assure le service après-vente à sa clientèle.

Parmi ses activités :

- Le marketing ;
- La vente des produits fabrique ;
- Assurer le service après-ventes ;
- La gestion des stocks.

### **1.2.2 L'Unité Froid**

La mission de l'unité froid est de produire et développer les produits de froid domestique.

Parmi son activité :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtement de surface (peinture, plastification) ;
- Injection plastique et polystyrène ;
- Fabrication de pièce métallique (condenseurs, évaporation) ;
- Isolation, thermoformage et assemblage.

### **1.2.3 Unité cuisson**

L'effectif de cette unité est de 438 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 (4 modèles de cuisinières sont fabriqués).

Donneur de licence : techno gaz- Italie- (99)

### **1.2.4 Unité de climatisation**

Effectifs de l'unité 230. Le potentiel industriel de climatisation est constitué des matières suivantes :

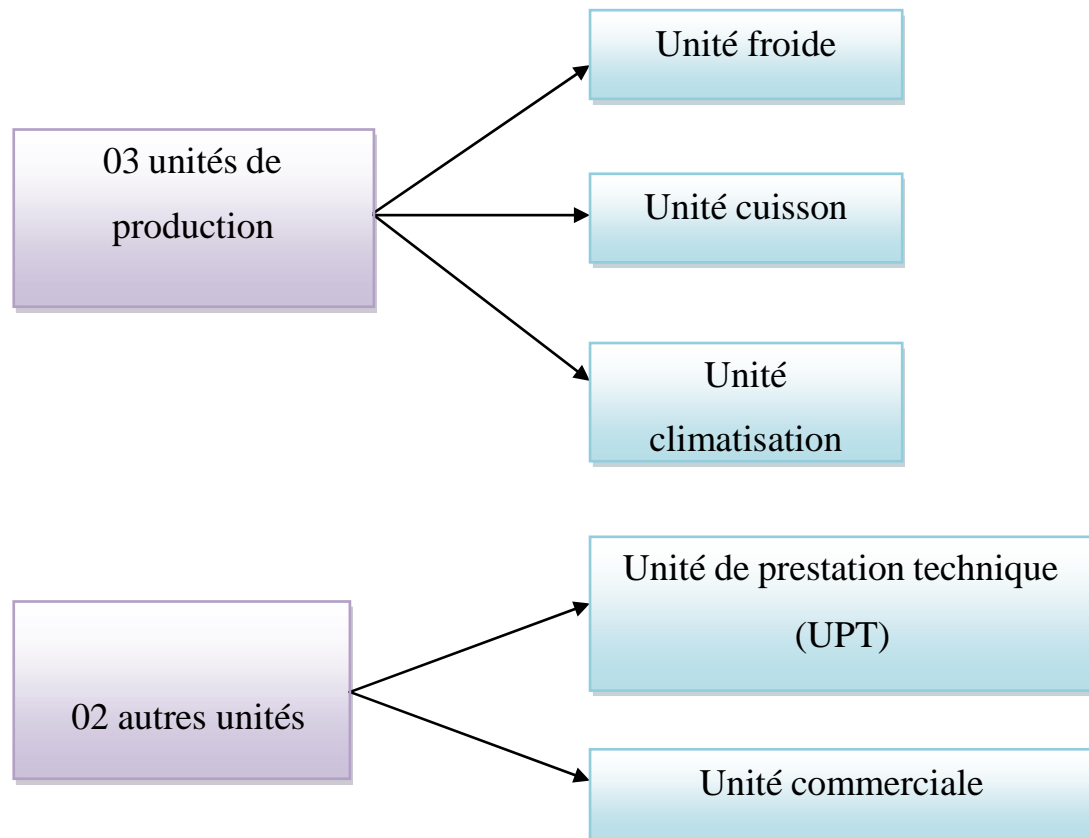
- Transformation de tôles et tubes (presse - soudeuse - plieuse...) ;
- Traitement et revêtement de surface (peinture) ;
- Assemblage produits (montage final) composé de lignes de montage (chaîne climatisation, stylo et fenêtre et chaîne pour autre produit RGB chauffe bain) ;

- Les capacités installées sont de 60 000 appareils par an. Pour les climatisations types fenêtre et Splysystème en deux équipes ;
- Donneur de licence : Air Conditionné (AC)- France 1977 cette unité procède également des capacités installées pour la fabrication de :
- Chauffage à gaz butane catalytique 50 000 appareils par an ;
- Comptoir et armoires frigorifiques.

### 1.2.5 Unité prestations techniques

Elle réalise des travaux ou prestations techniques pour le compte des autres unités ou pour des clients externes.

Figure N° 02 : Les activités de l'entreprise



Source : Document interne ENIEM

### **1.2.6 Filiale MILIANA (unité sanitaire)**

Elle fabrique du matériel sanitaire (baignoire, évier, lavabo...) elle est acquise par l'entreprise ENIEM en l'en 2000, elle n'entre pas dans le champ de certification de l'entreprise.

L'unité lampe de MOHAMMADIA (ULM) qui a démarré en janvier 1979 pour fabriquer des lampes d'éclairage domestiques ainsi que les lampe de réfrigérateurs sont devenue filiale à 100 ENIEM le premier janvier 1997.

### **1.3 Présentation de L'Unité Froid : (Unité d'accueil)**

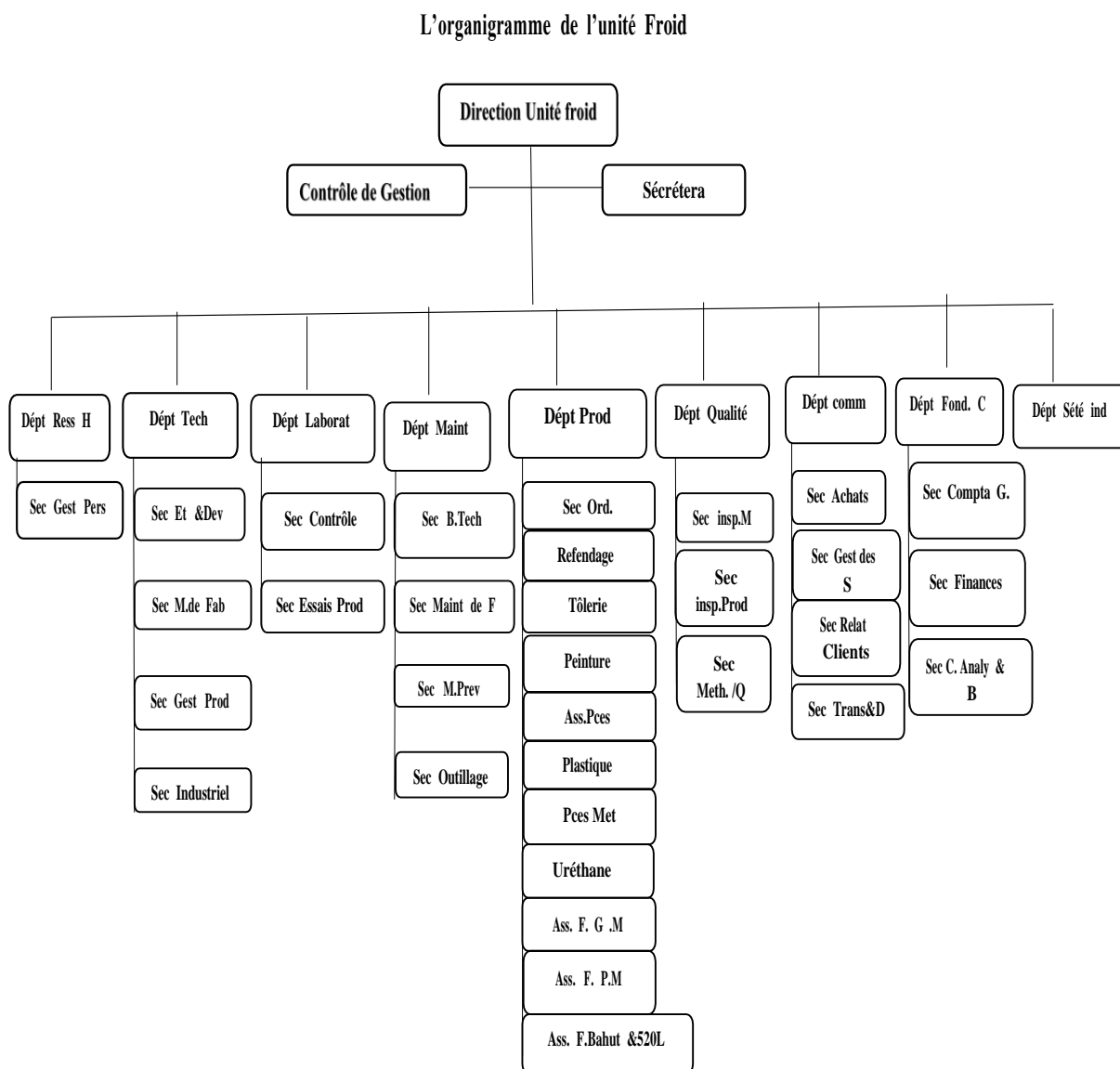
C'est une unité qui produit des réfrigérateur et congélateur de différent modèles, elle dispose d'un potentiel important et un effectif de 1176 travailleurs.

#### **1.3.1 Composantes de L'Unité Froid**

L'Unité froid est structurée de sept départements qui sont tutelle de direction de celle-ci Chaque département est composé en un certain nombre de service, chaque service est identifié par code (numéro). (Voir plan cadre de l'unité froid).

Parmi ces différents départements, nous somme intéresser à développer le département finance et comptabilité ou notre stage pratique s'est déroulé.

**Figure N° 03 : L'organigramme de l'unité Froid**



### 1.3.2 Composante du département finance et comptabilité

Le département finance et comptabilité est composé de :

#### 1.3.2.1 Service finance

Le responsable de ce service est chargé de coordonner toutes les opérations financières relatives au bon fonctionnement de la structure à savoir :

- Gestion des ressources financières ;
- Suivi des dépenses et des recettes enregistrées par la banque
- Montage des dossiers de crédits ;

- Suivi des contrats financiers ;
- Ouverture de suivi de l'endettement interne et externe.

Ces service et subdivisé en deux sections qui sont :

- Section gestion de trésorerie ;
- Section financement et contrôle des dépenses.

### **1.3.2.2 Service de comptabilité générale**

Ce service a pour tâche, la tenue des opérations d'achats et de stocks et la centralisation des diverses opérations, il est composé de deux section à savoir :

- Section achats et stocks ;
- Section centralisation.

### **1.3.2.3 Section achats et stocks**

Elle a pour tâche la comptabilisation des opérations d'achats, et enregistre les opérations de consommation des matières premiers et autre matière et fournitures à base de bon de réception et consommation que lui fournit la comptabilité de matière.

Les différents journaux utilisés :

- Journal de trésorerie ;
- Journal de banque ;
- Journal de caisse ;
- Journal d'achat (importation et locaux) ;
- Journal de vente.

### **1.3.2.4 Section Centralisation**

Elle s'occupe essentiellement de la comptabilisation et de la centralisation des opérations comptables de l'unité qui sont les suivantes :

- Opération de trésorerie ;
- Opération de vente ;
- Opérations diverses ;
- Opération de banque.

En plus des opérations sous citées, elle états de synthèses périodiques : les journaux, le grand livre, la balance et le bilan.

### **1.3.2.5 Service comptabilité analytique**

L'activité de ce service est axée sur la détermination des coûts de production, le suivi de l'inventaire permanent des stocks et les suivis des matières et investissement, il est composé de deux sections :

- Section matières et investissements ;
- Section calcule des coûts et prix de revient.

### **1.3.2.6 Section marnières et investissement**

Les différentes taches assurées par cette section sont :

- L'exploitation et la mise à jour des nomenclatures par produits et par pièce ;
- L'inventaire permanent des matières et pièces de recharge ;
- L'enregistrement de différentes consommations ;
- Calcul des coûts matière des produits finis à base de nomenclature.

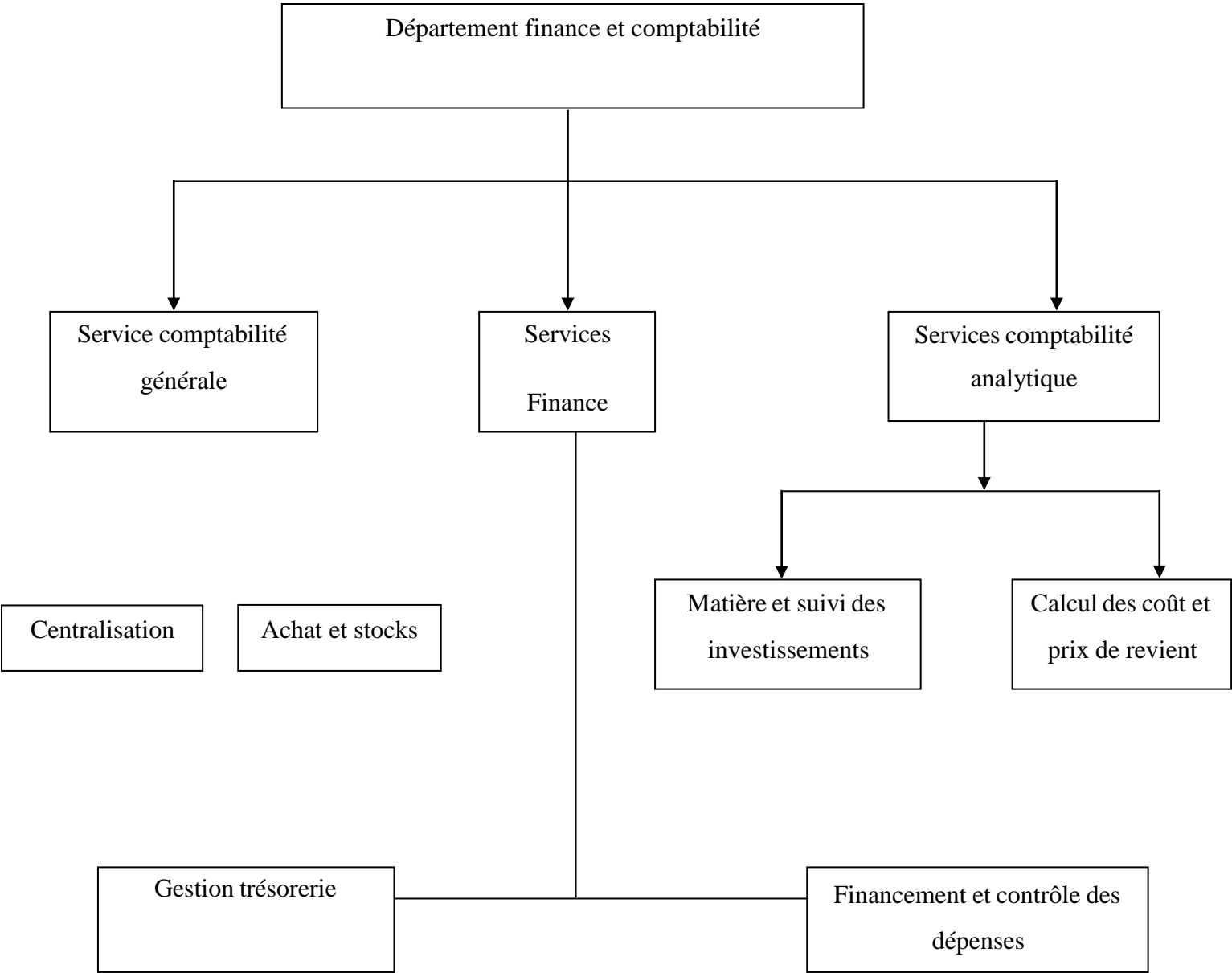
### **1.3.2.7 Section des coûts et prix de revient**

Les taches principales de cette section sont les suivants :

- L'exploitation et la mise à jour des gammes de fabrication ;
- La détermination des temps de production des pièces et des produits par centre de frais productif ;
- Le calcul des coûts et prix de revient des produits finis des pièces destinées à la vente ;
- Calcul des coûts horaires par centre de charge ;
- Exploitation des demandes de travail relatives aux prestations internes et inter unité (cesdernières font l'objet d'une facturation) ;
- Valorisation des bons de livraison concernant la pièce destinée à l'unité commerciale, service après-vente (SAV).

Pour bien éclairer la décomposition du département finance et comptabilité, nous vous exposant l'organigramme suivant :

**1.3.3 Décomposition du département finance et comptabilité (Figure N°04)**



Source : ENIEM 2018

### **Section 02 : présentation de la méthode de calcul utilisée à l'ENIEM**

Pour calculer le coût de production de ces produits, l'unité froid utilise la méthode des sections homogènes (coût complet).

Cette méthode consiste à diviser l'entreprise en centre de frais ou section.

#### **2.1 Découpage de la section**

Les centres de frais sont classés en deux types de section :

- Section principale ;
- Section auxiliaire.

##### **2.1.1 Les sections principales**

Ce sont les centres de production :

###### **2.1.1.1 Les centres de production**

Ce sont les ateliers de production :

- 741 : ateliers de refendage (découpage de la tôle) ;
- 742 : ateliers tôlerie (presses et soudure) ;
- 743 : ateliers peinture ;
- 744 : ateliers assemblage pièces (prépare les joins et les fils électricité) ;
- 745 : ateliers plastique (broyage et fabrication avec presses et autres) ;
- 746 : ateliers pièces métalliques (fabrication des pièces métalliques) ;
- 747 : ateliers uréthane (remplissage avec mousse) ;
- 748 : ateliers assemblage final grand modèle ;
- 749 : ateliers assemblage final petit modèle ;
- 770 : ateliers assemblage final bahut : montage de produit (produits finis).

### **2.1.2 Les sections auxiliaires**

Ce sont les sections dont les charges sont indirectement liées à la production. Chaque section regroupe un certain nombre de centre de frais dont les clés sont identiques.

En ce qui concerne l'unité froid, on retrouve les sections suivantes :

#### **2.1.2.1 Section administration**

Elle est composée de la direction de l'unité froid et STAF, département ressource humaines et département finance comptabilité :

- 700 : direction de l'unité froid ;
- 710 : service de gestion de personnel ;
- 711 : service gestion personnel ;
- 712 : service moyen communs ;
- 780 : département finance et comptabilité ;
- 781 : service de comptabilité générale ;
- 782 : service et finance ;
- 783 : service de comptabilité analytique.

#### **2.1.2.2 Section soutien technique**

Elle englobe le département technique, le département production et le département qualité hormis le service inspection matière (751) qui fait partie de centre approvisionnement :

- 720 : département technique ;
- 721 : service gestion produits ;
- 722 : service méthode de fabrication ;
- 723 : service études et développement ;
- 724 : service industriel ;

- 725 : département laboratoire ;
- 726 : service contrôle ;
- 727 : service essai
- 750 : département qualité ;
- 752 : service inspection produit ;
- 753 : service méthode qualité ;
- 740 : département production et ordonnance.

### **2.1.2.3 Section maintenance**

C'est le département maintenance qui regroupe les centres de frais.

- 730 : département maintenance ;
- 731 : service bureau technique ;
- 732 : service équipement de fabrication ;
- 733 : service équipement matériels productions ;
- 734 : service outillage.

### **2.1.2.4 Section approvisionnement**

Ce sont tous les centres dont l'activité est reliée aux achats des matières premières et leurs stockages.

Les centres d'approvisionnement sont :

- 751 : le service inspection matière ;
- 760 : le département commercial ;
- 761 : le service des achats ;
- 762 : le service gestion de stock ;
- 763 : le service clientèle ;

- 764 : le service transit et dédouanement.

### **2.2 Le recueil de charge**

On entend par recueillement des charges, l'exploitation des journaux (banque, caisse, cession....) relatifs aux charges enregistrées par la comptabilité générale et leur imputation analytique, c'est-à-dire par centre des frais afin de tirer une situation récapitulative des charges par compte et par centre de frais laquelle après ventilation des charges indirectes pour le calcul du coût de production.

Ces comptes principaux du S.C.F sont les suivants :

60 : achats consommés ;

61 : services extérieurs ;

62 : autres services extérieurs ;

63 : charges personnelles ;

64 : impôts et taxes, versements assimilés ;

65 : autres charges opérationnelles ;

66 : charges financières ;

68 : dotation aux amortissements, provisions et pertes de valeurs.

### **2.3 Les clés de répartitions des sections auxiliaires**

Les clés de répartition servent à répartir les charges des sections auxiliaires dans les sections principales. Elles sont révisées à chaque changement (effectifs, achat d'autres équipements nouveaux au processus de fabrication...)

Les clés de répartition des sections auxiliaires sont les suivantes :

#### **2.3.1 La section administration**

Elle est répartie sur les sections approvisionnement, département maintenance et la section soutien technique en fonction du nombre d'effectifs.

**Tableau N° 01 : la section administration**

<b>Désignation</b>	<b>Nombre d'effectifs</b>	<b>%</b>
Section approvisionnement	45	0.23936
Section département maintenance	64	0.34043
Section soutien technique	79	0.42021
<b>Total</b>	<b>188</b>	<b>1.0 100%)</b>

Source : réalisé par nos soins

### **2.3.2 Section département maintenance**

Elle est répartie en fonction du nombre d'heure de main d'œuvre valorise la section :

- 732 : service équipement fabrication ;
- 733 : service équipement matériels production ;
- 734 : service outillage.

**Tableau N° 02 : Section département maintenance**

<b>Désignation</b>	<b>HMOD</b>	<b>%</b>
732	4133.82	0.4184
733	2318.66	0.2347
734	3427.50	0.3469
<b>Total</b>	<b>9879.98</b>	<b>1.00 (100%)</b>

Source : réalisé par nos soins

### **2.3.3 Section soutien-technique**

Elle est répartie sur les sections de production en fonction du temps réel de présence de chacune de ces sections.

**Temps réel de présence = jours ouvrables\*7.5heures – l'absentéisme = le nombre d'heure travaillées pendant l'année pour une personne.**

**Tableau N°03 : Section soutien-technique**

Désignation	Temps réel de présence	%
741	18049.59	0.0211
742	68187.34	0.0798
743	68187.34	0.0798
744	86236.93	0.1009
745	54148.77	0.0634
746	64176.32	0.0751
747	114314.07	0.1338
748	174479.37	0.02042
749	103817.20	0.1215
770	102724.06	0.01202
<b>Total</b>	<b>854320.99</b>	<b>1.00 (100%)</b>

Source : réalisé par nos soins

### 2.3.4 Section 732 (service équipement de fabrication)

Elle est répartie sur les sections production en fonction du nombre d'heure main d'œuvre valorisé effectué pour le compte des sections principales de production.

**Tableau N°04 : Service équipement de fabrication**

Désignation	HMOD	%
741	840.00	0.2032
742	732.00	0.1771
743	561.50	0.13258
744	0	0
745	469.82	0.1137
746	1530.50	0.3702
747	0	0
748	0	0
749	0	0
762	0	0
770	0	0
<b>Total</b>	<b>4133.82</b>	<b>1.00 (100%)</b>

Source : réalisé par nos soins

### 2.3.5 Section 733 (service matériel production)

Elle est répartie sur les sections production en fonction du nombre d'heure main d'œuvre valorisé effectué pour le compte des sections principales de production.

Tableau N° 05 : Service matériel production

Désignation	HMOD	%
752	10.00	0.043
744	324.00	0.1397
745	3.00	0.0013
746	4.00	0.0017
747	282.16	0.1217
748	825.50	0.3560
749	447.00	0.1928
762	0	0
770	423.00	0.1824
<b>Total</b>	<b>2318.66</b>	<b>1.00 (100%)</b>

Source : réalisé par nos soins

### 2.3.6 Service 734 (service outillage)

Elle est répartie sur les sections production en fonction du nombre d'heure main d'œuvre valorisé effectué pour le compte des sections principales de production.

Tableau N° 06 : Service outillage

Désignation	HMOD	%
741	115.00	0.03355
742	528.00	0.15405
743	243.00	0.07090
744	262.50	0.7659
745	990.00	0.28884
746	210.00	0.06127
747	390.00	0.11379
748	237.00	0.06915
749	192.00	0.05602
762	36.50	0.01065
770	223.50	0.06521
<b>Total</b>	<b>3427.50</b>	<b>1.00 (100%)</b>

Source : réalisé par nos soins

### 2.3.7 Section approvisionnement

La clé de répartition est le coût matière des produits.

### **Section 03 : Procédure de calcul du résultat analytique**

Pour présenter la procédure de calcul du résultat analytique, on a pris l'exemple du réfrigérateur 240 L PB.

Le résultat analytique comprend les coûts suivants :

#### **3.1 Le coût matière (coût d'achat) et charge d'approvisionnement**

On commence par le calcul du coût de matière.

##### **3.1.1 Coût matière**

C'est un ensemble des composants stockés dans le magasin au niveau de la réception qui entrant dans la fabrication d'un produit final il est déterminé en valorisant au coût moyen pondéré (C.M.U.P mensuelle) pour déterminer un coût matière du produit.

La nomenclature : est un système de classification qui regroupe l'ensemble des pièces et des matières qui rentrent dans le produit par le stade de fabrication (pièce d'achat, pièce fabriquer) servant des références dans le cadre d'une activité professionnelle, industrielle ou d'une discipline donnée. (Voir annexe N° 03)

##### **3.1.2 Les charges d'approvisionnement**

La section d'approvisionnement est répartie sur les différents produits en fonction du coût matière de chacun de ces produits.

On distingue des charges d'approvisionnement directes et indirectes.

###### **3.1.2.1 Charges d'approvisionnements directes**

Ce sont les charges enregistrées durant l'exercice dans les centres de frais relevant de la fonction approvisionnement.

Elles sont déterminées par la formule suivante :

$$\text{Charges d'approvisionnements directes} = (\text{total des charges d'approvisionnements directes} / \text{coût matière total}) * \text{coût matière unitaire.}$$

## **Chapitre III      Pratique de la comptabilité analytique au sein de l'ENIEM**

- Le coût matière unitaire : c'est le coût matière d'un produit.
- Le coût matière global : c'est la somme des coûts matières de tous les produits fabriqués par l'unité Froid.

Les charges d'approvisionnements directes pour le réfrigérateur 240 L PB sont calculées comme suit :

- Total des charges d'approvisionnement directes = 31 005 884,56 DA
- Coût matière global = 1 089 781 295 DA
- Coût matière unitaire = 12030,9 DA

Les charges d'approvisionnements directes =  $(31005884.56 / 1089781295) * 12030.9 =$   
**342,297 DA**

### **3.1.2.2 Les charges d'approvisionnements indirectes**

Ce sont celles qui proviennent de la répartition secondaire, autrement dit c'est la cote part des charges imputables aux sections de la fonction approvisionnement.

Elles sont déterminées par la formule suivante :

**Charges approvisionnements indirectes = total des charges approvisionnements indirectes /  
coût matière total) \* coût matière unitaire.**

- Total des charges d'approvisionnements indirectes = 3 600 154,70 DA
- Les charges d'approvisionnement indirectes =  $(3600154.70/1089781295) * 12030,9 =$   
**39,745DA**

## **3.2 Charges de fabrication**

C'est l'accumulation des charges enregistrées dans les centres de production, on peut désigner pour chaque centre principal des charges directes et indirectes.

Avant de déterminer ces charges, on doit calculer le coût d'unité d'œuvre directe et indirecte pour chaque section principale.

### 3.2.1 Calcul d'unité d'œuvre directe

Le coût d'unité d'œuvre est calculé comme suit :

**Coût d'unité d'œuvre directe = total des charges directes de la section / nombre d'heure de travail de la section.**

**Tableau N° 07 : Représentatif de calcul du coût d'unité d'œuvre directe**

Désignation	Centre de frais	Total de charge directes	Nombre d'unité d'œuvre (HMOD)	Coût de l'unité d'œuvre
<b>Réfrigérateur 240 L PB</b>	741	14 704 508,66	2244,17	6 552,32
	742	51 981 916,66	7204,37	7 215,33
	743	59 853 542,54	3313,03	18 066,09
	744	52 372 175,77	7692,54	6 808,17
	745	61 157 603,85	6991,87	8 746,95
	746	48 130 466,31	7487,01	6 428,53
	747	50 489 349,22	4069,66	12 406,27
	748	97 420 901,50	13730,22	7 095,36
	749	54 433 801,52	7660,22	7 106,03
	770	64 091 951,07	19234,65	3 332,11
<b>Total</b>		<b>554636217.1</b>	<b>79627,74</b>	<b>6965.36</b>

Source : réaliser par nos soins

### 3.2.2 Calcul d'unité d'œuvre indirecte

Le coût d'unité d'œuvre indirecte est calculé comme suit :

**Coût unité d'œuvre indirecte = total des charges indirectes de la section / nombre d'heure de travail de la section.**

**Tableau N°08 : Représentatif de calcul du coût d'unité d'œuvre indirecte**

Désignation	Centre de frais	Total des charges indirecte	Nombre d'unité d'œuvre (HMOD)	Coût de l'unité d'œuvre
<b>Réfrigérateur 240 L PB</b>	741	9 176 203,81	2244,17	4 088,91
	742	18 208 408,94	7204,37	2 527,41
	743	14 541 333,88	3313,03	4 389,13
	744	16 125 419,00	7692,54	2 096,24
	745	18 629 062,43	6991,87	2 664,39
	746	20 649 623,38	7487,01	2 758,06
	747	20 450 520,80	4069,66	5 025,11
	748	31 735 356,46	13730,22	2 311,35
	749	18 894 440,27	7660,22	2 466,57
	770	18 797 764,27	19234,65	977,29
<b>Total</b>		<b>187208133,24</b>	<b>79628,27</b>	<b>29304.46</b>

Source : réaliser par nos soins

### 3.2.3 Charges de fabrication directes

Les charges de fabrication directes sont données par la formule suivante :

**Charges de fabrication directes = coût d'unité d'œuvre direct de la section \* temps de passage du produit dans la section.**

Le temps du passage du produit 240 L PB dans chaque section

Illustré à travers l'exemple suivant :

Centre de frais 743

Temps du passage du réfrigérateur 240 L PB = qté produite \* temps unitaire

=630\*0,2107= **132,741 DA.**

## **Chapitre III Pratique de la comptabilité analytique au sein de l'ENIEM**

**Tableau N° 09 : Le calcul des charges de fabrication directe et indirecte du réfrigérateur 240L PB**

Désignation	60	61	62	63	64	65	66	67	68	TOTAUX
Total des charges directes	1735.44	1484.27	0.029736	3692.94	0	278.599	0	0	893.21	8084.21
Total des charges indirectes	326.68	283.323	7.7038	1747.64	0.0397	0	63.442	0	86.553	2515.39
Total des charges de fabrication	2062.133	1767.593	7.734	5440.585	0.040	278.599	63.443	0.000	979.765	10599.891

Source : réaliser par nos soins.

### **3.2.4 Charges de fabrications indirectes**

Les charges de fabrications indirectes sont données par la formule suivante :

**Charges de fabrications indirectes = coût d'unité d'œuvre indirecte de la section \* temps de passage du produit dans la section.**

### **3.3 Coût de production et charges de distributions**

On commence d'abord par calculer le coût de production puis les charges de distribution.

#### **3.3.1 Coût de production**

Il est calculé par l'addition de toutes les charges.

**Coût de production d'un réfrigérateur 240 L PB = coût matière unitaire + charges de fabrications directes et indirectes + charges d'approvisionnements directes et indirectes + autres frais (frais de sièges)**

## Chapitre III      Pratique de la comptabilité analytique au sein de l'ENIEM

**Tableau N°10 : Calcul du coût de production.**

Produit	Coût matière	60	61	62	63	64	65	66	68	Frais de siège	Total
240L PB	12030.9										
Charges approvisionnement direct		32.469	65.556	36.025	103.450	32.429	0	0	96.337		
Charges approvisionnement indirecte		8.269	9.179	0.450	21.029	0.003	0	4.892	2.098		
Total des charges approvisionnements		40.738	74.736	36.475	124.480	32.432	0	4.892	98.435		
Charges de fabrication directe		1735.73	1484.27	0.0297	3692.94	0	278.599	0	893.211		
Charges de fabrication indirecte		326.689	238.323	7.7038	1747.64	0.0397	0	63.442	86.553		
Total des charges de fabrication		2062.13	1767.59	7.7336	5440.58	0.0397	278.599	63.442	979.764		
Coût de production	12030.9	2102.87	1842.32	44.209	5565.06	32.472	278.59	68.334	1078.20	134.164	<b>23177.14</b>

Source : réaliser par nos soins.

- Coût matière unitaire = 12030.9 DA
- Charges de fabrications directes et indirectes = 979,7646699 DA
- Charges d'approvisionnements directes et indirectes = 98,43586846 DA
- Autres charges (frais de sièges) = 134,1649431 DA

---

Coût de production du réfrigérateur 240 L PB = **23177,14728 DA**

### 3.3.2 Charges de distributions

Les charges de distributions sont calculées comme suit :(voir annexe N° 04)

#### 3.3.2.1 Charges de distributions

**Total des charges de distribution = total des charges de l'unité commerciale \* pourcentage de l'unité froid.**

Total de charges de distribution = 302 952 857,73 \* 0.47 = **142 387 843,13DA**

#### 3.3.2.2 Coefficient de la distribution

**Coefficient = charges de distribution / chiffre d'affaires global.**

Coefficient = 142 387 843,13 / 1 440 584 191,22 = **0.09884**

**Charge de distribution = chiffre d'affaires \* coefficient**

Charge de distribution = 13 480 393,50 \* 0.09884 = **1332406,788DA**

#### 3.3.2.3 Calcul du coût de revient

**Coût de production = coût de production unitaire \* la quantité**

Coût de production = 23177,14728 \* 630 = **14 601 604,50DA**

**Coût de revient = coût de production + charge de distribution.**

Coût de revient = 14 601 604,50 + 1332406,788 = **15 934 011,29DA**

#### 3.3.2.4 Résultat analytique

**Résultat analytique = chiffre d'affaires – coût de revient**

Résultat analytique = 13 480 393,50 - 15 934 011,29 = **-2 453 617,79 DA**

### **Conclusion**

Le résultat analytique est négatif dans l'activité de l'entreprise ENIEM ce qui indique plusieurs problèmes potentiels. Cela est dû au résultat de coûts et de charges de production élevés, d'une baisse des ventes, de problèmes de gestion, et d'autres facteurs. Il est essentiel pour ENIEM d'analyser en profondeur les raisons de ce résultat négatif afin de prendre des mesures correctives et de rétablir la rentabilité de l'entreprise. Cela pourrait impliquer des réductions de coûts, des stratégies marketing plus efficaces, ou des changements dans la gestion financière. Une analyse approfondie est nécessaire pour comprendre les causes sous-jacentes de cette situation et élaborer un plan d'action approprié.

# **Conclusion générale**



La comptabilité analytique de gestion s'intéresse aussi à l'analyse des performances pour le développement de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'informations internes et d'aide à la prise de décisions, utilisées par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique.

Il n'est pas à démontrer l'importance de l'information comptable, en tant que composante principale dans le système d'information global de l'entreprise. Elle devient un support de communication de l'entreprise avec ces partenaires et son environnement interne et externe. La pertinence des informations données par la comptabilité analytique de gestion constitue une condition nécessaire pour réaliser ses objectifs. La comptabilité analytique, permet de connaître le coût de revient des différents produits et prestations de l'entreprise et de dégager ainsi la rentabilité de chaque objet étudié. En tant qu'outil essentiel de gestion, la comptabilité analytique permet à l'entreprise de connaître ses coûts et ses résultats, de fixer et de modifier ses prix de vente et de prendre la décision d'investir.

En tant que système d'informations internes destiné à quantifier, d'analyser les flux internes et à les diffuser à tous les responsables de l'entreprise pour prendre les décisions qui leur incombent, la comptabilité analytique devient donc, un outil d'aide à la prise de décisions sur le plan interne et externe pour l'amélioration de l'image de marque de l'entreprise, de sa compétitivité, de son développement continu et donc de sa survie.

Dans notre travail, nous avons étudié dans le premier chapitre, le détail de comptabilité analytique ou de gestion qui fournit des informations sur les conditions d'exploitation des ressources internes de l'entreprise.

La conception et la mise en place d'un système de comptabilité de gestion, adapté aux besoins de la gestion et du contrôle de l'entreprise, suppose la définition claire de l'ensemble des besoins d'information comptable de l'organisation. Ces besoins, extrêmement variables d'une organisation à l'autre, portent le plus souvent essentiellement sur trois grands rôles de la comptabilité analytique :

- Calculer le coût de revient des produits pour satisfaire aux exigences légales en matière d'évaluation des stocks pour l'établissement du bilan et de détermination du résultat de l'exercice ;

- Fournir aux responsables opérationnels une information sur le coût des opérations et unités organisationnelles dont ils ont la responsabilité ;

- Fournir aux cadres et dirigeants l'information comptable pertinente dont ils ont besoin dans l'analyse de décisions stratégiques relatives à la politique de produits, la politique de sous-traitance, les relations avec les clients et les fournisseurs....

Pour répondre à ces problèmes, la comptabilité analytique utilise plusieurs outils ou méthodes de calcul des coûts. Et comme on a pu le voir tout au long du deuxième chapitre de ce travail, chaque méthode de calcul des coûts est plus ou moins bien adaptée pour apporter une réponse aux différents problèmes de gestion. Face à un problème déterminé, il convient de bien choisir le type de coût qui permet d'aboutir aux meilleures solutions.

Le troisième chapitre de ce travail est porté sur la place de la comptabilité analytique dans l'entreprise.

L'entreprise Nationale des Industries de l'Électroménager ENIEM, est une entreprise industrielle qui dispose d'un système d'information comptable constitué des deux branches de comptabilité. Elle tient une comptabilité générale conformément aux dispositions légales et qui lui sert d'un outil de gestion de l'information comptable et permet d'élaborer des états financiers. Elle tient également une comptabilité analytique pour calculer les coûts de revient de ses produits fabriqués.

ENIEM est une entreprise qui a mis en place un système de comptabilité analytique, dont les principales caractéristiques ont été présentées dans le troisième chapitre, dans le but de fournir une information comptable destinée à l'utilisation interne. Cette information portera essentiellement à fournir des bases d'évaluation de certains éléments du bilan (les stocks).

La contrainte retrouvée par ce système était la difficulté dans la définition exacte des charges de production qui constituent le coût de revient complet, surtout en matière de charges indirectes.

Le système de comptabilité analytique mis en place par ENIEM a rencontré aussi des difficultés à produire des coûts pertinents pour informer la prise de décision stratégique, pour la raison de la complexité des processus de production et la diversité des produits.

Le système de comptabilité analytique est existant à ENIEM, il conviendra maintenant de le développer, pourquoi pas recourir à de nouveaux systèmes tels que le système de comptabilité par activité, fondé sur une représentation de la consommation des ressources de l'entreprise centrée sur son activité et ses processus.

En outre, en fonction du type de décisions à prendre, il est encore possible de déterminer d'autres coûts, tels que les coûts d'imputation rationnelle ou les coûts partiels.

Une bonne maîtrise du système de comptabilité analytique garantit la qualité du système d'information et de l'information produite pour l'aide à la prise de décision et au contrôle de gestion de l'entreprise.

# **Bibliographie**



### Ouvrage

1. **N. Arfaoui, et A. Amrani** : « Méthodes d'analyse des coûts » Edition du Management, Alger, 1991.
2. **A. Boughaba**, « comptabilité analytique d'exploitation » édition Berti, 1998.
3. **J. Brimson**, Feature costing: beyond ABC, journal of cost management, 1998.
4. **A. Burlaud, C. Simon**, comptabilité de gestion.
5. **A. Cibert**, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976.
6. **H. Culmain**, « comptabilité analytique », édition paris 1993.
7. **J. Derrupe**, « Les opérations de l'entreprise », Edition Economica, Paris 1992.
8. **L. Dubrulle & D. Jourdain** « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris, 2007.
9. **F. Engel, F. Kletz**, cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005.
10. **G. Goujet, C. Raulet, C. Raulet**, comptabilité analytique et contrôle de gestion, Tome2, 5<sup>ème</sup> édition
11. **M. Gervais**, « contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
12. **L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer**, « contrôle de gestion », édition Berty.
13. **D. Leclère**, « comptabilité analytique, Analyse, prévision et contrôle des coûts », Eyrolles Université 1991.
14. **M. Hernard et J. Heim** : « dictionnaire de la comptabilité », 4<sup>ème</sup> Edition la Villeguérin, Paris, 1993.
15. **J. Margerin, G. Ausset**, multimédia, 1990.
16. **E. Margotteau**, « contrôle de gestion », édition ellipses, paris, 2001.

17. **G. Melyon**, « comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition, 2007.
18. **B. Meunier** : « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5<sup>ème</sup> édition, paris, 2011
19. **P. boisselier**, « contrôle de gestion », édition Vuibert.
20. **P. Pieget**, comptabilité analytique et contrôle de gestion, édition 6.
21. **P. Zermati** : « La pratique de la gestion des stocks », Edition Dunod, Paris 1985.
22. **R. Paturel**, « comptabilité analytique », édition EYROLLES, Paris, 1987.
23. **P. Piget**, « comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> édition, 2003.
24. **B. Rebouh**, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », France, octobre 1997.
25. **A. Rossignol**, « Gestion économie d'entreprise ». 2<sup>nd</sup> Edition, Foucher 1997.
26. **T. Saada et al** : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris.
27. **A. Sahraoui**, « comptabilité analytique », édition BERTY, ALGER 2004.
28. **A. Toudjine** « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, ben-Aknoun Alger, 2005.
29. **A. Toudjine**, l'analyse des coûts dans l'entreprise, édition N.R.A.
30. **P. Vizza Vona** : « La gestion financière », 9<sup>ème</sup> Edition, Atoll, Paris 1985.
31. **Z. Arab** : « la comptabilité analytique dans une entreprise – rôle et objectifs », rapport de stage d'expertise comptable, novembre 2000.

### Mémoires et travaux de recherche :

1. **Benkhaled, A. Tebakh**, « La comptabilité analytique un outil d'évaluation des coûts et de prise de décision », Ecole supérieur de commerce, 2014/2015.
2. **S. Boukssessa**, « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne », thèse doctorat en sciences commerciales, 2009/2010.

3. **T. Aidli, B. Mouhoubi**, « La comptabilité analytique : rôles et objectifs », université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2012/2013.

### Documents internes

1. Documents internes de l'ENIEM.
2. Rapports de gestion ENIEM 2018.

### Site web

1. <https://www.tifawt.com/exercice-comptabilite-analytique/exercice-corrige-methode.FR>
2. [www.eniem.com.dz](http://www.eniem.com.dz)

# **Liste des illustrations**



Tableau	Titres	Page
<b>Chapitre 01 : Généralité sur la comptabilité analytique</b>		
<b>Tableau N°01</b>	Comparaison entre CG et CA	<b>10</b>
<b>Tableau N°02</b>	Le champ d'application d'un coût	<b>15</b>
<b>Tableau N°03</b>	Le contenu d'un coût	<b>16</b>
<b>Tableau N°04</b>	Le moment du calcul d'un coût	<b>16</b>
<b>Tableau N°05</b>	Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks	<b>31</b>
<b>Chapitre 03 : Pratique de la comptabilité analytique au sein de l'ENIEM</b>		
<b>Tableau N° 01</b>	Section administration	<b>66</b>
<b>Tableau N°02</b>	Section département maintenance	<b>66</b>
<b>Tableau N° 03</b>	Section soutien-technique	<b>67</b>
<b>Tableau N°04</b>	Service équipement de fabrication	<b>67</b>
<b>Tableau N° 05</b>	Service matériel production	<b>68</b>
<b>Tableau N° 06</b>	Service outillage	<b>68</b>
<b>Tableau N° 07</b>	Représentatif de calcul du coût d'unité d'œuvre directe	<b>71</b>
<b>Tableau N° 08</b>	Représentatif de calcul du coût d'unité d'œuvre indirecte	<b>72</b>
<b>Tableau N° 09</b>	Calcul des charges de fabrication directe et indirecte du réfrigérateur 240 L PB	<b>73</b>
<b>Tableau N° 10</b>	Calcul du coût de production	<b>74</b>

<b>Figures</b>	<b>Titres</b>	<b>Page</b>
<b>Chapitre 01 : Généralité sur la comptabilité analytique</b>		
<b>Figure N° 01</b>	Définition de la comptabilité analytique	<b>06</b>
<b>Figure N° 02</b>	Schématisation des objectifs de la comptabilité analytique	<b>08</b>
<b>Figure N° 03</b>	Caractéristique de coût	<b>14</b>
<b>Figure N° 04</b>	Affectation des charges de la CA	<b>19</b>
<b>Figure N° 05</b>	Relation entre les coûts	<b>20</b>
<b>Chapitre 02 : Le calcul du coût de revient comme base de la comptabilité analytique</b>		
<b>Figure N° 01</b>	La répartition primaire et secondaire	<b>36</b>
<b>Chapitre 03 : Pratique de la comptabilité analytique au sein de l'ENIEM</b>		
<b>Figure N° 01</b>	L'organigramme général de l'ENIEM	<b>53</b>
<b>Figure N° 02</b>	Les activités de l'entreprise	<b>56</b>
<b>Figure N° 03</b>	L'organigramme de l'unité Froid	<b>58</b>
<b>Figure N° 04</b>	Décomposition du département finance et comptabilité	<b>61</b>

# **Annexes**



**Annexe 01 : La méthode FIFO**

Date	Désignation	Entrée			Sortie			Stock		
		Q	P.U	M	Q	P.U	M	Q	P.U	M
N	Stock initial	X kg	X DA	X DA	-	-	-	X kg	X DA	XXX
N	Achat	X kg	X DA	X DA	-	-	-	1)X kg 2)X kg	X DA X DA	XXX XXX
N	Utilisation	-	-	-	1)X kg 2)X kg	X DA X DA	X DA X DA	X kg X kg	X DA X DA	XXX XXX

**Annexe 02 : Le développement et l'évolution du CAM**

Années	Faits marquants survenus
1997à1981	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Démarrage de la production des réfrigérateurs petits modèles en collaboration avec le partenaire allemand DIAG-BOCH en 1977.</li> <li>• Démarrage de l'ancienne usine cuisinières et de réchauds plat à deux feux en collaboration avec le partenaire allemand DIAG-SEPPEL FRENCKE en 1977.</li> <li>• Montage premiers climatiseurs de type FRENCKE en 1978</li> <li>• Entée en production des chauffe-eau /bain en collaboration avec le partenaire allemand BOCH-CHAUFFOTEAU, le partenaire MAURY et le partenaire espagnol COUNTRA en 1979.</li> </ul>
1982à 1986	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Introduction de montage des petits appareil ménagers moulin café (MAC), sèche-cheveux (SC)en 1982.</li> <li>• Entrée en exploitation de la nouvelle usine de réfrigérateur et congélateurs grand modèle en collaboration avec le partenaire japonais MITSUI-TOSHIBA en 1986</li> <li>• Elargissement de la gamme de climatiseurs au Split système en 1986</li> <li>• Abandon de la production de petit appareil ménager, cédée au secteur privé en 1987. Montage des comptoirs et armoire frigorifique (CAF) en 1989.</li> <li>• Arrêt de la production des réchauds plats à deux feux en 1989.</li> <li>• Passage de l'ENIEM à l'autonomie conformément à la loi88-01 portant orientation des EPE en octobre 1989. (1987à1989)</li> </ul>
1990à1991	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arrêt de l production de l'ancienne usine de cuisinières et vents de équipements en 1990.</li> <li>• Entrée en production de la nouvelle usine de cuisinières avec le partenaire Italien INTRCOOO-TECHNOGAS en 1991.</li> </ul>
1992à1993	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MAC, SC en : en mise en place de l usine des congélateur horizontaux « Bahut » avec le partenaire libanais LEMATIC en 1992.</li> <li>• Reprise du montage des petits appareils ménagers de type</li> </ul>

	<p>MAC.SC, TVH, et mixeurs avec le partenaire espagnol TAUBEN-TURUS en 1993.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Réalisation du radiateur à gaz butane avec panneaux catalytique.</li> <li>• Produit conçu par l'ENIEM en 1993.</li> </ul>
1994à1997	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réalisation des réchauds plats faux en 1994.</li> <li>• Abandon de la production CAF en 1994.</li> <li>• Entrée en production de réfrigérateurs 5201 en 1995.</li> <li>• Montage des petits appareils ménagers BLENDER et ventilateur en collaboration avec le partenaire italien ITAL STAMP en 1995</li> <li>• Entrée en production des PAM (SC et MAC) avec le partenaire italien ITAL STAMP en 1996</li> <li>• Reprise de la production des comptoirs et armoires frigorifique CAF en 1996.</li> <li>• Abandon de la production des réchauds plats à quatre feux en 1997.</li> <li>• Reconversion de CFC en 1977.</li> </ul>
1998à2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compte tenu de l'importance de ses activités, la direction de l'ENIEM a procédé la restructuration du CAM en sept unités à savoir :             <ol style="list-style-type: none"> <li>1. l'unité siège.</li> <li>2. l'unité commerciale.</li> <li>3. Trois unités de production (froid, climatisation, cuisson).</li> <li>4. Deux unités de prestation (Technique, et service).</li> </ol> </li> <li>• Certification ISO-9001 de l'ENIEM par l'organisme français AFAQ-ASSERT.</li> </ul>
De 2000 à nos jours	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suppression de l'unité prestation des services.</li> </ul>

Source : Document interne ENIEM.

## Annexe 03 : Représentatif de nomenclature de coût matière

	CODE	DESIGNATION	AP	COEFF	COÛT MATIERE
<b>0</b>	<b>206 121</b>	<b>REF 240 L EMBALLE 0% CFC</b>	<b>F</b>	<b>1</b>	<b>12 030,890000</b>
1	100 016	RUBAN AHESIF EN PVC 60MM	A	0,500000	23,670000
1	100 125	RUBAN EN TOILE DE 9MM	A	0,950000	29,530000
<b>1</b>	<b>205907A</b>	<b>CUVE MOUSSE FINIE 240L PB</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>3 284,290000</b>
2	100 046	PEINTURE NOIRE DE RETOUCHE	A	0,003500	69,520000
2	100126A	BRASURE Ag 30% SANS CADMIUM	A	0,000984	63,850000
<b>3</b>	<b>200043B</b>	<b>EVAP S /FINI PEINT 200/240L</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>694,620000</b>
4	100 836	PEINTURE POUDRE EPOXY POLYSTER	A	0,070000	264,630000
<b>4</b>	<b>200046A</b>	<b>EVAP S/FINI AV PEINT 200/240L</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>584,520000</b>
5	100 040	BRASURE EN ALU 2,4*1000	A	0,000800	29,360000
<b>3</b>	<b>206213A</b>	<b>CONDENSEUR PEINT NOIR 240L</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>567,840000</b>
4	100 835	PEINTURE POUDRE EPOXY POLYSTER	A	0,133000	235,430000
<b>4</b>	<b>200 063</b>	<b>CONDENSEUR NU SPECIF AU COMP</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>742,540000</b>
5	100 018	FIL D'ACIER DOUX DE 1,6 EN BOB	A	1,910520	158,520000
5	100 021	TUBE EN ACIER NU D ext 4,76*	A	0,865400	25,680000
<b>1</b>	<b>206 120</b>	<b>PORTE FINIE 240LPB LIEB</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>1 206,980000</b>
<b>2</b>	<b>200 195</b>	<b>DOUILLE DE CHARNIERE</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>25,810000</b>
3	100 645	RESINE ABS	A	0,001020	635,870000
<b>2</b>	<b>203 023</b>	<b>JOINT COMPLET SOUDE 240L</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>568,970000</b>
3	200 071A	JOINT COMPLET NON SOUDE REF24	A	1,000000	732,410000
3	200 110	CALE DE JOINT DROITE	A	1,000000	68,980000
3	200 111	CALE DE JOINT GAUCHE	A	1,000000	25,680000
<b>2</b>	<b>206 119</b>	<b>PORTE MOUSSEE 240LPB LIEB</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>687,980000</b>
3	100 012	RUBAN ADHSIF EN PAPIER 24mm	A	0,120000	105,680000
<b>6</b>	<b>205939A</b>	<b>FORMAT TOLE 1101*654*0,6</b>	<b>F</b>	<b>1,000000</b>	<b>259,870000</b>
7	100 271	TOLE LA 0,6*681	A	3,700000	686,340000
1	300 266	COLLE SOLUBLE DANS L'EAU	A	0,046200	252,320000

Source : Document interne ENIEM

## Annexe 04

Les charges de distribution de l'unité froid à partir des charges de l'unité commerciale au titre de l'exercice 2018 :

N° de compte	Désignations	Montants des charges
602	Autres approvisionnements consommés	7 085 380,54
607	Achats non stockés de matières et fournitures	1 301 465,97
61	Services extérieurs	6 809 998,71
62	Autres services extérieurs	63 581 772,94
63	Charges du personnel	151 075 572,30
64	Impôts, taxes et versements assimilés	48 197 123,89
65	Autres charges opérationnelles	6 151 909,41
66	Charges financières	372 264,36
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	18 377 369,61
<b>Total des charges de l'Unité Commerciale-ENIEM</b>		<b>302 952 857,73</b>
<b>Pourcentage (%) de l'Unité Froid-ENIEM</b>		<b>47%</b>
<b>Charges de distribution l'Unité Froid-ENIEM</b>		<b>142 387 843,13</b>

Total des charges de distribution= total des charges de l'unité commerciale\*pourcentage de l'unité froid coefficient= charge de distribution / chiffre d'affaire global

0,098840348

chiffre d'affaire= 13 480 393,50

cout de revient = cout de prod  
+ch de distribution ch de  
distribution= chiffre d'affaires  
\* coefficient

1332406,788

cout de production = cout de prod unitaire * la qte	14 601 604,50
cout de revient = cout de prod +ch de distribution	15 934 011,29
RA = chiffre d'affaires - cout de revient	-2 453 617,79
RA unitaire	-3894,63141

# **Table des matières**



Remerciements	
Dédicaces	
Liste des abréviations	
Sommaire	
Introduction générale.....	1
CHAPITRE I : LES FONDEMENTS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE .....	4
Introduction .....	4
Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique .....	5
1.1 Historique et la définition de la comptabilité analytique .....	5
1.1.1 Historique de la comptabilité analytique .....	5
1.1.1.1 Apparition de la comptabilité analytique .....	5
1.1.1.2 Evolution de la comptabilité analytique .....	5
1.1.2 Définition de la comptabilité analytique (CA) .....	6
1.2 Caractéristiques et objectifs de la comptabilité analytique.....	6
1.2.1 Caractéristiques de la comptabilité analytique .....	6
1.2.2 Objectifs de la comptabilité analytiques.....	7
1.2.2.1 Informer .....	7
1.2.2.2 Prévoir .....	8
1.2.2.3 Contrôler.....	8
1.2.2.4 Expliquer .....	8
1.3 Champ d'application et relation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale .....	9
1.3.1 Le champ d'application de la comptabilité analytique.....	9
1.3.2 Relation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale .....	9
Section 02 : Notion de charge et de coûts .....	11
2.1 Définition et classification du concept de charge .....	11
2.1.1 Définition du concept de charge.....	11
2.1.2 Classification des charges .....	11
2.1.2.1 Classification par nature .....	12
2.1.2.2 Classification par fonction.....	12
2.1.2.3 Classification par produit.....	12
2.1.2.4 Classification par commande.....	12
2.1.2.5 Classification par centre d'analyse .....	13
2.2 Définition et caractéristiques du concept de coût .....	13
2.2.1 Définition du concept de coût .....	13
2.2.2 Caractéristiques des coûts .....	14
2.2.2.1 Le champ d'application du calcul d'un coût .....	14

## Table des matières

2.2.2.2	Le contenu d'un coût .....	15
2.2.2.3	Le moment du calcul d'un coût .....	16
2.3	Typologie des charges et des coûts.....	17
2.3.1	Les différentes et types des charges .....	17
2.3.1.1	Les différentes charges .....	17
2.3.1.2	Les types de charges d'exploitation.....	18
2.3.2	Les types des coûts .....	20
2.3.2.1	Coût d'achat.....	20
2.3.2.2	Coût de production .....	20
2.3.2.3	Coût de distribution .....	21
2.3.2.4	Le coût de revient .....	21
Section 03 : Variation des stocks .....		23
3.1	Définition et types des stocks .....	23
3.1.1	Définition des stocks .....	23
3.1.2	Types de stocks .....	23
3.1.2.1	Les stocks de marchandises .....	23
3.1.2.2	Les stocks des matières premières .....	24
3.1.2.3	Les stocks des matières consommables .....	24
3.1.2.4	Stocks produits semi-finis.....	24
3.1.2.5	Stocks des produits finis .....	24
3.2	Définition et type d'inventaire des stocks.....	24
3.2.1	Définition de l'inventaire des stocks .....	24
3.2.2	Types d'inventaire .....	25
3.2.2.1	L'inventaire permanent .....	25
3.2.2.2	L'inventaire annuel.....	25
3.2.2.3	L'inventaire tournant.....	25
3.3	Valorisation des stocks .....	26
3.3.1	Valorisation des entrées et sorties en stock .....	26
3.3.1.1	Valorisation des entrées en stock.....	26
3.3.1.2	Valorisation des sorties en stock.....	26
3.3.2	Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks .....	30
Conclusion.....		32
CHAPITRE II: LE CALCUL DU COUT DE REVIENT COMME BASE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE .....		33
Introduction .....		33
Section 01 : La méthode du coût complet .....		34
1.1.	Définition et méthodes du coût complet.....	34
1.1.1.	Définition du coût complet.....	34
1.1.2.	Méthode du coût complet .....	34

## Table des matières

1.2. Définition et mise en œuvre des méthodes du centre d'analyse .....	35
1.2.1. Définition du centre d'analyse.....	35
1.2.2. Mise en œuvre des méthodes du centre d'analyse.....	35
1.2.2.1. La répartition primaire et répartition secondaire.....	35
1.2.2.2. Cessions de prestations entre centres auxiliaires .....	36
1.2.2.3. Choix des unités d'œuvre.....	36
1.3. Intérêts et limites de la méthode du coût complet.....	37
1.3.1. Intérêts du coût complet .....	37
1.3.2. Limites du coût complet .....	37
Section 02 : La méthode du coût partiel (coût marginal) .....	39
2.1. La méthode du coût marginal .....	39
2.1.1. Les objectifs de la méthode du coût marginal .....	39
2.1.2. La mise en œuvre de la méthode du coût marginal .....	39
2.1.3. Les avantages et les inconvénients de la méthode du coût marginal.....	40
2.1.3.1. Les avantages de la méthode du coût marginal.....	40
2.1.3.2. Les inconvénients de la méthode du coût marginal .....	41
2.2. La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué.....	41
2.2.1. Principe de la méthode du coût variable.....	41
2.2.2. Mise en œuvre de la méthode du coût variable .....	41
2.2.3. Les avantages et les inconvénients de la méthode du coût variable.....	42
2.2.3.1. Les avantages de la méthode du coût variable .....	42
2.2.3.2. Les inconvénients de la méthode du coût variable.....	42
2.3. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes .....	43
2.3.1. Principe de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes.....	43
2.3.2. La démarche de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes .....	44
2.3.3. Avantages et inconvénients de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes	44
2.3.3.1. Les avantages de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes .....	44
2.3.3.2. Les inconvénients de la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes ..	45
Section 03 : La méthode du coût préétabli (coût standard) .....	46
3.1. Définition et catégories de la méthode du coût préétabli.....	46
3.1.1. Définition de la méthode du coût préétabli .....	46
3.1.2. Catégories de la méthode du coût préétablis .....	46
3.2. Les méthodes et objectifs des coûts préétablis .....	47
Dans ce point on va voir les méthodes et les objectifs .....	47
3.2.1. Les méthodes du coût préétabli .....	47
3.2.2. Objectifs de la méthode du coût préétabli .....	47

## Table des matières

3.3. Avantages et inconvénients de la méthode du coût standard.....	48
3.3.1. Les avantages de la méthode du coût standard.....	48
3.3.2. Les inconvénients de la méthode du coût standard .....	48
Conclusion.....	49
CHAPITRE III : PRATIQUE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN DE L'ENIEM .....	50
Introduction .....	50
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil d'ENIEM.....	51
1.1 Présentation et l'organisation de l'entreprise ENIEM.....	51
1.1.1 Situation géographique de l'ENIEM .....	51
1.1.1.1 Objet social .....	51
1.1.1.2 Objectifs de L'ENIEM .....	51
1.1.1.3 Missions principales de L'ENIEM .....	52
1.1.1.4 L'organisation de L'ENIEM.....	52
1.1.2 L'organigramme général de l'ENIEM .....	53
1.1.3 Les composants de L'ENIEM .....	54
1.1.3.1 La direction générale .....	54
1.1.3.2 Les directions centrales.....	54
1.2 Les Unité de L'ENIEM .....	54
1.2.1 L'unité commerciale.....	54
1.2.2 L'Unité Froid.....	55
1.2.3 Unité cuisson .....	55
1.2.4 Unité de climatisation.....	55
1.2.5 Unité prestations techniques.....	56
1.2.6 Filiale MILIANA (unité sanitaire) .....	57
1.3 Présentation de L'Unité Froid : (Unité d'accueil) .....	57
1.3.1 Composantes de L'Unité Froid .....	57
1.3.2 Composante du département finance et comptabilité.....	58
1.3.2.1 Service finance.....	58
1.3.2.2 Service de comptabilité générale .....	59
1.3.2.3 Section achats et stocks .....	59
1.3.2.4 Section Centralisation .....	59
1.3.2.5 Service comptabilité analytique.....	60
1.3.2.6 Section marnières et investissement .....	60
1.3.2.7 Section des coûts et prix de revient .....	60
1.3.3 Décomposition du département finance et comptabilité .....	61
Section 02 : présentation de la méthode de calcul utilisée à l'ENIEM .....	62
2.1 Découpage de la section .....	62

## Table des matières

2.1.1	Les sections principales.....	62
2.1.1.1	Les centres de production.....	62
2.1.2	Les sections auxiliaires.....	63
2.1.2.1	Section administration.....	63
2.1.2.2	Section soutien technique.....	63
2.1.2.3	Section maintenance.....	64
2.1.2.4	Section approvisionnement.....	64
2.2	Le recueil de charge.....	65
2.3	Les clés de répartitions des sections auxiliaires.....	65
2.3.1	La section administration.....	65
2.3.2	Section département maintenance.....	66
2.3.3	Section soutien-technique.....	66
2.3.4	Section 732 (service équipement de fabrication).....	67
2.3.5	Section 733 (service matériel production).....	67
2.3.6	Service 734 (service outillage).....	68
2.3.7	Section approvisionnement.....	68
Section 03 : Procédure de calcul du résultat analytique.....		69
3.1	Le coût matière (coût d'achat) et charge d'approvisionnement.....	69
3.1.1	Coût matière.....	69
3.1.2	Les charges d'approvisionnement.....	69
3.1.2.1	Charges d'approvisionnements directes.....	69
3.1.2.2	Les charges d'approvisionnements indirectes.....	70
3.2	Charges de fabrication.....	70
3.2.1	Calcul d'unité d'œuvre directe.....	71
3.2.2	Calcul d'unité d'œuvre indirecte.....	71
3.2.3	Charges de fabrication directes.....	72
3.2.4	Charges de fabrications indirectes.....	73
3.3	Coût de production et charges de distributions.....	73
3.3.1	Coût de production.....	73
3.3.2	Charges de distributions.....	75
3.3.2.1	Charges de distributions.....	75
3.3.2.2	Coefficient de la distribution.....	75
3.3.2.3	Calcul du coût de revient.....	75
3.3.2.4	Résultat analytique.....	75
Conclusion.....		76
Conclusion générale.....		77
Liste des tableaux.....		83

## **Table des matières**

Liste des figures .....	84
Annexes .....	85
Table des matières .....	89
Résumé .....	95

---

## Résumé

---

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

La comptabilité analytique dispose d'une variante de modèles de calcul des coûts, et est considérée comme un outil de contrôle de gestion, car c'est un moyen par lequel l'entreprise procède afin de prendre ses décisions.

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

Enfin la comptabilité analytique vise à bien guider et mener les gestionnaires d'entreprise dans le processus de prise de décision en examinant : les questions spécifiques liées au processus de calcul des coûts.

**Mots clés :** Comptabilité générale, Comptabilité analytique, Coûts, Charges, Résultat analytique.

---

## Abstract

---

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

Analytical accounting has a variant of cost calculation models, and is considered a management control tool, because it is a means by which the company proceeds in order to choose its decisions.

This accounting is a method of cost analysis that allows us to know how much the products cover the expenses, in order to obtain a favorable analytical result for the company.

Finally, analytical accounting aims to properly guide and lead business managers in the decision-making process by examining: specific questions related to the cost calculation process.

**Keywords:** General accounting, analytical accounting, costs, expenses, analytical results.