



UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU



Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité

MÉMOIRE DE FIN D'ÉTUDES

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et
Comptabilité

Option : Comptabilité et audit

THÈME

L'AUDIT DES COÛTS COMME LEVIER D'OPTIMISATION
DU COÛT DE REVIENT DANS UNE ENTREPRISE
INDUSTRIELLE : CAS D'ÉLECTRO – INDUSTRIES.
AZAZGA

Réalisé par :

- LOUNI Ferroudja
- MEGAT Amel

Dirigé par :

- Mr BERKANI Chabane

Devant les membres du jury :

- | | |
|-------------------------------------|-----|
| ▪ Président : Mr OUSSAID Aziz | MCB |
| ▪ Examinatrice : Mme MOUMOU Ouerdia | MCA |
| ▪ Rapporteur : Mr BERKANI Chabane | MAA |

Promotion : 2024 -2025

Remerciements

Nous remercions Dieu, le tout puissant, de nous avoir donné le courage, la volonté et la patience de réaliser ce travail.

Nous tenons à exprimer notre profonde gratitude à Mr BERKANI Chabane, pour son encadrement attentif, son aide, ses conseils, sa patience et sa disponibilité tout au long de ce travail.

Nous remercions profondément l'équipe de l'entreprise Electro-Industries, qui nous a offert l'opportunité d'enrichir nos connaissances à travers une expérience concrète, et tout particulièrement Mme SADOUNE Hayat et Mme ARBADJI Karima, pour leur accueil et leur accompagnement tout au long de notre stage.

Nos vifs remerciements pour tous les enseignants du département Finance et Comptabilité, spécialement Mme SAHEB Zohra.

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

Enfin, nous adressons nos remerciements les plus chaleureux à nos familles et à nos proches pour leur soutien moral, leur encouragement tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Dédicace

Je dédie ce travail

A la jeune fille de 18 ans que j'étais, celle qui doutait, qui pensait qu'elle n'y arriverait pas, tu peux être fière de toi.

A mes très chers parents pour leur amour inconditionnel, leurs sacrifices et leurs encouragements. Merci d'avoir toujours cru en moi.

A mes frères REDHA et FARID et à ma sœur OUARDIA, pour leur présence, leur soutien, leur force tranquille qui m'a tant portée. Vous êtes mes repères, et je vous aime fort.

A ma chère binôme FERROUDJA, on a tout traversé ensemble. Merci d'avoir été là, toujours, avec ton sérieux, ton humour et ta force.

AMEL

Dédicace

Soupir...

Je peux enfin dire que je suis arrivée au bout du chemin.

J'ai toujours rêvé de ce que je ressentirais à cet instant précis. Aujourd'hui, j'ai ma réponse...

Avant toute chose, je tiens à exprimer ma profonde gratitude à mes deux anges gardiens :
ma mère et mon père.

Merci pour tous les sacrifices que vous avez faits pour que je puisse arriver là où je suis.

Votre soutien constant, vos conseils pleins de sagesse, votre foi en moi et votre amour
inconditionnel sont précieux.

Aucune parole ne saurait exprimer toute ma reconnaissance.

Que Dieu, le Tout-Puissant, vous accorde santé, bonheur et une longue vie.

Je dédie également ce travail à mes deux chers frères et à ma sœur bien-aimée, qui ont
partagé avec moi tous les moments de ce parcours, les plus durs comme les plus beaux.

À mes chères amies,

Vous avez accompagné mes doutes et mes espoirs, soutenu mes élans comme mes
hésitations, avec vos encouragements, votre patience face à mes sautes d'humeur et vos
mots réconfortants...

Merci d'avoir été là, tout simplement.

À mon binôme,

Notre complicité tout au long de ce parcours a été une vraie force. Merci pour ta
motivation, ta bonne humeur et tous les sourires partagés.

Et enfin, à moi-même,

Pour avoir tenu bon, cru en moi et donné le meilleur de moi-même jusqu'au bout.

Tu l'as fait, girl !

Merci aussi à tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce travail.

Ferroudja

Liste des abréviations

A

ABC: Activity Based Costing

AN: Activité Normale

AR : Activité Réelle

C

CIR : Coefficient d'Imputation Rationnelle

CUMP : Coût Unitaire Moyen Pondéré

E

E/A : Ecart sur Activité

E/B : Ecart sur Budget

E/C : Ecart sur Coût

EG : Ecart Globale

E/MOD : Ecart sur Main d'œuvre directe

E/MP : Ecart sur Matière Première

ENEL : Entreprise Nationale des Industries Electronique

E/Q : Ecart sur Quantité

E/R : Ecart sur Rendement

E/T : Ecart sur Temps

F

FIFO : First In, First Out

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes

I

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IAS: International Accounting Standards

IFAC: International Federation of Accountants

IFACI : Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Interne

IFRS: International Financial Reporting Standards

IIA: Institute of Internal Auditors

ISA: International Standards Auditing

ISO: International Organization for Standardization

L

LIFO: List In, First Out

M

MCS : Marge sur Coût Spécifique

MCV : Marge sur Coût Variable

MEI : Matériel Électrique Industriel

N

NAA: Normes Algériennes d'Audit

NIFO: Next In, First Out

P

PCG : Plan Comptable Général

Q

QCI : Questionnaire de Contrôle Interne

QMI : Qualité Management Institute

S

SMQ : Système de Mangement de la Qualité

T

T.F.f.A : Tableau des Forces et faiblesses Apparentes

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

U

UME : Unité Moteurs Électriques

UPT : Unité Prestation Technique

UTR : Unité Transformateurs

Liste des Tableaux

Numéro du tableau	Désignation	Numéro de page
Tableau N°01	Comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion	14
Tableau N°02	Les trois phases de l'IFACI	15
Tableau N°03	Modèle d'un T.F.f.A	18
Tableau N°04	Modèle de FRAP	22
Tableau N°05	Notation du risque d'audit	27
Tableau N°06	Typologie des charges	37
Tableau N°07	Présentation de la fiche de stocks	45
Tableau N°08	Le traitement des charges par la méthode du direct costing simple	66
Tableau N°09	Le traitement des charges par la méthode du direct costing évolué	67
Tableau N°10	Le tableau d'identification et d'évaluation des risques	88
Tableau N°11	Les clés de répartition des charges indirectes appliquées à l'unité transformateur	95
Tableau N°12	Consommation des matières premières.	97
Tableau N°13	Les charges de fabrication indirectes.	98
Tableau N°14	Exemple d'une FRAP.	100

Liste des Figures

Numéro de figure	Désignation	Numéro de page
Figure N° 01	Synthèse risque d'audit (lien entre risques d'audit)	26
Figure N° 02	La comptabilité Analytique	31
Figure N° 03	Les charges incorporées aux coûts	36
Figure N° 04	Cycle d'exploitation	41
Figure N° 05	Composition du coût d'achat	43
Figure N° 06	La nature de stock en fonction de l'activité de l'entreprise	45
Figure N° 07	La composition du coût de production.	49
Figure N° 08	Évaluation des produits résiduels	51
Figure N° 09	Traitement des charges	57
Figure N° 10	Principe de base de la méthode ABC	61
Figure N° 11	Typologie des coûts préétablis	69
Figure N° 12	Exemple de transformateurs de l'Electro-Industries	79
Figure N° 13	Organigramme de l'entreprise « ELECTRO INDUSTRIES »	81

Sommaire :

Remerciements.

Dédicaces.

Liste des abréviations.

Liste des tableaux.

Liste des figures.

Introduction générale.....01

Chapitre I : Fondements théoriques et démarche méthodologique de l'audit.

Introduction..... 04

Section 01 : Présentation générale de l'audit..... 04

Section 02 : Organisation et outils d'une mission d'audit.....15

Conclusion.....29

Chapitre II : Le coût de revient : composantes, méthodes de calcul et optimisation.

Introduction..... 30

Section 01 : Présentation et classification des charges et des coûts..... 30

Section 02 : Les méthodes de calcul du coût de revient et son optimisation.....56

Conclusion.....74

Chapitre III : Etude pratique d'un audit des coûts : cas d'Electro-Industries Azazga.

Introduction..... 75

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....75

Section 02 : Mise en œuvre d'un audit des coûts..... 86

Conclusion..... 103

Conclusion générale.....104

Bibliographie.....106

Liste des annexes.....109

Table des matières.....119

Résumé.



INTRODUCTION
GENERALE

Toute entreprise souhaitant entrer sur un marché, interagir avec des consommateurs et s'engager dans une démarche commerciale en vue de réaliser des ventes ne peut faire l'économie d'une réflexion sur sa stratégie de prix.

Quel que soit son secteur d'activité ou sa taille, le prix joue un rôle essentiel dans le succès d'une entreprise. Il constitue un outil stratégique qui influence directement le volume des ventes et, par conséquent, le chiffre d'affaire. Ainsi, son étude et sa fixation sont des étapes incontournables de la stratégie commerciale d'une entreprise.

De nos jours, la fixation des prix ne dépend plus uniquement de l'interaction entre l'offre et la demande. Il existe d'autres éléments à considérer, y compris les facteurs internes comme les frais de production, de distribution et de publicité, et les facteurs externes qui incluent la demande du marché, l'image de la marque et, par-dessus tout, la concurrence.

Le monde économique actuel se caractérise par une compétitivité croissante sur les marchés, où les entreprises rivalisent d'innovation, de qualité et de performance pour conquérir des parts fortement disputées. Face à cette pression grandissante, renforcée par la mondialisation, les entreprises se voient souvent contraintes d'ajuster leur prix de vente tout en garantissant leur rentabilité, afin de se démarquer.

En Algérie, la concurrence s'intensifie particulièrement dans le secteur industriel, où les entreprises locales doivent affronter à la fois la pression des acteurs internationaux et une ouverture progressive du marché. Pour s'implanter durablement, elles doivent non seulement établir un prix qui couvre leurs coûts, mais également s'assurer que leur prix soit en adéquation avec les attentes des consommateurs et les tarifs pratiqués par la concurrence. Une mauvaise estimation des coûts ou une fixation de prix inadaptée peuvent compromettre leur position sur le marché et leur capacité d'adaptation aux changements du secteur. Par conséquent, pour maintenir leur performance, les entreprises doivent accorder une attention particulière à la maîtrise des coûts. Une gestion efficace permet d'optimiser les ressources, d'améliorer les marges et de prévenir les risques financiers. En identifiant les postes de dépenses superflues et en mettant en place des stratégies d'optimisation, elles peuvent non seulement réduire leurs charges inutiles, mais aussi réinvestir intelligemment dans leur développement. C'est pourquoi un contrôle rigoureux des coûts passe notamment par un suivi précis du coût de revient, un indicateur clé pour une prise de décision éclairée.

Le coût de revient, désigne l'ensemble des charges directes et indirectes engagées par une entreprise pour la production et la distribution d'un bien ou d'un service. Autrement dit, la somme totale des charges nécessaires pour qu'un bien soit prêt à être vendu. Sa maîtrise requiert une méthodologie rigoureuse ainsi que des outils adaptés.

A cet égard, l'audit des coûts intervient comme un levier d'optimisation, en fournissant des recommandations précieuses aux parties prenantes sur les mesures de contrôle et de réduction des coûts. Il permet également d'améliorer l'utilisation et l'allocation des ressources grâce à une vérification détaillée du système de calcul des coûts.

Notre étude consistera à réaliser un audit approfondi des coûts dans une entreprise industrielle, pour comprendre précisément la composition du coût de revient, détecter les sources de surcoût, et proposer des solutions concrètes d'amélioration afin d'optimiser la performance financière de l'entreprise.

Le choix de ce sujet découle d'une volonté de comprendre comment les outils d'audit peuvent contribuer à une meilleure maîtrise des coûts dans un environnement industriel fortement concurrentiel.

La problématique qui se pose est donc la suivante :

Comment un audit des coûts peut-il améliorer le coût de revient des produits d'une entreprise industrielle ?

Afin d'apporter une réponse à cette problématique, il convient de traiter une série de questions secondaires qui permettent d'explorer ses différentes dimensions, à savoir :

- Quelle est la démarche généralement adoptée pour mener un audit des coûts, et quels sont les outils ou techniques mis en œuvre ?
- Quels sont les principaux éléments qui composent un coût de revient, et quelles sont les méthodes de calcul les mieux adaptées ?
- Quelles sont les principales sources de surcoûts ou d'inefficacité identifiées dans l'entreprise ?

A cet effet, nous avons émis les hypothèses suivantes qui orienteront notre recherche :

Hypothèse 01 : l'audit des coûts suit une démarche structurée en plusieurs phases (préparation, réalisation, conclusion), en utilisant des outils classiques comme l'analyse documentaire, les entretiens, les questionnaires ...

Hypothèse 02 : plusieurs méthodes de calcul des coûts existent, mais les entreprises industrielles algériennes optent généralement pour la méthode des coûts complets.

Hypothèse 03 : l'audit des coûts permet de repérer des sources de surcoûts et d'inefficacités, comme un dysfonctionnement dans le processus de production, une mauvaise planification ou des pertes de matière, etc...

L'objectif de notre recherche est donc, d'analyser la pratique d'audit des coûts et son impact dans une entreprise industrielle, en mettant un accent particulier sur l'optimisation du coût de revient.

En vue de répondre aux différentes questions posées dans la problématique et de vérifier les hypothèses formulées, nous avons adopté une démarche méthodologique combinant une recherche documentaire et une étude de terrain.

Dans un premier temps, une recherche bibliographique nous a permis d'explorer les aspects théoriques liés à l'audit et au coût de revient, en nous appuyant sur des ouvrages, des mémoires universitaires, des articles et des sources en ligne.

Dans un second temps, nous avons mené une étude empirique au sein de l'entreprise Electro-Industries, en utilisant une approche mixte combinant :

- Une analyse qualitative, réalisée à travers des entretiens, un questionnaire descriptif, une observation sur le terrain, ainsi que l'étude de documents internes (procédures, organigrammes, etc.) ;
- Et une analyse quantitative, reposant sur l'exploitation de fiches de coûts et de données chiffrées relatives aux charges et aux éléments du coût de revient.

Notre plan de rédaction s'articule autour de trois chapitres :

- Le premier chapitre sera consacré aux fondements théoriques et à la démarche méthodologique de l'audit.
- Le deuxième chapitre portera sur les différentes composantes du coût de revient et les méthodes permettant de le calculer.
- Le troisième chapitre est dédié à une étude pratique menée au sein de l'entreprise Electro-Industries, à travers une mission d'audit des coûts.

CHAPITRE I :
FONDEMENTS
THÉORIQUES ET
DÉMARCHE
MÉTHODOLOGIQUE
DE L'AUDIT

Introduction :

La maîtrise des coûts est un défi majeur auquel sont confrontées les entreprises aujourd'hui. Face à cette exigence, l'audit des coûts apparaît comme un outil d'analyse et d'optimisation particulièrement pertinent. Il permet de vérifier la pertinence de la méthode de calcul et d'élaborer des recommandations.

Cependant, pour bien comprendre ce type d'audit, il est indispensable de revenir aux fondements théoriques de la fonction d'audit elle-même. L'audit n'est pas une pratique récente mais s'est progressivement développé en une discipline indépendante avec ses propres principes, objectifs, formes et méthodologies diverses. Par conséquent, avant d'explorer des applications spécifiques, il est nécessaire d'introduire d'abord les bases.

Ce premier chapitre a pour objectif de fournir les éléments essentiels à la compréhension du concept d'audit. À cet effet, la première section est consacrée à une présentation générale de l'audit, en retraçant son origine, son évolution, et en exposant ses différentes définitions et typologies. Elle met également en lumière le lien entre l'audit interne et le contrôle de gestion. Dans un second temps, la deuxième section traitera des étapes constitutives de la démarche méthodologique suivie dans toute mission d'audit.

Section 01 : Présentation générale de l'audit.

L'objectif de cette section est de fournir un aperçu des notions fondamentales associées au concept d'audit.

I. Historique de l'audit :

Si l'on recherche dans l'histoire les premières manifestations de l'audit, il semble qu'il faille remonter à l'origine des civilisations.¹ C'est pourquoi il est nécessaire de présenter un bref aperçu historique, avant de définir le terme d'audit.

1. L'origine de l'audit : une forme de contrôle :

L'origine étymologique du terme « audit » remonte au latin « audire », qui veut dire « écouter ».² Ce mot a été utilisé par les romains pour désigner un contrôle de la gestion des provinces au nom de l'empereur. Ce contrôle a pris cette signification car peu de gens savaient

¹ Jean Raffegau, Pierre Dufils, & Didier de Menonville. L'audit financier (1^{er} éd). Presses Universitaires de France. Paris. (1994). Page : 8.

² Ibid. Page : 8.

lire et écrire à cette époque et que les contrôles se faisaient, absolument oralement. Après un certain temps, les anglais ont pensé à développer ce contrôle et l'améliorer plus. Ce changement a marqué principalement ses objectifs, il a passé de la détection de fraude à la recherche d'erreurs et la publication d'opinion sur la validité des états financiers, vers la fin il s'est concentré sur la régularité et la sincérité.

Cependant, son sens actuel provient des États-Unis où le terme « to audit » se traduit par « contrôler, surveiller, inspecter, vérifier ».³

2. Évolution de la fonction d'audit :

Fondamentalement, l'audit est un examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place pour les traduire. L'audit correspond donc un besoin de contrôle que l'on peut difficilement dissocier de l'activité économique.⁴

Les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les sumériens du deuxième millénaire avant Jésus-Christ (J-C) avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques. Le fameux code d'Hammourabi ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales, mais mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.⁵

Plus tard, dès le 3^{ème} siècle avant J-C, les gouvernements romains avaient pris l'habitude de désigner des questeurs qui contrôlaient les comptabilités de toutes les provinces. Les questeurs, en effet, rendaient compte de leur mission devant une assemblée constituée d'auditeurs.⁶

Au 19^{ème} siècle, en raison du développement parallèle de l'industrie et de multiples secteurs, les législateurs ont envisagé de confier des missions de contrôle à des agents extérieurs. La crise de 1929 peut également être considéré comme un facteur déclencheur, car

³ Alain Mikol. Audit et commissariat aux comptes (10^{ème} éd). e-thèque/Numilog.com. Paris. (2012). Page : 9.

⁴ Jean Raffegau, Pierre Dufils, & Didier de Menonville. op.cit. Page : 7.

⁵ Lionel Collins, & Gérard Valin. Audit et contrôle interne : *Principes, objectifs et pratiques* (2^{ème} éd). Dalloz. (1979). Page : 4.

⁶ Jean Raffegau, Pierre Dufils, & Didier de Menonville. op.cit. Page : 8.

à la fin de la crise, les auditeurs avaient accumulé beaucoup d'expérience dans le domaine de la comptabilité et en ce moment la fonction d'audit interne a débuté aux États-Unis.⁷

C'est durant cette période que l'audit a commencé à prendre la forme qu'il connaît aujourd'hui. Cette évolution s'est effectuée en trois grandes phases historiques :⁸

- **Jusqu'à la fin du 19^{ème} siècle** : l'audit servait principalement à détecter les fraudes. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voir exhaustive, des pièces comptables.
- **À partir du début du 20^{ème} siècle** : la finalité de l'audit s'est élargie. En plus de la recherche de fraudes et d'erreurs, il est devenu un outil permettant de juger la validité globale des états financiers. Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées, qui a entraîné une augmentation significative du coût des audits et a conduit à l'adoption de méthodes d'échantillonnage sur les pièces justificatives.
- **Après le milieu du 20^{ème} siècle** : la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise d'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale.

En effet, face à l'augmentation de la taille et la complexité des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

3. Évolution de l'audit en Algérie :

L'audit en Algérie a connu une transformation progressive, passant d'un contrôle strict de l'état à une profession structurée et normalisée. Son développement illustre les réformes économiques et comptables instaurées au cours des décennies, dans le but d'améliorer la transparence et la gouvernance des entreprises.⁹ Il peut être divisé en plusieurs phases, à savoir :

⁷ MIGHISS, S., & KABBAJ, S. (2021). L'audit à l'ère de la transformation digitale. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit*, volume 5, Numéro 3, p. 17. Page : 196.

⁸ Lionel Collins, & Gérard Valin. Audit et contrôle interne : *Aspects financiers, opérationnels et stratégiques* (4^{ème} éd). Dalloz. Paris. (1992). Page : 17

⁹ Voir notamment : DJEKIDEL, Y., & MESSAOUDI, A. L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit. *Recherches économiques et managériales*, volume 13, Numéro 1, p. 18. (2019).

- **Avant l'indépendance** : la profession comptable en Algérie était directement liée à celle de la France. Après l'indépendance en 1962, la comptabilité et l'audit étaient régis par les textes de loi en vigueur avant cette date.
- **Période Post – indépendance (1962-1970)** : l'ordonnance n°69-107 du 31/12/1969 portant la loi de finance pour 1970, dispose dans son article 39 que : « le ministère d'état chargé de finance et du plan comptable est chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés ou l'état ou un organisme public détient une part du capital en vue de s'assurer de la régularité et de la sincérité de leurs comptes et d'analyser leur situation active et passive ».

Un décret d'application à ensuite précisé les missions et les obligations du commissaire aux comptes.
- **Année 1970** : l'Algérie a élaboré son propre système comptable, appelé « Plan Comptable National » adopté par l'ordonnance n°75-35 du 29/04/1975. Ce système inspiré d'une économie dirigée, renforçait l'idée de contrôle étatique sans vraiment intégrer l'audit comme pratique autonome.
- **Professionnalisation (Depuis 1991)** : la profession d'audit a été confiée à des professionnelles libérales, et un conseil de l'ordre a été créé pour regrouper les experts-comptables, commissaires aux comptes, et comptables agréés.
- **Réformes** : avec la loi n°10-01, la gestion de la profession comptable y compris celle de l'audit, a été rationalisée sous l'autorité du conseil national de la comptabilité (CNC), mettant fin à l'indépendance totale du conseil de l'ordre. Et un nouveau système comptable inspiré des normes internationales IAS/IFRS a été adopté en 2010.
- **Normalisation et modernisation** : en 2016, l'Algérie a introduit ses premières normes nationales d'audit (NAA), puis a enrichi ce cadre en 2017 avec des normes supplémentaires issues du référentiel international d'audit (ISA) de l'IFAC¹⁰, unifiant la pratique de l'audit dans toutes les entités nationales.

¹⁰ L'IFAC ou Fédération Internationale des Experts-Comptables, est l'organisation mondiale de la profession comptable. Son objectif est de servir l'intérêt public en renforçant la profession et en contribuant au développement d'économies internationales solides. Elle regroupe plus de 175 membres et associés dans plus de 130 pays, représentant près de 3 millions de comptables.

II. Définitions :

Le mot « Audit », est désormais couramment utilisé. Néanmoins, certaines définitions préfèrent employer d'autres appellations pour désigner l'audit. C'est le cas de « la révision comptable », terme utilisé par Germond et Bonnault dans leur ouvrage « révision et certification des comptes (1987) », dans le cadre de la formation professionnelle préparant au diplôme d'expert-comptable. Ils définissent cette notion de manière suivante :

« L'examen technique rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de règles de droit et des principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats ». ¹¹

Il convient d'intégrer dans cet ensemble de définitions celle qui est retenue aux États-Unis :

« Auditing est le processus par lequel une personne compétente et indépendante cumule et évalue les preuves sur l'information quantifiable, se référant à une entité économique afin de pouvoir déterminer la correspondance avec des critères bien établis et d'en faire un rapport ». ¹²

L'audit peut également être définie comme :

« Processus méthodique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des preuves objectives pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits ». ¹³

« L'audit est la procédure de contrôle de la conformité d'une tâche, d'une activité, d'un processus d'une entreprise ». ¹⁴

En tenant compte des différents aspects évoqués dans les définitions précédentes, l'audit, en d'autres termes, peut être considéré comme un outil d'évaluation du respect des règles, des procédures, ainsi que de vérification de la conformité des activités d'une organisation. Il est mené par un professionnel indépendant (auditeur interne ou externe), sur

¹¹ Lionel Collins, & Gérard Valin. (4^{ème} éd). Op.cit. Page : 21.

¹² Ibid., page : 22.

¹³ Organisation internationale de normalisation (ISO). Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management. *Norme ISO 19011*, 3^{ème} éd, 2018. Page 01.

¹⁴ Benoit Pigé. *Audit et contrôle interne* (4^{ème} éd). Édition EMS, 2017. Page : 52.

une période donnée, et permet de fournir une assurance raisonnable à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise en mettant à leur disposition une information financière fiable.

III. Les principes de l'audit :

L'audit est caractérisé par plusieurs principes, qui assurent son efficacité et sa fiabilité pour l'amélioration des performances organisationnelles. Le respect de ces principes est indispensable pour que les conclusions d'audit soient pertinentes et suffisantes. Selon ISO 19011, il existe sept principes d'audit sont les suivantes :¹⁵

- **Déontologie** : le fondement du professionnalisme.

Les auditeurs doivent réaliser leurs tâches de manière éthique, avec honnêteté, responsabilité, en toute impartialité c'est-à-dire qu'ils restent justes et sans parti pris dans toutes leurs actions, et avoir les compétences requises.

- **Restitution impartiale** : l'obligation de rendre compte de manière sincère et précise.

Les constatations, conclusions et rapports d'audit reflètent de manière sincère et précise les activités d'audit. Ainsi que la communication soit sincère, précise, objective, opportune, claire et complète.

- **Conscience professionnelle** : l'attitude diligente et avisée au cours de l'audit.

Les auditeurs doivent agir en accord avec l'importance des tâches qu'ils réalisent et la confiance que leur ont accordée le client d'audit et les autres parties intéressées.

- **Confidentialité** : sécurité des informations.

Il convient que les informations d'audit ne soient pas utilisées de manière inappropriée au seul bénéfice de l'auditeur ou du client de l'audit ou de manière qui pourrait porter préjudice aux intérêts de l'audit.

- **Indépendance** : le fondement de l'impartialité de l'audit et de l'objectivité de conclusions d'audit.

Les auditeurs soient indépendants de l'activité auditée, évitant tout parti pris ou conflit d'intérêts, pour s'assurer que les constatations et conclusions d'audit sont basés sur des preuves d'audit.

¹⁵ Norme ISO 19011 : 18. op.cit. page : 5-7.

- **Approche fondée sur la preuve** : la méthode rationnelle pour parvenir à des conclusions d'audit fiables et reproductibles dans un processus d'audit systématique.

Les preuves d'audit doivent être vérifiables, en s'appuyant sur des échantillons d'informations disponibles dans la mesure où un audit est réalisé avec une durée et des ressources délimitées.

- **Approche par les risques** : approche d'audit prenant en considération les risques et les opportunités.

Il convient que cette approche ait une influence substantielle sur la planification, la réalisation et le compte rendu des audits afin de s'assurer que ces derniers soient axés sur les questions importantes pour le client de l'audit et de réaliser les objectifs du programme d'audit.

IV. Typologies d'audit :

L'audit est un processus essentiel qui permet d'évaluer et de vérifier les activités et les états financiers d'une organisation. Il existe plusieurs types d'audit, classés en fonction de différents critères :

1. Selon le statut :

On distingue deux types, à savoir :

1.1. L'audit interne :

Selon IIA¹⁶, l'audit interne est défini comme : « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».¹⁷

¹⁶ L'IIA (Institute of Internal Auditors) est l'association mondiale des professionnels de l'audit interne qui regroupe plus de 200000 membres dans plus de 170 pays et territoires. En tant que principale source d'informations et de lignes directrices concernant la profession, l'IIA définit les pratiques de référence pour l'exercice de l'audit interne dans le monde entier. Les ressources et outils disponibles sur ce site ont été conçus pour accompagner le développement professionnel continu de chaque auditeur interne. Leur accès constitue un des avantages de votre adhésion à l'IIA.

¹⁷ Jacques Renard, & Sophie Nussbaumer. Audit interne et contrôle de gestion. Paris. Édition EYEROLLES. (2011). Page : 06.

1.2. L'audit externe :

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise, dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes.¹⁸

Selon l'IFAC, « l'audit externe est une évaluation indépendante qui a pour objectif de fournir une assurance raisonnable quant à l'exactitude des états financiers de l'entreprise, et de garantir qu'ils sont élaborés d'une manière correcte et conforme aux normes ».

2. Selon l'évolution des pratiques d'audit :

On distingue :

2.1. L'audit de régularité ou de conformité :

Un processus systématique et indépendant, son objectif est la vérification de la bonne application des règles internes de l'organisation, et l'application correcte des dispositions légales et réglementaires.

2.2. L'audit d'efficacité :

Il s'agit d'apprécier la qualité des règles et procédures mise en place, il analyse des résultats par rapport aux objectifs.

2.3. L'audit de management :

C'est un examen de la politique de l'organisation, vérifier la cohérence entre la politique régissant l'entité auditée et la politique générale de l'entreprise.

3. Selon le champ couvert :

3.1. L'audit opérationnel :

Il est orienté vers les opérations de gestion. Son objectif est l'évaluation des dispositifs organisationnels visant l'efficacité, l'efficience et l'amélioration de la performance de l'entreprise auditée.¹⁹

¹⁸ Jacques Renard. *Théorie et pratique de l'Audit Interne* (7^{ème} éd). Paris. Édition EYEROLLES. (2010). Page : 79.

¹⁹ Bertin Elisabeth. *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*. Édition d'organisation. Paris. (2007). Page : 19.

3.2. L'audit financier :

Apparaît comme la forme d'audit la plus ancienne et la plus connue du public. C'est un examen des états financiers qui vise à vérifier la sincérité, la conformité et la régularité des comptes dans le but de certifier une image fidèle.²⁰

3.3. L'audit stratégique :

Une évaluation approfondie des choix stratégique d'une entreprise pour déterminer leur pertinence et efficacité.

4. Selon la loi :

4.1. L'audit légal ou de certification :

C'est une mission imposée par la loi, exercée par un commissaire aux comptes. Son objectif est la certification des comptes.

4.2. L'audit contractuel :

C'est une mission réalisée à la demande d'une entreprise, sans obligation légale. Contrairement à l'audit légal qui est imposé par la réglementation.

V. Le lien entre l'audit interne et le contrôle de gestion :

Jusqu'à récemment la distinction, entre ces deux fonctions était mal perçue par un grand nombre de personnes. Cette fusion est probablement due à leurs évolutions similaires. Tout comme l'audit interne à passer du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations, le contrôle de gestion est passé d'une simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage d'entreprise.

Ces deux évolutions parallèles ont rapproché les deux fonctions, créant ainsi une synergie qu'elles ont intérêt à faire prospérer. Cependant, même avec cette évolution similaire, il demeure essentiel de bien cerner leurs points de convergence et de divergence. C'est pourquoi nous allons, dans ce qui suit, mettre en évidence les ressemblances, les différences et les similitudes.²¹

²⁰ Ibid. Page : 18.

²¹ Voir notamment : Jacques Renard. Théorie et pratique de l'audit interne (9^{ème} éd). Eyrolles. Paris. . (2016). Page : 81.

1. Les ressemblances :

- Les deux fonctions portent un intérêt pour toutes les activités de l'entreprise, possédant ainsi un caractère universel ;
- Le contrôleur de gestion, tout comme l'auditeur interne, ne se positionne pas en tant qu'opérationnel : il attire l'attention, recommande, propose, mais n'exerce aucun pouvoir opérationnel ;
- Les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution d'où la multiplication des interrogations et des incertitudes ;
- Généralement, toute deux jouissent d'un lien hiérarchique qui préserve leur indépendance et leur autonomie, c'est-à-dire au plus haut niveau de l'entreprise.

2. Les différences :

2.1. Les différences quant aux objectifs :

- L'audit interne vise à mieux maîtriser les activités de l'entreprise par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne ;
- Le contrôleur de gestion s'intéresse plus à l'information qu'aux systèmes et procédures. Il aide à définir la performance, sa mesure et son suivi. Il joue un rôle dans la conception du système d'information et contribue à la définition des structures de l'entreprise.

2.2. Différence quant aux champs d'application :

- Le contrôle de gestion se concentre sur ce qui est chiffré ou chiffrable liés aux résultats (réels ou prévisionnels) ;
- L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension pour examiner d'autres domaines comme la sécurité, la qualité, l'environnement...etc.

2.3. Différence quant à la périodicité :

- L'auditeur interne intervient à différents moments de l'année selon une périodicité définie en fonction du risque ;
- Le contrôleur de gestion agit en fonction des résultats de l'entreprise et de la périodicité de reporting ;
- L'activité de contrôleur de gestion est souvent bousculée par priorités de la direction générale, alors que l'activité de l'auditeur interne est planifiée et systématisée.

2.4. Différence quant aux méthodes de travail :

- L'audit interne suit une méthodologie structurée et spécifique à la fonction ;
- Le contrôleur de gestion utilise des méthodes originales basés sur les informations opérationnels (prévisions, réalisations) et sont largement analytiques et déductives.

Tableau n° 01 : Comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

	Audit interne Comment fonctionne ce qui existe ? Comment l'améliorer ?	Contrôle de gestion Où voulons -nous aller ? Par où passer ?
Objectifs	Photo périodique et détaillée.	Cinéma continu et globale ;
Démarche	Va des problèmes rencontrés en pratiques à leurs causes et conséquences.	Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers.
Rôle	Contrôle l'application des directives, la fiabilité des informations et d'adéquation des méthodes : les processus, les conditions d'obtention des résultats. Audit la fonction contrôle de gestion.	Planifie et suit les opérations et leurs résultats conçoit en met en place le système d'information pour ce faire analyse le budget du service d'audit interne.
Horizon	Investigue le passé-seul réalité- pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir : semble vouloir changer le passé !	Pour maîtriser l'avenir (plan), analyse pourquoi le présent ne lui ressemble pas (écarts) : semble que le réel se trompe et que le plan a raison !
Mode d'intervention	Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs. Valide les objectifs (mode de détermination et faisabilité).	Élabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. Analyse coût-bénéfices.
Différences	Mécanicien de chaque secteur.	Navigateur de l'ensemble des secteurs.

Source : Schick Pierre. Audit interne et référentiels de risques : *vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit* (2^{ème} éd). Édition Dunod. Paris. (2014). Page : 40.

3. Les complémentarités :

L'audit interne dans chacune de ses interventions contribue à l'efficacité du contrôle de gestion en garantissant la fiabilité des informations issues du système de contrôle interne. Comme les autres fonctions, le contrôle de gestion peut et doit être audité pour juger si le contrôleur de gestion a une bonne maîtrise de son activité en vérifiant si :

- Les informations qui proviennent au contrôleur de gestion sont exhaustives ;
- Les cohérences entre les grands équilibres sont respectées ;
- Etc.

De la même façon et inversement, l'audit interne découvrira auprès du contrôleur de gestion des informations qui serviront de signaux d'alerte pour attirer l'attention des auditeurs sur les points faibles à considérer dans leur mission d'audit.

Section 2 : Organisation et outils d'une mission d'audit.

Dans cette section, nous allons examiner les principales étapes d'une mission d'audit, en explorant sa démarche méthodologique, les risques associés et les outils utilisés pour assurer la fiabilité du processus.

I. La démarche d'une mission d'audit.

Une démarche générale d'audit consiste à exprimer une opinion indépendante sur une situation déterminée à partir d'un référentiel préétabli et sur la base d'investigation techniques réalisées par des professionnels compétents assumant des responsabilités civiles et pénales.²²

L'IFACI²³ désigne trois phases pour une démarche d'une mission d'audit à savoir :

Tableau N°02 : Les trois phases de l'IFACI

Phase	Libellé
1	Préparation ou Étude
2	Réalisation ou Vérification
3	Conclusion

Source : Michel JONQUÈRES, & Michel JORAS. L'audit une même démarche intelligente pour tous. Éditions EMS. (2015). Page : 67.

1. La phase de préparation :

La mission d'audit commence par la phase de préparation. On peut la décrire comme la phase durant lequel tous les travaux préparatoires sont effectués avant de passer à l'étape de l'action (phase de réalisation). C'est durant cette phase que l'auditeur interne élabore son référentiel, soit le modèle vers lequel le résultat de sa mission devrait converger.²⁴

Cette phase comprend essentiellement :

- Le lancement de la mission ;

²² Christelle Baratay. *Comptabilité et Audit* (6^{ème} éd). (Gualino, Éd.) Lextenso. (2018). Page : 203.

²³ L'IFACI (Institut français des auditeurs et contrôleurs interne) est le chapitre français de l'Institute of Internal Auditors. Fondée en 1965 sous le statut associatif, l'IFACI fédère 6500 auditeurs issus de quelque 1000 entreprises et institutions publiques. Affilié à l'IIA, l'IFACI bénéficie d'un réseau de plus de 225000 spécialistes de l'audit répartis dans 160 pays. Établie en 1941, l'IIA est un institut voué à l'établissement de standards professionnels d'audit interne.

²⁴ Jacques Renard. (7^{ème} éd). op.cit. Page 214.

- La prise de connaissance ;
- L'identification et l'évaluation des risques ;
- La définition des objectifs d'audit ;

1.1. Le lancement de la mission :

La mission d'audit débute par l'élaboration de l'ordre de mission et de la lettre de mission :

A. L'ordre de mission :

Selon l'IFACI, l'ordre de mission est le mandat donné par le directeur général qui informe les principaux responsables concernés par l'intervention imminente des auditeurs.²⁵

De ce fait l'ordre de mission remplit deux fonctions :

- Une fonction de mandat.
- Une fonction d'information.

Cependant, lorsqu'il s'agit d'une mission externe, on parle de « lettre de mission ».

B. La lettre de mission :

Selon la NEP²⁶ 210 : « La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en œuvre de ses travaux de vérification et de contrôle ». ²⁷

1.2. La prise de connaissance de domaine à auditer :

Cette étape, également appelée « familiarisation », constitue une partie essentielle de la phase de préparation d'un audit.²⁸ Elle vise à permettre à l'auditeur de :

- Acquérir une vision globale de l'organisation concernée par la mission.
- Analyser les contrôles internes mis en place.

²⁵ Lyasmine. *Les 3 phases de la mission d'audit interne*. Récupéré sur scribd : <https://www.scribd.com/doc/694570724>. Page : 01.

²⁶ En contexte économique, il s'agit de la Nouvelle Politique Économique (NEP) mise en place en Russie en 1921 par Lénine. Elle visait à rétablir l'initiative privée dans l'agriculture et le commerce après la fin du communisme de guerre. En comptabilité, les NEP désignent les Normes d'Exercice Professionnel, des règles qui encadrent l'action des commissaires aux comptes, notamment en matière de contrôle et d'audit financier.

²⁷ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, & Réda Khelassi. *Manuel Comptabilité et Audit : Manuel complet, application et corrigés*. Alger : BERTI Editions. (2013).

²⁸ Voir notamment : Jacques Renard. (7^{ème} éd). op.cit. Page : 224-232.

- Identifier les principales problématiques et les risques majeurs.
- Définir clairement les objectifs de la mission.

Pour atteindre ces objectifs, l'auditeur s'appuie sur diverses techniques de travail, notamment :

- L'étude de la documentation existante (organigramme, rapports, procédures, etc.) ;
- Des entretiens préalables avec les responsables et acteurs clés pour recueillir des informations sur le fonctionnement, les difficultés rencontrées et les attentes ;
- L'utilisation de questionnaire (notamment les questionnaires de prise de connaissance (QPC) et les questionnaire volumes et types de transaction (VTT)) pour collecter des données structurées ;
- L'analyse de documents essentiels, ainsi que des rapprochements statistiques et des examens de rapports d'audits antérieurs.

1.3. L'identification et l'évaluation des risques :

Cette étape ne représente que l'application de la norme 2210.A1 : « En planifiant la mission, l'auditeur interne doit relever et évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit... ».²⁹ On parle également « d'identification des zones à risque », mettant l'accent sur le fait qu'il s'agit d'avantage d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire que d'analyser les risques eux-mêmes. Cette phase va permettre à l'auditeur de construire son référentiel et d'organiser sa mission.

A. L'outil de travail de l'auditeur :

La méthode généralement adoptée pour identifier les risques repose sur l'établissement d'un « Tableau de risques », également appelé T.F.f.A (« Tableau des forces et des faiblesses apparentes »). Cette approche consiste à examiner les procédures, les informations et les données significatives collectés lors de la phase précédente pour émettre une opinion sur les forces et les faiblesses du domaine audité. Elle doit impérativement considérer trois facteurs susceptibles de générer des risques de toute nature :

- **L'exposition** : ce sont les risques qui concernent les biens (argent, stock, immobilisation) tels que : malversation, incendies, dommages de toute sorte.

²⁹ Ibid. Page : 233.

Chapitre I : Fondements théoriques et démarche méthodologique de l'audit

- **L'environnement** : cette rubrique comprend tous les risques associés aux opérations.
- **Le menace** : ce sont des dangers imprévisibles comme la fraude mais aussi les catastrophes naturelles ou sociales.

Tableau N°03 : Modèle d'un T.F.f.A.

Domaine Audité	Objet Du Contrôle	Risques	Indicateurs	Opinion			Commentaire
				Forces et Faiblesses	Conséquences	Degré de Confiance	

Source : cours de Mme BOULIFA, contrôle et audit bancaire, (la conduite d'une mission d'audit interne), Université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou.

Ce tableau exige deux observations importantes :

- L'ordre des colonnes n'est pas rigide, certains changent la disposition selon leurs habitudes et les leçons apprises. Cela ne modifie pas le mécanisme.
- Le nombre de colonnes peut également varier lui aussi ; en particulier, selon la complexité et l'importance des tâches, par exemple : on retrouve des tableaux comportant 03 colonnes : tâches, dispositifs, constats... ainsi que des tableaux avec 07 ou 08 colonnes proposant des évaluations plus détaillées de la situation actuelle.

1.4. La définition des objectifs de la mission :

Appelée aussi « Elaboration du référentiel » ou encore « rapport d'orientation » ou encore « plan de mission ». Consiste à préciser ce que l'audit vise à atteindre, en déterminant : la forme, le contenu et l'étendue de la mission. Cela permet de clarifier les attentes, de structurer la démarche et d'orienter les travaux d'audit selon les critères précis, en conformité avec le cadre réglementaire et contractuel.

Le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :

- **Objectifs généraux** : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente.

- **Objectifs spécifiques** : ils clarifient de manière précise les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs, qui contribuent tous à la réalisation des objectifs généraux.
- **Le champ d'action** : dans le but de réaliser ces divers objectifs, les auditeurs proposeront un champ d'action dans leur rapport d'orientation, employant ce terme dans un double sens :
 - Champ d'action fonctionnel (fonction, service...).
 - Champs d'action géographique (lieu, région, usine...).

2. La phase de réalisation :

Cette phase représente la conduite de la mission d'audit sur le terrain. En d'autres termes, c'est le déroulement proprement dit de la mission. Elle comporte trois étapes principales :

- La réunion d'ouverture ;
- Le programme d'audit ;
- Le travail sur le terrain.

2.1. La réunion d'ouverture :

Cette réunion ne marque pas le commencement de la mission, mais plutôt le démarrage des opérations de réalisation. Elle ne peut pas être réalisée que lorsqu'un « programme » est prêt à être soumis à l'entité auditée, et elle doit être organisée et fondée sur un planning bien précis à savoir l'ordre du jour.

A. L'organisation de la réunion :

La réunion doit impérativement se dérouler chez l'audité, sur le lieu même de la mission d'audit. Les participants comprennent :

- Les auditeurs en charge de la mission, accompagnés de leur superviseur (chef de mission) ou, dans les petits services d'audit interne, du responsable d'audit.
- Les audités incluent en premier lieu les responsables du service concerné ou de la fonction auditée ainsi que le directeur général de la société afin de légitimer l'audit et d'appuyer l'auditeur.
- Un rapporteur parmi les participants pour rédiger le compte rendu de la réunion.

B. L'ordre de jour :

Il doit être transmis aux participants au moins huit jours avant la réunion pour permettre un échange constructif entre auditeurs et audités.

L'ordre du jour, structuré autour du rapport d'orientation préparé en amont et qui constitue l'essentiel de cette réunion, comprendra notamment :

- Présentation des auditeurs et audités ;
- Rappel sur l'audit interne ;
- Présentation du rapport d'orientation ;
- Rendez-vous et contacts ;
- Logistique de la mission ;
- Rappel sur la procédure d'audit.

C. Conclusion de la réunion :

A l'issue de cette réunion, le rapport d'orientation est ajusté si nécessaire, puis finalisé. Ce document contractuel définit clairement les objectifs de la mission.

2.2. Le programme d'audit :

Également appelé « programme de vérification » ou « planning de réalisation », est un document interne qu'une organisation utilise pour déterminer et attribuer des tâches. Il est élaboré par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission. Ce document répond à six objectifs techniques principaux :

- Servir de document contractuel ;
- Constituer un planning de travail ;
- Faire office de fil conducteur ;
- Être le point de départ du questionnaire de contrôle interne (QCI) ;
- Permettre le suivi du travail ;
- Assurer la documentation de la mission.

A. Le contenu du programme :

Il comprend notamment :

- Les travaux préliminaires nécessaires à la mise en œuvre des techniques et outils réalisés par les auditeurs, tels que : inventaires, rassemblement de documents...etc.
- L'indication des techniques ou utiles à utiliser pour chaque tâche (exemple : diagramme de circulation, sondage statistique piste d'audit, interviews, observations terrain, etc.).

Au niveau de cette étape, l'auditeur fait rappel à certain nombre d'outil en particulier le questionnaire du contrôle interne (QCI), qui sert de guide méthodologique à l'auditeur, en structurant sa démarche.

2.3. Le travail sur le terrain :

Cette étape marque l'initialisation de la mission d'audit sur le terrain, durant laquelle l'auditeur doit demeurer réceptif à tous les avis sans devenir un simple exécutant. Il doit effectuer des tests et des observations à l'aide du QCI et mettre en œuvre les FRAP (feuille de révélation et d'analyse des problèmes).

A. Les observations :

a. L'observation immédiate :

Premier test systématique, l'auditeur observe l'environnement pour évaluer la qualité de l'organisation.

b. L'observation spécifique :

L'auditeur réalise des tests ciblés sur les zones à risque, en utilisant les outils prévus dans le programme d'audit, sans chercher à tout analyser de façon exhaustive.

B. Mise en place des FRAP :

Selon l'IFACI : « La FRAP est le papier de travail synthétique sur lequel l'auditeur documente chaque disfonctionnement, concluant chaque section de travail et communique avec les auditeurs concernés ».³⁰

³⁰ Lyasmine. *Les 3 phases de la mission d'audit interne*. Récupéré sur scribd : <https://www.scribd.com/doc/694570724>. Page : 05.

Chapitre I : Fondements théoriques et démarche méthodologique de l'audit

Il s'agit donc, d'un document normalisé, divisé en cinq parties : problème, constat, causes, conséquences, recommandations. Structure le raisonnement de l'auditeur et l'aide à formuler des recommandations précise. Sa rédaction suit trois phases :

- 1^{ère} phase : l'auditeur rédige une FRAP à chaque constat, au fur et à mesure de sa mission, en suivant le QCI.
- 2^{ème} phase : chaque fait est récupéré et confirmé par l'auditeur avant d'être validé par la hiérarchie.
- 3^{ème} phase : supervision par un responsable qui évalue la pertinence et l'importance des faits relevés.

Tableau N °04 : Modèle de FRAP.

Feuille de révélation et d'analyse de problème	
Référence papier de travail :	FRAP N° :
Problème :	
Constat :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Établie par :	Approuvé par :

Source : Jacques Renard. " *Théorie et pratique de l'Audit Interne* ". (7^{ème} éd). Edition Eyrolles. Paris. (2010). Page : 269.

a. La preuve en audit :

Pour qu'un constat soit considéré comme prouvé, les informations recueillis doivent respecter quatre critères :

- Nécessaires : indispensable, sans éléments superflus ;
- Fiables : précise et crédible, selon les outils disponibles ;
- Pertinentes : en lien directe avec les observations et objectif de la mission ;
- Utiles : contribuant à l'amélioration de contrôle interne.

b. Cohérence et validation :

Une fois l'auditeur rassemblé les FRAP, il doit s'assurer donc la cohérence de ses observations déjà formulé dans les FRAP et ce avant les valider.

3. La phase de conclusion :

La phase de conclusion constitue l'étape finale d'une mission d'audit. Elle a pour objectif de synthétiser les travaux effectués, d'exprimer une opinion sur les éléments audités et à communiquer les résultats à l'entité concernés. Cette phase se divise en plusieurs étapes essentielles :

- Le projet de rapport d'audit ;
- La réunion de clôture ;
- Le rapport d'audit ;
- Le suivi des recommandations.

3.1. Le projet de rapport d'audit :

Il est caractérisé par trois raisons :

- Absence de validation finale : les observations contenues dans ce projet n'ont pas encore été validées ;
- Recommandations et réponses incomplètes : le document comporte les recommandations des auditeurs mais pas encore les réponses des audités ;
- Absence d'un plan d'action : il ne comprend pas encore de plan d'action défini pour mettre en œuvre les recommandations.

3.2. La réunion de clôture :

La réunion de clôture réunit les mêmes participants que la réunion d'ouverture. Elle permet de vérifier ce que les auditeurs internes avaient prévu de faire et ce qu'ils ont réellement accompli. Les participants sont l'équipe de mission d'audit, l'audité, ses observations, sa hiérarchie. La réunion de clôture suit cinq principes :

- Le principe du « livre ouvert » : rien ne doit être écrit dans le rapport d'audit interne qui n'ait été présenté et commenté aux audités. Tous les documents doivent être mis sur la

table pour susciter le dialogue et la contradiction. Le livre ouvert c'est la totale validation des opérations d'audit.

- Le principe de « la file d'attente » : le premier servi en matière d'information c'est l'audité. Le projet de rapport ne doit pas être diffusé avant la réunion de clôture pour éviter les malentendus.
- Le principe du « ranking » : les recommandations des auditeurs sont classées en fonction de leur importance, ce classement est fait à partir des conséquences.
- Le principe de « l'action immédiate » : l'auditeur a pour mission d'encourager l'audité à prendre immédiatement des mesures correctives dès qu'il est informé, sans attendre la publication du rapport finale.
- Le principe de « la connaissance commune » : ce principe repose sur l'idée que tous les participants (auditeurs-audités) doivent avoir une compréhension partagée des dysfonctionnements identifiés. Il s'agit d'assurer que les problèmes sont connus et de garantir que les autres en ont également connaissance. Selon Bernard Grand, cette approche permet aux auditeurs de dépasser le simple rôle de contrôleur à celui de conseiller. La réunion de clôture de l'audit fonctionne comme un cercle de qualité.

3.3. Le rapport d'audit :

C'est le dernier acte d'une mission d'audit. Il communique les résultats et les constats de la mission à la direction général et aux responsables du domaines audités. Le rapport d'audit est une obligation et non pas un choix, il doit être objectif, clair, concis, utile et le plus convaincant possible.

3.4. Le suivi des recommandations :

La mission de l'auditeur ne se limite pas à l'identification des dysfonctionnements, il participe à la recherche des solutions et à la validation des actions correctives et préventives et d'assister l'audité dans la mise en œuvre des action envisagées.³¹

³¹ Michel Jonquière. *Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et audités*. Édition Afron. Paris. (2006). Page : 46.

II. Le risque d'audit :

Au cours de la mission d'audit, l'auditeur doit prendre en compte le risque d'audit qui peut influencer la qualité et la fiabilité des résultats obtenus. Ce risque se compose des éléments suivants :³²

- Le risque d'anomalies significatives dans les états financiers : il s'agit du risque que les états financiers puissent comporter des erreurs ou des fraudes significatives avant l'audit. Ce risque est défini aussi comme un cumul de deux composantes qui sont :
 - Le risque inhérent.
 - Le risque lié au contrôle.
- Le risque que l'auditeur ne détecte pas ces anomalies (risque de non détection).

1. Le risque d'anomalies significative :

1.1. Le risque inhérent :

Le risque inhérent (ou risque générale de l'entreprise) se réfère au risque qu'une erreur significative puisse survenir compte tenu des particularités de l'entreprise examinée, de ses activités, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations. On peut analyser ses risques de la manière suivante :

- Risques liés à l'activité ;
- Risques liés à la structure du capital ;
- Risques liés à la structure financière ;
- Risques liés à l'organisation ;
- Risques liés à l'importance de certains postes du bilan ;
- Risques liés à certains actifs ou catégories d'opérations.

1.2. Le risque lié au contrôle :

Le risque lié au contrôle est celui que le système de contrôle interne ne garantisse pas la présentation ou la rectification des erreurs. L'évaluation de ce risque doit être effectuée lors de

³² M. Hamzaoui, & (avec la participation de Benoît pigé). *Audit-Gestion des risques et contrôle interne : Norme ISA 200, 315, 330, et 500* (2ème éd). Edition Pearson. Paris. (2005). Page : 170.

Chapitre I : Fondements théoriques et démarche méthodologique de l'audit

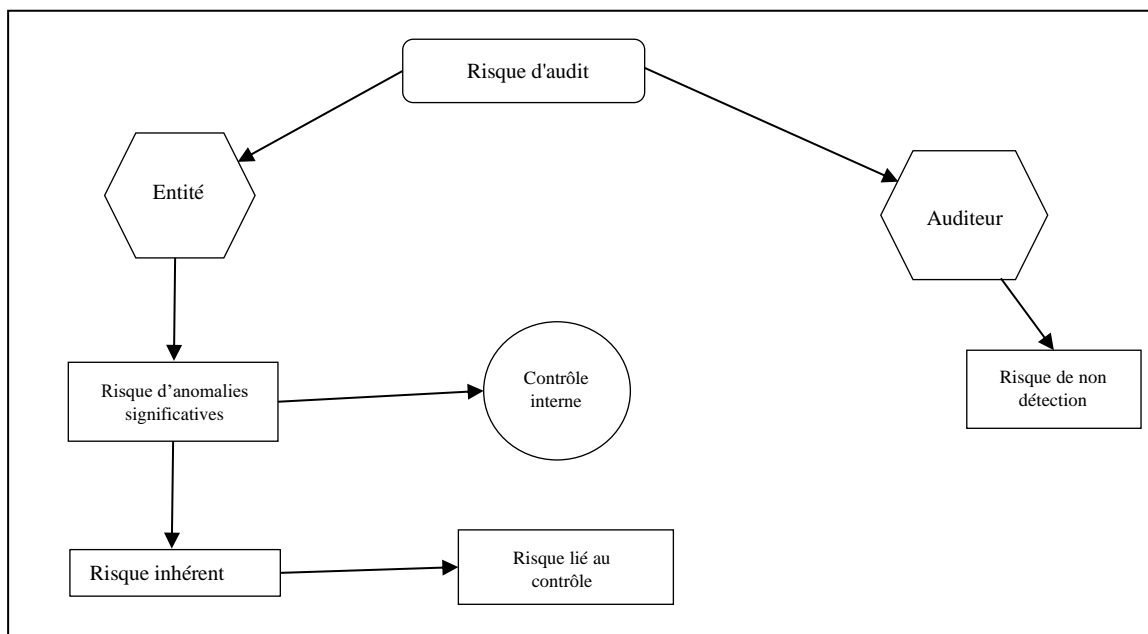
la phase d'appréciation du contrôle interne. En effet une bonne connaissance du contrôle interne permet à l'auditeur :

- D'identifier les types d'erreurs rendues possibles par les lacunes de système.
- De mesurer le risque de survenance de ses erreurs.

2. Le risque de non-détection (par l'auditeur) :

Il peut être définie comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autre erreurs significatives. Ce risque est associé à l'importance du programme de vérification des comptes et des états financiers établi par l'auditeur.

Figure N°01 : Synthèse risque d'audit (lien entre les différents risques d'audit).



Source : Robert Obert, & Marie-Pierre Mairesse. *Comptabilité et audit : Manuel et applications* (2^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2009). Page : 442.

3. La relation entre les composantes du risque d'audit :

L'ensemble de la démarche d'audit peut se mesurer de cette équation :

$$\text{Risque inhérent} \times \text{Risque lié au contrôle} \times \text{Risque non-détection} = \text{Risque d'audit.}$$

Chapitre I : Fondements théoriques et démarche méthodologique de l'audit

L'audit se fixe un risque acceptable : il ne lui reste plus qu'à évaluer chacune des composantes.

La matrice suivante établie par L'IAASB³³ permet d'estimer le risque non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle :

Tableau N°05 : Notation du risque d'audit.

		L'auditeur a estimé le risque lié au contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
L'auditeur a estimé le risque inhérent	Elevé	Elevé	Faible	Faible
	Moyen	Faible	Moyen	Elevé
	Faible	Moyen	Elevé	Maximum

Source : Robert Obert, & Marie-Pierre Mairesse. " *Comptabilité et audit : Manuel et applications* ". (2^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2009). Page : 444.

Il ressort de ce tableau qu'il doit exister une relation inversement proportionnelle entre le degré combiné du risque inhérent et du risque lié au contrôle et celui du risque de non détection fixé par l'auditeur.³⁴

4. La gestion du risque d'audit :

Le commissaire aux comptes établit un seuil de signification qui lui permet de planifier sa mission. D'après la norme 320, le seuil de signification désigne le montant au-delà des décisions économiques ou jugements basés sur les états financiers sont susceptibles d'être influencés. Ce dernier est fixé après avoir examiné divers indicateurs tels que : le résultat courant, le résultat net, le chiffre d'affaire ou encore les capitaux propres.

On observe une relation inverse entre le niveau de risque d'audit et le seuil de signification. Plus le seuil est élevé, moins le risque d'audit est important.³⁵

³³ L'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) ou (le conseil des normes internationales d'audit et d'assurance), est un organisme de normalisation indépendant qui publie des normes, telles que les normes internationales d'audit, les normes internationales de gestion de la qualité et d'autres services, pour soutenir l'audit international des états financiers.

³⁴ Voir notamment : Robert Obert, & Marie-Pierre Mairesse. *Comptabilité et audit : Manuel et applications* (2^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2009). Page : 443, 444.

³⁵ Christelle Baratay. (6^{ème} éd). Op.cit. page : 212.

III. Les outils d'audit :

L'auditeur utilise divers outils pour mener à bien sa mission d'audit. Visiblement il existe plusieurs critères de classement des outils d'audit, l'un d'eux met en évidence deux démarches possibles pour l'auditeur :³⁶

1. Les outils d'interrogation :

Ces derniers vont aider l'auditeur à reformuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose. Parmi ceux-ci, nous pouvons mentionner :

- Les sondages statistiques (ou échantillonnages) : est une méthode qui permet de répartir d'un échantillon, prélevé de façon aléatoire, dans une population de référence d'extrapoler à la population, l'observation faite sur l'échantillon ;
- Les interviews et questions écrites ;
- Les outils informatiques (les logiciels) ;
- Les vérifications, analyses et rapprochements divers : sont des procédés qui sont utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain.

2. Les outils de descriptions :

On pourrait les considérer comme des révélations, plutôt que de partir de questions spécifiques, elles aident à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées. Parmi ces outils, on peut citer :

- L'observation physique : il existe deux grandes catégories d'observation :
 - L'observation directe : est celle qui permet le constat immédiat de phénomène.
 - L'observation indirecte : fait appel à un tiers qui va observer pour le compte de l'auditeur et va lui communiquer le résultat et son observation.
- La narration : on distingue deux types de narration dans le cadre de l'audit interne :
 - La narration par l'audité : se fait oralement et consiste à structurer les idées et les connaissances.
 - La narration par l'auditeur : sous forme écrite et c'est celle qui apporte plus d'enseignements.

³⁶ Voir notamment : Jacques Renard. (8^{ème} éd). Op.cit. Page : 308-345.

- L'organisation fonctionnelle : va être construite par l'auditeur, si celui-là le juge nécessaire, à partir de données collectées par le biais d'observations, d'interviews, de récits..., afin d'apporter plus de clarté et d'enrichir les connaissances acquises grâce à l'addition : organigramme hiérarchique + analyse de poste.
- La grille d'analyse des tâches : permet de relier l'organigramme hiérarchique, justifiant ainsi les analyses de poste.
- Le diagramme de circulation (ou Flow chart) : permet d'illustrer le flux des documents entre les divers fonctions et centres de responsabilités, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports.
- La piste d'audit : conçu comme moyen spécifique d'investigation par les auditeurs internes, la piste d'audit ou chemin d'audit est alors une méthode de test s'appuyant sur un document fiscal ou sur le résultat d'une opération, et permettant de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires.

Conclusion :

L'audit aujourd'hui a beaucoup évolué. Ce n'est plus seulement une question de vérification des chiffres ou de respect des règles. Grâce aux nouvelles technologies, l'audit est devenu plus efficace, plus précis et plus utile pour les entreprises. Les auditeurs doivent désormais s'adapter à ces changements, mais leur rôle reste essentiel : aider les organisations à bien fonctionner, à éviter les problèmes et à avancer en toute confiance.

Ce chapitre a permis de comprendre que l'audit, à travers ses notions de base et sa démarche méthodologique, est un véritable levier pour accompagner l'entreprise dans sa gouvernance et sa prise de décision, constituant ainsi un processus structuré, indispensable à l'amélioration continue. Ces fondements serviront comme un point de départ pour la suite de notre étude, qui portera notamment sur l'application concrète de l'audit dans un cadre industriel.

CHAPITRE II :
LE COÛT DE
REVIENT :
COMPOSANTES,
MÉTHODES DE
CALCUL, ET
OPTIMISATION

Introduction :

Dans le contexte actuel de compétitivité accrue et de recherche permanente de performance, les entreprises industrielles se trouvent dans l'obligation de contrôler leurs charges et de comprendre la structure réelle de leurs coûts.

La comptabilité analytique constitue l'outil de base sur lequel repose cette démarche. Elle permet de répartir les charges selon leur destination, de calculer les coûts des produits et de fournir aux gestionnaires des informations indispensables à la prise de décision. Son objectif est donc d'assurer une meilleure maîtrise des coûts. C'est sur la base de ces données analytiques que l'audit peut intervenir, afin d'évaluer l'efficacité des méthodes utilisées et d'en garantir la fiabilité.

Ce chapitre est composé de deux sections. La première présente les concepts fondamentaux des coûts en comptabilité analytique, notamment leur classification et leurs composantes. La deuxième porte sur les différentes méthodes de calcul du coût de revient. Une attention particulière sera accordée à la méthode des coûts complets, largement utilisée dans les entreprises industrielles algériennes. Nous étudierons également d'autres méthodes, telles que la méthode ABC et la méthode des coûts variables. Enfin, nous conclurons cette section par une synthèse qui mettra en lumière le lien entre l'audit et les coûts, afin de montrer comment une bonne compréhension des coûts est indispensable à une mission d'audit efficace et pertinente.

Section 01 : Présentation et classification des charges et des coûts.

La comptabilité générale permet de suivre les ventes réalisées par l'entreprise, les charges engagées, et d'en déterminer le résultat final. Pour cela, elle classe les charges par nature, c'est-à-dire selon leur fonction économique (par exemple : les comptes : 60 « Achat », 61/62 « Services et autres services extérieurs, 63 « Impôts et taxes », 64 « Charges de personnel », etc.). Cependant, cette approche présente une limite : elle ne permet pas d'identifier précisément combien coûte chaque produit ou service, car le résultat est présenté de manière globale. C'est pourquoi la comptabilité analytique vient compléter cela en répartissant les charges par produit ou activité. Grâce à cette méthode, on peut déterminer le coût de chaque produit et analyser la rentabilité qu'il génère. Cela permet aux dirigeants de prendre des décisions plus précises, comme augmenter la production d'un produit rentable ou arrêter un produit déficitaire.³⁷

³⁷ Voir notamment : François POTTIER. *Analyse des coûts*. ED.ECONOMICA. (2005). Page 5-8.

En résumé, la comptabilité générale donne une vue d'ensemble de l'entreprise, tandis que la comptabilité analytique aide à comprendre la rentabilité de chaque produit pour une gestion plus efficace.

Désormais, cette section est dédiée à la présentation de la comptabilité analytique, ses objectifs, ainsi qu'aux notions essentielles de charges et de coûts.

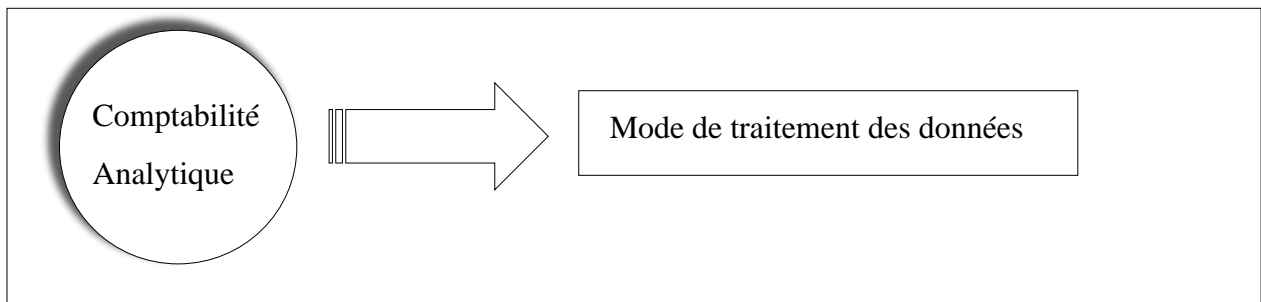
I. La comptabilité Analytique :

1. Définitions :

Il existe plusieurs définitions de la comptabilité analytique, notamment :

Selon Gérard Melyon : « 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 ».³⁸

Figure N° 02 : La définition de la comptabilité Analytique.



Source : Gérard Melyon. " *Comptabilité Analytique* ". (3^{ème} éd). Edition Bréal. Paris. (2004).

Page : 8.

Denis, Martinet et Silem la définit comme : « un Système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupements, ventilations, abonnements, calcul de charges, ... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non ».³⁹

Ainsi, elle peut également être définie comme suit : « la comptabilité analytique vise à rendre compte des résultats financiers de l'entreprise. Elle cherche à cerner la rentabilité de

³⁸ Gérard Melyon. *Comptabilité Analytique* (3^{ème} éd). Bréal. (2004). Page : 08.

³⁹ Jean-Philippe Denis, Alain-Charles Martinet, & Ahmed Silem. *Lexique de gestion de management* (9^{ème} éd). Dunod. (2016). Page : 128.

sous-ensembles de l'activité de l'entreprise : la rentabilité par produit, par poste de travail, par atelier, par centre de décision, etc. ».⁴⁰

Nous retiendrons de ces trois définitions que la comptabilité analytique est un moyen d'évaluation des coûts, s'appuyant à la fois sur les données issues des documents financiers et sur les informations relatives aux activités de l'entité.

2. Objectifs :

La comptabilité Analytique a pour objectif essentiels :⁴¹

- De faire connaître les coûts des diverses fonctions assurées par l'entreprise ;
- De déterminer la valeur de certains éléments du bilan de l'entreprise (stock et en-cours de toute nature, immobilisations créées par l'entreprise...) ;
- De fournir les éléments de coûts pouvant faciliter la fixation des prix de vente ;
- D'expliquer le résultat par calcul des coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants afin de faire apparaître des résultats par produit ;
- De mettre en évidence des rentabilités partielles par clientèle, circuit de distribution, saison, fonction, famille de produit ... ;
- D'établir des prévisions de charges et de produits (coûts préétablis, budgets d'exploitation...) ;
- De rapprocher les réalisations des prévisions effectuées et d'expliquer les écarts qui en découlent ;
- De permettre des comparaisons entre périodes et entre firmes concurrentes.

II. Les charges :

1. Définitions :

Entendues dans un sens large, les charges correspondent aux dépenses ou autres causes de diminution de l'actif n'ayant pas comme contrepartie une augmentation du patrimoine (augmentation de l'actif ou diminution du passif).⁴²

⁴⁰ Alain BEITONE, Antoine CAZORLA, & Estelle HEMDANE. *Dictionnaire de science économique* (6^{ème} éd). Dunod. (2019). Page : 93.

⁴¹ Voir notamment : Jean-Philippe Denis, Alain-Charles Martinet, & Ahmed Silem. Op.cit. Page : 128.

⁴² Yves de la villeguérin, & Al. *Dictionnaire RF comptable et financier* (8^{ème} éd). Groupe Revue Fiduciaire. (2006). Page : 271.

Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de « monnaie » : « Achat » et consommation de matière, « salaires » du 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 ».⁴³

2. L'incorporation des charges aux coûts :

Les charges de la comptabilité générale doivent être retraitées (en éliminant ou en corrigeant les montants de certaines dépenses) avant d'être incluses dans les coûts, les produit ou activités.

Ces retraitements entraînent des différences entre les résultats constatés en comptabilité générale et ceux calculés par la comptabilité analytique.⁴⁴

Les charges peuvent être :

2.1. Des charges incorporables :

Ce sont les charges de la comptabilité générale retenue pour le calcul des coûts. Il s'agit de consommation de ressources qui relèvent des activités normales d'exploitation de l'entité.⁴⁵

Elles sont déterminées comme suit : ⁴⁶

Charges incorporées = charges de la comptabilité financière – charges non incorporables + éléments supplétifs ± autre différence d'incorporation.

2.2. Des charges non incorporables :

Ce sont les charges de la comptabilité générale qui ne rentrent pas dans la formation des coûts. Ce sont principalement des charges qui ont un caractère anormal, irrégulier, exceptionnel, hors exploitation, non redondant pour l'activité de l'entité. Elles concernent principalement les charges exceptionnelles.⁴⁷

Par exemple, on peut mentionner :

⁴³ Gérard Melyon. Op.cit. Page : 10-11.

⁴⁴ Voir notamment : Béatrice, & Francis Gradguillot. (2010). *Comptabilité de gestion* (11^{ème} éd). Gualino, Lextenso. Page : 31.

⁴⁵ Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet. *Mini manuel de comptabilité de gestion*. Dunod. Paris. (2013). Page : 04.

⁴⁶ Brigitte Doriath, Michel Lozato, Paula Mendes, & Pascal Nicolle. *Comptabilité et gestion des organisations* (6^{ème} éd). Dunod. (2008). Paris. Page : 247.

⁴⁷ Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet. Op.cit. Page : 04.

- Impôt sur les bénéfiques ;
- Perte exceptionnelle due à la détérioration d'un stock de produits finis ;
- Perte sur créances irrécouvrables ;
- Amortissement des bris de Constitution ;
- Frais d'émission d'un emprunt ;
 - a. Amortissement des frais d'augmentation du capital ;
 - b. Etc.

2.3. Des charges de substitution :

Ce sont les charges qui existent en comptabilité générale mais évaluées de manière différente en comptabilité analytique, c'est le cas notamment des éléments suivants : ⁴⁸

- **Valeur remplacement matière** : concernant les matières premières, la valeur de remplacement se substitue à la valeur normale. C'est le cas au cours d'une période de calcul où l'entreprise bénéficie d'une remise exceptionnelle importante sur une matière première, la valeur retenue pour le calcul sera la valeur habituelle permettant ainsi d'apprécier la performance de l'activité.
- **Charges d'usage** : calculé selon la réglementation fiscale, l'amortissement pratiqué en comptabilité générale ne reflète pas souvent la dépréciation économique de l'investissement. Il convient de substituer à la dotation aux amortissements enregistrée en comptabilité générale une charge représentant ainsi l'amortissement économique. Pour ce faire, le calcul de la charge d'usage prend en compte la valeur actuelle de l'investissement et se définit par le rapport suivant :

$$\frac{\text{valeur d'usage de l'immobilisation}}{\text{durée d'usage}}$$

- **Charges étalées** : de même, dans une logique économique, les charges étalées (plus facile à calculer) se substituent aux dotations aux provisions ou aux dépréciations comptabilisées en comptabilité générale. Le calcul s'effectue selon des critères économiques (méthodes statistiques) retenus par l'organisation.
- **Charges abonnées** : certaines charges enregistrées en comptabilité générale (prime d'assurance, électricité, téléphone, impôt, taxes...) ont une périodicité d'enregistrement

⁴⁸ Ibid. Page : 5-6.

qui ne correspond pas à la périodicité retenue en comptabilité analytique. Il convient alors de la répartir sur toute la période analytique.

2.4. Des charges supplétives :

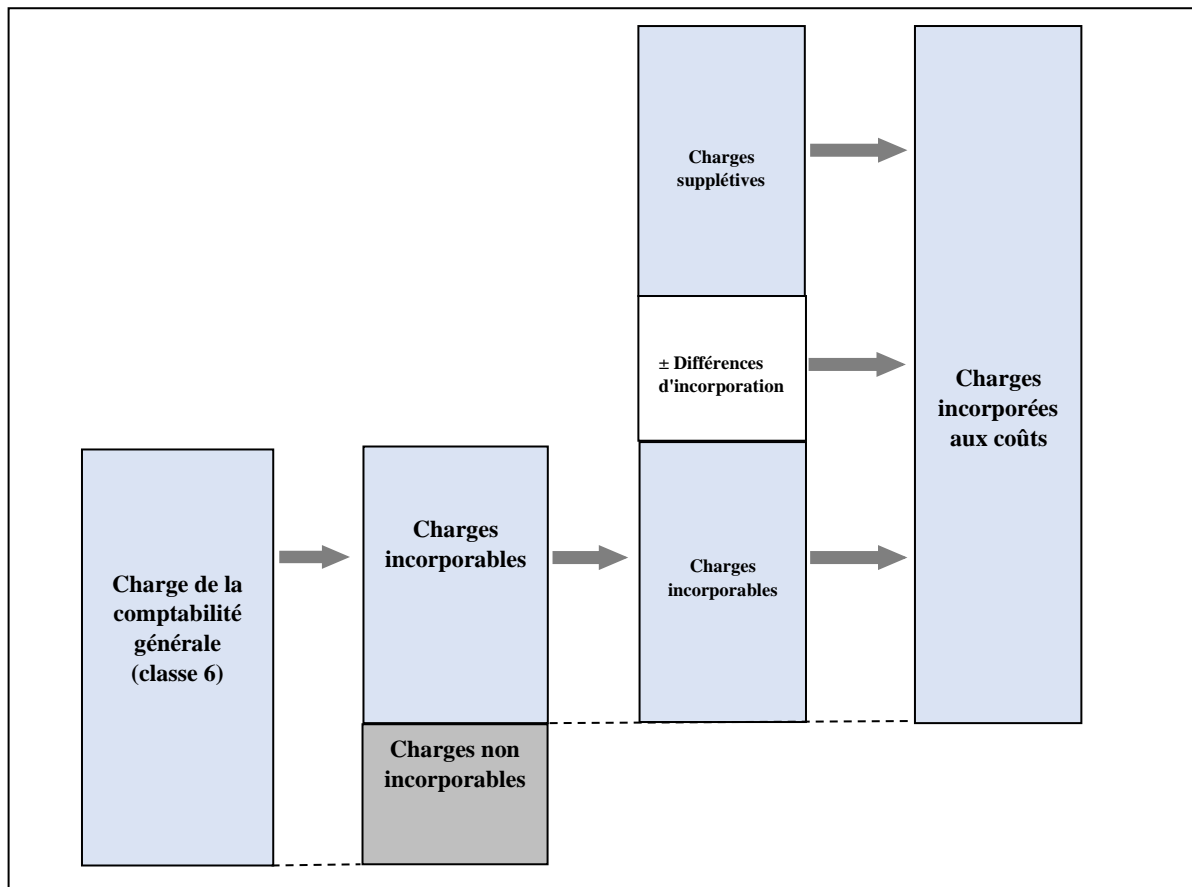
Elles représentent des charges fictives non enregistrées en comptabilité générale. La comptabilité analytique les incorpore dans les coûts afin de leur donner un contenu économique plus pertinent et de pouvoir ainsi comparer entre elles les entreprises, quelles que soient leur forme juridique, leur stratégie de financement ou leur stratégie de marché. On distingue deux types : ⁴⁹

- **La rémunération du travail de l'exploitant** : c'est le bénéfice qui constitue la rémunération du travail et du capital du chef d'entreprise. Il n'y a donc aucune saisie de charge dans la comptabilité générale.
- **La rémunération des capitaux propres** : même si la rémunération des capitaux propres n'est pas enregistrée en comptabilité générale, elle représente néanmoins une charge économique pour l'entreprise, tout comme les capitaux empruntés. Ainsi pour les entreprises, cette rémunération peut être calculée comme un intérêt fictif à un taux moyen sur la base des capitaux empruntés.

Le schéma ci-dessus indique les différents traitements permettant de passer des charges de la comptabilité générale aux charges incorporées aux coûts.

⁴⁹ Gérard Melyon. Op.cit. Page : 15.

Figure N°03 : les charges incorporées aux coûts.



Source : Gérard Melyon. Comptabilité Analytique (3^{ème} éd). Bréal. 2004. Page : 16.

3. Typologie des charges :

Il y a deux manières de classer les charges en comptabilité analytique :

3.1. Selon le critère de la variabilité : ⁵⁰

- **Charges fixes** : des charges sont dites « fixe » lorsque leur montant n'évolue pas en fonction des quantités de produits.
- **Charges variables** : des charges sont dite « variables » quand elles évoluent proportionnellement aux quantités.

⁵⁰ François POTTIER. Op.cit. Page : 19.

3.2. Selon le critère de la destination :

- **Charges directes** : les charges sont dites « directes » lorsque l'on peut les affecter sans ambiguïté et sans calcul préalable au coût d'un produit ou d'un établissement : ce sont des charges dont la destination est connue.⁵¹
- **Charges indirectes** : charges qui nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé.⁵²

Tableau N° 06 : Typologie des charges.

		Critère de la destination	
		Charges directes	Charges indirectes
Critère de la variabilité	Charge variables	<p>Charges directes variables :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Consommation de matières premières ; - « Main-d'œuvre directe » : salaire des ouvriers de fabrication ; - etc. 	<p>Charges indirectes variables :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Énergie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits ; - Frais postaux de livraison dans une société de vente par correspondance ; - etc.
	Charge fixes	<p>Charges directes fixes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour un seul produit ; - Budget public promotionnel concernant un produit précis ; etc. 	<p>Charges indirectes fixes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Salaire du directeur administratif ; - Contrat de maintenance d'un ordinateur ; - etc.

Source : Didier Leclère. « L'essentiel de la comptabilité analytique » (5ème éd). Eyrolles.

Paris. 2021. Page : 24.

⁵¹ Béatrice , & Francis Gradguillot. (11ème éd). Op.cit. Page : 69.

⁵² Jean-Philippe Denis, Alain-Charles Martinet, & Ahmed Silem. Op.cit. Page : 105.

4. L'analyse des charges :

En comptabilité analytique, les charges peuvent être analysées selon plusieurs critères que nous allons présenter ci-après : ⁵³

4.1. Par fonctions :

On entend par fonction un ensemble d'actions concourant à un même but (par exemple : approvisionnement, production, distribution, administration ...).

L'ensemble des activités d'une entreprise peut être ainsi subdivisé suivant le rôle qu'elles jouent et les charges correspondantes réparties suivant les mêmes critères.

4.2. Par produit :

Pour une entreprise fabriquant plusieurs produits ou plusieurs types de produits, il est de première importance de répartir les charges entre ces produits :

- Afin de savoir si tous sont rentables lorsque les prix de vente sont fixés indépendamment de la volonté des dirigeants de l'entreprise.
- Afin de fixer des prix de vente permettant de réaliser des bénéfices sur tous les produits lorsque l'entreprise peut fixer les dits prix de vente.

4.3. Par commande :

Au lieu de fabriquer des produits destinés à être commercialisés sur un marché, les entreprises préfèrent parfois travailler à la commande (généralement pour des biens coûteux ayant des caractères particuliers). Une analyse des charges doit alors révéler ceux qui sont associés à chaque commande :

- Pour en fixer le prix ;
- Pour déterminer si la réalisation de chacune conduit à un gain ou une perte.

4.4. Par Centre d'activité :

L'activité industrielle ou commerciale est fragmentée entre des services ou centre d'activité divers, notamment :

- Des services techniques, tels que : les ateliers, les bureaux d'études, les services d'entretien.

⁵³ Voir notamment : C. GOUDJET, C. RAULET, & C. RAULET. *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*. Tom 1. (4^{ème} éd). Dunod. Paris. (2001). Page : 4-6.

- Des services commerciaux, tels que : les services d'achat, la direction commerciale, les services d'expédition, les magazines de ventes ;
- Des services généraux, tels que : le secrétariat, la comptabilité, les services financiers, la direction générale, le service informatique.

Les charges proviennent des activités des services, il est donc raisonnable de chercher à répartir ces charges par centres d'activité pour une meilleure gestion.

III. Les coûts :

1. Définitions :

D'après Marc Duménil, le terme « coût » utilisé en comptabilité de gestion est équivalent à celui de « charge » utilisé en comptabilité financière.⁵⁴

Selon le plan comptable général français de 1982 (PCG), tel que rapporté par Abdullah Boughaba, un coût représente la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable.⁵⁵

Pour Béatrice et Francis Grandguillot, un coût s'applique à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et de les totaliser. Par exemple, l'objet de coût peut-être un produit, un projet, une activité ...

Un coût se détermine également par l'accumulation de charges significatives sur un produit ou tout autre objet de coût.⁵⁶

2. Caractéristiques du coût :

D'une manière générale, les coûts peuvent être classés selon trois éléments :

2.1. Le champ d'application : (du coût étudié).

Le PCG cite les plus usuels en le détaillant plus ou moins : ⁵⁷

- Coût par fonction économique : approvisionnement, production, distribution ;
- Coût par moyen d'exploitation : magasin, rayon ou partie de rayon, usine, atelier ou poste de travail, bureau ... ;
- Coût par production (activité d'exploitation) : ensemble, famille de produit, unité de produit, stade d'élaboration d'un produit ;

⁵⁴ Marc Duménil. *Le contrôle de gestion : 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts*. GERESO éd. (2014). Page : 29.

⁵⁵ Abdellah Boughaba. *Comptabilité Analytique* (2^{ème} éd). Berti éd. Alger. (1994). Page : 05.

⁵⁶ Béatrice, & Francis Gradguillot. Op.cit. Page : 16.

⁵⁷ Voir notamment : C.GOUJNET, C.RAULET, & C.RAULET. Op.cit. Page : 12-13.

- Coût par responsabilité : ensemble de charge dont on peut attribuer la responsabilité à une personne (directeur, chef de service, contremaître ...) ;
- Autre Coût : par région, par groupe de clients

2.2. Le contenu :

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

A. Le coût complet : on distingue deux types de coût complet : ⁵⁸

- **Coût traditionnel** : il regroupe l'ensemble des charges relatives à un produit ou une activité enregistrée en comptabilité générale.
- **Coût économique** : il est obtenu en ajoutant certaines charges (charges non incorporables, éléments supplétifs, charges de substitution) pour obtenir une meilleure représentation de la réalité économique de l'entité.

B. Coûts partiels :

Parmi ces coûts, on trouve :

- **Coût variable** : coût constitué seulement par les charges qui varient avec le volume de l'activité de l'organisation sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et le niveau d'activité, il exclut de ce fait les charges de structure (charges fixe, de capacité).
- **Coût directe** : il est obtenu par incorporation des seules charges directes s'appliquant à un produit ou à une activité déterminée. Les charges indirectes sont laissées dans leur globalité.
- **Coût marginal** : coût de la dernière unité produite (ou unité supplémentaire), il est partiel dans la mesure où il ne contient que des charges variables tant que la structure n'est pas saturée, n'a pas atteint son plein-emploi.

⁵⁸ Voir notamment : Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet. Op.cit. Page : 11.

2.3. Le moment du calcul :

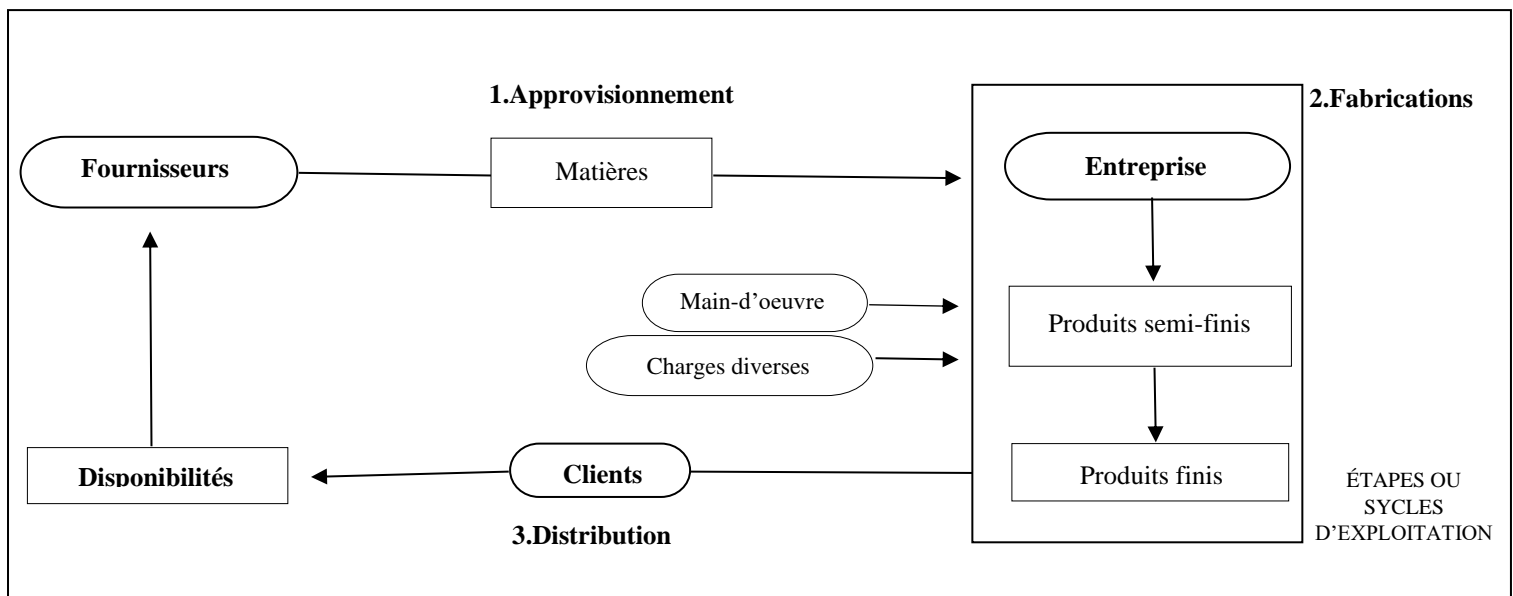
Cette dernière caractéristique permet de distinguer : ⁵⁹

- **Coûts constatés** (ou coûts historiques) : 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.
- **Coûts préétablis** : ces coûts sont calculés antérieurement aux faits qui les engendreront. Ce sont des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de « normes », d'objectifs, ou de simples prévisions. Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par : coûts standards, devis, budgets de charges, coûts prévisionnels.

3. La hiérarchie des coûts :

Dans le cycle d'exploitation d'une entreprise, on peut identifier trois phases principales : l'approvisionnement, la production et la distribution. Ces étapes génèrent des coûts successifs, qui aboutissent à la détermination des coûts de revient de ses produits et services. ⁶⁰

Figure N° 04 : Cycle d'exploitation.



Source : Thierry Jacquot, Richard Milkoff. « Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts ». Edition Dareios et Pearson éducation. France. 2007. Page : 71.

⁵⁹ Voir notamment : Gérard Melyon. Op.cit. Page : 19.

⁶⁰ Voir notamment : Thierry Jacquot, & Richard Milkoff. *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*. Dareios & Pearson Education. France. (2007). Page : 71.

On distingue trois coûts correspondant aux trois fonctions ou étapes intervenant dans le processus d'exploitation des produits :

- Le coût d'achat ;
- Le coût de production ;
- Le coût de revient.

3.1. Le coût d'achat :

A. Définition :

« Le coût d'achat est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction approvisionnement de l'entreprise ». ⁶¹

« Il peut être aussi défini comme étant tout ce qu'a coûté un bien jusqu'à sa mise en stock ». ⁶²

B. Les produits approvisionnés :

Il est possible d'en retenir quatre types : ⁶³

- **Les marchandises** : qui représentent tout ce que l'entreprise achète pour revendre en l'Etat et sans transformation.
- **Les matières premières** : qui sont des objets ou substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.
- **Les emballages** : qui sont des objets destinés à contenir les produits livrés à la clientèle en même temps que leur contenu. Une distinction :
 - **Les emballages de conditionnement** : qui sont en contact avec le produit et qui font partie du coût de production du produit fini.
 - **Les emballages de distribution** : qui permettent la distribution du produit et font partie du coût de distribution.
- **Les matières et Fournitures consommables** : qui sont des objets plus ou moins élaborés, consommés au premier usage et qui concourent la fabrication sans entrer dans la composition des produits traités. La consommation de ces fournitures est souvent traitée en charges indirectes de production.

⁶¹ Claude Alazard, & Sabine Sépari. *DCG 11, Contrôle de gestion : manuel et application* (éd. 2ème). Dunod. Paris. (2010). Page : 77.

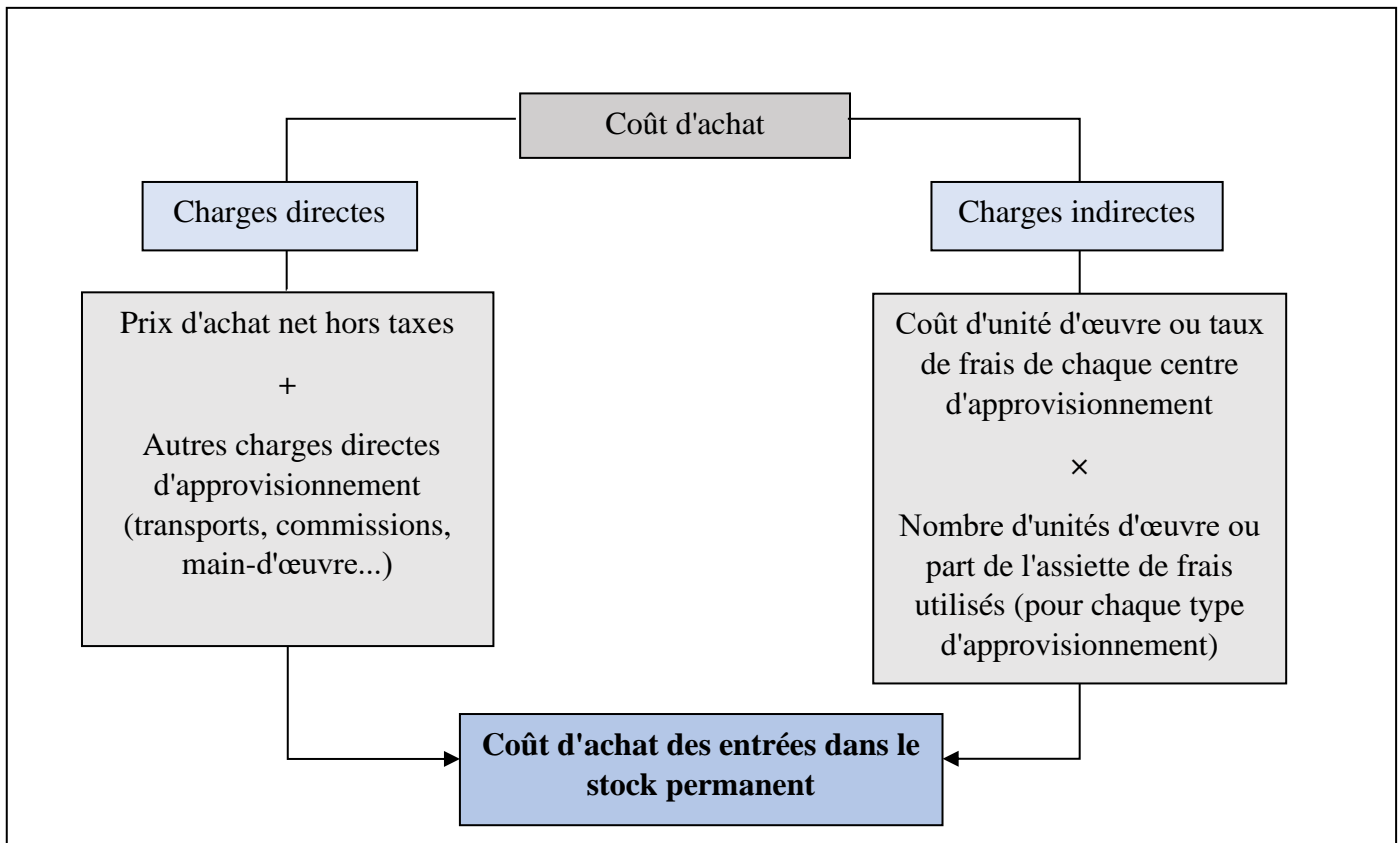
⁶² Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet. Op.cit. Page : 35.

⁶³ Voir notamment : Claude Alazard, & Sabine Sépari. Op.cit. Page : 77.

C. Les Composantes d'un coût d'achat : ⁶⁴

- **Le prix d'achat** : il s'agit du prix d'achat hors taxes récupérables car l'entreprise ne doit faire figurer dans ses coûts que les impôts et taxes restant définitivement à sa charge (la TVA (taxe sur la valeur ajoutée) payé par le client n'est pas prise en considération dans le calcul d'un coût d'achat).
- **Les frais accessoires** : comprennent les frais autres que le prix d'achat liés à l'achat et à la mise en stock, on cite :
 - **Les frais accessoires d'achat** : ce sont des frais généralement payés à des tiers, qui concernent les marchandises et les matières ou fournitures avant leur arrivée dans l'entreprise (exemple : des transports, courtages, commissions ...).
 - **Les frais accessoires d'approvisionnement** : ce sont des charges directes regroupées dans un ou plusieurs centres « gestion des approvisionnements », et qui concernent la mise en stock des marchandises, des matières et des fournitures.

Figure N°05 : composition du coût d'achat.



Source : Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet. "Mini manuel de comptabilité de gestion". Edition Dunod. Paris. (2013). Page : 58.

⁶⁴ Voir notamment : C.GOUDJET, C.RAULET, & C.RAULET. Op.cit. Page : 55.

D. Calcul du coût d'achat :

Le coût d'achat se détermine selon la formule suivante :⁶⁵

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

E. La tenue des stocks :

a. Définition :

Les stocks et productions en cours représentent l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être :⁶⁶

- Soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours.
- Soit consommés au premier usage.

b. La nature des stocks :

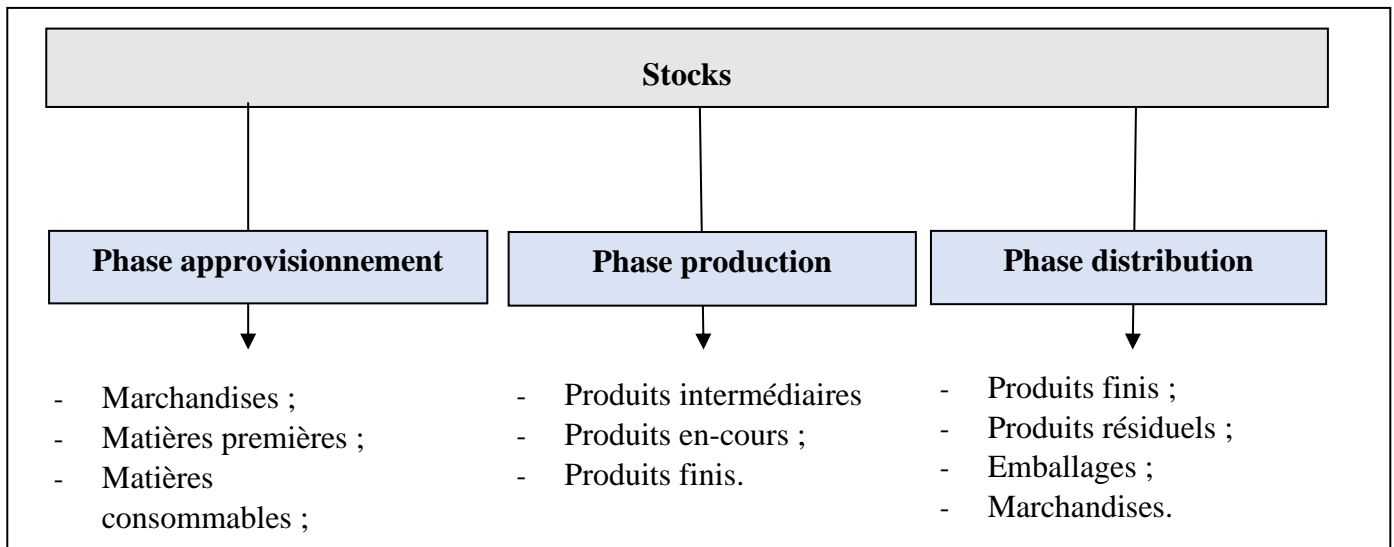
On distingue plusieurs natures de stocks en fonction de l'activité de l'entreprise et de la phase de son cycle d'exploitation.

Le schéma suivant synthétise ces différentes catégories :

⁶⁵ Gérard Melyon. Op.cit. Page : 30.

⁶⁶ Ibid. Page : 54.

Figure N° 06 : La nature de stock en fonction de l'activité de l'entreprise.



Source : Béatrice, & Francis Grandguillot. (S.d.). "L'essentiel du contrôle de gestion". (10^{ème} éd). Edition Lextenso. 2018. Page : 23.

c. L'inventaire permanent :

Selon le PCG : « l'inventaire comptable permanent est une organisation des comptes de stocks qui, par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître de façon constate, en cours d'exercice, les existantes chiffrés en quantités et en valeurs ». ⁶⁷

L'inventaire permanent permet, grâce à la tenue systématique des fiches de stocks, de connaître à tout moment :

- Les entrées en stock en quantité et en valeur ;
- Les sorties des stocks ;
- L'état des stocks.

Tableau N° 07 : Présentation de la fiche de stocks.

Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Quantité	Prix Unitaire	Montant	Quantité	Prix Unitaire	Montant	Quantité	Prix Unitaire	Montant

Source : Cours de Mr. Berkani, Comptabilité Analytique (le traitement Analytique des stocks), Université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou.

⁶⁷ C.GOUJNET, C.RAULET, & C.RAULET. Op.cit. Page : 58.

Le montant du stock final est déterminé par la formule suivante :

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

Ces stocks finaux théoriques doivent être comparé systématiquement aux stocks réels calculés à partir d'un inventaire physique à la fin de l'exercice comptable, comme suit :

Stock réel – Stock théorique → Différence d'inventaire.

Stock réel > stock théorique → Différence d'inventaire favorable (excédent).

Stock réel < stock théorique → Différence d'inventaire défavorable (manquant).

d. Evaluation des stocks :

Pour évaluer les stocks, il est nécessaire de valoriser entre :

- **Les entrées en stocks** : il faut distinguer entre :
 - Les produits achetés : évalués au coût d'achat.
 - Les produits fabriqués : évalués au coût de production.
- **Les Sorties de stock** : évalué au coût pour lequel ils sont entrés.

e. La valorisation des sorties et des stocks :

Au cours d'une période, le coût d'achat ou de production des entrées en stock subit le plus souvent des variations. Cela soulève le problème de l'évaluation du coût de sortie des stocks.

Selon le PCG, l'entreprise a le choix entre les cinq méthodes suivantes : ⁶⁸

- **La méthode du coût unitaire moyen pondéré en fin de période (CUMP)** : l'évaluation des sorties de stocks en valeur ne s'effectue qu'à la fin de période après avoir déterminé le CUMP.

$$\frac{\text{Valeur de stock initial} + \text{Valeur des achats}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{Quantité acheté}}$$

⁶⁸ Voir notamment : Béatrice, & Francis Gradguillot. (11^{ème} éd) Op.cit. Page : 25-26.

- **Le coût moyen pondéré après chaque entrée** : dans ce cas, le CUMP est calculé après chaque entrée.

$$\frac{\text{Valeur du stock précédent} + \text{Valeur des achats}}{\text{Quantité du stock précédent} + \text{Quantité achetée}}$$

- **La méthode du « Premier Entré, Premier Sortie » (PEPS) ou « First In, First Out » (FIFO)** : dans ce cas, chaque entrée constitue un lot. Les sorties sont valorisées au prix de l'article le plus ancien de stock. Le principe consiste à épuiser l'ancien lot avant d'entamer le nouveau.
- **La méthode du « Dernier Entré, Premier Sorti » (DEPS) ou « Last In, First Out » (LIFO)** : on adopte dans ce cas la démarche inverse de la méthode (FIFO), C'est-à-dire les sorties sont valorisées au prix de l'article le plus récent des stocks. Le principe consiste à épuiser le nouveau lot avant d'entamer l'ancien.
- **Les méthodes utilisant des coûts théoriques** :
 - **Le coût de remplacement** : les sorties sont évalué prix le plus actuel possible. Elle est parfois appelée « Next In First Out » (NIFO).
 - **Le coût standard** : le coût de sortie est évalué à priori à partir d'hypothèses en des prévisions.

3.2. Le coût de production :

A. Définition :

« Le coût de production est un coût qui intègre, outre la consommation des matières consommées, les charges de production relative au produit ».⁶⁹

Les coûts de production correspondent à la phase de fabrication du cycle d'exploitation.

B. Les produits obtenus dans un cycle de fabrication :

Ils concernent soit le produit dit « principal », soit le produit dit « secondaire » :⁷⁰

- **Le produit principal et ses dérivés** : en fonction de leur niveau d'élaboration, on distingue :
 - **Le produit fini** : un produit arrivé au terme de cycle de production et prêt à être vendus.

⁶⁹ Claude Alazard, & Sabine Sépari. Op.cit. Page : 85.

⁷⁰ Ibid. Page : 85-86.

- **Le produit intermédiaire** : un produit ayant atteint un certain stade d'achèvement, mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.
- **L'en-cours de fabrication** : un produit non achevé.
- **Les produits secondaires (produits résiduels)** : un produit est dit « secondaire » lorsqu'il apparaît lors de la production d'un produit principal du fait des conditions techniques de fabrication, notamment :
 - **Le sous-produit** : obtenu au cours de la fabrication du produit principal.
 - **Les produits résiduels** : qui sont soit :
 - **Des déchets** : quand il s'agit de résidus de fabrication qui résultent du processus normal de production.
 - **Des rebus** : pour les produits finis ou intermédiaires qui ne réponds pas aux normes exigées.

C. Les composantes de coût de production :

Le coût de production est constitué des charges directes et indirectes de production.

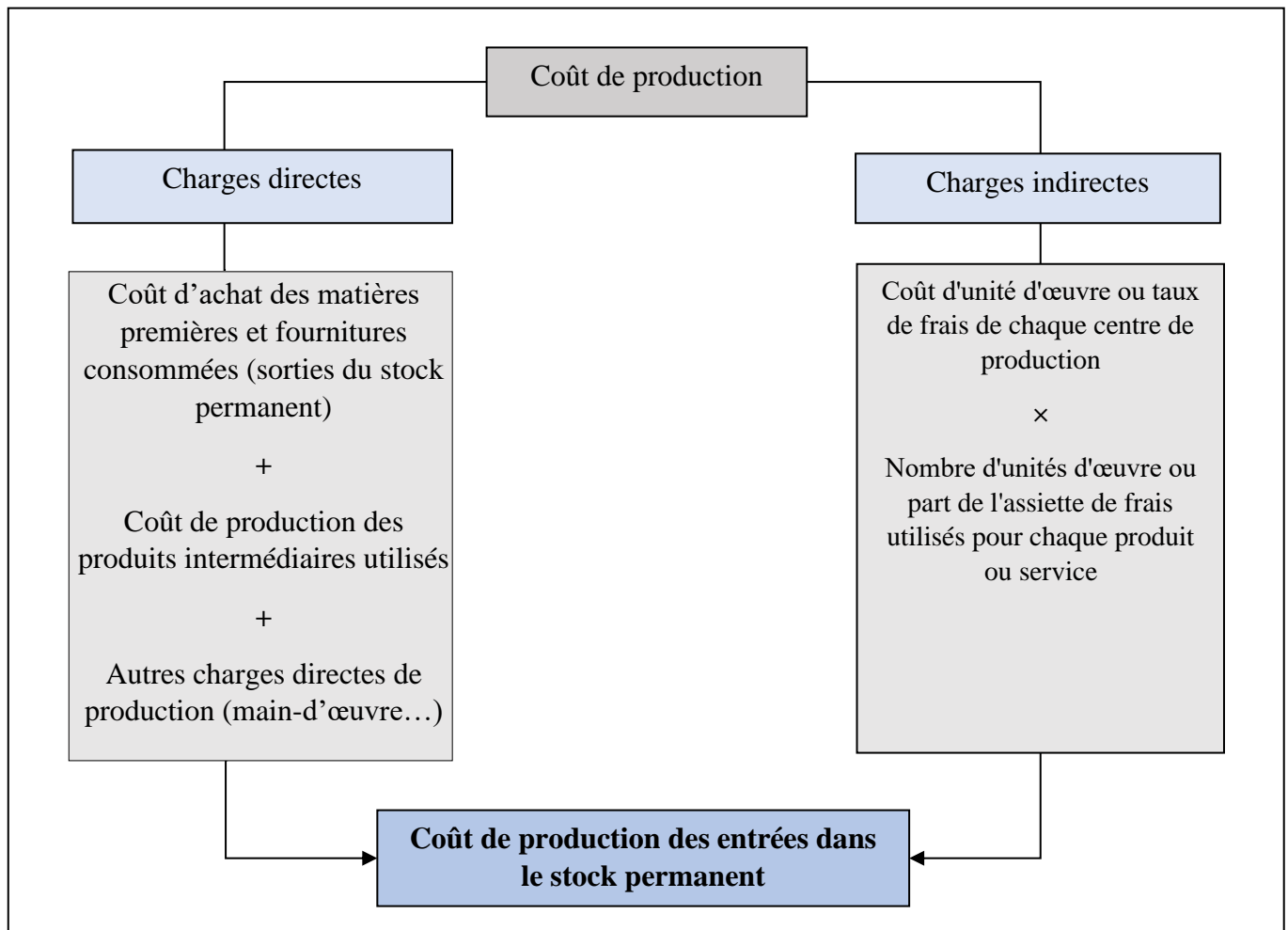
a. Charges directes :

- **Coût des matières consommés** : il s'agit du coût d'achat des matières consommables évalué par l'une des méthodes d'évaluation des sorties de stock, pour fabriquer les produits considérés.
- **Coût de main-d'œuvre directe** : il s'agit des frais de la main-d'œuvre affectée au coût d'un produit, il comprend :
 - Les salaires bruts y compris diverses éventuelles ;
 - Les charges sociales obligatoires ou facultatives supportées par l'entreprise en plus des salaires.

b. Charges indirectes :

Ce sont les coûts des centres d'analyse de production : usinage, montage, finition. Le coût des centres imputé d'après les unités d'œuvre utilisées pour réaliser le produit.

Figure N°07 : la composition du coût de production.



1. **Source** : Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet. "*Mini manuel de comptabilité de gestion*". Edition Dunod. Paris. (2013). Page : 64.

→ Le calcul du coût de production du produit fini est lui un peu plus complexe puisqu'il cumule plusieurs difficultés :

- Des encours ;
- Des déchets ;
- Un sous-produit.

c. Les en-cours de production :

Pour chaque période, l'entreprise doit calculer le coût de production des produits ou services finis, prêt à être vendus. Or certains produits ou travaux peuvent ne pas être achevés

en fin de période, en conséquence, une partie des charges de la période est consacrée aux produits ou travaux en-cours d'élaboration.⁷¹

Pour connaître le coût de production des produits finis, le coût de production de la période doit être ajusté par :

- **Les en-cours de début de période ou initiaux** : ils sont achevés pendant la période considérée.
- **Les en-cours de fin de période ou finals** : ils seront achevés lors de la période suivante.

$$\begin{array}{r} \textit{Charge de la période "N"} \\ + \\ \textit{Coût de production de l'encours initial} \\ - \\ \textit{Coût de production de l'encours final} \\ \hline = \textit{Coût de production des production finis pour la période "N"} \end{array}$$

→ L'évaluation des en-cours s'effectue soit :

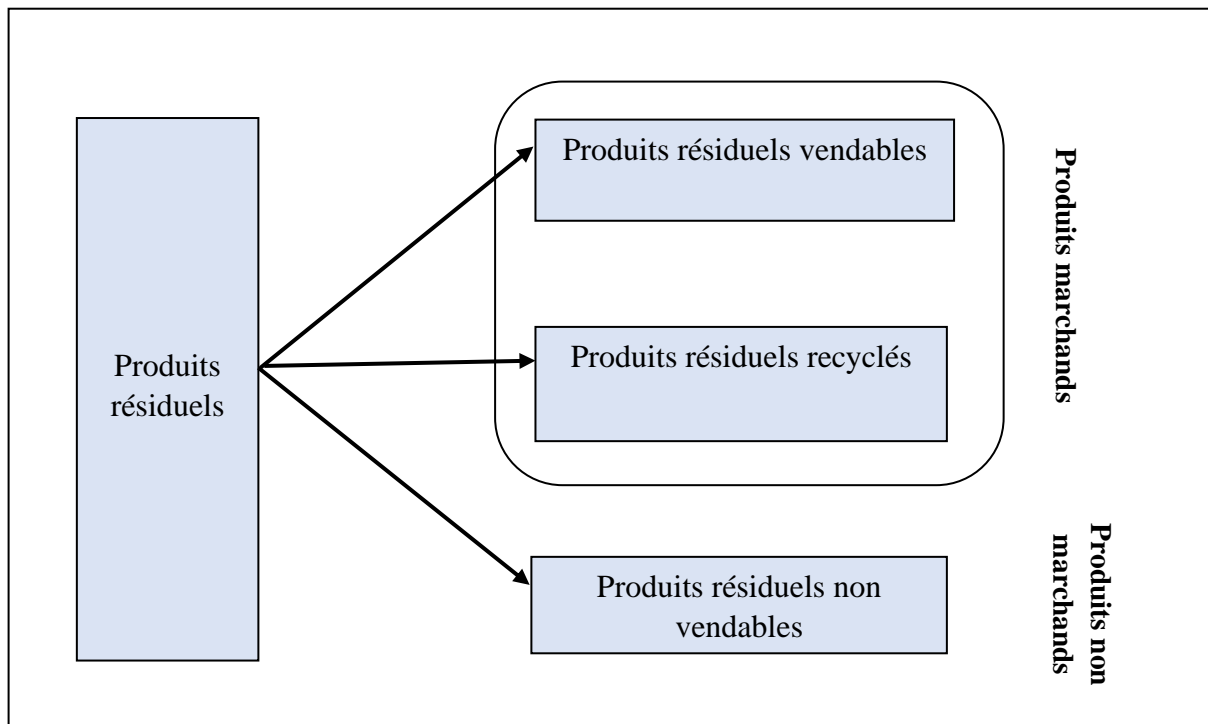
- Forfaitement, d'après le degré d'achèvement ;
- Réellement, à l'aide de fiches de coût détaillées ;
- Par équivalence : X produits en-cours = Y produits achevés.
- Sur la base de coûts préétablis (coûts standards).

d. Le traitement des produits secondaires :

- **Les produits résiduels** : ils peuvent ou non avoir une valeur marchande.

⁷¹ Béatrice, & Francis Gradguillot. Op.cit. Page : 65.

Figure N° 08 : Évaluation des produits résiduels.



Source : Gérard Melyon. " Comptabilité Analytique ". (3^{ème} éd). Edition Bréal. Paris. (2004).

Page : 82.

- **Les produits résiduels vendable** : les produits résiduels possèdent une valeur marchande s'ils peuvent être vendus. Cependant, s'ils ne peuvent être commercialisés en l'état, l'entreprise doit engager des frais de transformation ou de conditionnement.

→ Une marge nette sur la vente des produits résiduels est calculée selon la formule suivante :

$$\begin{array}{r} \text{Prix de vente de produit résiduel} \\ - \\ \text{Frais de traitement} \\ - \\ \text{Frais de commercialisation} \\ \hline = \text{Marge nette sur vente de produits rédiduels} \end{array}$$

Cette marge permet de :

- Soit de diminuer le coût de production du produit principal ;
- Soit d'augmenter le volume des ventes de l'entreprise (le montant de la vente du produit résiduel étant ajouté au volume des ventes du produit principal).

- **Les produits résiduels recyclés** : lorsque des produits résiduels peuvent être recyclés ou réutilisés par l'entreprise, leur valeur est estimée soit au prix du marché, soit forfaitairement. Cette valeur est ensuite déduite du coût de production du produit principal et intégrée au coût du produit dans lequel ils sont incorporés.
- **Les produits résiduels non vendables** : les produits résiduels sans valeur marchande ne sont pas commercialisés. Leur élimination peut néanmoins entraîner des charges qui doivent être incorporées au coût de production du produit fini (produit principal).

- **Les sous-Produits** : ⁷²

Les sous-produits peuvent être traités comme :

- Des déchets ;
- Des produits finis, avec le calcul de coût de production ;

→ Le traitement comptable des sous-produits ou des produits conjoints exige, à l'instar des produits principaux, le calcul de différents coûts et résultats.

Étant donné que la production du produit principal (ou des produits conjoints) et du sous-produit est interconnectée, le gestionnaire doit faire face à la question de l'attribution des coûts (conjoints) pour définir le coût de chaque catégorie de produit (produit principal, produit conjoint ou sous-produit).

Le calcul du coût s'effectue sur la base :

- Des coûts réels : la répartition des coûts conjoint peut s'effectuer :
 - Proportionnellement à une unité de mesure physique ou selon le principe des unités équivalentes ;
 - Proportionnellement au chiffre d'affaire.
- D'une évaluation forfaitaire.

Le coût du produit principal se détermine comme suit :

$$\frac{\text{Coût totaux conjoints} - \text{Coûts conjoints affectés au sou - produit}}{\text{Coût du produit principale}}$$

⁷² Voir notamment : Gérard Melyon. Op.cit. Page : 86-87.

D. Le calcul du coût de production :

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

$$\begin{array}{r} \textit{Coût d'achat des matière consommées (sortie de stock)} \\ + \\ \textit{Charge directe de production} \\ + \\ \textit{Charge indirecte de production} \\ + \\ \textit{Production en – cours de début de période} \\ - \\ \textit{Production en – cours de fin de période} \\ \hline = \textit{Coût de production} \end{array}$$

3.3. Le coût de revient :

A. Définitions :

« Le coût de revient des produits ou des services offerts représente l'ensemble des coûts au cours du cycle d'exploitation lorsqu'ils ont atteint le stade final du cycle ». ⁷³

« Le coût de revient est l'étape ultime du calcul des coûts, il comprend toutes les charges relatives au produit, c'est lui qui représente le coût complet ». ⁷⁴

B. Structure du coût de revient :

Un coût de revient est composé :

- Du coût de production des produits vendues.
- Des coûts hors production, eux-mêmes constitués par :
 - Le coût de distribution.
 - Autres coûts hors production.

⁷³ Béatrice, & Francis Gradguillot. (11^{ème} éd). Op.cit. Page : 85.

⁷⁴ Claude Alazard , & Sabine Sépari. Op.cit. Page : 91.

a. Le coût de distribution :

C'est un coût autonome qui globalise les charges relatives aux différentes opérations de distribution. Comme tous les coûts il peut être composé de :⁷⁵

- **Charges directes** : elles sont affectées directement au coût de revient de l'objet de coût. Il s'agit essentiellement : des charges du personnel, de prestation de service spécifiques (souvent effectuées par des tiers) ;
- **Charges indirectes** : ce sont des charges qui concernent plusieurs objets de coûts. Elles sont affectées, préalablement à leur imputation aux coûts de revient, aux différents centres d'analyse de distribution.

Le coût de distribution peut donc être calculé par la formule suivante :

$$\text{Coût de distribution} = \text{Charges de distribution directes} + \text{Charge de distribution indirectes}$$

b. Les autres coûts hors production :

Ces autres coûts regroupent des charges à caractère général provenant des centres de structure :⁷⁶

- **Administration générale** : comprend les charges communes à l'ensemble de l'entreprise telles que : direction générale, service juridique, comptabilité ;
- **Gestion financière** : regroupe les charges liées à la recherche et à la gestion des capitaux propres et empruntés ;
- **Autres frais à couvrir** : inclut les charges incorporables qui ne sont pas prise en compte dans d'autre centres comme : provisions pour dépréciation des actifs, amortissements des frais d'établissement....

C. Le calcul du coût de revient :

Le coût de revient se détermine selon le type d'entreprise et la nature de ses activités, comme suit :

- **Dans une entreprise industrielle :**

$$\text{Coût de revient} = \text{Coût de production des produits finis vendus} + \text{Coût hors production}$$

⁷⁵ Voir notamment : Abdellah Boughaba. Op.cit. Page : 216.

⁷⁶ Voir notamment : Gérard Melyon. Op.cit. Page : 91.

- Dans une entreprise commerciale :

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

Section 02 : Les méthodes de calcul du coût de revient et son optimisation.

Dans cette deuxième section, nous allons présenter les différentes méthodes de calcul des coûts, en mettant l'accent sur la méthode des coûts complets qui est la démarche la plus ancienne mais reste encore la plus utilisée dans les entreprises. Après avoir détaillé cette dernière, nous allons aborder d'autres méthodes de calcul pour une analyse plus fine.

I. La méthode des coûts complets :

La méthode des coûts complets est très ancienne puisque l'on en retrouve des exemples à partir du 16^{ème} siècle. Au départ, le problème était relativement simple lorsque la quasi-totalité des coûts étaient directs, qu'il s'agisse de main-d'œuvre ou de matières premières. Mais l'évolution de l'industrie caractérise par d'importants investissements (en particulier dans les chemins de fer) et la naissance d'un véritable capitalisme posent de nouveaux problèmes qui restent d'actualité. Ces problèmes ont été à l'origine de débats en Grande-Bretagne et en France. Cette méthode est issue des travaux menés avant la Seconde Guerre mondiale par le Colonel Rimailho et son groupe de travail qui définit la méthode des sections homogènes en 1927. La méthode des coûts complets cherche à associer un idéal de précision scientifique et une rigueur réglementaire qui la placent au-dessus des débats.⁷⁷

1. Définition du coût complet :

La méthode du coût complet est la méthode de base du Plan Comptable Général. Elle représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui être rapportées par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation.⁷⁸

Cette méthode nécessite de classer l'ensemble des charges incorporées aux coûts en charges directes et indirectes.

2. L'objectif de cette méthode :

La méthode des coûts complets est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité analytique. Différentes raisons peuvent expliquer cette position : ⁷⁹

- Elle est la méthode de base des plans comptables antérieurs aux plans comptables antérieurs au plan comptable générale (PCG) 1999 ;

⁷⁷ Voir notamment : Alain Burlaud, & Claude Simon. *Comptabilité de gestion : coûts / contrôle* (3^{ème} éd). Vuibert. (2003). Page : 11.

⁷⁸ Gérard Melyon. Op.cit. Page : 24.

⁷⁹ Ibid. Page : 24.

- Elle est parfaitement adaptée aux industries puisqu'elle repose sur un découpage de l'activité de transformation en étapes éventuellement séparées par des stocks ;
- Permet de dégager avec sécurité des résultats analytiques d'exploitation dont la somme sera égale au résultat déterminé par la comptabilité générale compte tenu des différences d'incorporation éventuelles.

3. Le traitement des charges directes et indirectes :

3.1. Les charges directes :

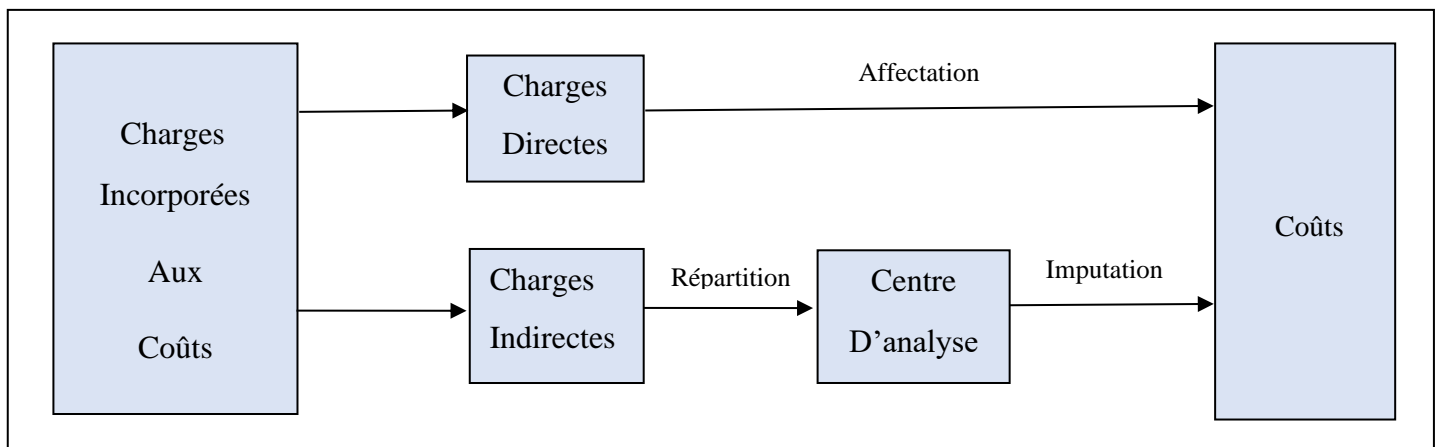
Ce sont des charges que l'on peut affecter immédiatement sans calcul intermédiaire au coût auquel elles se rapportent. On cite deux catégories principales de charges directes :

- Les matières et fournitures ;
- La main d'œuvre directe (MOD).

3.2. Les charges indirectes :

Ce sont les charges qu'il n'est pas possible d'affecter immédiatement à un coût particulier. Elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé, c'est le cas généralement de l'électricité, loyer, les charges d'administration générale...⁸⁰

Figure N°09 : Traitement des charges.



Source : Gérard Melyon. " *Comptabilité Analytique* ". (3^{ème} éd). Edition Bréal. Paris. (2004).

Page : 25.

⁸⁰ Ibid. Page : 25.

Plusieurs méthodes de traitements des charges indirectes ont été développées. La plus fréquente est la méthode des sections homogènes (appelée aussi méthode des centres d'analyse).

4. La méthode des centres d'analyse :

Elle repose sur un découpage de l'entreprise en centres d'analyse afin de répartir les charges indirectes.

4.1. Définition d'un centre d'analyse :

« Le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts ». ⁸¹

On distingue deux types de centres :

A. Les centres auxiliaires :

Ils correspondent aux centres dont les coûts sont imputés à d'autres centres. Ces centres travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. Le coût de chaque centre doit être réparti sur les autres centres et ce, avant leur imputation aux produits (exemple : centre de gestion du personnel, centre de gestion du matériel...).

B. Les centres principaux :

Ils correspondent aux centres dont les charges peuvent être imputées directement aux coûts des produits et commandes (exemple : centre d'approvisionnement, centre de production, centre de distribution).

4.2. Répartition des charges indirectes :

La méthode des centres d'analyse consiste à répartir les charges indirectes dans les différents centres, et imputer ces charges aux différents coûts. La répartition s'effectue en deux étapes : ⁸²

⁸¹ Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet .Op.cit. Page : 28.

⁸² Voir notamment : Patrick PIGET. *Comptabilité Analytique* (5^{ème} éd). Economica. (2006). Page : 30-32.

A. La répartition primaire :

Elle consiste à ventiler les charges indirectes entre tous les centres d'analyses concernés. Il existe deux façons de saisir les charges indirectes dans les centres :

- Affectation grâce à des moyens de mesure (bons de sortie magasin, feuilles de pointage d'heure...).
- Utilisation de clés de répartition (surfaces occupées, volumes chauffés).

B. La répartition secondaire :

Elle consiste à virer les charges indirectes des centres auxiliaires dans les centres principaux. Deux cas sont possibles.

a. Transfert en escalier :

Le coût de chaque centre est transféré aux suivants sans retour en arrière. Il suffit de bien disposer les centres dans l'ordre de cession de leurs prestations.

b. Transfert croisé :

Plusieurs centres auxiliaires consomment réciproquement des unités d'œuvre les uns des autres.

Après la répartition secondaire, les centres auxiliaires sont annulés puisqu'ils ont donné leurs unités aux centres essentiellement principaux.

Après la répartition, ces charges doivent être imputées aux différents coûts. Cette imputation est effectuée en fonction d'une unité d'œuvre.

- **L'unité d'œuvre :**

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre aux coûts des produits ou des commandes intéressés. Les unités d'œuvre les plus couramment rencontrées sont :

- La quantité achetée pour le centre approvisionnement ;
- La quantité produite pour le centre de production ;
- Les heures de main-d'œuvre directe pour les ateliers peu mécanisés ;
- Les heures machines pour les ateliers très mécanisés ;
- Le chiffre d'affaire réalisé (ou les quantités vendues) pour le centre de distribution.

5. Les avantages et inconvénients de la méthode :

5.1. Les avantages :

Les avantages de cette méthode sont : ⁸³

- Permet d'obtenir les coûts de revient complets des produits de l'entreprise ;
- La détermination du prix de vente et du résultat dégagé ;
- Connaissance des coûts aux différentes phases d'élaborations et de distribution du produit ;
- Permet l'élaboration de devis, notamment pour les entreprises qui travaillent sur commande.

5.2. Les inconvénients :

- La méthode est établie a posteriori ;
- Procédure lourde et souvent complexe ;
- Aucune distinction entre charges variables et fixes ;
- Ignorance du comportement des charges face à une variation du niveau d'activité.

II. Autres méthodes de calcul :

1. La méthode des coûts à base d'activité ABC :

L'évolution des modes de production, de gestion des stocks, de la technologie et des conditions du marché ont entraîné une modification de la structure des coûts. On assiste à un accroissement sensible des charges indirectes (information, contrôle de produit...) ainsi qu'à une diminution des charges directes (main-d'œuvre directe). Pour s'adapter à ces changements, une nouvelle méthode des coûts complets intitulée « les coûts à base d'activité » ou méthode ABC (Activity Based Costing) est proposée.

L'ABC est né en 1986, par le CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International) dans le cadre d'une rencontre des plus grands cabinets américains en audit et organisation (Arthur Andersen, Coopers...) et de grands groupes industriels (General Electric, Texas instruments...) sur le thème du « système de management des coûts » CMS (Cost Management System).

⁸³ Béatrice, & Francis Gradguillot. (11^{ème} éd). Op.cit. Page : 19.

Chapitre II : Le coût de revient : composantes, méthodes de calcul et optimisation

Cette méthode est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient. Elle propose une solution alternative au modèle des centres d'analyse novatrice en découpant l'entreprise en activité. L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes et ce, en procédant à une analyse transversale (concept de chaîne de valeur de M. Porter), des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonctions.⁸⁴

Parmi les objectifs de la méthode ABC, on trouve :

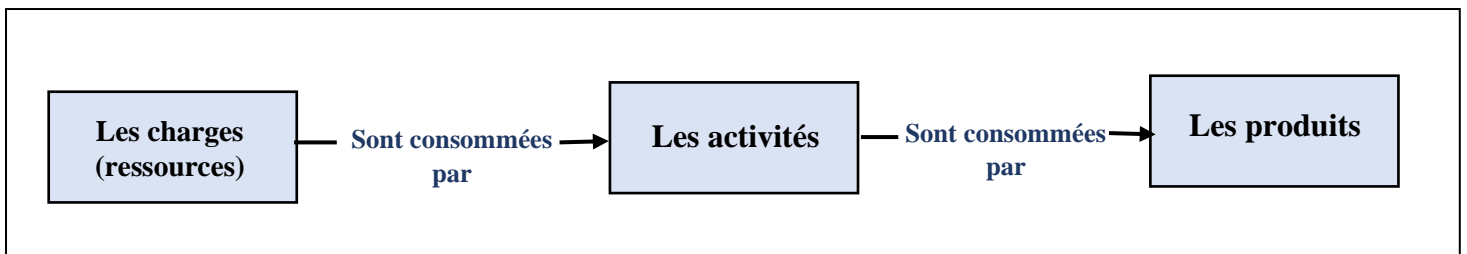
- Identifier pour chaque produit les activités qu'il consomme ;
- Permettre le calcul d'un grand nombre d'objets de coûts, afin d'améliorer la prise de décision ;
- Mesurer les conséquences d'une décision relative à un produit sur les activités de l'entreprise, telle le recours à la sous-traitance ;
- Déterminer des coûts de revient des produits plus pertinents que ceux issus de la méthode classique grâce à une analyse plus fine des facteurs de coûts ;
- Expliquer la consommation de ressources (charges indirectes) pour mieux comprendre la source des coûts et leur comportement, améliorer la qualité des prises de décision et la performance de l'entreprise.

1.1. La démarche de la méthode :

A. Le principe :

Le calcul du coût de revient des produits est structuré de la manière suivante :

Figure N° 10 : Principe de base de la méthode ABC.



Source : Béatrice, & Francis Gradguillot. « L'essentiel du contrôle de gestion ». (10^{ème} éd).
Édition Lextenso. Page : 35.

⁸⁴ Béatrice, & Francis Gradguillot. (11^{ème} éd). Op.cit. Page : 107-108.

L'étude de la méthode ABC nécessite de définir les notions suivantes : ⁸⁵

- **Processus** : est composé d'un ensemble d'activités liées entre elles autour d'un objectif commun.
- **Activité** : est un ensemble de tâches homogènes, contribuant à ajouter de la valeur au produit pour le client.
- **Inducteur de coût** : est un facteur qui permet d'expliquer la variation du coût de l'activité, il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur et l'activité. L'inducteur de coût permet d'imputer le coût de l'activité à l'objet de coût.
- **Centre de regroupement** : rassemble les activités ayant le même inducteur de coût.

B. La mise en œuvre de la méthode :

- Identification des activités de l'entreprise ;
- Affectation des ressources (charges indirectes aux activités) ;
- Regroupement des activités ayant le même inducteur ;
- Calcul des coûts unitaire des inducteurs.

Coût unitaire inducteur = ressources consommés / volume de l'inducteur

- Imputer aux produits le coût des inducteurs qu'ils consomment.

1.2. Les avantages et les inconvénients de la méthode :

Parmi les avantages et les inconvénients de cette méthode on trouve : ⁸⁶

A. Les avantages :

- Grâce aux inducteurs, elle explique l'origine, les causes ou les facteurs générateurs de coût (facilite leur affectation, leur maîtrise et permet leur traçabilité) ;
- La notion de répartition des charges est remplacée par l'affectation des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits ;
- Cette méthode permet de calculer facilement des coûts de processus ;

⁸⁵ Béatrice, & Francis Gradguillot. L'essentiel du contrôle de gestion. (10^{ème} éd). Édition Lextenso. Page : 35-36.

⁸⁶ GERVAIS M. *Contrôle de gestion* (9^{ème} éd). Economica. Page : 191.

- La suppression de la distinction : centre auxiliaire et centre principal pour éviter la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitraire et d'approximation.

B. Les inconvénients :

- Nombre d'activité (trop d'activités : difficultés de leur gestion, peu d'activités : absence de pertinence) ;
- Cette méthode est coûteuse ;
- Le système de calcul est complexe ;
- La méthode est essentiellement centrée vers l'intérieur de l'entreprise (les activités), elle est peu tournée vers le marché.

2. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes :

2.1. Principe de la méthode :

La technique d'imputation rationnelle des charges fixes est développée vers 1915 par H. Gantt, un collègue de F. Taylor, cette méthode est un développement de la méthode des centres d'analyse. Elle est née en même temps que la méthode des coûts complets, puisqu'elle vise essentiellement à corriger le coût complet en introduisant la notion de variabilité des coûts unitaires par rapport au niveau d'activité. Cette méthode consiste à inclure dans les coûts la part des charges fixes calculées préalablement à un niveau d'activité défini comme normal.⁸⁷

Le problème est :

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

⁸⁷ Patrick PIGET. Op.cit. Page : 63-64.

2.2. Les différents niveaux d'activité :

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

A. L'activité normale :

Elle correspond à la production ordinaire de l'entreprise dans les conditions normales de fonctionnement (d'exploitation). Il s'agit donc d'un niveau d'activité de référence.

B. Activité réelle :

Elle désigne quant à elle la production réellement constatée de l'entreprise sur une période donnée.

C. Coefficient d'imputation rationnelle (CIR) :

C'est un rapport entre l'activité réelle et l'activité normale d'une entreprise pour une période donnée. Il sert à imputer rationnellement les charges fixes aux coûts des produits. Il est calculé comme suit :

$$CIR = \frac{\text{Activité réel (AR)}}{\text{Activité normale (AN)}}$$

Trois cas peuvent se présenter : ⁸⁸

- Si $CIR < 1$: l'activité réelle est inférieure à l'activité normale ($AR < AN$), une partie des frais fixes ne sera pas imputée aux coûts mais devra être considérée comme une perte due à la sous-activité (la partie non imputée est appelé coût de chômage).
- Si $CIR > 1$: l'activité réelle est supérieure à l'activité normale ($AR > AN$), les frais de structure (frais fixes) imputés aux coûts sont supérieurs an montant normal supporté, la partie supplémentaire des frais fixes affectée (appelé aussi boni de suractivité) sera considérée comme un profit dû à la suractivité.
- Si $CIR = 1$: donc l'activité réelle est égale à l'activité normale ($AR = AN$) et on revient donc à la méthode des coûts complets, c'est voulu ou subi en fonction de l'information disponible.

⁸⁸ Ibid. Page : 67.

2.3. Les avantages et les inconvénients :

A. Les avantages :

- Cette méthode permet d'éliminer l'influence des charges de structure (fixes) sur les coûts unitaires ;
- Rend la valeur du stock indépendante du niveau d'activité ;
- Détecter les zones sensibles, c'est-à-dire les centres dont l'activité normale n'est pas atteinte.

B. Les inconvénients :

- La détermination des taux d'activités peut parfois être délicate ;
- 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.

3. La méthode des coûts variables (Le direct costing) :

Le coût variable est une méthode qui s'est développée dans les années cinquante aux États-Unis, le coût variable est un coût partiel. C'est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toutes charges fixes.

Nous allons présenter dans un premier temps la méthode dans sa version initiale appelée direct costing simple pour passer ensuite à sa version améliorée appelée direct costing évoluée.⁸⁹

3.1. La méthode du coût variable simple (direct costing simple) :

A. Définition :

Dans sa version initiale (simple), la méthode de direct costing n'incorpore aux coûts que les seules charges variables. L'objectif recherché est en effet de mettre en évidence la marge sur coût variable. Cette méthode fait entre les charges fixes et les charges variables, puis au niveau des charges variables entre les charges directes et indirectes.

Le principe de cette méthode est le suivant :

⁸⁹ Abdellah Boughaba. Op.cit. Page : 301.

Tableau N°08 : Le traitement des charges par la méthode du direct costing simple.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	Exclues	Exclues
Charges variables	A affecter	A imputer

Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, « DCG11-contrôle de gestion : Manuel et application », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P. 160

Ainsi, les résultats sont obtenus comme suit :

Résultat = total des marges sur coût variable (MCV) – coût fixe

MCV = prix de vente – coût variable (directe et indirecte)

a. Les avantages :

- Simplification du calcul des coûts ;
- Cette méthode est plus simple à mettre en œuvre ;
- Quand la marge sur coût variable est positive et contribue à la couverture des charges fixes, le produit est développé, quand elle est négative le produit est supprimé ;
- Elle est utile pour la fixation des prix de vente.

b. Les inconvénients :

- Difficulté de distinguer entre les charges fixes et variables ;
- La sous-évaluation des stocks puisqu'on prend en considération que le coût variable ;
- A long terme, les charges fixes deviennent variables.

3.2. La méthode du coût variable évolué (direct costing évolué) :

A. Définition :

La méthode du direct costing évolué ou la méthode des coûts spécifiques constitue une évolution de la méthode des coûts variables simple. C'est une méthode comptable qui incorpore aux coûts les charges variables et les charges fixes spécifiques.⁹⁰

Tableau N°09 : Le traitement des charges par la méthode du direct costing évolué.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	A affecter	Exclues
Charges variables	A affecter	A imputer

Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, « DCG11-contrôle de gestion : Manuel et application », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P. 162.

Le coût spécifique (C.S) exclue les charges fixes indirectes qui sont des charges communes qu'on ne répartit pas par produit.

$$\text{C.S} = \text{charges variables (directe et indirecte)} + \text{charges fixes directes}$$

Le résultat analytique correspond à une marge entre le prix de vente et le coût spécifique appelé marge sur coût spécifique (MCS).

$$\text{MCS} = \text{prix de vente} - \text{coût spécifique}$$

$$\text{Résultat} = \text{total des marges sur coût spécifiques} - \text{total charges fixes}$$

B. Les avantages et inconvénients :

a. Avantages :

- La MCS met en évidence la participation du produit à couvrir les charges fixes indirectes communes ;

⁹⁰ Ibid. Page : 309.

- Le MCS est un levier de prise de décision, c'est elle est positive le produit ce maintien, c'est elle est négative le produit est abandonné ;
- Elle est utile pour la fixation du prix de vente à court terme.

b. Inconvénients :

- 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 ;
- Les coûts découlant de cette méthode ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix à long terme.

4. La méthode des coûts préétablis (coût standards) :

4.1. Définition :

Le PCG donne la définition suivante : « Les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance (établit a priori) pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, à l'intérieur de le comptabilité analytique, en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues ». ⁹¹

Le calcul de coût préétablis permet :

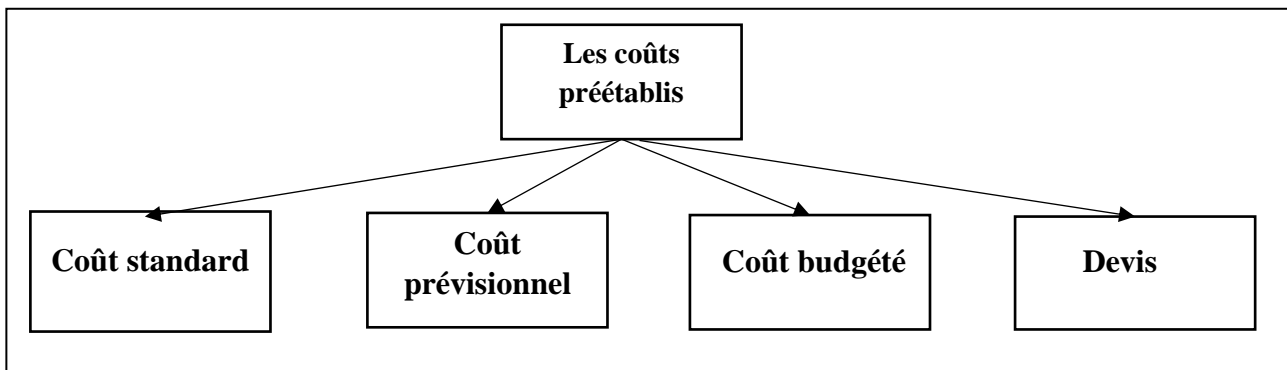
- De simplifier les calculs et de fournir des informations pertinentes et rapides ;
- Contrôler le système de production de l'entreprise ;
- Gagner du temps dans les calculs de coûts réels.

4.2. Typologie des coûts préétablis :

Sont généralement classés en quatre catégories :

⁹¹ Patrick PIGET. Op.cit. Page : 117.

Figure N°0 11 : Typologie des coûts préétablis.



Source : Gérard Melyon. « Comptabilité analytique ». (3^{ème} éd). Bréal édition. Page : 207.

- **Le coût standard :** il est établi suivant des normes techniques, de gammes d'opérations nécessaires, dans le cadre d'une activité normale.
- **Le coût prévisionnel :** sont évalués à partir des données obtenues au cours des périodes comptables précédentes.
- **Le coût budgété :** il est obtenu par référence aux dépenses estimées dans les différents budgets de charges (budgets des charges approvisionnement, budget de charges de distribution).
- **Le devis :** il s'agit de coûts déterminés a priori pour une commande de biens ou de services.⁹²

4.3. Détermination des coûts préétablis :

Les coûts préétablis sont structurés de la même façon que les coûts constatés selon la méthode adoptée. Un coût standard, quel que soit sa composition, est le produit d'un coût unitaire et d'une quantité standard.

$$\text{Coût préétablis} = \text{coût unitaire standard} \times \text{quantité standard}$$

Il s'agit d'établir à priori sur la base d'une activité normale, des écarts prévisionnels en vue de calculer à posteriori les écarts entre coûts réels et coûts préétablis.

$$\text{Ecart globale (EG)} = \text{coût réels} \times \text{Coût préétablis}$$

⁹² Gérard Melyon. Op.cit. Page : 208.

A. Analyse des écarts sur les charges directes :

Peut-être décomposé en :

a. Ecart sur matières premières (E/MP) :

Il est déterminé par la formule suivante :

$$\text{E/MP} = \text{écart sur quantité} + \text{écart sur coût}$$

Avec :

$$\text{Ecart sur quantité (E/Q)} = (\text{QR} - \text{QP}) \times \text{CP}$$

$$\text{Ecart sur coût (E/C)} = (\text{CR} - \text{CP}) \times \text{QR}$$

Notant que :

- **QR** : Quantité réelle ;
- **QP** : Quantité préétabli ;
- **CR** : Coût unitaire réel ;
- **CP** : Coût unitaire préétabli.

b. Ecart sur main d'œuvre (E/MOD) :

Il est calculé comme suit :

$$\text{E/MOD} = \text{écart sur temps} + \text{écart sur taux horaire}$$

Avec :

$$\text{Ecart sur temps (E/T)} = (\text{T}_R - \text{T}_P) \times t_p$$

$$\text{Ecart sur taux horaire} = (t_R - t_P) \times T_R$$

Notant que :

- **T_R** : Temps réel.
- **T_P** : Temps préétabli.

- t_R : Taux horaire réel.
- t_P : Taux horaire préétabli.

→ **Interprétation des écarts :**

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

B. Analyse des écarts sur charge indirectes :

Se décompose en trois sous-écarts à s'avoir :

a. Ecart sur budget (E/B) :

$$E/B = \text{coût réel} - \text{budget flexible ajusté à l'activité réelle}$$

L'équation du budget est de forme :

$$Y = ax + b$$

Avec :

- a : coût variable unitaire standard.
- x : activité.
- b : coût fixe standard.

b. Ecart sur activité (E/A) :

$$E/A = \text{budget de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de l'activité réelle} (\text{CUO préétabli} \times N^{\text{bre}} \text{ UO réel})$$

c. Ecart sur rendement (E/R) :

$$E/R = \text{coût préétabli de l'activité réel (AR)} - \text{coût préétabli de la production réelle} (\text{CUO préétablie} \times \text{AR}) - (\text{CUO préétabli} \times N^{\text{bre}} \text{ UO préétabli})$$

4.5. Les avantages et les inconvénients : ⁹³

A. Avantage :

Les avantages de cette méthode sont nombreux car elle :

- Permet une plus grande rapidité dans le calcul du résultat, car les imputations effectuées dès que l'on connaît les quantités ;
- L'utilisation des coûts standards est structurante en termes de gestion, elle oblige l'entreprise à une gestion prévisionnelle et budgétaire ;
- Permet la connaissance permanente de marges théoriques calculées au fur et à mesure de la réalisation des ventes ou des commandes ;
- L'usage des coûts standards permet de sensibiliser les managers opérationnels sur la composition des coûts et sur l'intérêt d'une amélioration continue pour les diminuer.

d. Inconvénients :

Malgré tous ces avantages, la détermination du niveau d'activité normale à partir duquel sont déterminés les coûts, représente la principale difficulté, car elle demeure toujours assez subjective.

III. L'audit comme outil d'optimisation des coûts :

Toutes les entreprises cherchent à accroître leur performance globale, et par conséquent, leur rentabilité. Pour y parvenir, elles accordent une importance particulière à une gestion efficace et à un contrôle rigoureux des coûts. Une gestion saine et maîtrisée de ceux-ci est un indicateur d'une meilleure santé financière pour une entreprise.

Dans notre cas, il s'agit d'une entreprise industrielle dont le système de calcul des coûts se caractérise par une complexité particulière, généralement plus importante que celle observée dans les autres types d'entreprises. Pour faire face aux contraintes imposées par la concurrence et aux exigences des clients, elle doit concentrer ses efforts sur l'établissement d'un coût de revient qui lui assure non seulement une marge bénéficiaire suffisante pour financer ses investissements futurs, mais également un prix de vente compétitif sur le marché, indispensable à sa pérennité.

Afin d'optimiser la maîtrise de ses coûts, l'entreprise peut s'appuyer sur plusieurs leviers, au premier rang figure le contrôle de gestion. Ce dernier repose sur une variété d'outils et de démarches permettant d'assurer un suivi efficace des performances financières et

⁹³ Voir notamment : Marc Duménil. Op.cit. Page 36.

opérationnelles. Parmi ces outils, la comptabilité analytique joue un rôle clé en identifiant, calculant et analysant précisément les coûts liés aux différentes activités, produits ou services, comme évoqué précédemment.

Parallèlement, l'audit s'affirme non seulement comme un levier complémentaire au contrôle de gestion, mais aussi comme un outil de plus en plus reconnu pour l'optimisation des coûts. Cette articulation entre l'audit et le contrôle de gestion a ainsi été abordée dans le premier chapitre afin de souligner les interactions possibles entre ces deux approches et de mieux comprendre la place que peut occuper l'audit dans les démarches de pilotage et de maîtrise des coûts.

Qu'est-ce qu'un audit des coûts ?

Un audit des coûts est un examen systématique et détaillé des enregistrements de coûts et des comptes d'une entreprise ou d'une organisation.⁹⁴ Il vise à :

- Vérifier l'exactitude et la fiabilité des informations sur les coûts ;
- Garantir le respect des normes et principes de comptabilité analytique ;
- Identifier les domaines d'amélioration et de réduction des coûts.

Pourquoi est-il essentiel ?

Un audit des coûts apporte plusieurs avantages, notamment :⁹⁵

- L'optimisation des décisions : aide la direction à surveiller et maîtriser les coûts de production, d'exploitation et de services, facilitant ainsi une gestion financière éclairée.
- La transparence financière : permet aux actionnaires, investisseurs et créanciers d'évaluer les performances économiques et de garantir des informations fiables.
- La responsabilité sociétale et environnementale : s'assure que l'entreprise respecte les normes éthiques et sociales, en minimisant l'impact négatif des coûts excessifs sur les ressources naturelles.

Pourtant, selon l'étude « Pulse of the Internal Audit 2020 » publiée par *l'Institute of Internal Auditors* (IIA), la réduction des coûts et des dépenses figure parmi les risques non

⁹⁴ fastercapital.com/fr/contenu/Audit-des-couts---comment-realiser-un-audit-des-couts-et-garantir-la-conformite.html

⁹⁵ Ibid.

couverts dans les plans d'audit interne⁹⁶, ce qui souligne la nécessité d'intégrer davantage cette approche dans le pilotage financier des entreprises.

Ainsi, l'audit des coûts constitue un levier essentiel pour renforcer la compétitivité des entreprises, assurer une gestion financière optimale et garantir une utilisation efficace des ressources.

Conclusion :

Ce second chapitre nous a permis d'examiner les différents concepts liés aux coûts, ainsi que les méthodes de calcul du coût de revient. Ces méthodes varient d'une entreprise à une autre, en fonction des besoins spécifiques des gestionnaires et du contexte industriel dans lequel elles évoluent.

La compréhension de ces coûts constitue une base indispensable pour l'auditeur. En s'appuyant sur les méthodes de calcul du coût de revient, celui-ci peut détecter les écarts, les erreurs ou les inefficiences, et formuler des recommandations pertinentes. Ainsi, l'audit des coûts ne se limite pas à une fonction de contrôle : il devient un véritable levier d'optimisation, contribuant à améliorer le coût de revient et, par conséquent, à renforcer la compétitivité et la rentabilité de l'entreprise.

Afin de compléter notre étude, il nous serait indispensable de mettre en pratique ces différents notions et méthodes sur un cas d'entreprise, c'est l'objet du troisième et dernier chapitre. Il portera sur une mission d'audit des coûts menée dans une entreprise industrielle, dans le but d'évaluer l'efficacité du système de calcul utilisé.

⁹⁶ www.richter.ca/fr/nos-reflexions/les-benefices-des-audits-de-couts/

CHAPITRE III :
ÉTUDE
PRATIQUE D'UN
AUDIT DES
COÛTS AU SEIN
D'ELECTRO-
INDUSTRIES
AZAZGA

Introduction :

Après avoir présenté, dans les chapitres précédents, les fondements théoriques de l'audit ainsi que les différentes méthodes de calcul du coût de revient, ce chapitre est consacré à une étude de cas réalisée au sein de l'entreprise Electro-Industries. Cette partie pratique a pour objectif d'appliquer les notions abordées précédemment, en mettant en lumière le rôle que peut jouer l'audit des coûts dans la réduction du coût de revient.

Cependant, il est important de mentionner que la réalisation de cette mission n'a pas été sans difficultés. En effet, le thème que nous avons choisi n'a jamais été traité auparavant au sein de l'entreprise, ce qui a limité notre accès à certaines données et a compliqué la phase de collecte. Malgré ces obstacles, nous avons pu collecter les informations disponibles au niveau des services concernées ainsi que les observations faites lors de notre présence sur le terrain.

L'objectif de cette démarche est d'analyser et d'évaluer la méthode de calcul utilisée par l'EI, afin d'identifier d'éventuelles anomalies ou insuffisances dans la détermination des coûts. À partir de là, nous formulerons des recommandations en vue d'une meilleure maîtrise des coûts.

Ce chapitre s'articule autour de deux sections principales. La première est consacrée à une présentation générale de l'organisme d'accueil, tandis que la seconde porte sur une étude pratique d'un audit des coûts appliqué à un cas concret.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.

L'Electro-Industries est une entreprise publique à caractère économique EPE, constitué sous la forme d'une « société par action » SPA, au capital de 4.753.000.000DA détenu à 100% par le Holding ELEC EL DJAZAIR pour le compte de l'Etat.

Dans cette première section, nous allons présenter l'organisme d'accueil au sein duquel s'est déroulé notre étude de cas pratique, en commençant par sa description, puis en présentant ses différentes unités de la production et sa structure organisationnel, ainsi que son organigramme et cela en exploitant les documents internes fournis par l'entreprise.

I. Description de l'Electro-Industries :

1. Historique :

L'Electro-Industries est issue de la réorganisation du secteur industriel opéré en Algérie entre 1980 et 2000 qui a conduit en fin d'année 1998 à la restructuration de l'ancienne ENEL (Entreprise National des Industries Electronique) en un certain nombre d'EPE/SPA, parmi lesquelles figure Electro-Industries.

L'usine a été réalisée dans le cadre d'un contrat produit en main avec des partenaires Allemands, en l'occurrence SIEMENS pour le produit (les moteurs et groupes électrogènes) et FRITZ WERNER pour l'engineering de la construction, l'infrastructure est réalisée par les entreprises Algériennes ECOTEC, COSIDER, et BATIMETAL.

En effet, Soneleca signé en 1971, une convention qui comporte la réalisation d'un complexe à Tizi-Ouzou de 03 unités de production dont de matériel électrique industriel (MEI).

En raison de l'extension des besoins du marché et de la nécessité d'accroître l'autonomie de l'entreprise nationale, il a été convenu d'augmenter le programme de production ainsi que le taux d'intégration. Une convention « produit en main » été signé en 1985.

Les conséquences de ce glissant de planning sont la réalisation ainsi que l'augmentation des frais de projets après la restructuration de Senelec.

Le complexe MEI est composé de sept filiales. Il est considéré comme la filiale la plus importante, réalisant la majeure partie du chiffre d'affaire de L'ENEL.

L'actuel « ELECTRO NDUSTRIES » a vu le jour en janvier 1999, comme une EPE autonome après la cession de l'entreprise mère ENEL.

2. Localisation de l'entreprise :

Le siège social de l'entreprise est implanté dans une zone agricole de 39.5 hectares, située sur la route nationale N°12 à Azazga BP.17 à 35 km à l'est du chef-lieu de la Wilaya de Tizi-Ouzou et à 150 km de la capitale Alger.

3. Domaine d'activité :

Electro-Industries est la principale entreprise dans le domaine de l'industrie électro technique, son activité s'adresse au marché des biens d'équipements à savoir :

- **Activité Principale :** conception, fabrication et commercialisation de matériels électriques (transformateurs de distribution, moteurs électriques asynchrones et alternateurs triphasés).
- **Activité secondaire :** sous-traitance (fabrication, maintenance, contrôle...).

La production d'Electro-Industries est écoulee sur le marché algérien et génère un chiffre d'affaires de 1,8 milliards de dinars.

L'entreprise est le seul fabricant de moteurs et de transformateurs en Algérie, couvrant environ 70% de la demande en transformateurs et 30% en moteurs. Elle emploie un effectif de 867 travailleurs dont 25% de cadres, 38% de maîtrise et 37% d'exécution, et dispose de ses propres laboratoires d'essai et de mesure pour contrôler la qualité de ses produits et des matériaux utilisés dans la fabrication.

4. Normes et certifications :

Les produits d'Electro-Industries sont conformes aux recommandations de la CEI (Commission Electrotechnique Internationale) et aux normes allemandes de sécurité pour installations à basse tension DIN/VDE.

En 2002, l'entreprise a décidé de mettre en place un système de Management de la Qualité selon le référentiel ISO 9001/2000, qui a été certifié par Qualité Management Institute (QMI) Canada en 2004 et une ré-certifications en 2007 pour l'ensemble des activités de conception, de production et de commercialisation des transformateurs de distribution, des moteurs électriques et des alternateurs.

Le système de Management de la Qualité (S.M.Q) d'Electro-Industries est certifié selon le référentiel ISO 9001 version 2008 pour l'ensemble des activités.

En plus des normes DIN/VDE et CEI, l'entreprise utilise 252 normes internes pour son système documentaire. Les résultats d'essai et de mesure sont consignés sur des procès-verbaux et des cartes de contrôle.

II. Présentation des unités :

L'Electro-Industries est composée de trois unités :

- Unité de fabrication de transformateurs ;
- Unité de fabrication de moteurs électriques ;
- Unité de prestation technique.

1. Unité transformateurs (U.T.R) :

- Capacité de production 4.000 à 5.000 transformateurs /An (le nombre est fonction de la puissance) ;
- Puissance des transformateurs : 50 à 3.000 KVA ;
- Tensions usuelles en MT : 5,5 – 10 et 30 KV ;
- Tension usuelle en BT : 400 V.

1.1. Moyens matériels :

L'unité transformateurs dispose de l'ensemble des équipements nécessaires à la fabrication et aux essais des produits finis.

Les transformateurs sont réalisés avec un niveau d'intégration équivalent à celui existant dans les entreprises étrangères intervenant dans le même domaine d'activité.

Pour la fabrication des transformateurs, les technologies suivantes sont mises en application :

- Travaux de chaudronnerie ;
- Usinage mécanique ;
- Traitement de surface ;
- Bobinage BT/MT et isolation électrique ;
- Découpage de tôle magnétique ;
- Essais électriques en BT et MT.

Les transformateurs d'Electro-Industries sont conformes en tous points aux recommandations de la CEI 60076. Ils sont triphasés, du type extérieur et intérieur, respirant ou étanches à remplissage total (hermétique) avec bornes embrochables ou en porcelaine.

Les transformateurs de la gamme sont de type immergé dans un diélectrique caloporteur minéral et isolant (huile) régi par la norme EN CEI 60 296 à refroidissement de type ONAN (Oïl Natural Air Natural).

1.2. Références :

Les Transformateurs sont conformes aux normes suivantes :

- Normes d'essais : CEI 60076, VDE 0532 ;
- Normes de conception : CEI 60076, DIN 42503, 42511 ;
- Spécifications : Sonelgaz – STS 160 XDE édition Décembre 2000 ;
- Normes d'achats matières : DIN, CEI et AZ/TUN.

Figure N°12 : Exemple de transformateurs de l'Electro-Industries.



Source : <https://electro-industries.dz/>.

2. Unité moteurs électriques (U.M.E) :

- Capacité de production annuelle de 50 000 Moteurs/ an ;
- Gamme de 0,25 à 400 KW.

2.1. Moyens matériels :

L'unité moteurs électriques est dotée de l'ensemble des équipements nécessaires à la fabrication et aux essais des produits finis.

Pour la fabrication des moteurs les technologies suivantes sont mises en application :

- Usinage mécanique de précision ;
- Découpage de tôle magnétique ;
- Coulée sous pression d'aluminium ;
- Bobinage et isolation ;
- Traitement de surface ;

- Essais électriques.

Les moteurs produits dans cette unité sont similaires à ceux du donneur de licence des années 1980 (SIEMENS) et sont conformes aux normes CEI 60034, CEI 60072, VDE 0530. Le niveau de qualité des moteurs a été prouvé par les clients nationaux et les clients étrangers lors des opérations d'exportation envers l'Ex URSS, la France, le Maroc.

3. Unité prestation technique (U.P.T) :

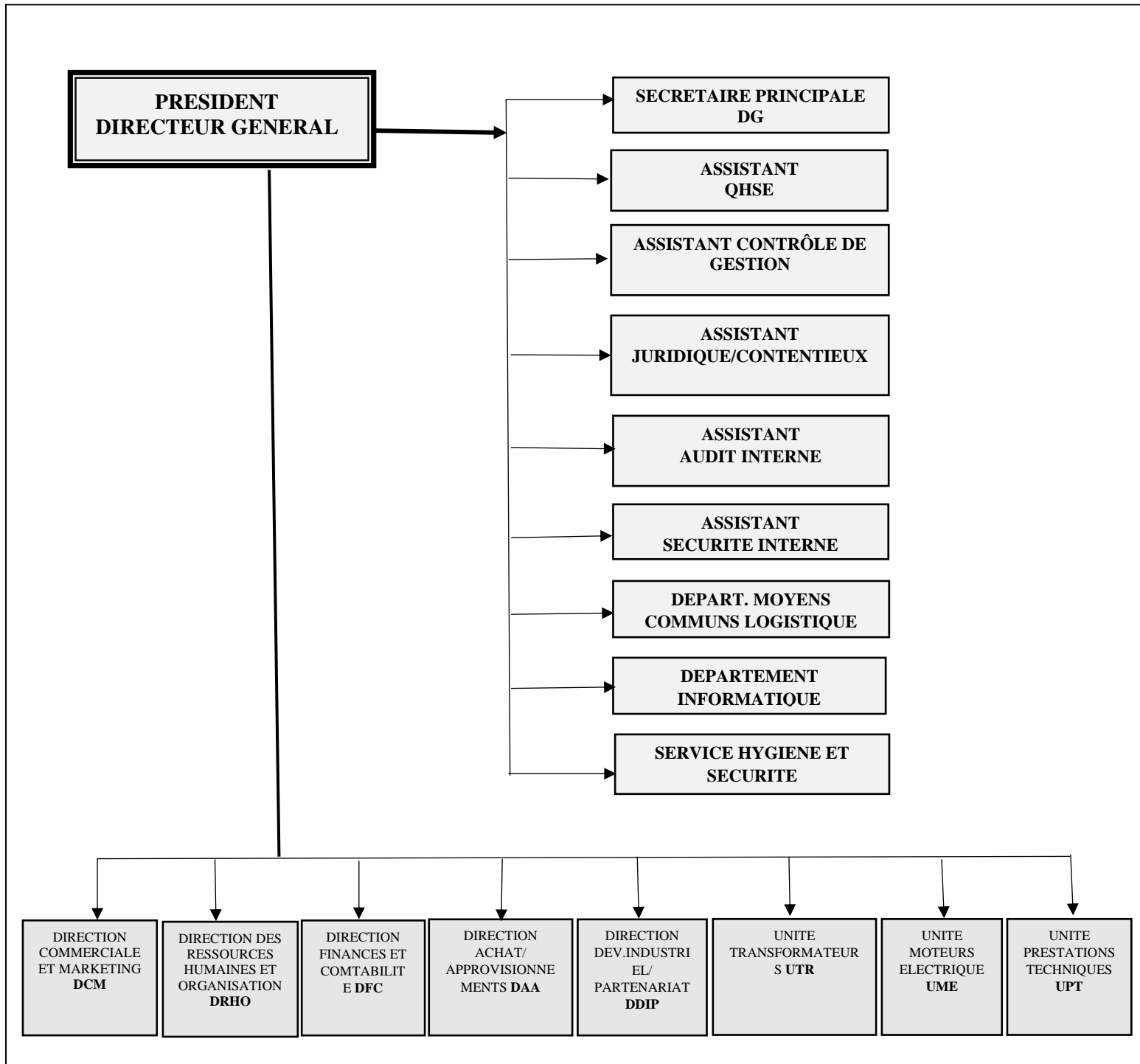
Cette unité dispose de moyens humains et matériels pour la prise en charge de :

- La maintenance des équipements des deux unités de production UME et UTR ;
- L'exploitation de toutes les installations d'énergie et fluide ;
- L'entretien des bâtiments et VRD de toute l'entreprise ;
- L'étude et la réalisation des outillages, dispositifs, moules et diverses pièces mécaniques.

III. La structure organisationnel d'Electro-Industries :

L'entreprise contient 05 directions et 03 unités qui veillent à assurer le bon fonctionnement du processus de la production de l'entité et atteindre l'objectif principal qui est la satisfaction des besoins du marché afin de dégager le maximum de profit. Elle est représentée selon l'organigramme (**Figure N°13**).

Figure N°13 : organigramme de l'entreprise « ELECTRO INDUSTRIES ».



Source : document interne de l'entreprise.

1. Missions et objectifs des différentes directions :

Les missions et les objectifs des différentes directions peuvent se résumer comme suit :

1.1. La direction commerciale et marketing (DCM) :

Elle est chargée de la gestion commerciale des infrastructures en exploitation et des relations avec les clients.

Le directeur commercial définit la stratégie commerciale de l'entreprise et établit les plans d'action annuels (marchés à investir, promotion des produits, ...). Il effectue des actions de gestion de ressources humaines (recrutement, formation, ...).

1.2. La direction des ressources humaines et de l'organisation (DRHO) :

Les ressources humaines d'Electro-Industries constituent un facteur de réussite déterminant. En effet, l'entreprise est organisée en structure organiques, fonctionnelles et opérationnelles en vue de garder une flexibilité importante pour répondre au mieux aux fluctuations de l'environnement.

- **Ses missions :**

La direction des ressources humaines est chargée de :

- Définir et mettre en œuvre la politique d'emploi de recrutement et de la formation ;
- Veiller à l'application de la réglementation en vigueur en matière de relations de travail ;
- Mettre en œuvre et veiller à l'application de la convention collective des procédures et respect du règlement intérieur de l'entreprise ;
- Assurer la mise en place et le fonctionnement des différentes commissions spécialisées en matière du personnel ;
- Assurer le suivi, le contrôle, l'analyse et la consolidation des prévisions en matière de ressources humaines de l'entreprise ;
- Tenir à jour les dossiers relatifs à la gestion du personnel ainsi que leurs carrières ;
- Elaborer la paie les déclarations sociales et fiscales ;
- Assurer la définition, la mise en œuvre et le suivi des plans de besoins de l'entreprise ;
- Elaborer des rapports périodiques, ainsi qu'un bilan annuel d'activité ;
- Elaborer et mettre en œuvre les mesures de prévention prévues par la législation et la réglementation en vigueur en matière et de sécurité en milieu de travail ;
- Définir la politique des salaires ;

- Assurer l'application des règles et procédures ;
- Superviser l'élaboration des tableaux de bord consolidant l'activité des ressources humaines et faisant ressortir les principaux agrégats de gestion (absentéismes rotation du personnel statistique des effectifs).
- **Ses objectifs :**
 - Assurer la préparation et l'exploitation de la paie aux plans des éléments variables de la restitution des documents du paie, et de traitement des réclamations ;
 - Veiller à l'établissement de la paie de personnel ;
 - Assurer la gestion administrative du personnel et des cadres de l'entreprise ;
 - Assurer le suivre et la mise à jour du fichier informatisé du personnel ;
 - Assurer la tenue des dossiers administratifs du personnel ;
 - Assurer, suivi et contrôler les conditions d'application des règles de gestion du personnel ;
 - Veiller à l'application uniforme de la réglementation et contrôler sa mise en œuvre ;
 - Etablir le budget, le contrat de gestion et le tableau de bord en matière de GRH.

1.3. La direction finance et comptabilité (DFC) :

Son Objectif principale est de coordonner et de superviser les activités des différents départements et services comptables et financiers. Ses tâches principales consistent en :

- Optimisation des ressources financières pour l'atteinte des objectifs ;
- Vérification et contrôle de tous les états de dépenses et de recettes ;
- Participation à l'élaboration du budget et du plan de financement prévision ;
- Vérifie et approuve les déclarations d'ordre fiscal et social ;
- Approuve les écritures d'inventaire relatives à l'investissement et au bilan de fin d'exercice ;
- Aide à l'élaboration du budget annuel de trésorerie et du plan de financement ;
- Elabore tous les documents de trésorerie dans les délais ;
- Participe à l'élaboration du dossier coût et prix de revient ;
- Participer à la prise de décision sur demande de la direction générale ;
- Pilotage des opérations d'inventaire de fin d'année ;
- Veille au respect de la réglementation et des procédures en vigueur en matière de trésorerie.

1.4. La direction d'achat et d'approvisionnements (DAA) :

Son objectif est de veiller au bon état de marchandise lors de dédouanement à l'import comme à l'export et à l'expertise en cas de navarrais ou difficile, dédouanement et enlèvement de marchandise dans les délais réglementaires pour éviter la mise en fourrière et toutes autres dépenses qui engendrent d'autres frais supplémentaires.

- **Ses missions :**

- Récupérer l'avis d'expédition et procéder à l'ouverture de dossier transit ;
- Règlement de la compagnie maritime ;
- Opération de vue acquise et déclenchement de l'expertise en cas de nécessité ;
- Liquidation sur réserve ;
- Règlement des droits de taxe ;
- Acheminement de la marchandise pour la livraison des clients.

1.5. La Direction développement industrielle Partenariat (DDIP) :

L'objectif principal de la direction développement est de chercher les activités nécessaires au développement des produits (transformateurs et moteurs). En effet, Electro-Industries dispose de ses propres laboratoires pour évaluer ses produits.

IV. La qualité au sein d'Electro-Industries :

L'amélioration continue de la qualité des produits est un des principaux piliers de la politique qualité de l'entreprise.

Sa stratégie qualité est déclinée comme suit :

- Soucieuse de la satisfaction permanente de ses clients et face aux nouveaux enjeux économiques liés à la concurrence, elle s'engage à œuvrer pour atteindre de nouveaux objectifs, à savoir :
 - L'investissement par l'optimisation, la modernisation, le renouvellement et la mise à niveau des équipements de l'outil de production ;
 - Le développement du partenariat ;
 - L'extension de la gamme de produits ;
 - L'élargissement du marché vers l'exportation ;
 - La dynamisation des activités commerciales et marketing en tenant compte des principales contraintes du marché actuel ;

- L'engagement dans une démarche d'accréditation de ses laboratoires d'essais par ALGERAC selon la Norme Internationale ISO/CEI 17025 ;
- La mise en place d'un système de management intégrant la qualité, l'environnement, la santé, et la sécurité au travail ;
- Satisfaire aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'aux exigences auxquelles elle est souscrite ;
- Améliorer en permanence l'efficacité de son système de management de la qualité ;
- Améliorer les compétences du personnel par la formation ;
- Améliorer les conditions de travail afin de prévenir les préjudices personnels et atteinte à la santé ;
- Prévenir la pollution pour préserver l'environnement ;
- Améliorer la gestion des déchets par leur réduction et par le tri.
- Cette politique sera revue périodiquement en vue de s'assurer qu'elle est en adéquation avec les enjeux et nouveaux défis.

Section 02 : Mise en œuvre d'un audit des coûts.

Dans cette section, nous allons mettre en œuvre un audit des coûts au sein d'Electro-Industries en suivant la démarche étudiée précédemment. Cette étude se déroulera en trois phases : la phase de préparation, où nous collecterons les données nécessaires et définirons le périmètre de l'audit, la phase de réalisation, au cours de laquelle nous analyserons la méthode utilisée et détecterons les dysfonctionnements s'ils existent, et enfin la phase de conclusion, où nous proposerons des recommandations pour optimiser la gestion des coûts.

Avant de commencer la mission d'audit des coûts, nous avons échangé avec la responsable de l'audit interne, qui nous a apporté une orientation essentielle sur les étapes à suivre pour réaliser une mission d'audit, et les points à prendre en compte pour mener une analyse efficace. Cette rencontre nous a permis de mieux structurer notre démarche et de garantir la pertinence de notre approche (**voir annexe n° 01**).

→ Le lancement de la mission :

La mission d'audit commence par l'élaboration d'une lettre de mission, qui formalise les objectifs de la mission (**voir annexe n° 02**).

Une fois la lettre de mission établie et après la réception de l'ordre de mission, nous avons pu lancer la mission d'audit, marquant ainsi son démarrage officiel par la phase de préparation.

I. La phase de préparation :

Dans une mission d'audit des coûts, la phase de préparation commence par la prise de connaissance de l'entité et de son environnement financier, afin de collecter les informations nécessaires sur les processus et les mécanismes de calcul des coûts.

1. La prise de connaissance :

Pour mieux comprendre le processus de calcul des coûts utilisé par Electro-Industries, nous avons employé plusieurs techniques pour rassembler les informations essentielles à notre étude, à savoir :

1.1. Les entretiens avec les responsables :

Nous avons commencé par réaliser des entretiens avec les responsables des services concernés, notamment ceux :

- De comptabilité analytique : cet échange nous a permis d'analyser en profondeur la structure du calcul des coûts et les principes appliqués. Nous avons relevé que :
 - La comptabilité analytique d'exploitation (C.A.E) se développe au sein de la direction finances et comptabilité (DFC), notamment au niveau du département comptabilité analytique qui comprend deux services, l'un chargé des coûts matières et le second chargé de calcul des coûts analytiques.
 - La méthode utilisée pour le calcul de coût de revient est la méthode des coûts complets combiné avec la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes (sous activité) ;
 - Les clés de répartition des charges utilisées sont standard, suivant des critères prédéfinis par l'entreprise ;

- De contrôle de gestion : lors de cette rencontre, nous avons constaté que :

Une politique commerciale est dédiée à la fixation des prix de vente. Cette politique repose sur les coûts de revient préétablis et prévisionnels comme base de détermination des prix de vente. L'entreprise applique également une marge ou un taux de remise pour certains clients particuliers (agent agréés), selon des critères définis par le comité de détermination des prix, afin d'adapter sa stratégie aux spécificités du marché.

1.2. Mise en place d'un questionnaire :

En plus des entretiens, nous avons élaboré un questionnaire destiné aux acteurs impliqués dans la gestion des coûts. L'objectif était de collecter des informations précises sur :

- L'appréciation des responsables sur l'efficacité du système actuel ;
- Les difficultés rencontrées tout au long de processus de calcul des coûts, la collecte des données et le suivi des analyses... ;
- Les techniques ou méthodes mise en place par l'entreprise pour ajuster et suivre l'évolution des coûts.

1.3. Collecte des documents et des éléments probants :

Pour compléter notre analyse, nous avons consulté les documents comptables et analytiques essentiels, tels que :

- Des documents internes de l'entreprise (organigramme, procédures, rapports internes liées au coûts ...) ;
- Des fiches de coûts détaillées ;

- Des tableaux de répartition des charges ...

2. L'identification des risques :

Grâce aux informations recueillies lors de la prise de connaissance, nous avons pu identifier les zones de risque susceptibles d'impacter la gestion des coûts, ainsi que, plus largement, le fonctionnement global de l'entreprise. Sur cette base, nous avons élaboré le tableau des risques, en nous appuyant sur le format utilisé par l'audit interne de l'entreprise (**voir annexe n° 03**), auquel nous avons ajouté deux colonnes supplémentaires permettant d'évaluer le niveau d'impact de ces risques sur les coûts et d'affiner notre analyse, à savoir :

- L'évaluation des risques : selon trois niveaux :
 - Important (i) ;
 - Moyens (m) ;
 - Faible (fa).
- Les commentaires.

Tableau N°10 : Le tableau d'identification et d'évaluation des risques.

N°	Anomalie	Risque	Evaluation	Commentaires
01	Retard dans le calcul des coûts.	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque financier :</u> - Absence d'informations financières précise et à jour ; - Décalage dans la prise de décisions financière. 	i	Empêche l'entreprise d'avoir une vision claire de sa situation financière.
02	Insuffisance de main d'œuvre (département comptabilité analytique).	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque organisationnel :</u> - Non-respect au principe de la séparation des tâches. - Capacité réduite à réaliser l'ensemble des tâches. - Non fiabilité du système de contrôle interne. 	m	Ce risque affaibli le contrôle interne, augmentant la probabilité d'erreurs ou de fraude, ce qui peut générer des coûts imprévus et fausser le calcul de coût de revient.
03	Non fiabilité dans les documents transféré entre les services.	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque informationnel :</u> - Non concordance entre les documents. 	i	Des informations incohérentes compromettent la fiabilité des analyses des

Chapitre III : Etude pratique d'un audit des coûts au sein d'Electro-Industries

		<ul style="list-style-type: none"> - Retard dans l'élaboration des situations mensuelles. - Décisions erronées dues à l'inexactitude des informations. 		coûts, entraînant des erreurs dans la prise de décision et des coûts indirects liés à la correction des données.
04	Manque de fichiers et informations incomplètes dans les dossiers transmis.	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque informationnel :</u> - Risque d'erreurs dans le traitement des informations. 	m	L'insuffisance d'information peut conduire à des erreurs d'analyse.
05	Faible communication interne.	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque organisationnel :</u> - Retard et erreurs dans la circulation des informations. - Absence de la fluidité de l'information. - Non collaboration entre les éléments de l'entreprise. 	m	Une communication interne déficiente peut fausser ou ralentir la collecte, l'exactitude, et la circulation des données de coûts.
06	Coûts cachés (déchets et rebuts).	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque financier :</u> - Augmentation imprévue des coûts de production. 	m	Ignorer ces coûts masque la réalité des dépenses, faussant le coût de revient et réduisant la marge bénéficiaire.
07	Problème technique ou pannes au niveau des machines de production.	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque opérationnel :</u> - Perturbation de la production et retards. 	fa	Impact limité car des procédures de maintenance sont mise en place.
08	Défauts de qualité	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Risque opérationnel :</u> - Impact limitée sur la conformité des produits. - Génère des charges supplémentaires imprévues. 	fa	Les défauts sont rares et sont généralement identifiés avant une production à grande échelle.

Source : Elaboré par nous-même à partir des informations collectées.

3. Elaboration du rapport d'orientation :

Après avoir identifié et évalué les principaux risques ayant un impact sur la gestion des coûts, nous passons maintenant à la définition des objectifs de la mission. Cette étape permet de clarifier les orientations générales et spécifiques de l'étude, ainsi que son champ d'action :

3.1. Les objectifs généraux :

- Garantir la conformité aux réglementations (lois, textes réglementaires, ...) et aux procédures internes : s'assurer que les pratiques de gestion des coûts respectent les normes comptables et les politiques internes de l'entreprise ;
- Assurer la fiabilité et l'exactitude des informations financières : veiller à ce que les données utilisées pour le calcul des coûts soient précises, complètes et vérifiables ;
- Vérifier l'efficacité et l'efficience des opérations : s'assurer que les opérations atteignent les résultats attendus.

3.2. Les objectifs spécifiques :

- Optimiser la gestion des ressources : éviter les gaspillages et s'assurer que les moyens financiers, humains et matériels sont utilisés de manière efficiente ;
- Optimiser les méthodes de suivi et d'analyse des coûts : suggérer des améliorations aux processus existants pour garantir une meilleure gestion ;
- Proposer des actions correctives pour maîtriser les coûts : élaborer des recommandations pour réduire les risques identifiés et en conséquence optimiser le coût de revient.

3.3. Le champ d'action :

Pour atteindre ces objectifs généraux et spécifiques, nous proposerons un champ d'action dans ce rapport d'orientation, employant ce terme dans un double sens :

A. Champ d'action géographique : cette mission se déroulera dans l'organisme d'accueil présenté dans la première section.

B. Le champ d'action spécifique : nous allons auditer lors de cette mission le service comptabilité analytique.

II. La phase de réalisation :

Après avoir terminé la phase de préparation, nous passons maintenant à la phase de réalisation, qui se déroule en trois temps.

1. Tenu de réunion d'ouverture :

La réunion d'ouverture, en tant qu'étape initiale de la phase de réalisation, joue un rôle clé dans le bon déroulement d'une mission d'audit. Elle permet d'établir un premier contact officiel entre les auditeurs et les responsables de l'entreprise, de clarifier les objectifs de la mission, et de fixer les modalités de collaboration. Dans le cadre de notre mission, les éléments relatifs à cette réunion ont été reconstitués à partir des orientations fournies par la responsable d'audit, complétées par nos acquis théoriques. Cette approche nous a permis de comprendre les objectifs et le déroulement de cette étape

2. Elaboration du programme de vérification :

Nous avons mis en place un programme d'audit à ce stade pour structurer l'analyse des coûts. On a identifié les éléments suivants :

- Le domaine à examiner : le service comptabilité analytique ;
- Les méthodes adaptées :
 - Présentation de la méthode de calcul du coût de revient par la responsable de la comptabilité analytique ;
 - Étude d'un cas de calcul du coût de revient d'un transformateur 400/10-ZO.230-500 ;
- Les données collectées : Réponse de la responsable de la comptabilité analytique aux différentes questions du questionnaire (**Voir annexe n° 04**).

3. Mise en œuvre de travail sur le terrain :

3.1. Présentation de la méthode de calcul :

Au cours de nos recherches, nous avons eu l'opportunité d'explorer le département de comptabilité analytique et d'observer leur méthode de calcul des coûts. Electro-Industries a choisi la méthode des coûts complets, qui permet d'obtenir une vision précise du coût de revient d'un produit en prenant en compte l'ensemble des charges directes et indirectes. À cette méthode s'ajoute l'imputation rationnelle des charges fixes, qui permet une meilleure répartition de ces dernières sur les produits, notamment en cas de sous-activité. Nous allons ainsi présenter cette procédure de manière progressive, en l'illustrant avec un exemple concret : un transformateur produit en 2023.

A. Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse :

Electro-Industrie a adopté la méthode des sections homogènes, intégrée à la méthode des coûts complets. Cette approche repose sur un découpage de l'entreprise en centres d'analyse, qui regroupent des activités homogènes en termes de moyens et de fonctions. Cela permet une répartition plus précise des charges, notamment pour les activités liées aux achats, à la production, au stockage et à la vente de produits finis.

On distingue deux types de centres d'analyse :

- Les centres d'analyse principaux (sections principales).
- Les centres d'analyse auxiliaires (sections auxiliaires).

a. Les sections principales :

Les sections principales (codifiées sous le compte N° 91) participent directement à la production des biens ou services destinés à la vente. Elles reçoivent :

- Les charges directes affectées spécifiquement à elles ;
- Les charges indirectes, après ventilation depuis les sections auxiliaires.

À Electro-Industries, les principales sections sont :

- **L'unité Transformateur (UTR)** : dédiée à la fabrication des transformateurs ;
- **L'unité Moteurs (UMR)** : spécialisée dans la fabrication des moteurs ;
- **L'unité commerciale** : responsable de la vente des produits finis et prestations ;
- **La direction achat et approvisionnements (DAA)** : celle qui est responsable sur l'achat des matières et marchandises.

b. Les sections auxiliaires :

Les sections auxiliaires (codifiées sous le compte N° 92) ne produisent pas directement de biens vendables, mais elles soutiennent les autres centres. Elles regroupent les fonctions transversales de l'entreprise, telles que :

- **La direction des ressources humaines et organisation (DRHO)** :
 - Gère le personnel ;
 - Affecte les charges salariales et veille à leur cohérence avec la comptabilité générale (DFC).

- **La direction finance et comptabilité (DFC) :** qui fournit à la comptabilité analytique les charges des comptes suivants :
 - 61 : Services extérieurs ;
 - 62 : Autres Services ;
 - 64 : Impôts et Taxes ;
 - 65 : Autres Charges opérationnelles (exemple : jetons de présences et primes de secrétaire du CA) ;
 - 66 : Frais financiers ;
 - 67 : Éléments extraordinaires ;
 - 69 : Impôts sur bénéfice/ impôts différés.

En complément, la structure de la comptabilité générale doit également affecter tous les comptes 60 qui ne sont pas gérés dans les nomenclatures, afin de disposer d'un état mensuel complet des frais généraux par structure de coût. Une comptabilité tenue à jour est par ailleurs indispensable pour assurer la fiabilité des données transférées à la comptabilité analytique.

- **La direction développement industriel et partenariat (DDIP) :** gère les projets stratégiques et les partenariats.
- **L'unité prestation technique :** assure la maintenance et la réparation des équipements, et réalise des prestations techniques externe.
- **La direction générale (DG) :** regroupant :
 - **Le département informatique :** transmet chaque mois les quatre interfaces de base désignée par « cycle », à savoir :
 - Interface consommations (gestion des stocks) ;
 - Interface Paie (gestion de personnel DRHO) ;
 - Interface CG (comptabilité générale) ;
 - Interface Investissement (service Analytique).

Remarque : une interface, dans ce contexte désigne un programme ou un fichier informatique permettant l'échange de données entre différents logiciels afin de faciliter le traitement comptable.

- **Le département moyen communs et logistique (DMCL) :** assure un suivi rigoureux des affectations des matières consommées et des sorties de stocks, et veille à ce que pour chaque sortie soit accompagnée d'un numéro d'ordre (Ordre de fabrication, bon de réparation ou de réalisation, etc.).

- **Les assistants** : assurent des tâches administratives de soutien.

B. La répartition des charges :

C'est la séparation des charges incorporées en charges directes et charges indirectes.

a. L'affectation des charges directes :

L'affectation désigne l'opération de transfert permettant de rattacher, sans arbitraire et sans calcul intermédiaire, une charge directe à un niveau d'analyse déterminé.

b. L'imputation des charges indirectes :

L'imputation des charges indirectes passe par un traitement préalable et un transit dans des centres d'analyse. Elles sont rattachées à une unité d'œuvre, permettant de mesurer leur impact sur les coûts. En l'absence de cette unité, la répartition se fait via un taux de frais basé sur une assiette conventionnelle.

Afin de structurer cette ventilation, Electro-Industries utilise des clés de répartition pour affecter les charges indirectes aux sections auxiliaires, puis redistribuer ces coûts aux sections principales. Ce processus s'effectue en deux étapes :

- Une répartition primaire : attribuant des charges aux sections auxiliaires ;
- Une répartition secondaire : transfert des charges des sections auxiliaires vers les sections principales en fonction des liens d'amont et d'aval entre les différentes unités.

Le tableau ci-dessous détaille ces clés de répartition appliquées à la ventilation des charges indirectes de l'unité transformateur.

Tableau N°11 : les clés de répartition des charges indirectes appliquées à l'unité transformateur.

	Clés de répartition primaire	Clé de répartition secondaire
Centre de coût	Transformateurs	Transformateurs
Approvisionnement	Selon la nomenclature de matières première (50 %)	Prorata consommation directe par produit
DRHO	Selon l'effectif	Sur les sections principales (92) -MOD
UPT	Heures Prestées (Coefficient)	Sur les sections principales (92) -Rapport de production heures réalisées -Quantités produites.
DG	Selon la décision de l'administration (50%)	Sur les sections principales (92) -MOD

Source : Élaboré par nous-même à partir d'un document interne de l'entreprise.

Dans ce tableau, on remarque que la clé de répartition appliquée à la Direction Générale, fixée arbitrairement à 50 % par décision administrative, manque de fondement objectif. Elle ne repose ni sur un critère technique, ni sur une mesure réelle d'activité. Pour une répartition plus pertinente, il serait préférable d'utiliser des clés plus représentatives, telles que la main-d'œuvre directe (MOD) si la direction supervise majoritairement le personnel de production, ou encore la masse salariale ou le chiffre d'affaires des centres concernés. Ces critères permettraient de refléter plus fidèlement l'implication effective de la direction dans les diverses activités de l'entreprise.

C. Les étapes de calcul de coût de revient :

Afin d'illustrer les différentes étapes du calcul du coût de revient, nous prenons comme exemple un transformateur d'une puissance de 400 KVA et d'une tension usuelle de 10 KVA. Ce transformateur est composé de deux parties :

- La partie active qui comprend :
 - La tôle de noyau ;
 - Les phases d'enroulement (BT et HT) ;
 - Les branchements (BT et HT) ;
 - Le montage des enroulements.
- La partie inférieure qui comprend :
 - La cuve ;
 - Le couvercle ;
 - Le cadre ;
 - La tôle de couvercle ;
 - Les châssis.

Ces deux parties sont réparties sur plusieurs sections (**Voir annexe n° 05**), à savoir :

- La section de construction mécanique : prend en charge l'assemblage des éléments de la partie inférieure.
- La section noyau : le noyau est réparti et installer.
- La section bobinage : s'occupe de la mise en place des enroulements de haute et basse tension (BT et HT).
- La section montage : assemble ces éléments.
- La section réparation : intervient pour assurer l'entretien de ce transformateur.

a. Détermination du coût d'achat :

Chez Electro-Industrie, le coût d'achat correspond à la consommation de matière première durant la période (coût des stocks de la matière première transformée en produit fabriqué valorisé au CUMP de période).

Le coût d'achat = la matière première consommée.

Chapitre III : Etude pratique d'un audit des coûts au sein d'Electro-Industries

Les consommations de matières premières du mois de décembre 2023 du transformateur 400/10-ZO.230-500 se présentent comme suit (**Voir annexe n° 06**) :

Tableau N°12 : Consommation des matières premières.

Type	Désignation	Montant
Transformateur 400/10.230-500	Plaque signalétique Remplie Qte 1 Pc	194.00
	Etiquette adhésive Qte 1 Pc	35.00
	Plaque indicatrice 2A 25-16-AL (LEGDFV) A	30.00
	Rondelle grower A12 DIN 126-A3G Qte 2 Pc	8.22
	Gris ciment Qte 2.8	1232.04
	Brun rouge Qte 5.58	1498.63
	Conso madrier Qte 0.66	425.52
	S-finis Pièce d'amarrage	1233.15
	S-finis Serrure de blocage de la soupa	494.00
	Consommation de la période	

Source : Élaboré par nous-même à partir d'un document interne de l'entreprise.

Donc :

Le coût d'achat = 5150.56

La méthode du CUMP de période repose sur une valorisation continue basée sur le stock initial. À chaque début d'exercice, l'entreprise saisit les stocks initiaux en quantité et en valeur pour les catégories suivantes :

- Produits en cours (94319) ;
- Pièces intégrées (94519) ;
- Produits finis (94559) ;
- Produits de réparation (94955).

Ces données constituent la base pour le calcul du coût moyen pondéré tout au long de la période.

Chapitre III : Etude pratique d'un audit des coûts au sein d'Electro-Industries

Cependant, comme nous n'avons pas accès aux informations sur les valeurs de stock et les flux d'approvisionnement, nous avons repris le montant de la consommation (5150.56) tel que valorisé par l'entreprise, en supposant le respect de cette méthode.

b. Détermination du coût de production :

Le calcul de coût de production de transformateur 400/10-ZO.230-500 chez Electro-Industrie englobe les éléments suivants :

$$\text{Coût de production} = \text{Charges directes} + \text{Charges indirectes} \pm \text{En cours de fabrication}$$

- Les charges directes : désignent le coût d'achat des matières premières consommées.
- Les charges indirectes : (**Voir annexe n° 06**).

Les charges indirectes de fabrication du mois de décembre 2023 du transformateur 400/10-ZO.230-500 se présentent comme suit :

Tableau N°13 : Les charges de fabrication indirectes.

Type	Désignation	Montant
Transformateur 400/10-ZO.230-500	Service gestion des stocks	19.42
	Frais de siège approx UTR	79.25
	Contrôle fabrication Electrique final	2.44
	Montage traversée HT/BT (910 526 004)	5858.58
	Peinture	3447.49
	Montage finale	1343.74
	Section réparation	6110.57
	Total	16 861.49

Source : Elaboré par nous-même à partir d'un document interne de l'entreprise.

- En cours de fabrication : (**Voir annexe 07**).

Donc :

- Total charges directes = 5150.56.
- Total charges indirectes = 16861.49.
- Total en-cours = 1013015.01.

$$\text{Le coût de production du transformateur 400/10-ZO.230-500} = 5150.56 + 16861.49 + 1013015.01 = 1035027.06.$$

c. Détermination du coût de revient des transformateurs :

L'entreprise Electro-Industrie emploie une méthode pragmatique pour calculer le coût de revient, qui repose sur le coût de déstockage des produits finis, complété par les dépenses spécifiques liées à la distribution (**voir annexe n° 08**).

$$\text{Le coût de revient} = \text{coût de déstockage} + \text{les frais de distribution}$$

Donc :

$$\text{Le coût de revient total} = 1035027,06 + 22132,48 = 1057159,54.$$

- Comme la quantité vendue = 1, le coût de revient unitaire = coût de revient total.

3.2. La mise en place de la FRAP :

Dans cette étude, il n'est pas possible de détailler l'ensemble des FRAP. Nous avons donc choisi un exemple représentatif, qui permet d'illustrer le processus de détection des anomalies et son impact sur l'analyse des forces et faiblesse de la méthode de calcul du coût de revient. Cet exemple repose sur le modèle de FRAP utilisé par l'équipe d'audit d'Electro-Industries (**Voir annexe 09**).

Tableau N°14 : Exemple d'une FRAP.

<i>Fiche d'observation N°01</i>	
Référentiel	Procédure de la méthode de calcul du coût de revient.
Fait	Certaines charges (notamment les comptes 60) ne sont pas intégrées automatiquement via les nomenclatures et nécessitent des ajustements manuels mensuelles.
Causes	<ul style="list-style-type: none">- Nomenclature incomplète : la liste de correspondance des comptes n'est pas bien définie ;- Absence de détection automatique des comptes hors nomenclature.
Conséquences	<ul style="list-style-type: none">- Risque d'erreur ou d'omission dans les charges incorporées ;- Fiabilité partielle du coût de revient ;- Perte de temps pour correction et vérification ;- Surcharge de travail manuel pour la DFC.
Recommandations	<ul style="list-style-type: none">- Mettre à jour et élargir les nomenclatures pour inclure tous les comptes 60 récurrents ;- Intégrer un système d'alerte automatique dans le logiciel pour signaler les charges non intégrées ;- Renforcer le contrôle interne entre comptabilité générale et analytique.

Source : Élaboré par nous-même à partir des informations collectées.

III. La phase de conclusion :

La phase de conclusion de l'audit comprend plusieurs étapes essentielles, notamment la rédaction du projet de l'audit, la réunion de clôture, la rédaction du rapport définitif et le suivi des recommandations.

Nous n'avons pas eu l'opportunité de réaliser ces étapes, car nous ne disposions pas des ressources nécessaires pour rédiger le rapport final ou participer à la réunion de clôture. Ces étapes sont normalement assurées par l'équipe d'audit officielle et nécessitent des validations internes que nous n'avons pas effectuées.

Cependant, notre travail qui s'appuie sur les observations réalisées sur le terrain nous a permis d'analyser la procédure de calcul du coût de revient, d'en évaluer ses atouts ainsi que ses limites, et de mettre en évidence ses forces et ses faiblesses, ce qui nous a conduits à formuler des recommandations adaptées pour identifier les leviers d'amélioration possibles.

1. Les points forts :

- Chez Electro-Industries, la méthode de calcul des coûts de revient repose sur un modèle structuré qui permet de bien ventiler les charges. Grâce au découpage en sections homogènes, chaque coût est suivi avec précision, facilitant la répartition des dépenses selon leur destination, ce qui est un vrai point fort pour l'entreprise.
- L'automatisation du processus de calcul est un autre avantage important. Grâce au logiciel analytique, une grande partie des opérations se fait automatiquement, ce qui accélère les calculs et limite les erreurs humaines.
- Electro-Industries s'engage à suivre rigoureusement les lois et règlements fiscaux et comptables en vigueur. Le respect des cadres légaux permet de garantir la transparence des opérations et de prévenir tout risque lié à la non-conformité, comme des sanctions ou de pénalités financières.

2. Les points faibles :

- Le processus de calcul est complexe et requiert une mise à jour constante des clés de répartition, des données et des nomenclatures. Certaines affectations sont encore réalisées manuellement, ce qui mobilise fortement les équipes comptables et augmente le risque d'erreurs.

- La méthode des sections homogène ne permet pas une analyse approfondie de la performance par activité ou par produit, car elle reste centrée sur une logique de regroupement global des charges.
- Certaines charges indirectes chez Electro-Industries sont réparties selon un taux de frais basé sur des valeurs financière, plutôt que sur une unité d'œuvre liée à l'activité réelle. Cette méthode simplifie les calculs, mais elle manque de précision, car elle ne prend pas en compte directement le volume ou l'intensité de travail effectué. Cela réduit la fiabilité du coût de revient.
- Le non-respect des délais dans le calcul des coûts empêche l'entreprise d'avoir des informations actualisées indispensables à une prise de décision efficace.

3. Les recommandations :

- Afin de surmonter les limites de la méthode des coûts complets, Electro-Industries pourrait envisager l'adoption de la méthode ABC. Contrairement à la méthode traditionnelle, qui répartit les charges indirectes selon des clés globales parfois arbitraires, la méthode ABC attribue ces charges en fonction des activités réellement consommées par chaque produit. Cela permet une meilleure traçabilité des coûts, une vision plus précise de la rentabilité des produits, et une identification plus fine des sources de gaspillage ou d'inefficacité. Ce niveau de précision serait particulièrement bénéfique pour une entreprise industrielle comme Electro-Industries, où les processus sont multiples et complexes.
- Optimiser les coûts d'achats des matières premières en négociant les prix avec les fournisseurs.
- Respecter les délais de calcul des coûts en établissant un calendrier clair, et en assurant un suivi rigoureux.
- Établir une liste claire des informations obligatoires à inclure dans chaque type de fichier transmis pour chaque service.
- Garantir la fiabilité des données, réduire les erreurs de calcul et améliorer la précision des résultats en favorisant une meilleure collaboration entre les services et en mettant en place un système efficace de partage d'informations.
- Réduire les pertes liées aux déchets et aux rebuts en identifiant leurs causes, en les quantifiant régulièrement et en appliquant des mesures correctives, comme l'amélioration de la qualité des matières première et le contrôle de la production.

- Mettre en place un audit des coûts, à réaliser ensuite de manière régulière afin de mieux comprendre la structure réelle des charges.

Conclusion :

Ce chapitre nous a permis de confronter les apports théoriques développés dans les deux premiers chapitres à une réalité concrète, à travers la conduite d'une mission d'audit des coûts au sein d'Electro-Industries.

Chaque étape de cette mission a contribué à renforcer notre compréhension du système de gestion des coûts. La phase de préparation nous a permis de nous approprier l'environnement de l'entreprise, de clarifier les objectifs de l'audit, de définir le périmètre d'intervention et de collecter les informations nécessaires à la réalisation de l'étude. La phase de réalisation, cœur de notre travail, a consisté en l'observation du fonctionnement réel de l'entreprise et en l'analyse du système de calcul du coût de revient. Enfin, la phase de conclusion a permis d'identifier les points forts et les points faibles du système actuel, constituant ainsi une base solide pour formuler des recommandations concrètes, adaptées aux constats relevés, et orientées vers une meilleure maîtrise des coûts.

Toutefois, en raison de la fin de notre période de stage, nous n'avons pas pu assurer l'étape finale de la phase de conclusion, à savoir le suivi de la mise en œuvre des recommandations. Ce suivi aurait permis d'en vérifier l'application et d'en évaluer l'impact réel sur le coût de revient. L'absence de cette étape nous prive d'une vision complète des résultats obtenus et limite, en partie, l'atteinte totale des objectifs initiaux fixés.

Malgré cette limite, cette étude a confirmé l'intérêt stratégique de l'audit des coûts en tant qu'outil d'analyse et d'aide à la décision. Elle a également montré qu'une mission menée dans un cadre académique, si elle est conduite avec rigueur, peut offrir à l'entreprise des pistes concrètes d'amélioration et de réflexion.



**CONCLUSION
GÉNÉRALE**

Conclusion générale

L'audit aujourd'hui est un outil essentiel pour améliorer le fonctionnement interne des entreprises. Il ne se limite plus seulement aux aspects financiers, mais s'étend désormais à d'autres domaines importants de gestion. Pourtant, certains types d'audit, comme l'audit des coûts, restent encore peu développés dans de nombreuses entreprises, alors qu'ils pourraient révéler des pistes concrètes d'optimisation.

L'objectif principal de notre étude était d'analyser comment une démarche d'audit ciblée sur les coûts pouvait contribuer à une meilleure maîtrise du coût de revient, et ainsi à une gestion plus efficace des ressources. Pour cela, nous avons combiné une approche théorique avec une application pratique, afin d'examiner cette problématique en profondeur et d'adopter une perspective critique.

Dans un premier temps, nous avons présenté les fondements de l'audit ainsi que les différentes méthodes de calcul du coût de revient. Ensuite, nous avons confronté ces notions à la réalité du terrain. L'étude de cas a révélé que la méthode des coûts complets est la plus couramment utilisée dans les entreprises industrielles algériennes. Elle a également démontré l'utilité de l'audit des coûts en tant qu'outil de diagnostic, permettant d'identifier les anomalies, de repérer les incohérences comptables et d'évaluer les risques. Ces résultats ont confirmé nos hypothèses et servi de fondement à nos recommandations.

Cependant, cette étude s'est limitée à un seul produit en raison de contraintes liées à l'accès aux données comptables. Certaines informations étaient incomplètes, imprécises, voire incohérentes, ce qui a rendu difficile une analyse détaillée de la méthode de calcul utilisée par l'entreprise. Ce manque de fiabilité dans les données met en évidence l'absence d'un système comptable structuré, essentiel pour assurer un suivi rigoureux et précis des coûts. Ce constat souligne non seulement la nécessité d'un meilleur encadrement des données financières, mais renforce aussi l'importance de l'audit, qui vise précisément à détecter et corriger ces insuffisances.

L'absence actuelle d'un audit des coûts au sein de l'entreprise révèle une opportunité d'amélioration importante. C'est pourquoi l'une de nos recommandations consiste à instaurer un audit des coûts régulier, non pas comme une formalité ponctuelle, mais comme une véritable culture de pilotage interne. Bien mené, un audit des coûts peut devenir un véritable outil de gouvernance. Il offre une meilleure visibilité sur la structure des charges et facilite la prise de décision.

Conclusion générale

Au-delà de cette recommandation centrale, nous avons également suggéré l'adoption de la méthode ABC, considérée comme plus pertinente que la méthode des coûts complets dans le contexte industriel. En s'appuyant sur les activités réelles, cette méthode permet de mieux affecter les charges indirectes, d'identifier les sources de gaspillage et d'orienter les efforts d'amélioration là où ils sont les plus nécessaires. Il ne s'agit pas uniquement d'un changement technique, mais d'un véritable changement de logique dans la manière d'appréhender les coûts.

D'autres recommandations plus opérationnelles ont également été formulées, comme l'amélioration de la fiabilité des données, l'optimisation des délais de calcul, ou encore le renforcement de la communication interservices. Chacune de ces propositions s'inscrit dans une dynamique globale d'amélioration continue, indispensable pour toute entreprise cherchant à rester compétitive dans un environnement marqué par des contraintes économiques de plus en plus fortes.

Ces recommandations ne sont pas à considérer comme des solutions rigides, mais comme des leviers adaptables selon les priorités, les moyens disponibles et la maturité organisationnelle de l'entreprise. Leur mise en œuvre progressive, accompagnée d'un suivi régulier, permettrait à Electro-Industries de poser les bases d'un système de gestion des coûts plus efficace, plus fiable et plus adapté à ses réalités. C'est dans ce sens que l'audit des coûts s'affirme comme un levier essentiel pour l'optimisation du coût de revient.

Ces résultats ouvrent également des perspectives pour de futures recherches. Il serait pertinent d'analyser l'impact réel des recommandations lorsqu'elles sont appliquées en entreprise. De plus, tester cette approche sur d'autres structures industrielles permettrait d'affiner les méthodes d'audit et de les adapter aux particularités de chaque organisation.

Enfin, cette recherche a représenté une expérience d'apprentissage particulièrement enrichissante. Elle nous a permis d'approfondir nos connaissances en matière d'audit, de mieux comprendre les enjeux réels du contrôle des coûts dans un environnement industriel, et d'acquérir une méthodologie rigoureuse pour mener à bien une mission d'audit. Ce travail a donc contribué à renforcer nos compétences professionnelles tout en développant notre sens de l'analyse critique.



BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

1. Abdellah Boughaba. "*Comptabilité Analytique*". (2^{ème} éd). Edition Berti. Alger. (1994).
2. Alain Beitone, Antoine Cazorla, & Estelle Hemdane. "*Dictionnaire de science économique*". (6^{ème} éd). Edition Dunod. (2019).
3. Alain Burlaud, & Claude Simon. "*Comptabilité de gestion : coûts / contrôle*". (3^{ème} éd). Edition Vuibert. (2003).
4. Alain Mikol. "*Audit et commissariat aux comptes*". (10^{ème} éd). Edition e-thèque/Numilog.com. Paris. (2012).
5. Béatrice, & Francis Gradguillot. "*Comptabilité de gestion*". (11^{ème} éd). Edition Gualino, Lextenso. (2010).
6. Béatrice, & Francis Grandguillot. (S.d.). "*L'essentiel du contrôle de gestion*". (10^{ème} éd). Edition Lextenso. 2018.
7. Benoit Pigé. "*Audit et contrôle interne*". (4^{ème} éd). Édition EMS. (2017).
8. Bernard Augé, Gérald Naro, & Alexandre Vernhet. "*Mini manuel de comptabilité de gestion*". Edition Dunod. Paris. (2013).
9. Bertin, E., Godowski, C., & Khelassi, R. "*Manuel Comptabilité et Audit : Manuel complet, application et corrigés*". BERTI Editions. Alger. (2013).
10. Brigitte Doriath, Michel Lozato, Paula Mendes, & Pascal Nicolle. "*Comptabilité et gestion des organisations*". (6^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2008).
11. C.GOUJNET, C. RAULET, & C. RAULET. "*Comptabilité analytique et contrôle de gestion*". Tom 1. (4^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2001).
12. Christelle Baratay. "*Comptabilité et Audit*". (6^{ème} éd). Edition Gualino Lextenso. (2018).
13. Claude Alazard, & Sabine Sépari. "*DCG 11, Contrôle de gestion : manuel et application*". (2^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2010).
14. Élisabeth Bertin, Christophe Godowski, & Rédha Khelassi. "*Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*". Édition d'organisation. Paris. (2007).
15. François POTTIER. "*Analyse des coûts*". Edition ECONOMICA. (2005).
16. Gérard Melyon. "*Comptabilité Analytique*". (3^{ème} éd). Edition Bréal. Paris. (2004).
17. GERVAIS M. (s.d.). "*Contrôle de gestion*" (9^{ème} éd). Edition Economica.
18. Jacque Renard. "*Théorie et pratique de l'audit interne*". (8^{ème} éd). Edition Groupe Eyrolles. Paris. (2013).
19. Jacque Renard. "*Théorie et pratique de l'audit interne*". (9^{ème} éd). Edition Eyrolles. Paris. (2016).
20. Jacques Renard, & Sophie Nussbaumer. "*Audit interne et contrôle de gestion*". Edition Eyrolles. Paris. (2011).
21. Jacques Renard. "*Théorie et pratique de l'Audit Interne*". (7^{ème} éd). Edition Eyrolles. Paris. (2010).
22. Jean Raffegau, Pierre Dufils, & Didier de Menonville. "*L'audit financier*". (1^{ère} éd). Edition Press Universitaire de France. Paris. (1994).
23. Jean-Philippe Denis, Alain-Charles Martinet, & Ahmed Silem. "*Lexique de gestion de management*". (9^{ème} éd). Edition Dunod. (2016).
24. JONQUÈRE, M., & JORAS, M. "*L'audit une même démarche intelligente pour tous*". Éditions EMS. (2015).

25. Lionel Collins, & Gérard Valin. " *Audit et contrôle interne : Principes, objectifs et pratiques* ". (2^{ème} éd). Edition Dalloz. (1979).
26. Lionel Collins, & Gérard Valin. " *Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques* ". (4^{ème} éd). Edition Dalloz. Paris. (1992).
27. M. Hamzaoui, & (avec la participation de Benoît pigé). " *Audit-Gestion des risques et contrôle interne : Norme ISA 200, 315, 330, et 500* ". (2^{ème} éd). Edition Pearson. (2005).
28. Marc Duménil. " *Le contrôle de gestion : 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts* ". Edition GERESO. (2014).
29. Michel Jonquière. " *Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et audités* ". Edition Afron. Paris. (2006).
30. Patrick PIGET. " *Comptabilité Analytique* ". (5^{ème} éd). Edition Economica. (2006).
31. Robert Obert, & Marie-Pierre Mairesse. " *Comptabilité et audit : Manuel et applications* ". (2^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2009).
32. Schick Pierre. " *Audit interne et référentiels de risques : vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit* ". (2^{ème} éd). Edition Dunod. Paris. (2014).
33. Thierry Jacquot, & Richard Milkoff. " *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts* ". Edition Dareios & Pearson Education. France. (2007).
34. Yves de la villeguérin, & Al. " *Dictionnaire RF comptable et financier* ". (8^{ème} éd). Edition Groupe Revue Fiduciaire. (2006).

Articles et rapports :

1. DJEKIDEL, Y., & MESSAOUDI, A. « L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit. Recherches économiques et managériales », volume 13, Numéro 1, p. 18. (2019).
2. MIGHISS, S., & KABBAJ, S. « L'audit à l'ère de la transformation digitale. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit* », Volume 5, Numéro 3, p. 17. (2021).
3. Organisation internationale de normalisation (ISO). « Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management ». *Norme ISO 19011*, 3^{ème} éd. (2018).

Mémoires :

1. LAMI Amrane et LAOUBI Yacine, "Audit des coûts réels de production, cas de l'unité cuisson de l'ENIEM-TO", mémoire de fin de cycle, université MOULOUD MAMMERI TIZI OUZOU, 2019/2020.
2. SAADI Fatah, "La maîtrise des coûts de production comme facteur de compétitivité d'une entreprise industrielle, Cas : LAITERIE SEMEUR", mémoire de fin de cycle, université MOULOUD MAMMERI TIZI OUZOU, 2017-2018.

Bibliographie

Cours :

1. Cours de Mme BOULIFA, contrôle et audit bancaire, (la conduite d'une mission d'audit interne), Université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou.
2. Cours de Mr. Berkani, Comptabilité Analytique (le traitement Analytique des stocks), Université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou.

Site internet :

1. Lyasmine. (2023, 12 24). Les 3 phases de la mission d'audit interne. Récupéré sur scribd : <https://www.scribd.com/doc/694570724>
2. (S.d.). Récupéré sur fastercapital.com/fr/contenu/Audit-des-couts---comment-realiser-un-audit-des-couts-et-garantir-la-conformite.html
3. (S.d.). Récupéré sur www.richter.ca/fr/nos-reflexions/les-benefices-des-audits-de-couts/.
4. <https://electro-industries.dz/>

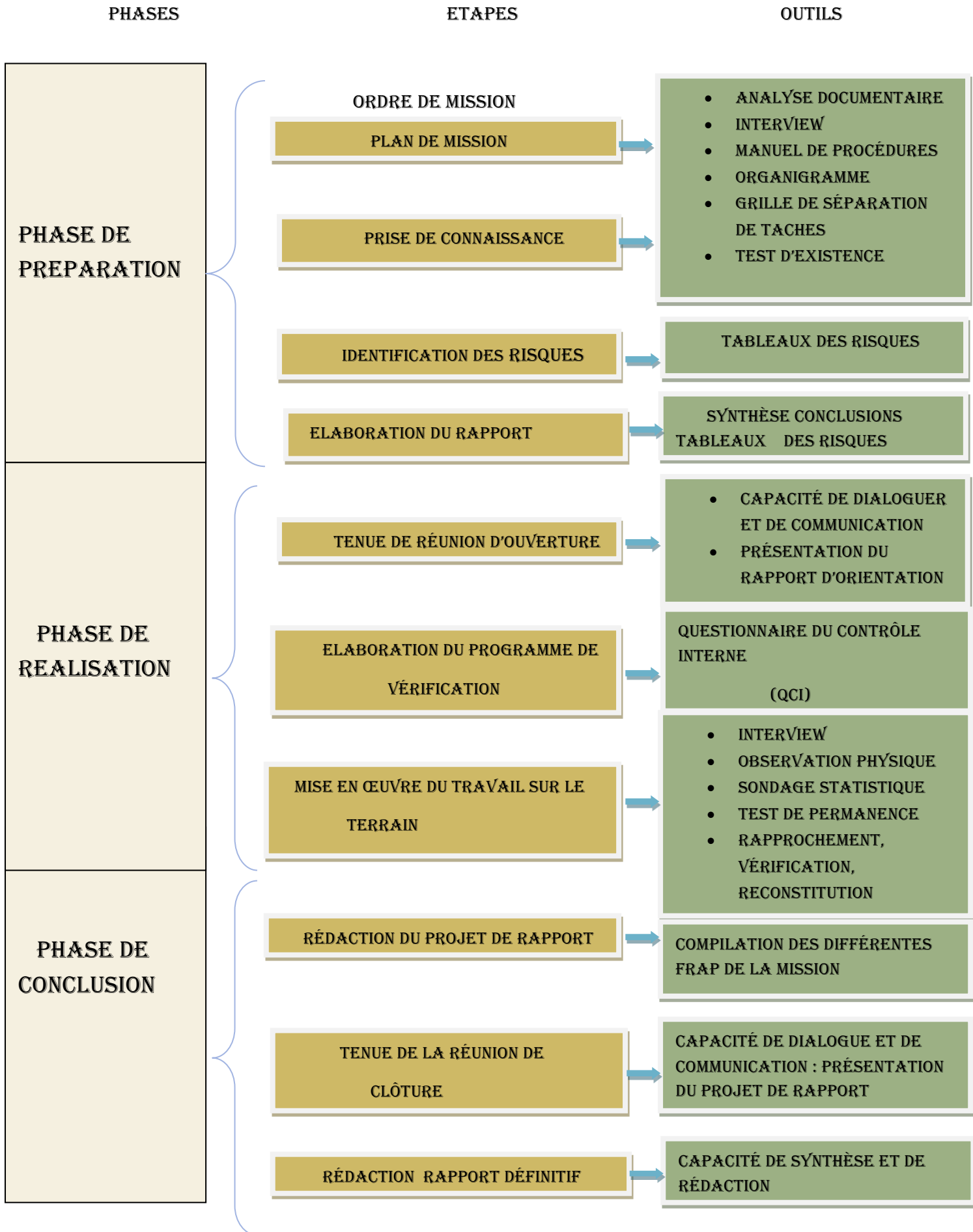


ANNEXES

Liste des annexes

Annexe N° 01 : Etapes d'une mission d'audit.....	110
Annexe N° 02 : La lettre de mission.....	111
Annexe N° 03 : le tableau des risques.....	112
Annexe N° 04 : Questionnaire.....	113
Annexe N° 05 : Les charges des Section/ateliers/ collectifs (929) de l'unité Transformateurs.....	114
Annexe N°06 : Les charges directes et indirectes.....	115
Annexe N° 07 : Les en-cours.....	116
Annexe N° 08 : Détermination du coût de revient.....	117
Annexe N° 09 : Modèle de FRAP.....	118

Annexe N°01 : Etapes d'une mission d'audit



Annexe N° 02 : La lettre de mission.

DIRECTION GENERALE

Azazga le 05/03 /2025

Réf N° : 01 /DG /2025

**À : Mlle LOUNI Ferroudja et Mlle MEGAT Amel,
stagiaires chargées de la mission d'audit interne.**

- Lettre de Mission -

Objet :

Dans le cadre de la mise en œuvre de la résolution n° 02 du Conseil d'Administration, réuni en date du 05/03 /2025 portant sur le planning d'audit interne du deuxième trimestre 2025, je mandate la structure audit interne à l'effet d'effectuer **une mission d'audit du processus de calcul du coût de revient au niveau du service comptabilité analytique et ce pour la période du 05/03/ 2025 au 09/06/2025.**

La date de lancement est fixée pour le 12 /03 /2025.

La mission concernera, non seulement, le service comptabilité analytique mais également tous les services susceptibles d'être intéressés par la fonction.

Le directeur, portera cette présente lettre de mission à la connaissance de tous les responsables concernés.

Directeur Général

Le Président

ARBAJI Karima

Copie :

- **Directeur Comptabilité.**

Annexe N°03 : le tableau des risques.

Audit interne :

Mission n°01/2023 : Audit des consommations UTR

TABLEAU D'IDENTIFICATION DES RISQUES :

N°	Anomalie	Risque
01		
02		
03		
04		
05		
06		
07		
08		
09		

Annexe N°04 : Questionnaire.

N°	Questions	Réponses
01	Quel type de données recevez-vous des autres services ? et quels sont les problèmes fréquents avec ces données ?	L'unité transformateur (rapport mensuel de production des encours et des réparations), interface paie, frais généraux, investissement et consommation.
02	Comment les données (documents) vous parviennent-elles ?	Papiers, fichier....
03	En cas d'erreurs dans les données transmis, comment les corriger-vous ?	Un courrier justifiant l'erreur, signé par toute la hiérarchie et/ou corrigé l'état déjà transmise signer.
04	Disposez-vous d'une cartographie détaillée des coûts ?	Oui.
05	Qui est le responsable sur le calcul du coût de revient ?	Chef de service comptabilité analytique et les cadres de calcul des coûts.
06	A quel période le coût de revient est calculé ?	A chaque fin du mois.
07	Quelle est la méthode de calcul utilisé pour déterminer le coût de revient ?	La méthode des coûts complets avec imputation rationnelle.
08	Avez-vous un logiciel spécialisé dans le calcul des coûts ?	Oui (logiciel analytique CAEUTR, CAEDG).
09	Comment les charges sont-elles réparties ?	Par des clés de répartition standard.
10	Y a-t-il des coûts cachés ou mal identifiés ?	Oui (les déchets).
11	Quels sont les principaux défis dans le calcul des coûts ?	Le temps, les absences.
12	Avez-vous des pénalités ou des coûts supplémentaires liées à des retards dans la production ?	Absence de réponse.
13	Est-ce que les normes comptables et réglementaires sont-elles bien respectées ?	Oui.
14	Pensez-vous que l'audit des coûts aides à l'optimisation de coûts de revient ?	Oui. A travers les recommandations émises par la structure audit interne ainsi que le suivi de ces dernières.

**Annexe N° 05 : Les charges des Section/ateliers/ collectifs (929) de l'unité
Transformateurs**

EPE / ELECTRO-INDUSTRIES / SPA		Page : 1	
ROUTE NATIONALE N°12 BP17 AZAZGA		Fiche de versement	
UNITE TRANSFORMATEURS		Exercice : 2023	Mois : DECEMBRE
TEL: 026344060 FAX:026341423			
Compte : 919300000	Département production	Edité le : 2/06/2025	
Compte C.A.E	Libellé	Pourcentage %	Crédit
92951	SECTION Construction mécanique	2.25	67 751.69
92951A	Atelier Parois Ondulées	1.93	58 072.87
92951B	Atelier Usinage	17.82	537 174.08
92951C	Atelier Soudage Assemblage	0.48	14 518.22
92951CA	Collectif Soudage	10.91	329 079.62
92951CB	Collectif dressage cont.étanc.	1.93	58 072.87
92951CC	Collectif Peinture	1.77	53 233.47
92952A	Collectif Découpage noyaux	3.37	101 627.53
92952B	Collectif Empilage Noyaux	1.93	58 072.87
92953	SECTION BOBINAGE	7.38	222 612.68
92953AA	Collectif Menuiserie	3.85	116 145.75
92953AB	Collectif Préparation Isolation	2.41	72 591.09
92953AC	Collectif Presses/Fours/Empilage et Conn	0.32	9 678.81
92953BA	Collectif Bobinage HT	6.74	203 255.06
92953BB	Collectif Bobinage BT	5.30	159 700.40
92954	SECTION MONTAGE	7.70	232 291.50
92954A	Atelier M. Enroul./Branch. BT-HT/P. Conn	0.96	29 036.44
92954AA	Collectif Montage Enroulements	4.65	140 342.78
92954AB	Collectif Branchements BT/HT	4.82	145 182.18
92954B	Encuvage/Montage Final	2.73	82 269.90
92954BA	Collectif Encuvage	5.62	169 379.22
92954BC	Collectif Peinture	0.96	29 036.44
92954BD	Collectif Montage Final	0.48	14 518.22
92955	Section Réparations	3.69	111 306.34
Clé de répartition : EF Total du versement		100.00	3 014 950,03

Annexe N°06 : Les charges directes et indirectes.

EPE / ELECTRO-INDUSTRIES / SFA		Page : 1	
ROUTE NATIONALE N°12 BP17 AZAZGA		Fiche de coût détaillée	
UNITE TRANSFORMATEURS			
TEL: 026344060 FAX:026341423		Exercice : 2023	Mois : DECEMBRE
Compte : 9355990210400000405		P-Finis : TRANSFOS 400/10-ZO.230-500	
		Edité le : 15/05/2025	
Compte C.A.E	Libellé	Débit	Crédit
ST	PLAQUE SIGNALETIQUE REMPLIE Qte 1 PC	194.00	
ST	ETIQUETTE ADHESIVE Qte 1 PC	35.00	
ST	PLAQUE INDICATRICE 2A 25-16-AL(LEGDFV) A	30.00	
ST	RONDELLE GROWER A12 DIN 128-A3G Qte 2 PC	8.22	
ST	GRIS CIMENT Qte 2.8	1 232.04	
ST	BRUN ROUGE Qte 5.58	1 498.63	
ST	conso madrier Qte 0.66	425.52	
Total du module ST		3 423.41	
Total des charges directes		3 423.41	
919021000	Section Entrées Matières		
919210000	Service Gestion des Stock	19.42	
919221000	Section Achats		
919920000	FRAIS DE SIEGE APPROX UTR	79.25	
92932E	Contrôle fabrication Electrique FINAL	2.44	
92933	Banc d'essais		
92954BA3121	Montage traversée HT/BT (910 526 004)	5 858.58	
92954BC2700	Peinture	3 447.49	
92954BD3131	Montage Final	1 343.74	
92955	Section Réparations	6 110.57	
9431990210400000405	En cours: TRANSFOS 400/10-ZO.230-500	1 013 015.01	
9451970221100000001	S-Finis : PIECE D'AMARRAGE	1 233.15	
9451980204900000193	S-Finis : SERRURE DE BLOCAGE DE LA SOUPA	494.00	
Total des charges Indirectes		1 031 603.65	
Total des charges déversés			1 035 027,06
Totaux de la Fin Période :		1 035 027,06	1 035 027,06
Report A Nouveau :			
Solde Fin Période :			
Unité D'Oeuvre : Quantité		Nombre	Coût Unité d'oeuvre
Réalisation		1.000	1 035 027.06

Annexe 07 : Les en-cours.

EPE / ELECTRO-INDUSTRIES / SPA ROUTE NATIONALE N°12 BP17 AZAZGA UNITE TRANSFORMATEURS TEL: 026344060 FAX:026341423		Fiche de coût détaillée		Page : 1
Compte : 9331990210400000405		Exercice : 2023	Mois : DECEMBRE	Edité le : 15/05/2025
En cours: TRANSFOS 400/10-ZO.230-500				
Compte C.A.E	Libellé	Débit	Crédit	
ST	HUILE MINERALE ISOLANTE NON INHIBEE (U)	82 486.09		
ST	TRAVERSEE DT 1 / 630 EN 50386. Qte	10 623.58		
ST	ISOLATEUR AVEC FIXATION DT 10 NF 250 Q	7 785.53		
ST	SOUPAPE DE SECURITE Qte 1 PC	1 272.38		
ST	JOINT ROND 13 TUN 900 088 NB / FICHE TE	1 040.00		
ST	VIS SIX PANS M 12 x 35 DIN 558-4.6	454.31		
ST	PROFILE EN L 60 x 30 x 7 DIN 1029	362.46		
ST	ROND D'ACIER RD 24 DIN 668 ST37-2K Qte 1	262.55		
ST	ECROU SIX PANS M24 DIN 934-6 Qte 4 PC	205.67		
ST	ECROU SIX PANS M 12 DIN 934-6 A3G	190.90		
ST	RONDELLE DE CONTACT 12 TUN 900 085 Q	132.55		
ST	JOINT EN KLINGERIT 43 X 33 X 3 -FT Na 03	76.74		
ST	VIS SIX PANS M12X16 DIN 933-8.8 A3G Qte	26.23		
ST	TOLE D'ACIER 2 x 1000 x 2000 DIN 1541	14.74		
ST	RONDELLE A 13 DIN 125-ST A3G Qte 2 PC	7.57		
ST	TOLE D'ACIER 1 x 1000 x 2000 DIN 1541-	4.22		
ST	VIS PARKER A TETE CYLINDRIQUEB_4,6X16_ST	3.72		
Total du module ST		104 949.24		
Total des charges directes		104 949.24		
919021000	Section Entrées Matières			
919210000	Service Gestion des Stock	595.35		
919221000	Section Achats			
919920000	FRAIS DE SIEGE APPROX UTR	2 429.43		
92931C	Contrôle fabrication mécanique Étanchéité			
92954BA3115	Encuvage	11 893.30		
92954BB3301	Four remplissage huile s/vide (910 02	1 084.52		
9431980201100000131	PARTIE ACTIVE 400/10 (191)ET(272)	725 515.96		
9431980204200000246	COUVERCLE	27 046.79		
9431980211030000152	CUVE ZO.230-103	92 351.03		
9431980214110000075	BRANCHEMENT B.T 400/10	16 080.65		
9431980216110000058	BRANCHEMENT H.T 250/10	31 068.74		
Total des charges Indirectes		908 065.77		
Total des charges déversés				1 013 015,01
Totaux de la Fin Période :		1 013 015,01		1 013 015,01
Report A Nouveau :				
Solde Fin Période :				
Unité D'Oeuvre : Quantité		Nombre	Coût Unité d'oeuvre	
		1.000	1 013 015.01	
Réalisation				

Annexe N° 08 : Détermination du coût de revient.

Code Article	Désignation	Date	MOIS	Quantité	Chiffre d'affaire	Coût de déstockage/pf	Frais de dis/produit	Coût de revient	Coût de revient unit	Marge	%
990-210-4000-00405	TRANSFOS 400/10-ZO.230-500	27/12/23	DECE 2023	1	1 137 436,00	1 035 027,06	22 132,48	1 057 159,54	1 057 159,54	80 276,46	8%

Annexe 09 : Modèle de FRAP.

FICHES D'OBSERVATION OU FRAP

Mission N°02/20...../ audit.....

Structure : AUDIT INTERNE.

Date :

Etablie par

Vérifiée par :

<i>Fiche d'observation N°</i>	
Référentiel	
Fait	
Causes	
Conséquences	
Recommandations	

Validée par :

A decorative border in a dark red color, resembling a scroll. It features rounded corners and elegant, swirling flourishes at the top-left and bottom-left corners, with a horizontal bar at the top and a vertical line on the right side.

TABLE DES MATIÈRES

Table des matières :

Remerciements

Dédicaces

La liste des abréviations

La liste des tableaux

La liste des figures

Sommaire

Introduction générale..... 01

Chapitre I : Fondements théoriques et démarche méthodologique de l'audit

Introduction..... 04

Section 01 : Présentation générale de l'audit..... 04

I. Historique..... 04

1. L'origine de l'audit : une forme de contrôle.....04

2. Évolution de la fonction d'audit.....05

3. Évolution de l'audit en Algérie..... 06

II. Définitions.....08

III. Les principes de l'audit.....09

IV. Typologies d'audit.....10

1. Selon le statut.....10

2. Selon l'évolution des pratiques d'audit.....11

3. Selon le champ couvert.....11

4. Selon la loi.....12

V. Le lien entre l'audit interne et le contrôle de gestion.....12

1. Les ressemblances.....13

2. Les différences.....13

3. Les complémentarités.....14

Section 02 : Organisation et outils d'une mission d'audit.....15

I. La démarche d'une mission d'audit.....15

1. La phase de préparation.....	15
2. La phase de réalisation.....	19
3. La phase de conclusion.....	23
II-Le risque d’audit.....	25
1. Le risque d’anomalies significative.....	25
2. Le risque de non-détection (par l’auditeur)	26
3. La relation entre les composantes du risque d’audit.....	26
4. La gestion du risque d’audit.....	27
III- Les outils d’audit.....	27
1. Les outils d’audit.....	28
2. Les outils de descriptions.....	28
Conclusion.....	29

Chapitre II : Le coût de revient : composantes, méthodes de calcul et optimisation

Introduction.....	30
Section 01 : Présentation et classification des charges et des coûts.....	30
I. La comptabilité Analytique.....	31
3. Définitions.....	31
4. Objectifs.....	32
II. Les charges.....	32
1. Définitions.....	32
2. L’incorporation des charges aux coûts.....	33
3. Typologie des charges.....	36
4. L’analysé des charges.....	37
III. Les coûts.....	39
4. Définitions.....	39
5. Caractéristiques du coût.....	39

6. La hiérarchie des coûts.....	41
Section 02 : Les méthodes de calcul du coût de revient et son optimisation.....	56
I. La méthode des coûts complets.....	56
1. Définition du coût complet.....	56
2. L'objectif de cette méthode.....	56
3. Le traitement des charges directes et indirectes.....	57
4. La méthode des centres d'analyse.....	58
5. Les avantages et inconvénients de la méthode.....	60
II. Autres méthodes de calcul.....	60
1. La méthode des coûts à base d'activité ABC.....	60
2. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes.....	63
3. La méthode des coûts variables (Le direct costing).....	65
4. La méthode des coûts préétablis (coût standards).....	68
III. L'audit comme outil d'optimisation des coûts.....	72
Conclusion.....	74

Chapitre III : Etude pratique d'un audit des coûts au sein d'Electro-Industries Azazga

Introduction.....	75
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	75
I. Description de l'Electro-Industries.....	76
1. Historique.....	76
2. Localisation de l'entreprise.....	76
3. Domaine d'activité.....	76
4. Normes et certifications.....	77
II. Présentation des unités.....	77
1. Unité transformateurs (U.T.R.).....	78
2. Unité moteurs électriques (U.M.E)	79
3. Unité prestation technique (U.P.T)	80

III. La structure organisationnel d'Electro-Industries.....	80
1. Missions et objectifs des différentes directions.....	82
IV. La qualité au sein d'Electro-Industries.....	84
Section 02 : Mise en œuvre d'un audit des coûts.....	86
I. La phase de préparation.....	86
1. La prise de connaissance.....	86
2. L'identification des risques.....	88
3. Elaboration du rapport d'orientation.....	90
II. La phase de réalisation.....	91
1. Tenu de réunion d'ouverture.....	91
2. Elaboration du programme de vérification.....	91
3. Mise en œuvre de travail sur le terrain.....	91
III. La phase de conclusion.....	101
1. Les points forts.....	101
2. Les points faibles.....	101
3. Les recommandations.....	102
Conclusion.....	103
Conclusion générale.....	104
Bibliographie.....	106
Liste des annexes.....	109
Table des matières.....	119
Résumé	

Résumé :

Dans un contexte économique marqué par une forte concurrence, les entreprises doivent impérativement maîtriser leurs coûts pour rester compétitives. Pour y parvenir, elles peuvent s'appuyer sur divers outils, dont l'audit, qui permet d'analyser la pertinence des mécanismes de calcul des coûts et de suggérer des améliorations en vue d'optimiser le coût de revient

Notre étude s'inscrit dans cette perspective, en se concentrant sur une entreprise industrielle « Electro-Industries », où la gestion des coûts constitue un véritable défi, en raison notamment de la complexité des processus de production et de l'absence d'un dispositif structuré d'audit des coûts.

L'analyse menée a permis d'examiner la méthode de calcul actuellement utilisée, de mettre en évidence les faiblesses du système en place et de formuler des recommandations concrètes en vue de son amélioration.

Ce travail démontre que l'audit des coûts ne se limite pas à une simple vérification, mais contribue à une gestion plus rigoureuse et efficaces des charges.

Mots clés : Audit, coût de revient, entreprise industrielle, maîtrise des coûts.

Abstract :

In an economic context marked by strong competition, businesses must master their costs to remain competitive. To achieve this, they can rely on various tools, including audits, which allow for the analysis of the relevance of cost calculation mechanisms and suggest improvements to optimize production costs.

Our study is situated in this perspective, focusing on an industrial company "Electro-Industries" where cost management poses a real challenge, particularly due to the complexity of production processes and the absence of a structured cost audit system.

The analysis conducted enabled us to examine the calculation method currently used, highlight the weaknesses of the existing system, and formulate concrete recommendations for its improvement.

This work demonstrates that cost auditing is not limited to a simple verification but contributes to more rigorous and effective charge management.

Keywords : Audit, cost price, industrial company, cost control.