

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

Département des Sciences de Gestion
Filière des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master
Spécialité : Audit & Contrôle de Gestion

THEME

LE DIAGNOSTIC DU SYSTEME D'INFORMATION
POUR UNE MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE
ANALYTIQUE. (CAS : FRIGO-STOCK)

Réalisé par :

Mr KAMISSOKO Abdoulaye
Mr AGYEMANG Enoch Kofi Ansah

Encadré par :

Mme MOUMOU Ouerdia

Devant le jury composé de

Président : Mme ASSOUS Nassima, MCA, UMMTO
Examineur : Mme OUAMAR Sabrya, MCB, UMMTO
Rapporteur : Mme MOUMOU Ouerdia, MCB, UMMTO

8^{ème} Promotion

Année universitaire 2021/2022

Remerciements

L'âme nous est offerte par Lui, la vie est invivable sans Lui, rien n'est réalisable sans sa volonté, de prime à bord les remerciements sont à l'endroit du Tout Puissant Dieu.

Ce mémoire est le résultat d'énormes efforts et de sacrifices que nous avons consentis pendant plusieurs mois. C'est également le résultat du soutien des personnes qui nous ont encouragés.

*Nous tenons à remercier sincèrement Madame **MOUMOU Ouerdia**, pour la qualité de son encadrement et sa disponibilité tout au long de la réalisation de ce mémoire.*

Nous remercions, les membres du jury, d'avoir accepté d'évaluer ce mémoire.

*Nous tenons à adresser nos vifs remerciements à Monsieur **KECHAD Ismail** qui a mis à notre disposition des documents ayant enrichi notre travail et qui a été disponible pour les entretiens et questionnaires.*

Nos remerciements s'adressent également au corps enseignant, pour la qualité des enseignements.

Nous remercions nos parents pour leur contribution, leur soutien et surtout leur patience. Enfin, nous remercions tous nos proches et amis, qui nous ont toujours encouragés tout au long de la réalisation de ce mémoire de fin d'étude.

Nos sincères remerciements à toutes et à tous.

Que Dieu vous bénisse !

Dédicace

Dans la main nous venons par cette même main nous repartirons, la reconnaissance est un devoir de mémoire. Ces personnes qui ont toujours voulu me voir étinceler telle une étoile sont au sommet de ce travail.

A toutes ces personnes qui ont toujours cru en ma modeste personne elle ne serait nullement à la hauteur de vos actions mais je vous dédie ce travail.

*Plus particulièrement à mon défunt père **KAMISSOKO Demba**, de là où il est je lui souhaite le paradis et je lui promets d'être sa fierté, de faire tout pour être au-delà de ses attentes, que Dieu m'y accompagne.*

*A mes très chères mères **KAMISSOKO Niakale** et **COULIBALY Woulemata** qui n'ont jamais cessé spirituellement et psychologiquement de me soutenir.*

*A toute la famille **KAMISSOKO**, mes frères et sœurs, mes amis, mes camarades.*

A tous ceux ou celles qui m'ont aidé de près ou de loin durant mon parcours, qui m'ont supporté et encouragé et qui me donnent de l'amour et de la vivacité que ça soit au Mali, en Algérie et partout dans le monde.

*Enfin, je ne saurai terminer cette partie d'hommage sans être reconnaissant envers mon binôme **ENOCH** pour ce travail énorme et ces efforts que nous avons faits dans la douleur et la douceur, je suis fier d'avoir travaillé avec toi.*

Que le Tout Puissant vous récompense !

KAMISSOKO Abdoulaye

Dédicace

*Je dédie ce travail à mon défunt grand père, **M. DJAN Ebenezer**, qui depuis des années m'a inspiré à être ce que je suis aujourd'hui, me faisant atteindre cette grande hauteur et plein d'espoir pour plus de succès.*

*À ma mère, **Mme DJAN Veronica**, et mon père, **M. AGYEMANG Akwesi Enoch**, à mes frères et sœurs.*

*À Mme **DARKO Janet**, ma grande mère, qui fut à la base de la poursuite de mes études en Algérie.*

*À ma très chère amie **ABDELLI Romai**ssa qui m'a accompagnée tout au long de mon cursus universitaire en Algérie.*

À tous ceux qui ont contribué positivement à mon bien être et à mon succès.

*Enfin, je ne saurai terminer cette partie d'hommage sans être reconnaissant envers mon binôme **Abdoulaye** pour ce travail énorme et ces efforts que nous avons faits dans la douleur et la douceur, je suis fier d'avoir travaillé avec toi.*

Puissions-nous célébrer ce succès !

AGYEMANG Enoch Kofi Ansah

Liste des abréviations

ABC: Activity Based Costing
BF: Budget Flexible
BS: Budget Standard
CAM – I: Consortium of Advanced Management – International
CAT : Chiffre d’Affaires Total
CC : Coût Caché
CC : Coût Complet
CF : Coût Fixe
CP : Coût Partiel
CP : Coût Préétabli
CPUO : Coût Préétabli des Unités d’œuvre
CR : Coût Réel
CS : Coût Spécifique
CSUO : Coût standard d’unité d’œuvre
CUMP : Coût Unitaire Moyen Pondéré
CUO : Coût d’Unité d’œuvre
CV : Coût variable
CRA : Centre de regroupement A
DCF : Diagnostic comptable financier
E/B : Ecart sur Budget
E/P : Ecart sur Prix
E/Q : Ecart sur Quantité
FIFO : First In First Out
GDS : Gestion de Stock
HT : Hors Taxe
IAS : International Accounting Standard
IASC : International Accounting Standard Committee
IFRS : International Financial Reporting Standard
KCC : Kechad Commissaire aux Comptes et Comptables Agrées

LIFO: Last In First Out
M/CV : Marge sur Coût Variable
MB : Marge Bénéficiaire
MP : Matières Premières
NCI : Normes Comptables Internationales
PCG : Plan Comptable Général
PCN : Plan Comptable National
PDT : Pomme de Terre
PF : Produit Fini
Pp : Prix préétabli ou prévu
Pr : Prix réel
PSF : Produit Semi-Fini
PVM : Prix de vente moyen
Qp : Quantité préétablie ou prévue
QR : Quantité Réelle
QT : Quantité Totale
RA : Résultat Analytique
SAD : Système d'aide à la décision
SARL : Société à responsabilité limitée
SCA : Système de Comptabilité Analytique
SCF : Système Comptable Financier
SE : Système Expert
SIC : Système d'Information Comptable
SIG : Système d'Information de Gestion
SR : Seuil de Rentabilité
SRQ : Seuil de Rentabilité en Quantité
TC : Coût cible ou Target Costing
TED : Traitement Electronique des Données
TMM : Taux de Marge Moyen
VA : Volume de l'inducteur A

Sommaire

Remerciements.....	I
Dédicace.....	II
Liste des abréviations.....	IV
Sommaire.....	VI
Introduction générale.....	1
Chapitre I: Système d'information comptable et financier.....	5
Introduction du Chapitre 01.....	6
Section 1: Acception du concept système d'information comptable financier.....	7
Section 2: Diagnostic du système d'information comptable et financier.....	16
Section 3: Le système d'information comptable des entreprises algériennes.....	33
Conclusion du Chapitre 01.....	40
Chapitre II: Appréciation des outils de la comptabilité analytique.....	41
Introduction du chapitre 02.....	42
Section 1: Cadre conceptuel de la comptabilité analytique.....	43
Section 2: Conditions préalables pour la mise en place de la comptabilité analytique.....	50
Section 3: Choix de la méthode du calcul des coûts.....	60
Conclusion du chapitre 2.....	101
Chapitre III: Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique.....	102
Introduction du chapitre 03.....	103
Section 1: Présentation de l'organisme d'accueil.....	104
Section 2: Le système d'information comptable de FRIGO-STOCK.....	110
Section 3: La mise en place d'un système de comptabilité analytique.....	118
Conclusion du chapitre 03.....	129
Conclusion générale.....	130
Bibliographie.....	133
Listes des tableaux et figures.....	137
Annexes.....	140
Table des matières.....	150

Introduction générale

Introduction Générale

De nos jours, l'information comme toutes les autres ressources telles que le capital, les matières premières et la main d'œuvre, est vitale pour la survie des entreprises. A ce titre, elles collectent des données pertinentes en les transformant en informations nécessaires pour la prise de décision et le contrôle en son sein. Ce processus est rendu possible à l'aide d'un système.

En effet la comptabilité constitue un système d'information particulier, destiné à fournir des représentations de la situation financière d'une entreprise et à en mesurer la performance économique. Elle réunit deux branches, dont chacune a ses objectifs spécifiques (la comptabilité financière ou générale et la comptabilité analytique ou de gestion).

D'une manière générale, la comptabilité financière est un système d'information formel et normalisé permettant : de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ; de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs externes.

Malgré son importance, elle ne fournit aucune information sur les performances de chacune des activités, elle ne permet qu'une connaissance à posteriori du résultat global et enfin elle ne répertorie pas les flux internes de l'organisation.

Ainsi est née la comptabilité analytique qui a pour but de compléter la comptabilité générale de manière à produire des données comptables, qui détaillent la formation du résultat, permettent d'évaluer l'action des responsables et fournissent enfin des indicateurs utiles aux prises de décisions.

La plupart des entreprises publiques algériennes y compris les industries agroalimentaires sont caractérisées par l'existence d'un système de comptabilité générale et l'inexistence d'un système de comptabilité analytique. En effet les industries agroalimentaires sont le socle du développement durable d'un pays car pour assurer une autosuffisance alimentaire, il faut gérer efficacement le secteur agroalimentaire. Pour cela la mise en œuvre d'une comptabilité analytique en son sein constituera l'un des facteurs clés pouvant contribuer à l'amélioration de sa performance.

La problématique de la recherche

La problématique dans laquelle s'inscrit notre travail de recherche est la suivante :

« Quels sont les indicateurs informationnels requis pour réaliser l'évaluation de l'ensemble des coûts de l'entreprise FRIGO-STOCK ? »

Introduction Générale

Pour mieux répondre à cette problématique, des questions secondaires surgissent :

- Qu'est-ce qu'un système d'information comptable et financier ?
- Quel est l'intérêt d'une comptabilité analytique pour une entreprise, et quelle est sa pertinence pour FRIGO-STOCK en tant qu'une entreprise agro-alimentaire ?
- Le système d'information de FRIGO-STOCK est-il à même d'assurer la mise en place d'une comptabilité analytique ?

Hypothèses de travail

Pour ce faire, trois principales hypothèses serviront de fil conducteur :

- **Hypothèses 1** : Le système d'information comptable est une ressource importante dans la prise de décisions stratégiques de l'entreprise.
- **Hypothèses 2** : L'inexistence d'un outil d'évaluation des coûts conduit à la faible performance de l'entreprise.
- **Hypothèses 3** : Le système de comptabilité analytique pour l'entreprise FRIGO-STOCK suscitera sa performance globale et assurera sa pérennité.

Choix et intérêt du sujet

Le choix du sujet a été motivé par les points suivants : Il nous paraît le plus abordable, le moins complexe au vu de nos capacités, connaissances et envies ; ça c'est d'une part.

D'autre part c'est un thème réalisable, car l'accès à la documentation et aux personnes à interroger est plus aisé. Il met également en valeur nos cours suivis durant notre cursus universitaire et nos ambitions professionnelles.

Méthodologie de recherche

Pour pouvoir répondre à notre problématique, confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous allons suivre une méthodologie de recherche basée sur les deux approches suivantes :

D'abord, nous allons mobiliser d'une part, une recherche documentaire qui vise à construire un cadre théorique solide qui apportera des éléments de réponse à notre problématique posée. Pour ce faire, nous avons consulté et exploité des ouvrages, des revues et quelques documents

Introduction Générale

électroniques. Cette approche théorique précise notre sujet ainsi que les concepts qui s'en suivent et montre les atouts que présente la comptabilité analytique en tant que système d'aide à la décision.

Ensuite, une démarche sera initiée à travers l'étude du cas de l'entreprise FRIGO-STOCK, elle sera matérialisée par des entretiens exploratoires avec notre directeur de stage ; dont nous lui adresserons quelques questions dans le but de nous étayer et nous éclairer davantage sur certains points de cette recherche. En effet cette approche nous permettra de compléter ainsi les pistes de travail mises en évidence par notre lecture. Ici nous aurons à faire également certaines observations et analyse de certains documents sur le terrain.

Structure du travail

Notre plan de travail se compose de trois chapitres :

- Le premier chapitre sera axé sur le système d'information comptable financier afin de pouvoir mieux comprendre comment sont gérées les informations comptables financières au sein de l'organisation et mener un diagnostic efficace.
- Le deuxième chapitre permettra d'appréhender les outils de la comptabilité analytique dans le but d'éviter toute erreur pouvant entraver sa mise en place.
- L'étude du système d'information comptable de l'entreprise FRIGO-STOCK pour une mise en place de la comptabilité analytique fera enfin l'objet du troisième chapitre.

Chapitre I: Système d'information comptable et financier

Introduction du Chapitre 01

Toute organisation quelle que soit sa taille, sa forme juridique, son secteur d'activité ne pourra aspirer à la pérennité ou à la continuité d'exploitation sans disposer d'un ensemble d'informations suffisantes et appropriées l'aidant à prendre de bonnes décisions au moment opportun.

En effet, l'organisation est un système constitué d'un ensemble de sous-systèmes en interaction dont le système d'information en est le pivot, puisqu'il fournit aux membres de l'organisation une représentation de la situation et du fonctionnement de celle-ci face à son environnement. Pour cela il collecte, mémorise, traite et communique les informations aux autres sous-systèmes (le système de décision et le système opérationnel). En d'autres termes, c'est un ensemble de procédures permettant la gestion des informations au sein de l'organisation. Pour exercer efficacement sa fonction, il utilise plusieurs dispositifs y compris la comptabilité financière.

Alors, il sera indispensable de consacrer une partie de notre travail à l'étude du système d'information comptable financier. Ainsi, la comptabilité générale constitue une branche du système d'information nécessaire au pilotage de l'entreprise, c'est le support essentiel des informations financières puisqu'elle constitue un moyen de collecte, de traitement et de diffusion d'informations destinées aux utilisateurs intéressés.

Dans ce présent chapitre, nous allons d'abord développer le concept de système d'information comptable et financier, ensuite faire l'état des lieux de ce système, enfin parler du système d'information comptable des entreprises algériennes.

Section 1: Acception du concept système d'information comptable financier

Chaque jour dans la vie de l'entreprise, une grande variété d'informations circule entre les décideurs et les autres utilisateurs intéressés nécessaires pour répondre à leurs différents besoins. À ce titre de nombreuses informations existent dont celles de la comptabilité. Elles sont générées à l'aide d'un système. Ainsi il est donc important de consacrer une partie de notre travail à l'étude du système d'information comptable.

Dans cette présente section nous allons d'abord aborder les différentes définitions, les caractéristiques, ensuite les différentes étapes et enfin la finalité du système d'information comptable financier.

1. Système d'Information Comptable

Bien qu'il n'existe pas de définition unique ou commune du système d'information comptable, de nombreux savants et écoles ont contribué à éclairer davantage ce concept. Ci-dessous quelques-unes des contributions :

(Bodnar H. George & Hopwood S. William, 2013) définissent un système d'information comptable (SIC) comme : « *Un ensemble de ressources, telles que des personnes et de l'équipement, conçus pour transformer les données financières et autres en information. Cette information est communiquée à une grande variété de décideurs. Le SIC effectue cette transformation, qu'il s'agisse essentiellement de systèmes manuels ou complètement informatisés* ». ¹

(Romney M. Marshall et al, 2021) précisent le système d'information comptable comme étant : « *Un système qui recueille, enregistre, stocke et traite des données pour produire des informations pour les décideurs. Il comprend les personnes, les procédures et les instructions, les données, les logiciels, l'infrastructure informatique, les contrôles internes et les mesures de sécurité* ». ²

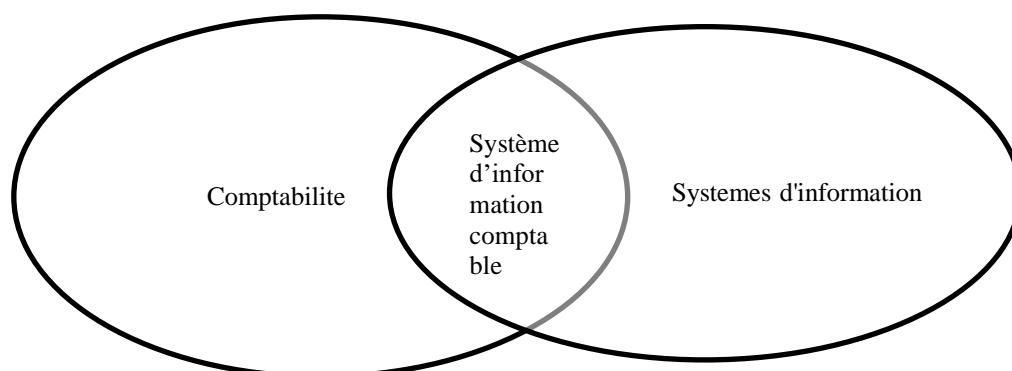
¹ Bodnar, G., & Hopwood, W. (2013). *Accounting Information Systems (11th ed.)*. New Jersey, USA. Pearson Education Limited. p.1.

² Romney, M., Steinbart, P., Summers, S. & Wood, D. (2021). *Accounting Information Systems (15th ed.)*. Harlow. Global Edition, Pearson Education Limited. p.36.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

D'après les définitions ci-dessus, nous pouvons enfin dire qu'un système d'information comptable est un système contenant un ensemble de composantes interdépendantes que sont le matériel, les logiciels, les procédures, le personnel permettant l'enregistrement des données financières pertinentes, qui peuvent être traitées et stockées après quoi être transmises en tant qu'informations comptables financières aux utilisateurs prévus.

Figure N° 1: Définition du Système d'Information Comptable



Source : Etablit par nous même à partir des documents consultés

En effet le système d'information comptable peut être divisé en deux concepts : Le système d'information et La comptabilité.

1.1. Le système d'information

(Bodnar H. George & Hopwood S. William, 2013), « Un système d'information informatisé est une collection de matériel informatique et de logiciels conçus pour transformer les données en informations utiles »³

(Laudon & Laudon, 2012), « le système d'information est défini comme un ensemble de composants interdépendants qui collectent (ou récupèrent), traitent, stockent et distribuent des informations pour soutenir la prise de décision et le contrôle dans une organisation. »⁴

³ Bodnar, G., & Hopwood, W. (2013). p.3. *Op.cit.*

⁴ Laudon, K., & Laudon, J. (2011). *Management Information Systems: Managing the Digital Firm (12th ed.)*. New Jersey, USA. Pearson Education Limited. p.15.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

D'après les définitions énoncées ci-dessus, nous pouvons dire qu'un système d'information contient des structures et des composants qui aident à la collecte, au traitement des données pertinentes et à leur transmission (informations) à ses utilisateurs prévus.

1.1.1. Les différents types du système d'information

(Bodnar H. George & Hopwood S. William, 2013, p.3-4) décrit les différents types de systèmes d'information comme suite :

Système de Traitement des données ou traitement électronique des données (TED) : Il s'agit d'un type de systèmes d'information qui aide à effectuer le traitement des données surtout transactionnelles des organisations. Cela peut inclure le traitement de toutes les opérations de vente, d'achat et de toutes les autres transactions financières que les organisations entreprennent. Avec ce système, les données sont enregistrées, traitées et stockées avec précision.

Systèmes d'information de gestion (SIG) : Les gestionnaires d'organisations ont besoin d'informations et les utilisent pour prendre des décisions. Grâce ce système, les informations pertinentes sont acquises. Il est beaucoup plus développé que le système de traitement de données.

Systèmes d'aide à la décision (SAD) : Ici, les données sont traitées dans un format de prise de décision pour l'utilisateur final. Ce système nécessite l'utilisation de modèles de décision et de bases de données spécialisées et diffère du système de traitement des données. Il est conçu pour des décisions spécifiques destinées également à des utilisateurs finaux spécifiques.

Systèmes experts (SE) : c'est un système reposant sur l'intelligence artificielle, autrement dit c'est un logiciel qui tente de reproduire les décisions qui seraient prises par un décideur humain expert dans la même situation de décision. Un SE diffère d'un SAD en ce sens qu'un SAD aide un utilisateur à prendre une décision, tandis qu'un SE prend la décision.

Systèmes d'information de la haute direction : C'est un système adapté aux besoins d'information stratégique de la haute direction. Une grande partie de l'information utilisée par la haute direction provient également d'autres sources. Des exemples sont les réunions, les notes de service, la télévision, les périodiques et les activités sociales.

Systèmes d'information comptable, expliqué précédemment.

1.1.2. Composantes du Système information

Le système d'information est constitué d'un ensemble de composantes interdépendantes :

Composante matérielle : c'est la partie physique du système que l'on peut toucher et voir. Par exemple, les ordinateurs, les imprimantes etc. Le matériel aide au traitement de l'information à partir de la collecte, de la manipulation et de la transmission de l'information.

Composante logicielle : C'est la partie immatérielle du système d'information qui inclut des programmes logiciels et des applications pour activer les données du processus. En d'autres termes, un logiciel est un programme qui permet de passer de données brutes à un modèle par le biais d'une interprétation.

Composante procédures : Il contient un ensemble de lignes directrices pour permettre le meilleur fonctionnement du système d'information comptable. C'est-à-dire qu'il fournit les règles de collecte de données, de traitement et de la façon dont elles sont transmises aux utilisateurs finaux.

Composante personnelle : le personnel d'un système d'information est composé d'utilisateurs intéressés (la direction, les actionnaires, les organismes fiscaux et réglementaires, les clients, les fournisseurs...) et des spécialistes qui aident à la construction, à la mise en place et à la maintenance du système d'information (programmeurs, analystes logiciels, etc.).

1.2. Comptabilité financière

La tenue de registres et le développement d'un système de communication efficace sont très vitaux dans toute activité humaine. Telles pratiques ne servent pas seulement de source ou de référence mais peuvent fournir une base pour des décisions futures. La comptabilité est le domaine qui joue ce rôle important dans les affaires en ce qui concerne l'enregistrement et la communication des performances financières de l'entreprise.

(Le System Comptable Financier (SCF) d'Algérie, 2010), « *la comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer*

des données de base chiffrées et présenter des états qui reflètent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice. »⁵

(Romney M. Marshall et al, 2021), « *La comptabilité financière est l'enregistrement systématique et complet des transactions financières d'une organisation. Il comprend également la synthèse, l'analyse et la déclaration de ces opérations à la direction, aux propriétaires/investisseurs, aux organismes de surveillance et aux entités de perception fiscale. Cela signifie que la comptabilité est un processus d'identification, de collecte et de stockage des données ainsi qu'un processus de développement, de mesure et de communication de l'information* ». ⁶

1.2.1. Les objectifs de la comptabilité financière

Les objectifs de la comptabilité financière comprennent :

- Fournir un moyen systématique de tenir des registres financiers
- Fournir des informations économiques pour les décisions commerciales et l'utilisation sociale
- Mise à disposition des informations pour la planification et le contrôle : la comptabilité est un outil essentiel d'analyse des données nécessaires pour la préparation des budgets et faire des projections sur les performances futures.
- Il favorise en outre l'évaluation des performances passées et garantit ainsi l'efficacité.⁷

2. Les caractéristiques d'un système d'information comptable

Le système d'information comptable joue un rôle essentiel pour aider la direction à atteindre ses objectifs. Pour cette raison, les caractéristiques du système doivent être prises en considération. Dans cette sous-section, nous examinerons les différentes caractéristiques du système d'information comptable.

Le système d'information comptable doit être composé des composants interdépendants.

⁵ *Le System Comptable Financier (SCF) d'Algérie, 2010. Article 3 de la loi 07-11 portant Système Comptable Financier.*

⁶ *Romney, M., Steinbart, P., Summers, S. & Wood, D. (2021). p.36. Op.cit.*

⁷ *Moses, K. J. (n.d.). Kojomos Comprehensive Manual to Financial Accounting: for West African Senior Secondary Schools and Tertiary Institutions. Accra, Ghana. p.2.*

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Le système d'information comptable est mis en place conformément aux objectifs et aux stratégies de l'organisation. En outre, le système devrait prendre en considération les lois et les normes professionnelles existantes.

Le système d'information comptable doit être sécurisé. Puisque le système contient des informations sur l'organisation et il est important qu'elle soit sécurisée. Cela est possible lorsque l'accès au système est mis juste à la disposition de la direction.

Le système d'information comptable doit être en mesure de répondre aux besoins des utilisateurs finaux au moment opportun.

Le système d'information comptable doit être conçu et développé de manière à ce que les utilisateurs finaux puissent facilement comprendre afin de prendre de bonnes décisions.

3. Sources d'informations

Les sources d'informations sont les faits provenant de sources internes et externes de l'organisation.

La source externe est la principale source de données dans un système d'information. Elle est obtenue par la transaction entre l'organisation et d'autres entités commerciales. Ils peuvent inclure des données provenant de clients, de fournisseurs, d'agences fiscales et réglementaires, le marché etc. Il est important de noter qu'en raison de la nature changeante de l'environnement externe, l'organisation doit être attentive et prête à s'adapter à tout changement.

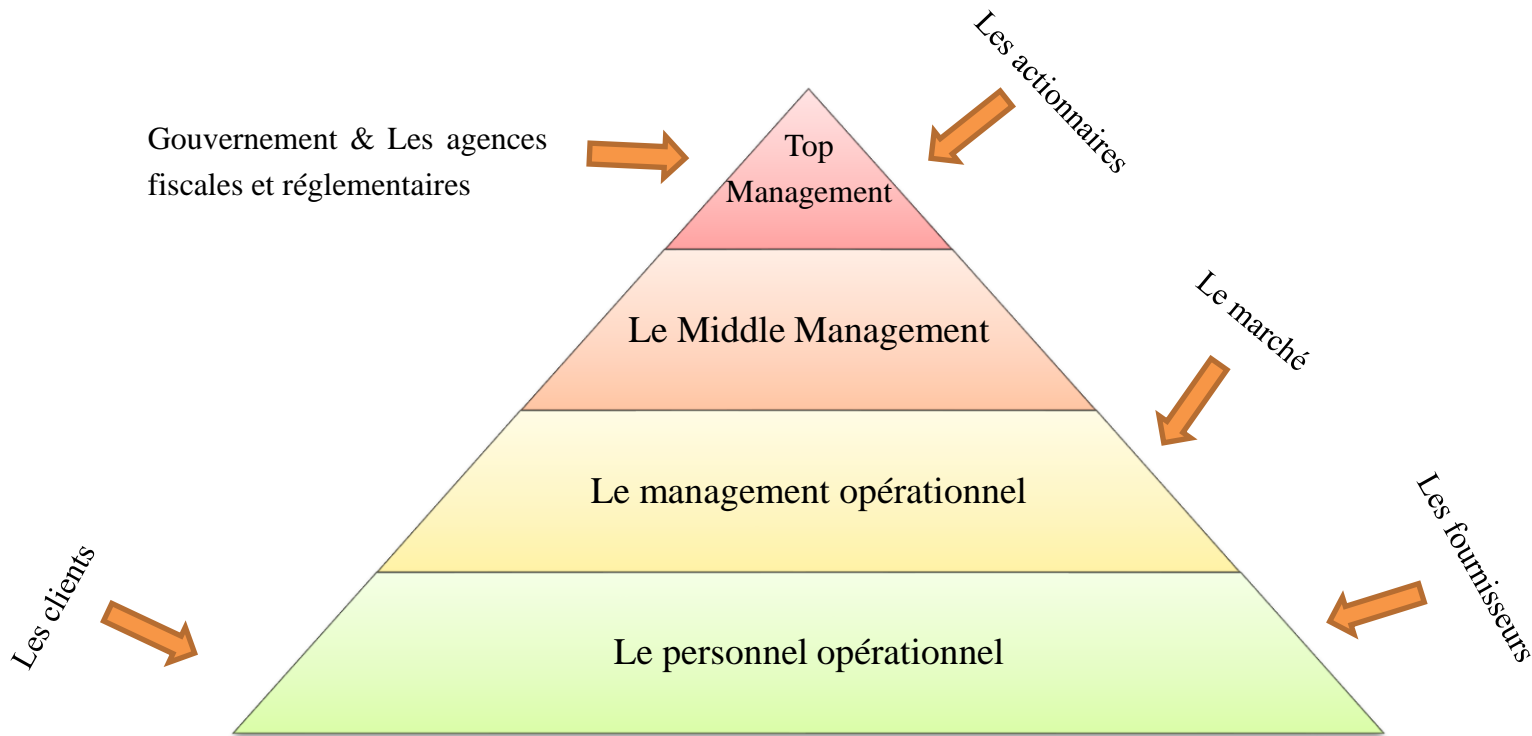
La source interne de données est interne à l'organisation. L'organisation est divisée en structures aidant à la collecte des données. Ces structures comprennent le top management, le middle management, le management opérationnel et enfin le personnel d'exploitation.

- Le personnel opérationnel s'occupe des opérations commerciales à partir de la base de l'organisation. Ces opérations peuvent comprendre les ventes, l'achat de stocks, la fabrication et la distribution.
- Le management opérationnel est responsable du contrôle des opérations quotidiennes effectuées par le personnel d'exploitation.
- Le Middle Management est responsable de la planification à court terme et de l'articulation des activités nécessaires à la réalisation des stratégies de l'organisation.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

- La haute direction (top management) est responsable de la planification à plus long terme et de la mise en œuvre des stratégies organisationnelles.

Figure N° 2: Structures de l'organisation (sources d'informations)



Source : Etablit par nous même à partir des documents consultés.

Cette figure ci-dessus explique les sources d'information à travers les structures de l'organisation.

4. Les étapes ou fonctions du Système d'Information Comptable

Le système d'information comptable contient une série d'activités qui permettent la production d'informations dont les organisations ont besoin pour prendre des décisions, contrôler leurs opérations, analyser, produire et créer de nouveaux produits ou services. La série d'activités également appelées étapes opérationnelles du système d'information comptable comprend l'étape de collecte des données, l'étape de traitement des données, l'étape de stockage (mémorisation), l'étape de diffusion des informations et enfin l'étape de Feedback (rétroaction). Alors les étapes d'un système d'information comptable comprennent :

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Etape de collecte : c'est la première étape opérationnelle du système d'information. L'objectif de cette étape est de s'assurer que le système saisit des données valides et complètes qui sont également exemptes d'erreurs matérielles. Cette étape ne doit collecter les données qu'une seule fois.

Etape de traitement : une fois les données collectées ou saisies dans le système, elles doivent être traitées pour produire des informations. Les principaux types de traitement consistent à rechercher et extraire des informations, consolider, comparer des informations entre elles, modifier, et supprimer des données non pertinentes. Par exemple : les algorithmes mathématiques (tels que les modèles de programmation linéaire) utilisés pour la prévision des ventes.

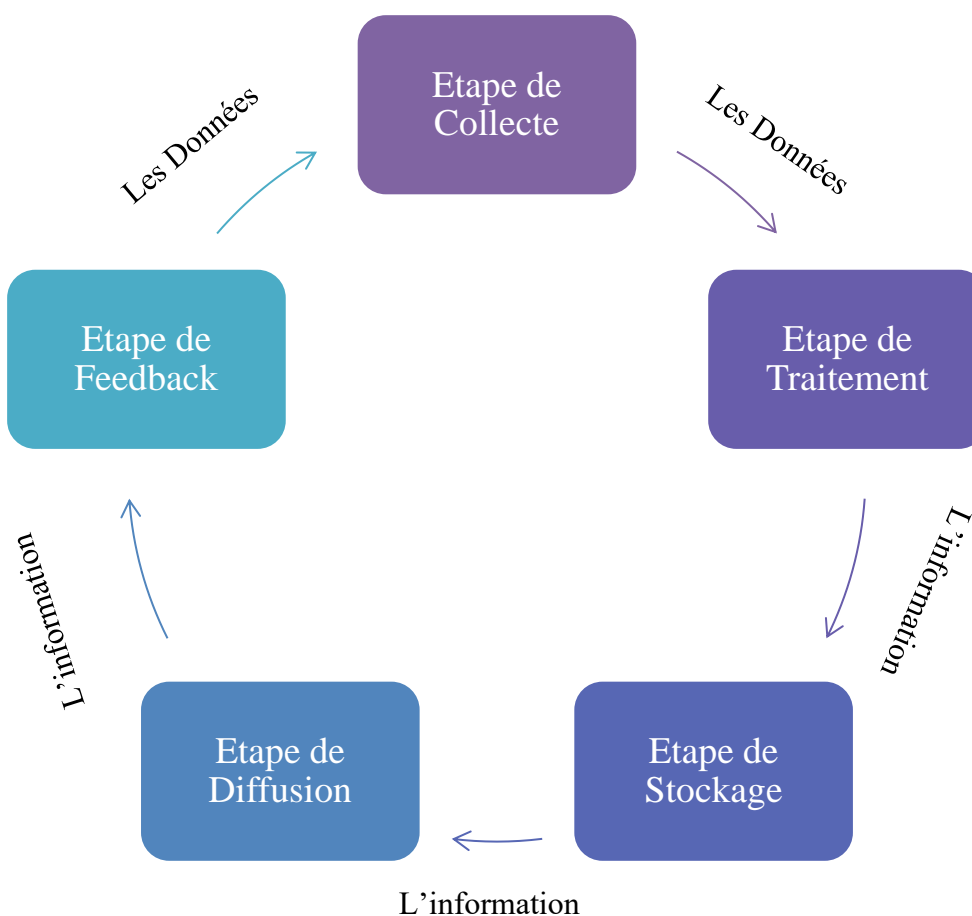
Etape de mémorisation : Une fois les données transformées en informations, elles doivent être stockées dans le système, prêtes à satisfaire les besoins des utilisateurs finaux. Le stockage des informations peut également être une source de référence future. Le stockage de ces informations peut être effectué à l'aide de dispositifs tels que des CD-ROM, des disques durs etc.

Etape de diffusion de l'information : Ici, l'information traitée est diffusée aux personnes (utilisateurs finaux). Les moyens de diffusion des informations peuvent être multiples pour toute organisation. Ils peuvent inclure le support papier imprimé à partir du système, la forme orale et plus souvent l'utilisation de supports numériques qui garantissent une vitesse de transmission optimale et la possibilité de toucher un maximum d'utilisateurs.

Etape de Feedback : une fois que les informations ont été diffusées à ses utilisateurs, le système doit pouvoir recevoir des retours d'information. Le Feedback est une forme de sortie qui est renvoyée au système en tant que source de données. Le Feedback peut être interne ou externe et est utilisée pour lancer ou modifier un processus.

La figure ci-dessous nous récapitule les différentes fonctions d'un système d'information comptable notamment de la collecte des données jusqu'au retour en informations (Feedback).

Figure N° 3: Les étapes d'un système d'information comptable



Source : Etablit par nous même à partir des documents consultés

5. Finalité du système d'information comptable

Le système d'information comptable a pour finalité :

- De soutenir la fonction de gestion de la direction d'une organisation, car la direction est responsable d'informer l'organisation et d'utiliser les ressources organisationnelles afin de réaliser les stratégies organisationnelles.
- De soutenir la prise de décision de la direction, car les systèmes d'information comptable fournissent les informations nécessaires à la direction pour s'acquitter de ses responsabilités décisionnelles.
- De soutenir les opérations quotidiennes de l'organisation. Les systèmes d'information comptable aident le personnel opérationnel à travailler plus efficacement.

Après avoir défini le système d'information comptable, le point suivant traitera le diagnostic du système d'information comptable et financier.

Section 2: Diagnostic du système d'information comptable et financier

Cette présente section a pour objet principal de savoir comment faire l'état des lieux des informations comptables et financières. Il s'agit de puiser les meilleures informations issues du système d'information comptable et financier afin de permettre aux dirigeants de l'entreprise la mise en place d'une nouvelle stratégie nécessaire pour améliorer sa performance.

Pour procéder à cet examen critique, nous allons aborder successivement les points suivants : l'approche définitoire et les objectifs du diagnostic comptable et financier, les critères ou qualités d'un diagnostic du système d'information comptable, les outils nécessaires pour effectuer le diagnostic des informations comptables et financières et enfin la démarche méthodologique d'un diagnostic comptable et financier.

1. Concept et Objectifs d'un Diagnostic du système d'information comptable et financier

1.1. Acception du concept Diagnostic Comptable et financier

Nous retenons que toute entreprise aspirant à la mise en œuvre d'une nouvelle stratégie de performance, se trouvant dans une situation critique et/ou compromise aura besoin de faire l'exploitation de son système d'information comptable et financier. Ainsi plusieurs définitions en existent :

(KHELIFATI Nour, 1991) décrit que : « *Le diagnostic permet de prendre la photographie de l'entreprise, de la situer dans son environnement et d'agrandir toute ou partie de cette photographie. Il décrit la situation actuelle et la confronte aux critères qui sont présentés sous la forme d'une grille d'évaluation. Cette dernière est renseignée sur la base des données recueillies, les points forts et les points faibles sont identifiés et listés* »⁸

(OGIEN Dov, 2008) décrit le diagnostic financier comme suit : « *Le diagnostic comptable et financier est communiqué aux intéressés sous forme d'une note de synthèse qui met en évidence les points faibles et les points forts de l'entreprise* ».⁹

⁸ Khelifati, Nour. (1991). *Introduction à l'organisation et au diagnostic d'entreprise*. Alger. BERTI. p.41.

⁹ OGIEN, Dov. (2008). *Gestion financière de l'entreprise*. Paris. Dunod, p.5.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

A partir de ces deux approches définitoires nous stipulons tout simplement que le diagnostic de l'information comptable et financière est un outil d'aide à la prise de décision ou d'orientation stratégique qui consiste à cerner d'une part les forces et les opportunités afin de fournir des recommandations permettant d'améliorer la gestion de l'entreprise, d'autre part d'identifier les problèmes ou les dysfonctionnements comptables et financiers (les faiblesses et menaces) qui peuvent remettre en cause la performance du management de l'entreprise, ainsi faire des suggestions adéquates susceptibles d'apporter une action corrective à ces lacunes constatées.

Ce diagnostic ne peut être effectué sans supports suffisants et appropriés c'est-à-dire il se fonde principalement sur le système d'information comptable de l'entreprise y compris les principes comptables, les nomenclatures et modèles du plan comptable. A ce titre, il s'agit de vérifier, valider, étudier, analyser et contrôler la situation financière de l'entreprise tout en se basant sur les données issues du système d'information comptable et financier.

1.2. Objectifs du diagnostic comptable et financier

Selon la théorie financière, les objectifs fondamentaux d'un diagnostic comptable et financier consistent à maximiser la valeur de la firme. Il faut donc apprécier une entreprise en fonction de : « *Sa capacité bénéficiaire, il s'agit de mesurer la rentabilité économique des capitaux investis ; les perspectives de progression des activités et de ses résultats ; le risque financier que l'on peut lui associer, qui dépend des équilibres financiers de l'entreprise et de son degré d'autonomie.* »¹⁰

Le diagnostic du système d'information comptable et financier a donc pour vocation de répondre à trois interrogations essentielles du chef d'entreprise :

D'abord l'appréciation de la solvabilité d'une entreprise, c'est-à-dire apprécier l'aptitude de l'entreprise à assurer le règlement de ses dettes lorsque celles-ci arrivent à échéance ; d'où une approche patrimoniale de l'entreprise en procédant à un classement des deux postes du Bilan (Actif et Passif) selon les critères de liquidité et/ou d'exigibilité croissantes.

¹⁰ LANGLOIS, G & MOLLET M. (2005). *Gestion financière épreuve no 04 DECF/MSTCF manuel*. Paris. Editions FOUCHER. p.136-137.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Ensuite évaluer les performances réalisées par l'entreprise, en comparant les moyens mis en œuvre aux résultats obtenus. Cette appréciation se fait par les indicateurs de résultats.

Enfin, mesurer la croissance de l'activité de l'entreprise sur la période d'observation retenue et les risques encourus notamment : le risque de défaillance à la suite d'une cessation de paiement.

En résumé les objectifs principaux de ce diagnostic visent essentiellement à faire une description du système d'information comptable financier afin de pouvoir mieux collecter les meilleures sources d'informations nécessaires pour mettre en place un système de calcul des coûts. Alors pour cela, il s'agit d'apprécier la situation comptable de l'entreprise afin de faciliter la prise de décision, d'anticiper les risques liés à l'information comptable ; d'améliorer la valeur de l'entreprise, enfin proposer des mesures correctives suite aux dysfonctionnements rencontrés.

2. Les critères ou qualités d'un diagnostic du système d'information comptable

Tout bon diagnostic principalement comptable et financier doit s'appuyer sur des normes c'est-à-dire sur des critères quantitatifs et qualitatifs afin de porter un jugement de valeur sur la santé financière de l'entreprise. Ces critères sont donc déterminés par les contraintes et les objectifs financiers fondamentaux définis par la théorie financière :

- Être dans la norme, ce qui appuie la pertinence de ce domaine ;
- Ne pas nécessiter trop de travaux préalables (appliquer par exemple un minimum de calculs et concepts). Bref être simple durant tout le processus du diagnostic.
- Fournir les résultats interprétables sans références aux termes qui facilitent le positionnement de l'entreprise en termes de forces ou de faiblesses.
- Répondre aux problèmes soulevés et prendre des mesures correctives.

Également avant tout diagnostic comptable et financier, il est nécessaire de ne pas perdre de vue l'objectif général de l'analyse financière c'est-à-dire : comprendre l'évolution passée de l'entreprise au travers des flux financiers ; juger ses possibilités d'évolution future au vu de sa situation financière ; relier les conclusions tirées des documents financiers aux évènements qui ont affecté l'entreprise pendant la période étudiée.

Ne pas se polariser sur une seule fonction, Ici en réalisant le diagnostic du système comptable d'une entreprise, nous devons prendre en compte toutes les fonctions ou domaines d'activités stratégiques de l'entreprise dans le but de mieux déceler les forces et les faiblesses y afférentes. Car

l'entreprise est une unité constituée de fonctions interdépendantes d'où en se focalisant sur une seule, nous risquons de mener un diagnostic inefficace, ce qui induit à la création des sous ou non performances.

Ne pas perdre de vue la vocation de l'entreprise, tout diagnostic nécessite en premier lieu une prise de connaissance générale de l'entreprise, autrement dit c'est une étape primordiale et basique pour savoir le secteur d'activité de l'entreprise, ses missions, ses objectifs et même sa vocation (commerciale, industrielle ou mixte). Alors connaître celle-ci est le facteur clé de réussite de tout diagnostic y compris du système d'information comptable et financier.

Raisonnement en termes de besoins, Ici, la réalisation de tout diagnostic est d'aboutir à un résultat correctif. Pour cela il est nécessaire d'agir en fonction des besoins de l'organisation et non de moyens qu'elle dispose. Alors il ne faut jamais perdre de vue l'objectif recherché en termes d'optimisation de la chaîne de valeur.

Comme on ne dispose que très rarement de toutes les informations utiles et de tout le temps nécessaire, il faut donc aller à l'essentiel et nuancer ses jugements en fonction de la qualité des informations obtenues et des retraitements effectués.

Ainsi, nous retenons que la réalisation d'un diagnostic comptable et financier est conditionnée préalablement au respect de ces critères ou qualités ci-dessus car c'est à partir de là qu'on pourrait choisir les meilleurs outils ou instruments essentiels permettant de mener une excellente démarche méthodologique durant tout le processus de ce diagnostic.

3. Les outils du Diagnostic comptable et financier

Les outils du diagnostic du système d'information comptable et financier sont représentés par les états financiers ou les documents de synthèse. Dans notre Diagnostic, ces états financiers utilisés comme instruments sont l'aboutissement d'un processus de traitement de maintes informations et nécessitent des travaux de simplification, de synthèse et de structuration. Autrement dit ce sont des documents de fin d'année régis par les normes comptables internationales IAS 1 et IAS7¹¹ ainsi que le cadre conceptuel.

¹¹ *International Accounting Standards*

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Ils sont utilisés par l'ensemble des parties prenantes pour répondre à des besoins différents y compris les dirigeants qui sont intéressés par la prise de décision économique et financière. Leur utilisation nécessite préalablement certaines spécificités notamment ils doivent être intelligibles c'est-à-dire être compris par les utilisateurs, fiables (exempte d'erreurs et d'omissions), pertinents ou importants pour permettre la prise de décision économique et financière et comparables à l'intérieur de l'entreprise (entre les exercices ou périodes différentes) ou à l'extérieur avec d'autres entreprises.

Il s'agit du bilan, du compte de résultat, tableau de flux de trésorerie, tableau de variation des capitaux propres et l'annexe présentant les règles, méthodes comptables et d'autres informations financières complémentaires.

3.1. Bilan comptable financier

Le bilan est une cartographie du patrimoine de l'entreprise à un instant donné. Il décrit séparément les éléments d'actif et les éléments du passif dont les capitaux propres.

Les actifs sont des avantages économiques que l'entreprise possède et qui peuvent être divisés en deux catégories : Actifs non courants et les actifs courants.

Sont considérés comme actifs courants lorsqu'ils répondent aux conditions suivantes :

D'abord ils doivent être consommés, vendus ou réalisés en une année, s'agir de trésorerie ou d'équivalence et enfin destinés à rester dans l'entreprise moins de douze (12) mois. Quant aux actifs non courants, il s'agit des actifs financiers, immobilisés et tous les actifs qui ne répondent pas aux conditions ci-dessus c'est-à-dire des actifs courants.

Les passifs sont la contrepartie du bilan ou les obligations actuelles de l'entreprise dont leur extinction devrait se produire par une sortie d'argent (ressources financières). On distingue : les passifs courants, les passifs non courants et les capitaux propres.

Pour qu'un passif soit courant il doit remplir trois critères : il doit être payé au cours de l'activité normale d'exploitation, être réglé dans une échéance inférieure à douze mois enfin être détenu aux fins d'être négocié. Bref ce sont des dettes à court termes. Concernant les passifs non courants, ce sont les dettes à long et moyen termes et les éléments ne répondant pas aux critères ci-dessus. Quant aux capitaux propres, c'est la richesse des actionnaires apportée par ces derniers ou créée par l'entreprise.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

3.1.1. Formes et présentation du bilan

Le bilan prend la structure suivante :

Tableau N° 1 : Actif du Bilan

ACTIF	N	N	N
	Brut	Amort/Prov	Net
ACTIFS NON-COURANTS			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Terrains			
Bâtiments			
Autres immobilisations corporelles			
Immobilisations en concession			
Immobilisations en cours			
Immobilisations financières			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants			
Impôts différés actif			
TOTAL ACTIF NON-COURANT			
ACTIF COURANT			
Stocks et encours			
Créances et emplois assimilés			
Clients			
Autres débiteurs			
Impôts et assimilés			
Autres créances et emplois assimilés			
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie			
TOTAL ACTIF COURANT			
TOTAL GENERAL ACTIF			

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Ce tableau ci-dessus représente les actifs du bilan constitués d'actifs courants et d'actifs non courants selon l'arrêté ministériel portant sur les règles d'évaluation et de comptabilisation des états financiers en Algérie.

Tableau N° 2 : Passif du Bilan

PASSIF	Note	N-1	N
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves			
Ecart de réévaluation			
Ecart de conversion			
Résultat net			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passive			
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF			

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

Ce tableau ci-dessus illustre les passifs du bilan composés de capitaux propres, de passifs non-courants et de passifs courants en référence à l'arrêté ministériel fixant le contenu et la présentation des états financiers algériens.

3.2. Compte de résultat

« C'est un Etat récapitulatif des charges et des produits durant un exercice et qui fait ressortir le résultat de l'entreprise. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de

décaissement, mais fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : Bénéfice/ profit ou perte. Les entreprises utilisent alors en plus d'une nomenclature des comptes de charges et de produits par nature, une nomenclature des comptes par fonction adaptée à leur spécificité et à leur besoin. »¹²

Une présentation par fonction : elle est dite « analytique », elle a pour objectif de refléter l'organisation de l'entreprise et ses grandes fonctions, et donner donc aux analystes une meilleure compréhension et visibilité sur la performance de l'entreprise.

Par contre celle par nature résulte du modèle français, c'est une présentation dite comptabilité générale.

Le tableau de compte de résultat est constitué de deux éléments : les charges et les produits

Les charges sont tout simplement une diminution des avantages économiques de l'entreprise par une sortie d'argent et/ou une consommation de l'actif à travers sa dévaluation.

Les produits sont l'accroissement des avantages économiques par la vente, la réalisation (production), ou une augmentation de l'actif (écart positif ou reprise).

3.2.1. Présentation du tableau de compte de résultat par nature

Il se présente comme suit :

¹² *International Accounting Standards op.cit*

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Tableau N° 3 : Compte de résultat par nature

Designation	N	N-1
Produits des activités ordinaires Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation		
I - Production de l'exercice		
Achats consommés		
Services extérieurs et autres consommations		
Charges de personnel		
Impôts, taxes et versements assimilés		
II- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
III- RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits financiers Charges financières		
IV- RESULTAT FINANCIER		
Eléments extraordinaires Eléments extraordinaires		
V- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
VI. RESULTAT DE L'EXERCICE		
Impôt sur le bénéfice		
VII- RESULTAT NET		

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

Ce tableau ci-dessus illustre un état récapitulatif de l'ensemble des charges et produits d'une entreprise communément appelé compte de résultat par nature selon les réglementations comptables algériennes portant précisément sur la présentation des états financiers.

3.2.2. Présentation du tableau de compte de résultat par fonction

Ci-dessous, le tableau illustratif de compte de résultat par destination des produits et/ou charges au sein d'une entreprise, expliquant ou déterminant d'une manière globale le résultat de

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

celle-ci en référence à l'arrêté ministériel portant sur le contenu et la présentation des états financiers en Algérie.

Tableau N° 4 : Compte de résultat par fonction

Désignation	N	N-1
Chiffre d'affaires		
Coût des ventes		
I – marge brute		
Charges de commercialisation		
Charges administratives		
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles		
II-RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits financiers		
Charges financières		
III-RESULTAT FINANCIER		
Eléments extraordinaires		
Eléments extraordinaires		
IV-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
V.RESULTAT DE L'EXERCICE		
Impôt sur le bénéfice		
VI- RESULTAT NET		

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

3.3. Tableau de flux de trésorerie

Le tableau de flux de trésorerie est un tableau retraçant tous les encaissements et les décaissements effectués par l'entreprise et qui sont générés par trois activités différentes : exploitation, investissement et financement.

En d'autres termes, le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie. Il présente donc des entrées et des sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine :

Les flux liés aux activités d'exploitation, ce sont des ventes au comptant ou à crédit (entrées ou encaissements) et des achats (sorties / décaissements) des produits et autres activités non liés à l'investissement et au financement.

Les flux générés par les activités d'investissement, il s'agit tout simplement des encaissements sur cession ou ventes d'immobilisations et des décaissements sur acquisition d'actifs à long terme.

Les flux d'activités de financements sont des activités ayant pour conséquence de modifier la taille et la structure des fonds propres et des emprunts. Ce sont des produits financiers (augmentation du capital ou crédit d'investissement) et toutes les charges financières (par exemple intérêt bancaire, dividendes versés).¹³

3.3.1. Présentation du tableau de flux de trésorerie

Cette présentation peut se faire selon deux méthodes : la méthode directe et la méthode indirecte.

Le tableau ci-dessous portant sur la méthode directe, est la plus recommandée et consiste à présenter les principales rubriques d'entrée et de sortie de trésorerie brute (clients, fournisseurs, impôts.) afin de dégager un flux de trésorerie net, enfin rapprocher ce flux de trésorerie net du résultat avant impôt de la période considérée.

¹³ *International Accounting Standards, op. cit*

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Tableau N° 5 : La méthode directe du tableau de flux de trésorerie

Désignation	Exercice N	Exercice N-1
<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>		
Encaissement reçus des clients		
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel, Intérêts et autres frais financiers payés, Impôts sur les résultats payés		
<i>Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires</i>		
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</i>		
<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</i>		
<i>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</i>		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectués		
Encaissements provenant d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</i>		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Tableau N° 6 : Méthode indirecte du tableau de flux de trésorerie

Designation	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (A)		
Résultat net de l'exercice		
Ajustements pour:		
- Amortissements et provisions		
- Variation des impôts différés		
- Variation des stocks		
- Variation des clients et autres créances		
- Variation des fournisseurs et autres dettes		
- Plus ou moins-values de cession, nettes d'impôts		
<i>Flux net de trésorerie générés par l'activité (A)</i>		
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations		
Encaissements sur cessions d'immobilisations		
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)		
<i>Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)</i>		
<i>Flux Trésorerie liée aux activités de financement</i>		
Dividendes versés aux actionnaires		
Augmentation de capital en numéraire		
Emission d'emprunts		
Remboursements d'emprunts		
<i>Flux net de trésorerie liés aux opérations de financement (C)</i>		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		
Trésorerie d'ouverture de l'exercice		
<i>Trésorerie de clôture de l'exercice</i>		

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

Ce tableau ci-dessus portant sur la méthode indirecte consiste à ajuster le résultat net de l'exercice en tenant compte : des effets des transactions sans influence sur la trésorerie (par exemple

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

les amortissements) ; des décalages ou des régularisations (impôts différés) ; des flux de trésorerie liés aux activités d'investissements ou de financement présentés distinctement (plus ou moins-values de cession...)

3.4. L'état de variation des capitaux propres

L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

3.4.1. Présentation de l'état de variation des capitaux propres

Ce tableau ci-dessous retrace la variation des éléments composants les capitaux propres durant un exercice, ces variations sont dues à plusieurs facteurs à savoir : la répartition du résultat net de l'exercice, les changements de méthodes comptables et les corrections d'erreurs etc...

Tableau N° 7 : L'état de variation des capitaux propres

Désignation	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés						
Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

3.5.L'annexe des états financiers

L'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

Les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée),

Les compléments d'informations nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres,

Les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions.

Les informations ont caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Bref, les notes annexes aux états financiers font l'objet d'une présentation organisée. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, du tableau de flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres renvoie à l'information correspondante dans ces notes.

4. La démarche méthodologique du diagnostic comptable et financier

La méthodologie à suivre pour mener un diagnostic du système d'information comptable et financier repose sur cinq (5) étapes essentielles :

La première étape consiste à définir les objectifs, il s'agit d'étudier les moyens de l'entreprise (sa structure financière et sa trésorerie) enfin étudier le fonctionnement de l'entreprise (activité et rentabilité).

Quant à la deuxième, elle est basée sur la préparation des différentes sources d'information qui peuvent être extracomptables et/ou comptables : en ce qui concerne les informations extracomptables, on a celles qui sont internes à l'entreprise telles que (la raison sociale, statut

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

juridique, compétences des dirigeants, âge de la société, taille, activité etc.) et celles qui sont externes (fournisseurs, clients, concurrents, secteur d'activité, marche d'entreprise etc.)

Quant aux informations comptables, on peut citer : le bilan comptable financier et le compte de résultat ou compte de produits et charges sur lequel on dégagera l'état des soldes de gestion. A partir de ces deux documents seront établis les ratios respectifs.

La troisième étape a pour objet de procéder à la sélection des outils comptables et financiers les mieux adaptés aux objectifs poursuivis (Etats financiers) comme cités précédemment afin d'assurer l'équilibre financier, la solvabilité, l'autonomie financière...

La quatrième étape est basée sur le diagnostic financier afin de dégager les atouts et handicaps y afférents. Parmi ces atouts on a par exemple la flexibilité, la forte croissance ; les handicaps peuvent être la baisse des résultats, de chiffre d'affaires, insuffisances des ressources stables...

De là, on procède à la proposition des recommandations qui constitue la cinquième étape, afin de permettre la mise en place de perspectives d'évolution et de nouvelles stratégies de performance qui feront l'objet de rapport diagnostic.

En résumé, on peut regrouper ces cinq étapes en deux axes : le premier axe est le diagnostic général qui vise à montrer quels sont les points forts de l'entreprise, ses points faibles et ses potentialités. Il doit décrire les variables clés de l'environnement ayant une influence sur la vie de l'entreprise (démographie, économie, technologie, culture, règlementation...). Tous ces facteurs interagissent entre eux, pour cela il est essentiel de recenser les questions ou points suivants : la position de l'entreprise sur ses marchés (image, produits, branche...), son potentiel de production (technique et humain) et ses facteurs de compétitivité y compris l'efficacité du système de gestion et les moyens financiers (étude de l'organisation, des relations du travail, structure juridique et les dirigeants, les cadres et le personnel d'exécution). Réaliser donc un diagnostic général est la phase la plus difficile pour un expert-comptable ou un analyste financier car il lui est difficile d'établir une liste exhaustive des questions à étudier ; raison pour laquelle certains spécialistes établissent souvent de longues listes d'audit (check-lists) afin de n'oublier aucun point.

Le deuxième axe nécessite un diagnostic spécifique basé sur le système d'information comptable et financier. Il est composé de trois parties essentielles :

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

Une étude statique du bilan s'intéressant à la solvabilité et à la structure financière de l'entreprise (c'est l'approche traditionnelle ou classique).

Une étude dynamique en vue d'étudier les mouvements financiers (tableau de financement de l'entreprise).

Enfin une étude du compte de résultat pour étudier les performances dégagées par l'entreprise.¹⁴

Après avoir traité le diagnostic du système d'information comptable, nous allons dans la section suivante élaborer le système d'information comptable des entreprises algériennes.

¹⁴ LANGLOIS, G & MOLLET M. (2005). p. 136-137, op. cit.

Section 3: Le système d'information comptable des entreprises algériennes

Dans le cadre de la mondialisation économique et l'internationalisation de la comptabilité, l'Algérie a adopté un référentiel comptable intitulé : Système Comptable Financier (SCF) inspiré des normes comptables internationales d'influence anglo-saxonne pour remplacer l'ancien plan comptable national (PCN 1975) d'influence continentale, qui constitue un changement de modèle comptable et, par conséquent, de fondements conceptuels.

Cette présente section porte essentiellement sur trois points qui sont : d'abord nous présenterons un aperçu historique de différents modèles comptables qui ont été marqués en Algérie depuis l'indépendance ; Ensuite les caractéristiques de l'environnement comptable algérien et enfin les objectifs assignés à la comptabilité en Algérie dans le cadre de changement de modèle comptable.

1. Aperçu évolutif sur la comptabilité en Algérie

Il est très utile de présenter historiquement les changements de modèles comptables qui ont été marqués en Algérie depuis l'indépendance pour mieux comprendre l'orientation et la finalité de ces modèles comptables dans le temps. À ce propos, on distingue entre trois périodes en la matière : la première période (plan comptable général : PCG français, 1962-1975) ; ensuite la seconde période (plan comptable national : PCN, 1976-2009) ; finalement la troisième période (système comptable financier : SCF, 2010-à ce jour).

1.1 Première période : (PCG français 1962-1975)

(Geneviève, 1999) souligne que : « *le plan comptable général français (PCG) a inspiré la normalisation dans beaucoup de pays, parmi ces pays, ceux du Maghreb (Tunisie, Maroc, Algérie), l'auteur estime que les pays tentés par le modèle français sont ceux dans lesquels l'État a la charge du développement économique national, c'est-à-dire les pays en voie de développement, ou les pays qui restructurent leur économie.* »¹⁵

L'auteur montre également que dans la période qui suivit les indépendances au début des années 1960, dans la plupart des anciennes colonies françaises, il était évident que l'on continuât à

¹⁵ CAUSSE, G. (1993). *Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays francophone*. Paris : Comptabilité- Contrôle-Audit 1999/3. p.211-222. Repéré à <https://www.academia.edu>

appliquer le plan comptable français car les environnements institutionnels ne pouvant être constitués dès la proclamation de l'indépendance¹⁶.

C'est pourquoi, l'Algérie au lendemain de l'indépendance en 1962, continuait à appliquer le plan comptable général français (PCG 1957), à cette époque la comptabilité en Algérie a été clairement influencée par le modèle comptable (continental européen), et plus précisément par le modèle (français).

1.2 Seconde période : (PCN, 1976-2009)

À cette époque, l'État Algérien a décidé d'élaborer un nouveau plan comptable plus ou moins adapté à l'économie nationale, par l'application de l'ordonnance n°75-35 portant : plan comptable national (PCN) du 29 Avril 1975¹⁷, pour remplacer le plan comptable général français (PCG 1957), son application en vigueur à compter du 01 janvier 1976.

L'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés (L'ONECC) affirme que le (PCN) avait pour objectif de répondre aux besoins de l'époque en s'adaptant à l'option socialiste.¹⁸

En effet, il a été adopté dans le contexte d'une économie planifiée, qui avait pour préoccupation majeure, d'obtenir des agrégats macroéconomiques pour répondre aux besoins nationaux et pour faciliter les décisions du gouvernement.

1.3 Troisième période : (SCF, 2010-à ce jour)

Finalement, la troisième période qui constitue le dernier changement à l'heure actuelle en Algérie. Dans ce contexte, l'Algérie a adopté un nouveau référentiel comptable intitulé : Système Comptable Financier (SCF) inspiré des normes comptables internationales, par l'application de la

¹⁶ CAUSSE, G. (1993). p.211-222. *Op.cit.* repéré à <https://www.academia.edu>

¹⁷ J.O, N°37. Ordonnance n°75-35 du 29 Avril 1975 portant plan comptable national.

¹⁸ *Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes agréés. La normalisation comptable internationale IAS/IFRS et le Système Comptable Financier Algérien. Alger : Conseil Régional Centre, Sans date.*

Chapitre 01 : Système d'information comptable et financier

loi n°07-11 du 25 novembre 2007¹⁹, pour remplacer le plan comptable national (PCN 1975). Son application en vigueur à compter du 01 janvier 2010.

(L'ONECC, Op. Cité) montre que les travaux de modernisation du plan comptable national ont été financés par un don de la Banque Mondiale et lancé en avril 2001, à ce sujet, un appel d'offres international a été lancé et finalement, c'est un groupe des experts français qui ont été retenus pour présenter un projet du système comptable financier²⁰.

Le (SCF) a été adopté dans le cadre de la globalisation de l'économie mondiale et les réformes économiques en Algérie, notamment la transition de l'économie planifiée à l'économie de marché. À cet égard, le (ministère des Finances 2011) affirme que le (SCF), s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières. En fait, il s'agit d'un changement de la culture comptable, qui consiste à faire converger les règles comptables appliquées par les entreprises algériennes vers les normes internationales d'informations financières (International financial reporting standard ou IFRS)²¹.

2. Caractéristiques de l'environnement comptable algérien

L'environnement comptable peut être défini comme l'ensemble des éléments impactant et suggestionnant les systèmes comptables, en conséquence, chaque pays possède leur propre environnement comptable, notamment les différences entre les systèmes comptables nationaux sont expliquées par l'ensemble de ces facteurs environnementaux.

À ce propos, il est très utile de présenter la spécificité de l'environnement comptable Algérien pour expliquer le nouveau référentiel comptable en vigueur.

¹⁹ J.O, N°74. Loi n°07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

²⁰ Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes agréés. Sans date. Op.cit.

²¹ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité. Le Système Comptable Financier : Pour une véritable convergence vers le référentiel comptable financier IAS/IFRS. Alger : Salon des banques, Assurances, et produits financiers, Du 17 au 21 octobre 2011.

2.1 Le système comptable financier entre deux modèles comptables

La réglementation comptable en Algérie est fortement déterminée par l'État, et plus particulièrement par la loi, notamment le nouveau référentiel comptable Algérien (SCF) est constitué par la loi n°07-11 du 25 novembre 2007.

En somme, le système comptable financier se situe entre deux modèles comptables différents, premièrement il est constitué par la loi qui caractérise les pays de l'Europe continentale, et deuxièmement il possède un cadre conceptuel qui caractérise les pays anglo-saxons.

3.2.2 Mode de financement des entreprises algériennes

Le mode de financement des entreprises est un élément important de l'environnement comptable, selon que ces derniers fassent recours au marché boursier ou bien aux institutions financières pour financer leurs investissements.

Il est noté que le mode de financement de la majorité des entreprises algériennes, est basé en grande partie sur l'autofinancement et les banques. Contrairement dans les pays développés qui adoptent les IFRS, leurs entreprises recourent au marché boursier comme source principale de leurs financements. C'est pourquoi le normalisateur comptable international privilège la catégorie des investisseurs en tant qu'utilisateurs principaux des états financiers, car ils sont les fournisseurs de capitaux à risque de l'entreprise.

2.3 Régime fiscal et système comptable algérien

En matière des choix comptables effectués par les dirigeants et les préparateurs des états financiers en particulier. On peut distinguer entre : Les pays influencés par le modèle comptable anglo-saxon où la comptabilité est déconnectée de la fiscalité, dans ce cas les entreprises cherchent à maximiser leurs profits comptables pour attirer les investisseurs ; et les pays influencés par le modèle comptable continental européen où la comptabilité est caractérisée par une forte connexion avec la fiscalité, dans ce cas les entreprises cherchent à minimiser leurs résultats comptables dans le but de minimiser l'assiette de l'impôt, et par conséquent, payer moins d'impôt.

Le (SCF) repose sur une approche économique, c'est le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique. Néanmoins cependant (l'article 141 tiré du code des impôts directs et taxes assimilées, cité dans l'article 6 de la loi des finances complémentaire 2009)

qui dispose que : « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt* »²². À travers ce passage, on prend qu'on accorde plus d'importance et de priorité aux règles fiscales au détriment des règles comptables.

La comptabilité dans le contexte algérien est caractérisée par une forte connexion avec la fiscalité, qui est d'origine d'influence continentale, car elle reste toujours orientée vers une approche juridique et fiscale plutôt qu'une approche économique.

À notre avis cette forte connexion constitue une contrainte pour la qualité de l'information financière, voire une contrainte pour la contribution du référentiel comptable algérien à la prise de décisions économiques des différents utilisateurs.

3. Objectifs assignés à la comptabilité financière en Algérie

(STETTLER et GHERBI, 2005), estiment que la détermination des objectifs à assigner aux états financiers a souvent fait l'objet de controverses. Pour certains, ils ont une finalité purement fiscale, leur objectif est d'établir une assiette homogène pour l'imposition, sans réel fondement économique. À l'opposé, d'autres voient que les états financiers doivent renseigner au mieux les investisseurs afin de les aider à prendre des décisions économiques²³.

À cet égard, on peut distinguer entre deux grands modèles comptables en matière des objectifs assignés à la comptabilité financière : le modèle comptable continental européen et le modèle comptable anglo-saxon comme expliqué précédemment.

3.1. Utilisateurs de l'information financière

Il apparaît que la question des objectifs de la comptabilité financière est celle relative à la question des destinataires de l'information financière et de leurs besoins en information. Dans ce sens, la comptabilité financière est considérée comme un système d'information, permettant de

²² J.O N°44,4 Chaabane 1430. Ordonnance n°09-01 du 29 Rajab 1430 correspondant au 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009.

²³ Alfred STETTLER, Reda GHERBI. *Les cadres conceptuels comptables et les méthodes d'évaluation : à la recherche d'une logique interne*. Suisse : Revue : pratique comptable, L'Expert- Comptable suisse 4/05, 2005.p.241-251. Repéré à <https://www.academia.edu>

représenter les différentes opérations économiques et financières réalisées entre l'entreprise et ses agents économiques, dont leur principal rôle est de produire une information de qualité, destinée à un large éventail d'utilisateurs pour satisfaire certains de leurs besoins différents.

Les états financiers ont, en théorie, vocation à satisfaire un large éventail d'utilisateurs. Dans cette optique, une partie introductive du cadre conceptuel de (l'IASC)²⁴, est consacrée à la question des utilisateurs résultant de la comptabilité financière et de leurs besoins en information, notamment le paragraphe 9 du cadre conceptuel énonce explicitement sept types de catégories d'utilisateurs des états financiers : « *les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les États et leurs organismes publics, et le public. Ils utilisent des états financiers afin de satisfaire certains de leurs besoins différents d'information* »²⁵.

Néanmoins cependant, le nouveau référentiel comptable Algérien (SCF) ne reprend et ne définit pas qui doivent être les utilisateurs des états financiers cités ci-dessus, énoncés par le cadre conceptuel de (l'IASC 1989), et aucune catégorie d'utilisateurs n'a été désignée explicitement. Il est noté que la question des utilisateurs de l'information financière dans le cadre du nouveau référentiel comptable Algérien est implicite.

3.2. Objectif des états financiers

Les utilisateurs des états financiers ont des besoins informationnels pour prendre des décisions économiques relatives à l'information comptable et financière. L'utilité de l'information pour la prise de décision des utilisateurs constitue la clé de voûte des objectifs assignés à la comptabilité financière et aux états financiers dans le cadre conceptuel des (IFRS).

Ainsi (le projet du SCF, CNC 2006, point 121-6) a abordé la question de l'objectif des états financiers pour les besoins de décision : « *l'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur la situation financière (bilan), la performance (compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre*

²⁴ IASC. *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers*. Bruxelles : Commission des communautés européennes, 1989.

²⁵ *Idem*.

aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations. Les états financiers permettent de garantir la transparence de l'entité à travers une information complète et de fournir une présentation fidèle de l'information utile pour les besoins de la prise de décision »²⁶.

Cependant le nouveau référentiel comptable Algérien (SCF) ne reprend et ne définit pas l'objectif des états financiers énoncé par (le cadre conceptuel des IFRS 1989 et 2010) ou encore par (le projet du SCF), et aucune notion n'a été édictée par ce référentiel d'utilité de l'information financière pour la prise de décision économique des utilisateurs ou encore de destinataire privilégié. Il est noté que l'objectif des états financiers dans le cadre du (SCF) est implicite.

3.3. Liasse fiscale : une préoccupation prioritaire pour les entreprises algériennes

Il est noté dans le contexte algérien que la première préoccupation des entreprises algériennes et plus particulièrement les cadres comptables, est de préparer et déposer une liasse fiscale à l'administration fiscale, constituée du bilan (actif et passif) ; d'un compte de résultats modifié ; et de treize tableaux annexes à renseigner, au plus tard le 30 Avril de chaque année. La déclaration de la liasse fiscale constitue une obligation légale pour l'ensemble des entreprises algériennes.

À ce propos dans les pays et les économies en développement, la pratique comptable est trop influencée par la législation fiscale, et par conséquent, l'information comptable n'est publiée que pour faciliter la collecte de l'impôt.

L'information comptable et financière peut aussi perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu, de manière générale, plus l'information date moins elle est utile pour les utilisateurs.

²⁶ Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité Projet du système comptable financier, Juillet 2006.

Conclusion du Chapitre 01

Dans ce chapitre, nous avons compris à l'aide des deux concepts « Systèmes d'Information et Comptabilité financière » que le Système d'Information Comptable est un système contenant un ensemble de composants interdépendants que sont le matériel, les logiciels, les procédures, le personnel (humain), permettant d'enregistrer les données financières, qui seront traitées et stockées après quoi être transmises à titre d'information aux utilisateurs visés.

Dans le but d'avoir des informations nécessaires pour prendre de bonnes décisions, les entreprises doivent diagnostiquer le système ayant facilité la production de ces informations financières. Pour mener à bien ce diagnostic, il est important que celui qui le réalise ait au mieux une connaissance générale de l'organisation et sache comment le Système a été conçu.

L'Algérie est l'un des pays où la comptabilité générale ou financière depuis l'indépendance a été conçue comme un outil de contrôle par l'Etat et l'administration fiscale ayant une orientation macroéconomique. En effet, nous retenons ici, que le système d'information comptable est un réseau qui fait véhiculer l'information financière entre l'entreprise et ses partenaires extérieurs ou utilisateurs externes.

À ce titre on voit que cette information ait d'utilité externe, et pourtant il est très difficile pour une entreprise qui aspire à la performance financière de se limiter ou se baser uniquement aux seules informations externes pour une prise de décision économique efficace, il lui faut d'autres informations issues de l'interne. Alors la comptabilité générale à ce niveau est insuffisante pour permettre celle-ci, on aura besoin d'un autre système d'information comptable qu'est la comptabilité analytique afin d'aider l'entreprise dans sa prise de décision et l'atteinte de ses objectifs d'où l'objet du chapitre suivant.

Chapitre II: Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Introduction du chapitre 02

Après l'étude du système d'information comptable (comptabilité générale), on entamera dans ce présent chapitre l'étude de la deuxième branche de la comptabilité (la comptabilité analytique).

Comme indiqué dans le précédent chapitre, l'information de la comptabilité générale ne couvre que les entrées et sorties ayant ainsi une présentation générale des résultats faits par l'organisation. Cela signifie que la comptabilité financière ne fournit aucune information détaillée sur la performance de chacune des activités dont les gestionnaires (managers) pourraient avoir besoin.

Cette information issue du système de comptabilité générale n'est alors pas suffisante pour prendre des décisions opérationnelles. Le caractère insuffisant de cette information a conduit à l'émergence de la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique aide à mesurer et à rapporter les informations financières et non financières liées à l'acquisition ou à la consommation des ressources par l'organisation (c'est un système de calcul des coûts liés à l'activité de l'entreprise, il s'agit aussi d'une comptabilité de détail). Sa nature n'est pas obligatoire ou exigée par la loi mais indispensable pour les organisations. Les responsables qui utilisent les informations de la comptabilité analytique pour prendre des décisions doivent comprendre les termes de coûts utilisés dans leurs organisations.

Étant donné que le système de comptabilité analytique est adapté aux besoins de chaque entreprise (comptabilité souple), il existe à ce propos de nombreuses méthodes d'évaluation des coûts. C'est aux organisations de déterminer la bonne méthode de calcul des coûts pour prendre les bonnes décisions.

Ce présent chapitre est divisé en trois sections qui sont présentées comme suit :

D'abord la section 01 aborde le cadre conceptuel de la comptabilité analytique, ensuite la section 02 sera axée sur les conditions préalables pour la mise en place du système de comptabilité analytique, enfin le choix de la méthode de calculs des coûts fera l'objet de la section 03.

Section 1: Cadre conceptuel de la comptabilité analytique

L'objectif de cette section est de revenir sur le cadre conceptuel de la comptabilité analytique. Dans cette section, nous aborderons la définition et les objectifs de la comptabilité analytique, son organisation et la comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale.

1. Définition et objectifs de la comptabilité analytique

1.1. Définitions de la comptabilité analytique

Il n'existe pas de définition généralement acceptée de la comptabilité analytique. Nombreuses sont les définitions de la comptabilité analytique et nous en présenterons quelques-unes ci-dessous ;

(BOYD Ken, 2013) définit la comptabilité analytique comme : « *Un processus d'analyse et de planification de ce qu'il en coûte pour produire ou fournir un produit ou un service. L'analyse permet de réduire les coûts et éventuellement de les éliminer. Des coûts plus bas, bien sûr, permettent d'augmenter les profits.* »²⁷

(BHIMANI, HORNGREN, DATAR & RAJAN, 2015) stipulent que : « *La comptabilité analytique mesure et rapporte les informations financières et non financières liées à l'acquisition ou à la consommation des ressources par l'organisation. Il fournit des informations à la fois pour la comptabilité de gestion et la comptabilité financière.* »²⁸

À partir des définitions ci-dessus, nous pouvons définir la comptabilité analytique comme l'ensemble des concepts, méthodes, techniques et procédures utilisées pour effectuer des analyses ou estimer le coût, la rentabilité et la performance de produits, services ou départements et d'autres segments d'une organisation.

1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique sont comme suite :

²⁷ Boyd, K. (2013). *Cost Accounting for Dummies*. New Jersey, UK. John Wiley & Sons Books and Press. p.9.

²⁸ Bhimani, A., Horngren, T. C., Datar, S., Rajan, M. (2015). *Management and Cost Accounting (6th ed.)*. USA. Mc Graw-Hill/ Irwin. p.3.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique vise à déterminer le prix des produits en fournissant des informations sur les coûts encourus pour fabriquer et vendre ces produits.

La comptabilité analytique vise à maîtriser le coût des produits et des activités en utilisant les différentes méthodes telles que les coûts préétablis, ABC etc. Le contrôle des coûts peut inclure la réduction des coûts.

La comptabilité analytique vise à fournir des informations pour les décisions de gestion dans la formulation de politiques opérationnelles telles que l'arrêt ou la poursuite d'une activité, l'abandon ou le développement d'un produit.

2. Organisation de la comptabilité analytique

L'organisation de la comptabilité analytique doit s'adapter à la structure de l'entreprise. Un modèle de calcul des coûts donné ne peut pas être appliqué de la même manière à une entreprise industrielle qu'à une entreprise commerciale.

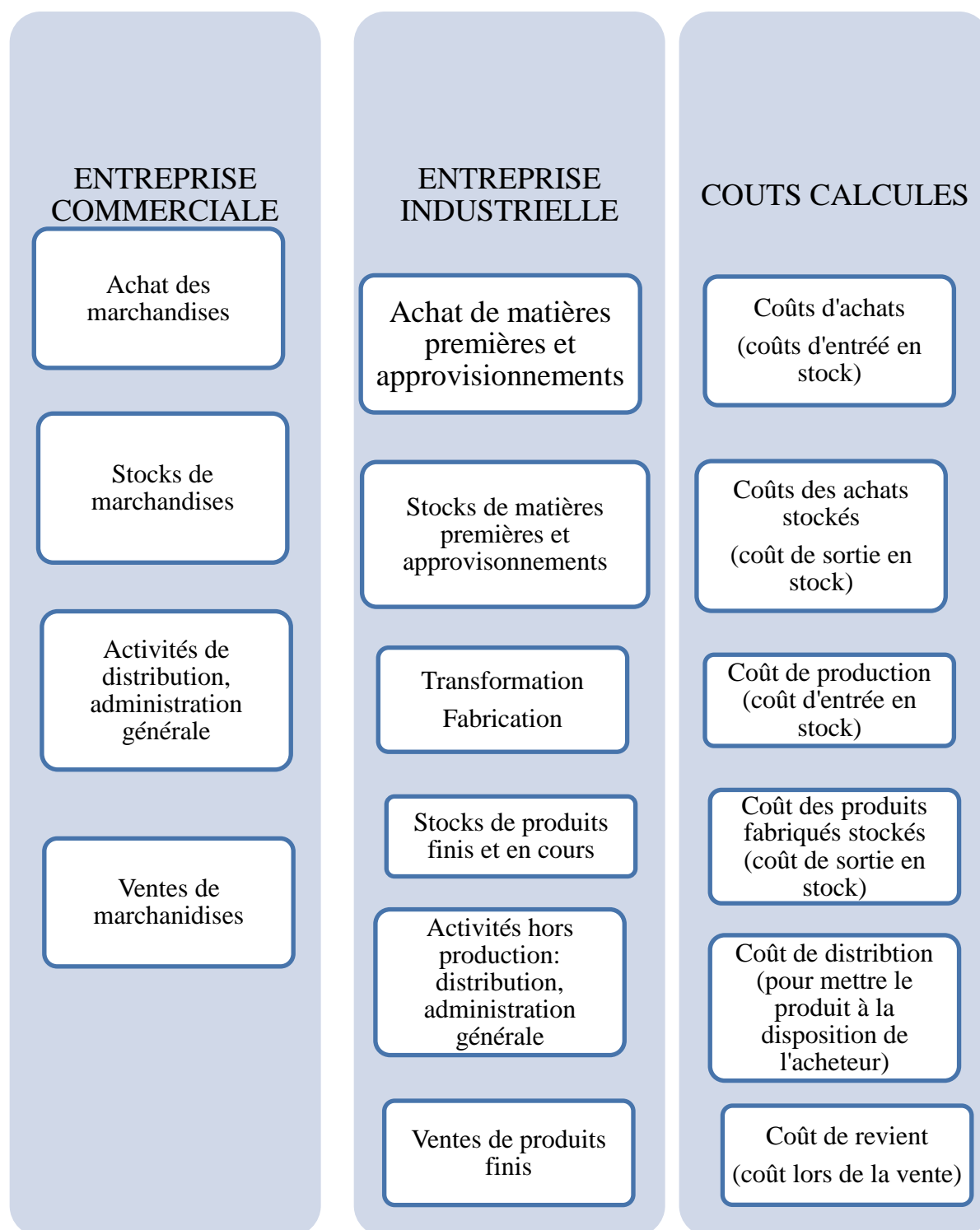
Deux schémas contribuent alors à mettre en évidence l'organisation de la comptabilité analytique et l'ajustement des calculs de coûts aux différentes structures de l'organisation :

- *Un schéma technique qui présente le processus d'acheminement des flux physiques et les coûts assortis à chacune des étapes ;*
- *Un schéma de réseau analytique présentant le processus de comptabilisation analytique²⁹*

²⁹ MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 12.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Figure N° 4 : Organisation technique de l'entreprise commerciale et industrielle

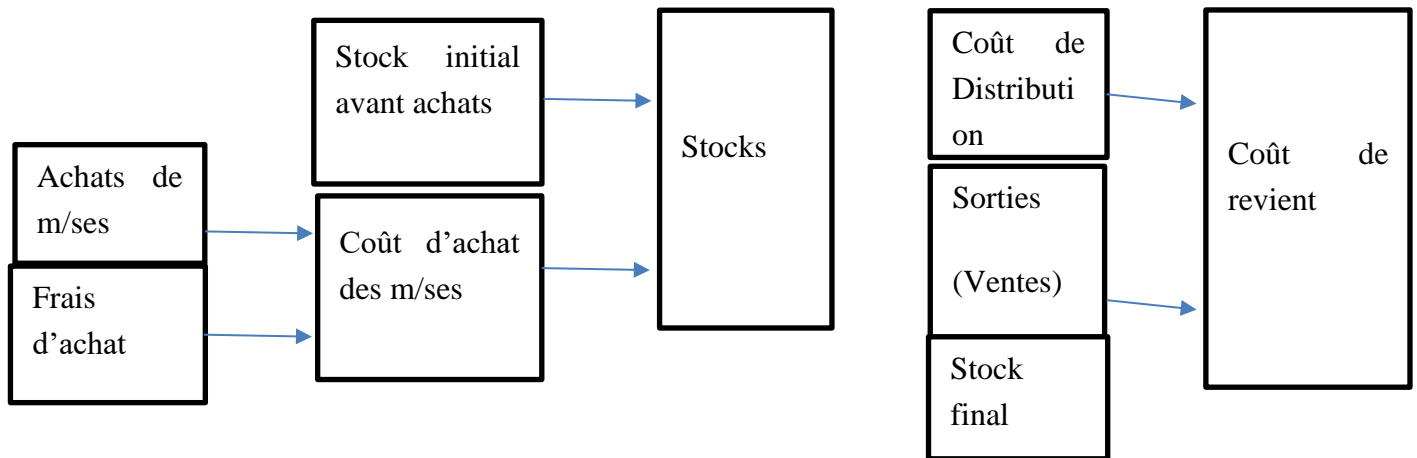


Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p.12.

Cette figure ci-dessus illustre l'organisation technique de l'entreprise commerciale et l'entreprise industrielle tout en précisant le processus d'acheminement des flux physiques ainsi que l'évaluation des coûts y afférant.

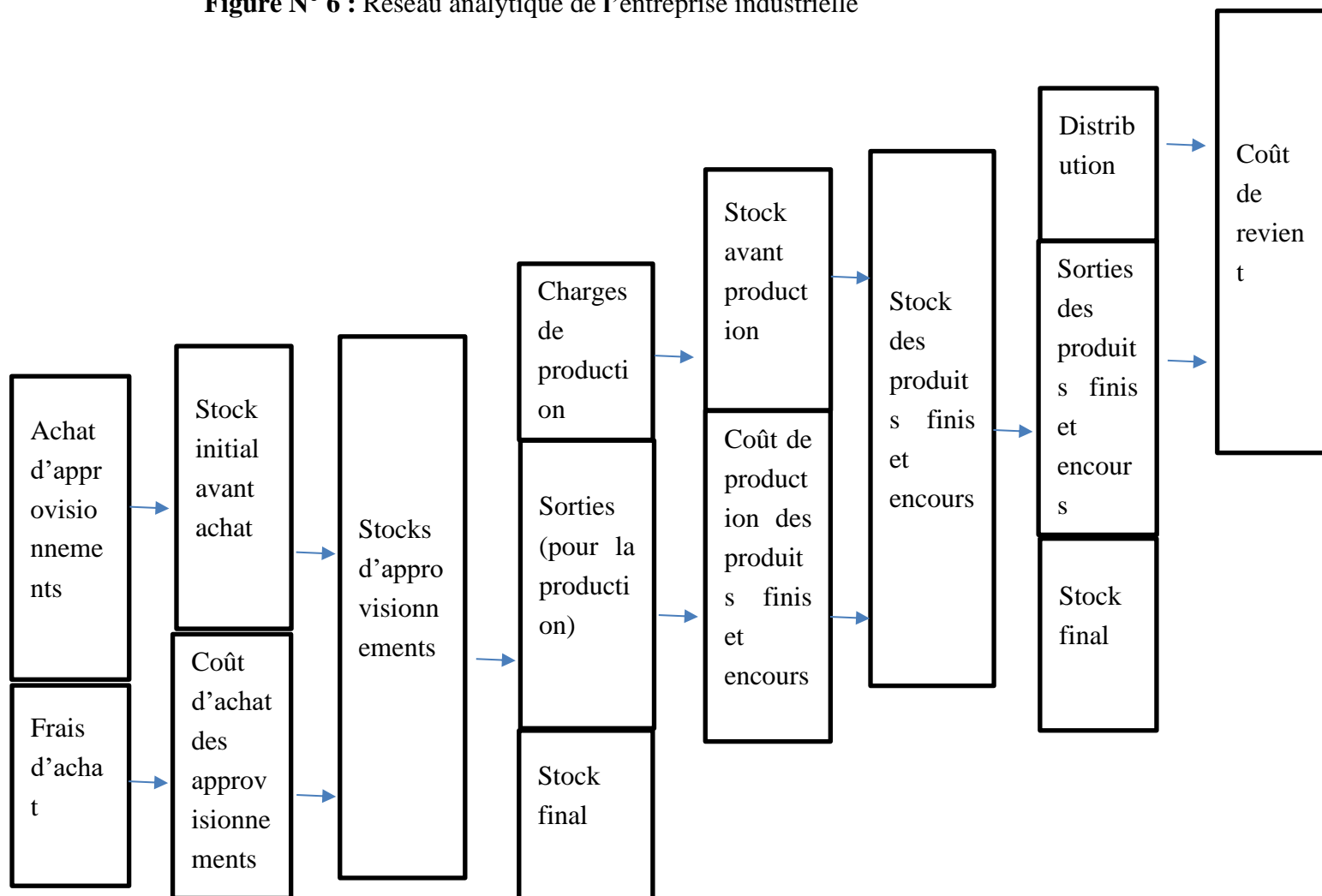
Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Figure N° 5 : Réseau analytique de l'entreprise commerciale



Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 13.

Figure N° 6 : Réseau analytique de l'entreprise industrielle



Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p.13.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Ces deux figures ci-dessus expliquent le processus de comptabilisation analytique au sein de l'entreprise commerciale et l'entreprise industrielle.

Les approvisionnements désignent les objets et substances achetés pour la fabrication des biens et services à vendre ou à immobiliser. Ils comprennent notamment les matières premières, les matières premières consommables et les emballages.

3. Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière

La comptabilité financière et la comptabilité analytique reposent sur les mêmes principes de base et utilisent les mêmes enregistrements, mais chacune traite de questions qui la concernent particulièrement.

L'importance de la comptabilité analytique et de la comptabilité financière ne peut être sous-estimée. Vous trouverez ci-dessous un tableau qui montre la comparaison de la comptabilité analytique et de la comptabilité financière.

Tableau N° 8 : Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière

N°	BASE POUR LA COMPARAISON	COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	COMPTABILITÉ FINANCIÈRE
1.	Utilisateurs d'informations	Les informations de comptabilité analytique sont utilisées par la direction interne à différents niveaux de l'organisation.	Les utilisateurs des états comptables financiers sont les actionnaires, les créanciers, les analystes financiers
2.	Mode de présentation (en ce qui concerne la loi)	Sa présentation est volontaire	Sa présentation est obligatoire
3.	Période de temps	Ses rapports et états sont établis au fur et à mesure des besoins.	Les états financiers sont préparés pour une période déterminée, généralement une année.
4.	Classement des charges	Par fonction/destination	Par nature
5.	Vision de l'organisation	Détaillée	Globale
6.	Documents de base	Externes et Internes	Externes

Source : Etabli par nous-même à partir des documents consultés.

Le tableau ci-dessus illustre quelques indicateurs comparatifs entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

4. Notions de charges et coûts

4.1. Les charges

La charge recouvre la même réalité tant en comptabilité générale qu'en comptabilité analytique. Une charge correspond à un facteur d'amoindrissement pour l'entreprise d'où elle contribue à diminuer le résultat de l'entreprise.

4.2. Le coût

« Un coût est une ressource sacrifiée ou abandonnée pour atteindre un objectif spécifique. Un coût (tel que le coût de la main-d'œuvre ou de la publicité) est généralement mesuré comme le montant monétaire qui doit être payé pour acquérir des biens ou des services. »³⁰

Ainsi on peut définir le coût est accumulation de charges sur un produit. *« Les coûts peuvent être classés selon trois critères principaux qui sont : le champ d'application (le coût par activité d'exploitation, le coût par moyen d'exploitation), le contenu (le coût complet, le coût partiel) et le moment de calcul (les coûts constatés ou réels ou historiques et les coûts préétablis ou standards ou prévisionnels). »³¹*

4.3. Coûts directs

Ils sont liés à l'objet de coût particulier et peuvent y être rattachés d'une manière économiquement réalisable (rentable). Les exemples de coûts directs incluent les pneus, les volants des véhicules, etc. Les gestionnaires préfèrent prendre des décisions sur la base des coûts directs car ils sont plus précis lors de la détermination des coûts pour les objets de coût.

4.4. Coûts indirects

Il s'agit de coûts qui sont liés à l'objet de coût particulier mais qui ne peuvent pas lui être attribués de manière économiquement réalisable (coût-efficace). Les coûts indirects peuvent être regroupés en coûts matériels indirects et coûts de main-d'œuvre indirects.

³⁰ Datar, M. S., Rajan, V.M. (2018). *Hornsgren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis (14th ed.)*. Edinburgh Gate, Harlow, UK. Pearson Books and Press. Global Edition. p.49.

³¹ Makhlouf, F. (2018). p.11-13. *Op.cit.*

4.5. Coûts variables

Ce sont des coûts qui varient en proportion directe avec le volume d'activité. Par conséquent, les coûts variables totaux sont linéaires et les coûts variables unitaires sont constants. Des exemples de coûts variables dans une entreprise de fabrication comprennent les matériaux directs, l'énergie pour faire fonctionner les machines et les commissions sur les ventes.

4.6. Coûts fixes

« Ce sont des coûts qui restent constants sur de larges plages d'activité pendant une période de temps spécifiée. Ils ne sont pas affectés par les changements d'activité. Des exemples de coûts fixes comprennent l'amortissement de l'équipement, les impôts fonciers, les frais d'assurance, les salaires des superviseurs et les frais de location des voitures utilisées par la force de vente »³².

Après avoir explicité le concept de comptabilité analytique nous allons appréhender les conditions préalables pour sa mise en place dans la section suivante.

³² Drury, C. (2017). *Management and Cost Accounting (10th ed.)*. Andover, Hampshire, UK. Cengage Learning. p.26-30.

Section 2: Conditions préalables pour la mise en place de la comptabilité analytique

Pour qu'un système approprié de comptabilité analytique soit installé, il est nécessaire d'entreprendre préalablement une enquête préliminaire afin de connaître la faisabilité de son installation pour une telle entreprise. Également lors de l'introduction de ce système, il convient de garder à l'esprit que le système de comptabilité analytique doit convenir à l'entreprise et non le contraire.

L'objet de cette présente section est d'exposer les conditions antérieures à la mise en place de la comptabilité analytique, pour cela, nous allons dans un premier temps parler sur les fondations de la comptabilité analytique, ensuite les exigences d'une comptabilité analytique et les difficultés à éviter et enfin les points clés et les principes de la comptabilité analytique feront l'objet de la dernière partie.

1. Les bases de la comptabilité analytique

1.1. Mobilisation des acteurs

Mettre en place une comptabilité analytique relève d'une démarche projet. Un des facteurs majeurs de la réussite de ce projet repose sur l'implication, à des degrés divers, d'un certain nombre d'acteurs aux rôles spécifiques. Sachant que la comptabilité analytique couvre potentiellement l'ensemble de l'activité de l'établissement, on peut dire sans exagérer que « c'est l'affaire de tous ».

La mise en place d'une comptabilité analytique repose sur une organisation des responsabilités des différents intervenants durant la procédure (les acteurs internes et les acteurs externes).³³

³³RENARD, Jacques. (2006). *Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP (Guide méthodologique)*. Agence de Mutualisation des Universités et Établissements, Paris (AMUE). p. 26.

1.1.1. Les acteurs internes

Ils doivent être ceux qui sont au cœur de l'élaboration de la démarche dans la mesure où d'une part ce sont eux qui connaissent le mieux leur institution et où d'autre part ce seront également eux qui assureront le fonctionnement et l'exploitation de la comptabilité analytique. Il s'agit de :

Groupe de pilotage (Président Directeur général), a pour mission d'afficher son soutien à la démarche, de donner des axes de travail et de valider les choix.

Chef de projet (contrôleur de gestion ou chef du service financier), il est le garant du calendrier de la mise en place, se charge de l'organisation du travail de l'équipe projet, assure la coordination des travaux entre les membres de l'équipe projet et donne des informations nécessaires.

Equipe projet (Conseil d'administration, secrétaire général, Agent comptable et les composantes personnel) : elle définit les objectifs de la comptabilité analytique, choisit les axes servant à construire l'ossature analytique et les élabore concrètement, arrête le modèle de comptabilité analytique à déployer, veille à la déclinaison matérielle et effective de la méthode et de ses outils aux différents niveaux de l'entité.³⁴

1.1.2. Les acteurs externes

Ils sont constitués de partenaires externes et ont pour mission d'aider l'équipe projet à travers leurs expertises dans différents domaines particuliers. Ces acteurs sont indirectement impliqués dans la mise en œuvre du système de coûts, à ce titre, ils doivent être informés régulièrement durant toute la progression de cette démarche.

Il s'agit d'une assistance externe (cabinet conseil) ayant pour rôle principal d'intervenir sur le cadre méthodologique général et/ou intervient à des moments particuliers de la démarche, elle décrit également les implications des méthodes choisies et les points de vigilance à suivre en cours de mise en œuvre.³⁵

³⁴ RENARD, Jacques. (2006). p. 26. *Op.cit.*

³⁵ *Idem.*

1.2. Différentes données à collecter pour la comptabilité analytique

La comptabilité analytique se nourrit des données qu'elle collecte et trie pour procéder à une analyse de coûts. L'affinage et la synchronisation des bases de données permet alors de bénéficier d'une analyse plus précise et pertinente. Parmi ces données, on retient celles indispensables à collecter. Il s'agit :

1.2.1. Les données liées aux différentes comptabilités

En tant qu'outil d'aide à la décision, la comptabilité analytique s'appuie à la fois sur des informations spécifiques mais aussi sur les bases de données existantes dans l'entité et notamment, celles qui sont produites par les différentes comptabilités dont leur qualité constituerait un élément fondamental de la valeur et de la signification du coût qui sera calculé. Ces comptabilités sont :

- La comptabilité budgétaire de la structure : enregistrement des charges et des produits, prise en compte des amortissements et des provisions, ressources affectées, transferts entre section de fonctionnement et d'investissement, affectation du résultat.
- La comptabilité générale et patrimoniale : évaluation des encours, production immobilisée, immobilisations, suivi de l'actif (corporel/incorporel), règles de provisions et d'amortissement, dettes provisionnées pour congés à payer, modalités de valorisation des stocks.
- La comptabilité de stocks et la comptabilité-matières de la structure : flux entrants/sortants, processus de transformation de la matière, pertes, valorisation de la variation des stocks.
- La comptabilité et les états de paie et rémunération : répartition de la paie, temps de présence/absence, primes et avantages sociaux, heures supplémentaires.
- La comptabilité de liquidation : le nombre de factures liquidées par services, le nombre de mandatements.

1.2.2. Les données liées à la gestion des effectifs et de l'activité

- La gestion des personnels et des emplois : la répartition des emplois par catégories (titulaires/non-titulaires), la répartition des équivalent temps plein travaillé et de la masse salariale, la prise en compte du personnel extérieur, les formations et congé-formation, les mises à disposition, les personnels présents non rémunérés sur le budget ;
- La fréquentation : équipements, services ;
- Le journal des ventes : produits écoulés et ventes, tarifs, prestations.

1.2.3. Les données administratives et logistiques

- Le fichier de structure et l'organigramme de l'établissement ;
- Les locaux (par composantes) et les équipements : m² vétusté, réservation, interventions.³⁶

2. Les exigences de la comptabilité analytique et les difficultés à éviter

2.1. Les exigences de la comptabilité analytique

Toute conception ou établissement d'un système de calcul coûts nécessite de répondre prioritairement à certains besoins de la direction à divers niveaux tels que :

Niveau objectif : Le système sera simple si l'objectif est simplement de fixer les prix ; il devra fournir des informations détaillées s'il s'agit de mesurer l'efficacité, le contrôle, etc. Si la loi impose la mise en place du système d'établissement des coûts, il faut évidemment garder à l'esprit les exigences légales.

Points de prise de décision : Les niveaux de gestion qui ont un besoin important d'informations détermineront la quantité et le format des informations que le système de calcul des coûts devra fournir. La périodicité des différents rapports sera déterminée de la même manière.

Opérations importantes : L'établissement des coûts doit évidemment accorder une plus grande attention aux domaines qui représentent l'essentiel des dépenses. Il s'agit le plus souvent de production mais, dans de nombreux cas, la vente et la distribution représentent des dépenses plus importantes que la production ; dans ce cas, le système doit accorder plus d'attention à la vente et à la distribution.

Éléments incontrôlables : Parfois, la loi prévoit un certain nombre de plan d'action ; par exemple, le sucre doit être emballé dans de nouveaux sacs de jute. Le système des coûts ne doit pas essayer de changer cela. Parfois, les directions peuvent aussi décider d'adopter un coût particulier

³⁶ RENARD, Jacques. (2006). p. 29. *Op.cit.*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

pour diverses raisons, par exemple, acheter un article uniquement auprès d'une entreprise particulière. De toute évidence, il ne servira à rien d'essayer de modifier cela³⁷.

Les considérations essentielles qui gouverneraient l'installation d'un bon calcul des coûts dans une organisation en général sont :

- Côté exécutif : Le mémorandum et les statuts, l'organigramme, la délégation de pouvoirs, etc.
- Côté comptable : documents de comptabilité financière, derniers comptes audités, etc.
- Côté contrôle interne : les formulaires existants, les registres, le nombre de copies, etc.
- Côté technique et autres on a : La taille, la disposition et l'organisation de l'usine doivent être étudiées ; les méthodes d'achat, de réception, de stockage et de distribution des matériaux doivent être examinées et modifiées si nécessaire ; le mode de paiement des salaires devrait être étudié ; les exigences de gestion et leur attitude à l'égard de la comptabilité analytique doivent être gardées à l'esprit etc.³⁸

2.2. Les difficultés et les recommandations lors de la mise en place de la comptabilité analytique

2.2.1. Les difficultés à éviter lors de la mise en place de la comptabilité analytique

Lors de l'installation d'un système de calcul des coûts, il faut notamment éviter certaines difficultés dont :

Manque de soutien de la haute direction : Souvent, le système de comptabilité analytique est introduit sans le soutien de la haute direction dans tous les domaines fonctionnels. Même le directeur général ou le président introduit souvent un tel système sans consulter les chefs de département. Cela se traduit par l'opposition des différents responsables car ils considèrent qu'il s'agit d'une ingérence dans leurs activités.

³⁷Chakraborty, S. K. (2004). *Cost Accounting and Financial Management (For C.A. Course-1)*. New Delhi : New Age International. Consulté le 05 Août 2022, sur New Age Publishers : <https://www.books.google.dz> p. 12-13.

³⁸ *Idem*.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Résistance du personnel existant : Le personnel de comptabilité financière existant peut opposer une résistance au système de comptabilité analytique en raison du sentiment d'être déclaré excédentaire dans le cadre du nouveau système.

Non-coopération à d'autres niveaux d'organisation : Le contremaître, les superviseurs et les autres membres du personnel peuvent également être mécontents de la paperasserie supplémentaire et ne pas coopérer en fournissant les données de base qui sont absolument essentielles au succès du système.

Pénurie de personnel qualifié : Il peut y avoir une pénurie de comptables pour gérer le travail d'analyse des coûts, de contrôle des coûts et de réduction des coûts. Le travail du service d'établissement des coûts ne peut être géré qu'avec la disponibilité d'un personnel formé.

Dépenses importantes pour l'installation et la maintenance du système : La mise en place d'un service d'évaluation des coûts séparé avec du personnel pose souvent problème. En plus de l'installation, les dépenses de fonctionnement sous forme d'impression et de papeterie, de chauffage et d'éclairage, d'amortissement et d'assurance, de loyer et de tarifs doivent être encourues.

Cependant, comme nous l'avons mentionné précédemment, le système de comptabilité analytique doit être un investissement utile, c'est-à-dire que les avantages qui en découlent doivent être supérieurs à l'investissement qui y est consacré. Si cela n'est pas possible, le système doit être mis au rebut pour le moment.³⁹

2.2.2. Les suggestions nécessaires pour le système de calcul des coûts

Pour surmonter ces difficultés, on peut suggérer les points suivants :

- Avant l'installation d'un système d'établissement des coûts, il doit y avoir un engagement ferme envers le système de la part de la haute direction.
- Le personnel comptable existant devrait être convaincu de la nécessité de compléter le système de comptabilité financière existant.

³⁹ Chakraborty, S. K. (2004). p. 13-14. *Op.cit.*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

- Les employés doivent être correctement éduqués sur les avantages qui peuvent être obtenus à partir d'un tel système.
- Le personnel existant travaillant dans le service des comptes doit être correctement formé aux méthodes et techniques de calcul des coûts.
- Le système d'établissement des coûts doit être installé et exploité conformément aux exigences d'un cas spécifique, afin qu'il n'entraîne pas de coûts élevés pour l'organisation.
- Il devrait y avoir une supervision appropriée après l'installation et des efforts continus de la part du comptable des coûts pour assurer le succès du système et atteindre les objectifs souhaités.

3. Les points clés et les principes de comptabilité analytique

3.1. Les points clés de la comptabilité analytique

Les facteurs suivants doivent être pris en compte avant d'installer un système de comptabilité analytique :

Nature de l'industrie : la nature de l'entreprise, comme la fabrication, l'exploitation minière, le commerce, etc., détermine les techniques d'établissement des coûts à appliquer. De même, le type de produit fabriqué détermine également la méthode d'établissement des coûts à utiliser. En d'autres termes, il n'existe pas de technique et de méthode d'établissement des coûts universelles pouvant être appliquées universellement.

Gamme de produits : La gamme de produits fabriqués et vendus détermine également la méthode d'établissement des coûts à sélectionner. En conséquence, la gamme de produits doit être analysée en termes de taille, de modèles, de modes, de zone de marché, de concurrents et si les produits sont fabriqués selon les spécifications des clients ou pour le stockage et la vente.

Considérations techniques : les considérations techniques qui influencent l'installation des comptes de coûts sont les suivantes : Taille et disposition de l'usine, l'existence de départements de production et de service, le flux de production, la capacité des machines et degré de mécanisation, existence de laboratoires, le matériel de transport interne et de manutention, les techniques de contrôle de la production, l'inspection et essai des matériaux et des produits finis

Facteurs organisationnels : le problème de l'installation de la comptabilité analytique est parfois peu difficile dans le cas d'une entreprise existante par rapport à une nouvelle entreprise. Cependant, la configuration existante de l'organisation devrait être moins perturbée si le besoin s'en

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

faisait sentir. Afin de fixer la responsabilité des cadres, il peut être nécessaire de regrouper les départements. Les facteurs organisationnels à prendre en compte sont : La taille et le type d'organisation tels que la ligne et le personnel, l'organisation fonctionnelle et de comité, les niveaux de gestion etc.

Méthode de vente et de distribution : Les principaux facteurs à prendre en compte en ce qui concerne le processus de distribution sont les installations d'entreposage, le transport externe, les études de marché et autres mesures promotionnelles, les conditions de vente et l'approvisionnement des commandes des clients.

Aspects comptables : Les éléments à prendre en considération en matière de comptabilité sont : Nombre de documents financiers, formulaires existants, registres utilisés, et nombre d'exemplaires requis.

Domaine de contrôle à exercer : Les domaines dans lesquels le contrôle des coûts doit être exercé doivent être identifiés afin que chaque responsable puisse prendre des mesures pertinentes pour ses activités.

Rapports : Le système de comptabilisation des coûts à installer doit assurer la fréquence et la rapidité de la communication des données sur les coûts à tous les niveaux de gestion. Il convient également de souligner que la duplication des rapports doit être évitée. En outre, seules les informations pertinentes pour la gestion dans un contexte particulier doivent être communiquées.

Utilisation du traitement électronique des données : De nos jours, il est devenu courant d'utiliser des équipements de traitement électronique des données et des ordinateurs. Dans cette situation, il est essentiel de s'assurer que l'équipement répond aux besoins du système, mais pas l'inverse.

Considérations pratiques : Le système de comptabilisation des coûts à mettre en place doit être souple dans son fonctionnement et pouvoir s'adapter aux conditions changeantes. Le système doit faire l'objet d'un examen périodique afin d'y apporter les modifications nécessaires en fonction de l'évolution des affaires.⁴⁰

⁴⁰ Chakraborty, S. K. (2004). p. 14-15. Op.cit.

3.2. Principes de la comptabilité analytique

Avant toute mise en place d'un système de calcul de coûts, il est important de s'assurer du respect de certains principes :

Principe d'exactitude : les comptes de coûts doivent être exacts et corrects, sinon ils se révéleront trompeurs.

Principe d'équité : L'affectation des dépenses indirectes à une catégorie particulière de production, de service ou d'emploi doit être juste et équitable.

Principe de simplicité : Comme les comptables analytiques sont très analytiques, il y a une tendance à la complexité. L'élaboration doit être scrupuleusement évitée et il faut veiller à les garder aussi simples que possible. Il convient à cet égard de choisir avec soin l'unité de coût, c'est-à-dire la quantité pour laquelle le coût sera calculé, par exemple une tonne d'acier, un kg de fil etc.

Principe d'élasticité : Le système de comptabilisation des coûts doit être élastique et capable de s'adapter à des circonstances modifiées.

Principe de comparabilité : Les registres doivent être conservés de manière à ce que le résultat d'une période puisse être comparé aux résultats de toute autre période. Les archives du passé doivent servir de guide pour l'avenir.

Principe de rapidité : L'enregistrement rapide des chiffres pertinents sous forme analytique est la condition sine qua non de l'établissement des coûts. Des dispositions devraient être prises pour que les différents départements fournissent rapidement les dossiers relatifs aux matières premières, aux magasins, à la main-d'œuvre, etc., et les données ainsi obtenues soient rapidement analysées et enregistrées.

Principe de respect des instructions : Le personnel chargé de l'évaluation des coûts doit respecter scrupuleusement les instructions qui lui sont données.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Principe d'uniformité : La pratique consistant à adopter des coûts uniformes facilite la comparaison à l'intérieur de l'entreprise et aussi entre diverses entreprises appartenant au même secteur d'activité.⁴¹

Après avoir vu les conditions préalables pour la mise en place de la comptabilité analytique, nous allons dans la section suivante appréhender les différents choix de la méthode d'évaluation des coûts.

⁴¹Chakraborty, S. K. (2004). p. 16. *Op.cit.*

Section 3: Choix de la méthode du calcul des coûts

Après avoir étudié le concept de comptabilité analytique et les conditions nécessaires pour sa mise en place dans les sections précédentes, il serait fondamental pour nous à travers cette présente section de décrire rationnellement les différentes méthodes de calcul de coûts, et comment chacune d'entre elles peut être appréhendée comme un processus séquentiel de décision.

En effet, projeter de mettre en œuvre un système comptabilité analytique sans savoir quelle méthode choisir est utopique sinon irréalisable, à ce titre cette section est divisée en trois parties : D'abord nous allons parler des différentes méthodes traditionnelles de calcul des coûts y compris (les coûts complets, les coûts partiels et les coûts standards ou préétablis), ensuite faire allusion à de nouvelles techniques de calcul de coûts notamment la comptabilité à base d'activité, le coût cible et la théorie du coût caché.

1. Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts

Les méthodes traditionnelles de calcul de coûts se composent de : la méthode des coûts complets, la méthode des coûts standards et la méthode des coûts partiels.

1.1. La méthode des coûts complets

Le coût complet est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité analytique. Cette méthode de comptabilité analytique repose sur le principe que l'analyse des charges se fait globalement c'est-à-dire, la méthode des coûts complets prend en compte complètement des charges directes et des charges indirectes de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les secondes, dans des « centres d'analyse ». L'intérêt de coût complet est :

- *D'analyser, par produit ou pour l'ensemble de l'activité, les conditions d'exploitation de l'entreprise et d'expliquer par comparaison au prix de vente, le résultat.*
- *De comparer les coûts d'une période à ceux d'une autre période ou à des coûts préétablis.*
- *De comparer des entreprises relevant de la même branche d'activité.*
- *D'établir des évaluations utiles pour la comptabilité générale (par exemple, évaluation des stocks constatés à la clôture de l'exercice)*

- *Il peut aussi être pris en compte, avec d'autres paramètres (prix psychologique, prix du marché) pour la détermination du prix de vente.* ⁴²

Malgré les imperfections (qui seront traitées après), la méthode de coût complet reste encore solidement utilisée dans les entreprises et la compréhension de ses principes est donc nécessaire.

1.1.1. La démarche de calcul de coût complet

Les étapes de calcul des coûts à l'aide de la méthode de coût complet comprennent :

1.1.1.1. Le traitement de charge de la comptabilité analytique

Les charges prises en compte pour le calcul des coûts dans la comptabilité analytique ne sont pas exactement les charges enregistrées en comptabilité générale, on distingue :

Les charges incorporables : Ce sont les charges de la comptabilité générale que la comptabilité analytique prend en considération dans le calcul de coût de revient. Ces charges peuvent être corrigées afin de se rapprocher le plus possible de la réalité. En effet, la comptabilité générale relève de critères juridiques ou fiscaux (dotations aux amortissements, dotations aux provisions). Pour des raisons économiques, la comptabilité analytique va incorporer une partie de ces charges. ⁴³
Par exemple : les amortissements

Les charges non incorporables qui constituent l'ensemble des charges de la comptabilité générale écartées du calcul des coûts de la comptabilité analytique, car elles ne concernent pas les conditions normales et courantes de fonctionnement de l'exercice de l'entreprise.

Il s'agit essentiellement les charges exceptionnelles en général (amendes, les rappels d'impôts, dons etc.), les amortissements des frais d'établissement et l'excédent de l'amortissement dégressif. ⁴⁴

⁴² Doriath, B., Lozato, M., Mendes, P., & Nicolle, P. (2010). *Comptabilité et gestion des organisations (7^e e.d.)*. Paris. Dunod. p.261.

⁴³ Makhlouf, F. (2018). p.30. *Op.cit.*

⁴⁴ MELYON, Gérard. (2004). p. 14. *Op.cit.*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Les charges/ éléments supplétifs : 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, deux catégories de charges supplétives sont en général retenues par la comptabilité analytique, Ce sont la rémunération des capitaux propres et la rémunération de l'exploitant.

Les charges de substitution : Certaines charges seront incorporées dans les coûts, mais pour un montant différent de celui en comptabilité générale. Ces charges, qualifiées de charges de substitution, concernant les amortissements, les provisions, les consommations de matières et la pratique de l'abonnement.

Les charges incorporées dans le coût nous permettent de calculer les charges de la comptabilité analytique.

Charges de la comptabilité analytique = Charges de la comptabilité générale – charges non incorporables +/- différences d'incorporation (charges de substitution) + charges supplétives.

1.1.1.2. Distinction des charges directes et des charges indirectes

Les charges directes ne concernent qu'un seul coût. Elle est directement liée à un stade d'exploitation (achat, production ou distribution) et à un produit donné (ou une matière). Il est possible d'affecter les charges directes « immédiatement » c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé. Exemple : Matières premières consommées dans la fabrication d'un produit

Les charges indirectes concernent à la fois plusieurs coûts, ou plusieurs coûts de revient (produits). Contrairement aux charges directes, les charges indirectes ne peuvent être affectées directement aux coûts. Elles nécessitent un calcul intermédiaire d'abord pour être imputées au coût d'un produit déterminé. Exemple : Les charges de location des locaux

1.1.1.3. Le centre d'analyse des charges indirectes

(MAKHLOUF, 2018) indique que : « *Les centres d'analyse sont des compartiments dans lesquels sont groupés les éléments de charges indirectes. En théorie, le découpage en centres*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

d'analyse est indépendant de l'organisation de l'entreprise. En pratique, il correspond à une division réelle de l'entreprise liée à une responsabilité afin d'en faire un élément de contrôle de gestion »⁴⁵

Les centres d'analyse peuvent être classés dans les deux centres ; ce sont les centres principaux et les centres auxiliaires.

Les centres principaux constitués des sections dont les charges peuvent être aisément imputées aux coûts, car leur unité d'œuvre est fonction des quantités achetées, produites ou vendues. Il s'agit du centre d'approvisionnement, de production et de distribution.

Les centres auxiliaires n'ont pas le lien direct avec la réalisation de l'objet de l'entreprise. Ces centres correspondent aux services travaillant pour l'ensemble de l'entreprise ; leur activité sert à d'autres centres principaux ou auxiliaires et il n'existe pas de relation évidente entre l'unité œuvre et les quantités achetées, produites ou vendues. Ils peuvent être : le centre de gestion du personnel, le centre de gestion des moyens et le centre de gestion des prestations connexes etc.

La mise en œuvre des centres d'analyse peut se faire grâce à la répartition primaire (l'attribution des charges indirectes aux centres principaux ou auxiliaires) et la répartition secondaire (la répartition de prestations des centres auxiliaires aux centres principaux) ; et cette deuxième répartition se distingue en deux cas : transferts en escaliers et transferts croisés.

- Les transferts en escalier disposent que lors du reversement des charges dans les sections principales, une section auxiliaire peut fournir des prestations à une autre section auxiliaire sans que cela ne soit réciproque.
- Avec les transferts croisés plusieurs centres auxiliaires consomment réciproquement des unités d'œuvre les uns des autres.

Une fois la répartition secondaire effectuée, on peut alors envisager d'imputer les coûts des centres sur les produits (ou services) fabriqués. Cette opération est réalisée sur la base de coefficients appelés « unités d'œuvre » ou « taux de frais » selon la nature des centres. L'unité d'œuvre doit être impérativement choisie en fonction du lien étroit qui caractérise l'activité de l'atelier et la fabrication

⁴⁵Makhlouf, F. (2018). p.34. *Op.cit.*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

d'un produit. Les unités d'œuvre les plus couramment utilisées sont les quantités achetées pour le centre approvisionnement, les quantités produites pour le centre production etc.

Le coût d'une unité d'œuvre : Il est déterminé de la façon suivante :

$$\text{Coût d'une unité d'œuvre} = \frac{\text{Coût du centre d'analyse}}{\text{nombre d'unités d'oeuvre}}$$

Lorsque l'unité est monétaire, on parle de taux de frais

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{coût du centre d'analyse}}{\text{assiette de répartition en DA}}$$

1.1.1.4. Calcul des coûts selon le modèle hiérarchique

Les coûts peuvent être calculés à l'aide du modèle hiérarchique. Ce modèle pour les entreprises industrielles se décompose en trois étapes. Ce sont le coût d'achat, le coût de production et le coût de revient. Pour les entreprises commerciales, l'étape du coût de production est exclue. Cette distinction est utile, car certaines entreprises ont une activité de production (industrielle) et une autre activité de revente en l'état (commerciale).

Coût d'achat est l'ensemble des charges engagées dès l'achat des marchandises ou matières premières jusqu'à leur mise en stock.

Pour l'entreprise commerciale, le coût d'achat = Prix d'achat des marchandises + charges directes + charges indirectes d'approvisionnement

Pour l'entreprise industrielle, le cout d'achat = Prix d'achat des matières premières et fournitures + charges directes + charges indirectes d'approvisionnement

Sachant que le prix d'achat est égal au prix hors TVA, net des rabais, remises, et ristournes, et des escomptes de règlement.

Coût de production : c'est un coût obtenu après des opérations de transformation pour un produit, ou d'exécution pour un service. Autrement dit, le coût de production comprend le coût d'achat des matières premières utilisées auquel on ajoute les charges directes de production et les charges indirectes de production.

Coût de production = cout d'achat des matières premières consommées + charges directes de production + charges indirectes de production

Coût de revient : « *Le coût de revient représente l'ensemble des coûts supportés durant le cycle d'exploitation jusqu'au stade final* »⁴⁶. Autrement dit, le coût de revient correspond à l'ensemble des charges supportées par l'entreprise jusqu'à la livraison au client.

Pour l'entreprise commerciale, le coût de revient = coût d'achat de marchandises vendues + charges directes de distribution + charges indirectes de distribution

Pour l'entreprise industrielle, le coût de revient = coût de production de produits finis vendus + Charges directes de distribution + charges indirectes de distribution

1.1.1.5. Calcul, analyse des résultats analytiques et valorisation des stocks

1.1.1.5.1. Calcul et analyse des résultats analytiques

Un résultat analytique peut être calculé par produit, par marchandise, par service ou par activité. Il s'obtient par différence entre le prix de vente et le coût de revient ;

Résultat analytique = Chiffre d'affaires – Coût de revient

(GRANDGUILLOT & GRANDGUILLOT, 2014) stipulent que : « *Le résultat analytique permet d'apprécier sa rentabilité dans le temps, et de prendre les décisions nécessaires (révision des prix de vente, amélioration des conditions d'exploitation). Néanmoins, cette analyse doit être complétée par celle du prix du marché, de la demande et de la concurrence afin d'effectuer des choix pertinents.* »⁴⁷

1.1.1.5.2. Valorisation des stocks

Le cout d'achat ou le cout de production subissent souvent des variations au cours d'une période donnée, ce qui pose le problème de l'évaluation des coûts de sorties de stocks. Ainsi, les

⁴⁶ Makhlouf, F. (2018). p.62. Op.cit.

⁴⁷ Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2011). *La comptabilité de Gestion (11eme édition)*. Paris, France. Gualino Lextenso éditions. p. 54

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

entrées en stock sont évaluées au cout d'achat ou au cout de production, et l'entreprise a le choix entre plusieurs méthodes pour valoriser les sorties dont principalement celles présentées ci-après.

- Le Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) après chaque entrée

Principe : On calcule un coût moyen pondéré après chaque entrée et, entre deux entrées, toutes les sorties sont évaluées au dernier coût moyen calculé.

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Valeur du stock avant l'entrée(ou précédent)} + \text{Valeur de l'entrée (achat ou production)}}{\text{Quantité en stock avant l'entrée} + \text{Quantité entrée (achat ou production)}}$$

Critique : Cette méthode suit l'évolution des prix et de coût de très près et a l'avantage de répartir les calculs tout au long de la période de calcul.

- Le Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) en fin de période (ou de période)

Principe : Le coût unitaire d'entrée du stock à la date de l'inventaire est égal à la moyenne des derniers coûts unitaires d'entrée observée sur la " durée moyenne d'écoulement " dudit stock ; cette moyenne des derniers coûts étant pondérée par les quantités entrées.

$$\text{CUMP en fin de période} = \frac{\text{Valeur des stocks initial} + \text{Valeur des achats ou production}}{\text{Quantité des stock initial} + \text{Quantités de Stock (achat ou production)}}$$

Critique : Il faut attendre jusqu'à la fin de l'année pour savoir la valeur du stock final.

- Premier Entré, Premier Sorti ou First In First Out (FIFO)

Principe : selon cette méthode également appelée FIFO, chaque lot entré est fictivement individualisé. Les sorties sont ensuite valorisées en épuisant les lots en stock du plus ancien au plus récent.

Critique : Elle conduit à valoriser les sorties à des coûts qui peuvent être anciens et à valoriser les stocks finals à des coûts récents.

- Dernier Entré, Premier Sorti ou Last In First Out (LIFO)

Principe : Chaque entrée constitue un lot. Les sorties sont évaluées au prix de l'article le plus récent des stocks. Il faut épuiser le nouveau lot avant d'entamer l'ancien.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Critique : Elle ne permet pas de donner une valeur exacte des actifs restant en stock puisqu'elle résulte en une valorisation de l'inventaire. De plus, en retirant systématiquement les produits récents, l'entreprise finira uniquement avec de vieux produits ou des produits obsolètes. Le stock final risque de voir le nombre de ruptures de stock garantir si les stocks de matières premières viennent à périmer.

(GOUJET et al, 2007), désignent que : « *Pour l'évaluation des stocks en comptabilité financière et sur le plan fiscal, seules sont autorisées les méthodes du premier entré-premier sorti (LIFO) et du coût moyen pondéré. Mais en comptabilité analytique, on peut justifier l'utilisation d'une autre méthode que l'on considère plus proche de la réalité économique. En particulier, la méthode dernière entré-premier sorti (LIFO) intègre dans les coûts des valeurs plus proches des prix actuels, et peut donc s'avérer plus pertinente en période de fortes variations de prix.* »⁴⁸

1.2. La méthode de coûts partiels

(MAKHLOUF, 2018) montre que : « *Les coûts partiels n'incluent pas toutes les charges contrairement aux coûts complets qui incluent toutes les charges, c'est-à-dire les coûts partiels ne prennent pas en compte la totalité des charges.* »⁴⁹

On peut simplement dire que la technique des coûts partiels est composée de différentes méthodes comme la méthode de coût variable, la méthode de coût spécifique etc.

1.2.1. La méthode des coûts variables ou direct costing

1.2.1.1. Définition de la méthode du direct costing

Cette méthode est également connue sous le nom de « Direct costing ». Le coût variable est constitué des seules charges variables. Les coûts variables sont aussi un ensemble des charges variables directes et indirectes. Ils sont répartis entre les produits pour la détermination du résultat. La formule de coûts variables est :

$$\text{Coûts variables} = \text{Ensemble des charges directes} + \text{Ensemble de charges indirectes}$$

⁴⁸ Goujet, C., Raulet, C., & Raulet, C. (2007). *Comptabilité de Gestion (7^{ème} édition)*. Paris. Dunod. p.64.

⁴⁹ Makhoulouf, F. (2018). p.92. *op.cit.*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Sachant que la marge sur coût variable est un indicateur de gestion qui mesure les performances d'un produit. Elle est définie par la relation suivante :

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{Chiffres d'affaires} - \text{Coûts variables}$$

Elle exprime ce qui reste du chiffre d'affaires à l'entreprise après avoir pris en compte l'ensemble de ses charges variables. La marge sur coût variable permet de couvrir les charges fixes et, si elle est suffisante, de dégager un bénéfice. Le coefficient, ou le taux de marge sur cout variable (TMCV) exprime la marge sur cout variable par unité monétaire du chiffre d'affaires.

$$\text{TMCV} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires hors taxes}} \times 100$$

Il permet aussi de calculer la marge sur cout variable unitaire (MCVU).

Alors le résultat courant est calculé après avoir diminué les coûts fixes de la marge sur coûts variables.

$$\text{Résultat courant} = \text{Marge sur coûts variables} - \text{Coûts fixes.}$$

Sachant que les coûts fixes ne sont pas réparties par produit ou par activité ; elles sont traitées globalement au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

Ci-dessous le tableau représentant la méthode des coûts partiels (coûts variables simples).

Tableau N° 9 : La méthode des coûts variables simples

	A	B	C	Total
Chiffre d'affaires				
Coût variable				
D'approvisionnement				
De production				
De distribution				
Marge sur coût variable				
	Charges fixes (communes)			
	Résultat			

Source : Etablit par nous même à partir des documents consultés.

1.2.1.2. L'intérêt de la méthode des coûts variables

Elle permet de mesurer la performance du produit et indique aux managers la décision à prendre quant au développement du produit ou sa suppression : quand la marge sur coût variable est négative, le produit est supprimé. Le produit est développé quand la marge sur coût variable est largement positive et contribue à la couverture des charges fixes.

Elle permet de mesurer l'apport de chaque produit à la couverture des charges fixes.

Elle permet de juger de la performance des responsables en fonction de la marge dégagée par leur secteur.

1.2.2. Le coût spécifique ou méthode du coût variable évolué

1.2.2.1. Définition des coûts spécifiques

La méthode des coûts spécifiques, encore appelée méthode des coûts variables évolués, distingue les charges selon deux critères : variable ou fixes, directes et indirectes. Elle permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts spécifiques par produit ou par activité. La méthode des coûts spécifiques permet d'affiner la méthode des coûts variables. La formule de coût spécifique est présentée comme suit :

$$\text{Coûts spécifiques} = \text{Charges variables (directes et indirectes)} + \text{Charges fixes directes}$$

Le coût spécifique exclue les charges fixes indirectes qui sont des charges communes qu'on ne répartit pas par produit. Les charges fixes indirectes, sont traitées globalement pour déterminer le résultat.

Sachant que la marge sur coût spécifique est calculée par la différence entre le chiffre d'affaires et les coûts spécifiques.

Le tableau ci-dessous illustre la méthode des coûts spécifiques ou la méthode des coûts variables évolués.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Tableau N° 10 : Méthode des coûts spécifiques

	A	B	C	Total
Chiffre d'affaires				
Coût variable D'approvisionnement De production De distribution				
Marge sur coût variable				
Charges fixes directes				
Marge sur coût spécifique				
	Charges fixes indirectes			
	Résultat			

Source : Etablit par nous même à partir des documents consultés

1.2.2.2. L'intérêt des coûts spécifiques

Il constitue un outil d'aide à la décision.

Il permet d'ajouter au coût variable d'un produit (d'une activité) des charges fixes dont l'incorporation est sans équivoque. Il est donc plus complet que le coût variable. Il n'intègre pas les charges fixes indirectes dont l'affectation, dans la méthode du coût complet, peut entraîner des biais.

Il permet de prendre des décisions de gestion : Si la marge sur coût spécifique > 0 : maintien du produit ou de l'activité ; développement des produits qui contribuent le plus à la rentabilité globale de l'entreprise ; et si marge sur coût spécifique < 0 : recherche de réduction des coûts ; abandon du produit ou de l'activité.

Il permet de mettre en évidence la participation du produit à couvrir les charges fixes indirectes communes.

Il permet de mettre en évidence l'incidence des charges fixes indirectes sur le résultat. ⁵⁰

⁵⁰ Doriath, B., Lozato, M., Mendes, P., & Nicolle, P. (2010). p.288. *op.cit.*

1.2.3. Les indicateurs d'analyse des résultats

Ils comprennent : le seuil de rentabilité, le point mort, la marge et l'indice de sécurité, l'indice de prélèvement et le levier d'exploitation.

1.2.3.1. Seuil de rentabilité

(MAKHLOUF, 2018) définit « le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires ou le niveau d'activité que l'entreprise doit réaliser pour couvrir l'intégralité de ses charges (variables et fixes). Lorsque le seuil de rentabilité est atteint, l'entreprise ne dégage ni bénéfice ni perte. A ce moment aussi, la marge sur coût variable finance exactement le montant des charges fixes ». ⁵¹

- Le calcul de seuil de rentabilité (seuil de rentabilité en valeur) : le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur coût variable est égale aux coûts fixes ; d'où la formule

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Coût fixe}}{\frac{\text{Marge sur coûts variables}}{\text{Chiffre d'affaires}}} \times 100$$

- Le seuil de rentabilité en quantité (SRQ) : il représente le nombre de produits vendus qui couvre l'ensemble des charges et dégage un résultat nul.

$$\text{SRQ} = \frac{\text{Seuil de rentabilité}}{\text{Prix de vente hors taxes d'un produit}}$$

1.2.3.2. Point Mort

Le point mort est la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. Plus cette date est proche de celle de la fin de l'exercice, plus l'entreprise est fragile et plus la période d'activité rentable est courte.

$$\text{Point mort (en jours)} = \frac{\text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffres d'affaires Hors Taxes}} \times 360 \text{ jours}$$

1.2.3.3. La marge et l'indice de sécurité

⁵¹ Makhlouf, F. (2018). p.97. op.cit.

1.2.3.3.1. La marge de sécurité

Lorsque le chiffre d'affaires est supérieur au seuil de rentabilité, l'entreprise peut calculer une marge de sécurité, qui représente le chiffre d'affaires pouvant encore diminuer avant l'enregistrement d'une perte (Makhlouf, 2018, page 107).

$$\text{Marge de sécurité} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Seuil de rentabilité}$$

1.2.3.3.2. L'indice de sécurité

Il indique la baisse que l'entreprise peut supporter avant d'enregistrer une perte (Makhlouf, 2018, page 107). Autrement dit, l'indice de sécurité indique la baisse possible du chiffre d'affaires HT sans entraîner de perte. Plus l'indice de sécurité est faible, plus le risque d'exploitation est élevé et inversement.

$$\text{Indice de sécurité} = \frac{\text{Marge de sécurité}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

1.2.3.3.3. L'indice de prélèvement

Il mesure l'importance (en pourcentage) du chiffre d'affaires à réaliser par l'entreprise pour couvrir ses charges fixes.

$$\text{Indice de prélèvement} = \frac{\text{Charges Fixes}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

Plus l'indice de prélèvement est élevé, plus difficilement l'entreprise peut atteindre son seuil de rentabilité.

1.2.3.3.4. Le levier d'exploitation

Le levier d'exploitation ou levier opérationnel représente l'élasticité du résultat d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires. Sa formule est la suivante :

$$\text{Coefficient de levier d'exploitation} = \frac{\frac{\Delta \text{Résultat d'exploitation}}{\text{Résultat d'exploitation}}}{\frac{\Delta \text{Chiffre d'affaires}}{\text{Chiffre d'affaire}}}$$

Sachant que :

$$\text{La variation du résultat d'exploitation } (\Delta \text{ RE}) = \Delta \text{ Chiffre d'affaires} \times \text{TMCV}$$

Si le taux de marge sur coût variable et les charges fixes sont constants, le calcul de coefficient de levier d'exploitation peut être également obtenu à partir de la marge sur coût variable et du résultat d'exploitation :

$$\text{Coefficient de levier d'exploitation} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Résultat d'exploitation}}$$

Le levier d'exploitation permet d'apprécier :

- La performance économique dans le cas d'un accroissement du chiffre d'affaires
- Le risque économique dans le cas d'une diminution du chiffre d'affaires

Plus les charges fixes sont importantes, plus le levier d'exploitation est élevé et plus le risque d'exploitation est grand.

1.3. Les coûts préétablis

Les dirigeants d'entreprises ont besoin d'un large éventail d'informations et de références afin de préparer l'avenir, d'anticiper les erreurs afin de les éviter ou de les corriger dès qu'elles sont commises.

Les autres méthodes de calcul des coûts telles que les coûts complets et les coûts partiels permettant de déterminer les coûts après la réalisation des activités de l'entreprise ne suffiraient pas à l'entreprise pour contrôler et réduire ses coûts. Il est donc conseillé aux entreprises de prévoir les dépenses futures et les quantités à produire afin de contrôler et de réduire les coûts. Cela nous amène à la méthode de coûts préétablis.

Les coûts préétablis sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations. Une fois déterminés, les coûts préétablis deviennent une référence pour servir de normes, d'objectifs, de prévisions.

Le coût préétabli déterminé est ensuite comparé au coût réel ou coût constaté. Les différences ou écarts ainsi mis en évidence sont analysés à des fins d'amélioration du pilotage de l'entreprise.

1.3.1. Les objectifs de la méthode des coûts préétablis

- *Fixer des coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une production normale.*
- *Mesurer les écarts entre les coûts constatés et les coûts préétablis.*
- *Analyser l'origine des écarts afin de prendre des mesures correctives si nécessaire.⁵²*

1.3.2. Typologie des coûts préétablis

Les coûts préétablis sont généralement classés en trois catégories. Ils sont le coût standard, le coût prévisionnel et le coût budgété.

Coût prévisionnel : C'est une simple prévision établie, soit à partir du coût de l'année précédente, corrigé par l'évolution constatée des prix, soit d'une évaluation effectuée sur la base d'informations prises sur le marché de l'entreprise.

Coût budgété : il est déterminé dans le cadre de l'élaboration budgétaire. Les budgets sont, en règle générale, élaborés sur la base de ceux des années précédentes. Le risque est grand de reproduire les mêmes erreurs d'une année sur l'autre et d'instaurer une véritable sclérose, rendant inopérante l'évaluation prévisionnelle des coûts.

Coût standard : il repose sur la décomposition théorique du produit en un certain nombre des composants, dont on détermine la quantité nécessaire à consommer. S'il s'agit, par exemple, de matières premières, on définit un standard technique, c'est-à-dire la quantité de matières nécessaires à la fabrication d'une unité du produit. On valorise ensuite la quantité déterminée à un certain coût ou au prix du marché.

1.3.3. Calcul de coûts préétablis

Comme les coûts de production réels, les coûts préétablis sont composés des éléments suivants : matières, main-d'œuvre, centres.

⁵² Makhlouf, F. (2018). p.154. *op.cit.*

Matières = Coût unitaire préétabli × Quantités préétablies

Main d'œuvre = Taux horaire préétabli × Nombre d'heures préétabli (Temps préétablis)

Autres charges (centres) = Coût de l'unité d'œuvre préétabli × Nombre d'unités d'œuvre préétabli

Sachant que les matières et les mains d'œuvres constituent les charges directes tandis que les centres représentent les charges indirectes.

D'une manière générale, pour chaque élément (matières, main d'œuvre, centres), le coût préétabli = Coût unitaire préétabli × Quantité préétablie

1.3.4. L'élaboration de coûts préétablis

Les coûts préétablis des matières incorporées dans les produits ou matières et de la main d'œuvre sont généralement des coûts standards établis à partir d'une étude très détaillée du processus de production. Leur détermination se fait en deux temps :

Établissement de standards techniques qui définissent les quantités de matières et de main-d'œuvre nécessaires pour exécuter une unité de la fabrication à entreprendre.

Établissement des coûts unitaires à appliquer aux quantités standards. Les standards techniques sont définis par le bureau des méthodes ou, à défaut, par un ingénieur ou un organisateur. Les coûts unitaires standards sont établis par le service des achats ou la comptabilité

1.3.4.1. Les coûts préétablis des matières premières

Les coûts préétablis des matières sont déterminés par le produit de quantités préétablies et le coût unitaire préétabli, ce qui nécessite de déterminer : Les quantités physiques prévisionnelles de matières à intégrer dans les éléments de coûts et les coûts unitaires préétablis, qui sont généralement difficile à prévoir du fait l'évolution des prix.

Coûts préétablis/ standard sur matières= quantité standard × prix standard

1.3.4.2. Les coûts préétablis de main d'œuvre

Ceci est établi par l'étude du travail consistant à :

- Étudier la séquence des opérations de fabrication,
- Tenir compte de la qualification (aptitudes et compétences) du travailleur,
- Étudier les mouvements de chaque opération,
- Étudier le temps nécessaire (théoriquement) à chaque opération.

$$\text{Coûts standards} = \text{coût standard de l'heure} \times \text{temps standard}$$

1.3.4.3. Les coûts préétablis des unités d'œuvre

Du fait que les coûts des centres de travail contiennent des charges fixes et des charges variables, la détermination des coûts pose un problème spécifique. Le coût préétabli des unités d'œuvre (ou taux préétabli de frais) résulte de la détermination préalable et faite de façon prévisionnelle d'un budget standard des charges du centre de travail considéré défini conjointement par ; la production normale à obtenir dans ce centre exprimé en quantités produites.

L'activité normale à fournir pour obtenir cette production exprimée en nombre d'unités d'œuvre (ou en valeur de l'assiette de frais).

1.3.4.3.1. Le budget standard (ou normal)

(GRANDQUILLOT & GRANDQUILLOT, 2011) stipule que : « *Le budget standard des centres d'analyse permet de calculer pour chaque centre un coût préétabli d'unité d'œuvre à partir d'une quantité standard d'unités d'œuvre ou d'une valeur de l'assiette de frais (activité normale du centre) pour une production normale* ». ⁵³

Le coût unitaire préétabli de l'unité d'œuvre est alors égal à :

$$\text{CPUO} = \frac{\text{Budget Standard du Centre d'analyse}}{\text{Activité Normale (nombre d'unités d'oeuvre)}}$$

⁵³ Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2011). *La comptabilité de Gestion (11eme édition)*. Gualino Lextenso éditions. Paris, France. p.181. Op.cit.

1.3.4.3.2. Le budget flexible

(Grandguillot & Grandguillot, 2014) définit le budget flexible comme « *un budget standard des charges indirectes calculé en fonction de plusieurs niveaux d'activité possibles. Son objectif est d'adapter rapidement les prévisions aux variations d'activité* »⁵⁴.

L'équation du budget flexible est de la forme : $f(x) = ax + b$

Sachant que, a : Coût variable unitaire préétabli ; x : Niveau d'activité ; b : Total des charges fixes. Alors le coût standard d'unité d'œuvre pour chaque niveau d'activité est : $CSUO = a + \frac{b}{x}$

- **Le coût préétabli de la production**

Après avoir calculé le coût préétabli d'un produit, il est important de déterminer le coût préétabli en fonction du volume de production. Il y a lieu de distinguer :

Coût préétabli de la production prévue = Coût préétabli unitaire d'un produit × Volume de production prévu

Au

Coût préétabli de la production réelle = Coût préétabli unitaire d'un produit × Volume de production réel

La différence entre les deux nous permet de mettre en évidence un écart sur volume de production.

- **Le problème des en-cours**

Lorsque l'entreprise constate des en-cours de début de période et de fin de période, il est nécessaire de suivre la démarche suivante pour obtenir la production constatée de la période, à savoir :

⁵⁴ Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2014). *L'essentiel de la comptabilité de Gestion (6eme édition)*. Gualino Lextenso éditions. Paris, France. p.107.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Déterminer le degré d'avancement des en-cours ;

Calculer le nombre d'équivalents terminés soit globalement, soit pour chaque facteur de production dont la formule est la suivante :

$$\text{Nombre d'équivalents terminés} = \text{Nombre d'en-cours} \times \text{Degré d'avancement}$$

Evaluer la production constatée de la période qui peut être exprimée comme suite :

$$\text{Production constatée de la période} = \text{Nombre d'unités terminées au cours de la période « N »} \\ \text{et entrées en stock} + \text{Nombre d'équivalents terminés fin de période « N »} - \text{Nombre} \\ \text{d'équivalents terminés début de période « N »}$$

- **Le calcul et l'analyse des écarts**

Un écart est défini comme la différence entre une donnée de référence (standard) et une donnée constatée (réel).

$$\text{Ecart} = \text{Réel} - \text{Prévu (Standard)}$$

$$\text{Ecart de résultat} = \text{Ecart de marge} + \text{Ecart sur coûts}$$

Sachant que l'écart peut être favorable ou bien défavorable après le calcul.

- **Ecart sur marge**

La marge est la différence entre les chiffres d'affaires et le coût préétabli.

$$\text{Marge} = \text{Chiffres d'affaires} - \text{Coût préétabli}$$

La référence au coût préétabli est liée à la volonté d'isoler les effets liés aux ventes (écart sur marge) des effets liés aux coûts (écarts sur coûts)

$$\text{Ecart de marge} = \text{Marge réelle} - \text{Marge prévue} ; \text{ sachant que}$$

$$\text{Marge réelle} = \text{Marge unitaire réelle (mr)} \times \text{Quantités réelle (Qr)}$$

$$\text{Marge prévue} = \text{Marge unitaire prévue (mp)} \times \text{Quantité prévue (Qp)}$$

Sachant que :

Marge unitaire réelle = prix réel – coût préétabli unitaire

Marge unitaire prévue = prix prévu – coût préétabli unitaire

Lorsque l'écart sur marge est positif, c'est-à-dire la marge réelle est supérieure à la marge prévue, il traduit une situation favorable pour l'entreprise. Mais lorsqu'il est négatif, c'est-à-dire la marge réelle est inférieure à la marge prévue, il traduit une situation défavorable pour l'entreprise.

- **Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts**

(GRANDGUILLOT & GRANDGUILLOT, 2014) stipulent que : « *les coûts préétablis sont les coûts estimés par l'entreprise en utilisant principalement des standards. Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts consistent à comparer les coûts réels aux coûts préétablis pour mettre en évidence les écarts significatifs, à rechercher les causes de ces écarts, à mettre en œuvre des actions correctives afin d'apprécier et d'améliorer les performances internes de l'entreprise* ». ⁵⁵

L'écart sur coût = Coût réel – Coût préétabli ;

Lorsque l'écart sur coûts est positif (Coût réel > Coût préétabli), il traduit une situation négative (défavorable) pour l'entreprise.

Lorsque l'écart sur coût est négatif (Coût réel < Coût préétabli), il traduit une situation positive (favorable) pour l'entreprise.

L'écart sur coûts peut être constitué par l'écart sur charges directes (matières et main d'œuvre) et écart sur charges indirectes (centres d'analyse).

⁵⁵ Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2014). p.111.Op.cit.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

- **Les écarts sur charges directes**

Comme déjà mentionné, les charges directes contiennent à la fois les charges de matières et les charges de la main d'œuvre directe. Nous verrons l'écart sur les matières et l'écart sur la main d'œuvre directe

- **Les écarts sur matières premières**

Cet écart est calculé à partir de la différence de coût réel sur matières (CR) et le coût préétabli des matières (CP).

$$\text{Ecart sur matières} = \text{Coût réel sur matières (CR)} - \text{Coût préétabli de matières (CP)}$$

Sachant que : Le coût réel sur matières est déterminé en multipliant la quantité réelle (Qr) par le prix réel (Pr).

$$\text{Coût réel sur matières} = \text{Quantité réelle (Qr)} \times \text{Prix réel (Pr)}$$

Alors que le coût préétabli de matières est déterminé en multipliant la quantité préétablie (Qp) par le prix préétabli (Pp)

$$\text{Le coût préétabli de matières} = \text{Quantité préétablie (Qp)} \times \text{prix préétabli (Pp)}$$

A l'aide de la décomposition de la formule pour les écarts sur matières, on peut en déduire une autre formule comme suite :

$$\text{Ecart sur matières} = (\text{Qr} \times \text{Pr}) - (\text{Qp} \times \text{Pp})$$

A partir de cette formule présentée pour l'écart sur matières, on peut trouver deux sous-écarts qui sont l'écart sur prix et l'écart sur quantité.

$$\text{Ecart} = \text{Ecart sur prix} + \text{Ecart sur quantité}$$

L'écart sur prix (Ep) est trouvé par la différence entre le prix réel (Pr) et le prix préétabli (Pp) en multipliant par la quantité réelle (Qr)

$$\text{Ep} = (\text{Pr} - \text{Pp}) \times \text{Qr}$$

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Si $Pr > Pp$ on aura un écart défavorable, et si $Pr < Pp$, on aura un écart favorable

L'écart sur quantité (Eq) est déterminé par la différence entre la quantité réelle (Qr) et la quantité préétablie (Qp) en multipliant par le prix préétabli (Pp).

$$Eq = (Qr - Qp) \times Pp$$

Si $Qr > Qp$ on aura un écart défavorable, et si $Qr < Qp$, on aura un écart favorable.

- **Ecart sur main d'œuvre directe**

L'écart sur main d'œuvre directe est déterminé par la différence entre le coût réel de main d'œuvre directe et le coût préétabli de la main d'œuvre directe.

$$\text{Ecart sur main d'œuvre directe} = \text{Coût réel sur main d'œuvre directe (CR)} - \text{Coût préétabli sur main d'œuvre directe (CP)}$$

Sachant que : Le coût réel sur main d'œuvre directe est déterminé en multipliant le taux horaire réel (Tr) par le temps réel de travail (Tr).

$$\text{Coût réel sur main d'œuvre directe} = \text{Taux horaire réel (Tr)} \times \text{Temps réel de travail (Hr)}$$

Alors que le coût préétabli de main d'œuvre directe est déterminé en multipliant le taux horaire préétabli (Tp) par le temps préétabli de travail (Hp)

$$\text{Le coût préétabli de main d'œuvre} = \text{Taux horaire préétabli (Tp)} \times \text{Temps préétabli de travail (Hp)}$$

A l'aide de la décomposition de la formule des écarts sur la main d'œuvre, on peut en déduire une autre formule comme :

$$\text{Ecart sur main d'œuvre directe} = (Tr \times Hr) - (Tp \times Hp)$$

A partir de cette formule présentée pour l'écart sur main d'œuvre directe, on peut trouver deux sous-écarts qui sont l'écart sur temps et l'écart sur taux.

$$\text{Ecart sur main d'œuvre directe} = \text{Ecart sur temps de travail} + \text{Ecart sur taux horaire}$$

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

- **Ecart sur temps de travail**

L'écart sur temps de travail (Eh) est trouvé par la différence entre le temps réel de travail (Hr) et le temps préétabli de travail (Hp) en multipliant par le taux horaire préétabli (Tp)

$$\mathbf{Eh = (Hr - Hp) \times Tp}$$

Si $Hr > Hp$, ça nous donne un écart défavorable, et si $Hr < Hp$, ça nous donne un écart favorable.

- **Ecart sur taux horaire**

L'écart sur taux horaire (Et) est déterminé par la différence entre le taux horaire réel (Tr) et le taux horaire préétabli (Tp) en multipliant avec le temps réel du travail (Hr).

$$\mathbf{Et = (Tr - Tp) \times Hr}$$

Si $Tr > Tp$, ça nous donne un écart défavorable, et si $Tr < Tp$, ça nous donne un écart favorable.

- **Les écarts sur charges indirectes**

Afin de calculer les écarts sur charges indirectes, il est important de distinguer les trois niveaux d'analyse pour chaque d'analyse. Ce sont l'écart total, l'écart global et les sous-écarts.

L'écart total : il est déterminé par la différence entre le coût réel du centre et le coût préétabli de la production prévue (budget de centre).

$$\mathbf{Ecart\ Total = Coût\ réel\ du\ centre - Coût\ préétabli\ de\ la\ production\ prévue}$$

L'écart global : il est déterminé par la différence entre le coût réel et le coût préétabli adapté à la production réelle.

$$\mathbf{Ecart\ Global = Coût\ réel\ du\ centre - Coût\ préétabli\ (standard)\ du\ centre\ adapté\ à\ la\ production\ réelle}$$

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

L'évaluation de l'écart global nécessite d'adapter les coûts préétablis à la production réelle ; pour cela, il faut déterminer :

L'activité standard (nombre d'unités d'œuvre mesurant l'activité standard adaptée à la Production réelle) = $\frac{\text{Activité normale}}{\text{Production normale}} \times \text{Production réelle}$

Le coût standard adapté à la production réelle = Coût d'unité d'œuvre du centre \times Nombre d'unités d'œuvre mesurant l'activité standard adaptée à la production réelle

Les sous-écarts : les sous-écarts sont l'écart sur budget ou sur coût, l'écart sur activité et l'écart sur rendement ou sur consommation d'unités d'œuvre.

L'écart sur budget : il correspond à la différence entre le coût réel du centre et le coût préétabli du centre pour l'activité réelle (nombre d'unités d'œuvre réellement fourni).

Ecart sur budget = Coût réel du centre – Coût préétabli pour l'activité réelle

L'écart défavorable est dû à l'augmentation de prix non prévue et l'augmentation des coûts variables et/ou fixes de centre auxiliaire.

L'écart sur activité : il correspond à la différence entre le coût préétabli du centre pour une activité réelle et le coût préétabli des unités d'œuvre réelles.

Ecart sur activité = Coût préétabli du centre pour une activité réelle – Coût préétabli des unités d'œuvre réelles

L'écart défavorable est dû aux sous activités par rapport à l'activité normale donc coût de chômage.

L'écart sur rendement : il représente la différence entre le coût préétabli de l'activité réelle et le coût préétabli de la production réelle

Ecart sur rendement = Coût préétabli de l'activité réelle – Coût préétabli de la production réelle

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

L'écart défavorable est dû à la qualité défectueuse, la consommation excessive, au matériel de travail défectueux et au personnel sous qualifié. Ci-dessous le tableau représentant les causes des écarts défavorables des différentes charges (directes et indirectes).

Tableau N° 11 : Les causes des écarts défavorables pour les charges directes et les charges indirectes

Ecarts	Causes Internes	Causes Externes
Matière	Coût préétabli sous-évalué Matière première mal employée Mise au rebut excessive Prévision des ventes sur évaluée Quantité défectueuse	Variation de prix
Main d'œuvre directe	Coût préétabli sous-évalué Incidents techniques nombreux Volume d'heures supplémentaires excessives Personnel non qualifié	Evènements sociaux Augmentations légales des salaires
Charges Indirectes	Erreur de précision lors de l'élaboration du budget (c'est l'explication la plus fréquente) Changement dans les moyens de production (passage d'une matière à une autre ou d'une qualification de personnel à une autre). Cela agit sur le rendement.	

Source : Makhlouf, F. (2018). *Comptabilité Analytique: Cours, exercices et études de cas corrigés, Selon le SCF. Alger, Algérie. Pages Bleues Internationales. P. 164.*

2. Les Nouvelles techniques de calcul des coûts

Le développement de la nouvelle méthode de calcul des coûts est né de la remise en cause des méthodes traditionnelles notamment celle des coûts complets ou centres d'analyse qui avait pour but de calculer les coûts des produits en additionnant les charges directes qu'on peut affecter

directement à ces coûts et des charges indirectes qui nécessitent un calcul intermédiaire au niveau du tableau de répartition des charges indirectes.

Alors au regard de la complexité des activités des entreprises et donc de leur production, le système traditionnel appelé communément système des centres d'analyse a été vu perfectible, car on assiste beaucoup plus à une hausse de la part des charges indirectes dans les coûts des produits, une utilisation d'unités d'œuvre volumiques qui engendrent des effets de subventionnement entre produits et enfin une répartition des charges indirectes dans des centres d'analyse (ou sections homogènes) dont l'activité est mesurée par une unité d'œuvre unique alors que les activités y sont rarement homogènes. A ce titre cela engendrerait de nombreuses conséquences, notamment un risque élevé des coûts mal évalués d'où l'impact sur les décisions de l'entreprise qui peut penser à tort qu'un produit est profitable alors qu'il ne l'est pas.

Ainsi cette remise en cause de l'ancienne méthode de calcul des coûts nous a conduit vers les nouvelles techniques d'évaluation des coûts (comptabilité à base d'activités ou Activity based costing, les coûts cibles ou target costing et les coûts cachés).

2.1. La comptabilité par activités ou la méthode ABC (ACTIVITY BASED COSTING)

La méthode de « comptabilité par activités » (Méthode ABC) développée aux États-Unis dans les années 1980 est issue des travaux du programme de recherche CAM-I : le « COST MANAGEMENT SYSTEM ». Si cette méthode de calcul des coûts en théorie et en pratique diffère peu dans ses aspects « calculatoires » de la méthode des centres d'analyse, elle diverge fortement dans sa philosophie.⁵⁶

C'est alors une vision transversale de l'entreprise qui consiste à la découper sous forme d'activités et non plus par fonction. D'où l'entreprise est décrite comme un enchaînement d'activités qui se combinent pour aboutir à la réalisation de produits et de services.

⁵⁶ MELYON, Gérard. (2004). p. 260. *Op.cit.*

2.1.1. Relation entre activité processus et inducteurs

Activité est un ensemble de tâches élémentaires attribuées à un individu ou à un groupe d'individus, liées à un objectif précis et à un résultat identifiable et repérable par le système d'information par exemple : Une pièce usinée, une commande émise, réceptionner une livraison etc.

Un processus est un ensemble d'activités concourant à un but commun. L'analyse des processus met en évidence l'articulation des activités et la contribution de chaque activité à la création de valeur.

Quant aux inducteurs, il s'agit de l'unité de mesure de chaque activité, et il sert à imputer le coût de l'activité au produit. C'est l'équivalent de l'unité d'œuvre dans la méthode des centres d'analyse ou coût complet.

Le principe est que, cette façon de procéder consiste à admettre que ce sont les activités (ou processus) qui consomment les ressources (et donc génèrent des coûts) et non les produits. Il convient dès lors de rechercher le phénomène qui génère la consommation (élément causal).

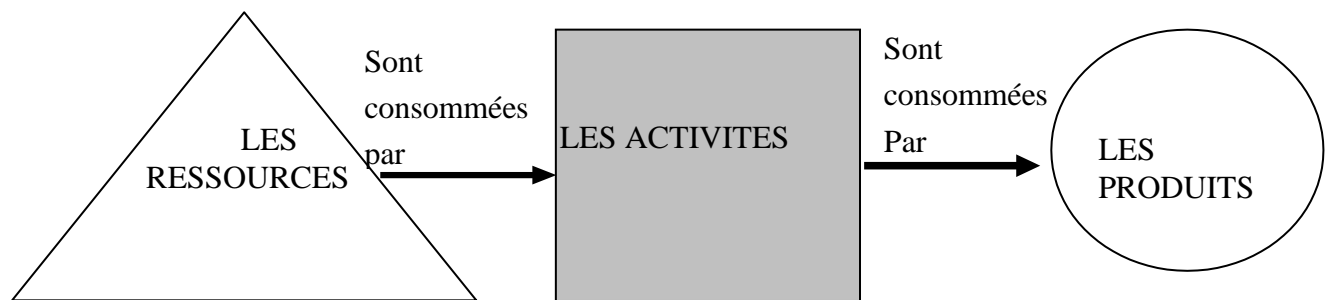
Ce préalable dans l'architecture ci-dessous d'un système de détermination de coûts de revient permet de mieux fonder les lois de variation des coûts, et, ce faisant, d'assurer une prise de décision davantage pertinente.

Le coût des produits est constitué de :

- *Consommation de charges directes ;*
- *Consommation d'activités imputées par l'intermédiaire des inducteurs ;*
- *La désignation des inducteurs doit aller de pair avec la mise en évidence des activités.*⁵⁷

⁵⁷ MELYON, Gérard. (2004). p. 261. Op.cit.

Figure N° 7 : Principe de la méthode ABC



Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 261.

La figure ci-dessus est l'illustration du principe de la comptabilité par activités (méthode ABC).

2.1.2. Méthodologie de la méthode abc

La méthode de comptabilité par activités substitue à un découpage fonctionnel ou par produits (découpage vertical) un découpage par activités (ou découpage transversal). La méthodologie de la comptabilité par activités s'inscrit dans la philosophie de la firme mise en avant par M. PORTER. Elle peut se définir dans deux perspectives :

- Celle de la « valeur » qui a pour but d'étudier le produit en lui-même, hors de l'entreprise, en adoptant si possible le point de vue d'un client ;
- Celle élaborée dans la perspective d'une stratégie de coûts.⁵⁸

En faisant référence à cette dernière, la méthode ABC révèle que chaque activité participe à la création de valeur apportée au produit et contribue au processus de production. Cette décomposition permet d'analyser les activités dites de soutien ou support (anciennement regroupées en charges indirectes) et de montrer en quoi elles contribuent à la création de valeur apportée au produit. Le tableau suivant récapitule les éléments essentiels de la méthodologie de l'ABC.

⁵⁸ MELYON, Gérard. (2004). p. 260. *Op.cit.*

Tableau N° 12 : Méthodologie de la méthode ABC

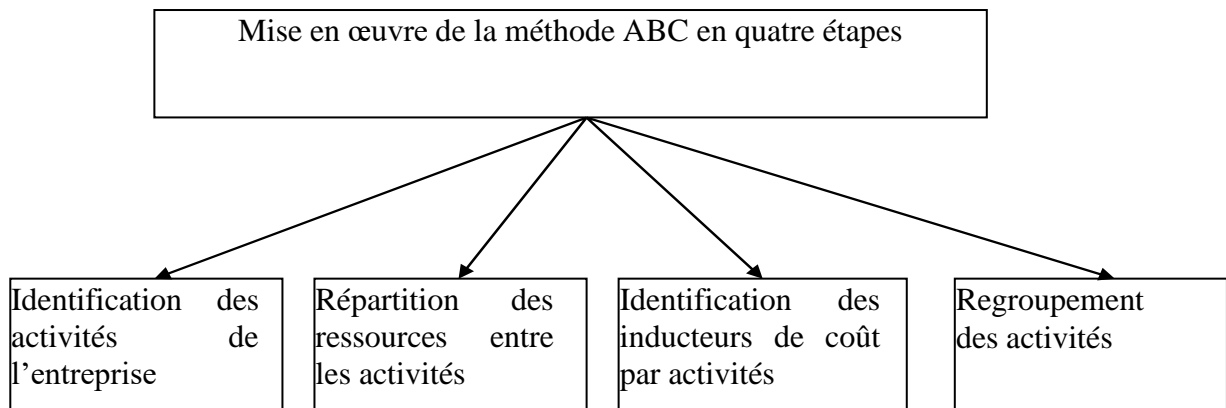
Méthodologie de la méthode ABC	Permet une analyse plus précise de la formation des coûts.
	Considère que toutes les activités sont principales.
	Impute les coûts des centres aux coûts des produits sans effectuer de répartition secondaire en raison de l'absence de centres auxiliaires
	Cherche pour toutes les activités (de soutien ou directement liés aux produits) un lien de causalité avec les produits.
	Effectue des regroupements d'activités pour une analyse transversale.

Source : MELYON, Gérard. (2004). Comptabilité Analytique. Paris : Bréal Lexifac Gestion. P. 261.

2.1.3. Mise en œuvre de la méthode ABC

Concevoir un système de calcul des coûts selon la méthode des coûts par activités implique une réelle classification de la structure et du processus de production et non une complexification à outrance de la modélisation des coûts. Cette démarche nécessite des qualités indéniables de dialogue de la part de l'initiateur d'un tel projet et favorise la coopération de tous les responsables opérationnels concernés pour appréhender fidèlement les inducteurs de coûts. La mise en œuvre de ce système s'effectue le plus fréquemment en quatre étapes⁵⁹.

Figure N° 8 : Quatre (4) étapes de la méthode ABC



Source : MELYON, Gérard. (2004). Comptabilité Analytique. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 262.

⁵⁹ MELYON, Gérard. (2004). p. 262. Op.cit.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Cette figure ci-dessus représente les quatre (4) étapes essentielles pour la mise en œuvre de la méthode de comptabilité analytique par activité dite ABC.

2.3.1.1. Identification des activités

Le principe consiste à procéder, sur la base d'une analyse fonctionnelle de l'objet entrepris, à un découpage par « fonctions » (au sens de regroupement d'activités ayant la même finalité), elles-mêmes subdivisées en activités élémentaires.

La sélection ne doit pas s'arrêter aux seules activités de production. Les activités de support dont la part de charges indirectes ne cesse de croître doivent également être analysées. Le tableau suivant énonce le contenu des activités de support les plus fréquemment recensées.

Tableau N° 13 : Les activités de support

Nature de l'activité	Contenu
Gestion de la production	Activité de planification, calcul des charges, suivi d'atelier, contrôle de la production
Logistique des flux de matières	Activité de stockage, distribution, manutention. Emballage
Développement et maintenance des produits	Activités de définition, conception, développement et test de produits, maintenance et description technique
Développement et maintenance du processus industriel	Activités de planification, industrialisation
Gestion de la qualité	Activités de mise en œuvre et suivi des procédures et systèmes de contrôle qualité

Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 263.

2.3.1.2. Répartition des ressources entre les activités

Cette étape correspond à la répartition primaire des charges indirectes dans chaque centre d'analyse. Elle est étroitement liée à la première étape notamment parce que le poids des charges attachées à chaque activité est un critère de réflexion des activités considérées comme significatives.

Dès lors que les différentes activités sont diversifiées avec précision, seules les charges ne possédant pas un lien direct avec l'activité nécessitent de recourir à des indicateurs de ressources afin d'affecter les ressources aux activités.

2.3.1.3. Identification des inducteurs de coûts par activités

Ici à chaque activité retenue sont affectés un ou plusieurs inducteurs de coûts.

2.3.1.4. Regroupement des activités

Cette dernière étape consiste à regrouper les activités ayant le même facteur explicatif dans des centres de regroupement où ne subsiste qu'un seul inducteur. L'inducteur retenu, permet de calculer le coût unitaire au niveau de chaque centre dans le but d'effectuer l'imputation au coût des produits. Le coût unitaire de l'inducteur est obtenu selon le rapport suivant :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Coût total des activités (1)}}{\text{Volume de l'inducteur (2)}}$$

(1) *Correspond aux ressources consommées.*

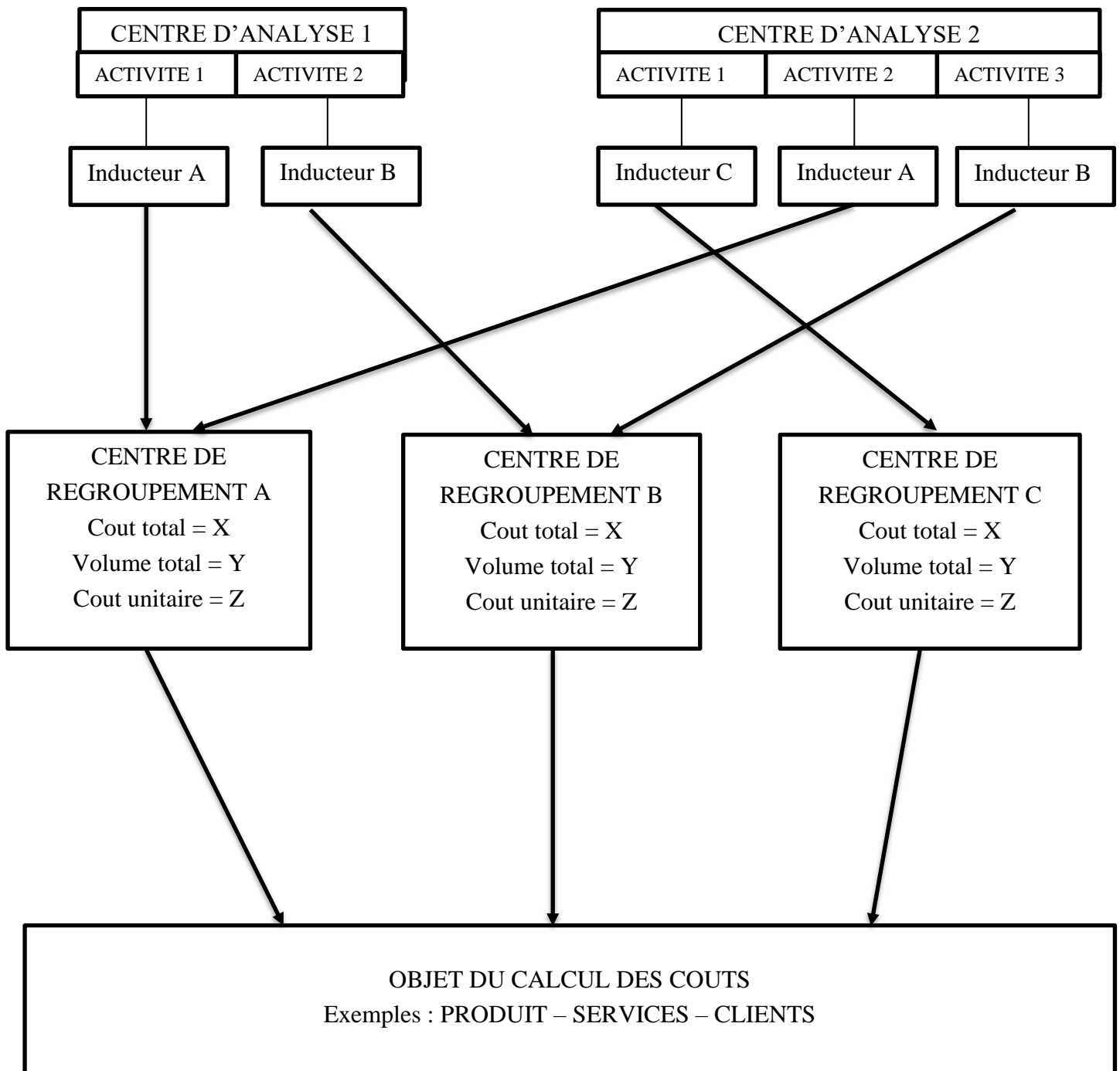
(2) *Nombre d'unités d'œuvre retenu pour le centre.*⁶⁰

Ci-dessous la figure illustrant la répartition des inducteurs aux différents centres.

⁶⁰ MELYON, Gérard. (2004). p. 264. *Op.cit.*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Figure N° 9 : Imputation des inducteurs aux différents centres



Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 264.

2.1.4. Portées et limites de la méthode ABC

Les détracteurs de cette méthode de calcul des coûts notent cependant les limites suivantes :

- Les activités retenues sont le plus souvent des activités élémentaires qui sont à l'extérieur du domaine du contrôle stratégique ;
- La responsabilité contractuelle n'est pas prise en compte par le système de calcul des coûts ;
- La modélisation mise en œuvre ne répond pas aux besoins de gestion des entreprises qui réclament principalement des outils ;
- La méthode est essentiellement centrée vers l'intérieur de l'entreprise (les activités). Elle est peu tournée vers le marché.⁶¹

2.2. La méthode des coûts cibles : Target costing

2.2.1. Principe et définition de coût cible

Développée au Japon dans l'industrie automobile, au début des années quatre-vingt, la méthode des coûts cibles consiste à fonder la référence d'un coût complet prévisionnel, non sur un standard établi par une modélisation analytique des charges mais à partir d'un prix cible.

La CAM-I (*Consortium of Advanced Management – International*) donne la définition suivante : « *Le coût cible est un ensemble de méthodes et d'outils de gestion permettant de passer d'objectifs de coûts et d'activité à la conception et à la planification de nouveaux produits, de fournir une base au contrôle effectué par la suite lors de la phase opérationnelle, et de s'assurer que ces produits atteignent les objectifs de profitabilité fixés pour leur cycle de vie.* »⁶²

2.2.2. Caractéristiques des coûts cibles

Le coût cible est déterminé à partir d'études de marché (notamment de l'analyse élasticité-prix) dans un but de cibler le prix qui correspond à la part de marché souhaitée. Le coût cible est fixé de façon endogène comme le résultat de l'équation.⁶³

⁶¹ MELYON, Gérard. (2004). p. 265. *Op.cit.*

⁶² *Idem.* p. 271.

⁶³ *Idem.*

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente} - \text{Marge}$$

Cette méthode de gestion met en évidence qu'il convient de prendre comme point de départ le prix de vente auquel le produit doit être proposé au client pour déterminer, en tenant compte des taux normaux de marge, le coût auquel il doit être fabriqué.

2.2.3 Relation entre le prix de vente, la marge et le cout

Dans un univers concurrentiel, le prix de vente du produit est une contrainte imposée par le marché et sur lequel l'entreprise dispose d'une faible marge de manœuvre. Le niveau de marge est par ailleurs fixé par la direction en cohérence avec les objectifs économiques poursuivis par l'entreprise.⁶⁴

Dans le cadre d'un objectif de rentabilité et de profitabilité pour chaque produit, le coût apparaît comme une cible qu'il faut viser et atteindre pour répondre à cet objectif. L'association de ces trois variables dans l'équation fondamentale de la méthode du coût cible diffère de l'équation traditionnelle de la comptabilité analytique, relative au calcul de la marge.

Cette équation traduit une situation où l'entreprise ne dispose que d'une faible marge de manœuvre pour agir sur les coûts.

$$\text{Marge} = \text{Prix de vente} - \text{Coût}$$

2.2.4. Relation entre coût et cycle de vie d'un produit

- **Modification des horizons temporels**

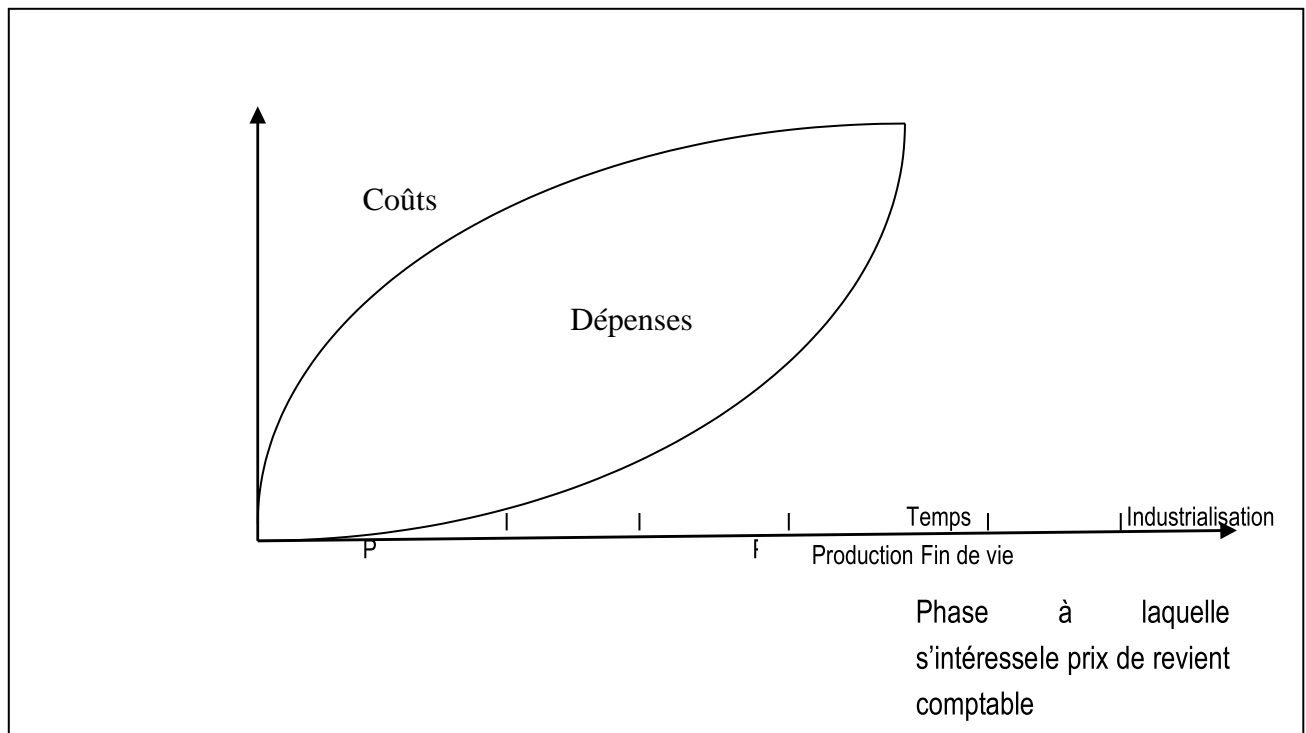
Le mouvement continu d'innovation entraîne une réduction de la durée de vie des produits. Les modèles de comptabilité analytique ne doivent donc plus se focaliser sur la phase de maturité de ceux-ci, mais également sur leur phase de conception qui conditionne les coûts engagés à l'étape d'industrialisation. L'étude de la fonction des coûts engagés au cours du temps, met en évidence une forme qui répond à la « loi de Pareto » : en moyenne 20 % des décisions d'un projet de lancement d'un produit nouveau figent inexorablement 80 % du coût total de ce programme⁶⁵.

⁶⁴ MELYON, Gérard. (2004). p. 272. *Op.cit.*

⁶⁵ *Idem.* p. 273.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Figure N° 10 : Coûts et Cycle de vie d'un produit



Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 273.

Dans la figure ci-dessus nous avons montré la relation existante entre le coût et le cycle de vie d'un produit.

- **Coût estimé**

La méthode des coûts cibles nécessite de prendre en considération les différentes étapes du cycle de vie du produit afin de prévoir son coût dans les conditions actuelles de fonctionnement de l'entreprise. Ce coût complet prévisionnel appelé « coût estimé » est le plus souvent supérieur au coût cible.

Un travail d'optimisation effectué tant au niveau de la conception que de la production s'avère indispensable pour réduire l'écart mis en évidence⁶⁶.

⁶⁶MELYON, Gérard. (2004). p. 273. *Op.cit.*

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

2.2.5. Mises en œuvre de la méthode des coûts cibles

C'est une méthode basée sur les données prévisionnelles d'où la difficulté d'évaluer certains éléments. Elle mise en œuvre à travers cinq (5) étapes :

2.2.5.1. Fixation du prix de vente

Il s'agit de définir la courbe d'évolution des prix de vente sur l'ensemble du cycle de vie du produit. Si l'entreprise dispose d'une certaine de marge de manœuvre dans la fixation des prix lors du lancement en fonction de sa stratégie (pénétration ou écrémage), elle doit anticiper la réaction des concurrents et adapter ses prix au marché. Les techniques à mettre en œuvre sont essentiellement les études de marché. Bref il s'agit de trouver un prix de vente moyen pour l'ensemble du cycle de vie du produit, qui est égale au chiffre d'affaires total divisé par la quantité totale.

$$\text{PVM} = \frac{\text{CAT}}{\text{QT}}$$

2.2.5.2. Fixation du profit cible

Il découle de la planification stratégique de l'entreprise sur une période de trois (3) à cinq (5) ans. La difficulté consiste à répartir les profits sur les activités de l'entreprise. Une quote-part du profit global planifié est attribuée à chaque produit et constitue sa marge cible. Cette marge est susceptible de varier pendant le cycle de vie du produit.

$$\text{Taux de marge moyen} = \frac{\text{Marge totale}}{\text{Chiffre d'affaires total}}$$

2.2.5.3. Détermination du coût cible

Le coût cible résulte des deux termes précédents (prix de vente et profit cible). Il est égal à la différence entre le prix de vente et le profit cible. Les deux termes de cette différence sont des moyennes qui couvrent tout le cycle de vie du produit.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

2.2.5.4. Calcul du coût estimé

L'estimation du coût de revient futur se heurte aux mêmes difficultés que le calcul du coût de revient d'un produit actuel. La méthode ABC (ACTIVITY BASED COSTING) peut apporter en effet un soutien précieux à la méthode du coût cible en fournissant un modèle plus pertinent d'analyse des coûts indirects.

2.2.5.5. Réduire l'écart entre le coût estimé et le coût cible sans nuire à la satisfaction apportée au client.

Plusieurs méthodes existent pour réduire le coût estimé afin de se rapprocher du coût cible, on a par exemple la méthode de Benchmarking (copier les meilleures pratiques des concurrents), la mise en place du juste à temps, Améliorations organisationnelles, L'analyse de la valeur (créer selon les fonctions du produit), etc.

Cette étape se symbolise par : Écart de compétitivité = Coût estimé – Coût cible

2.2.6. Limites et portées des coûts cibles

Le risque de banalisation des produits : A trop vouloir pratiquer les prix bas, le risque est d'affaiblir l'attractivité des nouveaux produits.

Le risque d'allongement du temps de développement : par la priorité donnée à la baisse des coûts, l'entreprise risque de négliger les objectifs de qualité et de tenue des délais.

Gestion des personnelles : La mise sous pression des personnels est forte car tous sont impliqués dans la réduction des coûts. Cela constitue une source de stress pour les agents concernés par l'atteinte des objectifs de réduction des coûts trop ambitieux. Il peut exister aussi des conflits organisationnels entre les personnels de production (fortement impliqués) et les autres (moins concernés).

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

2.3. La théorie des coûts cachés

2.3.1. Définitions des coûts cachés

Un coût caché correspond à un coût non visible. À ce titre, il s'agit d'un ensemble de charges n'ayant pas été appréhendées par le système comptable au terme d'une période. Pour H. SAVALL et V. ZARDET un coût visible se caractérise par trois propriétés :

- *Il a un nom précis, normalisé, reconnu, répandu ;*
- *Il est mesuré selon des règles précises et connues ;*
- *Il fait l'objet d'une surveillance régulière, périodique afin de vérifier son évolution ou son écart par rapport à un objectif préalablement fixé.⁶⁷*

A ce propos un coût est caché dès lors qu'il ne possède pas l'une des trois propriétés ci-dessus d'un coût visible. Les coûts cachés, bien qu'invisibles pour la comptabilité analytique traditionnelle, peuvent être incorporés ou non dans les coûts visibles. Conséquence économique d'un dysfonctionnement dans l'entreprise, les coûts cachés génèrent non seulement des coûts supplémentaires, mais également des manques à gagner qualifiés de coût d'opportunité.

Tableau N° 14 : Catégorie des couts cachés

Catégories de coûts cachés	Affectation	Exemples
Coûts cachés incorporés dans les coûts visibles	Il s'agit de coûts historiques supplémentaires dilués dans les différents coûts de l'entreprise	Temps passé à réguler les dysfonctionnements
Coûts cachés non incorporés dans les coûts visibles	Il s'agit de coûts d'opportunités	Qualité défectueuse d'un produit entraînant la perte de clientèle Détérioration de l'image de marque

Source : MELYON, Gérard. (2004). *Comptabilité Analytique*. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 279.

⁶⁷ H. SAVALL et V. ZARDET : *Le Nouveau Contrôle de gestion*, Editions ECM et Eyrolles 1997. p.50.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Le tableau ci-dessus représente les différentes catégories de coûts cachés et leurs manières d'affectation.

2.3.2. Mises en œuvre de la méthode de coûts cachés

La théorie des coûts cachés ne peut être mise en œuvre directement dans le système de mesure des coûts traditionnels.

Des outils extra-comptables doivent être élaborés dans le but de rechercher et d'estimer ces coûts invisibles pour la comptabilité analytique actuelle. L'élimination périodique de ces coûts, au fur et à mesure de leur identification, contribue à améliorer la compétitivité de l'entreprise.

2.3.3. Recherche des coûts cachés

Appréhendés comme des coûts de la non-qualité résultant des comportements humains, les dysfonctionnements constatés sont ventilés en cinq indicateurs dont les effets se répercutent sur cinq composantes des coûts.

L'ensemble de ces informations est reporté dans un tableau de synthèse appelé modèle général de calcul des coûts cachés représenté ci-dessous.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Tableau N° 15 : Modèle général de calcul des coûts cachés

Composantes	Sur salaires (1)	Sur temps (2)	Sur consommation (3)	Non-production (4)	Non-création (5)	Total "coûts (1+2+3+4+5)	Risques
Indicateurs							
Absent�ismes							
Accidents du travail							
Rotation du personnel							
Qualité des produits							
Ecart de la production directe							
TOTAL	Sur salaires engendrés par les 5 indicateurs	Sur temps engendrés par les 5 indicateurs	Sur consommations engendrés par les 5 indicateurs	Non-production engendrés par les 5 indicateurs	Non-création de potentiel engendrée par les 5 indicateurs	COUTS CACHES TOTAUX	Risques engendrés par les 5 indicateurs
Concepts �conomiques	Coûts historiques			Coût d'opportunité			
Concepts comptables	Sur charges			Non-produits			

Source : MELYON, Gérard. (2004). Comptabilité Analytique. Paris : Bréal Lexifac Gestion. P. 280.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

2.3.4. Estimations des coûts cachés

Après la mise à jour des dysfonctionnements générant les coûts de non-qualité, il convient de les estimer.

Ce travail est primordial car ces coûts « peuvent être considérés comme des engagements financiers clandestins puisqu'ils sont engagés hors de toute procédure officielle et atteignent souvent des montants bien plus élevés que la délégation financière officiellement accordée à un individu ». ⁶⁸

Tableau N° 16 : Grille d'estimation des coûts

Action:				
Service:			Grille remplie par:	
Dysfonctionnement		Informations complémentaires : cause identifiée ou probable		
Actes de régulation		Intervenants	Quantité et unités	Fréquence TOTAL
Coûts cachés	Sur salaire			KF
	Sur temps			KF
	Sur consommation			KF
	Non-production			KF
	Non-crédation de potentiels			KF
	Risque			KF

Source : MELYON, Gérard. (2004). Comptabilité Analytique. Paris : Bréal Lexifac Gestion. p. 281.

L'objectif recherché consiste en une prise de conscience par l'ensemble du personnel, des richesses potentielles de l'entreprise. Il ne s'agit pas de déterminer un coût au franc près mais de dégager un niveau de richesse perdu par l'entreprise. Ce travail de chiffrage, effectué à l'aide d'une grille d'évaluation se présente selon le modèle ci-dessous. Elle doit être accompagnée d'entretiens avec les salariés puisque les coûts de la non-qualité se répercutent également sur la performance sociale. Une grille doit être établie pour chaque indicateur comme indiquée dans le tableau.

⁶⁸ MELYON, Gérard. (2004). p. 281. op.cit.

Chapitre 02 : Appréciation des outils de la comptabilité analytique

Conclusion du chapitre 2

Dans ce chapitre, nous avons compris que la comptabilité analytique est fondamentalement un outil d'aide à la décision défini comme l'ensemble des concepts, méthodes, techniques et procédures utilisées pour effectuer des analyses ou estimer le coût, la rentabilité et la performance d'un produit, de services ou de départements et d'autres segments d'une entreprise.

L'installation du système de comptabilité analytique n'est pas facile à réaliser car il pourrait y avoir des difficultés telles que la pénurie de personnel qualifié, les coûts ou dépenses élevées d'installation et de maintenance du système et le manque de soutien de la haute direction et la non-coopération des autres niveaux organisationnels. Pour mettre en place la comptabilité analytique, il est important pour l'entreprise de mobiliser les différents acteurs qui se regroupent en acteurs internes (groupe de pilotage, chef de projet et l'équipe projet) et externes (cabinets conseils), aussi de disposer également des différentes données collectées. Le système doit obéir également à certains principes tels que : La précision, l'équité, la simplicité etc.

Le calcul des coûts se fait à l'aide de plusieurs méthodes qui sont les méthodes traditionnelles de comptabilité analytique (coûts complets, coûts partiels et coûts préétablis) et la nouvelle méthode de comptabilité analytique (ABC, coût cible et coût cache). L'application ces méthodes est basée sur plusieurs facteurs tels que la nature de l'entreprise, les activités et les produits de l'entreprise, le mode de vente et de distribution de l'entreprise etc.

Réduire les coûts à "l'aveuglette", risque d'entraîner le plus souvent une diminution de la satisfaction des clients. Or, nous l'avons vu dans ce présent chapitre, que si l'entreprise consomme les activités génératrices de coûts, ceci doit être pour un seul et unique objectif : Augmenter la valeur perçue par sa clientèle. (Couple coût/valeur).

Nous comprenons enfin que cette comptabilité (comptabilité analytique) est un outil ou un système de maîtrise des coûts. D'où piloter une entreprise ne se limite pas certes à la gestion des coûts mais rend indispensable leur maîtrise, or on ne peut maîtriser que ce que l'on connaît.

Cette conclusion nous conduit à l'exploration sur le terrain des théories abordées durant les deux chapitres d'où l'objet du chapitre 03.

Chapitre III: Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Introduction du chapitre 03

Face au changement de l'environnement, les entreprises doivent être flexibles et réactives afin de s'adapter aux fluctuations du marché tout en mettant en place de nouveaux dispositifs de contrôle de gestion et donc du pilotage de la stratégie pour une amélioration des processus de production et la qualité de leurs produits et services.

Sachant que la comptabilité analytique est l'un des outils indispensables pour non seulement le pilotage de la performance mais aussi pour toutes entreprises désirant faire face aux différentes distorsions provenant de leur environnement.

Cependant, afin de répondre à notre problématique et mettre en pratique notre cadre théorique, nous allons dans ce présent chapitre mener notre étude empirique au sein de l'entreprise FRIGO-STOCK en se basant sur les documents fournis lors des entretiens exploratoires avec le cabinet Kechad Commissaire aux Comptes et Comptables Agréés (KCC), chargé d'effectuer la mission, et aussi lors de l'enquête par questionnaire.

Pour répondre aux objectifs de ce chapitre, nous allons dans la section 1 présenter l'entreprise FRIGO-STOCK ce qui constitue une étape primordiale pour toute mission d'audit, ensuite dans la section 2 nous procéderons à l'acceptation de son système d'information comptable qui fera l'objet d'un diagnostic et enfin la section 3 sera axée sur la mise en place d'un système de comptabilité analytique.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Section 1: Présentation de l'organisme d'accueil

Cette présente section a pour objectif de faire une prise de connaissance générale de l'entreprise FRIGO-STOCK en se focalisant notamment sur son identification, son mode d'organisation et sa raison sociale.

1. Présentation de la SARL FRIGO-STOCK

La SARL FRIGO STOCK sis à Timezrit sur l'axe routière Bejaia /Alger au niveau de la zone industrielle SIDI AICHE. L'entreprise est une société de droit privé, son activité principale est l'entreposage sous douane (port sec), elle s'est également lancée dans l'agroalimentaire par la création d'une unité de transformation et de stockage froid de légumes frais et de fabrication de frites surgelées. La SARL est créée par acte notarié le 04/juin/2017 avec un capital social de 22.200.000 DA. L'entreprise est implantée sur un terrain d'une superficie de 56.250 m² dont 8.491,56 m² bâtis et 47.758,44 m² non bâtis. Elle est issue de la cession de « EURL MAG-SOUMMAM » faisant partie D'EPE/SPA société de transformation et de conditionnement de viande par abréviation « SOTRACOV » dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques économiques. Elle jouit d'une implantation lui conférant une position favorable et stratégique en matière de transit de produits agro-alimentaires.

La SARL FRIGO STOCK constitue une zone tampon de stockage et de régulation pour les importateurs et/ou les distributeurs des régions peuplées à partir de Bejaia.

Activant dans le créneau de l'industrie agro-alimentaire en générale ; elle dispose de deux (02) SAS (société par action simplifiée), pour le traitement des marchandises lors de toute opération de réception ou de déstockage, douze (12) chambres froides d'un volume total de 30.000 m³, classées en chambres à température négative jusqu'à (-20°), et des chambres à température positive de (0° à + 8°) et ayant des capacités de stockage différentes, pour différents types de produits agro-alimentaires et autres.

L'entrepôt de stockage frigorifique « Sarl FRIGOSTOCK » est aussi un entrepôt public sous douane d'une superficie non couverte de plus de 10.000 m² et deux chambres frigorifiques positives et négatives d'un volume de 6.000 m³ avec une infrastructure adéquate, des moyens

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

humains et matériels adaptés répondant aux normes requises. Cet entrepôt assure les prestations suivantes :

- Transférer des containers pour procéder à leur dédouanement au sein de l'entrepôt sous douane.
- Visite douane, dépotage, chargement et déchargement.
- Groupage et dégroupage des cargaisons.
- Possibilité de dédouaner en partiel les marchandises
- Admission temporaire et/ou la réexportation.
- Disposant d'un stacker pour la manipulation des containers de 20' (pieds) et 40' (pieds). Des chariots gerbeurs pour le stockage en chambre. L'implantation géographique de cet entrepôt lui confère une position stratégique pour le transit et la distribution des produits.

Elle a également lancé la production de frites surgelées offrant une opportunité d'approvisionnement quotidien, avec une capacité de production qui est de deux (2) Tonnes/Jour de frites surgelées.

Notre étude de cas consiste à la demande du manager de proposer un système de calcul de coûts de production de frites et conditionnement de légumes frais.

La mission a été confiée au cabinet KCC Kechad Ismail pour la mise en place d'un système de comptabilité analytique adapté à l'organisation existante.

Après avoir effectué une première visite sur le lieu, il a été constaté les points suivants :

- L'existence de trois activités incohérentes mais complémentaires à savoir l'entreposage frigorifique, l'entreposage sous douane, production et transformation des denrées alimentaires.
- Absence totale d'un organigramme clair et de procédures, les personnels travaillent sur l'ordre direct du gérant selon leurs expériences et pratiques d'usage, l'organisation informelle de la circulation de l'information et de prises de décision.
- La comptabilité est centralisée au niveau de l'entreprise dans un bilan unique. Autrement dit, toutes les trois activités sont enregistrées dans un seul bilan.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

À travers ces difficultés ci-dessus, nous allons relever un défi de mettre en place un système qui répondra aux trois phases suivantes :

- Identification des informations nécessaires à travers une évaluation du système d'information existant ;
- Proposer un système de calcul de coût pour l'activité de production et/ou de transformation adaptée aux besoins de managers en tenant compte des moyens existants ;
- Evaluation du coût de mise en place du système de comptabilité analytique avec détermination de l'impact de modèle proposé et des résultats de système établi.

2. Quelques indicateurs significatifs de l'entreprise

Ces indicateurs portent essentiellement sur l'investissement, le chiffre d'affaires et le résultat de FRIGO-STOCK de l'année 2018 (voir l'annexe 2, l'annexe 3 et l'annexe 4)

2.1. L'investissement de FRIGO-STOCK

L'entreprise a mis à sa disposition des activités d'immobilisations d'une valeur totale de (en brute) **240 539 350,62 DA** (voir annexe 03) acquises en partie par fonds propres de l'entreprise et par un financement bancaire. Ces immobilisations sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau N° 17: Investissement FRIGO-STOCK

Rubrique	La nature	La valeur brute	Date d'acquisition
Immobilisations incorporelles	Logiciels	505 000	Entre 2007 et 2009
Autres immobilisations corporelles	Matériel de transport, mobilier de bureau et machine industrielle	176 505 620,4	Entre 2007 et 2009
Terrain	Superficie en m ²	1 020 000	En concession depuis 2005
Bâtiment	Unité de production, Administration, entreposage, espace aménagé pour le stockage couvert et loge gardiennage	62 508 730,22	2007
Total des investissements	Immobilisations (incorporelles + corporelles)	240 539 350,62	

Source : Etablit par nous-même à partir des données internes de l'entreprise

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

2.2. Les chiffres d'affaires de FRIGO-STOCK

Les chiffres d'affaires sur deux ans des trois activités se présentent comme suit :

Tableau N° 18 : Les chiffres d'affaires de FRIGO-STOCK

Chiffre d'affaires	Exercice 2017	Exercice 2018
Sous Douane, Entreposage frigorifique Production et transformation des produits alimentaires	119 019 893,75	155 541 276,67

Source : Etablit par nous-même à partir des données internes de l'entreprise

Dans ce tableau, nous remarquons une augmentation globale du chiffre d'affaires des trois activités de FRIGO-STOCK de **30,68%**, mais ceci reste à déterminer puisqu'il n'existe aucun système pouvant distinguer réellement ce chiffre d'affaires.

2.3. Les résultats des trois activités

Les résultats des trois activités de l'entreprise FRIGO-STOCK sur deux ans se présentent comme suit :

Tableau N° 19 : Les résultats de FRIGO-STOCK

Les résultats	Exercice 2017	Exercice 2018
Sous Douane, Entreposage frigorifique Production et transformation des produits alimentaires	29 997 501,04	32 145 369,16

Source : Etablit par nous-même à partir des données internes de l'entreprise.

A ce niveau nous constatons également une faible augmentation du résultat des trois activités de l'entreprise de **7,16%**. Ce qui reste à corriger notamment à travers l'établissement d'un système capable de spécifier le résultat dégagé par chaque activité au sein de l'entreprise.

3. Organisation Structurelle de la société

La société FRIGO STOCK emploie 87 employés dont 12 cadres repartis dans les différentes directions :

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

L'administration et comptabilité est constituée de trois structures indépendantes dont : La comptabilité et finance, les ressources humaines et les moyens généraux.

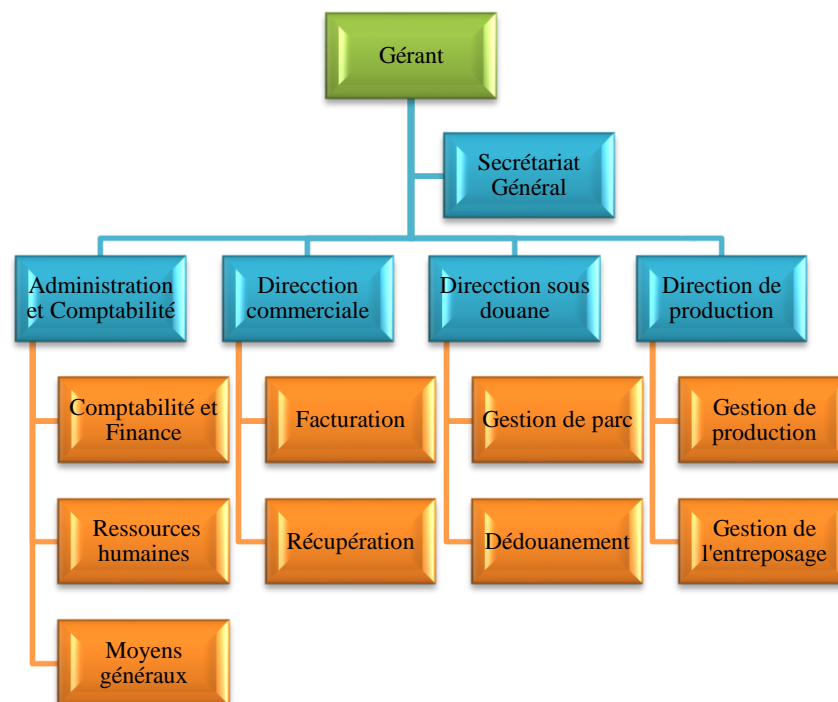
Quant à la direction commerciale, elle s'occupe de toutes les transactions effectuées au sein de l'entreprise et aussi de la facturation et récupération des produits.

Au niveau de la direction sous douane, nous avons la section gestion de parc et la section dédouanement.

La direction de production constituée de deux structures à savoir : La gestion de production et la gestion de l'entreposage.

Cette figure ci-dessous représente l'organisation structurelle de la société FRIGO-STOCK répartie en quatre (4) directions dont un gérant placé au sommet.

Figure N° 11 : L'organigramme de la SARL FRIGO-STOCK



Source : Etablit par nous-mêmes à partir des documents fournis par l'entreprise.

Pour atteindre notre objectif recherché et étayer notre travail, nous allons particulièrement faire une brève schématisation de la ligne de production dédiée aux frites surgelées ci-dessous :

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Figure N° 12 : La chaîne de production des frites surgelées



Source : Conception personnelle à partir des documents internes de l'entreprise

4. Raison Sociale de la SARL FRIGO-STOCK

La SARL FRIGO-STOCK a comme raison sociale, d'adopter les méthodes de stockage par réfrigération et congélation de différentes denrées alimentaires et d'offrir une assurance qualité pour ses clients.

Par ailleurs, comme prestation de service, elle procède au conditionnement, congélation décongélation et découpe des produits qui en nécessitent.

L'objectif primordial de cette entreprise est de couvrir le secteur agricole dans la région, d'une part en matière de froid et d'autre part arriver à prolonger la durée de conservation des produits alimentaires réputés périssables ; ainsi elle offre un contrôle du marché algérien en matière de qualité et de prix.

Avec l'ouverture des marchés algériens à l'union européenne, à l'organisation mondiale du commerce et la levée de certaines barrières, l'importance des différentes denrées alimentaires et en particulier les viandes congelées est en croissance continue ; ce qui fait de la SARL FRIGO-STOCK le carrefour de deux marchés.

L'un des objectifs de La SARL FRIGO-STOCK est d'atteindre un niveau concurrentiel qui répond aux normes internationales en matière de gestion, structuration et formation pour assurer sa pérennité.

Après avoir présenté l'entreprise FRIGO-STOCK, nous allons dans la section suivante faire un état des lieux de son système d'information comptable.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Section 2: Le système d'information comptable de FRIGO-STOCK

L'objet de cette présente section est de diagnostiquer le système d'information comptable de FRIGOSTOCK, pour cela nous allons d'abord faire une prise de connaissance de l'environnement et ensuite du fonctionnement de ce système.

1. L'environnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK

L'entreprise FRIGO-STOCK possède un système d'information comptable non formalisé donc c'est un système manuel. Il est basé sur l'expérience, les compétences du personnel de la comptabilité et la collecte des documents comptables externes tels que les différentes factures (fournisseurs, clients etc.). C'est un système d'information basic, puisque les flux physiques sont suivis sur la base des supports : factures d'achat à l'entrée et l'état de consommation à la sortie liée à la production ; les retours des marchandises sont suivis par des factures d'avoir établies par les fournisseurs par exemple une pomme de terre qui ne répond pas aux normes définies par FRIGO-STOCK est restituée au fournisseur en contrepartie de la facture d'avoir.

Il n'existe pas un département ni un responsable dédié au système d'information comptable, à ce titre, ce système est organisé en fonction de trois services possédants chacun un logiciel installé dans les ordinateurs de marques anciennes et sont réparés par un personnel externe en cas de pannes : D'abord, au niveau de la comptabilité, il existe un logiciel Pc Compta fournissant les informations comptables (créances, dettes etc.), ensuite au niveau de la paie se trouve un logiciel Pc Paie pour le paiement des salaires à partir du pointage et enfin, au niveau de la gestion de stock existe un logiciel de gestion de stocks (Pc Stock) pour l'identification des articles stockés. Il est à noter que l'ensemble de ces logiciels ne sont pas interconnectés.

1.1. Objectifs du système d'information comptable

Initialement, la structure de la comptabilité est chargée de l'établissement du bilan fiscal, de la suivie des comptes clients, comptes fournisseurs et de la trésorerie. En ce qui concerne la gestion de la paie, elle établit les fiches de paie sur la base du pointage reçu des ressources humaines dont se trouve un personnel chargé quotidiennement du pointage, des

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

dossiers de recrutement. Quant à la gestion de stocks, elle est suivie par un gestionnaire de stocks chargé de la comptabilisation des mouvements et de l'inventaire périodique des stocks.

Autrement dit, ce système d'information comptable a trois objectifs principaux : premièrement la structure comptabilité est chargée de toutes les informations comptables, ensuite la structure gestion de paie pour la gestion administrative du personnel et enfin l'évaluation de stocks est réalisée par le magasinier.

1.2. Les utilisateurs du système d'information comptable

Quatre (4) utilisateurs s'intéressent au SIC de FRIGO-STOCK à savoir :

L'administration fiscale s'intéresse au bilan fiscal de la société nécessaire pour la détermination du taux d'imposition et le rapprochement avec l'impôt déclaré ;

Les banques s'intéressent aussi au bilan fiscal pour le suivi des crédits bancaires ;

Le gestionnaire (gérant) utilise les informations comptables pour le suivi de la trésorerie, des clients, des fournisseurs et du niveau de stocks par exemple faire les commandes d'achats ;

Le commissaire aux comptes s'intéresse au bilan comptable pour la certification qui se limite aux observations standards ou classiques (les petites erreurs comptables).

1.3. Les qualités du système d'information comptable

Sur la base de questionnaire adressé au cabinet KCC chargé d'effectuer cette mission au sein de l'entreprise FRIGO-STOCK, nous avons fait ressortir les qualités suivantes :

Le système d'information comptable de FRIGO-STOCK répond aux critères d'exhaustivité car il prend en compte toutes les informations comptables nécessaires sauf qu'elles ne sont pas décortiquées ou ventilées suffisamment pour identifier les charges par fonction et par nature.

L'information produite par ce système n'est pas bien présentée puisque la comptabilité réalise ses opérations selon le plan comptable classique qui ne sont pas vraiment détaillées pour permettre de distinguer les activités.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Ce système ne répond pas aux besoins de ses utilisateurs au moment opportun puisqu'il comporte toujours quelques retards (une semaine, un mois etc.) dus aux faites que le comptable attend d'abord l'arrivée des pièces comptables (factures) pour ensuite procéder à leur comptabilisation. Ce système ne permet pas au gérant de prendre une meilleure décision.

2. Fonctionnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK

Dans la SARL FRIGO-STOCK, le système d'information comptable fonctionne de la manière suivante :

Les données collectées par ce système ne sont pas distinctes, elles sont collectées globalement (le service comptabilité passe toutes les écritures dans un seul compte) par exemple le compte charges regroupe toutes les consommations des trois activités sans distinction (consommation de production, de sous douane et d'entreposage. Ces données sont collectées d'une part sur la base des factures et des reçus de paiements des tiers (les documents externes), d'autre part sur la base des documents internes (inventaire des stocks et la fiche de paie).

En effet, les données sont enregistrées et traitées par les trois logiciels (pc paie, pc compta et pc stock) pour élaborer uniquement les états financiers en d'autres termes il n'y a pas un système intégré dédié au traitement de ces données d'où elles ne sont pas sécurisées (elles sont stockées dans un même ordinateur).

De là, la comptabilité informe le gestionnaire sur le niveau de chiffre d'affaires, de consommation et de résultats. Le gérant à son tour est responsable de toutes les prises des décisions (décisions de recruter, de fixation de prix, d'achat etc.) Donc toutes les informations nécessaires pour la prise de décision doivent atterrir à son niveau. Il exerce alors son pouvoir par la centralisation de toutes les fonctions stratégiques.

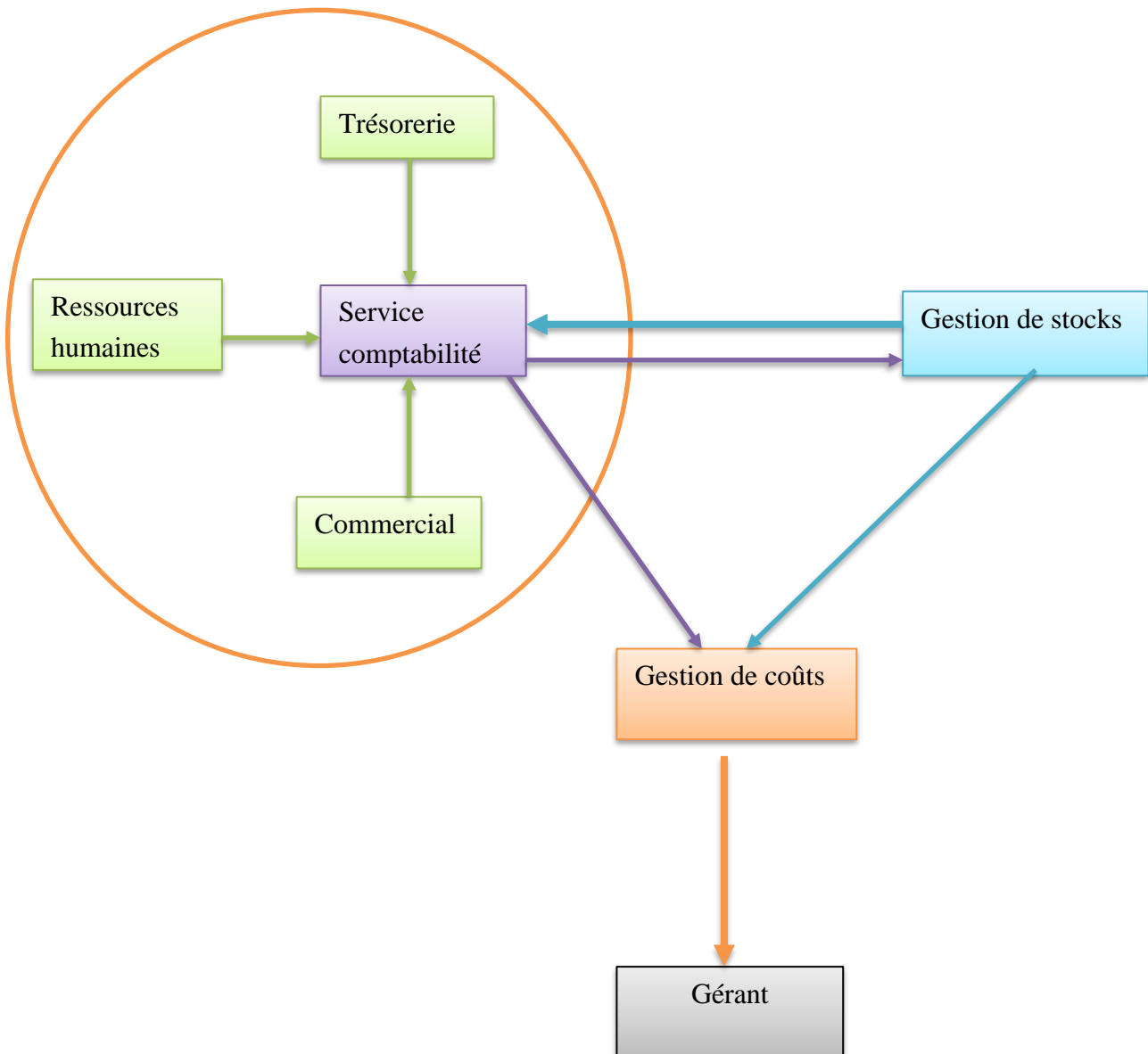
En cas de constatations d'anomalies, le système d'information comptable répond aux conditions comptables pour l'enregistrement des écritures mais il n'existe pas un système contradictoire ou de vérification par opposition ; par exemple en cas de décalage entre la comptabilité et la comptabilité des matières, le système n'a pas la possibilité de faire le retour de l'information, alors il ne fait pas le feedback.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

2.1. Représentation schématique du système d'information comptable

Ci-dessous, nous avons fait une représentation schématique du fonctionnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK.

Figure N° 13 : Fonctionnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK



Source : Conception personnelle sur la base des documents internes de l'entreprise

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Le système d'information comptable de FRIGO-STOCK est alimenté par trois structures : d'abord, la trésorerie lui fournit les informations d'encaissement et de paiement, ensuite la paie l'alimente sur la base des fiches de paie et enfin le commercial lui transmet les informations liées aux ventes.

Entre ce système et la structure de gestion des stocks (GDS) s'effectue les différents mouvements : la gestion des stocks transmet les documents et les états périodiques à la comptabilité en contrepartie de la demande de vérification venant de celle-ci.

Par la suite, la structure comptabilité et la structure de gestion des stocks transmettront toutes les informations nécessaires pour le calcul des coûts à la structure gestion des coûts ce qui implique la mise en place d'un système de comptabilité analytique d'où l'objet de notre travail qui permettra d'aider le gérant dans sa prise de décisions économiques.

3. Diagnostic du système d'information comptable de FRIGO-STOCK

À partir de nos constats sur l'environnement et le fonctionnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK, nous avons réalisé qu'un diagnostic classique (non approfondi) et périodique est fait par un commissaire aux comptes qui soulève uniquement les erreurs comptables. À ce propos, nous allons à travers les réponses à notre questionnaire et les entretiens faire l'état des lieux de ce système tout en faisant ressortir les points forts et les points faibles nécessaires pour proposer les axes d'amélioration (recommandations).

3.1. Les points forts du système d'information comptable

La volonté du gérant à relancer l'activité de production qui était d'ailleurs délaissée depuis 2019 malgré l'existence des matériels d'exploitations à travers la mise en place d'un système de comptabilité analytique constitue la principale force de cette entreprise, car cette comptabilité permettra au gérant de prendre des décisions pertinentes notamment en diversifiant ses produits et en faisant des prévisionnels même en améliorant sa démarche commerciale. Donc ce système constituera la clé de réussite de l'entreprise FRIGO-STOCK surtout avec la disponibilité de ses personnels.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

A ce propos, nous résumons que cette entreprise ne possède pas un système performant d'où l'insuffisance des points forts.

3.2. Les points faibles du système d'information comptable

Ils sont nombreux au regard de la non pertinence du système existant et aussi l'absence du système de calcul des coûts :

- Inexistence d'un serveur ou d'un système de gestion intégré pour interconnecter les logiciels ;
- Le système d'information comptable est manuel (non automatisé) donc non performant ;
- Absence d'une structure de contrôle de gestion ;
- Toute étude est suivie et réalisée par le comptable ayant un diplôme universitaire (non expérimenté) sauf le chef de service de la comptabilité qui a plus de 20 ans d'expériences dans l'agroalimentaire avec un certificat d'aptitude professionnelle agricole (CAPA) ;
- Toutes les fonctions stratégiques sont centralisées au niveau du gérant ;
- Accumulation de fonction au niveau de service de la comptabilité ;
- Au niveau des ressources humaines, il n'y a qu'une seule personne (manque d'effectifs) ;
- Absence d'une étude préalable approfondie pour la détermination des coûts et de budget ;
- Existence d'un bilan unique pour l'ensemble des écritures comptables (le non dispatching des comptes) ;
- Manque de motivations et de compétences du personnel de la comptabilité ;
- La comptabilité se limite uniquement aux exigences fiscales (établissement du bilan fiscal) ;
- L'inventaire de stocks est fait uniquement en fin de période (absence d'inventaire permanent) ;
- Absence de contrat avec les personnels de l'entreprise (inexistence de fiches de travail) ;
- Absence d'un logiciel commercial pour les opérations de ventes ;
- Absence d'un tableau de compte de résultat par fonction ;
- Les données ne sont pas sécurisées puis qu'elles sont enregistrées dans un seul ordinateur ;
- Les informations comptables ne sont pas détaillées ;
- Ce système ne répond pas aux besoins des utilisateurs au moment opportun puisqu'il comporte toujours quelques retards (une semaine, un mois) dus aux faites que le comptable

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

attend l'arrivée des pièces justificatives (factures) pour ensuite procéder à leur comptabilisation ;

- Absence d'un système permettant de détecter les informations comptables erronées ;
- Absence de feedback pour la correction des informations comptables erronées ;
- Les ordinateurs sont d'anciennes marques et sont revêtus de façon irrégulière et curative.

3.3. Les recommandations ou axes d'améliorations du système d'information comptable

Au terme de notre étude, nous avons constaté des insuffisances qui peuvent être corrigées par des recommandations ou des suggestions nécessaires pour l'amélioration de la performance du système d'information comptable de FRIGO-STOCK :

- L'entreprise doit mettre en place un réseau intranet ou un serveur (progiciel) nécessaire pour faciliter l'interconnexion entre les logiciels ;
- La SARL FRIGO-STOCK doit procéder à l'automatisation de son système d'information comptable afin d'assurer la rapidité des flux d'informations comptables ;
- La mise en place d'une structure de contrôle de gestion est indispensable pour elle afin de faire face à un environnement turbulent ;
- L'étude et la survie des informations comptables doivent être effectuées par un personnel compétent, motivé et expérimenté ;
- Le gérant doit se faire assister dans les prises décisions en décentralisant notamment certaines fonctions stratégiques ;
- L'entreprise doit recruter suffisamment de personnels compétents au niveau du service comptabilité et ressources humaines ;
- Mettre en place un système de calcul des coûts nécessaire pour toute prise de décisions effectuée par le gérant ;
- Elle doit établir un tableau de compte de résultat par fonction afin de faciliter la bonne distinction des comptes ;
- Les stocks doivent être évalués permanemment afin d'éviter la mauvaise gestion des stocks ;
- Un système de calcul des amortissements doit intégrer dans le système existant ;
- La société doit recruter les personnels sur la base d'un contrat de travail (fiches de travail afin d'éviter les sursalaires) ;

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

- Il faut un logiciel commercial pour les opérations de ventes ;
- Il faut une sécurisation des données comptables pour éviter tout risque de pertes de données ;
- Les ordinateurs existants doivent être revêtus et entretenus de manière régulière et préventive ;
- Il doit y avoir un système détectif et correctif des informations comptables erronées ;
- Il faut mettre en place un plan comptable qui répond aux besoins des utilisateurs ;
- Eclater les comptes en sous comptes ou comptes auxiliaires en fonction du besoin ;
- Mise en place d'un tableau de bord pour la détermination des données extra-comptables périodiques nécessaires pour l'alimentation du système de comptabilité analytique.

Le système de cette société n'est pas efficace pour la prise de décisions, ce qui explique la sollicitation du cabinet Kechad Ismail Commissaire aux comptes pour la mise en place d'un système plus pertinent pour le calcul des coûts nécessaire pour le pilotage de la performance de l'entreprise d'où l'objet de la section 03.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Section 3: La mise en place d'un système de comptabilité analytique

La vraie problématique de notre étude est liée à la non séparation des charges des trois activités distinctes de l'entreprise, à ce titre pour effectuer cette mise en place nous allons d'abord présenter un aperçu de la méthode de calcul de coût utilisée par FRIGO-STOCK ensuite proposer la mise en place d'une technique de calcul des coûts adéquate et enfin procéder à l'analyse des résultats.

1. Un aperçu de la méthode de calcul des coûts de FRIGO-STOCK

Sur la base des données fournies par l'entreprise (voir l'annexe 5), il est à noter que le calcul des coûts effectué par cette entreprise est simpliste ou basic, il s'agit de la méthode arithmétique puisqu'elle se base uniquement sur les charges directes pour calculer le coût de revient du produit tout en ignorant les charges indirectes.

En effet pour étayer notre étude, nous allons présenter un aperçu de cette méthode ci-dessous tout en se basant sur les informations du calcul de coût de revient frites surgelées :

1.1. Calcul du coût de revient des frites surgelées

Il est à noter que ce calcul des coûts effectué dans cette entreprise est simple c'est-à-dire se concentre uniquement sur les charges directes et ne tient pas compte des charges indirectes puisque l'entreprise ne dispose pas d'une structure de contrôle de gestion (comptabilité analytique), donc tout calcul des coûts est effectué par un personnel non compétent.

Tableau N° 20 : Calcul du coût de revient utilisé par FRIGO-STOCK

Désignation	Quantité	Prix Unitaire	Montant (DA)
Coût d'achat de Pomme de Terre	4000	55	220.000
Coût d'achat huile tournesol	2000	18	36.000
Emballage caisse	2000	5,627	11.254
Emballage film	2000	370	740.000
Code barre sur sachet frite			69,44
Coût de revient de Frites surgelées	2000	504	1.007.323
Marge bénéficiaire en appliquant un taux de 20%	2000	605	1.210.000
Résultat analytique	2000	101	202.677

Source : Conception personnelle sur la base des documents internes de l'entreprise

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Ce tableau ci-dessus illustre le calcul des coûts frites surgelées effectué par l'entreprise FRIGO-STOCK sur la base des informations liées au produit (voir annexe 5).

Sachant que la machine produit jusqu'à 2 tonnes soit 2000kg de frites/ jour, pour 1 kg de frites il nous faut 2kg de pomme de terre d'où 2000kg de frites produites correspondent à 4000kg de pomme de terre achetée.

Pour 1 kg de frites, ils utilisent 0,08 litre d'huile étant donné que 1 litre = 225 DA.

Alors **0,08 litre = 18 DA** soit $225 \times 0,08$; Coût d'achat PDT = **220.000 DA** soit **4000 kg x 55DA** ; Cout d'achat huile tournesol = **36000 DA** soit **2000 x 18 DA**

Emballage caisse = 11254 DA soit $\frac{2000 \text{ kg} \times 56,27 \text{ DA}}{10 \text{ kg}}$

Emballage film = 740.000 soit $\frac{2000 \text{ kg} \times 370 \text{ DA}}{1 \text{ kg}}$

Code barre sur sachet frite = 25000/360j = 69,44 DA/j

1.2. Analyse du résultat

A travers cette méthode de calcul de coût utilisé par l'entreprise FRIGO-STOCK, nous constatons une inefficacité et un risque de mévente de produit frites surgelées puisque en appliquant une marge bénéficiaire de **20%**, l'entreprise risque de le vendre plus cher que celui du marché variant entre **400 DA** et **450 DA**, notamment vue la non prise en compte des charges indirectes dans le calcul des coûts, la non précision des données liées à l'activité de production, ce qui explique le coût de revient non maîtrisé du produit et donc un chiffre d'affaires élevé.

En effet, pour remédier à ce problème et permettre au gérant de prendre une décision efficace, nous le suggérons de procéder à une autre méthode de calcul des coûts plus pertinente notamment la nouvelle technique de calcul de coûts appelée la comptabilité à base d'activités (Activity Based Costing). Cette technique d'évaluation des coûts est indispensable pour la SARL FRIGO-STOCK vue la non distinction des charges des trois activités (sous douane, entreposage frigorifique et la production des produits alimentaires), ce qui constitue l'objectif de l'ABC (définir le coût de chaque activité créatrice de la valeur du produit). Le point suivant explicitera l'efficacité de cette méthode.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

2. La Méthode Activity Based Costing (ABC)

Pour pallier au problème existant dans cette entreprise, nous les avons proposés la méthode ABC qui est une comptabilité à base d'activités permettant d'identifier et déterminer les coûts générés par chaque activité afin de permettre au gestionnaire de prendre une décision pertinente nécessaire pour la survie et donc la pérennité de l'entreprise.

2.1. Aperçu du processus de production de frites surgelées

La ligne de production de frites surgelées de la SARL FRIGO-STOCK se présente de la manière suivante :

Tout d'abord, les pommes de terre achetées passent par le processus d'épierrage et de lavage. Une machine aide à enlever les pierres et l'argile attachées aux pommes de terre. Elles sont ensuite lavées et nettoyées.

Les pommes de terre passent au processus d'épluchage. Ce processus est rendu possible par la machine à éplucher. Cette machine ayant un récipient à double paroi pour réduire les déchets d'épluchage de 3% supplémentaires permet d'éplucher les pommes de terre,

Ensuite, les pommes de terre épluchées passent au processus d'inspection. Ceci est possible avec une table d'inspection supervisé par un personnel. La table d'inspection a un rouleau qui aide à rouler les pommes de terre pour une identification facile. Le personnel surveille de près pour trier les mauvaises pommes de terre des bonnes. Les mauvaises pommes de terre sont finalement rejetées.

Les bonnes pommes de terre passeront par le processus suivant qui est le processus de découpage. Ceci est rendu possible par une machine ayant une double coupe hydraulique et mécanique. Elle aide également à couper les pommes de terre en deux et aux tailles requises.

Les pommes de terre passent ensuite par le processus de blanchiment en deux étapes. Elles sont lavées par une machine qui donne la meilleure couleur et texture aux pommes de terre.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Les pommes de terre sont ensuite soumises à un autre processus d'inspection où le personnel trie les pommes de terre non normalisées du reste, parce qu'il est possible que certaines pommes de terre (mauvaises pommes de terre + non standardisées) passent par les processus précédents sans être détectées.

Les pommes de terre standardisées sont acheminées vers le processus de ventilation lorsqu'un séchoir à bande aide à réduire l'humidité, donnant aux pommes de terre un bon goût et de meilleurs résultats lorsqu'elles sont placées dans la friteuse.

Les pommes de terre sont frittées à l'aide d'une friteuse contenant de l'huile et un feu modéré à la durée déterminée.

Les frites sont laissées refroidir puis placées dans le congélateur pour surgélation afin de conserver les frites jusqu'à ce qu'elles soient prêtes à être vendues.

2.2. Mise en œuvre de la méthode ABC dans l'entreprise FRIGO-STOCK

En ce qui concerne la mise en place du calcul des coûts par activité, il est nécessaire de rappeler les étapes de la mise en place de cette méthode des coûts. Il s'agit notamment d'identifier les activités de l'entreprise, de répartir les ressources entre les activités, d'identifier les inducteurs de coûts et enfin de regrouper les activités ; nécessaires pour le calcul de coût de revient du produit. Nous procéderons à la mise en place de la méthode des coûts en suivant les étapes mentionnées.

2.2.1. Identification des activités de FRIGO-STOCK

À partir des entretiens et questionnaire, nous avons pu identifier les activités suivantes impliquées dans la production de frites surgelées. Elles comprennent : l'approvisionnement des pommes de terre, la production des frites surgelées, la distribution des frites surgelées et enfin l'administration (frais du siège). Chacune des activités susmentionnées implique des tâches différentes.

Tout d'abord, en ce qui concerne l'approvisionnement des pommes de terre, ils comprennent la tâche commande où la quantité de pommes de terre nécessaire est commandée. L'approvisionnement est effectué auprès des fournisseurs de l'entreprise qui sont pour la

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

plupart des agriculteurs. Une autre tâche est le transport de la commande effectuée. Nous nous sommes rendus compte que la société FRIGO-STOCK fait utiliser ses camions personnels pour le transport des pommes de terre commandées et achetées dans leurs locaux. Une fois les pommes de terre transportées, elles doivent passer par diverses inspections permettant de rapprocher la quantité de pommes de terre commandées de celles livrées et la qualité des pommes de terre achetées. Tout cela se fait dans le respect des normes établies par l'entreprise. Après avoir été vérifiées et inspectées, les pommes de terre sont stockées dans un entrepôt propice en attendant d'être utilisées au stade de la production.

Deuxièmement, en ce qui concerne l'activité suivante qui est la chaîne de production des frites, nous avons observé les tâches suivantes, mais il est important de savoir que la production des frites se fait quotidiennement. Ils comprennent d'abord : La planification de la quantité de pommes de terre nécessaire pour la production journalière, ensuite la quantité de pommes de terre décidée est retirée de l'entrepôt et acheminée vers l'usine pour transformation.

L'usine de traitement est constituée de machines interconnectées qui sont d'abord mises en marche et testées avant d'être finalement utilisées. Cette tâche est effectuée par un technicien de l'entreprise. Lorsque les machines sont déclarées opérationnelles pour la journée, les pommes de terre y sont placées. La tâche est faite et observée par les travailleurs de l'usine qui s'assurent que la production des frites est réussie. Les frites sont emballées dans un emballage en aluminium et un emballage en papier. Les frites sont enfin placées dans un réfrigérateur profond pendant un nombre déterminé de jours.

Troisièmement, l'activité de distribution de la société comprend l'expédition et le traitement des commandes passées par les clients de la société (les détaillants par exemple). Les frites commandées sont retirées du congélateur et inspectées par un dirigeant de l'entreprise afin de rapprocher tout ce qui est retiré au commande client. Il y a ensuite l'enregistrement et la fabrication des bons de livraison par l'entreprise. Les frites surgelées sont faites puis distribuées aux clients soit à l'aide du transport de l'entreprise, soit avec le propre moyen du client.

Enfin, il y a l'activité d'administration qui comprend la détermination du nombre de frites surgelées à produire, la fixation de la marge bénéficiaire des frites surgelées vendues, la

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

détermination du prix des frites vendues, la gestion administrative du personnel, les frais généraux, la comptabilité et la détermination des frais du siège. Vous trouverez ci-dessous un tableau récapitulatif des activités et des tâches correspondantes :

Tableau N° 21 : Identification des activités de FRIGO-STOCK

Approvisionnement	Production	Distribution	Administration
Détermination et commande des pommes de terre	Planification de la production	Prise et traitement des commandes des clients	Détermination de la quantité de frites à produire
Transport des pommes de terre	Enlèvement des pommes de terre nécessaires de l'entrepôt à l'usine	Déstockage des frites de la chambre froide	Fixation du bénéfice sur les frites destinées à la vente
Inspection et enregistrement des pommes de terre achetées	Inspection des pommes de terre à envoyer à l'usine	Inspection et rapprochement de la quantité de frites commandées et de celles retirées du stock	Détermination du prix des frites à vendre
Stockage des pommes de terre achetées dans l'entrepôt	Installation et mise en œuvre des machines pour un usage opérationnel quotidien	Enregistrement des frites congelées prêtes à être vendues	Gestion administrative du personnel
	Préparation et traitement des frites surgelées	Transport des frites surgelées aux clients	Frais généraux
	Emballage des frites surgelées		La comptabilité
	Congélation profonde des frites surgelées à l'aide d'une chambre froide		Détermination des frais de siège

Source : Conception personnelle sur la base des documents internes de l'entreprise

Cette identification est indispensable pour l'entreprise dans la mesure où elle compte savoir la quantité des ressources consommées par chaque activité. A ce titre lors de cette

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

cartographie des activités, nous suggérons à l'entreprise de procéder à une sélection exhaustive des activités génératrices de coûts du produit c'est-à-dire elle doit identifier uniquement celles qui sont en rapport avec le produit en question (frites surgelées).

D'après notre constat, les ressources consommées par les activités ne sont pas distinguées ou déterminées, alors il revient à l'entreprise de mettre en place un bureau d'étude chargé d'indiquer les ressources consommées au niveau de chaque activité ; d'où l'objet de la deuxième étape.

2.2.2. Répartition des ressources entre les activités

Après l'identification des activités, y compris les différentes tâches, nous procédons à l'affectation des ressources aux activités. Avec l'établissement des coûts par activité, on dit que les ressources sont consommées par les activités. Les ressources en bref sont les différents coûts générés par chacune des activités. Nous présenterons les différents coûts encourus dans chacune des différentes activités. Pour l'activité d'approvisionnement, les divers coûts peuvent inclure : les frais encourus pour l'achat des pommes de terre, les frais de transport des pommes de terre achetées jusqu'aux locaux de l'entreprise, les frais d'inspection et d'enregistrement des matières premières achetées, les frais de stockage des matières premières achetées et le coût des travailleurs impliqués dans cette activité.

Pour l'activité de production, les coûts qui peuvent être générés sont présentés comme suit : le coût de déstockage des matières premières de l'entrepôt à l'usine, le coût de l'entretien et du fonctionnement des machines de l'usine, le coût de l'éclairage de l'usine (électricité), le coût du gaz utilisé dans la production, le coût des travailleurs impliqués dans la production , le coût de l'eau utilisée dans la production, le coût de l'emballage et le coût du transport des frites vers la chambre froide (l'entreposage frigorifique).

Pour l'activité de distribution, les différents coûts peuvent inclure : le coût de la main-d'œuvre, le coût de livraison des frites aux clients, le coût impliqué dans la réception et le traitement des commandes des clients.

Pour l'activité d'administration, les différents coûts peuvent inclure : le coût de l'éclairage des bureaux, le coût de l'entretien du mobilier et des accessoires de bureau.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

2.2.3. Identification et choix des inducteurs de coûts

Le principe de cette étape comme indiqué précédemment est que les produits consomment les activités. En effet pour déterminer les coûts des activités consommées par les frites surgelées, l'entreprise doit trouver pour chacune des activités, ce qui induit à la consommation des ressources.

Nous avons à cet effet illustré cette étape par un tableau ci-dessous montrant les quatre activités et la nature d'inducteur du produit frites surgelées.

Tableau N° 22 : Identification et choix des inducteurs de coûts

Activités	Nature de l'inducteur
Approvisionnement	Kg de pomme de terre achetées, litre de l'huile tournesol achetée
Production	Heure de Machine, Heure de Main d'œuvre, Kg de Pommes de Terre consommées
Distribution	Kg de frites surgelées vendues, kilométrage parcouru, nombres de commandes
Administration	Nombre de surfaces utilisées, nombre de contrats passés

Source : Conception personnelle sur la base des documents internes de l'entreprise.

Dans ce tableau, nous montrons tout simplement qu'il faut déterminer pour chaque activité une unité de mesure dénommée : Inducteur (facteur de consommation de ressource).

Sachant qu'il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur et les ressources consommées par l'activité.

D'après notre étude, il se peut qu'une même activité soit en relation avec un ensemble d'inducteurs, dans ce cas l'entreprise à travers son contrôleur de gestion devra choisir le plus pertinent pour expliquer le volume d'une activité.

2.2.4. Création des centres de regroupement des activités avec le coût de l'inducteur

Ici l'entreprise doit procéder à la création des centres regroupant les activités ayant le même inducteur dans le but d'avoir une bonne visibilité des activités, mieux calculer le coût

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

unitaire de l'inducteur concerné et faciliter l'imputation du coût des activités consommées aux coûts des produits.

Pour illustrer cette étape, nous proposons ci-dessous un tableau expliquant les centres de regroupement avec les calculs du coût des activités et du coût unitaire de l'inducteur.

Tableau N° 23 : Centres de regroupement des activités avec le coût de l'inducteur

Centres de regroupement (CR)	Coût des activités	Nature de l'inducteur	Volume de l'inducteur (V)	Coût unitaire de l'inducteur
Centre A : Activité approvisionnement	$CRA = \text{Coût de l'activité approvisionnement}$	Kg de PDT achetées	VA	CRA/VA
Centre B : Activité production	$CRB = \text{Coût de l'activité production}$	Heure machine, HMOD et kg de PDT consommées	VB	CRB/VB
Centre C : Activité distribution	$CRC = \text{Coût de l'activité distribution}$	Kg de frites surgelées vendues et le kilométrage utilisé	VC	CRC/VC
Centre D : Activité administration	$CRD = \text{Coût de l'activité administration}$	Nombre de m ² utilisés et nombre de contrats passés	VD	CRD/VD

Source : Conception personnelle sur la base des documents internes de l'entreprise.

D'après nos constats, nous pouvons dire que l'entreprise peut ne pas regrouper ses activités par centres puisqu'elles n'ont pas les mêmes inducteurs de coût ; à ce titre, elle peut directement procéder au calcul du coût de chaque activité, à la détermination du volume de l'inducteur sur la base de la nature de l'inducteur et enfin définir le coût unitaire de l'inducteur qui correspond au rapport entre le coût de l'activité et le volume de l'inducteur pour la même période.

2.2.5. Calcul du coût de revient du produit frites surgelées

Pour calculer enfin le coût de revient du produit frites surgelées par cette méthode, l'entreprise est tenue de prendre non seulement en considération les charges directes (coût des

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

matières premières, des autres composants et coût de main d'œuvre directe) mais aussi les charges indirectes qui correspondent aux coûts des activités consommées (volume d'inducteur multiplié par le coût unitaire de l'inducteur à imputer aux coûts).

Tableau N° 24 : Coût de revient de frites surgelées

Frites surgelées	
Charges directes (PDT utilisées)	Montant
Charges indirectes (coût des activités)	Montant
Coût de revient	Montant
Chiffre d'affaires	Montant
Résultat analytique global	Montant

Source : Conception personnelle sur la base des documents internes de l'entreprise

Le tableau ci-dessus illustre le calcul des coûts de revient par la méthode ABC (Activity Based Costing).

Nous n'avons pas été en mesure d'aller de l'avant avec les résultats de nos recherches parce que nous ne pouvions pas disposer d'informations détaillées ou précises sur chaque activité et les charges qu'elle engendre notamment pour la production de frites surgelées.

En effet, en se basant sur les informations fournies par l'entreprise c'est-à-dire son bilan et le TCR, il sera impossible de procéder à l'application de cette méthode car ces informations contiennent des données sur les trois principales activités réalisées par l'entreprise sans aucune précision et/ou distinction.

Afin que la société FRIGO-STOCK puisse procéder efficacement à l'utilisation de cette méthode proposée de calcul de ses coûts, nous suggérons comme expliqué précédemment ce qui suit :

Tout d'abord, l'entreprise doit disposer d'une structure de comptabilité analytique avec un personnel compétent. Ce personnel doit avoir une connaissance approfondie des méthodes de calcul des coûts et de la façon dont elles sont appliquées dans une entreprise, en particulier celle relative à la comptabilité à base d'activités (ABC) ; et qui peut en cas de besoin être assisté par un expert de coûts pour amples formations. Car la comptabilité à base d'activités (ABC) est

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

une nouvelle technique de calcul des coûts et sa maîtrise nécessite parfois de l'assistance en termes de formations et aussi de conseils.

Deuxièmement, l'entreprise devrait être en mesure de séparer les charges générées par les activités principales. Les charges qui semblent impossibles à imputer à une activité spécifique doivent être traitées de la manière suivante : Par exemple, l'électricité, l'eau et le gaz utilisés par l'entreprise pour les trois activités peuvent être séparés à l'aide d'un compteur pour chaque activité. Ce compteur sera capable de distinguer les charges générées par chaque activité spécifique.

Troisièmement, l'entreprise doit utiliser un compte de résultat et un bilan spécifique à chaque activité pour permettre une identification des charges liées aux produits.

Enfin, elle doit utiliser un logiciel tableau de bord prospectif pour la mesure de ses activités. Ce qui serait favorable pour l'identification adéquate des données chiffrées nécessaires pour le calcul des coûts principalement par la méthode ABC.

Celles-ci expliquent la non suite de la méthodologie appliquée à l'entreprise notamment à l'activité production de produit alimentaire (frites surgelées), et donc marquent la fin de notre étude empirique.

Chapitre 03 : Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique

Conclusion du chapitre 03

Ce présent chapitre nous a permis de mettre en pratique la théorie abordée dans les précédents chapitres.

En effet, pour répondre à notre problématique, il était évident qu'on aborde dans la section 01 la présentation de l'entreprise afin d'avoir une connaissance générale sur l'entreprise FRIGO-STOCK, y compris de ses indicateurs significatifs nécessaires pour le bon fonctionnement de l'entreprise.

Ensuite la section 02 était axée sur le système d'information comptable de FRIGO-STOCK à travers le diagnostic mené, nous avons compris son inefficacité dans la prise de décisions et aussi l'inexistence d'un système de calcul des coûts et donc de structure de contrôle de gestion, ce qui nous a motivé dans la section 03 de mettre en place un système plus pertinent de calcul des coûts notamment la comptabilité à base d'activités (méthode ABC) nécessaire pour assurer la performance et la pérennité de l'entreprise FRIGO-STOCK.

Conclusion générale

Conclusion Générale

La forte concurrence que subit les entreprises ainsi que les turbulences de leur environnement incitent les dirigeants à mettre en place des stratégies et des outils de pilotage de la performance.

L'existence d'un système d'information comptable unique peut être insuffisante pour fournir des informations pertinentes nécessaires pour répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de l'entreprise. Il devient alors indispensable de développer ce système existant en annexant un deuxième beaucoup plus performant afin d'atteindre l'objectif recherché.

Ainsi pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons abordé dans le premier chapitre le système d'information comptable et financier d'une manière générale ; de là nous pouvons dire que c'est une ressource importante dans la prise de décisions stratégiques de l'entreprise. Ce qui explique que toute entreprise désirant se faire démarquer des autres, dominer le marché, garder sa position de leader, attirer la clientèle et aussi les investisseurs, aspirant à la pérennité et donc à la performance sur le long terme est tenue d'avoir en son sein un système d'information comptable pertinent.

Le système devient non pertinent sinon insuffisant s'il est constitué d'une seule comptabilité c'est-à-dire la comptabilité générale ou financière car il ne permettra qu'une connaissance a posteriori du résultat global et ne répondra qu'aux exigences externes de l'entreprise.

À ce titre, pour corriger ou éviter cette non pertinence du système, nous avons consacré le deuxième chapitre de notre recherche à l'appréciation des outils de la comptabilité analytique qui constitue un système d'évaluation des coûts conduisant la performance de l'entreprise.

En effet, nous avons à travers ce chapitre, compris que la comptabilité analytique et la comptabilité générale sont deux systèmes qui se complètent ; autrement dit la comptabilité analytique fournit des informations sur les conditions d'exploitation des ressources internes de l'entreprise.

La mise en place d'un système d'évaluation des coûts adapté aux besoins de la gestion et au contrôle de l'entreprise, suppose la définition claire de l'ensemble des besoins d'information comptable de l'organisation. Ce qui explique notre troisième chapitre ayant été basé sur le diagnostic du système d'information comptable de la SARL FRIGO-STOCK pour une mise en place de la comptabilité analytique.

Conclusion Générale

Les entretiens et le questionnaire adressés au cabinet KCC ainsi que la documentation interne à l'entreprise FRIGO-STOCK nous ont permis de connaître leur état de fonctionnement en générale et son système d'information comptable en particulier constituant une véritable ressource stratégique (les forces et les faiblesses qui pèsent sur eux), à partir de là, nous confirmons notre première hypothèse.

Nous avons compris que FRIGO-STOCK subit une forte concurrence à laquelle elle n'arrive pas à faire face ; elle fait face également à divers problèmes de gestion notamment la mauvaise évaluation des coûts de ses produits et l'utilisation d'un bilan unique pour l'ensemble de ses trois activités sans distinction aucune, ce qui risque de mettre son existence en danger. À ce propos nous confirmons notre deuxième hypothèse.

De part, son importance pour la wilaya de Bejaia et en vue de sa pérennité, le gérant a défini une politique des redressements qui porte sur principalement : l'automatisation de son système d'information comptable annexé par le système d'évaluation des coûts nécessaires pour permettre une meilleure prise de décisions et donc piloter sa performance stratégique.

En vue d'atteindre son objectif et de retrouver sa position de leader, nous avons vu l'intérêt de faire l'état des lieux de son système d'information comptable, et acquérir les indicateurs informationnels permettant d'effectuer la mise en place du système de la comptabilité analytique.

Cette comptabilité analytique nécessite plusieurs méthodes de calcul de coûts ; mais vue la réalité de l'entreprise FRIGO-STOCK, nous avons opté pour la nouvelle technique de calcul de coûts qu'est la comptabilité à base d'activités ou Activity Based Costing (ABC) nécessaire pour déterminer les coûts de chaque activité de l'entreprise notamment de son processus de production, ce qui suscitera sa performance globale et assurera sa pérennité. De là nous confirmons notre troisième hypothèse.

Nous estimons que notre thématique traitée jusque-là est modeste et présente des insuffisances car elle nécessite plus d'investigations. Aussi puisque la SARL FRIGO-STOCK est à caractère industriel et génère des effluents industriels, cette dimension n'a pas été traitée.

La thématique donc de la mise en place du système de la comptabilité analytique au sein de FRIGO-STOCK ouvre de nouvelles perspectives de recherche.

Bibliographie

Bibliographie

1 Ouvrages

- Bhimani, A. H. (2015). *Management and Cost Accounting (6 ed.)*. USA: Mc Graw-Hill/Irwin.
- Bodnar, G., & Hopwood, W. (2013). *Accounting Information Systems (11 ed.)*. New Jersey: Pearson Education.
- Bonnebouche, J. G.-M. (2001). *Système d'information comptable : traitement des opérations commerciales*. Paris : Foucher.
- Boukhezar, O. (1988). *Principes de comptabilité analytique avec annales corrigées bac technique comptable*. Alger: Gestion Multiple.
- Boyd, K. (2013). *Cost Accounting for Dummies*. New Jersey: John Wiley & Sons Books and Press.
- Causse, G. (1993). *Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays francophones : Comptabilité- Contrôle-Audit*. Paris. Consulté le Juillet 29, 2022, sur <https://www.academia.edu>
- Chakraborty, S. K. (2004). *Cost Accounting and Financial Management (For C.A. Course-1)*. New Delhi: New Age International. Consulté le Août 05, 2022, sur New Age Publishers: <https://www.books.google.dz>
- Datar, M. S. (2018). *Hornsgren's Cost Accounting : A managerial emphasis (14 ed.)*. Harlow: Pearson Education.
- Degos, J.-G., & Amal, A.-F. (2003). *Diagnostic financier des entreprises* . Hauts de France Onnaing: E-theque.
- Doriath, B. L. (2010). *Comptabilité et gestion des organisations (7 ed.)*. Paris: Dunod.
- Drury, C. (2017). *Management and Cost Accounting (10 ed.)*. Hamsphire: Cengage Learning.
- Ducasse, E. O. (2005). *Normes Comptables Internationales IAS/ IFRS*. Paris: De boeck.
- Dupont, A.-C. (2010). *Système d'information de gestion*. Paris: Nathan.
- Dupuy, Y., & Travaillé, D. (2013). *Les bases de la comptabilité analytique de gestion*. Paris: Economica.
- Engel, F., & Kletz, F. (2007). *Cours de comptabilité analytique* . Paris : ParisTech.

Bibliographie

- Goujet, C. R. (2007). *Comptabilité de Gestion (7 ed.)*. Paris: Dunod.
- Grandquillot, B., & Grandquillot, F. (2011). *La comptabilité de gestion (11 ed.)*. Paris: Gualino Lextenso.
- Grandquillot, B., & Grandquillot, F. (2014). *L'essentiel de la comptabilité de gestion (6 ed.)*. Paris: Gualino Lextenso.
- HAMMAM, M. (2011). *Comptabilité générale selon le système comptable financier et les normes IFRS*. Tizi-Ouzou: Le savoir.
- Kefi, H., & Kalika, M. (2004). *Evaluation des systèmes d'information : une perspective organisationnelle*. Paris: Economica.
- Khelifati, N. (1991). *Introduction à l'organisation et au diagnostic d'entreprise*. Alger: Berti.
- Langlois, G., & Mollet, M. (2005). *Gestion financière*. Paris: Foucher.
- Laudon, K., & Laudon, J. (2011). *Management Information Systems: Managing the Digital Firm (12 ed.)*. New Jersey: Pearson Education.
- Makhlouf, F. (2018). *Comptabilité Analytique : Cours, exercices et études de cas corrigés, selon le SCF*. Alger: Pages Bleues Internationales .
- Meylon, G. (2004). *Comptabilité analytique*. Paris: Breal.
- Moses, K. J. (n.d.). *Kojomos Comprehensive Manual to Financial Accounting: For West African Senior Secondary Schools and Tertiary Institutions*. Accra.
- Ogien, D. (2008). *Gestion financière de l'entreprise*. Paris: Dunod.
- Piget, P. (2006). *Comptabilité analytique*. Paris: Economica.
- Renard, J. (2006). *Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP (Guide méthodologie)*. Paris: Agence de mutualisation des Universités et Établissements .
- Romney, M. S. (2021). *Accounting Information Systems (15 ed.)*. Harlow: Pearson Education .
- Savall, H. & Zardet, V. (1997). *Le Nouveau Contrôle de gestion*. ECM et Eyrolles.
- Steller, A., & Gherbi, R. (2005, Mai 4). Les cadres conceptuel comptable et les méthodes d'évaluation: à la recherche d'une logique interne. *Pratique comptable, l'expert*

Bibliographie

comptable suisse, pp. 241-251. Consulté le Août 01, 2022, sur <https://www.academia.edu>.

2 Articles et revues

J.O N°44,4 Chaabane 1430. Ordonnance n°09-01 du 29 Rajab 1430 correspondant au 22 juillet 2009 portant *loi de finances complémentaire pour 2009*, disponible sur <https://www.joradp.dz>

J.O, N°74. Loi n°07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant *système comptable financier*, disponible sur <https://www.joradp.dz>

Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité Projet du système comptable financier, Juillet 2006.

Ministère des finances, direction générale de la comptabilité. *Le Système Comptable Financier : Pour une véritable convergence vers le référentiel comptable financier IAS/IFRS*. Alger : Salon des banques, Assurances, et produits financiers, Du 17 au 21 octobre 2011.

Ministère des Finances. (1975, avril 29). Arrêté du 23 juin 1975. *Les modalités d'application du plan comptable national*(24), 270. Consulté le juillet 29, 2022, sur <https://www.joradp.dz>

Ministère des Finances. (2009, mars 25). Arrêté du 23 Rajab 1429. *Les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes*(19), 3. Consulté le Juillet 25, 2022, sur <https://www.joradp.dz>

Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes agréés. *La normalisation comptable internationale IAS/IFRS et le Système Comptable Financier Algérien*. Alger : Conseil Régional Centre, Sans date.

3 Rapports

Commission des communautés européennes . (1989). IASC : Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers . Bruxelles.

Listes des tableaux et figures

Listes des tableaux et figures

Liste des tableaux

Tableau N° 1 : Actif du Bilan	21
Tableau N° 2 : Passif du Bilan.....	22
Tableau N° 3 : Compte de résultat par nature	24
Tableau N° 4 : Compte de résultat par fonction.....	25
Tableau N° 5 : La méthode directe du tableau de flux de trésorerie	27
Tableau N° 6 : Méthode indirecte du tableau de flux de trésorerie.....	28
Tableau N° 7 : L'état de variation des capitaux propres	29
Tableau N° 8 : Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière	47
Tableau N° 9 : La méthode des coûts variables simples.....	68
Tableau N° 10 : Méthode des coûts spécifiques	70
Tableau N° 11 : Les causes des écarts défavorables pour les charges directes et les charges indirectes	84
Tableau N° 12 : Méthodologie de la méthode ABC	88
Tableau N° 13 : Les activités de support	89
Tableau N° 14 : Catégorie des couts cachés	97
Tableau N° 15 : Modèle général de calcul des coûts cachés.....	99
Tableau N° 16 : Grille d'estimation des coûts	100
Tableau N° 17 : Investissement FRIGO-STOCK	106
Tableau N° 18 : Les chiffres d'affaires de FRIGO-STOCK.....	107
Tableau N° 19 : Les résultats de FRIGO-STOCK	107
Tableau N° 20 : Calcul du coût de revient utilisé par FRIGO-STOCK	118
Tableau N° 21 : Identification des activités de FRIGO-STOCK.....	123
Tableau N° 22 : Identification et choix des inducteurs de coûts	125
Tableau N° 23 : Centres de regroupement des activités avec le coût de l'inducteur.....	126
Tableau N° 24 : Coût de revient de frites surgelées	127

Listes des tableaux et figures

Liste des figures

Figure N° 1 : Définition du Système d'Information Comptable	8
Figure N° 2 : Structures de l'organisation (sources d'informations)	13
Figure N° 3 : Les étapes d'un système d'information comptable	15
Figure N° 4 : Organisation technique de l'entreprise commerciale et industrielle	45
Figure N° 5 : Réseau analytique de l'entreprise commerciale	46
Figure N° 6 : Réseau analytique de l'entreprise industrielle.....	46
Figure N° 7 : Principe de la méthode ABC.....	87
Figure N° 8 : Quatre (4) étapes de la méthode ABC.....	88
Figure N° 9 : Imputation des inducteurs aux différents centres	91
Figure N° 10 : Coûts et Cycle de vie d'un produit.....	94
Figure N° 11 : L'organigramme de la SARL FRIGO-STOCK.....	108
Figure N° 12 : La chaîne de production des frites surgelées.....	109
Figure N° 13 : Fonctionnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK	113

Annexes

Annexe N° 1 : Questionnaire

Questionnaire portant sur la thématique diagnostic du système d'information pour une mise en place de la comptabilité analytique (cas FRIGO-STOCK)

1. La société FRIGOSTOCK a-t-elle un système d'information comptable ?

Oui

Non

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

2. Quelle est la forme de ce système ?

Manuel

Automatique

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

3. La société FRIGO-STOCK a-t-elle un département indépendant du système d'information comptable ?

Oui

Non

4. Il y a-t-il un responsable en charge de ce système d'information comptable ?

Oui

Non

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

5. Quels sont les objectifs de ce système d'information comptable ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

6. Qui sont les utilisateurs de ce système d'information comptable et quels sont leurs besoins ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

7. Quelles sont les données collectées par le système d'information comptable ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

8. Comment ces données sont-elles collectées ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

9. Est-ce que ce système d'information comptable est exhaustif ?

Annexes

Oui

Non

Pourquoi ? Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

10. Il y a-t-il des logiciels pour traiter ces données ?

Oui

Non

Si oui, lesquels ? Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

11. Comment les données comptables sont traitées ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

12. Comment les données comptables sont stockées après traitement ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

13. Est-ce que les informations comptables sont sécurisées ?

Oui

Non

Si oui, comment ? Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

14. L'information produite est-elle bien présentée ? (Comportent les caractéristiques qualitatives définies par le SCF)

Oui

Non

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

15. Quelles sont les difficultés liées aux procédures du système d'information comptable ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

16. Le système d'information comptable peut-il répondre aux besoins de ces utilisateurs au moment opportun ?

Oui

Non

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

17. Le système d'information comptable fait-il des retours de l'information ?

Oui

Non

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

Annexes

18. Le système d'information comptable est-il pertinent ?

Oui

Non

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

19. Est-ce que le système d'information comptable est diagnostiqué ou contrôlé régulièrement ?

Oui

Non

Si oui, par qui et combien de fois ? Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

20. Quelle méthode de diagnostic est adoptée et comment elle est faite ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

21. Quel résumé sur l'organisation de ce SIC ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

22. Quelle méthode est adoptée pour le calcul des coûts des produits ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

23. Pourquoi ce choix de calcul de coûts par rapport aux autres méthodes ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

24. Quel est le total des effectifs de la fonction comptable ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

25. Quel est le total des effectifs hors service comptabilité ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

26. Quel est le niveau de formation générale du personnel de la comptabilité ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

27. Quel est le niveau de formation professionnelle du personnel de la comptabilité ?

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

28. Quel type d'ordinateur est utilisé ?

PC bureau

PC portable

Annexes

29. Sur quel système d'exploitation le travail est effectué ?

Windows

Autres

30. Les ordinateurs sont-ils des anciennes marques ?

Oui

Non

Si oui, préciser leur date d'acquisition Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

31. Ces ordinateurs sont-ils revêtus ou entretenus ?

Oui

Non

Si oui, comment et par qui ? Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

Annexes

Annexe N° 2 : Compte de résultat de la SARL FRIGO-STOCK (2018)

N° Comptes	Désignation des Comptes	Exercice	Exercice – 1
70	Ventes et produit annexes (Chiffre d'affaires)	155 541 276,67	119 019 893,75
72	Productions stockée et déstockée (Variation stocks produits finis et en cours)	973 205,1	0
73	Production immobilisée	0	0
74	Subventions d'exploitation	0	0
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		156 514 481,77	119 019 893,75
60	Achats consommés	-21 341 639,31	-29 204 318,41
61/62	Services extérieurs et autre consommations	-39 036 904,86	-11 822 961,78
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-60 378 544,17	-41 027 280,19
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		96 135 937,6	77 992 613,56
63	Charges du personnel	-30 129 528,63	-26 630 124,23
64	Impôts, taxes versements assimilés	-3 512 977,04	-4 897 482
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		62 493 431,93	46 465 007,33
75	Autres produits opérationnels	576 329,08	586 929,39
65	Autres charges opérationnelles	-96 078,24	-417 725,49
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-18 415 505,22	-8 020 006,35
78	Reprises sur pertes de valeur de provisions	0	2 396 697,18
V-RESULTAT OPERATIONNEL		44 558 177,55	41 010 902,06
76	Produits financiers	484 560,12	0
66	Charges financières	-3 276 773,96	0
VI-RESULTAT FINANCIER		-2 792 213,84	0
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (5+6)		41 765 963,71	41 010 902,06
695+	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-10 737 792	-10 991 652,24
692+	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	1 117 197,45	-21 748,78
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		158 692 568,42	121 981 771,54
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-126 547 199,26	-91 984 270,5
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		32 145 369,16	29 997 501,04
77	Éléments extraordinaires (produits)	0	0
67	Éléments extraordinaires (charges)	0	0
IX-RESULTATS EXTRAORDINAIRE		0	0
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		32 145 369,16	29 997 501,04
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		0	0
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE		0	0
DPM	Dont part des minoritaires	0	0
PG	Part du groupe	0	0
N° Comptes	Désignation des Comptes	Exercice	Exercice – 1

Annexes

Annexe N° 3 : Bilan actif de FRIGO-STOCK (2018)

N° Comptes	Actifs	Montant Brut	Amort. /Prov.	Exercice	Exercice - 1
2	ACTIFS NON COURANT	0	0	0	0
207	Ecart d'acquisition – « goodwill »	0	0	0	0
20	Immobilisations incorporelles	505 000	280 516,67	224 483,33	0
21	Immobilisations corporelles	0	0	0	0
211	Terrains	1 020 000	21 250	998 750	0
2131	Bâtiments	62 508 730,22	16 656 646,47	45 852 083,75	31 810 822,46
218	Autres immobilisations corporelles	176 505 620,4	35 983 308,94	140 522 311,46	8 601 950,77
22	Immobilisations en concession	0	0	0	0
23	Immobilisations en cours	0	0	0	630 778,3
26+	Immobilisations financières	0	0	0	0
265	Titres de participation évalués par équivalence (Titre mis en équivalence-entreprise associé)	0	0	0	0
26	Autres participations et créances rattachées	0	0	0	0
271+	Autres titres immobilisés	0	0	0	0
274+	Prêts et autres actifs financiers non courants	2 058 500	0	2 058 500	2 058 500
133	Impôts différés actif	1 595 860,44	0	1 595 860,44	478 662,99
188	Comptes de liaison	0	0	0	0
TOTAL ACTIF NON COURANT		244 193 711,06	52 941 722,08	191 251 988,98	43 580 714,52
3+	ACTIFS COURANT	0	0	0	0
3	Stocks en cours	7 641 817,52	0	7 641 817,52	5 232 044,04
4	Créances et emplois assimilés	0	0	0	0
41	Clients	26 002 390,46	4 965 455,35	21 036 935,11	30 384 699,1
409+	Autres débiteurs	25 941 672,51	0	25 941 672,51	34 010 803,94
44+	Impôts et assimilés	14 119 750,94	0	14 119 750,94	5 637 843,3
48	Autres actifs courants (Autres créances et emplois assimilés)	0	0	0	0

Annexes

5	Disponibilités et assimilés	0	0	0	0
50-	Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
51+	Trésorerie	10 644 844,78	0	10 644 844,78	23 027 924,3
TOTAL ACTIF COURANT		84 350 476,21	4 965 455,35	79 385 020,86	98 293 314,68
TOTAL GENERAL ACTIF		328 544 187,27	57 907 177,43	270 637 009,84	141 874 029,2

Annexes

Annexe N° 4 : Bilan passif de FRIGO-STOCK 2018

N° Comptes	Passifs	Exercice	Exercice - 1
1	CAPITAUX PROPRES	0	0
101	Capital émis(capital social ou fons de dotation, ou fonds d'exploitation)	22 200 000	22 200 000
109	Capital non appelé	0	0
104+	Primes et réserves	43 726 136,08	43 726 136,08
105	Ecarts de réévaluation	0	0
107	Ecart d'équivalence	0	0
12	Résultats net – part du groupe	32 145 369,16	29 997 501,04
11	Autres capitaux propres (Report à nouveau)	3 634 205,92	3 634 205,92
PSC	Part de la société consolidante	0	0
PM	Part des minoritaires	0	0
TOTAL1		101 705 711,16	99 557 843,04
1+	PASSIFS NON COURANTS	0	0
16+	Emprunts et dettes financières	91 567 134,24	0
134+	Impôts (différés et provisionnés)	0	0
229	Autres dettes non courantes (Droits du concédant)	0	0
15+	Provisions et produits comptabilisés d'avance	0	0
TOTAL2 (TOTAL PASSIFS NON COURANTS)		91 567 134,24	0
4+	PASSIF COURANTS(CAPITAUX COURANT)	0	0
40	Fournisseurs et comptes rattachés	20 602 826,57	11 276 219,52
444+	Impôts	24 224 950,58	15 853 442,29
42+	Autres dettes	24 936 387,29	14 948 784,2
52+	Trésorerie Passif	7 600 000	237 740,15
TOTAL3(Total Passif Courant)		77 364 164,44	42 316 186,16
TOTAL GENERAL PASSIF		270 637 009,84	141 874 029,2

Annexes

Annexe N° 5 : Les données pour le calcul du coût de revient des Frites surgelées

Données pour le calcul du coût de revient du produit Frite surgelées:

PRIX D'ACHAT PDT.....	55 DA	RENDU
PRIX D'ACHAT HUILE TOURNESOL.....	225 DA	/L
FRAIS ELECTRICITE.....	800 000 DA	/M
GAZ.....	20 000 DA	/M
MASSE SALARIALE.....	800 000 DA	/M
EMBALLAGE CAISSE.....	56,27DA	10 KG
EMBALLAGE FILM.....	370 DA	1 KG
CODE BARRE SUR SACHET FRITE.....	25 000 DA	ANNUEL
AMORTISSEMENT DU MATERIEL.....	7 385 768,16 DA	ANNUEL
FRAIS DE PUBLICITE.....	60 000 DA	ANNUEL

SACHANT QUE :

- LA MACHINE PRODUIT JUSQUA 02 TONNES/ JOUR
- POUR UN KG DE FRITE IL NOUS FAUT 02 KGS DE POMME DE TERRE
- UN SACHET DE FRITE EN FILM PESE 0,014 KG
- POUR 01 KG DE FRITE ON UTILISE 0,08 LITRE D'HUILE

Table des matières

Table des matières

Remerciements	I
Dédicace	II
Liste des abréviations	IV
Sommaire.....	VI
Introduction générale.....	1
Chapitre I: Système d'information comptable et financier.....	5
Introduction du Chapitre 01.....	6
Section 1: Acception du concept système d'information comptable financier	7
1. Système d'Information Comptable.....	7
1.1. Le système d'information	8
1.1.1. Les différents types du système d'information	9
1.1.2. Composantes du Système information	10
1.2. Comptabilité financière	10
1.2.1. Les objectifs de la comptabilité financière	11
2. Les caractéristiques d'un système d'information comptable	11
3. Sources d'informations.....	12
4. Les étapes ou fonctions du Système d'Information Comptable.....	13
5. Finalité du système d'information comptable	15
Section 2: Diagnostic du système d'information comptable et financier.....	16
1. Concept et Objectifs d'un Diagnostic du système d'information comptable et financier	16
1.1. Acception du concept Diagnostic Comptable et financier	16
1.2. Objectifs du diagnostic comptable et financier	17
2. Les critères ou qualités d'un diagnostic du système d'information comptable	18
3. Les outils du Diagnostic comptable et financier.....	19
3.1. Bilan comptable financier.....	20
3.1.1. Formes et présentation du bilan.....	21
3.2. Compte de résultat	22
3.2.1. Présentation du tableau de compte de résultat par nature.....	23
3.2.2. Présentation du tableau de compte de résultat par fonction	24
3.3. Tableau de flux de trésorerie	25
3.3.1. Présentation du tableau de flux de trésorerie.....	26
3.4. L'état de variation des capitaux propres	29

Table des matières

3.4.1. Présentation de l'état de variation des capitaux propres.....	29
3.5. L'annexe des états financiers.....	30
4. La démarche méthodologique du diagnostic comptable et financier	30
Section 3: Le système d'information comptable des entreprises algériennes	33
1. Aperçu évolutif sur la comptabilité en Algérie.....	33
1.1 Première période : (PCG français 1962-1975)	33
1.2 Seconde période : (PCN, 1976-2009).....	34
1.3 Troisième période : (SCF, 2010-à ce jour).....	34
2. Caractéristiques de l'environnement comptable algérien	35
2.1 Le système comptable financier entre deux modèles comptables.....	36
3.2.2 Mode de financement des entreprises algériennes	36
2.3 Régime fiscal et système comptable algérien.....	36
3. Objectifs assignés à la comptabilité financière en Algérie	37
3.1. Utilisateurs de l'information financière.....	37
3.2. Objectif des états financiers.....	38
3.3. Liasse fiscale : une préoccupation prioritaire pour les entreprises algériennes.....	39
Conclusion du Chapitre 01	40
Chapitre II: Appréciation des outils de la comptabilité analytique	41
Introduction du chapitre 02	42
Section 1: Cadre conceptuel de la comptabilité analytique.....	43
1. Définition et objectifs de la comptabilité analytique.....	43
1.1. Définitions de la comptabilité analytique	43
1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique	43
2. Organisation de la comptabilité analytique	44
3. Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière	47
4. Notions de charges et coûts	48
4.1. Les charges	48
4.2. Le coût.....	48
4.3. Coûts directs	48
4.4. Coûts indirects	48
4.5. Coûts variables	49
4.6. Coûts fixes	49

Table des matières

Section 2: Conditions préalables pour la mise en place de la comptabilité analytique	50
1. Les bases de la comptabilité analytique.....	50
1.1. Mobilisation des acteurs	50
1.1.1. Les acteurs internes.....	51
1.1.2. Les acteurs externes	51
1.2. Différentes données à collecter pour la comptabilité analytique.....	52
1.2.1. Les données liées aux différentes comptabilités	52
1.2.2. Les données liées à la gestion des effectifs et de l'activité	52
1.2.3. Les données administratives et logistiques.....	53
2. Les exigences de la comptabilité analytique et les difficultés à éviter	53
2.1. Les exigences de la comptabilité analytique	53
2.2. Les difficultés et les recommandations lors de la mise en place de la comptabilité analytique	54
2.2.1. Les difficultés à éviter lors de la mise en place de la comptabilité analytique	54
2.2.2. Les suggestions nécessaires pour le système de calcul des coûts ..	55
3. Les points clés et les principes de comptabilité analytique	56
3.1. Les points clés de la comptabilité analytique	56
3.2. Principes de la comptabilité analytique	58
Section 3: Choix de la méthode du calcul des coûts	60
1. Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts	60
1.1. La méthode des coûts complets	60
1.1.1. La démarche de calcul de coût complet	61
1.1.1.1. Le traitement de charge de la comptabilité analytique	61
1.1.1.2. Distinction des charges directes et des charges indirectes....	62
1.1.1.3. Le centre d'analyse des charges indirectes	62
1.1.1.4. Calcul des coûts selon le modèle hiérarchique	64
1.1.1.5. Calcul, analyse des résultats analytiques et valorisation des stocks	65
1.1.1.5.1. Calcul et analyse des résultats analytiques	65
1.1.1.5.2. Valorisation des stocks	65
1.2. La méthode de coûts partiels	67
1.2.1. La méthode des coûts variables ou direct costing.....	67

Table des matières

1.2.1.1. Définition de la méthode du direct costing.....	67
1.2.1.2. L'intérêt de la méthode des coûts variables.....	69
1.2.2. Le coût spécifique ou méthode du coût variable évolué	69
1.2.2.1. Définition des coûts spécifiques	69
1.2.2.2. L'intérêt des coûts spécifiques	70
1.2.3. Les indicateurs d'analyse des résultats	71
1.2.3.1. Seuil de rentabilité.....	71
1.2.3.2. Point Mort.....	71
1.2.3.3. La marge et l'indice de sécurité.....	71
1.2.3.3.1. La marge de sécurité.....	72
1.2.3.3.2. L'indice de sécurité	72
1.2.3.3.3. L'indice de prélèvement	72
1.2.3.3.4. Le levier d'exploitation	72
1.3. Les coûts préétablis.....	73
1.3.1. Les objectifs de la méthode des coûts préétablis.....	74
1.3.2. Typologie des coûts préétablis	74
1.3.3. Calcul de coûts préétablis.....	74
1.3.4. L'élaboration de coûts préétablis.....	75
1.3.4.1. Les coûts préétablis des matières premières.....	75
1.3.4.2. Les coûts préétablis de main d'œuvre.....	75
1.3.4.3. Les coûts préétablis des unités d'œuvre	76
1.3.4.3.1. Le budget standard (ou normal).....	76
1.3.4.3.2. Le budget flexible	77
2. Les Nouvelles techniques de calcul des coûts	84
2.1. La comptabilité par activités ou la méthode ABC (ACTIVITY BASED COSTING)	85
2.1.1. Relation entre activité processus et inducteurs.....	86
2.1.2. Méthodologie de la méthode abc.....	87
2.1.3. Mise en œuvre de la méthode ABC.....	88
2.3.1.1. Identification des activités	89
2.3.1.2. Répartition des ressources entre les activités.....	89
2.3.1.3. Identification des inducteurs de coûts par activités	90
2.3.1.4. Regroupement des activités	90
2.1.4. Portées et limites de la méthode ABC.....	92

Table des matières

2.2. La méthode des couts cibles : Target costing	92
2.2.1. Principe et définition de coût cible	92
2.2.2. Caractéristiques des coûts cibles	92
2.2.3 Relation entre le prix de vente, la marge et le cout	93
2.2.4. Relation entre coût et cycle de vie d'un produit.....	93
2.2.5. Mises en œuvre de la méthode des coûts cibles	95
2.2.5.1. Fixation du prix de vente	95
2.2.5.2. Fixation du profit cible	95
2.2.5.3. Détermination du coût cible	95
2.2.5.4. Calcul du coût estimé	96
2.2.5.5. Réduire l'écart entre le coût estimé et le coût cible sans nuire à la satisfaction apportée au client.	96
2.2.6. Limites et portées des coûts cibles	96
2.3. La théorie des coûts cachés.....	97
2.3.1. Définitions des coûts cachés.....	97
2.3.2. Mises en œuvre de la méthode de coûts cachés.....	98
2.3.3. Recherche des coûts cachés.....	98
2.3.4. Estimations des coûts cachés.....	100
Conclusion du chapitre 2	101
Chapitre III: Etude du système d'information de l'entreprise FRIGO-STOCK pour la mise en place de la comptabilité analytique.....	102
Introduction du chapitre 03	103
Section 1: Présentation de l'organisme d'accueil.....	104
1. Présentation de la SARL FRIGO-STOCK	104
2. Quelques indicateurs significatifs de l'entreprise.....	106
2.1. L'investissement de FRIGO-STOCK.....	106
2.2. Les chiffres d'affaires de FRIGO-STOCK.....	107
2.3. Les résultats des trois activités.....	107
3. Organisation Structurale de la société	107
4. Raison Sociale de la SARL FRIGO-STOCK	109
Section 2: Le système d'information comptable de FRIGO-STOCK.....	110
1. L'environnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK	110
1.1. Objectifs du système d'information comptable.....	110

Table des matières

1.2. Les utilisateurs du système d'information comptable	111
1.3. Les qualités du système d'information comptable	111
2. Fonctionnement du système d'information comptable de FRIGO-STOCK	112
2.1. Représentation schématique du système d'information comptable	113
3. Diagnostic du système d'information comptable de FRIGO-STOCK	114
3.1. Les points forts du système d'information comptable	114
3.2. Les points faibles du système d'information comptable	115
3.3. Les recommandations ou axes d'améliorations du système d'information comptable	116
Section 3: La mise en place d'un système de comptabilité analytique	118
1. Un aperçu de la méthode de calcul des coûts de FRIGO-STOCK	118
1.1. Calcul du coût de revient des frites surgelées	118
1.2. Analyse du résultat	119
2. La Méthode Activity Based Costing (ABC)	120
2.1. Aperçu du processus de production de frites surgelées	120
2.2. Mise en œuvre de la méthode ABC dans l'entreprise FRIGO-STOC..	121
2.2.1. Identification des activités de FRIGO-STOCK	121
2.2.2. Répartition des ressources entre les activités	124
2.2.3. Identification et choix des inducteurs de coûts	125
2.2.4. Création des centres de regroupement des activités avec le coût de l'inducteur	125
2.2.5. Calcul du coût de revient du produit frites surgelées	126
Conclusion du chapitre 03	129
Conclusion générale	130
Bibliographie	133
Listes des tableaux et figures	137
Annexes	140
Table des matières	150

Résumé

Aujourd'hui, pour une entreprise exerçant dans un domaine d'activité caractérisé par une concurrence rude, la question de sa pérennité est cruciale. Cette pérennité est conditionnée par le pilotage de sa performance actuelle et future. À cet effet, la comptabilité analytique est l'un des outils du contrôle de gestion et donc du pilotage stratégique.

Notre mémoire de master porte sur le diagnostic du système d'information pour une mise en place de la comptabilité analytique.

Notre choix pour effectuer cette mise en place a porté sur la SARL FRIGO-STOCK et plus précisément sur son unité de production « Frites surgelées » en tant que centre d'activité principale.

La SARL FRIGO-STOCK fait face à de nombreux problèmes de gestion notamment de coûts ; une mise en place d'une comptabilité analytique est une opportunité afin d'améliorer sa performance stratégique.

Mots clés : Comptabilité générale, comptabilité analytique, système d'information comptable, comptabilité par activités (ABC), diagnostic et contrôle de gestion.

Abstract

Today, the question of going-concern is significant for a company operating in an activity characterized by strong competition. Its sustainability can be conditioned by the current and future management's performance. To this very end, cost accounting is one of the tools of management control and strategic management.

Our master's dissertation focuses on the diagnosis of the accounting information system needed in setting-up a cost accounting system.

In order to carry out this work, we focused on the company FRIGO-STOCK, a Limited Liability Company (LLC), and more specifically on its unit of production of frozen fries.

LLC FRIGO-STOCK faces many management problems mostly in respect to the determination of its product costs. The implementation of cost accounting is an opportunity to improve its strategic performance.

Keywords: Financial accounting, Cost accounting, Accounting information system, Activity-Based Costing (ABC), Diagnosis and Management control.