

REMERCIEMENT

Je tiens à présenter mes remerciements les plus chaleureuses à mon professeur et encadreur Mr BOULENOUAR Bachir pour son soutien et son suivi, et sa disponibilité tout au long de la réalisation de ce travail.

Je souhaite aussi adresser mes remerciements les plus sincères à mon professeur et encadreur Mr LAHLOU Chérif qui n'a ménagé aucun effort afin de m'aider à réaliser ce travail avec ses précieux concours.

Je remercie le personnel de la société – ALFON- .

DEDICACE



Mes chers parents

Narimen , tesnim, yousra

Abdelkrim

Nezha et Aissa

Mon fils mohamed mehdi

SOMMAIRE

Sommaire	3
INTRODUCTION GENERALE.....	6
CHAPITRE I : SYSTEME D'INFORMATION ET COMPTABILITE.....	9
Introduction	10
<u>SECTION 1 : LE SYSTEME ET L'INFORMATION.....</u>	12
1 – Le système.....	12
2 – L'information	15
<u>SECTION 2 : LE SYSTEME D'INFORMATION.....</u>	25
1 – Historique et définitions du système d'information.....	25
2 – Fonction et place du système d'information dans l'entreprise	26
3 – Les qualités et les composants du système d'information	27
4 – Le fonctionnement du système d'information	30
<u>SECTION 3 : LA COMPTABILITE.....</u>	32
1 - Historique et évolution du rôle de la comptabilité	32
2 - Définition de la comptabilité	35
3 - Principes comptables fondamentaux	36
4 - différents types de comptabilité	40
5 - Les fonctions de la comptabilité.....	41
<u>SECTION 4 : LA COMPTABILITE GENERALE.....</u>	45
1 - Définition de la comptabilité générale	45
2 - Les objectifs de la comptabilité générale.....	52
3. La procédure comptable	54
<u>SECTION 5 : LE SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE</u>	59
1 - Définition et caractéristiques	59
2 - Les besoins et les utilisateurs de l'information comptable	60
3 - Les objectifs et les spécificités du système d'information comptable.....	62
Conclusion.....	65
CHAPITRE II : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....	67
Introduction.....	68
<u>SECTION 1 : LE PASSAGE DE LA COMPTABILITE GENERALE A LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....</u>	69

1 – Définition de la comptabilité analytique	69
2 – Les insuffisances de la comptabilité générale	70
3 – Les objectifs principaux de la comptabilité analytique	71
4 – Caractéristiques comparées des deux comptabilités	74
5 – Les outils de la comptabilité analytique.....	74
<u>SECTION 2 : LA METHODE DU COUT COMPLET</u>	75
1 – Définition et classification des coûts	75
2 – Les charges	76
3 – La méthode des centres d’analyse	79
4 – Les différentes étapes du calcul des coûts	83
5 - La valorisation des sorties de stock	84
6 – L’évaluation des produits semi-finis, des encours, sous-produits, déchets et rebuts ...	86
7 – Intérêts et limites de la méthode des coûts complets	91
<u>SECTION 3 : LA METHODES DU COUT PARTIEL ET DU COUT MARGINAL</u>	94
1 – La méthode du coût variable « direct costing ».....	94
2– Le coût variable évolué (direct costing évolué)	102
3 – La méthode de l’imputation rationnelle des charges fixes.....	104
4 – La méthode du coût marginal	107
<u>SECTION 4 : LES COUTS PREETABLIS (COUTS STANDARDS)</u>	111
1 – Les limites des coûts historiques	111
2 – Définition et catégories des coûts préétablis	111
3 – Le calcul des coûts préétablis	113
4 – L’élaboration des coûts préétablis	113
5 – Analyse des écarts	116
6 – Avantages et inconvénients de la méthode.....	121
<u>SECTION 5 : LE CALCUL DES COUTS ET LA GESTION PAR LES ACTIVITES</u>	122
1 – Principe de la méthode ABC	122
2 – Définitions des concepts	122
3 – Représentation de l’ABC	124
4 – Cinq étapes pour mettre en place la méthode ABC	125
5 – Intérêt et limites de la méthode ABC	128
Conclusion.....	130

CHAPITRE III : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS UNE ENTREPRISE ALGERIENNE.....	132
Introduction.....	133
<u>SECTION 1 : PRESENTATION DE L'ENTREPRISE.....</u>	134
1 – Carte d'identité et historique de l'entreprise.....	134
2 – Gammes de produits et clientèle	135
3 – L'effectif et la formation	137
4 – La production et le chiffre d'affaires.....	139
5 – L'organisation du travail	141
6 – ALFON et le management de la qualité	146
<u>SECTION 2 : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE TENUE PAR ALFON.....</u>	148
1 – Le système d'information	148
2 – Objectifs de la comptabilité analytique d'exploitation	148
3 – Le système de comptabilité analytique	150
4 – Méthode de détermination des coûts	151
5 – La méthode des centres d'analyse	151
6 – Le plan comptable analytique	153
<u>SECTION 3 : CALCUL DU COUT DE REVIENT D'UN PRODUIT FINI</u>	157
1 - Caractéristiques techniques du produit : « Candélabre modèle LILIA ».....	157
2 - Données d'exploitation concernant la fabrication du candélabre LILIA	157
3 – Détermination du coût de production du candélabre LILIA	160
4 – Calcul du coût de production du candélabre LILIA	177
5 – Calcul du coût de revient et du résultat analytique du candélabre LILIA	178
Conclusion	179
CONCLUSION GENERALE.....	181
Bibliographie.....	185
Liste des tableaux, graphiques, organigrammes	188
Liste des figures.....	189
Table des matières.....	190

INTRODUCTION

« Système d'information comptable », expression qui traduit une idée, celle que la comptabilité est un système d'information, on retient donc deux notions : « système d'information » et « comptabilité » aux quelles nous donnons dès maintenant une première signification qui sera complété par la suite.

Un système d'information est un « ensemble de dispositifs techniques et organisationnels qui permettent de collecter, saisir, traiter et de communiquer des informations"¹.

La comptabilité, au sens le plus large, est un système d'organisation et de production d'informations, dans le but d'évaluer la performance d'une entité économique. Elle réunit deux branches, dont chacune a ces objectifs spécifiques : la comptabilité financière ou généralement nommée « comptabilité générale », et « la comptabilité analytique ».

Toute entreprise tient une comptabilité, par obligation juridique et par besoin de preuve et de contrôle.

L'usage de la comptabilité a évolué, et son utilité devient essentielle, pour l'importance des services qu'elle peut rendre comme moyen de calcul économique et de gestion. Elle devient un moyen de collecte de l'information chiffrée, un instrument d'analyse et d'aide au contrôle de l'efficacité de la gestion, elle constitue donc « un système d'information » indispensable au pilotage de l'entreprise.

La comptabilité générale premier système d'information dans l'entreprise, a essentiellement pour objet l'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement, elle sert d'un système d'organisation de l'information financière ; sa

¹ M. Chokron et R. Reix, Planification des systèmes d'information et stratégie de l'entreprise. R.F.G ; 1987.

tenue est imposée par la loi à toutes personnes physiques ou morales ayants le statut de commerçant et soumise au régime fiscal du réel. Elle représente un système d'information formel qui permet l'information du tiers sur la situation patrimoniale de l'entreprise ; elle est globale dans la mesure où elle permet de déterminer le résultat (bénéfice ou perte) pour l'ensemble de l'entreprise et pour l'ensemble de l'année.

Malgré l'importance des informations fournies par la comptabilité générale, celle-ci ne sert qu'à enregistrer, traiter, classer l'ensemble des informations relatives aux transactions effectuées par l'entreprise, on sait ce qui y rentre, on sait ce qui sort et on connaît l'impact de ces transactions sur la situation financière de l'entreprise, mais on ne sait rien de la façon dont les entrées ont été traitées pour se transformer en sorties ?

La comptabilité générale ne peut fournir donc des méthodes d'analyse des conditions d'exploitation internes de l'entreprise, et des éléments d'aide à la prise de décisions de gestion.

Ce manque, a nécessité la mise en place d'un système d'information particulier destiné à fournir les informations dont on a effectivement besoin pour la gestion de l'entreprise.

Ce système est appelé « comptabilité analytique » qui est un outil essentiel pour la gestion.

Pratiquement, du fait que la comptabilité générale est imposée par la loi, celle-ci est tenue par toutes les entreprises algériennes commerciales et industrielles, cependant, la comptabilité analytique n'est pas obligatoire, sa tenue est facultative, c'est pour cela que le nombre d'entreprises qui tiennent une comptabilité analytique est très restreint et limité.

Vu l'importance de ce système d'information, et face aux besoins d'informations détaillées nécessaires pour une gestion plus efficace ; la mise en place d'un système de comptabilité analytique de gestion est très utile et essentiel. Donc les questions que nous poserons pour cette recherche sont :

- Comment est déterminé le prix de revient d'un produit ?
- Quelles seront les méthodes d'analyse des coûts utilisées ?
- Est-ce que la comptabilité analytique constitue vraiment un outil d'aide à la décision ?

L'objet de notre travail portera principalement sur l'étude de la comptabilité analytique et sa place dans l'entreprise algérienne. Mais il sera essentiel d'analyser en premier lieu les relations entre système d'information et comptabilité.

Pour répondre à cet objectif nous avons organisé ce travail en trois chapitres :

- Le premier chapitre décrit les utilisations du système d'information et les fondements de la comptabilité,
- Le deuxième chapitre est consacré à la comptabilité analytique et à l'analyse de ses différents outils et méthodes de calcul des coûts.
- Le troisième chapitre concerne l'étude pratique de la comptabilité analytique dans une entreprise algérienne.

CHAPITRE I :

**SYSTEME D'INFORMATION
ET COMPTABILITE**

INTRODUCTION

Toute organisation quelle que soit sa taille, et quelle que soit son domaine d'activité ne pourra survivre que si elle dispose d'un ensemble d'informations suffisantes pour pouvoir agir avec efficacité, c'est à dire prendre les bonnes décisions au bon moment, l'utilité de ces informations dépend en grande partie de leur qualité ; il faut donc en assurer la gestion de cette information. Pour gérer l'information d'une manière efficace la mise en place d'un système d'information au sein d'une organisation est donc essentielle.

Un système d'information constituera dans un premier lieu l'ensemble des procédures qui permettent la gestion de l'information dans une organisation. Pour remplir son rôle, le système d'information utilise plusieurs outils dont la comptabilité. Pour cela il sera indispensable de consacrer une partie de notre travail à l'étude du système d'information.

La comptabilité constitue une branche du système d'information indispensable au pilotage de l'entreprise, c'est le support essentiel d'information puisqu'elle constitue un moyen de collecte, de traitement et de diffusion d'informations destinées soit aux tiers, soit à l'usage interne des dirigeants.

Ce premier chapitre intitulé " Système d'information et comptabilité " est divisé en cinq sections, au travers lesquelles nous étudierons :

- D'une part, les principaux concepts du système d'information : ceux relatifs au système et à l'information dans une première section, et ceux relatifs au système d'information dans une deuxième section (sa place dans une entreprise, sa fonction, ses qualités et son rôle).

- D'autre part, la troisième section intitulée " Comptabilité " est réservée à l'analyse des principaux aspects comptables (Historique et fonction de la comptabilité, les principes comptables et les différents types de comptabilité). La quatrième section de ce premier chapitre est consacrée à la première branche de la comptabilité " La comptabilité générale ", et tout un chapitre sera réservé ultérieurement à l'étude de la deuxième branche de la comptabilité, objet de notre travail " La comptabilité analytique ".

Dans la cinquième et dernière section, nous avons ajouté au "système d'information" le qualificatif " comptable" pour étudier cette fois-ci "le système d'information comptable".

SECTION 1 : LE SYSTEME ET L'INFORMATION

1 – Le système :

1 – 1 - Définition du système²: Plusieurs définitions sont données au terme " système " dont :

- « Ensemble cohérent de structures » ;
- « Ensemble organisé d'éléments intellectuels, d'idées, logiquement considérées dans leurs relations » ;
- « Ensemble de phénomènes reliés entre eux » ;
- « Ensemble cohérents plus ou moins complexe, composé d'un nombre déterminé de structures ou d'éléments, souvent divers, reliés à un plan commun ou concourant à un but commun » ;
- « Ensemble des dispositifs ou des solutions mis en œuvres en vue d'atteindre un objectif donné » ;
- « Ensemble d'organes ou de structures reliés de telle sorte qu'ils puissent accomplir, en étroite coopération une certaine fonction ».

Ce que nous retenons de ces définitions c'est qu'un système pourra être défini comme une structure organisée réunissant plusieurs éléments différents mais qui fonctionnent ensemble pour atteindre un objectif commun.

1 – 2 – Le système " entreprise" :

L'analyse systémique introduite en gestion par Forrester considère l'entreprise comme un système, ensemble de variables en interaction ayant un certain degré de finalité. Ce système est ouvert sur son environnement.

² Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, « Lexique d'économie », Dalloz, 1999.

L'analyse – système distingue cinq caractéristiques du système qui peuvent être appliquées à toute entité :

1. des éléments différenciés et interdépendants,
2. une frontière,
3. un environnement,
4. un objectif,
5. des processus de régulation.

1 – 2 - 1 – Les éléments différenciés : L'entreprise est un système qui se compose d'un ensemble de sous-systèmes. Ces sous-systèmes représentent les fonctions et services de l'entreprise (fonction financière, approvisionnement, production....). Chaque une de ces fonctions a ces propres objectifs et moyens, mais elles doivent travailler ensemble.

1 – 2 - 2 – La frontière : C'est la structure et l'organisation de l'entreprise.

1 – 2 - 3 – L'environnement : C'est les partenaires de l'entreprise (clients, fournisseurs, banques, l'Etat, concurrents,).

1 – 2 - 4 – L'objectif : L'ensemble des sous-systèmes de l'entreprise système travaille ensemble pour atteindre un objectif commun qui est la survie et d'autres objectifs économiques et sociaux.

1 – 2 - 5 – Les processus de régulation : Représentent les décisions et actions de pilotage qui permettent d'orienter l'organisation vers ces objectifs.

1 – 3 – Les composants du système « entreprise » :

Le système " entreprise " réunit un ensemble de variables d'entrée, d'actions, de variables de sortie et d'actions correctives.

1 – 3 - 1 – Les variables d'entrée : représentent l'ensemble des ressources matériels, financières et humaines dont dispose l'entreprise ainsi que les informations en provenance de l'environnement de l'entreprise.

1 – 3 - 2 – Les actions : C'est les opérations qui consistent à transformer les variables d'entrée en variables de sortie.

1 – 3 - 3 – Les variables de sortie : Sont les biens et services et informations produites par l'entreprise et qui sont destinées à son environnement.

1 – 3 - 4 – Les actions correctives : Ces actions consistent à comparer les réalisations avec les objectifs préalablement fixés, pour déterminer les écarts et prendre les décisions et les mesures correctives nécessaires.

1 – 4 – La variété des systèmes :

Les systèmes peuvent être classés selon quatre critères³ :

1. Leur degré de complexité : Un système réunit un ou plusieurs sous-systèmes. Le degré de complexité peut se mesurer par le nombre d'éléments du système et le nombre de relations entre ces éléments. La complexité peut être réduite par la décentralisation.
2. leur degré d'adaptabilité : Le système est en équilibre instable car toute apparition d'un nouvel élément fait apparaître des relations nouvelles.
3. Leur degré d'ouverture : Un système se distingue par son degré d'ouverture sur son environnement.

³ LUCAS H.-C. Système d'information pour le management, 1987.

4. leur degré d'incertitude : Un système certain suppose que les relations variables d'entrées – variables de sorties et l'évolution de l'environnement soient bien déterminées. La planification réduit l'incertitude.

2 – L'information :

2 – 1 – Définitions et caractères de l'information :

Différentes définitions ont été présentées parmi lesquelles on citera les suivantes :

- D. Mc Kay propose la définition suivante : « l'information est ce qui forme ou qui transforme une représentation »⁴.
- Dugne Mac Carthy définit l'information comme : « L'information dans l'entreprise est le rassemblement, la mise en forme et la diffusion des renseignements techniques, économiques et sociaux qu'il est nécessaire, utile ou opportun de porter à la connaissance de tout ou partie du personnel pour permettre à chacun de mieux voir l'entreprise, de s'y mieux situer, d'améliorer son action et de l'aider à davantage prévoir l'avenir »⁵
- Et pour Davis, « l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit ; elle a une valeur pour ces décisions et ses actions »⁶
- Une autre définition est donnée à l'information : « L'information est une image des objets et des faits : elle les représente. Elle apporte une connaissance que le

⁴ Cité dans « les système l'information dans les organisation », J.L le Moigne, P 14.

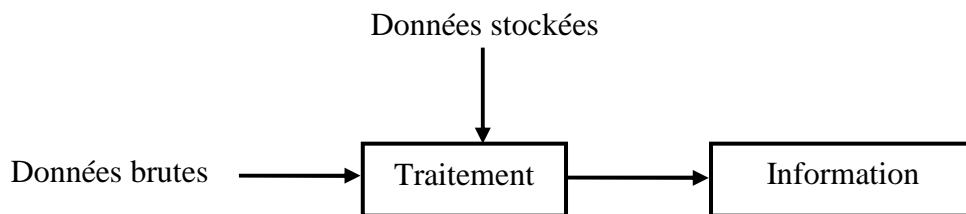
⁵ M. Dardelet et J.M Loagine « Economie d'entreprise », p30

⁶ Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, Système d'information pour le management, Economica.

destinataire ne possédait pas ou qu'il ne pouvait pas prévoir. L'information réduit l'incertitude, elle n'a de valeur que si elle a une influence bénéfique sur les décisions ou les actions ».⁷

- On peut aussi définir l'information comme étant un « élément de connaissance susceptible d'être codé pour être conservé, traité ou communiqué »⁸

Pour l'entreprise, le terme « information » représente un ensemble de connaissances de nature différente dont le rôle est essentiel aux différentes phases de la prise de décision.



Une information de qualité doit avoir les caractères suivants :

- **La forme** : L'information doit être complète, précise et exacte, c'est lié à la manière dont cette information est arrivée à notre niveau, et la méthode utilisée pour transformer les données en informations, elle doit être fiable et facile à comprendre,
- **Les délais** : Les informations nécessaires ne sont pas à la portée de la main, donc il faut faire en sorte que la bonne information arrive au bon moment et au bon endroit, l'information doit être donc disponible, récente et facile à obtenir.
- **Le contenu** : L'information doit être précise et son contenu doit être utile par rapport au besoin.

⁷ Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugge, Organisation et gestion de l'entreprise, Dunod, 1994, p.7.

⁸ Le petit Larousse illustré, 1996

Cependant, les données représentent la matière première des systèmes d'information. Elles sont considérées comme des ressources que l'on doit gérer efficacement dans l'intérêt de tous les utilisateurs finaux de l'entreprise.

« Une donnée est une observation ou un fait brut qui se rapporte habituellement à un phénomène physique ou à une opération commerciale ». On emploie souvent indifféremment les termes *donnés* et *information*.

Néanmoins, les données sont considérées comme des ressources que l'on transforme en produits informatifs. De cette façon, on peut définir l'information comme des données qui ont été converties sous une forme qui répond aux besoins d'utilisateurs.

D'autre part, on peut assimiler information à renseignement. Au sens courant du terme, l'information est le " Renseignement ", c'est-à-dire l'élément qui augmente le degré de connaissance que l'on peut avoir sur un sujet donné.

2 – 2 – Les supports et les utilisations de l'information :

Les supports de l'information sont nombreux, dont on peut repérer trois types de supports :

- Papier : ouvrages, normes, catalogues, comptes rendus, rapports, affiches, ...
- Audio et audiovisuel : photos, films, disques, cassettes
- Informatique : logiciels de traitement d'informations, base de données ...

Selon H. Simon, l'information dans l'entreprise, englobe 4 grandes catégories d'utilisation :⁹

- Elle est une mesure des résultats,

⁹ H. Simon, Le nouveau management, page 118

- Elle attire l'attention sur d'éventuels problèmes,
- Elle permet l'analyse d'une structure et la dynamique d'un système,
- Elle fixe les paramètres de la situation présente de l'entreprise.

M. Chokron et R. Reix proposent 04 usages de l'information¹⁰ :

- L'information est un instrument de communication.
- L'information est un instrument de support et de coordination des processus de gestion.
- L'information est un support de connaissance individuelle.
- L'information est un instrument de liaison avec l'environnement.

➤ **L'information, un support des processus de gestion :**

Rappelons qu'un processus de gestion est " un ensemble d'activités et de décisions combinées pour produire des résultats souhaités par l'entreprise" (Chokron et Reix).

A cet égard, l'information est nécessaire pour chaque processus existant dans l'entreprise (approvisionnement, gestion des commandes des clients,...) car l'exécution de ces derniers nécessite l'utilisation des informations, et tout les moyens de collecte, de traitement et de diffusion de ces informations constituent le système d'information du processus.

➤ **L'information, un instrument de communication dans l'entreprise :**

La coordination entre les différents membres de l'organisation est assurée par des échanges d'information.

➤ **L'information, un support de connaissance individuelle :**

La capacité cognitive de l'organisation dépend de celles des individus qui la composent, l'information constitue la base du développement de cette connaissance.

¹⁰ M. Chokron et R. Reix, Planification des systèmes d'information et stratégie de l'entreprise. R.F.G N°; 1987.

➤ **L'information, un instrument de liaison avec l'environnement :**

Les 3 usages de l'information que nous venons de décrire ont un caractère interne, ce quatrième usage est lié à l'environnement, l'information assure la communication entre l'entreprise et son environnement.

2 – 3 – Les différents types d'information :

Les différentes informations existantes dans l'entreprise sont :

- Information technique
- Information économique
- Information personnelle.

2- 3 – 1 Information technique :

Cette information est relative aux consignes de travail et aux procédures d'exécution des travaux. En général cette information n'est pas négligée car elle conditionne l'exécution immédiate du travail, c'est en quelque sorte une information professionnellement obligatoire. A cet effet, chaque responsable doit prévoir l'organisation de son secteur, de telle sorte que chacun puisse avoir, rapidement, les informations exactes qui lui sont nécessaires pour exécuter son travail.

2-3 -2 Information économique :

Elle recouvre la communication d'éléments extrêmement variés, selon leur nature propre et la périodicité avec laquelle ils se produisent :

- Les éléments connus avec une périodicité régulière et prévue ; ce sont ceux qui reflètent la situation de l'entreprise à un moment donné : bilan, tableau des comptes de résultats,...et dont l'examen permet d'établir un diagnostic de l'entreprise et des projections pour le futur.

- Les événements survenant avec une périodicité irrégulière :

2-3-3-Information personnelle :

Elle recouvre tous les échanges qui doivent s'établir dans une structure où les membres sont amenés à travailler côte à côte. Ces échanges font partie des relations humaines.

2 – 4 – La nature et les sources de l'information collectée par l'entreprise :

Les informations collectées par l'entreprise sont de nature différentes, on distingue :

- *Les informations d'ordre comptable* permettent tout à la fois d'avoir une idée sur la situation patrimoniale d'une entreprise (ensemble de ses avoirs et de ses dettes), sur sa capacité à dégager un profit (compte de résultat) mais permet aussi de calculer ses coûts de production (comptabilité analytique) et de fournir des informations sur la situation financière de l'entreprise.
- *Les informations d'ordre commerciales* (provenant du réseau de vente de l'entreprise) permettent à cette dernière de mesurer le niveau d'adéquation entre la production d'une entreprise et la demande qui lui est adressée, permet d'évaluer l'impact d'une politique de prix ou de fournir des informations quant aux évolutions des modes de consommation (évolution de la part de marché...).
- *Les informations d'ordre technique* permettent à l'entreprise de définir son mode de production en tenant compte des contraintes qui y sont associées (planification des tâches...). La maîtrise de ces informations techniques est indispensable pour définir un processus productif le plus efficace possible. De plus, le suivi des innovations

techniques permet de modifier le plus rapidement possible l'organisation du système productif de manière à pouvoir conserver un avantage compétitif dans ce domaine.

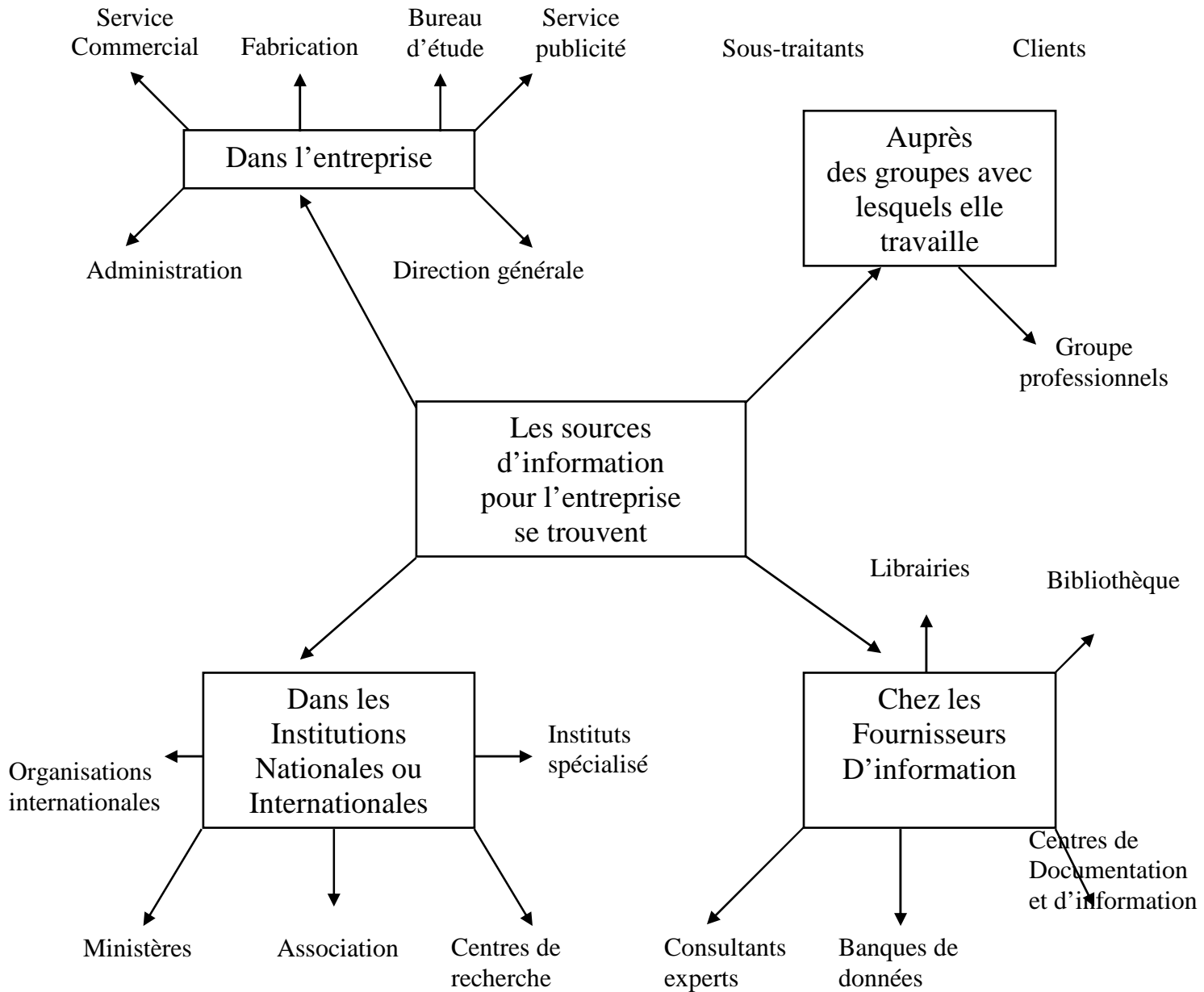
- *L'information d'ordre social* est indispensable dans le sens où elle détermine le champ d'action des différents acteurs de l'entreprise soit au travers de la définition claire des fiches de poste (qui fait quoi, sous le contrôle de qui...) soit au travers de la connaissance des droits et devoirs relatifs à ces différents acteurs (code du travail...).

- *L'information d'ordre juridique* est essentielle lors par exemple de la création de l'entreprise (aspects juridiques de l'entreprise), plus généralement elle détermine le cadre dans lequel l'entreprise va exercer son activité.

Les sources d'information sont donc multiples et ce large champ d'application s'explique aussi par le rôle que cette information joue au niveau d'une entreprise.

On peut repérer quelques-unes dans le schéma ci-dessous :

Figure 1 : Les sources d'information



Source : Claude Alazard, Sabin Sépari, Contrôle de gestion, Dunod, 2001.

2 – 5 – Le rôle de l'information pour l'entreprise :

L'information joue un triple rôle dans une entreprise :

- **Avant la prise de décision** : La collecte d'information doit être la plus complète possible dès qu'une entreprise souhaite prendre une décision que celle-ci soit opérationnelle ou stratégique. D'une part, une décision ne sera pertinente que si elle repose sur un ensemble d'informations disponibles, pertinentes, fiables, précises et récentes. D'autre part, par ce que cette collecte d'information permet de définir le plus précisément possible les choix qui se présentent à l'entreprise lors de sa prise de décision.

- **Après la prise de décision** : Il ne faut pas oublier que l'entreprise doit être capable, après avoir pris une décision de la transmettre à l'ensemble des membres de l'organisation de manière à ce qu'elle soit comprise, acceptée et appliquée par tous en conformité avec l'objectif défini. Une mauvaise compréhension de l'information transmise à l'intérieur de l'entreprise ou une transmission incomplète de l'information peut amener les membres de l'entreprise à agir dans le sens contraire au but poursuivi par l'entreprise ce qui est la source de nombreux dysfonctionnements internes qui peuvent avoir de graves conséquences sur la survie même de l'entreprise.

- **Dans le suivi des conséquences de la prise de décision** : Enfin, la collecte d'information va permettre à l'entreprise de mesurer à posteriori l'efficacité des décisions prises dans le passé ce qui nécessite de déterminer des critères d'évaluation de la pertinence d'une décision que ce soit sur la santé financière de l'entreprise (amélioration des bénéfices), sur l'amélioration de sa compétitivité (variation du chiffre d'affaire, de sa part de marché...) ou encore sur l'adaptation de son processus productif (augmentation des ventes, des stocks, ...).

Comme nous le voyons, disposer d'informations est fondamental pour l'entreprise, mais ceci ne se limite pas à la mise en place d'un système de collecte d'information, encore faut-il que l'entreprise soit en mesure d'exploiter correctement les informations ainsi disponibles. Ceci passe par la mise en place d'un véritable système d'information.

SECTION 2 : LE SYSTEME D'INFORMATION

1 – Historique et définitions du système d'information

Le concept de système d'information est apparu au Etat-Unis dans les années 1960 sous le nom de *Management Information Systems* (MIS), avec l'utilisation des ordinateurs dans les travaux de gestion. Cette évolution technologique a conduit les chercheurs à préciser le rôle de l'information en gestion et les moyens technologiques nécessaires qui lui servent de support.

La notion du système d'information est donc historiquement liée à l'application de l'informatique à la gestion, cependant il ne faut pas oublier qu'il existe des systèmes d'information non informatisés, et il ne faut pas confondre entre système informatique et système d'information, car l'informatique n'est qu'un support technique des systèmes d'information.

Plusieurs définitions peuvent être reprises pour cerner la notion du système d'information :

- H.C. LUCAS analyse le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »¹¹
- Une définition simple est donnée par C. DUMOULIN : « Ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitements et les moyens octroyés à ces traitements ».¹²

¹¹ LUCAS H.-C. *Système d'information pour le management*, 1987

¹² DUMOULIN C, *Management des systèmes d'information*, Editions d'Organisation, 1986

- Une autre définition est présentée par S. ALTER : « Un système d'information est un système qui utilise des technologies de l'information pour saisir, transmettre, stocker, retrouver, manipuler ou afficher de l'information utilisée dans un ou plusieurs processus de gestion ». ¹³
- Davis et Olson (1985) ont proposé une définition qui sert toujours de références et qui est la suivante : « Un système d'information est un ensemble d'éléments (humains, matériels, logiciels) permettant de créer, de traiter, de communiquer des informations, il assiste des hommes au sein d'une organisation, dans des travaux d'exécution, de gestion, et de prise de décision » ¹⁴.

On retient donc de ces définitions qu'un système d'information est un ensemble organisé d'éléments et de procédures permettant la gestion de l'information nécessaire au pilotage de l'entreprise (collecte, traitement, stockage et communication de l'information).

2 – Fonction et place du système d'information dans l'entreprise :

Pour identifier le système d'information, on utilise l'approche systémique qui considère l'organisation comme un système dont lequel on peut distinguer trois sous-système : le système d'opérations, le système de décision, et le système d'information.

- ***Le système de décisions*** : désigne les actions de pilotage et de régulation tant au niveau global (l'entreprise dans sa totalité) qu'au niveau local (départements, services...).

¹³ S. ALTER, Information Systems : a Management Perspective, Benjamin Cummings Publishing Company, 2e édition, 1996, p.2

¹⁴ Encyclopédie de contrôle de gestion

- *Le système d'opérations* : ce système regroupe les actions qui permettent la transformation des flux de ressources (matériels, humains, et financiers) en flux de produits (biens ou services).

- *Le système d'information* : il apparaît comme une interface entre le système d'opérations et le système de décision.

La première fonction du système d'information est de produire de l'information ; cependant un système d'information a une triple finalité, il constitue une aide aux opérations, aide à la décision, aide à la communication.

- *Aide aux opérations* : il fournit les informations nécessaires à la réalisation des opérations (instructions, commandes, normes).

- *Aide à la décision* : il met à la disposition des dirigeants les informations utiles pour leur mission de pilotage : informations de représentation, informations de préparation des décisions, informations d'évaluation et de contrôle de réalisations.

- *Aide à la communication* : il assure les échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et entre l'entreprise et son environnement (communication interne et externe).

3 – Les qualités et les composants du système d'information :

Un bon système d'information, c'est-à-dire opérationnel pour la prise de décision, doit avoir les qualités suivantes :

- Un système d'information doit permettre de connaître le présent,
- Un système d'information doit servir d'un outil de prévision,
- Un système d'information doit informer rapidement.

Il doit être adapté à la nature de l'organisation (taille et structure) et efficace en matière de qualité et de coût.

Le système d'information est apparu comme un ensemble organisé qui comprend à la fois :

- des procédures assemblées pour acquérir, traiter, stocker, et communiquer des informations ;
- des ressources ou des moyens humains (personnes), matériels et logiciels pour réaliser les procédures d'acquisition, de traitement, de stockage et de communication des informations tout en respectant des principes fondamentaux concernant par exemple, la fiabilité des informations (contrôle des sources d'information, vérification de leur traitement...), ou de leur objectivité

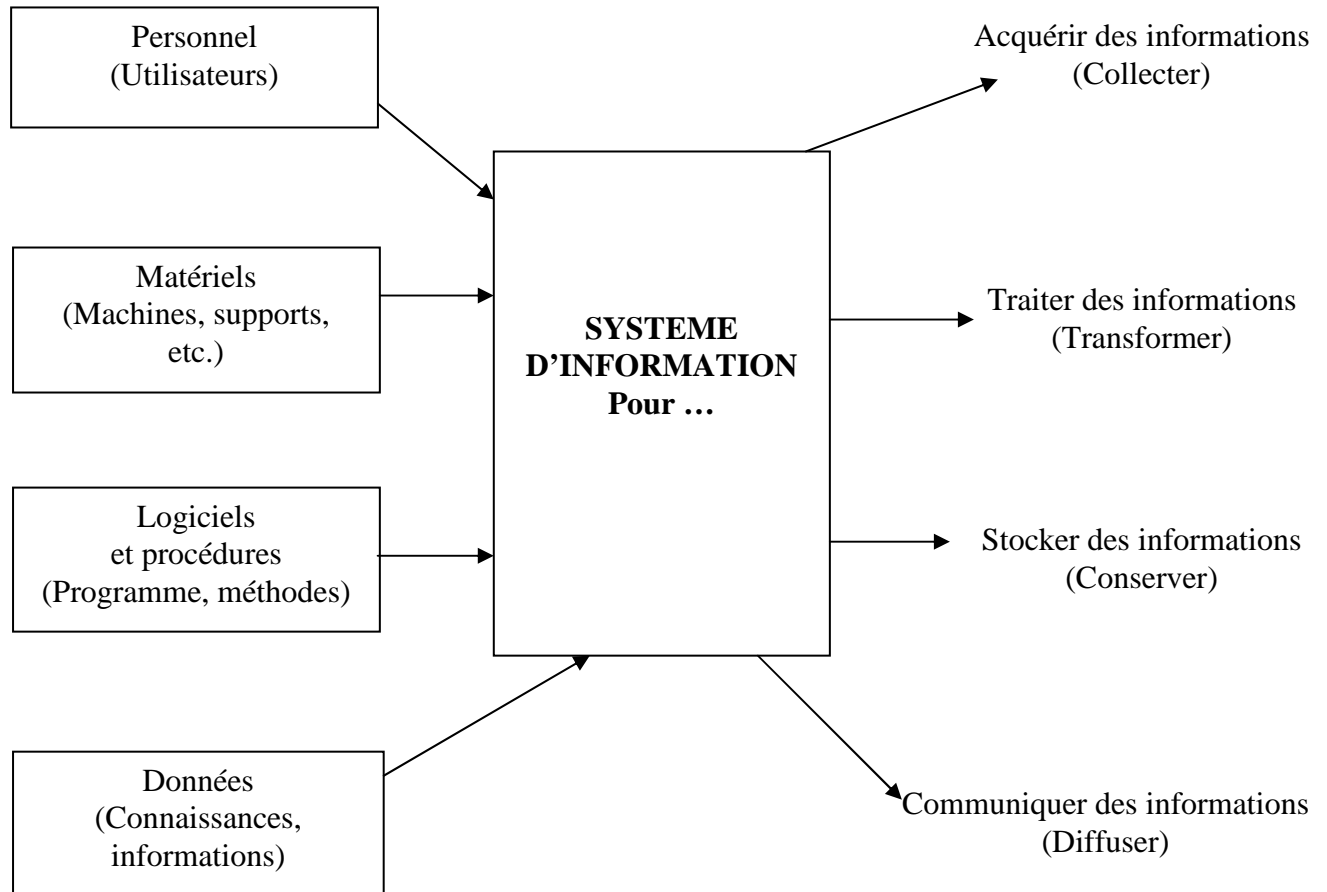
* *Les personnes* : Ce sont les utilisateurs (employés ou cadres) qui utilisent l'information produite par le système ou qui participent à l'acquisition, au traitement, au stockage et à la communication des informations.

* *Le matériel* : C'est les différents supports physiques de l'information (unité centrale, papier,..).

* *Les logiciels et procédures* : Dans la mesure où le système d'information comporte des ordinateurs, les logiciels représentent l'ensemble des programmes nécessaires à leur fonctionnement en l'absence du matériel informatique, les procédures seront donc manuelles.

* *Les données* : Ce sont les informations brutes collectées et qui seront traitées pour répondre aux besoins des différents utilisateurs.

Figure 2 : Les composants d'un système d'information



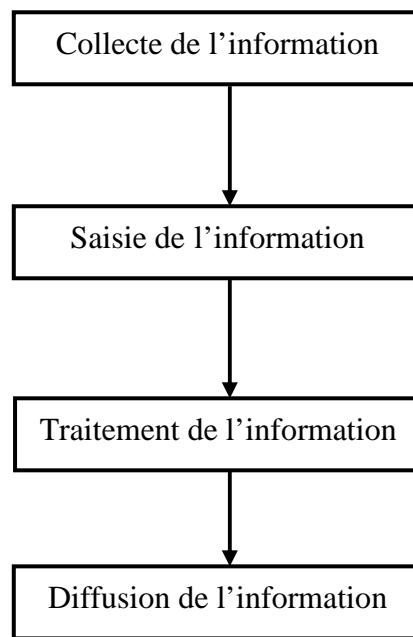
Source : Robert REIX, *Système d'information et management des organisations*, Vuibert, 1998,

page 76.

4 – Le fonctionnement du système d’information :

La gestion de l’information dans l’entreprise suit plusieurs étapes : collecter, saisir, traiter et diffuser l’information.

Figure 3 : fonctionnement du système d’information



Source : conception personnelle

- La collecte de l’information (Acquisition) :

Il faut pour cela identifier de manière précise complète les sources internes et externes à l’entreprise susceptibles de fournir des informations permettant une meilleure prise de décision.

- La Saisie de l’information (stockage) :

Il faut par la suite saisir les informations c’est à dire les enregistrer sur divers supports de manière à pouvoir les conserver. Ceci nécessite souvent au préalable de définir les modalités de cette saisie (quelle information saisir, de quelle manière, sur quel support etc...). Exemple : la saisie d’un appel téléphonique doit comprendre le jour et l’heure de l’appel, la qualité du message (urgent, non urgent), l’origine du contact, le nom du contact,

sa fonction, le contenu du message, les coordonnées du contact. L'ensemble de ces informations peut donner lieu à la rédaction d'un formulaire type de prise de message permettant de ne pas oublier certaines informations ou de faciliter leur traitement futur.

- ***Traitement de l'information :***

Un décideur ne peut pas se contenter de l'information brute, il est donc nécessaire de procéder à un traitement de l'information obtenue de manière à pouvoir en retirer les informations-clés utiles à l'entreprise. Car l'un des problèmes rencontrés par un décideur est l'existence d'un flux d'informations de plus en plus importants qu'il est indispensable de savoir classer et hiérarchiser selon leur degré d'importance pour n'en retirer que les éléments utiles à la prise de décision.

- ***Diffusion de l'information (communication) :***

Ce qui ne faut pas oublier que l'utilité de la mise en place d'un système d'information réside dans sa capacité à donner des éléments indispensables à la prise de décision. Il est donc important d'identifier les destinataires finaux du processus de collecte d'information et de mettre en place des processus efficaces de diffusion de l'information au sein de l'entreprise.

SECTION 3 : LA COMPTABILITE

1 – Historique et évolution du rôle de la comptabilité :

La comptabilité est un élément essentiel du système d'information des entreprises, et les utilisateurs de l'information comptable comme nous l'avons vue sont nombreux. Il sera utile, avant d'aborder l'étude du rôle, des principes, et les outils de la comptabilité, de faire un aperçu sur son histoire et ses origines.

L'histoire de la comptabilité et l'évolution de sa technique et de ses objectifs sont liées au développement du commerce et de l'industrie. Dès que les Hommes ont échangé des biens, ils ont cherché à conserver des traces de leurs transactions et de leurs résultats. Les archéologues ont retrouvés dans les civilisations égyptiennes et romaines, des formes d'enregistrement comptable, une comptabilité simple s'est formée enregistrant uniquement les dépenses et les recettes et fournissant le solde possédé en monnaie. L'utilisation de la monnaie après la phase de l'économie de troc, a été importante pour le développement de la comptabilité.

Après le Moyen Age, l'apparition de la notion "capital productif", selon laquelle le commerce doit permettre de créer un capital complémentaire qui peut être réemployé, ainsi que l'apparition des premières banques et le développement du crédit ont fourni les bases nécessaires à l'élaboration d'un système comptable.

La nécessité de tenir " des comptes de personnes " (les créances et les dettes des correspondants) est apparue la première, et ensuite, on a pensé à tenir un compte pour l'ensemble des biens possédés et enfin un compte retraçant les gains et les pertes

monétaires. Cet ensemble de comptes a conduit à l'élaboration du système dit de " la partie double ".

Les historiens estiment que la comptabilité à " partie double " est apparue vers 1340 à Gênes (Italie) ; mais elle ne s'est développée qu'à partir du 14^{ème} siècle en Italie du nord, et ce n'est qu'en 1494 qu'en est publié le premier ouvrage du mathématicien italien Luca Pacioli sous le titre " Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita ", et qui peut être considéré comme l'acte de naissance de la comptabilité moderne.

La partie double peut se caractérisée à la fois par :

- le double enregistrement de chaque opération au journal et au grand livre ;
- l'égalité des débits et des crédits pour chaque opération ;
- le calcul du résultat d'une période de deux façons différentes :
 - 1- différence de deux situations nettes consécutives ;
 - 2- différence entre les produits et les charges de la période.

Le commerçant achète pour revendre, le marché lui permet donc d'avoir toutes les informations nécessaires pour prendre des décisions. Par contre, l'industriel, achète, embauche, transforme, et ne revend qu'à l'issue d'un processus plus ou moins complexe. La comptabilité de ces flux internes lui devient indispensable pour prendre des décisions. La comptabilité industrielle, appelée plus tard " comptabilité analytique ", est née de ce besoin. C'est la révolution industrielle qui a fait apparaître chez les entreprises, un besoin de mesurer leur activité par le calcul des coûts et des prix de revient.

Enfin, le développement des entreprises, des investissements et investisseurs a donné comme rôle complémentaire à la comptabilité, celui de fournir des informations aux utilisateurs externes sur le résultat des opérations, pour cela les renseignements sont

fournis dans des états financiers qui doivent être claires et compréhensibles, d'où la nécessité d'un contrôle externe, pour la protection de ces utilisateurs.

Sur le plan interne, les entreprises commencent à s'intéresser aux prévisions, le rôle de la comptabilité s'est également orienté vers l'élaboration des prévisions et la vérification de leur réalisation. Le rôle d'information de la comptabilité était donc tout d'abord limité à des besoins micro-économiques (besoins d'information des utilisateurs externes, et besoins internes des chefs d'entreprises). Ce rôle d'information s'est trouvé élargi aussi par les besoins de l'Etat pour lequel la comptabilité de l'entreprise est un instrument indispensable pour connaître l'économie de la nation et orienter la politique économique, elle constitue aussi un instrument pour déterminer les différents impôts.

Pour ces raisons, un besoin de normalisation était né et plusieurs organismes de normalisation de comptabilité sont fondés, mais un problème d'harmonisation internationale des comptabilités était posé. Les deux seules solutions proposées sont, pour l'instant, l'International Accounting Standards Committee (IASC) d'une part et la communauté européenne d'autre part.

L'IASC est un organisme privé fondé en 1973 par les organismes comptables de dix pays (Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Belgique, Royaume-Uni, Japon, Mexique et Pays-bas), elle en regroupe une soixantaine actuellement.

La communauté européenne édicte des directives qui imposent généralement d'implanter et de faire fonctionner un système comptable fiable dont les éléments sont les suivants :

- un objectif : l'image fidèle ;
- des principes d'évaluation très développés ;

- des exigences de présentation et de publicité ;
- un contrôle des documents produits.

2 – Définition de la comptabilité :

1. « La comptabilité est essentiellement une technique quantitative de gestion, destinée avant tout à l'organisation, à la maîtrise et à la prévision de la croissance de l'entreprise et aussi au développement économique de la nation »¹⁵
2. « Technique de mesure qui constate, enregistre et mémorise l'activité d'un agent économique, privée ou public, ou de la Nation. Elle est destinée à servir d'instrument d'information à l'agent lui-même, ou au public, en vue soit de répondre à l'obligation légale et fiscale, soit de l'analyse de la gestion et de la prévision. La comptabilité désigne aussi l'ensemble de livres et documents comptables d'une entreprise ou d'un particulier. »¹⁶
3. « D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant : de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées, de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés. »¹⁷

¹⁵ Source : Rapport de présentation du PCN

¹⁶ source : Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, Lexique d'économie, Dalloz, 1999.

¹⁷ PCG. P. VII, citer par : Pierre LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz.

On pourra dire que la comptabilité est un élément essentiel du système d'information, c'est un ensemble de méthodes permettant de saisir et de traiter l'information chiffrée qui circule dans une entreprise ainsi que la communication de cette information, elle sert :

- à mémoriser des informations dans un cadre cohérent ;
- à servir de preuve en cas de litige ;
- à contrôler le fonctionnement de l'entreprise ;
- à informer les décideurs ;

3 – Principes comptables fondamentaux :

A fin de répondre à sa fonction de suivie de l'information financière, la comptabilité doit respecter un certain nombre de principes¹⁸ :

1° Principes concernant la forme de la comptabilité, considérée comme le contenant et le véhicule de l'information :

A. Délimitation du champ d'observation.

- Principe 1 : Compétence.
- Principe 2 : Entité.
- Principe 3 : Découpage du temps en exercices indépendants.
- Principe 4 : Caractère quantitatif.
- Principe 5 : Caractère monétariste.

B. Règles de bonne organisation.

- Principe 6 : Obligation de tenir une comptabilité
- Principe 7 : Authenticité, ou fiabilité.

¹⁸ Pierre LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, page 252-254.

- Principe 8 : Bonne information, ou transparence.
- Principe 9 : Exhaustivité de la saisie de l'information.
- Principe 10 : Non-compensation.
- Principe 11 : Permanence des méthodes.
- Principe 12 : Régularité.
- Principe 13 : Saisie en temps réel de l'information.
- Principe 14 : Sincérité.
- Principe 15 : Unité de la caisse.

C. Vocabulaire et syntaxe du langage comptable.

- Principe 16 : Universalité des règles comptables et du sens des mots.
- Principe 17 : Partie double : Saisie de l'information sur deux comptes.
- Principe 18 : Double écriture symétrique notant le trajet de la valeur.
- Principe 19 : Orientation subjective des comptes.
- Principe 20 : Conservation de la valeur.
- Principe 21 : Couplage du bilan et du compte de résultat.

2° Principe concernant le fond ou contenu, de la comptabilité :

Ils sont subdivisés en deux sous-ensembles particuliers à chacune des deux grandes fonctions de la comptabilité ; ils sont compatibles à l'intérieur d'un même sous-ensemble, mais parfois contradictoires d'un sous-ensemble à l'autre :

A. Fonction patrimoniale : conception juridique de la comptabilité ; la comptabilité est tournée vers le passé ; le bilan décrit l'aboutissement actuel d'une histoire passée ; il mesure la solvabilité immédiate et la solvabilité définitive.

a) Règles juridiques :

- Principe 22 : Comptabilité d'engagements, notant les mouvements du patrimoine.
- Principe 23 : Fixité du capital social.
- Principe 24 : Primauté du droit sur le fait.

b) Contraintes de base objective :

- Principe 25 : Classement par nature des charges et des produits (lié avec le principe 29 : séparation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique).
- Principe 26 : Evaluation du coût historique.
- Principe 27 : Nominalisme.
- Principe 28 : Patrimonialité du bilan.
- Principe 29 : Séparation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique (lié avec le principe 25).
- Principe 30 : Unicité du bilan.

c) Contraintes de pessimisme systématique :

- Principe 31 : Dissymétrie.
- Principe 32 : Amortissement et provisions, même en cas de résultat négatif.
- Principe 33 : Notion en charges plutôt qu'en actifs.
- Principe 34 : Prudence.
- Principe 35 : Réalisation.
- Principe 36 : Intégration des risques et pertes tardifs.

d) Contraintes de périodicité :

- Principe 37 : Actualité de l'inventaire.

- Principe 38 : Ventilation des charges et des produits entre exercices suivant leur engagement.
- Principe 39 : Identité du bilan de clôture d'un exercice et du bilan d'ouverture de l'exercice suivant.
- Principe 40 : Traitement de l'information en temps différé.

B. Fonction d'aide à la gestion ; conception fonctionnelle ou économique de la comptabilité ; elle est tournée vers l'avenir ; le bilan décrit les conditions actuelles de l'activité future :

a) Principe existants :

- Principe 41 : Image fidèle.
- Principe 42 : Continuité de l'exploitation.
- Principe 43 : Conservation de la capacité.
- Principe 44 : Importance significative.
- Principe 45 : Primauté de la réalité économique sur l'apparence juridique.
- Principe 46 : Notation en actifs plutôt qu'en charges.
- Principe 47 : Parallélisme, ou correspondance, des charges et des produits.

b) Principes en cours de formation :

- Principe 48 : Intégration de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique.
- Principe 49 : Classement des produits par origine et des charges par destination.
- Principe 50 : Evaluation au coût de remplacement.
- Principe 51 : Réévaluation périodique du bilan.
- Principe 52 : Pluralité de bilan.
- Principe 53 : Comptabilité des flux de trésorerie.

4 – Différents types de comptabilité :

La comptabilité est utilisée dans plusieurs domaines, où les conditions de l'activité et les objectifs poursuivis sont très différents, on distingue :

- La comptabilité nationale
- La comptabilité publique
- La comptabilité privée.

4-1-La comptabilité nationale :

La comptabilité nationale ou comptabilité économique, ou encor comptabilité de la nation, est un système comptable macro-économique permettant la représentation quantitative des flux liés à l'activité des différents agents de l'économie nationale et des relations qu'ils entretiennent avec le reste du monde. C'est un instrument d'information sur l'évolution des agrégats économiques.

4 - 2- La comptabilité publique :

Elle représente l'ensemble des règles concernant la gestion des finances publiques, elle détermine les obligations et la responsabilité des ordonnateurs et des comptables dans l'exécution financière et la constatation des opérations de l'Etat et des autres collectivités publiques (préparation, vote, exécution, et contrôle du budget de l'Etat et des collectivités publiques).

4 – 3 - La comptabilité privée :

C'est la comptabilité des entreprises, elle représente un système d'information chiffré qui comprend la comptabilité analytique et la comptabilité générale. La première est à usage interne pour la gestion propre de l'entreprise, la seconde est, d'un coté un système d'information pour le public externe de l'entreprise, et d'un autre coté, elle représente un moyen utile pour la gestion financière interne.

- *La comptabilité générale* : (ou financière) sa tenue est imposée par la loi, elle permet de mesurer la situation patrimoniale et le résultat généré par l'entreprise, en suivant un plan comptable. Elle comprend la présentation du bilan et du compte de résultat.

- *La comptabilité analytique* : (ou de gestion) c'est la deuxième partie du système d'information comptable non imposée par la loi qui permet de calculer les coûts d'un produit ou d'un service. La comptabilité analytique, contrairement à la comptabilité générale n'est pas normalisée.

5 – Les fonctions de la comptabilité :

Pour la diversité des utilisateurs de l'information comptable et l'accroissement de leur besoin d'information, le rôle de la comptabilité est devenu plus important, elle remplit ainsi deux grandes fonctions :

5 – 1 – La fonction patrimoniale :

Elle concerne à peu près exclusivement la comptabilité générale (ou financière), car cette dernière est utilisée comme un moyen de contrôle et de protection du patrimoine de l'entreprise, elle permet : le contrôle des caissiers (de l'encaisse, des dépenses, des recettes), contrôle des magasiniers (des stocks, des réceptions, des livraisons). C'est une garantie contre les malversations, détournements, vols, par le personnel et par les clients. C'est aussi un moyen de suivre l'évolution des grandes masses de chiffres, de repérer les anomalies, de comparer les masses dans l'entreprise et entre les entreprises.

Pour les associés et les partenaires, et tout les acteurs de la vie économique, la comptabilité les rassure et leur apporte sécurité et confiance, en leur apportant une

information fiable. Elle assure la protection des créanciers, des banquiers, elle surveille la solvabilité de l'entreprise et la transparence.

Cependant, le rôle de la comptabilité générale n'est pas limité à la protection du patrimoine, elle est principalement au service des partenaires de l'entreprise, et l'aide aux gestionnaires est apportée principalement par la comptabilité analytique.

> ***La liste des utilisations patrimoniales :***

Nous avons vu que les utilisateurs de l'information comptable traitée par la comptabilité sont nombreux et divers ; il en est de même pour les utilisations de la comptabilité :

- Contrôle de la caisse,
- Mesure du chiffre d'affaires,
- Mesure des créances et information sur la solvabilité des clients,
- Informations sur les concurrents,
- Consolidation des groupes,
- Suivi des créances et des dettes,
- Contrôle des dépenses,
- Contrôle des dirigeants,
- Elimination et correction des erreurs,
- Evaluation de l'entreprise,
- Détermination des méthodes et plan de financement,
- Elimination des fraudes,
- Assiette de l'impôt,
- Suivi des liquidités,
- Prévention des litiges,

- Mémoire, preuve,
- Protection du patrimoine,
- Suivi des recettes,
- Mesure et affectation du résultat,
- Gestion des risques,
- Description et évolution de la situation financière,
- Mesure de la solvabilité, etc.

5 – 2 – La fonction d'aide à la gestion :

Cette fonction fait appel à la comptabilité analytique, sans ignorer le rôle de la comptabilité générale bien sur. Les besoins d'information des dirigeants ont augmenté, la comptabilité devient donc un système d'information de gestion et elle sert principalement aux dirigeants.

Avant la décision, la comptabilité montre les conditions et les conséquences des différents choix, elle fournit une base de calcul et elle éclaire la décision. Après la décision, elle en mesure les conséquences et évalue les performances, et prévoit le future. Elle constitue également un moyen de contrôle.

> La liste des utilisations de gestion :

La comptabilité comme outil de gestion a des utilisations très nombreuses :

- Mesure de l'autofinancement,
- Elaboration des budgets,
- Comparaison entre entreprises,
- Mesure de la capacité de production,
- Elaboration de la comptabilité nationale,

- Mesure des coûts,
- Eclairage des décisions,
- Contrôle du développement,
- Etablissement de devis,
- Diagnostic et évaluation,
- Amélioration des fabrications,
- Choix des investissements,
- Etude du marché,
- Analyse des performances,
- Prévisions,
- Fixation des prix,
- Choix, lancement, abandon des produits,
- Mesure du rendement,
- Désignation des responsabilités,
- Explication des résultats,
- Gestion des stocks, etc.

SECTION 4 : LA COMPTABILITE GENERALE

1 – Définition de la comptabilité générale :

La comptabilité générale est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant, à leur date d'arrêt, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat d'une entité.

Cette définition met en lumière plusieurs questions :

- De quelles données de base s'agit-il ?
- En quoi consiste le traitement (saisie, classement, enregistrement) de ces données ?
- De quels états s'agit-il ?
- Dans quel but(s), pour quel(s) objectifs ?

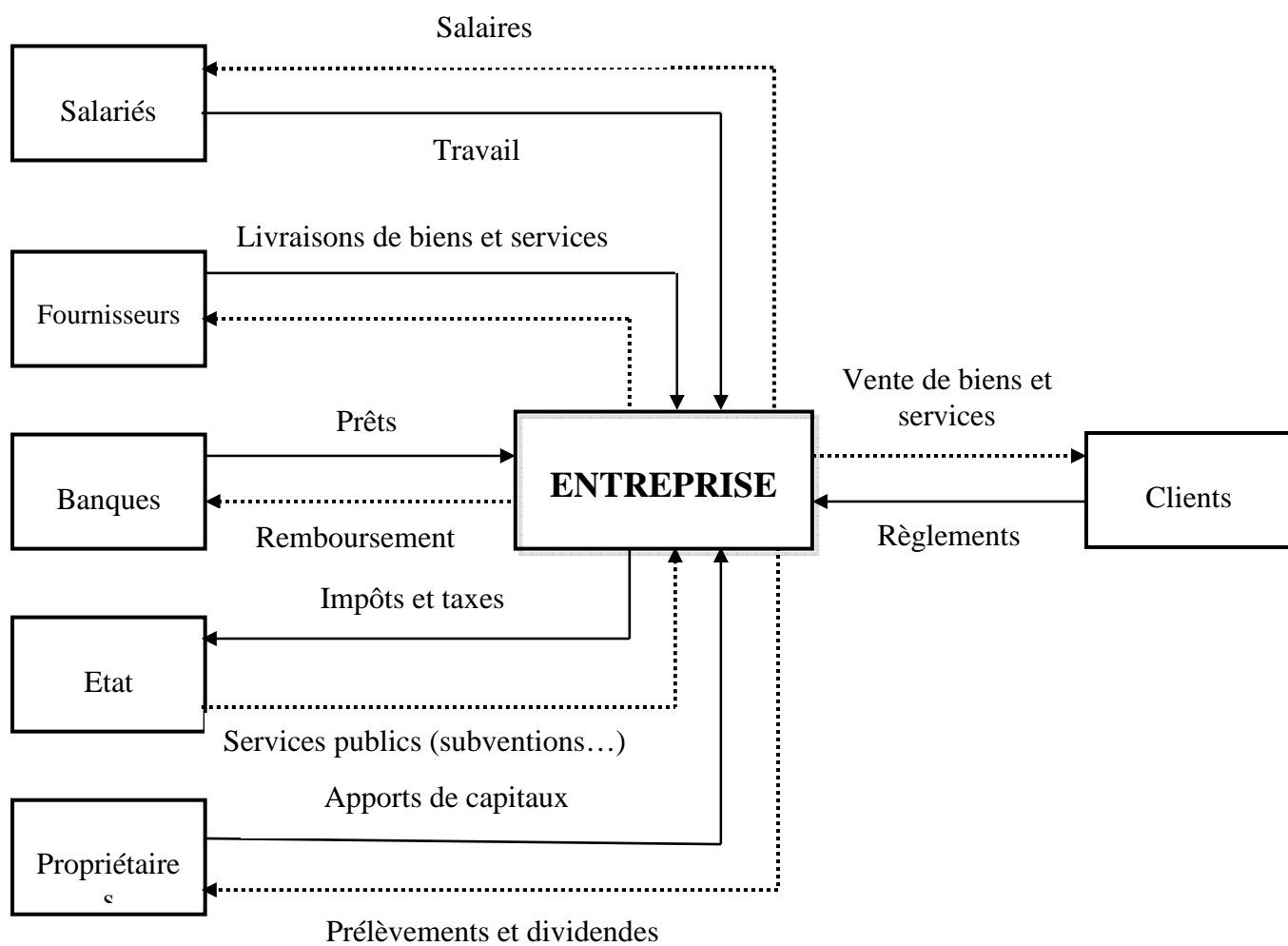
1- 1 – Les données de base chiffrées traitées en comptabilité générale :

Les données de base traitées en comptabilité générale ont pour origine un flux économique. Les flux économiques naissent des échanges entre l'entreprise et son environnement.

On distingue les flux réels (entrées et sorties de biens et services) et les flux monétaires (entrées et sorties d'argent).

Le schéma ci-après montre que ces flux sont relativement nombreux :

Figure 4 : Les flux économique à l'origine des opérations comptables



Source : Robert REIX, Système d'information et management des organisations, Vuibert, 1998, page 76.

1 – 2 – Les traitements comptables :

Les factures, les chèques, les traites, et bien d'autres documents constituent les pièces justificatives des flux économiques réalisés par l'entreprise.

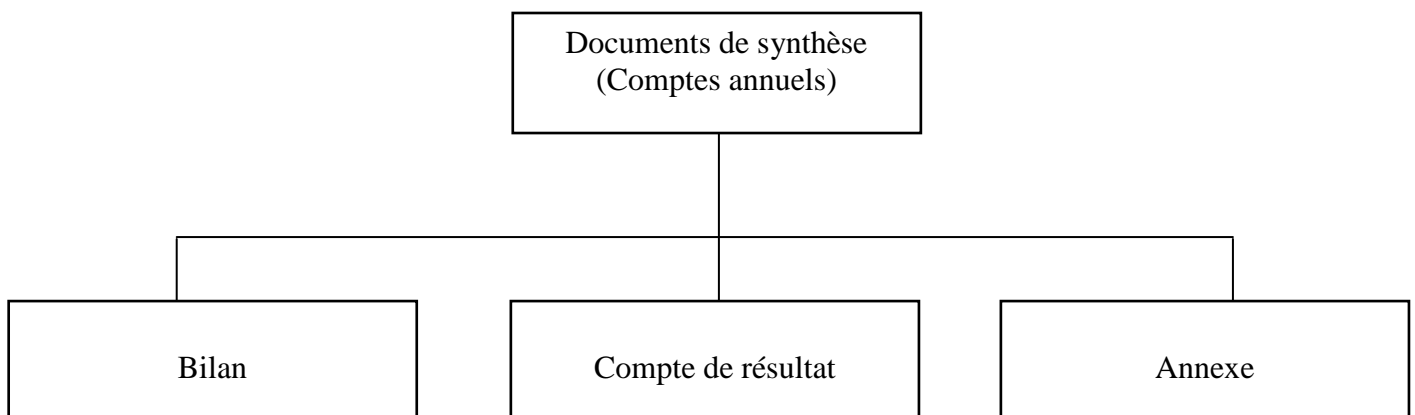
Ces pièces justificatives sont classées par catégories d'opérations (achats, ventes, règlements...), puis saisies et enregistrées, grâce à des moyens informatiques, dans des registres comptables (des journaux et des comptes). Ce travail est effectué, au jour le jour, le plus souvent.

Ces traitements permettent de :

- Conserver la mémoire des opérations effectuées par l'entreprise (généralement les opérations effectuées durant l'année, on parle de l'exercice comptable);
- Connaître à tout moment la position de trésorerie (la trésorerie est constituée par l'ensemble des avoirs en banque, chèques postaux et caisse. La comptabilité permet de connaître situation de la trésorerie de l'entreprise c'est-à-dire le solde des opérations d'entrée (encaissements) et de sortie (décaissement) d'argent) ;
- Etablir des états financiers appelés documents de synthèse : bilan, compte de résultat, et annexe.

1 – 3 – Les documents de synthèse :

Les documents de synthèse sont également appelés comptes annuels :



1-3-1 - Le bilan :

Le bilan est une photographie du patrimoine de l'entreprise, c'est l'inventaire, à une date donnée, des ressources de l'entreprise (passifs) et de leurs affectations (actifs). Selon les législations, les postes d'actif sont classés par ordre croissant ou décroissant de liquidité et les postes de passif par exigibilité croissante ou décroissante.

Le bilan se présente sous la forme d'un tableau en deux parties :

ACTIF	PASSIF
ACTIF IMMOBILISÉ : - Immobilisations corporelles - Immobilisations incorporelles - Immobilisations financières	CAPITAUX PROPRES : - Capital - Réserves
ACTIF CIRCULANT : - Stocks - Créances - Disponibilités <i>Résultat de l'exercice (perte)</i>	DETTES : - Dettes d'investissement - Dettes financières - Dettes fournisseurs <i>Résultat de l'exercice (bénéfice)</i>
TOTAL ACTIF	TOTAL PASSIF

- *Les capitaux propres* : constituent les ressources de financement propres à l'entreprise.

- *Les dettes* : représentent les ressources de financement externes à l'entreprise.

- *L'actif immobilisé* : représente les investissements de l'entreprise : ensemble de moyens destinés à rester durablement dans l'entreprise, pendant plusieurs cycles de production. (d'où l'expression "immobilisations").on distingue :

- Investissements immatériels (fonds de commerce, logiciels informatique,...) ;
- Investissements matériels (machines, véhicules, équipements de bureau,...) ;
- Investissements financiers (titres conservés durablement,

- **L'actif circulant** : représente des moyens non durables, renouvelés à chaque cycle de production (Stocks de matières premières, marchandises, produits finis, créances sur les clients et autres débiteurs, trésorerie disponible en banque, chèques postaux et caisse).

Et suivant le nouveau système comptable financier algérien le bilan prendra la forme suivante :

ACTIF	PASSIF
<p>ACTIFS NON COURANTS</p> <p>Immobilisations incorporelles</p> <p>Immobilisations corporelles</p> <p style="padding-left: 20px;">Immobilisations encours</p> <p>Immobilisations financières</p> <p>ACTIF CIRCULANT</p> <p>Stocks et encours</p> <p>Créances et emplois assimilés</p> <p>Disponibilités et assimilés</p>	<p>CAPITAUX PROPRES</p> <p>Capital</p> <p>Réserves</p> <p>PASSIF NON COURANTS</p> <p>Emprunts et dettes financières</p> <p>Provisions et produits constatés d'avance</p> <p>PASSIF COURANT</p> <p>Fournisseurs et comptes rattachés</p> <p>Autres dettes</p> <p>Trésorerie passif</p>

1-3-2 - Le compte de résultat :

Le compte de résultat regroupe toutes les opérations à l'origine de l'activité de l'entreprise pour la durée d'un exercice comptable. Il permet de regrouper les charges (emplois définitifs) et les produits (ressources définitives), et d'en calculer le solde qui représente le résultat de l'entreprise.

Il n'existe pas de présentation standardisée du compte de résultats valable dans tous les pays.

Le tableau des comptes de résultats selon le plan comptable national est présenté sous la forme suivante :

N°de comptes	Désignation des comptes	Débit	Crédit
70	Ventes de marchandises		
60	Marchandises consommées		
80	Marge brute		
80	Marge brute		
71	Production vendue		
72	Production stockée		
73	Production de l'entreprise pour elle-même		
74	Prestations fournies		
75	Transfert des charges de production		
61	Matières et fournitures consommées		
62	Services		
81	Valeur ajoutée		
81	Valeur ajoutée		
76	Produits financiers		
77	Produits divers		
78	Transfert de charges d'exploitation		
63	Frais de personnel		
64	Impôts et taxes		
65	Frais financiers		
66	Frais divers		
68	Dotations aux amortissements et provisions		
83	Résultat d'exploitation		
79	Produits hors exploitation		
69	Charges hors exploitation		
84	Résultat hors exploitation		
83	Résultat d'exploitation		
84	Résultat hors exploitation		
880	Résultat brut de l'exercice		
889	Impôt sur bénéfice des sociétés		
88	Résultat de l'exercice		

Les comptes de produits (classe7) présentent des soldes créditeurs

Les comptes de charges (classe 6) présentent des soldes débiteurs

Et suivant le nouveau système comptable financier algérien, le compte de résultats prendra

la forme suivante :

	Désignation	Montant
70	Ventes et produits annexes	
72	Variation stocks produits finis et en-cours	
73	Production immobilisée	
74	Subvention d'exploitation	
I	PRODUCION DE L'EXERCICE	
60	Achats consommés	
61	Services extérieurs	
62	Autres consommations	
II	CONSOMMATION DE L'EXERCICE	
III	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I – II)	
63	Charges de personnel	
64	Impôts, taxes et versements assimilés	
IV	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	
75	Autres produits opérationnels	
65	Autres charges opérationnelles	
68	Dotations aux amortissements et aux provisions	
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions	
V	RESULTAT OPERATIONNEL	
76	Produits financiers	
67	Charges financières	
VI	RESULTAT FINANCIER	
VII	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	
VIII	RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	
77	Eléments extraordinaires (produits)	
67	Eléments extraordinaires (charges)	
IX	RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X	RESULTAT NET DE L'EXERCICE	
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalences	
XI	RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE¹⁹	
	Dont part des minoritaires	
	Part du groupe	

1-3-3 – L'annexe :

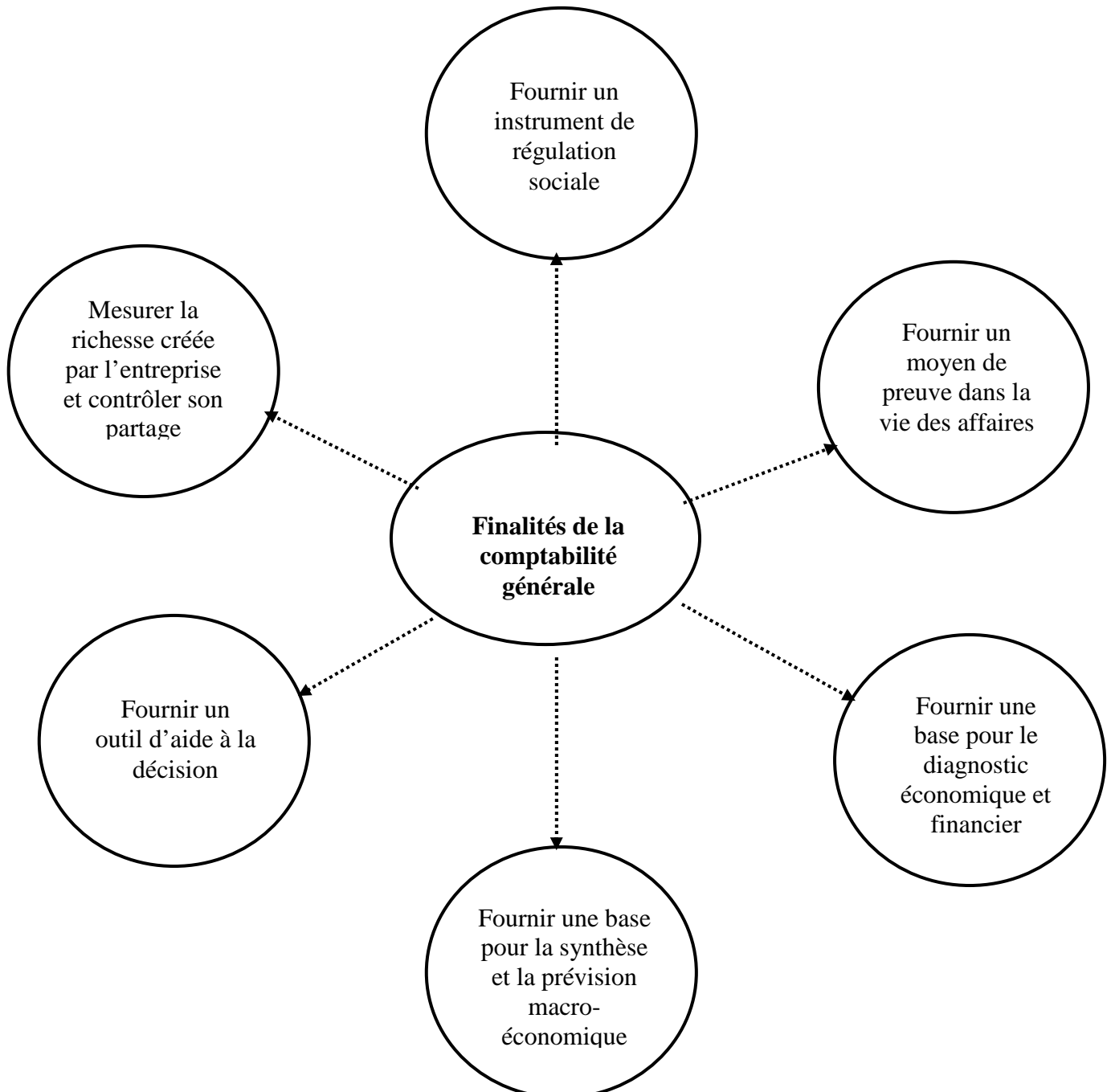
L'annexe regroupe un ensemble d'informations qui complètent et précisent les renseignements donnés par le bilan et le compte de résultat.

¹⁹ A utiliser uniquement pour le présentation d'états financiers consolidés.

2 – Les objectifs de la comptabilité générale :

La comptabilité générale répond aujourd’hui à six finalités principales, on peut les résumer à travers le schéma ci-après :

Figure 5 : Les finalités de la comptabilité générale



Source : Pierre Lassègue, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Edition DALLOZ, 1996.

2 – 1 – Mesurer la richesse créée par l'entreprise et contrôler son partage :

La comptabilité sert d'instrument de mesure de la richesse créée par l'entreprise et du contrôle de son partage mais aussi d'instrument de calcul et de contrôle de différents droits pécuniaires :

- Droit des associés ou actionnaires à percevoir des dividendes ;
- Droit de l'Etat et autres collectivités à percevoir des impôts ;
- Droit des salariés à percevoir un salaire ;

2 – 2 – Fournir un moyen de preuve dans la vie des affaires :

En tant que mémoire écrite des transactions réalisées par l'entreprise, il est naturel que la comptabilité puisse être utilisée comme moyen de preuve dans la vie des affaires. Cela est réalisé par le fait de l'obligation de tenir des comptes selon des règles formelles dont le respect donnerait à la comptabilité une valeur probante.

2 – 3 – Fournir un outil d'aide à la décision :

Les renseignements fournis par la comptabilité permettent de réduire l'incertitude des décideurs, dirigeants de l'entreprise ou partenaires.

Les données de la comptabilité générale aident les dirigeants à prendre des décisions de gestion courante (décisions quotidiennes relatives à la gestion des clients et des fournisseurs par exemple) mais aussi des décisions qui engagent l'entreprise à moyen et long terme (décisions d'investissement et de financement).

2 – 4 – Fournir une base pour le diagnostic économique et financier :

La comptabilité générale permet de faciliter la prise de décision mais aussi de mesurer et analyser à posteriori le résultat de ces décisions. Les états financiers permettent d'estimer la performance mais aussi le risque économique.

Les associés sont bien évidemment les premiers intéressés par les comptes annuels qui doivent être soumis chaque année à leur approbation en assemblée générale.

Les demandes d'emprunts doivent être accompagnées de la transmission des comptes annuels pour que les prêteurs étudient le niveau de risque associé à la demande.

2 – 5 – Fournir une base pour la synthèse et la prévision macro-économique : :

Les états financiers des entreprises sont utilisés comme base pour réaliser des synthèses et des prévisions macro-économique, et pour la détermination des différents agrégats de la comptabilité nationale.

2 – 6 – Fournir un instrument de régulation sociale :

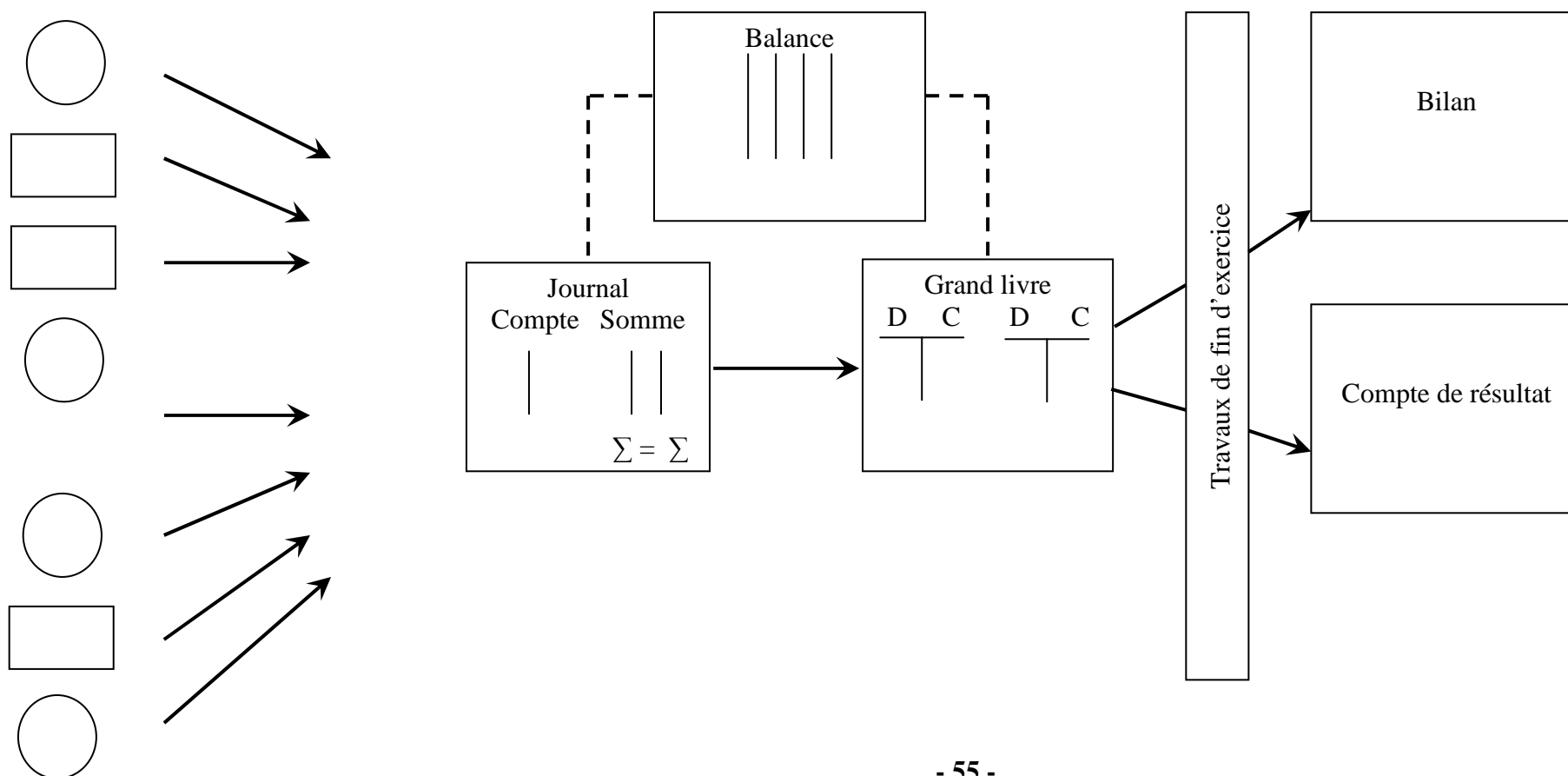
La comptabilité remplit une fonction de régulation sociale car les acteurs économiques croient fortement en la capacité des chiffres à représenter le réel. Dans les sociétés modernes, la comptabilité apporte la confiance nécessaire à toute relation d'échange économique ; c'est donc pour cette raison qu'elle est normalisée, réglementée et contrôlée.

3 – La procédure comptable :

Comme nous l'avons vue, la comptabilité doit remplir plusieurs fonctions très différentes : elle n'est pas seulement un moyen de gestion, elle doit remplir aussi un rôle juridique de preuve et de garantie. Pour cela toute entreprise doit suivre une procédure comptable que nous allons illustrer dans le schéma suivant :

Figure 6 : Schéma de la procédure comptable

Faits ou documents écrits constatant les faits	Classement chronologique et enregistrement des opérations au journal	Vérification par la balance	Classement méthodique dans le grand livre	Exploitation de la comptabilité La situation : bilan Le résultat : compte de résultat.
--	--	-----------------------------	---	--

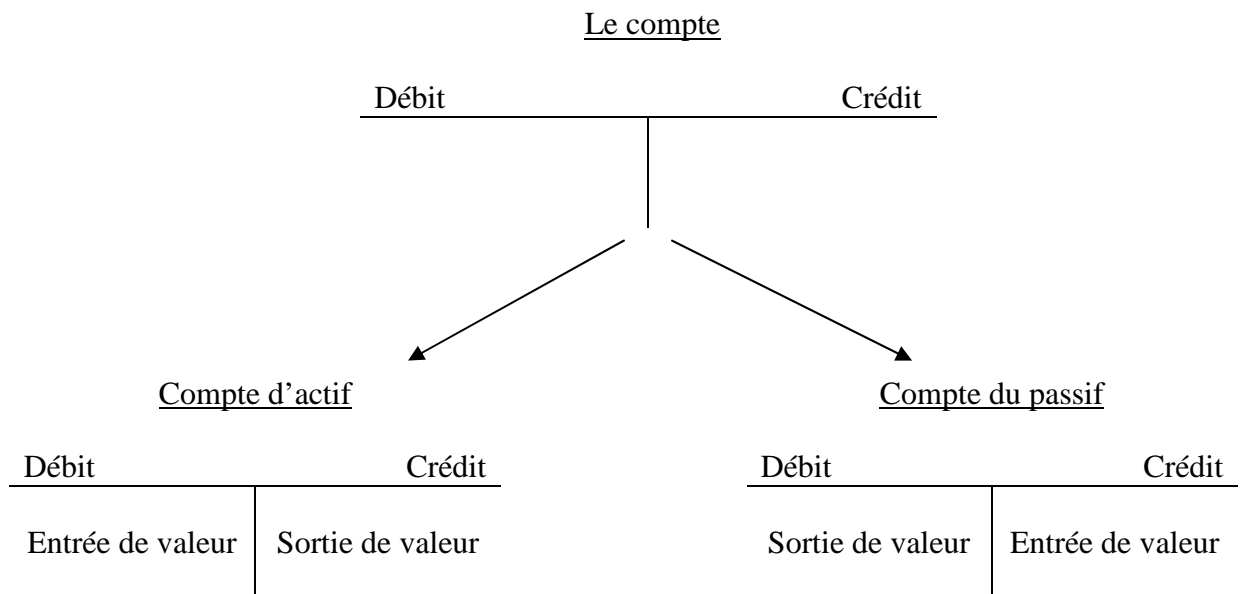


Nous définirons²⁰ dans ce qui suit définir les principaux documents comptable créés par l'entreprise au cours de cette procédure comptable :

- **Le compte** : C'est une unité d'enregistrement comptable des évènements économique concernant la vie d'une entreprise. Chaque compte reçoit toutes les informations concernant un objet particulier très précisément défini dans la nomenclature comptable du plan comptable. Un compte se présente comme un tableau à deux colonnes, où sont portés des nombres.

> Dans la colonne gauche du compte, on porte les écritures dites de *débit*. Le terme comptable débit correspond au symbole arithmétique *plus* et désigne l'opération addition. Les sommes portées en débit dans un compte, c'est-à-dire inscrite dans la colonne des débits, mesure une entrée (augmentation) de valeur dans ce compte.

> Dans la colonne droite du compte, on porte les écritures dites de *crédit*. Le terme comptable crédit correspond au symbole arithmétique *moins* et désigne l'opération soustraction. Les sommes portées en crédit dans un compte, mesurent une sortie (diminution) de valeur de ce compte.



²⁰ Med zine Khaf rabi, techniques comptables, Berti édition, 1992

- **Le journal** : Le journal est un tableau qui permet à partir d'une pièce justificative, l'enregistrement dans l'ordre chronologique des opérations effectuées par l'entreprise.

Pour chaque opération enregistrée, les informations suivantes doivent être présentées :

- > la date de l'opération,
- > les numéros et les noms des comptes débités et crédités,
- > les montants portés au débit et ceux au portés au crédit,
- > la référence de la pièce comptable de base, au cas où des vérifications seraient nécessaires.

Le journal

N° du compte débiteur	N° du compte créditeur	Date de l'opération	Montant en débit	Montant en crédit	
		Nom du compte débité			Nom du compte crédité
		(deux mots d'explication)			
		Date de l'opération suivante			

- **Le Grand-livre** : le Grand-livre est l'ensemble des comptes ouverts dans une entreprise.

- **La balance** : la balance est un document reprenant tous les comptes du Grand-livre, et indiquant pour chacun d'eux le numéro, le nom, le total des sommes portées au débit, le total des sommes portées au crédit, et les soldes débiteurs ou créditeurs. La

balance n'est pas imposée par la loi, elle peut être établie à tout instant, mais elle est habituellement établie à intervalles réguliers, le plus souvent tous les mois.

La balance

N° Cpte	Noms des comptes	Sommes		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Totaux				

SECTION 5 : LE SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE

1 – Définition et caractéristiques²¹:

Le système d'information comptable est une composante du système d'information global de l'entreprise, spécialisé dans le traitement d'une information spécifique pour laquelle le qualificatif « comptable » est nécessaire. Il réunit les deux formes de la comptabilité : La comptabilité générale et la comptabilité analytique.

Le système d'information comptable est à la base de tout système d'aide à la décision sur le plan interne et sur le plan externe, c'est un support de communication de l'entreprise avec ses partenaires ou son environnement.

On peut dire, que Le système d'information comptable possède les caractéristiques générales de tous systèmes d'information (collecte, traitement, stockage et transmission des informations), il dispose en plus de la caractéristique de toutes les branches de la comptabilité, c'est-à-dire qu'il est spécialisé dans le traitement de l'information exprimée en unités monétaires (information financière) ; il s'appuie enfin sur les principes de chacune des branches de la comptabilité :

- normalisation et réglementation des documents de synthèse (les états financiers) fournis par la comptabilité générale et qui sont destinés à être publiés ;
- l'utilisation des différentes méthodes de calcul des coûts spécifiques à la comptabilité analytique.

²¹ Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, Système d'information pour le management, Economica.

2 – Les besoins et les utilisateurs de l'information comptable :

L'information comptable généralement présentée dans les états financiers est une aide à la prise de considérables décisions. Les utilisateurs de cette information sont nombreux et leurs besoins en informations comptables sont différents :

2 – 1 – Les besoins d'information comptable :

Dans une étude menée au Canada en 1988, E. Stamp recense treize catégories de besoins en matière d'information comptable :

- évaluer les résultats globaux ;
- évaluer la gestion (rentabilité, efficience),
- évaluer les perspectives futures (profits, dividendes, investissements, financement, emploi) ;
- évaluer la stabilité financière ;
- évaluer la solvabilité ;
- évaluer la liquidité ;
- évaluer les risques et les incertitudes ;
- faciliter la répartition des ressources pour les actionnaires, les créanciers, et les pouvoirs publics ;
- faire des comparaisons dans le temps, intersectorielles ou interentreprises ;
- établir la valeur des capitaux empruntés et des capitaux propres à l'entreprise ;
- évaluer la capacité d'adaptation ;
- vérifier le respect des lois et règlements ;
- évaluer la contribution de l'entreprise à l'économie.

Il manque maintenant de relier cette typologie des besoins d'information à celle des catégories d'utilisateurs qui sera présentée dans ce qui suit.

2 – 2 – Les utilisateurs de l'information comptable :

Des recherches ont été menées aux Etats-Unis dans les années 1970 et plus récemment au Canada, pour déterminer une typologie des utilisateurs de l'information comptable.

Ces travaux de recherche mettent en lumière plusieurs catégories d'utilisateurs de l'information comptable dont : des dirigeants, des actionnaires et créanciers, des clients et salariés, des analystes financiers, des investisseurs, des chercheurs, des pouvoirs publics et même du grand public.

- **Les dirigeants** : Les dirigeants définissent la politique comptable de l'entreprise et sont responsable de l'élaboration des états financiers. A ce titre ils utilisent la comptabilité générale au détriment de son rôle d'instrument de gestion interne, mais ce rôle peut être important en absence d'une véritable comptabilité analytique qui sert aussi d'outil de gestion interne.

- **Les actionnaires** : Les actionnaires qui délèguent généralement la gestion de leurs sociétés aux dirigeants, ont droit d'information et de consultation des documents comptables, cette information leur permet de suivre l'évolution de la situation financière de l'entreprise, d'apprécier la qualité de la gestion et de participer à la prise des décisions importantes (affectation des résultats, décisions d'augmentation du capital...).

- **Les tiers** : Les banquiers, les fournisseurs, les clients ont besoin d'accéder aux comptes annuels afin de porter un jugement sur la situation de l'entreprise. Pour les premiers, il s'agit d'apprécier la solvabilité de l'entreprise avant toute décision d'octroi d'un prêt ou de crédit. Pour les clients, il s'agit surtout, d'apprécier la pérennité de l'entreprise et de sa gamme de produits. D'une façon

générale, cette information financière est largement diffusée, et tout partenaire à l'entreprise peut obtenir cette information nécessaire à son besoin.

- *Les analystes financiers* : Les analystes financiers utilisent comme source principale d'information, d'une part leur contact personnel et d'autre part les rapports annuels de sociétés.

- *Les salariés* : L'intérêt de l'information comptable pour les salariés réside principalement dans l'appréciation de la situation économique et financière de l'entreprise, et notamment des problèmes liés au niveau des rémunérations, à l'emploi et à la pérennité de l'entreprise.

- *L'Etat* : L'Etat agit sur le processus de normalisation comptable, et réglemente les modalités de communication de l'information financière, pour assurer aux différents utilisateurs la qualité et la fiabilité de cette information financière communiquée. En tant qu'utilisateur de l'information comptable, c'est l'administration fiscale qui a généralement besoin d'information sur la situation de l'entreprise, qui est transmise à cette dernière à travers les états financiers qui sont annuellement publiés. Ces états financiers contiennent des données comptables, qui sont utilisées comme assiette pour la détermination de nombreux impôts.

3 – Les objectifs et les spécificités du système d'information comptable :

Comme tout système d'information, le système d'information comptable a pour objectif :

- la saisie ou l'enregistrement des faits comptables ;
- le stockage et le traitement des faits, qui nécessite l'utilisation des techniques comptables ;

- la diffusion des informations ou la sortie des informations, sous forme, par exemple, de documents de synthèse.

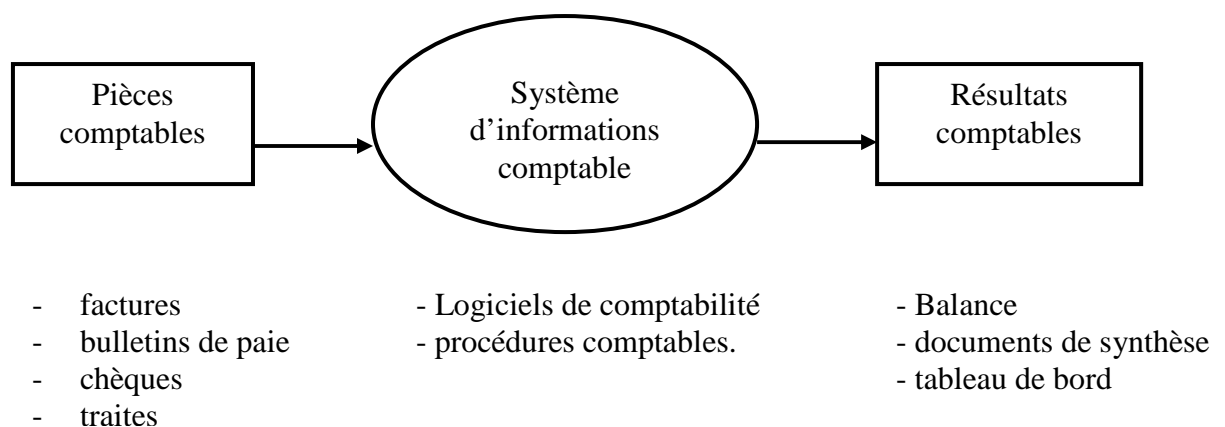
Le système d'information comptable retient principalement les opérations réalisées par l'entreprise avec ses partenaires, comme par exemple, les clients, les fournisseurs, les salariés, l'Etat, les institutions financières, les actionnaires ; il retient aussi des opérations internes comme les dépréciations de valeurs enregistrées dans les amortissements et les provisions.

La saisie, le traitement et stockage, et la diffusion des informations relatives à ces différentes opérations sont assurées par la première branche du système d'information comptable, qui est « la comptabilité générale ».

Le système d'information comptable retient également, d'autres opérations internes, relatives par exemple à la transformation des matières premières en produits finis, le calcul des coûts des produits aux différents stades de transformation. Ces opérations sont traitées par la comptabilité analytique qui constitue la deuxième branche du système d'information comptable.

Le système d'information comptable est constitué par l'ensemble des moyens et procédures comptables permettant de fournir une information nécessaire à la gestion.

Figure 7 : le système d'information comptable



Source : Robert REIX, Système d'information et management des organisations, Vuibert, 1998.

La comptabilité apparaît donc, comme l'outil indispensable du système d'information comptable, dont le rôle est la gestion de l'information financière. Après avoir rappelé que tout système comptable est un système d'information, on s'intéressera au modèle comptable de l'entreprise, aux principes comptable, puis aux documents de synthèse produits par la comptabilité (qui seront la publication de ce système –diffusion de l'information-).

CONCLUSION

La comptabilité est un outil essentiel du système d'information et non pas le seul. Elle a pour objet de donner des informations sur l'entreprise. Cette information est d'abord destinée aux dirigeants et aux associés et actionnaires de l'entreprise, qui sont les plus concernés par l'activité de l'entreprise. Cette information intéresse ensuite les tiers qui travaillent avec l'entreprise (les fournisseurs, les clients, les organismes financiers, l'Etat à travers l'administration fiscale...).

Ces différentes catégories d'agents économiques sont directement touchées par les variations d'activité de l'entreprise. Au vu de l'information, elles pourront prendre des décisions d'ordre micro-économique.

L'information utilisée par les tiers provient essentiellement de la comptabilité générale qui donne une représentation patrimoniale de l'entreprise et décrit les relations de l'entreprise avec l'extérieur. L'entreprise a également besoin d'informations internes, qui lui permettront de prendre des décisions en matière de gestion. Il faudra noter donc, que le mode de production de l'information ne concerne pas que la comptabilité générale. Ce besoin nécessite l'utilisation d'autres techniques tel que :

> L'analyse financière :

Les documents de synthèse établis par la comptabilité générale servent de base à l'établissement de l'impôt sur les bénéfices, et sont exigés par les banques lors des décisions d'octroi de crédits. Ils permettent aussi de déterminer la rentabilité et la solvabilité de l'entreprise et d'analyser son équilibre financier.

> La comptabilité analytique :

La comptabilité générale ne permet de calculer qu'un résultat global, ce qui posera un problème lorsque l'entreprise a de multiples produits dont certains peuvent être non rentables. Mais comment les découvrir ? Par la comptabilité analytique bien sûr, qui, grâce à une analyse fine des opérations, permettra de déterminer des coûts et des résultats par produit ou par activité.

Ces différentes techniques ne pourraient se passer des informations fournies par la comptabilité générale, elles constituent les prolongements de la comptabilité générale.

La comptabilité générale n'est donc que le premier maillon du système d'information comptable sans lequel ne pourrait vivre et se développer une entreprise moderne.

CHAPITRE II :

LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

INTRODUCTION

Après l'étude du système d'information, de la comptabilité (considéré comme système d'information), et de la comptabilité générale, on entamera dans ce qui suit l'étude de la deuxième branche de la comptabilité : "La comptabilité analytique".

La comptabilité générale comme déjà vue est considéré comme un système d'organisation de l'information financière, elle permet de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise, d'où l'appellation "comptabilité financière ou externe".

La comptabilité analytique, quant à elle, est réservée aux besoins internes de l'entreprise, son objectif principal est d'équiper le décideur pour qu'il soit en mesure de trouver rapidement et efficacement les réponses à ces problèmes de gestion, dont on peut citer à titre d'exemple :

- Comment avons-nous obtenu ce résultat ?
- Quels produits procurent la meilleure marge ?
- Sur quels points nos prévisions ne se sont-elles pas vérifiées ? pourquoi ? quel est l'écart ?
- Que devons – nous décider ?

Le présent chapitre va être consacré donc, aux aspects de base de la comptabilité analytique avant de commencer l'étude des différentes méthodes d'évaluation des différents coûts.

SECTION 1 : LE PASSAGE DE LA COMPTABILITE GENERALE A LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

1 – Définition de la comptabilité analytique :

Pour pouvoir gérer et contrôler la gestion, le gestionnaire a besoin d'information, des informations sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise, qui sont généralement fournies par la comptabilité générale, et des informations sur les conditions d'exploitation des ressources, et la réalisation des objectifs en comparant avec les prévisions. La comptabilité analytique est la source privilégiée de telles informations.

Nombreuses sont les définitions données à la comptabilité analytique, on présentera dans ce qui suit quelques-unes :

1. « La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

D'une part :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;

D'autre part,

- Etablir des prévisions de charges et de produits courants ;
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent ;

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer la prise de décision »²².

2. « la comptabilité analytique contribue au processus de gestion des entreprises en accumulant et traitant des données sur les consommations de ressources, et en les transmettant

²²Plan Comptable Général (1982-titre III), cité dans : Claude Alazard et Sabine Sépari, Contrôle de gestion, Dunod, 2001.

aux décideurs pour éclairer leur choix de plan d'action dans le cadre d'une analyse coût-bénéfice. La comptabilité analytique est donc une branche des sciences de la décision, c'est aussi une branche de la micro-économie car elle s'attache à décrire le fonctionnement de l'entreprise, et les informations qu'elle fournit sont elles-mêmes sujettes à une analyse coût-bénéfice, puisque le gestionnaire ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité analytique que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision »²³.

2 – Les insuffisances de la comptabilité générale :

Les problèmes que la comptabilité générale ne peut pas résoudre sont :

Premier problème : Le résultat fourni par la comptabilité générale est global.

Le problème ne se pose pas lorsqu'il s'agit d'une entreprise mono produit : dans ce cas la contribution de ce produit au résultat est calculable sans difficulté : c'est le résultat lui-même.

Que se passe-t-il, en revanche, si l'entreprise exerce plusieurs activités ?

La comptabilité générale ne permet pas donc de connaître le résultat par activité. Or dès que l'entreprise se diversifie, la direction éprouve le besoin d'informations détaillées par activité.

Deuxième problème : La comptabilité générale, en fin d'exercice, se pose des questions auxquelles elle ne peut pas répondre par ses propres moyens même s'il s'agit d'une entreprise mono produit.

- Comment valoriser les stocks de produits finis et d'en-cours ?
- Et la production de l'entreprise pour elle-même (non destinée à être vendue) ?

²³ Michel Lebas, « Comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986, page 13

Troisième problème : La comptabilité générale permet un contrôle à posteriori de la gestion globale, et non un contrôle dynamique et décentralisé du type contrôle -régulation. Car l'une des finalités essentielles de la comptabilité générale est de rendre compte de ce qui s'est passé en terme de consommations et de production au cours de la période analysée.

3 – Les objectifs principaux de la comptabilité analytique :

On retient des définitions citées précédemment que les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être regroupés selon trois axes :

1. l'axe – calcul des coûts et analyse de la rentabilité,
2. l'axe – contrôle de gestion,
3. l'axe aide à la prise de décision

L'axe – calcul des coûts et analyse de la rentabilité :

Le premier objectif de la comptabilité analytique est la détermination des coûts des produits et des services proposés par l'entreprise à la clientèle. Dans cet axe la comptabilité analytique constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des coûts de revient des produits, nécessaire pour la fixation de leur prix de vente. La comptabilité analytique devient aussi un aide à la comptabilité générale dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments du bilan (stocks des produits finis, semi-finis, en-cours, les immobilisations créées par l'entreprise).

L'axe – contrôle de gestion :

Dans cette optique la comptabilité analytique devient un moyen de contrôle et donc de pilotage, elle permet :

- l'analyse des consommations et l'observation de leur évolution ;
- la distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charges variables) et celles liées à la structure (charges fixes).

- Le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions ;
- L'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations.

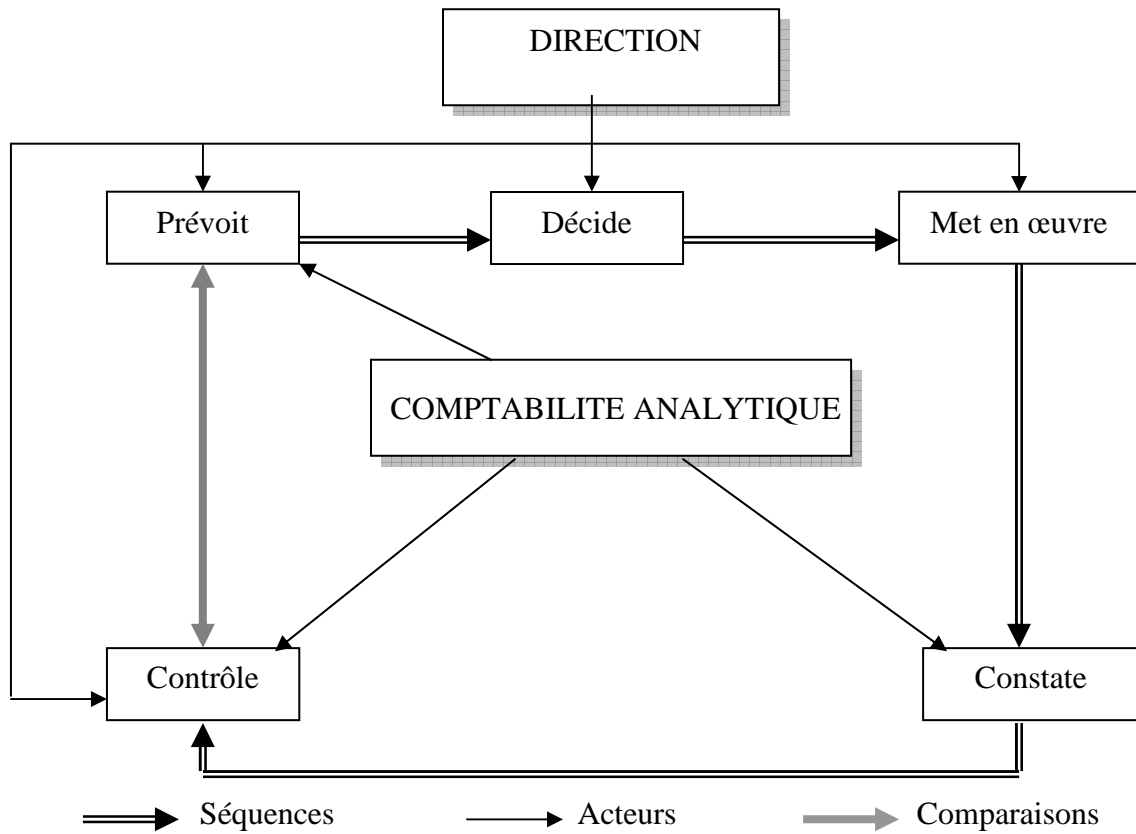
L'axe – L'aide à la prise des décisions :

Le schéma ci-après montre le double rôle que joue la comptabilité analytique dans le processus de décision :

- A fin que la direction puisse prendre toutes décisions utiles et organiser leurs mises en œuvre, la comptabilité analytique doit lui fournir les informations nécessaires en matière de coûts préétablis.

- Après la mise en œuvre de la décision, la comptabilité analytique constate les coûts et résultats réels, et effectue un rapprochement avec les coûts et résultats préétablis, elle calcule les différences et les responsables chercheront leurs causes (erreurs dans le processus de prévision ou de décision, ou anomalies de mise en œuvre), et mettrons en place des actions correctives de sorte les mêmes erreurs ne se produisent plus dans l'avenir. La comptabilité analytique fourni donc aux managers un modèle économique qui leur permet de tester leurs décisions avants de les prendre.

Figure 8 : Rôle de la comptabilité analytique dans le processus de décision



Source : Claude Cossu et Richard Milkoff, « Comptabilité de gestion », Nathan, 1997.

4 – Caractéristiques comparées des deux comptabilités :

Les caractéristiques comparées de la comptabilité générale (financière) et de la comptabilité analytique sont résumées dans le tableau ci-après :

Tableau N°1 : comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
• Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
• Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
• Horizon	Passé	Présent – Futur
• Nature des flux observés	Externes	Internes
• Documents de base	Externes	Externes et internes
• Classement des charges	Par nature	Par destination
• Objectifs	Financiers	Economiques
• Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
• Utilisateurs	Tiers + Direction	Tous les responsables
• Nature de l'information	Précise – certifiée – formelle	Rapide – pertinente – approchée

Source : Jacques Margerin, Gérard Ausset, multimédia, 1990, page 16

5 – Les outils de la comptabilité analytique :

A fin de remplir son rôle la comptabilité analytique procédera à une analyse des coûts par des méthodes qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories de charges, on distingue la méthode du coût complet « full-costing » et la méthode des coûts partiels ("direct-costing" par exemple).

SECTION 2 : LA METHODE DU COUT COMPLET

1 – Définition et classification des coûts²⁴ :

L'analyse des coûts est un mode de traitement de l'information dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan (stocks par exemple) ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les Prises de décision et permettre le contrôle de gestion.

Les charges sont les valeurs financières que dépense l'entreprise pour bénéficier des services des tiers. Les charges sont classées par nature dans la comptabilité générale, et reclassées par destination par la comptabilité analytique.

Un coût est une *somme de charges* relatives à un centre de coût de l'entreprise (coût d'approvisionnement, coût de production, coût de revient d'un produit, ...).

Les coûts sont classés :

- Selon le stade :
 - coût de produit approvisionné
 - coût de produit fabriqué
 - coût de produit distribué.

²⁴ Jacques MARGERIN, Gérard Auset, Comptabilité analytique, les éditions d'organisation, 1990.

➤ Selon le champ d'application :

- par fonction de l'entreprise (administration, production, distribution,...),
- par moyen d'exploitation (usine, atelier, poste de travail, ...),
- par activité (famille de produit, unité de produit, stade d'élaboration,...),

➤ Selon le contenu :

- Coût complet (ce coût incorpore l'ensemble des charges supportées par un produit),
- Coût partiel (ce coût incorpore seulement certaines charges spécifiques : coût variable, coût fixe,...)

➤ Selon le moment de calcul :

- Coût constaté (le calcul intervient après les faits : calcul à posteriori),
- Coût préétabli (le calcul précède les faits : calcul à priori).

2 – Les charges :

2 – 1 – La nature des charges :

La connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqués ou vendues est un élément d'information non négligeable pour piloter une entreprise et en contrôler sa gestion. Mais l'évaluation du coût complet n'est pas une tâche facile, car il y a le problème de la nature des charges à incorporer dans les coûts qui se pose.

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
- les charges non incorporables
- les éléments supplétifs.

➤ **Les charges incorporables :**

Ce sont les charges normales d'exploitation classées en comptabilité générale selon leur nature dans la classe 6 (selon le plan comptable national), et qui seront incorporé dans le calcul du coût en comptabilité analytique, ou sont classées selon leur fonction.

➤ **Les charges non incorporables :**

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

➤ **Les charges supplétives :**

A l'inverse des charges incorporable ou non incorporable, les charges supplétives ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale, mais ils seront incluses dans le calcul des coûts et prix de revient. Les charges supplétives sont composées essentiellement de :

- La rémunération des capitaux propres de l'entreprise ;
- La rémunération du travail de l'exploitant dans une entreprise individuelle.

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

2 – 2 – Définition des charges directes et charges indirectes ²⁵ :

➤ Les charges directes :

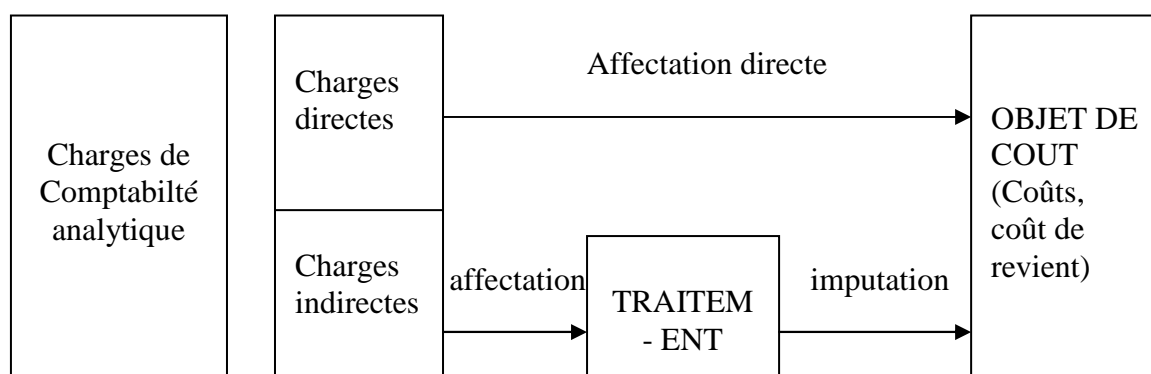
Les charges directes sont celles que l'on peut affecter directement à un objet de coût sans analyse ou calcul préalable, elles concernent un produit bien déterminé, on distingue généralement deux types :

- La consommation de la matière première entrant dans la composition d'un produit,
- Les charges directes de main d'œuvre.

➤ Les charges indirectes :

Ce sont des charges qui ne sont pas affectables directement à un objet de coût, elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées aux coûts. Les charges indirectes ne sont pas liées directement au produit fabriqué (les salaires des responsables d'atelier, gérant, de la secrétaire, les frais d'assurance, du loyers,...).

Figure 9 : affectation des charges de la comptabilité analytique



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

²⁵ Abdellah Boughaba, **Comptabilité** analytique d'exploitation, Berti édition.

3 – La méthode des centres d’analyse :

Le coût complet d’un produit ou service est composé des charges directes propres à ce produit ou service et d’une quot - part de charges indirectes. S’il est relativement facile de déterminer les charges directes, la répartition des charges indirectes nécessite un traitement.

On utilise généralement la méthode des centres d’analyse pour la répartition des charges indirectes, le but est d’obtenir rapidement le coût exact d’un produit.

3 – 1 – Définition du centre d’analyse :

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

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

Le plan comptable général de 1986 définit le centre d’analyse comme : « une division de l’unité comptable, ou sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés ».

3 – 2 – Classification des centres d’analyse :

Les centres d’analyse correspondent à des fonctions économiques de l’entreprise, leur nombre dépend du type de l’entreprise et de son organisation administrative.

On peut classer²⁶ les centres d’analyse selon les grandes fonctions auxquelles ils sont rattachés

Centre d’administration

- Centre de financement

²⁶ plan comptable général de 1986, cité dans : claude alazard et sabine sépari, contrôle de gestion, Dunod, 2001.

- Centre de gestion de personnel
- Centre de gestion des moyens matériels
- Centre des prestations connexes
- Centre d'approvisionnement
- Centre d'étude technique et recherche
- Centre de production
- Centre de distribution
- Autres frais à couvrir.

Ces centres sont répartis entre :

- **Les centres opérationnels**, dont l'unité d'œuvre est physique (exemple : heures machine, heures ouvrier, la tonne produite, kg de matière première consommée).
- **Les centres de structure**, tel que l'administration générale, financement..., pour lesquels aucune unité d'œuvre ne peut être définie. Dans ce cas l'unité qui permet l'imputation des coûts est une unité monétaire (dans ce cas l'imputation est réalisée par un pourcentage appelé taux de frais égal au coût du centre d'analyse /assiette conventionnelle en unités monétaires -milliers d'unités monétaires de chiffre d'affaires-).

A l'intérieur des centres opérationnels, on distingue les centres principaux des centres auxiliaires.

- **Les centres principaux** : C'est les fonctions liées directement au niveau de l'approvisionnement, au niveau de la production, et au niveau de la distribution, leur coût est imputés directement aux coûts des produits.

- **Les centres auxiliaires** : Ils jouent un rôle secondaire car il n'ont pas de relation directe avec le produit, leur coût sera cédé aux autres centres, ils fournissent des prestations aux centres principaux.

3 – 3 – La répartition des charges indirectes :

La méthode des centres d'analyse consiste à répartir les charges indirectes dans les différents centres, et à imputer ces charges aux différents coûts.

Cette répartition s'effectue en deux étapes :

- **Répartition primaire** : C'est la répartition des charges indirectes incorporables, entre les différents centres (auxiliaires et principaux).
- **Répartition secondaire** : Consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux.
- **Les prestations réciproques** : Les centres auxiliaires peuvent réaliser des prestations destinées aux centres principales mais aussi à d'autres centres auxiliaires, c'est des *prestations réciproques*.

La répartition primaire et secondaire s'effectue dans un tableau appelé « tableau de répartition des charges indirectes ».

C'est un tableau à double entré, qui comporte un certain nombre de colonnes verticales qui représentent les différents centres dans l'entreprise, et un certain nombre de lignes horizontales ou sont classées les charges par nature, ces charges doivent être répartis entre les

différents centres. Cette répartition s'effectue à l'aide d'un critère fixé à l'avance, appelé clé de répartition, qui varie suivant le type d'entreprise et suivant la nature de la charge.

Charge	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Gestion du personnel	Gestion des moyens	Approvisionnement	Ateliers	Distribution
Répartition primaire (Matières consommables; Amortissements,,,))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))))
Montant après répartition primaire		X1	X2	X3	X4	X5
Répartition secondaire						
Montant après répartition secondaire		0	0	Y1	Y2	Y3
Nature d'unité d'œuvre				kg matiere pre achete	H main d'œuvre	quantites vendues
Nombre d'unites d'oeuvres				A	B	C
Cout unitaire= Y/Nb d'unites				Y1/A =CU1	Y2/B =CU2	Y3/C =CU3

Tableau de répartition des charges indirectes

3 – 4 – L'imputation des charges indirectes aux différents coûts :

Les charges indirectes ont imputées aux différents coûts en fonction d'une unité d'œuvre ou d'un taux de frais.

- **L'unité d'œuvre** : L'unité d'œuvre est l'unité physique de mesure dans un centre d'analyse servant à imputer le coût du centre d'analyse aux coûts des produits intéressés. Les unités d'œuvre les plus fréquemment retenues sont :
 - L'heure de main d'œuvre pour les ateliers où la main d'œuvre est le facteur essentiel ;
 - L'heure de machine pour les ateliers fortement mécanisés ;

- Le poids des matières consommées ;
- Le nombre de pièces traitées.

Le coût des unités d'œuvres est calculé en divisant le total des charges du centre après la répartition secondaire par le nombre d'unités d'œuvre.

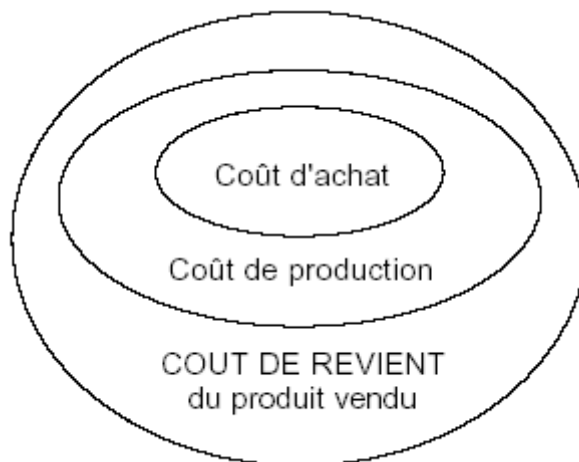
$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{total des charges de centre}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre}}$$

➤ **Le taux de frais** : Il est utilisé dans les centres de structure ou il n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique. Il est obtenu en divisant les charges du centre par une assiette de frais : le chiffre d'affaires, le coût de production...

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{total des charges de centre}}{\text{Assiette de frais}}$$

4 – les différentes étapes du calcul des coûts :

Les coûts d'un produit sont hiérarchisés : Le coût d'achat est inclus dans le coût de production, qui est lui-même inclus dans le coût de revient.



- **Le coût d'achat** : Il est constitué par le prix d'achat des matières premières ou fourniture, ou de la marchandise, auquel s'ajoutent les charges directes et indirectes d'approvisionnement.

- **Le coût de production** : comprend le coût d'achat des matières premières consommées pour la fabrication et valorisés au coût des sorties du stock (voir point infra) auxquelles s'ajoutent les charges de leur transformation directes et indirectes.

- **Le coût de revient** : Est constitué par le coût de production des produits vendues auquel s'ajoutent les charges directes et indirectes de distribution.

- **Le résultat analytique** : Le résultat analytique (bénéfice ou perte) obtenu sur la vente d'un produit donné est obtenu en comparant son prix de vente et son coût de revient :

$$\text{Résultat analytique} = \text{Prix de vente} - \text{Coût de revient}$$

5 - La valorisation des sorties de stock :

Dans la plupart des cas, les entrées de stock sont valorisées à leur prix d'acquisition. Le problème qui se pose donc est : comment valoriser les quantités du stock qui sort des magasins de l'entreprise, soit pour la consommation (transformation ou production), soit pour la vente. Les méthodes de valorisation des sorties de stock sont nombreuses, mais quelle que soit la méthode utilisée, une règle essentielle doit être respectée :

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

- *Les entrées* comprennent la quantité du stock achetés ou produite.
- *Les sorties* comprennent la quantité du stock consommée ou vendu

5 – 1 – La méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP) :

Il en existe deux variantes :

- Le coût moyen unitaire pondéré de fin de période :

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

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

- Le coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée :

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

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

5 – 2 – La méthode du premier - entré premier sortie :

Cette méthode s'appelle également FIFO (First In, First Out) ou la méthode d'épuisement des lots, elle consiste à valoriser les sorties de stock en valeur du stock le plus ancien au plus récent.

Cette méthode ne nécessite pas le calcul du coût unitaire moyen car les sorties sont valorisées au coût du stock qui rentre le premier au magasin de l'entreprise ; ce qui présente un grand avantage car elle ne nécessite pas un suivi administratif complexe des stocks pour être mise en œuvre.

Dans certains secteurs industriels (comme la fabrication des produits alimentaires par exemple), il est indispensable d'utiliser la méthode FIFO, en raison de la durée de vie limitée de certains produits.

5 – 3 – La méthode du dernier entré – premier sortie :

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

6 – L'évaluation des produits semi-finis, des encours, sous-produits, déchets et rebuts :

Dans ce qui précède, on ignore l'existence des produits en-cours de fabrication, des sous-produits.... Or en réalité, il est courant d'obtenir des sous-produits et des déchets, le problème qui se pose alors, c'est comment évaluer ces différents produits, et comment évaluer les produits finis en l'existence de ces éléments.

6 – 1 – Les produits semi-finis :

Un produit semi-fini est un produit qui a atteint un certain stade de transformation, et qui est destiné à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production qui le transformera en produit fini.

Après chaque phase de la fabrication, le produit semi-fini peut être ou non stocké en magasin avant d'entrer dans la phase suivante.

Le calcul du coût des produits semi-finis se fait de la même façon que dans le calcul des produits finis (coût d'achat de la matière première consommée majoré des charges directes et indirectes de production).

6 – 2 – Les produits " En-cours " :

Les en-cours sont les produits et travaux en cours de formation ou de transformation en fin de période comptable au moment du calcul du coût. Ils sont en cours de fabrication et ont déjà consommé des ressources de l'entreprise (matières, main-d'œuvre, frais de centre). Les en-cours concernent donc : des produits, des travaux et des services.

La valeur comptable des produits finis fabriqués est évaluée grâce à la relation suivante :

Coût des produits fabriqués pendant la période	=	En-cours initiaux	+	Charges de production de la période	-	En-cours de fin de période
--	---	-------------------	---	-------------------------------------	---	----------------------------

L'évaluation des en-cours peut être réalisée de deux façons :

- ***A partir d'une fiche des coûts*** : Un suivi au moyen d'une fiche de coûts est envisagé, sur laquelle on inscrit :
 - Les sorties de matières premières (d'après les bon de sortie) ;
 - Les heures de main d'œuvre (d'après un relevé journalier) ;
 - Les consommations d'unité d'œuvre (d'après un relevé journalier).

- ***Selon le degré d'avancement*** : Les en-cours sont évalués en *produits équivalents terminés* en fonction de leur *degré d'avancement*, souvent déterminé forfaitairement.

- Ce forfait peut être global : par exemple 50 en-cours dont le degré d'avancement est de 60 % sont équivalents à 30 produits terminés ;
- Ou porter sur chaque composante du coût de production.

6 – 3 – Les sous-produits :

Ce sont des éléments obtenus accessoirement aux produits principaux. On les appelle aussi : produits joints, produits liés ou produits secondaires.

Plusieurs procédés sont utilisés pour évaluer le coût de production des sous-produits :

- Dans le cas où le sous-produit est vendue en l'état c'est-à-dire sans transformation, l'évaluation des sous-produits se fait comme suit :

Le coût de production des sous-produits = Le prix de vente probable – les charges de distribution – la marge de bénéfice.

- Dans le cas où le sous-produit est vendue après traitement, c'est-à-dire après transformation, le sous-produit est évalué comme suit :

Le coût de production des sous-produits = Le prix de vente probable – les charges de distribution – la marge de bénéfice – les charges de traitement du sous-produit.

- Le prix de vente probable est le prix de vente prévisionnel du sous-produit ;
- Les charges de distribution c'est les charges relatives à la vente du sous-produit ;

- La marge de bénéfice est le bénéfice attendue après la vente du sous-produit, elle est généralement exprimée par un pourcentage du prix de vente probable.

Le coût de production du sous-produit viendra en diminution du coût de production du produit principal.

Coût de production du produit principal = les charges globales de production – le coût de production du sous-produit

6 – 4 – Les produits résiduels :

Il s'agit de déchets et rebuts obtenus au cours d'une phase du cycle d'exploitation.

6- 4 – 1 – Les déchets :

Ce sont des résidus inéluctables du fait des techniques de fabrication employées ou de l'état des matières premières (les copeaux de bois d'une menuiserie par exemple). On distingue trois grandes catégories de déchets :

- Les déchets perdus ;
- Les déchets récupérables (et non vendable) ;
- Les déchets récupérables et vendables.

➤ ***Les déchets perdus :*** Ce sont des éléments sans aucune valeur d'usage marchande. Leur évacuation ou élimination nécessite un certain nombre de frais (nettoyage, transport...). Ces frais sont imputables au coût de production des produits finis concernés.

Coût de production des produits finis = les charges globales de production + les frais des déchets perdus

- **Les déchets récupérables (mais non vendables)** : Ce sont des éléments qui ont une valeur d'usage interne, ces déchets seront traités pour être utilisés comme matière première. La valeur de ces déchets vient en diminution du coût de production des produits finis concernés.

Le coût de production des produits finis = les charges globales de production – la valeur des déchets récupérables

- **les déchets récupérables et vendables** : ce sont des éléments ayant une valeur d'usage interne et une valeur marchande externe à l'entreprise, c'est-à-dire que c'est des déchets qui seront vendus, leur valeur est calculée de la façon suivante :

Le coût de production des déchets vendables = le prix de vente probable des déchets – les charges de traitement et de distribution

Le coût de production des produits finis = les charges globales de production – le coût de production des déchets vendables.

6- 4 - 2 - Les rebuts :

Les rebuts sont des produits qui, au stade de leur fabrication ou au stade final, se révèlent impropres à une utilisation ou un écoulement normal (des pièces cassées, des éléments aux dimensions non conformes...).

A l'inverse des déchets, les rebuts ne sont théoriquement pas inévitables et proviennent des conditions de fabrication. Les rebuts sont traités de la même façon que les déchets.

7 – Intérêts et limites de la méthode des coûts complets :

Si le coût complet apporte au gestionnaire des informations utiles aux décisions de gestion, il comporte des limites qui sont dues au coût complet même et des limites inhérentes au modèle des centres d'analyse.

7 – 1 – Intérêt de coût complet pour la gestion :

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

7 – 2 – Limites du coût complet :

- La limite principale du coût complet tient dans l'approximation que représente l'imputation des charges indirectes. Si cette approximation est supportable lorsque le processus productif et l'organisation du travail limitent le volume des charges indirectes, elle compromet la vérité des coûts lorsque le volume des charges indirectes augmente par rapport à celui des charges directes. Les coûts obtenus perdent alors en fiabilité et peuvent mener à des décisions de gestion erronées.
- Le coût réel, connu a posteriori, est lourd à établir.

- Le coût complet, tel qu'il est élaboré avec la méthode des centres d'analyse n'est pas suffisamment explicatif. Les informations qu'il apporte ne permettent pas toujours aux opérationnels, de décider.
- Le coût complet n'est pas pertinent pour résoudre tous les problèmes de gestion. Il ne permet pas, par exemple, de décider s'il faut arrêter la production d'un produit déficitaire.

7 – 3 – Limites du modèle des centres d'analyse :

Le modèle des centres d'analyse, tel qu'il est appliqué, comporte un certain nombre d'insuffisances ou d'inadaptations qui mettent en cause la vérité et la pertinence des coûts calculés.

7 – 3 – 1- le poids des charges indirectes :

L'automatisation de la production, le développement des fonctions de support telles que la logistique, la gestion de la qualité, la recherche développement ont pour effet d'accroître le poids des charges indirectes dans le coût de revient des produits. Or, c'est sur la procédure d'attribution des charges indirectes que les gestionnaires ont le plus d'incertitudes.

7 – 3 – 2 – L'hétérogénéité des coûts dans les centres d'analyse :

Les coûts des centres d'analyses ne sont pas toujours homogènes. De plus, du fait du développement des fonctions de support, le poids des sections auxiliaires s'accroît. Ainsi, les sections principales reçoivent des coûts non homogènes des sections auxiliaires qui seront eux-mêmes imputés aux produits en fonction d'une unité d'œuvre unique.

7 – 3 – 3 - L'absence de pertinence des unités d'œuvre :

Les unités d'œuvre retenues, telles que l'heure de main d'œuvre directe, l'heure de machine ou l'unité de matière consommée sont relatives à un facteur de production, une ressource consommée. Or, les centres d'analyse regroupent des coûts dont la relation est faible avec ce type d'unité d'œuvre.

Le gestionnaire peut choisir de recourir à un autre modèle de calcul des coûts qui réponde mieux au problème des charges indirectes. Le modèle de calcul des coûts à base d'activité, que nous étudierons dans la section 5 du présent chapitre.

En outre, en fonction du type de décision de gestion, il peut déterminer d'autres coûts, tels que les coûts d'imputation rationnelle ou les coûts partiels. Ces coûts seront étudiés dans la section suivante.

SECTION 3 : LA METHODES DU COUT PARTIEL ET LE COUT MARGINAL

Les coûts partiels sont les coûts qui par définition n'incluent pas toutes les charges. Le but des différentes méthodes de coût partiel est de pallier les insuffisances des coûts complets.

On peut dire que la méthode des coûts complets sert essentiellement à évaluer les produits stockés tandis que les coûts partiels sont utiles pour la prise de décision. Un type de coût partiel est donc choisi en fonction du problème à résoudre. Dans ce qui suit, sont présentés les principaux coûts partiels.

1 – La méthode du coût variable « direct costing »

1 - 1 – Définition de la méthode²⁷ :

« La méthode du coût variable » porte également le nom « Direct Costing » en raison de ses origines américaines, mais le terme est le faux ami, puisque « direct » doit être traduit par « variable » et non pas par « direct ».

Cette méthode reprend la distinction des charges incorporables en :

- charges de structure ou charges fixes qui constituent le coût des moyens, c'est-à-dire de la structure, dont l'entreprise s'est dotée.
- charges d'activité ou charges variables liées au volume d'activité.

La méthode du coût variable consiste à ne prendre en compte que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, pour le calcul du coût et à gérer à partir de la marge sur coût variable.

²⁷ C. Pérochon, J. Leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, Foucher, 1982.

1 - 2 - Les utilisations du Direct Costing dans le contrôle de gestion:

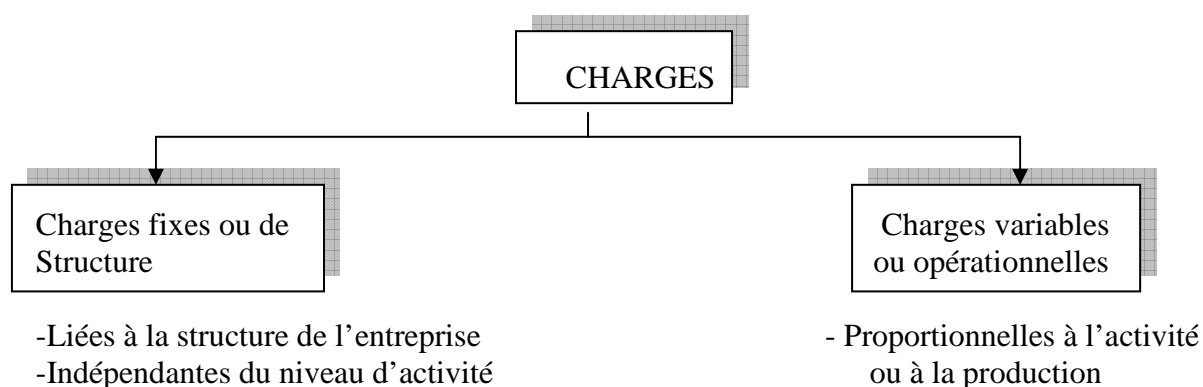
La méthode du coût variable ou le direct costing est un outil qui permet de modéliser les coûts pour analyser et prendre de nombreuses décisions de gestion :

- Apprécier la rentabilité des différents produits à partir de leurs marges sur coût variable;
- Développer les produits à forte marge;
- Abandonner une ligne de produits dont la marge sur coût variable serait négative;
- Juger de la performance des responsables en fonction de la marge dégagée par leur secteur;
- Etablir des prévisions en fonction du niveau d'activité envisagée.

1 - 3 - La distinction coût variable, coût fixe :

Certaines charges de l'entreprise varient selon le volume de l'activité, alors que d'autres sont indépendantes de l'activité, pour une structure donnée.

Figure 10 : distinction entre charges fixes et charges variables



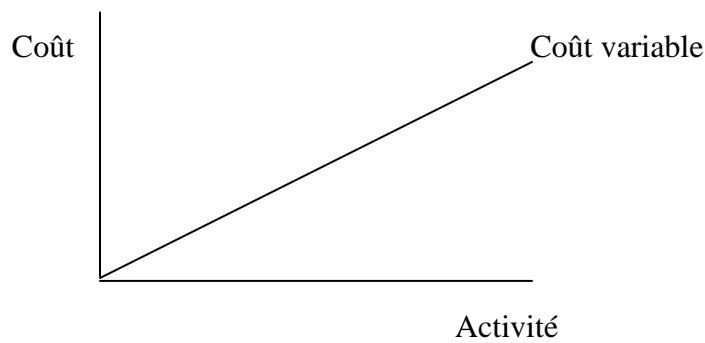
Source : Didier Leclère, comptabilité analytique, analyse, prévisions et contrôle des coûts, Eyrolles Université, 1991

➤ Le coût variable :

Le coût variable est constitué de l'ensemble des charges variables, proportionnelles au niveau d'activité de l'entreprise.

Exemple : consommation d'énergie électrique, frais de transport sur vente...

Le coût variable peut être représenté graphiquement de la manière suivante :

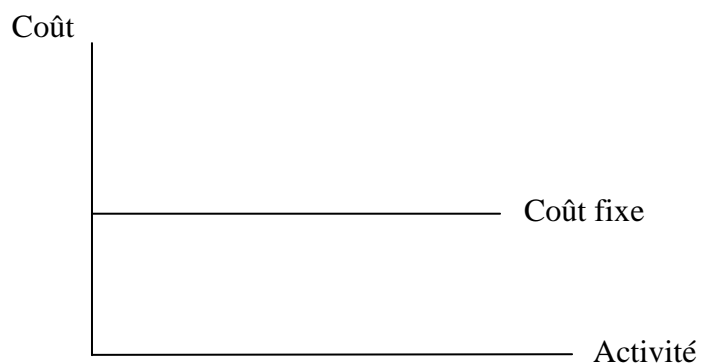


➤ Le coût fixe :

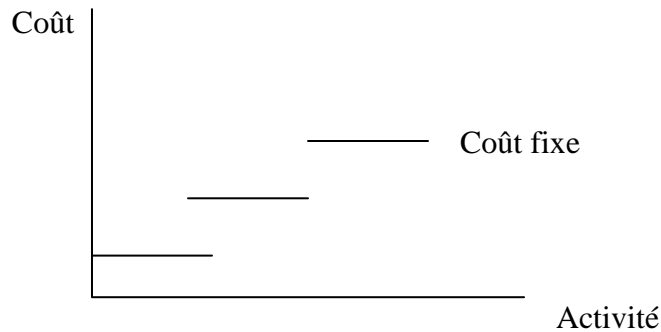
Le coût fixe est composé de tous les charges de structure, qui sont indépendantes du niveau d'activité de l'entreprise. Quel que soit le nombre d'unités produites, le coût fixe total reste identique.

Exemple : coût de l'abonnement au téléphone, salaire de concierge, amortissement des bâtiments...

Le coût fixe peut être représenté graphiquement de la manière suivante :



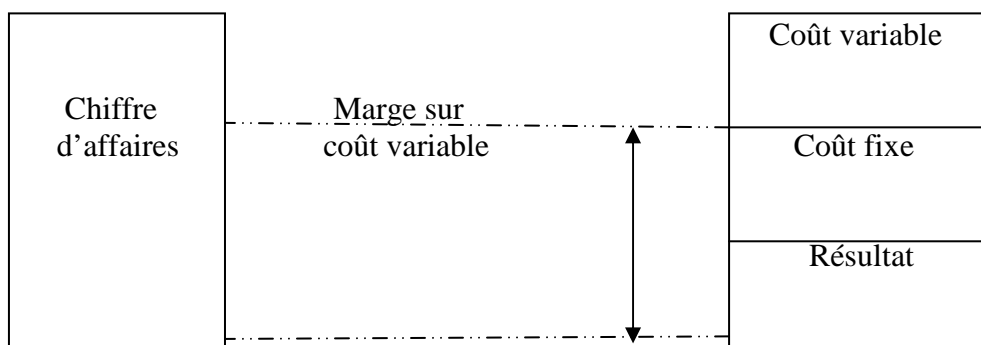
Le coût fixe peut cependant être modifié si le volume d'activité de l'entreprise impose un changement de structure (agrandissement des locaux, achat de matériel industriel supplémentaire ...). Graphiquement de la manière suivante :



1 – 4 - La marge sur coût variable :

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

- Le produit ou l'activité est-il rentable ?
- Quelle est la contribution de ce produit ou de cette à absorber les charges fixes ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt à le développer ou au contraire à le supprimer ?



Marge sur coût variable (MCV) = Chiffre d'affaires (CA) – Coût variable (CV)

On peut aussi calculer la marge sur coût variable unitaire (MCVu) :

$$\text{MCVu} = \text{Prix de vente unitaire} - \text{CV unitaire}$$

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion précieux qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité. Elle permet de répondre aux questions suivantes :

- Le produit ou l'activité est-il rentable ?
- Quelle est la contribution de ce produit ou de cette à absorber les charges fixes ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt à le développer ou au contraire à le supprimer ?

1 – 5 – Le résultat de l'entreprise :

Les calculs sont présentés sous forme de tableau, par produits ou par activités :

	A	B	C	Total
Chiffre d'affaires				
Coût variable				
□ d'approvisionnement				
□ de production				
□ de distribution				
Marge sur coût variable				
		Charges fixes		
		Résultat		

Pour obtenir le résultat de l'entreprise (bénéfice ou perte), il faudrait faire la somme des marges sur coût variables correspondantes à chaque produits ou activité et déduire de cette somme le montant total des charges fixes.

$$\text{Résultat} = \text{total des marges sur coût variables} - \text{le coût fixe}$$

1 -6 – Le seuil de rentabilité :

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte. La marge sur coût variable est alors égale aux charges fixes. C'est la valeur minimale du chiffre d'affaires à partir de laquelle l'exploitation est rentable.

1- 6 – 1 – Calcul du seuil de rentabilité :

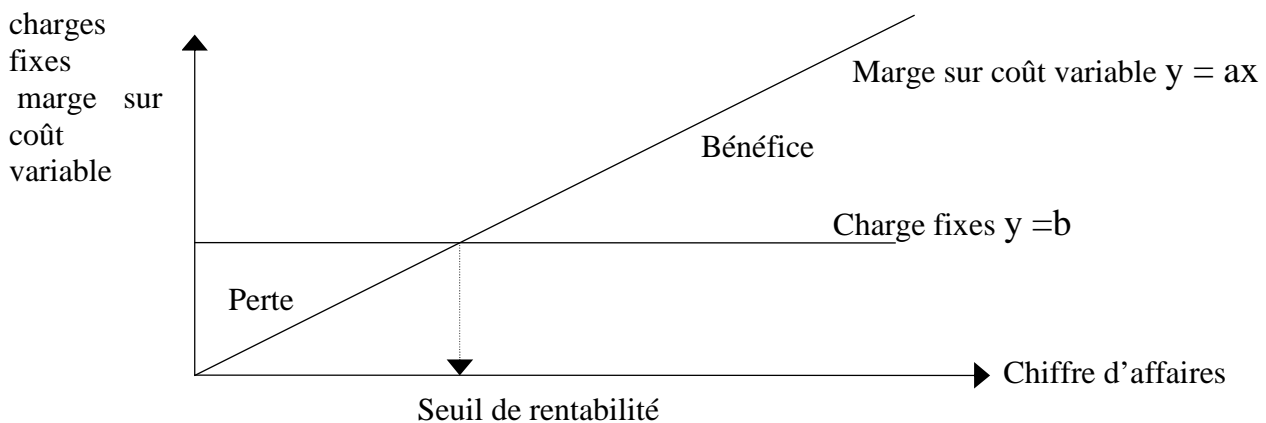
Il existe trois méthodes de calcul du seuil de rentabilité :

- ⇒ la marge sur coût variable est égale aux charges fixes.
- ⇒ le résultat est égal à zéro
- ⇒ le chiffre d'affaires est égal au total des charges.

➤ La marge sur coût variable = le coût fixe :

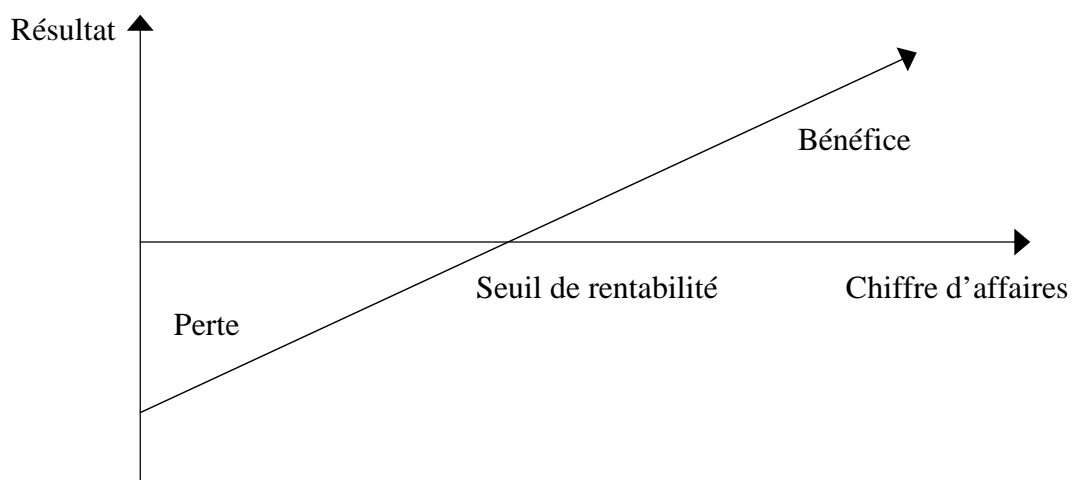
$$\text{Coef de marge sur cout variable} = \frac{\text{Marge sur cout variable}}{\text{chiffre d'affaires}}$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Charges fixes}}{\text{Coef de marge sur cout variable}}$$



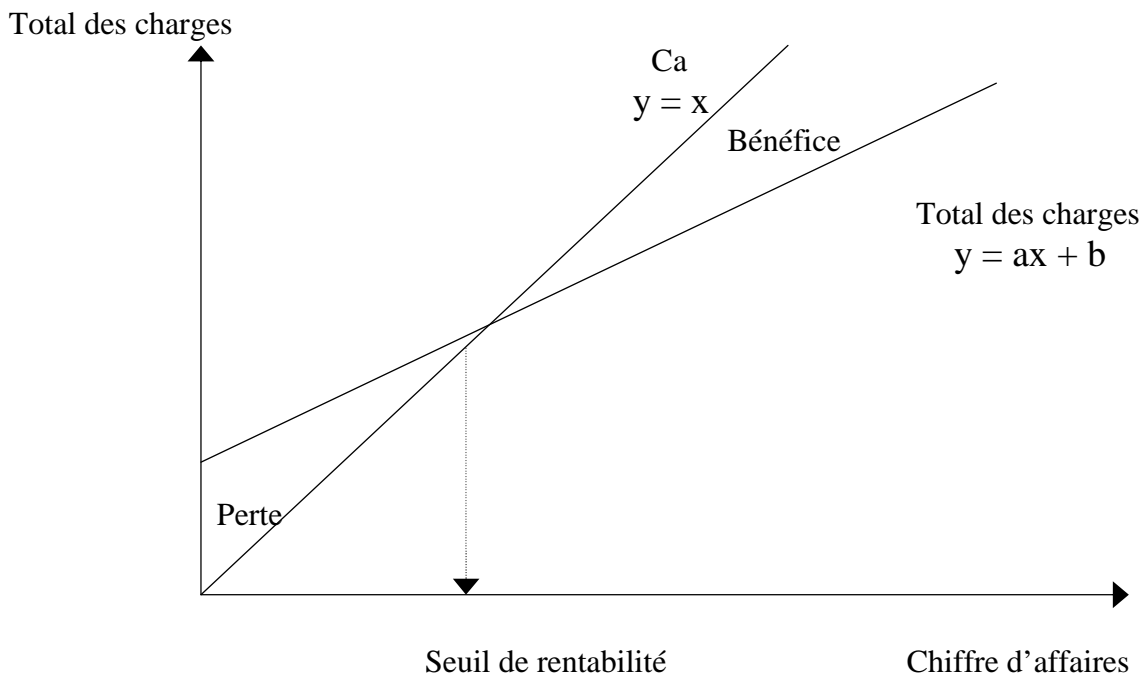
➤ Résultat = Zéro :

$$\text{Résultat} = \text{Marge sur coût variable} - \text{Charges fixes}$$
$$y = ax - b$$



➤ Chiffre d'affaires = Total des charges :

CA = Charges variables + Charges fixes



1 – 6 – 2 – Recherche de la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint :

Il peut être utile de savoir à quelle date le chiffre d'affaires critique est atteint, c'est-à-dire à partir de quel moment l'activité de l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

$$\text{Point mort en jours} = \frac{\text{Seuil de rentabilité en valeur} * 360}{\text{Chiffre d'affaires annuel}}$$

1 – 6 – 3 – La marge de sécurité :

La marge de sécurité est la différence entre le point mort et le chiffre d'affaires, ou la partie rentable de l'entreprise :

$\text{Marge de sécurité} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Point mort}$
--

1 – 6 – 4 – L'indice de sécurité:

L'indice de sécurité mesure la marge de sécurité en pourcentage du chiffre d'affaires. Il indique la baisse de chiffre d'affaires que peut supporter l'entreprise avant d'être en perte :

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

1 – 7 – Avantages et inconvénients de la méthode du coût variable :

1 – 7 – 1 - Avantages :

- Simplification du calcul des coûts ;
- Evaluation des stocks indépendants de l'activité de l'entreprise (comme les coût unitaire) ;
- Fourniture rapide des données liants coûts, volumes de vente, marges (très important pour la gestion) ;
- Détermination facile du point mort et des indices dérivés ;
- Comparaison facile dans le temps et avec un ensemble d'entreprises similaires. Le Direct costing facilite ainsi l'analyse des résultats de l'exploitation.

1 – 7 – 2 – Inconvénients :

- Distinction difficile des charges fixes et des charges variables ;
- Danger de laisser échapper la masse des frais fixes à une analyse critique du genre de celle qui est faite dans la méthode des centres d'analyse ;
- Tendance à la minimisation des prix de vente ;
- La sous-évaluation des stocks puisqu'on ne prend en considération que le coût variable.

2– Le coût variable évolué (direct costing évolué) :

2 -1 – Les limites de l'utilisation du coût variable simple :

Supposons une entreprise qui fabrique et commercialise plusieurs types de produits, et qui réalise de différentes marges sur coût variable. Dans ce cas, quelles décisions peut prendre cette entreprise si certains produits réalisent de faible marge sur coût variable ?

L'entreprise peut abandonner les produits dont la marge sur coût variable est faible, et conserver tous les autres qui contribuent à la couverture des charges fixes.

Cependant il faut avoir conscience des limites de ce raisonnement :

- Il ne prend pas en compte le fait que certains produits, apparaissant comme profitables c'est-à-dire dégagent une forte marge sur coût variable, peuvent être à l'origine de frais fixes élevés.
- Du point de vue commercial, on considère que pour une augmentation du chiffre d'affaires, c'est le produit dont le taux de marge est plus élevé qui permettra la plus forte augmentation du résultat global; Mais c'est encore une fois **supposer que tous les produits consomment de la même façon des frais fixes.**
- Or, il arrive fréquemment que les produits à forte marge, souvent les plus sophistiqués, soient ceux qui génèrent le plus de frais fixes.

A partir de cela on peut dire que les limites évoquées, concernant la méthode du Direct costing, portent avant tout sur l'analyse des frais fixes ; C'est pourquoi elle a été prolongée et améliorée dans ce sens, et se fait l'apparition de la méthode du coût variable évolué.

2 – 2 – Les principes du coût variable évolué ;

La méthode du coût variable évoluée consiste à approfondir l'analyse des charges fixes et d'en distinguer deux types :

- *Les charges fixes directes* (loyer ou amortissement du matériel spécifique à tel ou tel produit ...).
- *Les charges fixes indirectes* (amortissement des installations communes, frais administratifs ...).

Dans ce cas, l'ensemble des charges variables et charges fixes directes seront imputées aux objets de coûts.

Les calculs seront présentés alors de la façon suivante :

	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 variable spécifique				
	Charges fixes indirectes			
	Résultat			

On obtient alors deux niveaux de marges successives :

- 1- Une marge sur coût variable
- 2- Une marge sur coûts spécifiques ;

Et c'est cette dernière qui contribue à la couverture des charges fixes communes (charges fixes indirectes) et sera la base des décisions de gestion.

3 – La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

3 - 1 – Principe de la méthode :

Cette méthode cherche à conserver les avantages de l'analyse en charges variables et charges fixes, mais propose un traitement particulier pour ces dernières.

La méthode de l'imputation rationnelle permet de modifier le montant des charges fixes en fonction de l'activité, et d'obtenir des coûts complets corrigés des variations saisonnières et donc comparable d'une période à l'autre.

L'imputation rationnelle ne retient donc dans le coût de revient que la part des charges fixes qui correspond au volume normale de la production, on passera donc d'un coût de revient réel à un coût de revient rationnel.

3 - 2 – Les étapes de la méthode :

- *Distinction des charges variables et des charges fixes* : cette étape consiste à distinguer, au sein de chaque centre d'analyse, les charges fixes et les charges variables.
- *Détermination du coefficient d'imputation rationnelle* : pour éviter l'incidence du niveau d'activité sur les charges fixes, il est nécessaire de déterminer dans chaque centre d'analyse un niveau d'activité "normale", correspond aux "conditions d'exploitation habituelle " .

Le choix du *niveau normal d'activité* conditionne toute l'analyse. Il doit être fixé a priori en tenant compte :

- de l'infrastructure de l'entreprise ou du centre de travail (utilisation optimale de la capacité de production).
- des possibilités de développement de l'infrastructure à moyen terme

En comparant, pour une même période, le niveau d'activité réel avec le niveau d'activité normal il est possible de faire apparaître un *taux d'activité* ou *le coefficient d'imputation rationnelle (CIR)* qui est le rapport entre l'activité réelle et l'activité normale.

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

- **Les charges retenues pour le calcul des coûts** : Les charges variables qu'elles soient directes ou indirectes sont prises en compte dans les mêmes conditions que dans les méthodes des coûts complet ou du coût variable.

Les charges fixes sont également retenues mais par leur montant imputé rationnellement qui est égal à :

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{Charges fixes réelles} \times \text{CIR}$$

Cela signifie donc :

→ Qu'en cas d'activité normale, tous les charges fixes réelles sont prises en compte, et les coûts obtenus sont identiques à ceux obtenus dans la méthode des coûts complet.

→ Qu'en cas de sous-activité, c'est-à-dire que l'activité réelle est inférieure à l'activité normale, On fait apparaître alors un coût de sous-activité ou un coût de chômage (charges fixes réelles – charges fixes retenues), on dégage donc ***un malus de sous-activité***.

→ Qu'en cas de suractivité, c'est-à-dire dans le cas contraire, on prend en compte un montant de charges fixes supérieur au montant réel, soit ***un bonus de sur-activité***.

3 - 3 – Calcul du coût de revient :

Soit :

- **Ar** : l'activité réelle
- **y** : les charges variables unitaires
- **CF** : les charges fixes
- **f** : les charges fixes unitaires pour l'activité normale.

Nous savons que le coût de revient global s'exprime par l'équation : $Ar \times v + CF$

Alors que l'équation du coût de revient rationnel s'écrit : $(Ar \times v) + (Ar \times f)$.

3 - 4 – Avantages et inconvénients de la méthode :

3 - 4 - 1 – Avantages :

- éviter des coûts complets non affectés par les variations du niveau d'activité
- évite de gonfler la valeur des stocks en période de sous-activité.
- elle renseigne le gestionnaire sur le montant de la perte occasionnée par la ***sous-activité*** ou au contraire sur le montant du gain occasionné par la ***suractivité*** et lui permet d'orienter les décisions soit dans le sens du développement de l'infrastructure en cas de suractivité durable, soit dans le sens de la remise en cause de l'infrastructure et des chances de survie de l'entreprise en cas de sous-activité persistante.

- Les coûts d'imputation rationnelle permettent de bien mesurer l'efficacité des centres de responsabilité.

3 - 4 - 2 - Inconvénients :

- Le principal problème posé par la méthode est détermination de l'activité normale.
- Les coûts d'imputation rationnelle ne sont pas, sans autre analyse, plus précis et fiables que ceux obtenus avec la méthode des coûts complets.
- La méthode de l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser.

4 – la méthode du coût marginal

4- 1 – Principe et définition :

La méthode des coûts marginaux consiste à étudier la variation des charges quelles soit leur nature (variables, fixes, directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global.

Le coût marginal se définit²⁸ comme l'accroissement de coût qui résulte de la fabrication (coût marginal de production) ou la vente (prix de revient marginal) d'une unité supplémentaire de bien ou de service, il est égal à la différence entre le coût total de n+1 produit et celui de n produits.

On peut dire aussi que le coût marginal est égal au coût de la dernière unité fabriquée pour atteindre un niveau de production donnée.

²⁸ George Langlois, comptabilité de gestion, 3eme édition, pearson education, 2006.

Ces définitions du coût marginal relèvent deux remarques :

- *L'unité* dans le monde de la production peut-être un lot, une série ou un article ;
- La définition s'applique non seulement à une augmentation mais aussi à une diminution de la production.

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

4 - 2 – Les différents types de coûts marginaux :

Les coûts marginaux peuvent être classés différemment :

4 - 2 – 1 – Classification selon la nature de l'activité :

On distingue des coûts de production marginaux pour une activité industrielle, et des coûts de distribution marginaux dans les entreprises commerciales.

4 - 2 – 2 – Classification selon l'importance de la variation du niveau d'activité :

La variation peut portée sur un lot (de 100 unités), ou seulement sur une seule unité.

4 - 2 – 3 – Classification selon le sens de la variation du niveau d'activité :

Il existe :

- un coût marginal d'expansion,
- un coût marginal de régression.

4 - 3 – Les composants du coût marginal :

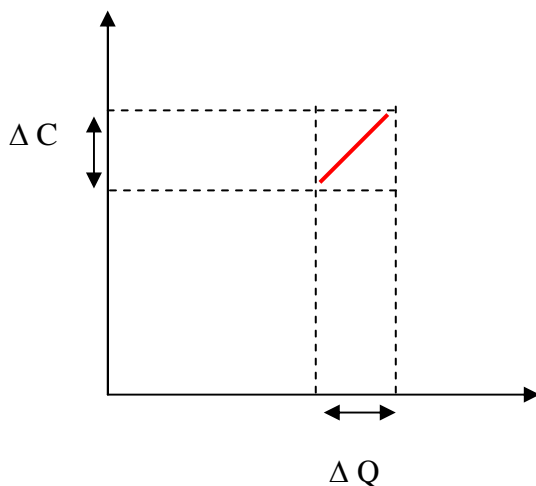
Le coût de la dernière unité produite ou le coût marginal se compose, comme tous les coûts, de charges de nature différente :

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

4 - 4 – Calcul du coût marginal :

Le coût marginal résulte d'une augmentation de production qui entraîne une augmentation du coût global.

Le coût marginal est le rapport entre l'accroissement du coût global (ΔC) et l'accroissement de la quantité produite ou vendue (ΔQ).



Le coût marginal est donc la dérivée du coût global

$$CM = \Delta C / \Delta Q$$

4 – 5 – Les critiques de la méthode :

4 – 5 - 1 – Avantages :

- Transparence des responsabilités car les coûts et les résultats sont personnalisés
- Inexistence des problèmes de sous-répartition et d'imputation des charges indirectes.
- Eclaire sur la contribution au résultat final d'une nouvelle commande, nouvelle activité...

4 – 5 – 2 – Inconvénients :

- Les hypothèses de fixation de l'optimum économique sont rarement vérifiées,
- Il faut impérativement calculer ces coûts ponctuellement à partir d'analyse prévisionnelle et stratégique ;
- Insuffisante pour le contrôle des activités car l'évaluation des coûts de revient et des stocks est partielle.

SECTION 4 : LES COÛTS PREETABLIS (COÛTS STANDARDS)

1 – Les limites des coûts historiques :

Toutes les méthodes que nous avons étudiées jusqu'à présent reposent sur l'étude de coûts et de consommations connus, c'est-à-dire sur une analyse menée a posteriori sur des éléments constatés et pouvant donc être connus avec précision. Ces coûts historiques présentent plusieurs inconvénients.

1/- La lenteur de l'obtention des informations :

Les informations ne sont disponibles qu'avec retard et cela pour au moins deux raisons :

a) Les lenteurs administratives :

Elles proviennent du temps de traitement des factures et des procédures d'imputation des charges sur les centres de responsabilité.

b) La lenteur des procédures de calcul :

Le calcul des coûts est, par nature, séquentiel : si le processus de production est relativement complexe, l'information comptable sera lente et décalée dans le temps.

2/- Les coûts historiques sont tournés vers le passé :

L'analyse des coûts a comme objectif de faciliter la prise de décision qui est naturellement tournée vers le futur. Il est en partie contradictoire de vouloir éclairer exclusivement le futur par des références au passé qui ne peuvent tenir compte des modifications dans les processus de production ou dans les prix.

2 – Définition et catégories des coûts préétablis :

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

Les coûts préétablis sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent. Ce sont des coûts de référence qui serviront le moment venu de normes, d'objectifs ou de simples prévisions.

Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, on distingue quatre types de coûts préétablis.

a) Le coût standard :

Les coûts standard représentent des coûts préétablis calculés à partir d'une analyse technique effectuée le plus souvent par le bureau des méthodes. Tout coût standard nécessite la détermination de deux éléments :

- *la nature et les quantités standard* de matières et de composants à utiliser : cette évaluation est faite par le bureau des méthodes ;
- *les coûts standards unitaires* à appliquer aux quantités : c'est en général au service des achats que ce travail est confié.

Plusieurs coûts standards peuvent être calculés selon la valeur qui leur est attribuée :

- *le standard de base* : c'est un standard stable à travers les années, il ne change pas périodiquement ;
- *le standard de performance historique moyenne* : le passé devient standard, il est facile à atteindre et ne dégage pas d'écarts significatifs ;
- *le standard idéal* : il tient compte d'une efficacité totale, c'est le coût minimal absolu, il est difficile à atteindre (conditions idéales).

b) Le devis :

Le devis représente le coût déterminé a priori pour une commande précise.

c) Le coût budgété :

Il est constitué d'éléments extraits d'un budget de charges.

d) Le coût prévisionnel :

Il est déterminé par observation statistique (moyenne ou tendance) des périodes comptables antérieures et par anticipation des modifications prévisibles dans les conditions techniques et économiques de production.

3 – Le calcul des coûts préétablis :

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

Le mode de calcul des coûts préétablis peut être résumé ainsi :

Charges directes	Matières premières	Quantité standard × Coût unitaire standard
	Main d'œuvre directe	Temps standard × Taux horaire standard

Charges indirectes	Centres d'analyse	Nombre standard d'UO × Coût standard de l'UO ou Valeur standard de l'assiette de frais × Taux
--------------------	-------------------	--

4 – L'élaboration des coûts préétablis :

Les coûts standards sont essentiellement composés de trois catégories de charges (matières, main-d'œuvre directe et charges indirectes des centres) que nous allons étudier successivement.

4 – 1 – Les coûts préétablis des matières :

De façon générale, le coût standard des matières s'obtient par le produit des quantités standards et du coût unitaire standard, ce qui nécessite de déterminer :

- les quantités physiques prévisionnelles de matières à intégrer dans les éléments de coûts,
- et les coûts unitaires standards, qui sont généralement difficile à prévoir du fait de l'évolution des prix.

$$\text{Coût standard} = \text{quantité standard} \times \text{prix standard}$$

4 – 2 – Les coûts préétablis de main d'œuvre :

La base de leur établissement est l'étude du travail ; cela consiste à étudier la suite des opérations de fabrication, à tenir compte de la qualification de l'ouvrier, à étudier les mouvements nécessaires pour chaque opération, et à étudier un temps théorique nécessaire à chaque opération.

On détermine donc le temps théorique nécessaire (ou temps alloué) appelé -temps standard- et le taux de rémunération qui dépend du système de rémunération en vigueur dans l'entreprise.

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

4 – 3 – Les coûts préétablis des unités d'œuvre :

a- Les particularités des coûts d'unité d'œuvre :

La détermination de ces coûts pose un problème spécifique car les coûts des centres de travail contiennent des charges fixes et des charges variables.

Le coût préétabli des unités d'œuvre (ou le 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 exprimée 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).

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

$$\frac{\text{Budget standard}}{\text{Activité normale}}$$

b- Le budget standard (ou normal) :

Le budget standard (comme tout budget de centre) comprend :

- des charges variables proportionnelles à l'activité (eau, gaz, électricité, etc.). Il sera donc possible de calculer un coût variable unitaire préétabli représentant le montant des charges variables « attachées » à chaque unité d'œuvre ;
- des charges fixes représentant la structure du centre dont la présence est indépendante de l'activité (ex. : l'amortissement du matériel). Il sera donc possible de dégager un coût fixe préétabli.

En notant :

- BS : le budget standard
- cp : le coût préétabli de l'unité d'œuvre
- cvp: le coût variable unitaire préétabli
- CFp : le coût fixe préétabli
- qp : le nombre d'unités d'œuvre (activité) préétabli par produit
- Np : le nombre de produits préétabli.

Nous pouvons écrire :

$$\text{BS} = (\text{cvp} \times \text{Npqp}) + \text{CFp}$$

$$\text{et donc : } \text{cp} = [(\text{cvp} \times \text{Npqp}) + \text{CFp}] / \text{Npqp}$$

$$\text{ou bien : } \text{cp} = \text{cvp} + (\text{CFp} / \text{Npqp})$$

c- Le budget flexible :

Le budget flexible est un budget établi pour divers niveaux d'activité à partir d'un modèle de comportement des charges.

L'objectif est de prévoir le coût total d'un centre de travail sous plusieurs hypothèses d'activité.

En reprenant la formule donnant le montant du budget standard, la valeur du budget flexible est obtenue en faisant varier l'activité (x) :

$$BF = (c_{vp} \times x) + CF_p$$

Le montant des charges fixes totales correspond aux charges fixes préétablies normales pour toutes les activités comprises dans le palier où se situe l'activité normale et peut en différer pour les autres.

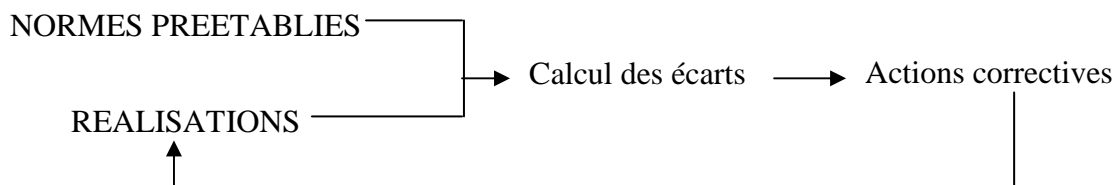
De façon générale, le budget flexible est une fonction de l'activité (x) de la forme :

$$BF = ax + b$$

Où : **a** représente le coût variable unitaire préétabli et **b** les charges fixes préétablies totales.

5 – Analyse des écarts²⁹ :

La mise en place du système des coûts standard a pour objet de permettre un suivi régulier des coûts de production, de déterminer les écarts entre prévisions et réalisations et de corriger ces écarts.



²⁹ Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques, cas de l'ENCC, Mémoire de magister présenté par **M^r Cherif Lahlou**

L'écart se définit comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée.

Pratiquement, tous les écarts sont calculés ainsi :

Réalisations – prévisions

Puisqu'il s'agit de coûts :

$\text{Ecart (E)} = \text{Coût réel (ou constaté)} - \text{Coûts standards (ou préétablis)}$
--

Le coût standard s'obtient, en utilisant des références standards, ainsi :

$$\text{Quantité standard} \times \text{production standard} \times \text{coût unitaire standard}$$

Si $E > 0$, l'écart est défavorable

Si $E < 0$, l'écart est favorable.

Avant d'entreprendre l'analyse des écarts, il est nécessaire d'adapter les coûts prévisionnels à la production réelle (CPAPR).

$$\text{CPAPR} = \text{quantité standard} \times \text{production réelle} \times \text{coût standard unitaire}$$

5 – 1 – Ecarts sur frais directes :

a- Ecart sur matière :

Les coûts standards concernant les frais directs, sont établis en multipliant une quantité standard (**Qs**) par un prix standard (**Ps**).

L'écart est donc obtenu par comparaison du coût standard (**Cs**) au coût réel (**Cr**), il conviendra donc de connaître les quantités réelles utilisées (**Qr**) et le prix réel (**Pr**).

L'écart total constaté entre coût réel et coût standard aura donc comme cause, soit un écart sur les quantités (**Eq**), soit un écart sur les prix (**Ep**), ou un écart à la fois sur les prix et sur les quantités.

$$\text{Ecart total} = \text{Cr} - \text{Cs} \text{ ===== coût réel} - \text{coût standards}$$

Or : $C_s = Q_s \times P_s$

Et : $C_r = Q_r \times P_r$

L'écart total devient donc :

$$(Q_r \times P_r) - (Q_s \times P_s)$$

On analyse généralement cet écart en deux sous-écarts :

➤ *Ecart sur prix (Ep) :*

$$E_p = Q_r (P_r - P_s)$$

$$E_p = Q_r \cdot \Delta P$$

Si : $P_r > P_s \rightarrow$ écart défavorable (écart positif)

$P_r < P_s \rightarrow$ écart favorable (écart négatif)

➤ *Ecart sur quantité (Eq) :*

$$E_q = P_s (Q_r - Q_s)$$

$$E_q = P_s \cdot \Delta Q$$

Si : $Q_r > Q_s \rightarrow$ écart défavorable (écart positif)

$Q_r < Q_s \rightarrow$ écart favorable (écart négatif)

b- Ecart sur main d'œuvre directe :

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

Soit :

Tr : le taux horaire réel ;

Ts : le taux horaire standard ;

Hr : temps réel de travail ;

Hs : temps standard de travail ;

Ecart total = Cr – Cs

Or : Cr = Tr × Hr

Et: Cs = Ts × Hs

L'écart total devient donc :

$$(\mathbf{Tr} \times \mathbf{Hr}) - (\mathbf{T_s} \times \mathbf{H_s})$$

➤ *Ecart sur taux (Et) :*

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

$$\mathbf{Et} = \mathbf{Hr} \Delta \mathbf{Taux}$$

Si : Tr > Ts → écart défavorable (écart positif)

Tr < Ts → écart favorable (écart négatif)

➤ *Ecart sur temps (Eh) :*

$$\mathbf{Eh} = \mathbf{T_s} (\mathbf{Hr} - \mathbf{H_s})$$

$$\mathbf{Eh} = \mathbf{T_s} \Delta \mathbf{Temps}$$

Si : Hr > Hs → écart défavorable (écart positif)

Hr < Hs → écart favorable (écart négatif)

5 – 2 – *Ecart sur frais indirectes :*

Les charges indirectes comprennent des charges fixes et des charges variables. Dans le système des standards, elles sont ramenées à un niveau d'activité normale permettant de définir un "taux standard de charges indirectes " .

Appelons :

CFr : Les charges fixes réelles (effectivement supportées) ;

Hr : les heures réelles correspondant à la production obtenue (réelles) ;

TVr : le taux réel de charges variables (= charges variables réelles par heure de machine) ;

Hs : les heures standards correspondant à la production réelle ;

Hn : les heures machine correspondant à la capacité normale de production ;

TVs : le taux standard de charges variables (=charges variables standards / Hn) ;

TFs : le taux standard de charges fixes (= charges fixes standards / Hn) ;

L'écart total est représenté par la différence entre le coût réel et le coût standard adapté à la production réelle.

$$\text{Ecart total} = (\text{HR} \cdot \text{TVr}) + \text{CFr} - (\text{Hs} \cdot \text{TVs} + \text{Hs} \cdot \text{TFs})$$

Cet écart global se dissocie en quatre écarts :

a- Ecart sur budget pour les charges fixes (Ef) :

Il est égal à : $\text{CFr} - \text{TFs} \cdot \text{Hn}$ ou :

$$(\text{Hr} \cdot \text{TVr} + \text{CFr}) - (\text{Hr} \cdot \text{TVr} + \text{Hn} \cdot \text{TFs})$$

En principe, quelle que soit l'activité de la période, les charges fixes restent les mêmes. Cependant, il peut y avoir en cours d'exercice, des modifications du prix unitaire (du taux) de ces charges fixes. D'où le fait que les charges fixes réelles peuvent être différentes des charges fixes prévues.

b- Ecart sur budget pour les charges variables ou écart de dépense (Ev) :

C'est l'écart dû aux différences de coût unitaire des charges variables.

Il est égal à $\text{Hr} (\text{TVr} - \text{TVs})$ ou :

$$(\text{Hr} \cdot \text{TVr} + \text{TFs} \cdot \text{Hn}) - (\text{Hr} \cdot \text{TVs} + \text{TFs} \cdot \text{Hn})$$

c- Ecart de rendement (Er) :

Il permet de déterminer si la productivité a été meilleure ou moins bonne que prévue. C'est la différence entre les heures réelles et les heures standards correspondant à la production réelle, pondérée par le taux standard de charges variables.

Il est égal à $(\text{Hr} - \text{Hs}) \cdot \text{TVs}$ ou :

$$(\text{Hr} \cdot \text{TVs} + \text{TFs} \cdot \text{Hn}) - (\text{Hs} \cdot \text{TVs} + \text{TFs} \cdot \text{Hn})$$

d- Ecart de capacité (Ec) :

Il mesure la différence due à la sur ou sous-activité par rapport au niveau d'activité normale.

Il est égal à $(H_n - H_s) TF_s$ ou :

$$(H_s \cdot TV_s + TF_s \cdot H_n) - (H_s \cdot TV_s + TF_s \cdot H_s)$$

$$\text{Ecart global} = E_f + E_v + E_r + E_c$$

6 – Avantages et inconvénients de la méthode :

6 – 1 – Avantages : Cette méthode permet :

- De disposer de points de références pour apprécier globalement comment les opérateurs maîtrisent l'action ;
- De déterminer les consommations théoriques que les activités auraient dû entraîner,
- D'entrevoir comment le résultat de l'année risque d'être obtenu ;
- Elle permet aussi le contrôle des responsabilités ;
- De provoquer des réductions des coûts ;
- De prendre des mesures correctives, après calcul et analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

6 – 2 – Inconvénients :

Les standards sont généralement rigides, et sont révisés de manière discontinue, alors que l'entreprise et son environnement évoluent de manière continue ce qui entraîne parfois une fausse détermination des prix de vente.

SECTION 5 : LE CALCUL DES COUTS ET LA GESTION PAR LES ACTIVITES

1 – Principe de la méthode ABC :

L'ABC est une nouvelle méthode de calcul des coûts de revient, basée sur une nouvelle répartition des charges indirectes.

L'objectif est de ne décomposer les charges indirectes que dans la mesure où l'opération leur conserve un minimum d'homogénéité. On renonce en conséquence aux structures à base de centres d'analyse et/ou de responsabilité, pour leur préférer la notion d'activité.

« L'Activity **B**ased **C**osting consiste à placer entre les centres de travail et les produits une catégorie intermédiaire : L'activité, calculer le coût des activités fournies par les différents centres, et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiable». ³⁰

La logique du nouveau système peut se résumer comme suit :

- ☛ Les activités consomment des ressources au niveau du processus,
- ☛ Les produits consomment des activités.

2 – Définitions des concepts :

2 – 1 - Définition de l'activité :

Elle peut être définie comme étant une mission spécifique ou un ensemble de tâches de même nature accomplie en vue de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit. Au sein d'une unité organisationnelle analysée, il est possible de ne retenir que les activités principales.

D'après Philippe Lorino³¹, une activité est un ensemble de tâches élémentaires :

³⁰ Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, Edition Economica.1997, page 174.

³¹ P. Lorino, Le contrôle de gestion stratégique, Dunod, 1991, P.40.

- réalisées par une *entité*,
- faisant appel à un *savoir-faire* spécifique,
- *homogènes* du point de vue de leur comportement de coûts et de performances,
- permettant de fournir un *output* (une pièce fraisée, une facture...),
- à un *client* interne ou externe,
- à partir d'un panier d'*inputs* (travail, machines, information).

Dans cette définition, le mot « entité » ne désigne pas nécessairement un poste de l'organigramme des responsabilités de l'entreprise. Il peut s'agir d'une fraction de centre d'analyse, du regroupement de plusieurs de telles fractions, etc. L'important est d'obtenir des cellules suffisamment homogènes pour que l'application de coûts y ait un sens.

La méthode consiste alors à définir une « cartographie » complète des activités de l'entreprise, afin de pouvoir répartir entre ces activités l'ensemble des charges fixes.

Arrêtée à ce stade, l'opération permet déjà de bâtir un système efficace de contrôle. On peut aussi la poursuivre par le calcul du coût unitaire de chaque activité, en vue d'une répartition entre les produits des ressources consommées par eux.

2 – 2 – Inducteur d'activité :

Unité d'œuvre permettant de répartir les coûts des activités entre les productions d'une entreprise (objets de coût). Exemples : heures de main d'œuvre directe, nombre de séries, etc. Ces inducteurs sont liés aux différents types d'activités assurées au sein d'une entreprise. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des coûts.

2 – 3 – Inducteur de coût :

Facteur influençant le niveau de performance d'une activité et sa consommation de ressources. A noter que le coût d'une activité peut être influencé par plusieurs inducteurs de coûts. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des performances.

2 – 4 – Inducteur de ressource :

Clef de répartition utilisée pour ventiler les ressources entre les activités. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des coûts.

2 – 5 – Objet de coût :

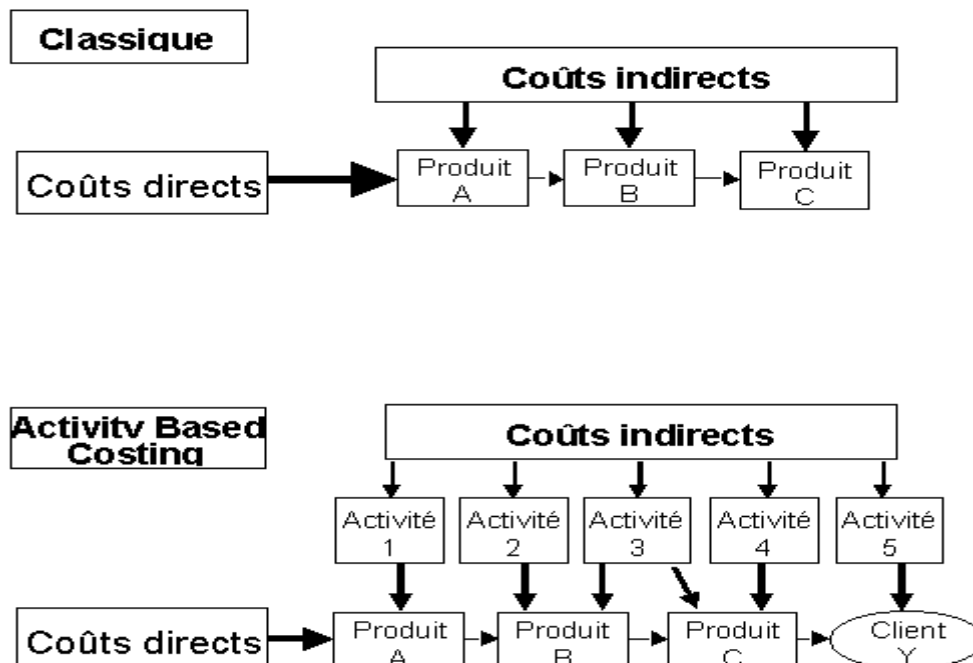
Catégorie type utilisé dans l'analyse des coûts des productions d'une entreprise (ex : types de produits, de services de clients, de commandes, de projets, etc.)

2– 6 - Processus :

Ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ex : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, à la fabrication d'un téléviseur,...) Les performances de ces activités liées sont souvent interdépendantes. L'analyse par processus permet de mieux maîtriser une gestion transversale de l'entreprise.

3 – Représentation de l'ABC :

Figure 11 : présentation de l'ABC



Source : Nobert GUEDJ et collaborateurs, « Le contrôle de gestion », Editions d'organisation, 1998.

4-Cinq étapes pour mettre en place la méthode ABC :

Pour la mise en place de l'ABC, cinq phases principales s'imposent :

4-1 - Identifier les activités :

L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche. La difficulté majeure qui se présente est de définir les activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents.

Le nombre d'activités doit rester raisonnable pour ne pas générer une complexité trop grande.

Les activités sont composées de tâches élémentaires qui s'enchaînent vers un objectif commun.

4 – 2 - Calculer le coût des activités :

Une des principales hypothèses de la méthode ABC repose sur le fait que les produits ne consomment pas directement des coûts mais des activités qui utilisent des ressources qui, elles-mêmes, ont un coût. Toute ressource est donc liée directement à une activité, toute ressource est acquise pour un certain usage bien déterminé. Mais cette hypothèse simple cache une des difficultés majeures de la méthode ABC.

En effet, il arrive que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité, dans des proportions différentes ou non. Chaque fois qu'il existe des moyens non affectés à une activité précise, la ventilation des charges se fait grâce à des critères qui sont des inducteurs de ressources. Ce sont en réalité les activités qui impliquent l'usage d'une ressource.

4 – 3 - Définir les inducteurs de coûts :

La méthode ABC met en opposition les unités d'œuvre des méthodes traditionnelles et les inducteurs d'activité. Ces derniers définissent le lien de causalité entre les objets de coût, d'une

part, et les activités, d'autre part. Les inducteurs d'activité permettent de réaliser l'affectation aux objets de coûts du coût des activités qu'ils ont consommés.

Le choix des inducteurs de coûts dépend de plusieurs facteurs :

- des objectifs pour lesquels le système est mis en place
- du degré de finesse des activités
- De la disponibilité et du coût des informations.

Pour un haut degré de finesse des activités, les unités d'œuvres sont suffisantes pour traduire un lien entre la consommation des ressources et l'objet de coût. Si, par contre, les activités englobent de nombreuses tâches hétérogènes, le choix des facteurs de consommation est le meilleur.

4 – 4 - Valoriser les objets de coûts :

Le coût des objets se fait par affectation du coût des activités grâce aux inducteurs. C'est à cette étape que les subventionnements croisés sont problématiques et parfois inévitables, même si les calculs sont faits de manière rigoureuse et les inducteurs déterminés judicieusement. Le phénomène est le plus souvent présent lorsqu'il existe un décalage dans le temps entre l'engagement des coûts et la vente des produits.

C'est principalement le cas de toutes les activités qui ne peuvent s'analyser que sur un horizon pluriannuel et qui sont rattachables à des produits vendus dans des exercices comptables différents de celui de leur engagement, comme, par exemple, la recherche et développement, la maintenance des produits, le service après-vente.

Les techniques comptables destinées à assurer le rattachement de ce type de charges aux produits concernés existent, mais elles restent insuffisantes pour diverses raisons. Pour les frais de recherche et développement, la règle est de comptabiliser ces dépenses en charge de

l'exercice en vertu du principe de prudence, et ce n'est qu'à titre exceptionnel que peuvent être inscrites à l'actif les dépenses relatives à des projets nettement individualisées et qui ont de fortes chances de rentabilité commerciale.

Le plus souvent, les entreprises ne suivent pas, de manière précise, leur activité de recherche et développement, ce qui ne leur permet pas de piloter leurs activités et d'avoir des opportunités de réduire leurs coûts. La mise en application de la méthode ABC exigerait un suivi très précis des frais les plus significatifs. Pratiquement, cela implique la mise en place d'un système extra-comptable de suivis des frais :

- fiche de temps remplie par le personnel de recherche,
- affectation des achats externes à des projets identifiés,
- Attachement des temps d'utilisation du matériel technique pour chaque projet.

Ces frais s'accumulent donc tout au long de l'exercice comptable comme des travaux en court jusqu'au début des ventes des produits concernés où ils commencent à être amortis.

4 – 5 - Interpréter les résultats :

Un des principaux arguments des promoteurs de la méthode ABC est qu'elle permet, plus finement que les méthodes traditionnelles, d'identifier les liens de causalité existant entre les ressources consommées et les objets de coût. Dans de nombreux cas, une confusion est apparue quant aux notions auxquelles fait appel la méthode ABC, notamment entre charges directes et variables, ainsi qu'entre causalité et consommation de ressources.

L'origine de cette erreur est que la méthode rend toutes les charges directes dans la mesure où elle les rattache à des activités. Cette constatation ajoutée aux ambiguïtés décrites ci-dessus laisse penser que toutes les charges pourraient être considérées comme variables et directes. Or, en réalité, la méthode ABC, pas plus que les méthodes traditionnelles, ne résout les difficultés induites en matière d'analyse de coût par la coexistence de charges fixes et

variables. La méthode amène au contraire à une meilleure répartition des charges indirectes et rend utile le calcul d'un coût standard correspondant à un niveau d'activité normal.

Un des objectifs de la méthode est de décrire la formation du coût pour la mettre en parallèle avec la formation de la valeur. Dans cette perspective, l'identification des coûts de sous-activité est essentielle car elle constitue typiquement un coût sans valeur ajoutée.

Dans le cadre d'une réflexion sur l'organisation et les processus de l'entreprise, l'identification des capacités de chaque activité s'avère également très utile.

5 – Intérêt et limites de la méthode ABC :³²

5 – 1 - Intérêt de la méthode ABC :

Elle met l'accent sur la nécessité de se calquer sur le processus réel de fabrication-vente et d'adopter un mode d'évaluation qui révèle en même temps l'origine des coûts.

La notion de répartition des charges est abandonnée. Elle est remplacée par l'affectation du coût des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits.

Au plan stratégique, le système permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit (recours à la sous-traitance, commandes personnalisées).

Cette méthode permet aussi de calculer facilement des coûts de processus. Par exemple, dans un contexte de juste à temps et de maximisation de la valeur pour le client, il est intéressant d'estimer le coût du processus de traitement d'une commande (correspondant à l'enchaînement suivant : enregistrement de la commande par le service commercial, planification de sa fabrication par le service gestion de la production, contrôles de qualité en cours et/ou en fin de fabrication, conditionnement et expédition, facturation et recouvrement).

³² Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, page 191-195, Edition Economica.1997

L'emploi des coûts par activités autorise un usage modéré des refacturations internes. Avec la notion d'activité, l'influence des prestations fournies par un centre fournisseur, sur le fonctionnement et le coût d'un centre client, est immédiatement lisible.

La suppression de la distinction : centre auxiliaire/centre principal évite la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitraire et d'approximation dans le calcul.

5- 2 - Problèmes de la méthode ABC :

Connaître le volume des différents inducteurs suppose de disposer de données physiques, ce qui demande de mettre en place des systèmes de comptage dans les activités qui n'ont pas forcément l'habitude de faire l'objet de mesure.

Avant de commencer la réflexion sur la mise en place d'un système ABC, il est donc essentiel de s'assurer que les données nécessaires seront disponibles.

La mise en œuvre d'un système de coûts par activités coûte cher en temps et en argent.

Il est tentant de décomposer finement chaque centre de travail ou chaque processus et de multiplier les inducteurs. Mais un trop grand nombre d'inducteurs d'activité risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs.

La méthode reste centrée sur un optique coût et la ventilation des charges indirectes. Elle n'intègre pas l'autre aspect de la compétitivité.

CONCLUSION

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

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

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

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

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

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

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

La méthode des coûts à base d'activité (ABC) constitue un système efficace de calcul des coûts, elle permet d'éviter les sous-estimations et surestimation du coût. La méthode ABC

calcul le coût de chaque activité et affecte ce coût aux autres objets de coûts (biens et services produits) sur la base de l'activité consacrée à la production de chacun des biens et services.

Nous allons, maintenant, voir la place de la comptabilité analytique dans une entreprise algérienne qui est : l'algérienne des fonderies – ALFON-.

CHAPITRE III :

LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS UNE ENTREPRISE ALGERIENNE

INTRODUCTION

Nous avons illustré dans ce qui précède les différents aspects théoriques de la comptabilité analytique, ainsi que ces différentes méthodes de calcul des coûts. Et nous avons constaté le point commun entre ces différentes méthodes qui est : fournir tous les éléments et données permettant d'éclairer les prises de décisions.

Dans ce qui suit nous essayerons de constater la place de cette comptabilité analytique dans l'entreprise algérienne.

ALFON, l'entreprise Algérienne des fonderies est l'entreprise dans laquelle nous avons effectué notre stage pratique et dans laquelle nous allons essayer de répondre aux questions suivantes :

- ALFON est une entreprise industrielle, qui a donc besoin d'un système de comptabilité analytique d'exploitation : comment est pratiquée la comptabilité analytique dans cette entreprise ?
- Quelles sont les méthodes de calcul des coûts appliquées par cette entreprise ?
- Est-ce que ces méthodes constituent vraiment une aide à la prise de décision ?

SECTION 1 : PRESENTATION DE L'ENTREPRISE

1 – Carte d'identité et historique de l'entreprise :

1 – 1 – Carte d'identité :

Nom : Algérienne des fonderies d'ORAN – ALFON -

Filiale du groupe industriel FONDAL

Activité : Production et commercialisation de pièces moulées en fonte, acier et métaux non ferreux (Aluminium et bronze) et produits de chaudronnerie.

Statut : Société par actions

Adresse : 01, rue Mohammed BENTAYEB – GAMBETTA – BP 1020- El Menouer – ORAN.

1 – 2 – Historique de l'entreprise :

L'Algérienne des fonderies d'ORAN – ALFON spa - est une filiale du groupe industriel FONDAL issu de l'ancienne appellation « unité de fonderie d'ORAN (UFO) ». Elle a été créée par C.DUCROS et BRUSTLEIN en 1921, sous l'appellation : Ateliers et Fonderie CELESTIN DUCROS (AFCD).

L'usine avait commencé par la confection de petites pièces unitaires forgées, et au fil des années, cet établissement a pris de l'ampleur pour aboutir à la fabrication de pièces d'armement et de tracteur par le procédé de coulée (1926 à 1940).

La société C. DUCROS était dotée de personnels compétents et de structures qui se prêtaient à développer davantage les activités de fonderies, d'usinage et de chaudronnerie.

Avant l'indépendance, la société avait passé un contrat pour confectionner les pièces "BERLIET" et après l'indépendance elle continuait à travailler sous le sigle de la société nouvelle des AFCD et fût nationalisée en novembre 1974 sous l'égide de la société ex – SONACOME (Société nationale de la construction mécanique).

Cette entreprise avait développé davantage les capacités de l'unité en réalisant une double opération, l'une d'investissement et de valorisation des potentiels existants, l'autre de renouvellement de certains équipements vétustes. Cette double opération avait touché pratiquement tous les ateliers de fonderie ainsi que les ateliers d'usinage et de chaudronnerie.

Après la restructuration des entreprises, l'unité fût passée, en 1983, sous l'égide de l'entreprise nationale de fonderie (ENF), issue de la restructuration de la "SONACOME" et de la "SN-METAL".

L'unité avait gardé les mêmes activités, à savoir la fonderie d'acier et de fonte, une mini activité en fonderie d'aluminium et de bronze, une activité de réalisation d'outillage, l'usinage mécanique et la chaudronnerie.

Elle a été transférée en 2000 sous le statut de filiale du groupe industriel FONDAL (Fonderies Algériennes) tout en conservant les mêmes activités.

2 – Gammes de produits, clientèle et moyens de l'entreprise :

2 – 1 – Gammes de produits :

Les gammes de produits sont déclinées par secteurs de marché :

- Mobilier et embellissement urbain.
- Voirie et assainissement urbain.
- Machinisme agricole.
- Chemins de fer.
- Carrières et briqueteries.

Dans chaque gamme, les produits sont différenciés selon les modèles fabriqués.

- Produits d'embellissement : dans le domaine de l'éclairage, ALFON propose une large gamme de produits de toutes formes et dimensions :
 - candélabres et lustres d'intérieur
 - candélabres de boulevards

- candélabre de places publiques
 - produits mobilier urbain : ALFON a également développé son savoir faire dans le domaine du mobilier urbain tels que :
 - bancs publics simples et doubles
 - grilles de clôtures d'art
 - portails, portes et fenêtre d'art
 - balcons et rampes
 - pylônes d'ornement
 - balustrades
 - bornes de parking
 - pièces de maintenance et mécanique générale : ALFON propose à sa clientèle une large gamme de produits et pièces mécaniques.
 - Pièces ferroviaires : ALFON réalise tout type de pièces pour le secteur ferroviaire.
 - Produits pour carrière, manutention : ALFON a plus de 50 ans d'expérience dans le domaine de la chaudronnerie industrielle (mécano-soudure).

2 – 2 – Clients :

Les clients sont segmentés par rapport aux secteurs de marchés qu'ils constituent.

Tableau N°2 : les clients d'ALFON

Secteurs de marché	Principaux clients
Mobilier et embellissement urbain	Collectivités locales Entreprises de bâtiment Entreprises d'éclairage public
Machinisme agricole	Entreprises de fabrication de matériel agricole (PMA et CMA)
Pièces d'usure	Carrières de concassage Briqueteries et entreprises de produits rouges
Secteur ferroviaire	Société Nationale de transport Ferroviaire (SNTF)
Voirie et assainissement urbain	Collectivités locales Entreprises de travaux de bâtiment et de travaux publics
Pièces mécaniques	Entreprises du secteur de la mécanique (SNVI)

Source: « Métal et métier », revue d'ALFON N°7.

2 – 3 – Moyens :

ALFON a développé d'avantage ses capacités en réalisant une double opération, l'une d'investissement et de valorisation des équipements de tous les ateliers de fonderie et l'autre de renouvellement de certaines machines-outils des ateliers d'usinage et de chaudronnerie industrielle.

Elle dispose d'un ensemble d'infrastructures (superficie totale des terrains de 18.000 m² dont 4.120 m² bâtie), d'équipements de production et de compétences managériales pour fabriquer des pièces de grande qualité dans le respect strict des cahiers des charges.

3 – L'effectif et la formation :

3 – 1 – L'effectif :

En matière de gestion du personnel, et en l'année 2004 ALFON a tourné avec un effectif moyen de 284 employés. L'entreprise a enregistré le départ de 47 employés et le recrutement de 44 agents.

Il a été enregistré 53 promotions durant l'année de 2004, soit une moyenne de plus de 4 promotions par mois. Il a également été noté un taux d'absentéisme moyen de 2.80%. En matière d'accidents de travail, il a été noté un total de 10 pour toute l'année, ce qui donne une moyenne inférieure à 1 accident par mois.

Tableau N°3 : effectif année 2004

Mois	1	2	3	4	5	6	7	9	10	11	12	Total
Effectif	282	283	286	285	291	292	290	281	274	284	280	-
Entrée	1	1	4	1	6	6	0	0	10	13	2	44
Sortie	2	0	1	2	0	5	2	11	18	3	3	47
Promotion	2	5	8	6	4	4	7	12	4	1	0	53
Absentéisme (%)	2.41	2.02	2.98	2.69	3.20	3.51	3.41	3.71	2.34	2.01	2.62	-
Sanctions	2	3	5	1	4	3	14	4	8	0	8	52
Accidents de travail	0	0	2	1	0	6	0	0	1	0	0	10

Source : « Métal et métier », revue d'ALFON N°5 .

En 2005, l'effectif de l'entreprise est de 277 employés. L'entreprise a enregistré le départ de 20 employés et le recrutement de 17 employés.

Tableau N° 4 : effectif inscrit en 2004/2005

	Effectifs inscrits au 31/12/2004	Effectifs inscrits au 31/12/2005
Cadres	28	32
Maîtrises	28	27
Exécutants	224	218
Total	280	277

Source: « Métal et métier », revue d'ALFON N°4 et 5.

3 – 2 – La formation :

ALFON a consacré, en 2004, pas moins de 2% de son chiffre d'affaires, soit la somme de 5.869 millions de dinars, à la formation.

Des travailleurs, pour la plupart des jeunes, ont bénéficié de formation au lycée El Khawarizmi et au CFP, dans les spécialités de technologie, usinage, dessin industriel, lecture de plan, technologie fonderie, dessin par ordinateur, chaudronnerie, ajustage, fraisage et tournage, électricité et mécanique.

Une formation continue, à l'intérieur des ateliers, est assurée, à longueur d'année, par les anciens au profit des jeunes afin d'assurer la relève. Ce même genre de formation est dispensé par des experts internationaux au sein de l'usine.

L'entreprise assure également à son personnel la participation aux différentes formations, stages de perfectionnement et des séminaires à l'étranger.

4 – La production et le chiffre d'affaires :

4 – 1 – La production :

La production réalisée durant l'année 2005 est de 326,8 millions de dinars. Elle est en hausse de 8% par rapport à celle réalisée en 2004 (303,6 millions de DA en 2004).

Tableau N° 5 : la production physique en tonnes (année 2004, 2005)

Années	2004	2005
Fonderie acier	390	373
Fonderie fonte	1325	1320
Fonderie des non-ferreux	32	18

Source : « Métal et métier », revue d'ALFON N°5 et 9.

4 – 2 – Le chiffre d'affaires :

Le chiffre d'affaires réalisé en 2005 est de 339,3 millions de dinars, soit une augmentation de 14% par rapport à celui réalisé en 2004 (298,3 millions de DA).

Il faut souligner que le volume des ventes en produits d'embellissement et mobiliers urbain et voiries, occupe une part très importante du chiffre d'affaires réalisé, soit environ 75% (voir tableau ci-dessus).

Tableau N°6 : répartition du chiffre d'affaires par secteur d'activité

Secteur d'activité	2004		2005	
	M(DA)	%	M (DA)	%
Voiries/ embellissement et mobiliers urbain	219,58	74%	254,48	75%
Ferroviaire	19,92	7%	23,75	7%
Diverses pièces mécaniques	35,18	12%	40,71	12%
Carrières de concasse	4,12	1%	3,39	1%
Agriculture / Hydraulique	19,23	6%	16,97	5%
Total	298,03	100%	339,3	100%

Source : « Métal et métier », revue d'ALFON N°5 et 9.

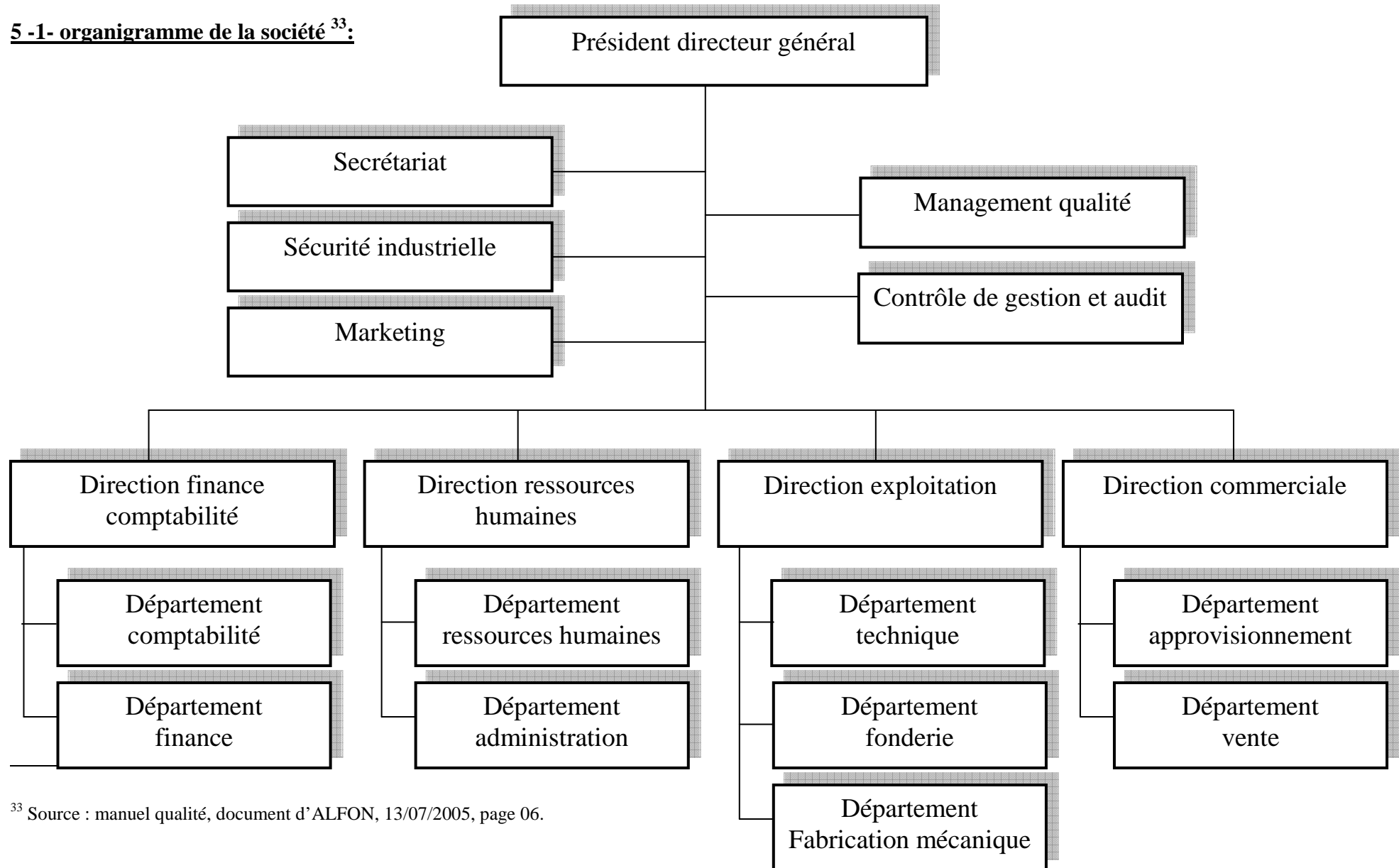
Tableau N° 7 : Répartition du chiffre d'affaires par activité (en %) :

Activité	2004	2005
Non-ferreux	2%	2%
Accessoires et prestations	13%	16%
Acier	24%	16%
Usinage et chaudronnerie	29%	23%
Fonte	30%	43%

Source : « Métal et métier », revue d'ALFON N°5 et 9.

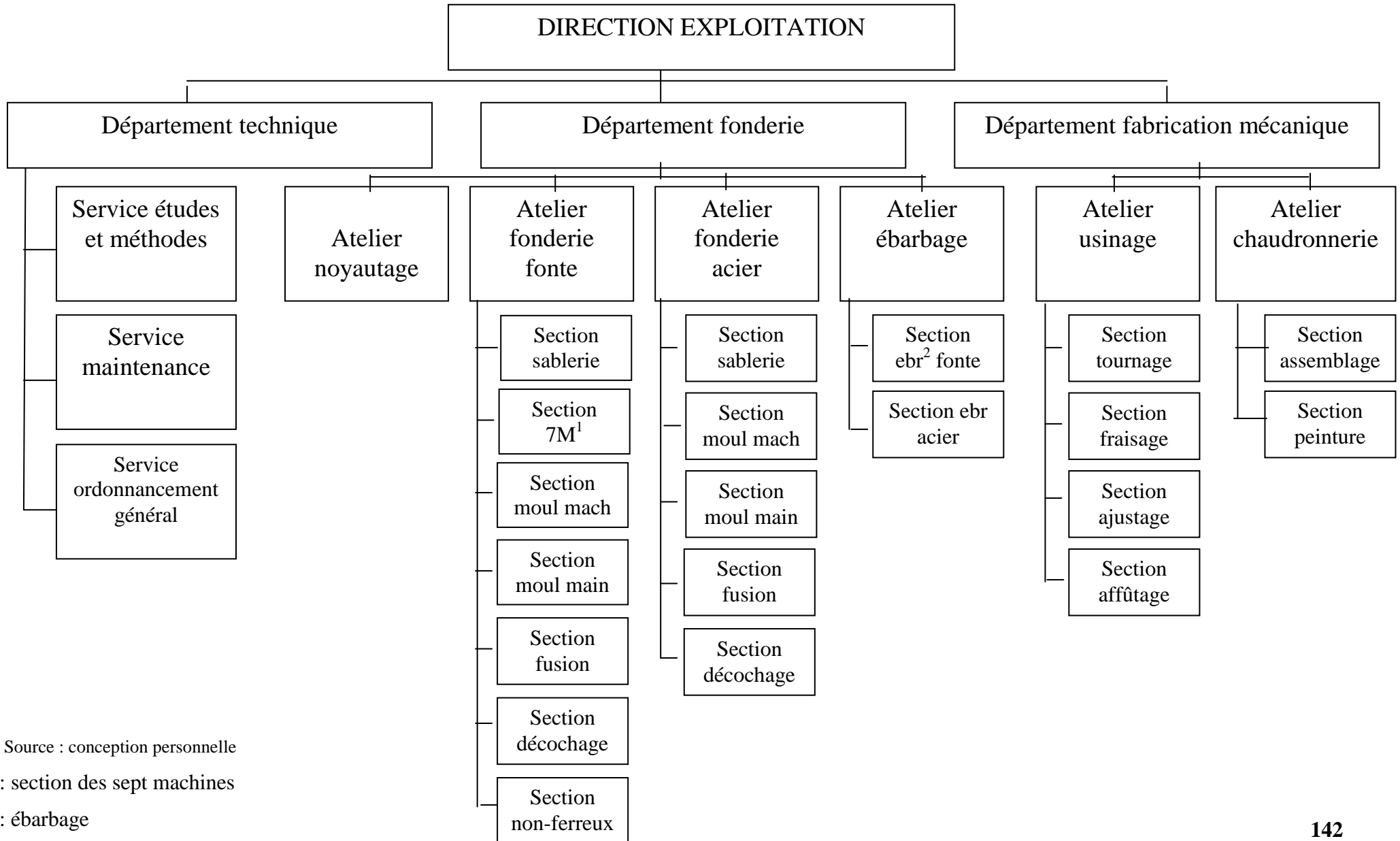
5 – L'organisation du travail

5 -1- organigramme de la société ³³:



³³ Source : manuel qualité, document d'ALFON, 13/07/2005, page 06.

5 -2- Organisation de la direction exploitation



Source : conception personnelle

¹ : section des sept machines

² : ébarbage

5 -2 - 1 – Département technique :

5 – 2-1 -1- Service études et méthodes : Il comprend deux bureaux :

a/ - Bureau d'étude : Son rôle consiste à étudier le projet (le produit). Il effectue le dessin de définition de la pièce demandée par le client.

b/ - Bureau de méthode : Il définit les différentes matières de contrôle technique, les modes de fabrication choisies, et détermine le temps d'usinage et propose une nouvelle standardisation au bureau d'étude.

5-2-1 – 2 – Service ordonnancement général :

Il assure l'exécution d'un produit en procédant à un planning et à la programmation de la production et l'enchaînement du produit aux différents ateliers.

5-2-1-3 – Service maintenance :

Le service maintenance s'occupe de la maintenance du matériel, il est de deux sortes :

- La maintenance curative : intervention sur place lors d'une panne du matériel.
- La maintenance préventive : son rôle est de prévoir la panne. Pendant le congé annuel (le mois d'août) l'équipe de la maintenance effectue les grands travaux de réparation ou d'installation de nouvelles structures.

5-2-2 – Département fonderie :

5-2-2 – 1 – Atelier fonderie fonte et fonderie acier :

Ce sont deux ateliers qui ont le même processus de production mais qui utilisent des matières premières différentes.

L'élaboration de la fonte quelle que soit sa nature se fait dans un appareil de fusion (pour la fonte mécanique et phosphoreuse) ou un four électrique (pour la préparation de l'acier).

La coulée de la fonte liquide est ensuite remplie dans le moule pour se figer dans sa forme définitive.

5-2-2 – 2 – Atelier noyautage :

Il a pour mission de fabriquer les noyaux à partir du sol siliceux comme matière de base et des différentes additions .Le noyau a pour but principal de remplacer les évidements de la pièce.

5-2-2 – 3 – Atelier ébarbage :

L'opération de l'ébarbage vient après le décochage des pièces du moule. L'opération consiste au dessablage, meulage, grenailage et l'ébavurage des pièces.

5-2-3 – Département fabrication mécanique :

5-2-3 – 1 – Atelier usinage :

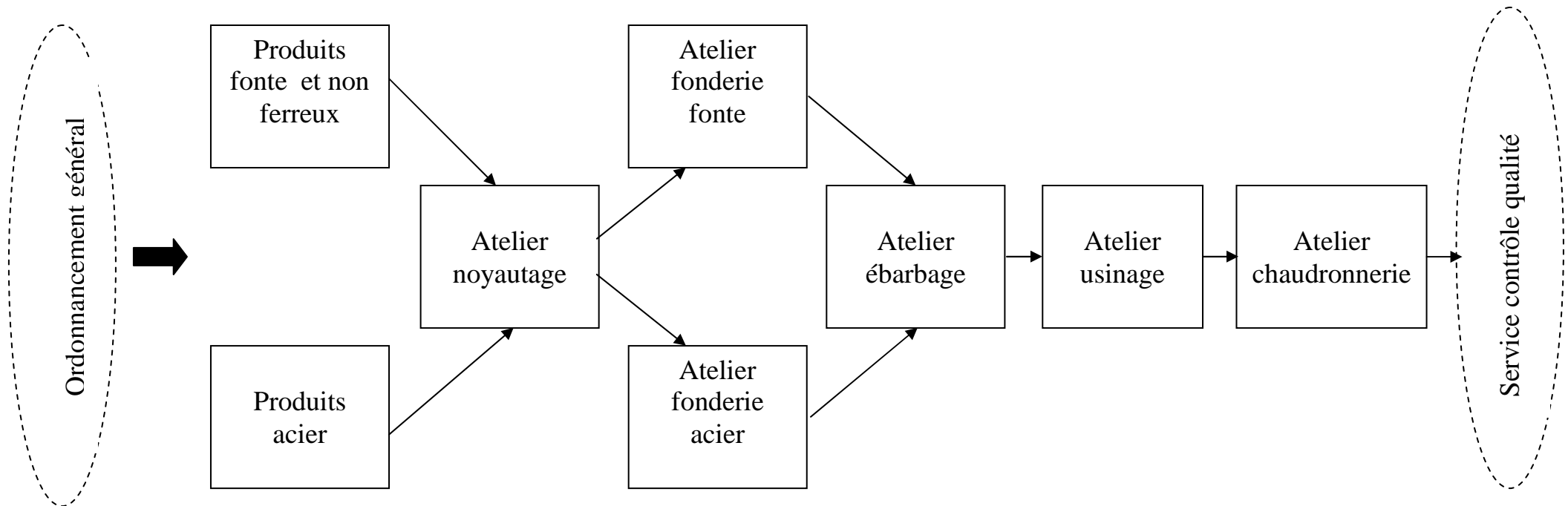
Après l'ébarbage, les pièces fabriquées passent par l'atelier d'usinage pour des opérations diverses tel que le découpage, le perçage....

5-2-3 – 2 - Atelier chaudronnerie :

Dans cet atelier est effectué l'assemblage des pièces par le soudage de façon à ce que les deux pièces assemblées forment un trou continu. On y effectue aussi la peinture des pièces.

5 – 3 – schéma général de fabrication :

Figure 12 : schéma général de fabrication



Source : conception personnelle à partir des données de l'entreprise

Explication du schéma :

Les produits en fonte, en acier et les non-ferreux passent en premier lieu dans l'atelier de noyautage si la fabrication de la pièce nécessite un noyau.

En second lieu, les pièces en fonte et les non-ferreux sont fabriquées dans l'atelier fonderie fonte et les pièces en acier dans l'atelier fonderie acier.

En fin, les pièces en fonte, acier et non-ferreux suivent la même procédure de fabrication, c'est-à-dire entrent dans l'atelier de l'usinage, l'ébarbage et chaudronnerie.

Toutes pièce fabriquée doit passer par le service contrôle qualité avant d'être stockée et livrée au client.

6 – ALFON et le management de la qualité :

6 – 1 – La démarche :

En application de la stratégie du Groupe FONDAL, la Filiale ALFON ambitionne d'améliorer de façon continue les performances des processus de fabrication de ses produits, dans le respect absolu des «bonnes pratiques de fabrication» et ce par ce qui suit :

- Lancement du Système de Management de la Qualité (SMQ) selon la norme ISO 9001 - 2000 en avril 2001 avec l'assistance d'un cabinet spécialisé.
- Formation / sensibilisation de l'encadrement et maîtrise de la Filiale.
- Formation des acteurs de la qualité.
- Diagnostic qualité et recommandations.
- Désignation d'un responsable management qualité et définition de ses missions.
- Implantation du Système de Management de la Qualité.
- Certification courant du 2ème trimestre 2003.

6 – 2 – La politique :

La politique qualité de la Filiale est fondée sur le souci du niveau de performance à atteindre afin de satisfaire ses clients par l'amélioration permanente de ses produits et services :

Pour ce faire, la Direction générale s'engage avec la ferme volonté à :

- Favoriser un environnement de travail approprié à l'amélioration constante des compétences du personnel.
- Assurer au personnel une formation centrée sur les concepts et outils de la qualité pour une meilleure implication et participation.
- Veiller à l'ancrage de cette dynamique de progrès au sein de la Filiale.
- Prendre en compte et suivre les évaluations de l'indice de satisfaction des clients.
- Instaurer la « culture Qualité » au sein de l'entreprise.

6 – 3 – Les objectifs :

- Adapter une stratégie de formation valorisant les compétences.
- Mise en œuvre des actions d'amélioration continue adaptées aux besoins internes et à ceux des clients.
- Certifier la Filiale dans les délais prévus.
- Mise en œuvre et maîtrise de la politique Qualité
- Respect des aspects environnementaux.

SECTION 2 : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE TENUE PAR ALFON

1 – Le système d’information :

Il faut préciser, au préalable, que le système d’information constitue le réseau d’information quantitatif le plus important dans la totalité des entreprises.

Ce réseau d’information comptable doit être centré sur trois objectifs essentiels :

- informer la direction générale sur la situation de l’entreprise à l’aide de rapports internes, pour permettre la planification et le contrôle des activités de l’entreprise.
- fournir les informations nécessaires à la prise de décisions et à la préparation des politiques et des projets importants.
- informer les actionnaires, l’Etat et les autres tiers de l’entreprise par les états financiers, de synthèse, et les rapports de gestion.

Les objectifs de la comptabilité générale sont différents de ceux de la comptabilité analytique d’exploitation.

La comptabilité générale cherche à renseigner sur la gestion les intéressés externes à l’entreprise.

Elle constitue aussi la source d’information principale à l’analyse financière. La comptabilité analytique d’exploitation est la source d’information principale de la gestion prévisionnelle.

2 – Objectifs de la comptabilité analytique d’exploitation :

Etant totalement orientée vers la gestion des organisations, la comptabilité analytique d’exploitation se devait de répondre à des objectifs multiples .Elle doit :

- **permettre la détermination des coûts de revient et prix de vente :**

Dans les économies de marché, les prix de vente sont souvent fixés en fonction des potentialités du marché (offre et demande).

Le coût de revient joue alors le rôle de prix minimum en de ça duquel on enregistre une perte. La différence entre le prix de vente et le coût de revient constitue donc le résultat dans des conditions normales d'exploitation.

- **-fournir les éléments justificatifs de la facturation des biens et services vendus par l'entreprise :**

Dans certain cas, l'entreprise est amenée à justifier ses prix de vente par exemple :

- *les entreprises qui bénéficient de la part des pouvoirs publics de concessions de monopoles sur un bien ou un service (eau, gaz, électricité, téléphone,.....).
- *L'établissement de devis justificatifs lors des soumissions (marchés)
- *justificatifs vis-à-vis des services de contrôle des prix.

- **Fournir les éléments ou base de justification de certains postes de l'actif :**

Tenue de l'inventaire permanent des stocks, évaluation des produits fabriqués par l'entreprise, et du coût des investissements créés par l'entreprises et destinés à son propres usage (production de l'entreprise pour elle même).

- **Permettre le contrôle des conditions internes d'exploitation :**

Dans l'entreprise, différents services assument des fonctions bien déterminées dans le cadre d'activités ou d'opérations. Puisque la comptabilité analytique permet de déterminer :

- des coûts au niveau des fonctions, activités, moyens d'exploitation
- les coûts de revient et les résultats par activité

Les conséquences pratiques sont importantes au niveau du contrôle des responsabilités, ainsi :

*Chaque chef de service est responsable de sa propre unité de gestion, afin d'éviter toute dilution de responsabilités.

*la rentabilité de chaque activité est mise en évidence.

Le contrôle des conditions internes d'exploitation repose essentiellement sur les comparaisons entre les coûts réels constatés et les coûts prévisionnels ou préétablis.

La comptabilité analytique joue un rôle essentiel dans l'établissement et le suivi des prévisions budgétaires.

- Constater les degrés de rentabilité et les prises de décisions objectives :

La comptabilité analytique permet l'étude de la rentabilité à des niveaux différents (ateliers, investissements, commandes, secteurs ou branches de production.....). en somme, la connaissance profonde des différents degrés de rentabilité des centres de l'entreprise, justifiera des décisions relativement objectives.

* l'accélération, le ralentissement ou l'abandon d'activités existantes, ou bien la recherche de nouvelles activités.

La comptabilité analytique est une condition préalable à la mise en place d'une gestion rationnelle.

3 – le système de comptabilité analytique :

Selon la nature des rapports qui existe entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique, on distingue deux systèmes de comptabilité analytique :

- la comptabilité analytique intégrée.
- la comptabilité analytique autonome.
- *système de comptabilité analytique intégrée* : dans ce système, la comptabilité analytique est intégrée à la comptabilité générale .cette procédure permet l'analyse des charges et produits de la comptabilité analytique à partir du cadre comptable prévu pour la comptabilité générale.
- *système de comptabilité autonome* : ce système est en général plus souple et plus performant. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique

s'opère par l'intermédiaire de comptes réfléchis (comptes N°90). Ces comptes permettent d'assurer le contrôle de la concordance entre les deux comptabilités.

4 – Méthode de détermination des coûts :

ALFON dispose dans son département de comptabilité / finance, un service de comptabilité analytique d'exploitation dont la mission principale est de calculer les coûts des produits fabriqués par la société.

La société utilise, pour déterminer les coûts de revient de ces produits, la méthode des coûts complet.

5 – La méthode des centres d'analyse :

Elle a pour objectif de mieux tenir compte de l'évolution des structures de l'entreprise.

5 – 1 – choix des centres d'analyse :

L'entreprise est divisée en sections et chaque fonction importante correspond au moins une section homogène.

La notion de section homogène est remplacée récemment par la notion de centre d'analyse.

Deux types de centres d'analyse sont à créer :

A – Les centres principaux : Ils produisent directement les biens et services qui seront commercialisés.

Ils reçoivent des charges directes par affectation directe, et des charges indirectes après leur transit par les centres auxiliaires.

Les centres principaux sont généralement choisis en tenant compte du proche de production de l'entreprise.

A l'instant les centres principaux retenus par l'entreprise sont :

- ✓ le centre approvisionnement.
- ✓ les centres relatifs à la fonction production sont :

- les centres fonderie fonte.
- les centres noyautage.
- les centres fonderie acier.
- les centres ébarbage.
- le centre bronze/ aluminium.
- le centre usinage.
- le centre chaudronnerie.
- ✓ le centre vente.

B les centres auxiliaires : Elles ne produisent rien de commerciable, mais coûtent en concourant d'une manière indirecte à la production.

Les centres auxiliaires seront choisis, en général en se basant sur l'organigramme de l'entreprise.

Les centres auxiliaires sont :

- le centre maintenance.
- le centre direction générale.
- le centre direction finance et comptabilité.
- le centre des ressources humaines.
- le centre contrôle.
- le centre bureau d'étude.

5 – 2 – choix des clés de répartition :

Pour répartir les charges indirectes sur les différents centres, nous utiliserons des clés de répartition.

Ces clés sont des pourcentages dont le total, bien sûr, doit faire 100%. Le gestionnaire va se heurter, à ce sujet, à une grande difficulté. Il lui faudra faire admettre, par chacun des responsables des centres, le bien fondé de ces clés. La valeur d'une clé doit, autant que

possible s'appuyer sur des éléments objectifs (chauffage au prorata des volumes chauffés, nettoyage au prorata des surfaces développées...).

5 – 3 – choix des unités d'œuvre :

L'ensemble des coûts qui composent un centre d'analyse sont affecté aux objets de coût (produits) par le biais de l'unité d'œuvre. Celle ci est exprimée en unité physique ou monétaire. Cette dernière permet de calculer le coût de l'unité d'œuvre.et chaque produit va recevoir sa quote-part de charges.

6 – Le plan comptable analytique :

6 – 1 – Définition du plan comptable analytique :

ALFON dispose d'un plan comptable analytique spécifique aux besoins de la société. Il comprend un très grand nombre de comptes vu le grand nombre des produits fabriqués.

Le plan comptable analytique est nécessaire dans le cadre du reclassement des charges de la comptabilité générale par fonction.

En comptabilité générale, les charges par nature sont celles de la classe 6 du plan comptable national. Il s'agit de :

60 – marchandises consommées

61 – matières et fournitures consommées

62 – services

63 – frais de personnel

64 – impôts et taxes

65 – frais financiers

66 – frais divers

68 – dotations aux amortissements et provisions

69 – charges hors exploitation

Ces charges par nature seront reclassées selon leur destination interne à l'entreprise, c'est-à-dire :

- par fonction ou activité
- par produit ou groupe de produits
- par atelier

Le plan comptable analytique définit les sections principales, les sections auxiliaires, les produits, les stocks, les coûts de revient des produits vendus, dans lesquels des charges de la comptabilité générale seront reclassées.

Il est possible aussi d'attribuer un compte analytique à une structure ou à un nouveau produit non prévu initialement dans le plan comptable analytique. Il suffira de l'identifier comme section auxiliaire, principale, produit

Le plan comptable analytique retenu se base sur :

- 1/ l'organigramme de fonctionnement de l'entité
- 2/ le processus technologique,
- 3/ la structure et la codification retenues pour les comptes analytiques.

6 – 2 – La structure des comptes analytiques :

La codification retenue est composée de dix chiffres pour l'ensemble des comptes analytiques.

1 / 2 / 3 / 4 / 5 / 6 / 7 / 8 / 9 / 1 0

Position 1 : indique la classe (analytique) du compte toujours égale à 9.

Position 2 : dans cette position, chaque chiffre correspond à un type de compte, ce qui donne avec la classe analytique « 9 » de la première position :

- comptes réfléchis90
- sections auxiliaires91
- sections principales92

- produits	93
- stocks	94
- produits vendus (couts de revient)	95
- écarts	96
- différence de traitement comptable.....	97
- résultats	98

Position 3 à 7 : selon la structure de chaque type de compte retenu précédemment :

a/ compte réfléchis (90) : sur la base des comptes PCN :

- consommations.....	90 61 000
- services.....	90 62 000
- frais de personnel.....	90 63 000
- impôts et taxes.....	90 64 000
- frais financiers.....	90 65 000
- frais divers.....	90 66 000
- dotations aux amortissements et provisions	90 68 000
- charges hors exploitation.....	90 69 000
- vente de marchandises.....	90 70 000
- production vendue.....	90 71 000
- production stockée.....	90 72 2000
- production de l'entreprise pour elle-même	90 73 000
- prestations fournies.....	90 74 000
- transfert des charges de production.....	90 75 000
- revenus financiers.....	90 76 000
- produits divers.....	90 77 000
- transfert des charges d'exploitation.....	90 78 000

- produits hors exploitation.....90 79 000

b/ sections auxiliaires (91) :

position 3 : définit la direction générale

position 4 : réservée aux directions

positions5 : réservée aux départements

positions6 : réservée aux services

positions7 : réservée aux sections

c/ sections principales (92) , produits (93) et stocks (94)

d/ couts de revient des produits vendus (95) et résultats (98)

e/ différence d'incorporation (97) : différence de traitement comptable.

Position 8 à 10: cette partie de codification est prévue dans le cas où une affaire se décompose en plusieurs sous affaires. A chaque type de sous affaires sera attribué un numéro d'ordre pour pouvoir lui affecter directement les charges.

SECTION 3 : CALCUL DU COUT DE REVIENT D'UN PRODUIT FINI

Parmi les différents produits fabriqués par ALFON nous avons choisi le candélabre modèle « LILIA » pour illustré le mode de calcul des coûts des produits fabriqués.

1 - Caractéristiques techniques du produit : « Candélabre modèle LILIA »

Le Candélabre de type LILIA est l'un des produits de la large gamme des produits d'embellissement urbain fabriqué par la société, il se caractérise par :

- Matière première : Fonte à graphite lamellaire à haute résistance à la corrosion
- Poids total : 698,5 Kg.
- Hauteur du candélabre : 7,67m.
- Nombre d'éléments : 06 pièces (B6, F15, F23, F36, F42 et une boule RP6) assemblées par vis.
- Fixé au sol par des tiges.
- 02 bouquets modèle « Rivera » de marque Italienne, en aluminium et mécano-soudé.
- 02 luminaires Rivera

2 - Données d'exploitation concernant la fabrication du candélabre LILIA (mois de février 2005):

Dans ce qui suit, les montants sont présentés en dinars algérien et concerne le mois de février 2005.

2 - 1- Matière premières : Fonte mécanique "FM" composée de ferraille, briquette, coke, flux, castine, inoculan, et de l'aluminium.

- 1 Pièce de B6 nécessite 340Kg de la fonte FM
- 1 Pièce de F15 nécessite 168Kg de la fonte FM
- 1 Pièce de F23 nécessite 81Kg de la fonte FM
- 1 Pièce de F36 nécessite 53Kg de la fonte FM
- 1 Pièce de F42 nécessite 51Kg de la fonte FM

- La boule RP6 nécessite 5,5Kg de la fonte FM.

2 – 2 - Charges de main d'œuvre directes:

Sections	Charges	Heures / Kg	CUO ³⁴ (DA/h ou Kg)
Moulage main fonte	24325,16	247,5 h	98,28
Moulage machine fonte	258985,96	87116,94 Kg	2,97
Moulage machine acier	344940,26	34235,8 Kg	10,08
Sablerie	172734,74	174732 Kg	0,99
D7MF	190891,85	51603 Kg	3,70

2 – 3 - Atelier novautage : la fabrication d'une unité des pièces suivantes nécessite les heures

de main d'œuvre suivantes :

- B6 : 2,6h
- F15 : 3h
- Fût F23 : 5,25h
- Fût F36 : 3,5h
- Fût F42 : 3,5h
- Boule RP6 : 0,41h

2 – 4 - Atelier ébarbage : la fabrication d'une unité des pièces suivantes nécessite les heures

de main d'œuvre suivantes :

- B6 : 5,3h
- F15 : 4,18h
- Fût F23 : 1,54h
- Fût F36 : 1,70h
- Fût F42 : 1,09h
- Boule RP6 : 0,08h

- **2 – 5 - Atelier usinage** (mécanique): la fabrication d'une unité des pièces suivantes nécessite les heures de main d'œuvre suivantes :

³⁴ Coût de l'unité d'œuvre

- B6 : 10h
- F15 : 12h
- Fût F23 :9h
- Fût F36 : 13,5h
- Fût F42 : 9h
- Boule RP6 : 0,5h

2 – 6 - Atelier chaudronnerie : la fabrication d'une unité des pièces suivantes nécessite les heures de main d'œuvre suivantes :

- B6 : 0,5h
- F15 : 0,75h
- Fût F23 :0,5h
- Fût F36 : 0,75h
- Fût F42 : 0,5h
- Boule RP6 : 0,25h

La nature d'unité d'œuvre dans chaque centre d'analyse est :

- Fonderie fonte : Kg de fonte
- Noyautage : heures de main d'œuvre directe
- Fonderie acier : Kg acier
- Ebarbage : heures de main d'œuvre directe
- Bronze/aluminium : Kg bronze/aluminium
- Usinage : heures de main d'œuvre directe
- Chaudronnerie : heures de main d'œuvre directe
- Approvisionnement : 1 dinar de matière achetée
- Vente : 100 DA de chiffre d'affaires

3 – Détermination du coût de production du candélabre LILIA :

3 – 1 – Tableau de répartition des charges indirectes :

Comptes de charges par nature		Centres auxiliaires					
		Mainten- ance	Direction générale	Direction Fin/comp	DRH	Contrôle	Bureau d'étude
61	Matières et fournitures consommées	18802.72	24955.91	6870.81	40816.89	31019.44	5672.73
62	Services	27700.00	00	00	219092.50	00	00
63	Frais de personnel	542634.69	389997.88	316308.52	995142.78	270217.01	262299.84
64	Impôts et taxes	8062.57	5715.09	4627.97	8692.07	3979.50	3859.99
65	Frais financiers	00	00	189845.84	00	00	00
66	Frais divers	48171.40	67485.70	43507.83	131728.69	17042.24	22257.53
68	Dotations aux amortissements	159831.36	68416.29	18986.84	127909.14	251834.01	3821.67
Total après répartition primaire		805202.74	556570.87	390301.97	1713227.91	574092.20	297911.76
Maintenance (1) DG + comp/fin + DRH (2) Bureau d'étude + contrôle (3)		(voir la répartition dans la page suivante)					

Voir explication dans la page 162

Suite :

Centres principaux										
	Fonderie Fonte	noyautage	Fonderie acier	Ebarbage	Bronze/al uminium	Usinage	chaudronn erie	approvisio nnement	Vente	Total
61	1597311,85	183727,81	996566,56	459040,44	359611,40	124786,65	264778,15	28724,49	19191,36	4161877,21
62	88000,00	00	88000,00	00	00	44000,00	44000,00	00	75500,00	586292,50
63	1156409,32	332336,26	470996,92	569087,11	108508,68	815262,20	836271,08	246191,47	347637,62	7659301,38
64	65217,36	4896,87	144641,71	8338,07	6045,87	27125,19	156413,85	3632,81	5110,38	456359,29
65	00	00	00	00	00	00	00	00	00	189845,84
66	161232,64	32327,89	103916,62	53216,63	8802,88	87963,61	110925,68	22336,51	53746,12	964661,91
68	104938,49	7485,98	181107,98	157202,68	3775,08	136412,02	109520,57	43825,15	15014,34	1390081,60
total	3173109,66	560774,81	1985229,79	1246884,93	486743,90	1235549,66	1521909,32	344710,43	516199,82	15408419,78
(1)	250239,57	44224,14	156560,32	98332,55	38385,87	97438,62	120021,67	-	-	805202,74
(2)	826701,70	146100,68	517219,07	324855,43	126813,14	321902,21	396508,52	-	-	2660100,75
(3)	270999,94	47893,06	234512,93	106490,41	41570,44	105522,32	129978,91	-	-	872003,96
(4) total	4521050,88	798992,70	2893522,11	1776563,31	693513,36	1760412,80	2168418,43	344710,43	516199,82	
(5)	112892,7	1217,75	34449	200900,20	1582,10	3528	3830	4978978,8	250392,93	
(6)	40,05	656,12	83,99	416,28	438,35	498,98	566,17	0,07	2,06	

(1) :répartition du centre maintenance

(2) : répartition des centres DG+C/F+DRH

(3) : répartition des centres bureau d'étude+contrôle

(4) : total après répartition secondaire

(5) : Le nombre d'unités d'œuvre

(6) : Le coût de l'unité d'œuvre

Explication du tableau de répartition des charges indirectes :

- La méthode des centres d'analyse permet de répartir les charges indirectes dans les différents centres, et d'imputer ces charges aux différents coûts.

- La répartition primaire consiste à répartir les charges de la comptabilité générale (de 61 à 68) entre les différents centres auxiliaires et principaux (page 153).

- Les charges des centres auxiliaires sont ensuite réparties entre les centres principaux. Cette opération constitue la répartition secondaire (page 154).

- Le montant des charges après répartition secondaire (4) sera affecté aux différents objets de coûts (produits) suivant des clés de répartition appelés « nature de l'unité d'œuvre ». La nature de l'unité d'œuvre utilisée dans chaque centre est donnée dans la page 152.

- Le coût de l'unité d'œuvre (6) est obtenu en divisant le montant des charges après répartition secondaire (4) sur le nombre d'unités d'œuvre (5).

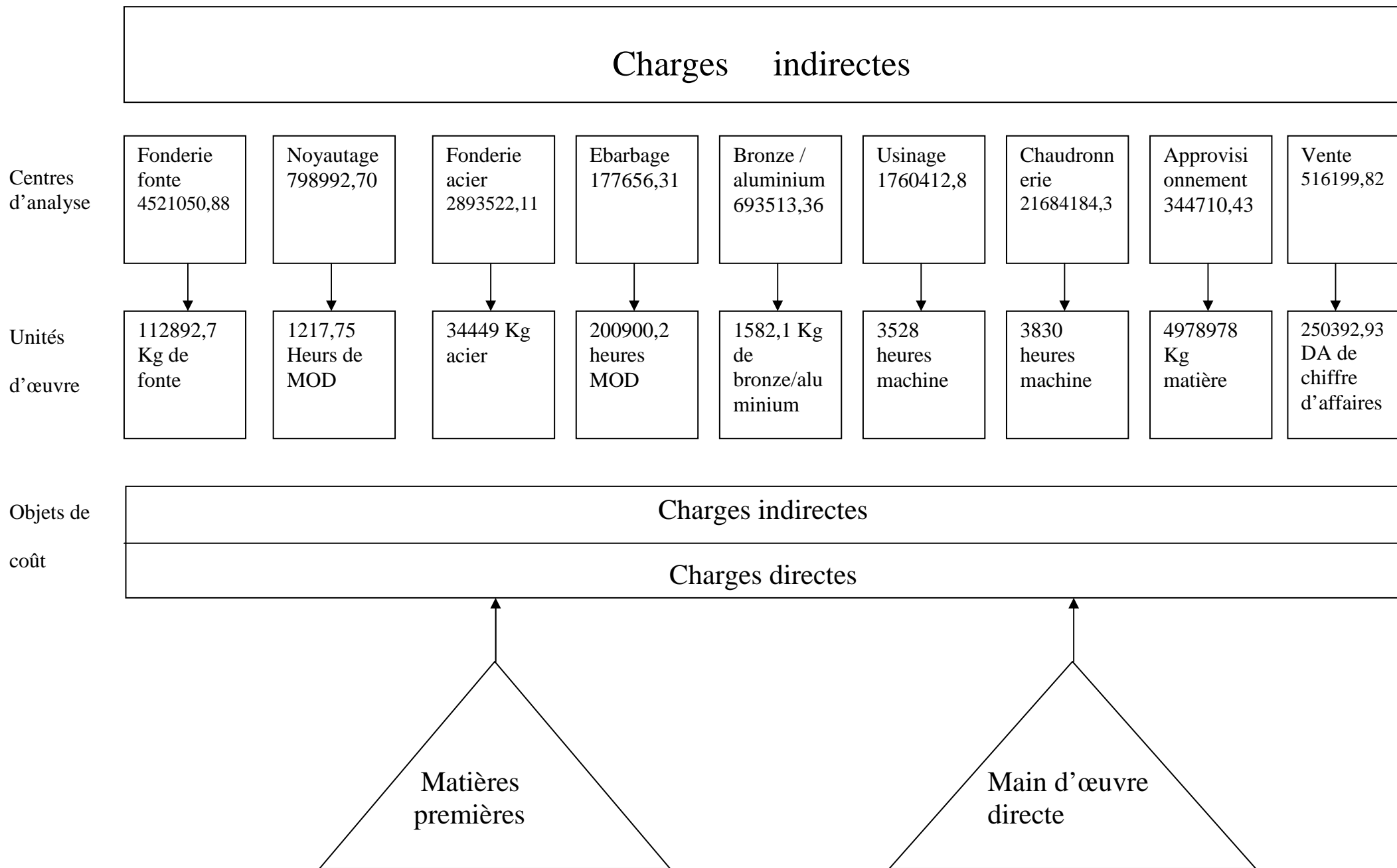


Figure 13 : Schéma du système de détermination des coûts
 Source : conception personnelle à partir des données de l'entreprise

3 – 2 – Prix d’achat de la matière première (charges directes d’achat inclus) :

La fonte mécanique est composée de sept matières premières, son coût d’achat est donc constitué de la somme des prix d’achat de chaque matière, ce qui est montré dans le tableau suivant :

	Fonte mécanique FM		
	Q	Pu	T
Ferraille	57123,3	07	399863,1
Briquelette	1049	43,54	45673,46
Coke	19791,03	44,17	874169,99
Flux	01	46,11	46,11
Castine	120	1,37	164,4
Innoculan	04	145,67	582,68
Aluminium	01	65,49	65,49
coût d’achat	80822,4	16,34	1320565,23

16,34 DA représente le coût d’achat unitaire (hors charges indirectes d’achat) de la fonte mécanique FM, obtenu en divisant le total des prix d’achat des matières premières (1320565,23 DA) sur la quantité de la fonte obtenue (80822,4Kg).

$$16,34 \text{ DA/Kg} = 1320565,23 / 80822,4$$

3 – 3 – Coût d’achat de la fonte FM consommée :

Le coût d’achat de la fonte utilisée est égal à son prix d’achat (voir tableau précédent), plus les charges indirectes d’achat.

Nous calculons dans les tableaux suivants, le coût d’achat de la fonte utilisée pour la fabrication de chaque pièce du candélabre LILIA.

Rappelons qu’une pièce de B6 nécessite l’utilisation de 340Kg de la fonte FM, et que la société a fabriqué deux pièces de B6. La quantité consommée de la fonte FM pour fabriquer les deux pièces sera égale à 680Kg soit $340 \text{ Kg} \times 2$.

B6 (pour 02 pièces produites)			
	Q	Pu	T
FM (02×340Kg)	680	16,34	11111,2
Charges indirectes d'achat	11111,2	0,07	777,78
Coût d'achat	680	17,48	11888,98

La nature de l'unité d'œuvre dans le centre approvisionnement est : 1 dinar de matière achetée (11111,2), et le coût de l'unité d'œuvre est de 0.07. le montant des charges indirectes consommé pour cette pièce est de 777,78DA soit $11111,2 \times 0,07$.

Le coût d'achat unitaire de la fonte $17,48 \text{ DA} = 11888,98 \text{ DA} / 680 \text{ Kg}$ c'est-à-dire que 1 Kg de la fonte FM coûte 17,48DA

(Même procédé de calcul pour toutes les pièces).

1 pièce de F15 utilise 168 Kg de la fonte FM

F15 (pour 03 pièces produites)			
	Q	Pu	T
FM (3×168Kg)	504	16,34	8235,36
Charges indirectes d'achat	8235,36	0,07	576,48
Coût d'achat	504	17,48	8811,84

1 pièce de F23 utilise 81Kg de la fonte FM

F23 (pour 07 pièces produites)			
	Q	Pu	T
FM (7×81Kg)	567	16,34	9264,78
Charges indirectes d'achat	9264,78	0,07	648,53
Coût d'achat	567	17,48	9913,31

1 pièce de F36 utilise 53Kg de la fonte FM

F36 (pour 07 pièces produites)			
	Q	Pu	T
FM (7×53Kg)	371	16,34	6062,14
Charges indirectes d'achat	6062,14	0,07	424,35
Coût d'achat	371	17,48	6486,49

1 pièce de F42 utilise 51Kg de la fonte FM

F42 (pour 07 pièces produites)			
	Q	Pu	T
FM (7×51Kg)	357	16,34	5833,38
Charges indirectes d'achat	5833,38	0,07	408,34
Coût d'achat	357	17,48	6241,72

1 boule RP6 utilise 5,5Kg de la fonte FM

La boule RP6 (pour 01 boule produite)			
	Q	Pu	T
MA1F (1×5,5Kg)	5,5	16,34	89,87
Charges indirectes d'achat	89,87	0,07	6,29
Coût d'achat	5,5	17,48	96,16

3 – 4 – Coût de production avant ébarbage :

Le coût de production avant ébarbage = le coût d'achat de la matière première utilisée (FM) + les charges directes de production (section sablerie et 7M³⁵) + charges indirectes de production (atelier fonderie fonte et noyautage).

³⁵ 7M est une grande table qui contient 07 machines de différentes taches.

a/ coût de production avant ébarbage de la pièce B6 :

B6 (02 pièces)			
	Q	Pu	T
Matière consommée	680	17,48	11886,4
<u>Charges directes :</u>			
Sablerie	680	0,99	673,2
7M	680	3,7	2516
<u>Charges indirectes :</u>			
Fonderie fonte	680	40,05	27234
Noyautage	2,6	656,12	1705,91
Coût de production avant ébarbage	02	22007,76	44015,51

Les charges directes constituent les charges de la main d'œuvre qui travaille dans l'atelier sablerie et la main d'œuvre qui procède au moulage des pièces fabriquées en utilisant la table (7M).

La nature de l'unité d'œuvre dans centre fonderie fonte est :Kg de fonte consommée. Les charges de ce centre sont obtenus en multipliant 680kg de fonte par 40,05(le coût de l'unité d'œuvre) = 27234 pour fabriquer les deux pièces de B6.

De même pour le centre noyautage, ses charges sont obtenues en multipliant les heures de main d'œuvre nécessaires pour fabriquer B6 (2,6h) par 656,12da (le coût de l'unité d'œuvre)= 1705,91.

Le coût de production unitaire calculé avant ébarbage est de 22007,76DA la pièce soit 4015,51 DA / 02pièces.

(Même procédé de calcul pour le reste des pièces).

b/ coût de production avant ébarbage de la pièce F15 :

F15 (03 pièces)			
	Q	Pu	T
Matière consommée	504	17,48	8809,92
<u>Charges directes :</u>			
Sablerie	504	0,99	498,96
7M	504	3,7	1864,8
<u>Charges indirectes :</u>			
Fonderie fonte	504	40,05	20185,2
Noyautage	03	656,12	1968,36
Coût de production avant ébarbage	03	11109,08	33327,24

Le coût de production unitaire calculé avant ébarbage est de 11109,08DA la pièce soit 33327,24 DA / 03

c/ le coût de production avant ébarbage de la pièce F23 :

F23 (07 pièces)			
	Q	Pu	T
Matière consommée	567	17,48	9911,16
<u>Charges directes :</u>			
Sablerie	567	0,99	561,33
7M	567	3,7	2097,9
<u>Charges indirectes :</u>			
Fonderie fonte	567	40,05	22708,35
Noyautage	5,25	656,12	3444,63
Rebût (01 × 81Kg) ³⁶	81	07	(567)
Coût de production avant ébarbage	06	6359,40	38156,37
Pièces non contrôlées	04	6359,40	25437,6
Pièces bonnes	02	6359,40	12718,8

³⁶ Les rebuts sont évalués à leur prix de vente en ferraille dans le marché. Il est estimé à 7DA le kilogramme. Leur coût vient en diminution du coût de production des pièces fabriquées.

Les pièces non contrôlée sont stockées et ne peuvent passée au deuxième stade de production avant d'être contrôlée. Elles seront contrôlées en cas de besoin d'utilisation.

d/ le coût de production avant ébarbage de la pièce F36 :

F36 (07 pièces)			
	Q	Pu	T
Matière consommée	371	17,48	6485,08
<u>Charges directes :</u>			
Sablerie	371	0,99	367,29
7M	371	3,7	1372,7
<u>Charges indirectes :</u>			
Fonderie fonte	371	40,05	14858,55
Noyautage	3,50	656,12	2296,42
Coût de production avant ébarbage	07	3625,72	25380,04
Pièces non contrôlées	04	3625,72	14502,88
Pièces bonnes	03	3625,72	10877,16

e/ le coût de production avant ébarbage de la pièce F42 :

F42 (07 pièces)			
	Q	Pu	T
Matière consommée	357	17,48	6240,36
<u>Charges directes :</u>			
Sablerie	357	0,99	353,43
7M	357	3,7	1095,99
<u>Charges indirectes :</u>			
Fonderie fonte	357	40,05	14297,85
Noyautage	3,50	656,12	2296,42
Rebût (01 × 51Kg)	51	07	(357)
Coût de production avant ébarbage	06	3987,84	23927,05
Pièces non contrôlées	04	3987,84	15951,36
Pièces bonnes	02	3987,84	7975,68

f/ le coût de production avant ébarbage de la boule RP6 :

Boule RP6 (01 pièce)			
	Q	Pu	T
Matière consommée	5,5	17,48	96,14
<u>Charges directes :</u>			
Sablerie	5,5	0,99	5,45
7M	5,5	3,7	20,35
<u>Charges indirectes :</u>			
Fonderie fonte	5,5	40,05	220,28
Noyautage	0,41	656,12	269,01
Coût de production avant ébarbage	01	611,23	611,23

3 – 5 – Coût de production après ébarbage :

Le coût de production après ébarbage = Coût de production avant ébarbage + les charges indirectes de l'atelier « ébarbage ».

Les charges indirectes du centre ébarbage sont obtenues en multipliant les heures de main d'œuvre 5.3h par le coût de l'unité d'œuvre du centre 416,28 = 2206,28da

a/ Coût de production après ébarbage de la pièce B6 :

B6			
	Q	Pu	T
Coût de production avant ébarbage	02	22007,76	44015,51
<u>Charges indirectes :</u>			
Ebarbage	5,3	416,28	2206,28
Coût de production après ébarbage	02	23110,90	46221,79

Le Coût de production unitaire après ébarbage 23110,90 DA la pièce soit 46221,79DA/02

(même procédé de calcul pour le reste des pièces)

b/ Coût de production après ébarbage de la pièce F15 :

F15			
	Q	Pu	T
Coût de production avant ébarbage	03	11109,08	33327,24
<u>Charges indirectes :</u>			
Ebarbage	4,18	416,28	1740,05
Coût de production après ébarbage	03	11689,10	35067,29

c/ Coût de production après ébarbage de la pièce F23 :

F23			
	Q	Pu	T
Coût de production avant ébarbage	02	6359,40	12718,8
<u>Charges indirectes :</u>			
Ebarbage	1,54	416,28	641,07
Coût de production après ébarbage	02	6679,94	13359,87

d/ Coût de production après ébarbage de la pièce F36 :

F36			
	Q	Pu	T
Coût de production avant ébarbage	03	3625,72	10877,16
<u>Charges indirectes :</u>			
Ebarbage	1,7	416,28	707,68
Coût de production après ébarbage	03	3861,61	11584,84

e/ Coût de production après ébarbage de la pièce F42 :

F42			
	Q	Pu	T
Coût de production avant ébarbage	02	3987,84	7975,68
<u>Charges indirectes :</u>			
Ebarbage	1,09	416,28	453,75
Coût de production après ébarbage	02	4214,72	8429,43

f/ Coût de production après ébarbage de la boule RP6 :

Boule RP6			
	Q	Pu	T
Coût de production avant ébarbage	01	611,23	611,23
<u>Charges indirectes :</u>			
Ebarbage	0,08	416,28	33,30
Coût de production après ébarbage	01	644,53	644,53

3 – 6 – Coût de production après usinage :

Le Coût de production après usinage = Coût de production après ébarbage + charges indirectes de production (atelier usinage et chaudronnerie).

Charges indirectes « usinage » 4989,8da = 10heures de main d'œuvre ×498,98 (coût de l'unité d'œuvre).

Charges indirectes « chaudronnerie » 51494,68da= 0,5 heures de main d'œuvre ×566,17 (coût de l'unité d'œuvre)

a/ Coût de production après usinage de la pièce B6

B6			
	Q	Pu	T
Coût de production après ébarbage	02	23110,90	46221,79
<u>Charges indirectes :</u>			
Usinage	10	498,98	4989,8
Chaudronnerie	0,5	566,17	283,09
Coût de production après usinage	02	25747,34	51494,68

Le Coût de production unitaire après usinage 25747,34 DA la pièce soit 51494,68DA/02 (Même procédé de calcul pour le reste des pièces)

b/ Coût de production après usinage de la pièce F15 :

F15			
	Q	Pu	T
Coût de production après ébarbage	03	11689,10	35067,29
<u>Charges indirectes :</u>			
Usinage	12	498,98	5987,76
Chaudronnerie	0,75	566,17	424,63
Coût de production après usinage	03	13826,56	41479,68

c/ Coût de production après usinage de la pièce B6

F23			
	Q	Pu	T
Coût de production après ébarbage	02	6679,94	13359,87
<u>Charges indirectes :</u>			
Usinage	09	498,98	4490,82
Chaudronnerie	0,5	566,17	283,09
Coût de production après usinage	02	9066,89	18133,78

d/ Coût de production après usinage de la pièce F36 :

F36			
	Q	Pu	T
Coût de production après ébarbage	03	3861,61	11584,84
<u>Charges indirectes :</u>			
Usinage	13,5	498,98	6736,23
Chaudronnerie	0,75	566,17	424,63
Coût de production après usinage	03	6248,57	18745,7

e/ Coût de production après usinage de la pièce F42 :

F42			
	Q	Pu	T
Coût de production après ébarbage	02	4214,72	8429,43
<u>Charges indirectes :</u>			
Usinage	09	498,98	4490,82
Chaudronnerie	0,5	566,17	283,09
Coût de production après usinage	02	6601,67	13203,34

f/ Coût de production après usinage de la boule RP6 :

Boule RP6			
	Q	Pu	T
Coût de production après ébarbage	01	644,53	644,53
<u>Charges indirectes :</u>			
Usinage	0,5	498,98	249,49
Chaudronnerie	0,25	566,17	141,54
Coût de production après usinage	01	1035,56	1035,56

3 – 7 – Calcul du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) :

Pour valoriser ses stocks, la société utilise la méthode du coût unitaire moyen pondéré. Rappelons que :

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

Les fiches de stock s'établiront ainsi :

a/ fiche de stock de la pièce B6 :

B6			
	Q	Pu	T
Coût de production	02	25747,34	51494,68
Stock initial	10	24391,37	243913,7
Total	12	24617,37	295408,38
sorties	10	24617,37	246173,7
Stock final	2	24617,37	49234,74

En appliquant la formule précédente le CUMP 24617,37 DA = 295408,38 DA / 12

La société a réalisé pendant le mois de février une commande de 10 candélabres du type lilia se qui veut dire qu'elle aura besoin de 10 unités de chaque pièces (B6, F15, F23, F36, F42 et RP6) et ce qui représente les sorties du mois.

Le stock final est ce qui reste des pièces fabriqués à la fin du mois (production + stock début du mois - les sorties)

(même procédé de calcul pour le restant des pièces)

b/ fiche de stock de la pièce F15 :

F15			
	Q	Pu	T
Coût de production	03	13826,56	41479,68
Stock initial	12	17669,85	212038,2
Total	15	16901,19	253517,88
sorties	10	16901,19	2535178,8
Stock final	5	16901,19	84505,95

c/ fiche de stock de la pièce F23 :

F23			
	Q	Pu	T
Coût de production	02	9066,89	18133,78
Stock initial	17	8545,04	145265,68
Total	19	8599,97	163399,46
sorties	10	8599,97	85999,7
Stock final	9	8599,97	77399,73

d/ fiche de stock de la pièce F36 :

F36			
	Q	Pu	T
Coût de production	03	6248,57	18745,7
Stock initial	11	6656,93	73226,23
Total	14	6569,42	91971,93
sorties	10	6569,42	65694,2
Stock final	4	6569,42	26277,68

e/ fiche de stock de la pièce F42 :

F42			
	Q	Pu	T
Coût de production	02	6601,67	13203,34
Stock initial	12	6397,06	76764,72
Total	14	6426,29	89968,06
sorties	10	6426,29	64262,9
Stock final	4	6426,29	25705,16

f/ fiche de stock de la boule RP6 :

Boule RP6			
	Q	Pu	T
Coût de production	01	1035,56	1035,56
Stock initial	14	522,58	7316,12
Total	15	556,78	8351,68
sorties	10	556,78	5567,8
Stock final	5	556,78	2783,9

4 – Calcul du coût de production du candélabre LILIA :

	Q	Pu	T
B6	01	24617,37	24617,37
F15	01	16901,19	16901,19
F23	01	8599,97	8599,97
F36	01	6569,42	6569,42
F42	01	6426,29	6426,29
Boule RP6	01	556,78	556,78
Montage	02h	498,98	997,96
Vis			2000
Tiges			1000
Coût de production	01	67668,98	67668,98

Le coût de production du candélabre LILIA = le coût de production des pièces (B6 +F15+F23+F36+F42+la boule RP6) + les charges de montage des pièces + le prix d'achat des vis et des tiges.

5 – Calcul du coût de revient et du résultat analytique du candélabre LILIA :

5 – 1 – Le coût de revient :

Le candélabre LILIA est composé en plus des pièces B6, F15, F23, F36, F42 et la boule RP6, de deux bouquets modèle RIVIERA en aluminium et deux luminaires RIVIERA. Ces derniers ne sont pas fabriqués par ALFON, ils sont achetés et revendus au même prix sans aucune marge de bénéfice. Le bouquet est acheté à 10500 DA et le luminaire à 18000DA.

Le coût de revient du candélabre est calculé dans le tableau suivant :

	Q	Pu	T
Coût de production	1	67668,98	67668,98
Charges indirectes de vente	1211,25	2,06	2495,18
Coût de revient	01	70164,16	70164,16

La nature de l'unité d'œuvre dans le centre vente est : 100da de chiffre d'affaires ; les charges indirectes de vente = $1211,25 \text{ (chiffre d'affaires /100)} \times 2,06 \text{ (coût de l'unité d'œuvre)}$

5 – 2 – Le résultat analytique :

ALFON vend le candélabre LILIA (sans bouquet et luminaire) à 121125DA. Le calcul de résultat réalisé est opéré dans le tableau suivant :

	Q	Pu	T
Chiffre d'affaires	01	121125	121125
Coût de revient	01	70164,16	70164,16
Résultat	01	50960,84	50960,84

Le résultat réalisé par la vente du candélabre LILIA est de 50960,84DA, soit une marge de bénéfice de 42% { $(50960,84 / 121125) / 100$ }

Conclusion

Le cas de la société ALFON pose le problème classique du calcul des coûts par une entreprise qui fabrique à partir de matières premières, des produits finis passant par plusieurs stades de production.

Le cycle d'exploitation de la société fait apparaître des phases auxquelles correspondent des coûts successifs.

L'importance est de bien voir que l'on passe d'un coût à un autre (en suivant les stades du processus d'exploitation) en cumulant ces coûts.

Les pièces produites (B6, F15, F23, F36, F42, RP6) utilisés dans la fabrication du candélabre sont stockées après leur fabrication et seront monté à l'ordre d'une commande d'achat reçue par la société.

Les contraintes de marché en amont et en aval obligent les entreprises à stocker des matières premières et des produits finis. De même, pour éviter des ruptures dans les cycles de production.

Les fiches de stock permettent de calculer le coût unitaire moyen pondéré et de valoriser les sorties de stock.

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

A ce prix de vente (121125DA), ALFON réalise une marge très confortable sur le candélabre LILIA (42%).

Cette marge est pratiquement considérée élevée, ce qui nous mène à poser la question suivante :

Est-il possible que la comptabilité d'ALFON sous-estime le coût du candélabre LILA (auquel elle n'impute pas assez de charges) ?

Toute entreprise peu, sous-estimer ou sur estimer le coût de ces produits. Les entreprises qui sous-estiment leurs coûts risquent de vendre leurs produits à perte en les croyant rentables. Les entreprises qui sur estiment leurs coûts risquent de perdre des parts de marché en vendant trop cher leurs produits.

Dans une telle situation, on a confiance en l'exactitude du coût direct du produit, car les charges directes peuvent être affectées sans difficulté. Par contre, on n'est pas certain que la comptabilité mesure exactement la part des ressources indirectes consommées par chaque produit. Il est donc essentiel d'améliorer la méthode de répartition des charges indirectes.

CONCLUSION

Les besoins d'information comptable, pour l'aide à la prise de décision et le contrôle de l'organisation, sont multiples et peuvent varier entre secteurs d'activité ou même entre entreprises appartenant au même secteur en fonction de la technologie mise en œuvre, de la stratégie et de la structure organisationnelle choisies. Un seul système d'information comptable peut, dans certain cas, être insuffisant pour fournir une information pertinente qui satisfasse les besoins de l'ensemble des utilisateurs de l'information comptable au sein de l'organisation. Il devient alors nécessaire de développer deux ou plusieurs systèmes d'information comptable qui permettent de satisfaire les besoins d'information de l'ensemble des utilisateurs.

Dans notre travail, nous avons étudié dans le premier chapitre, le système d'information et la comptabilité d'une manière générale.

Nous pouvons dire que le système d'information est un ensemble organisé d'éléments humains, matériels et logiciels et de procédures permettant la gestion de l'information nécessaire au pilotage d'une organisation. Cette gestion de l'information consiste à : collecter l'information, la saisir, traiter cette information et la diffuser aux différents utilisateurs.

Le système d'information comptable est une composante du système d'information global de l'entreprise, spécialisé dans le traitement d'une information spécifique : l'information comptable. C'est un aide à la décision sur le plan interne et sur le plan externe et constitue un support de communication de l'entreprise avec ses partenaires ou son environnement.

La comptabilité est un élément essentiel du système d'information des entreprises. C'est une technique de mesure qui constate, enregistre et mémorise l'activité de l'entreprise.

La première branche de la comptabilité est la comptabilité générale. C'est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des

données de bases chiffrées et présenter des états reflétant la situation financière et le résultat d'une entité.

Comme est déjà cité, un seul système d'information comptable est devenu insuffisant pour satisfaire les besoins d'information de l'ensemble des utilisateurs. Et c'est pour cette raison que nous avons consacré le deuxième chapitre de notre travail à l'étude détaillée du système de comptabilité analytique ou de gestion qui fournit des informations sur les conditions d'exploitation des ressources internes de l'entreprise.

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

- calculer le coût de revient des produits pour satisfaire aux exigences légales en matière d'évaluation des stocks pour l'établissement du bilan et de détermination du résultat de l'exercice ;
- fournir aux responsables opérationnels une information sur le coût des opérations et unités organisationnelles dont ils ont la responsabilité ;
- fournir aux cadres et dirigeants l'information comptable pertinente dont ils ont besoin dans l'analyse de décisions stratégiques relatives à la politique de produits, la politique de sous-traitance, les relations avec les clients et les fournisseurs....

Pour répondre à ces problèmes, la comptabilité analytique utilise plusieurs outils ou méthodes de calcul des coûts. Et comme on a pu le voir tout au long du deuxième chapitre de ce travail, chaque méthode de calcul des coûts est plus ou moins bien adaptée pour apporter une réponse aux différents problèmes de gestion.

Face à un problème déterminé, il convient de bien choisir le type de coût qui permet d'aboutir aux meilleures solutions.

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

L'algérienne des fonderies d'Oran ou ALFON, est une entreprise industrielle qui dispose d'un système d'information comptable constitué des deux branches de comptabilité. Elle tient une comptabilité générale conformément aux diapositives légales et qui lui sert d'un outil de gestion de l'information comptable et permet d'élaborer des états financiers.

Elle tient également une comptabilité analytique pour calculer les coûts de revient de ses produits fabriqués.

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

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

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

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

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

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

BIBLIOGRAPHIE

✓ Ouvrages :

1. Claude Alazard et Sabine Sépari, Contrôle de gestion, Dunod, 2001.
2. S. ALTER, Information Systems: a Management Perspective, Benjamin Cummings Publishing Company, 2e édition, 1996.
3. Pierre Baranger et Patrice Mouton, Comptabilité de gestion.
4. Med cid Benaibouche, Initiation à la nouvelle technique comptable, OPU, 1996.
5. Gérard Boileau, Comprendre les comptes d'une entreprise, economica.
6. Abdellah Boughaba, **Comptabilité** analytique d'exploitation, Berti édition.
7. Henri Bouquin, **Comptabilité** de gestion, economica,
8. Luc Boyer et Michel Poirée et Elie Salin, Précis d'organisation et de gestion de la production, Edition d'organisation.
9. G. CAUSSE et S. LACRAMPE, Analyse et contrôle des coûts, Edition MASSON, 1981.
10. André cibert, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, 1987.
11. M. Chokron et R. Reix, Planification des systèmes d'information et stratégie de l'entreprise. R.F.G ; 1987.
12. Claude COSSU et Richard MILKOFF, Comptabilité de gestion, Edition NATHAN, 1997.
13. G. Depallens, J.-P. Jobard, Gestion financière de l'entreprise, édition SIREY.
14. M. Dardelet et J.M Loagine, Economie d'entreprise, Berti édition.
15. Louis Dubruelle et Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, Edition DWVOD, 2000.

16. DUMOULIN C, Management des systèmes d'information, Editions d'Organisation, 1986.
17. Encyclopédie de contrôle de gestion.
18. Marc Joalland, Serge le Bourgeois, André Maléjac, La méthode ABC/ABM, piloter efficacement une PME, édition d'organisation, 2000.
19. Michel Gervais, Contrôle de gestion, economica, 1988.
20. Michel Gervais, Contrôle de gestion, economica, 1997, 6ème édition.
21. Med zine Khaf rabi, techniques comptables, Berti édition, 1992.
22. Nobert GUEDJ et collaborateurs, Le contrôle de gestion, Editions d'organisation, 1998.
23. George Langlois, comptabilité de gestion, 3eme édition, pearson education, 2006.
24. Le petit Larousse illustré, 1996.
25. Pierre Lassègue, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Edition DALLOZ, 1996.
26. Michel Lebas, Comptabilité analytique de gestion, Nathan.
27. Didier Leclère, Comptabilité analytique, Analyse, prévision et contrôle des coûts, Eyrolles Université, 1991.
28. LUCAS H.-C. Système d'information pour le management, 1987.
29. J.L le Moigne, les systèmes l'information dans les organisations, Dunod.
30. R. MAESO, A. PHILIPPS, C. RAULET, Comptabilité générale, Dunod, 2000,
31. Jacques MARGERIN, Gérard Ausset, Comptabilité analytique, les éditions d'organisation, 1990.
32. Pierre Mévellec et G. Rochery, éléments fondamentaux de comptabilité, vuibert gestion, 1990.
33. Marc NIKITIN, Marie-Odile REGENT, Introduction à la comptabilité, armand colin ,1999.

34. C. Pérochon, J. Leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, Foucher, 1982.
35. Robert REIX, Système d'information et management des organisations, Vuibert, 1998.
36. Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3eme édition, vuibert, 2006.
37. H. Simon, Le nouveau management, Dunod.
38. Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, Lexique d'économie, Dalloz, 1999.
39. Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, Système d'information pour le management, Economica.
40. Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugge, Organisation et gestion de l'entreprise, Dunod, 1994.

✓ **Revues / decret:**

1. La comptabilité analytique, revue algérienne de comptabilité et d'audit, 1995, N°5 ;
2. La comptabilité analytique face à l'évolution technologique, Pierre Mevellec, revue française de gestion, 1988 ;
3. Comptabilité analytique : un outil de gestion efficace, Jacque Margerin, 1985, N°51.
4. Métal et métier, revue d'ALFON :N° 4(2004), N°7 (2005), N° 9 (2006).
5. Manuel de qualité, document d'ALFON, 13/07/2005.
6. Journal officiel N° 19 du 25 mars 2009

✓ **Mémoire :**

Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques, cas de l'ENCC, Mémoire de magister
présenté par M^r **Cherif Lahlou**

TABLEAUX

Tableau 1	Comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique	Page 74
Tableau 2	Les clients d'ALFON	Page 136
Tableau 3	Effectif année 2004	Page 137
Tableau 4	Effectifs inscrits en 2004/2005	Page 138
Tableau 5	La production année 2004/2005	Page 139
Tableau 6	Répartition du chiffre d'affaires par secteur d'activité en 2004/2005	Page 139
Tableau 7	Répartition du chiffre d'affaires par activité	Page 140

GRAPHIQUES

Graphique 1	Présentation graphique du coût variable	Page 96
Graphique 2	Présentation graphique du coût fixe	Page 96
Graphique 3	Présentation graphique du coût fixe (à long terme)	Page 97
Graphique 4	Présentation graphique N° 1 du seuil de rentabilité	Page 99
Graphique 5	Présentation graphique N° 2 du seuil de rentabilité	Page 99
Graphique 6	Présentation graphique N° 3 du seuil de rentabilité	Page 100
Graphique 7	Présentation graphique du coût marginal	Page 109

ORGANIGRAMMES

N° 01	Organigramme de la société ALFON	Page 141
N° 02	Organigramme de la direction exploitation	Page 142

FIGURES

Figure 1	Les sources d'information	Page 22
Figure 2	Les composants d'un système d'information	Page 29
Figure 3	Fonctionnement du système d'information	Page 30
Figure 4	Les flux économiques à l'origine des opérations comptables	Page 46
Figure 5	Les finalités de la comptabilité générale	Page 52
Figure 6	Schéma de la procédure comptable	Page 55
Figure 7	Système d'information comptable	Page 63
Figure 8	Rôle de la comptabilité analytique dans le processus de décision	Page 73
Figure 9	Affectation des charges de la comptabilité analytique	Page 78
Figure 10	Distinction coût fixe/coût variable	Page 95
Figure 11	Représentation de l'ABC	Page 124
Figure 12	Schéma général de fabrication	Page 145
Figure 13	Schéma du système de détermination des coûts	Page 163

TABLE DES MATIÈRES

Sommaire	3
INTRODUCTION GENERALE.....	6
CHAPITRE I : SYSTEME D'INFORMATION ET COMPTABILITE.....	9
Introduction.....	10
<u>SECTION 1 : LE SYSTEME ET L'INFORMATION.....</u>	12
1 – Le système.....	12
1.1- Définition du système	12
1-2- Le système " entreprise"	12
1 – 2 - 1 – Les éléments différenciés	13
1 – 2 - 2 – La frontière	13
1 – 2 - 3 – L'environnement	13
1 – 2 - 4 – L'objectif	13
1 – 2 - 5 – Les processus de régulation	13
1-3- Les composants du système « entreprise »	13
1 – 3 - 1 – Les variables d'entrée	14
1 – 3 - 2 – Les actions	14
1 – 3 - 3 – Les variables de sortie	14
1 – 3 - 4 – Les actions correctives	14
1- 4 - La variété des systèmes	14
2 – L'information	15
2 – 1 – Définitions et caractères de l'information.....	15
2 – 2 – Les supports et les utilisations de l'information	17
2 – 3 – Les différents types d'information	19
2– 3 – 1 Information technique	19
2-3 -2 Information économique	19
2-3-3-Information personnelle	20
2 – 4 – La nature et les sources de l'information collectée par l'entreprise	20
2 – 5 – Le rôle de l'information pour l'entreprise	23
<u>SECTION 2 : LE SYSTEME D'INFORMATION.....</u>	25
1 – Historique et définitions du système d'information.....	25

2 – Fonction et place du système d’information dans l’entreprise	26
3 – Les qualités et les composants du système d’information	27
4 – Le fonctionnement du système d’information	30
<u>SECTION 3 : LA COMPTABILITE</u>	32
1 - Historique et évolution du rôle de la comptabilité	32
2 - Définition de la comptabilité	35
3 - Principes comptables fondamentaux	36
4 - Différents types de comptabilité	40
4 - 1 - La comptabilité nationale	40
4 – 2 - La comptabilité publique	40
4 – 3 - La comptabilité privée	40
5 - Les fonctions de la comptabilité.....	41
5 – 1 - La fonction patrimoniale	41
5 – 2- La fonction d’aide à la gestion	43
<u>SECTION 4 : LA COMPTABILITE GENERALE</u>	45
1 - Définition de la comptabilité générale	45
1-1- Les données de base chiffrées traitées en comptabilité générale.....	45
1-2- Les traitements comptables	47
1-3-Les documents de synthèse	47
1-3-1 – le bilan.....	48
1-3-2 – le compte de résultat.....	50
1-3-3- l’annexe	51
2 - Les objectifs de la comptabilité générale.....	52
2-1- Mesurer la richesse créée par l’entreprise et contrôler son partage	53
2-2-Fournir un moyen de preuve dans la vie des affaires.....	53
2-3- Fournir un outil d’aide à la décision	53
2-4- Fournir une base pour le diagnostic économique et financier	53
2-5- Fournir une base pour la synthèse et la prévision macro-économique.....	54
2-6- Fournir un instrument de régulation sociale	54
3. La procédure comptable	54
<u>SECTION 5: LE SYSTEME D’INFORMATION COMPTABLE</u>	59
1 - Définition et caractéristiques	59
2 - Les besoins et les utilisateurs de l’information comptable	60
2 – 1- Les besoins d’information comptable	60

2 – 2 - Les utilisateurs de l'information comptable	61
3 - Les objectifs et les spécificités du système d'information comptable.....	62
Conclusion.....	65
CHAPITRE II : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.....	67
Introduction.....	68
<u>SECTION 1 : LE PASSAGE DE LA COMPTABILITE GENERALE A LA</u>	
<u>COMPTABILITE ANALYTIQUE.....</u>	69
1 – Définition de la comptabilité analytique	69
2 – Les insuffisances de la comptabilité générale	70
3 – Les objectifs principaux de la comptabilité analytique	71
4 – Caractéristiques comparées des deux comptabilités	74
5 – Les outils de la comptabilité analytique.....	74
<u>SECTION 2 : LA METHODE DU COUT COMPLET</u>	75
1 – Définition et classification des coûts	75
2 – Les charges	76
2 – 1 – La nature des charges.....	76
2 – 2 – Définition des charges directes et charges indirectes	78
3 – La méthode des centres d'analyse	79
3 – 1 – Définition du centre d'analyse	79
3 – 2 – Classification des centres d'analyse	79
4 – 3 – La répartition des charges indirectes	81
4 – 4 – L'imputation des charges indirectes aux différents coûts	82
4 – les différentes étapes du calcul des coûts	83
5 - La valorisation des sorties de stock	84
5 – 1 – La méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP)	85
5 – 2 – La méthode du premier - entré premier sortie	85
5 – 3 – La méthode du dernier entré – premier sortie	85
6 – L'évaluation des produits semi-finis, des encours, sous-produits, déchets et rebuts	86
6 – 1 – Les produits semis finis	86
6 – 2 – Les produits " En-cours "	87
6 – 3 – Les sous-produits	88
6 – 4 – Les produits résiduels	89
6– 4 – 1 Les déchets	89
6– 4 – 2 Les rebuts.....	90

7 – Intérêts et limites de la méthode des coûts complets	91
8 – 1 – Intérêt de coût complet pour la gestion	91
8 – 2 – Limites du coût complet	91
8 – 3 – Limites du modèle des centres d’analyse.....	92
8 – 3 – 1- le poids des charges indirectes	92
8 – 3 – 2 – L’hétérogénéité des coûts dans les centres d’analyse.....	92
8 – 3 – 3 - L’absence de pertinence des unités d’œuvre	92
<u>SECTION 3: LA METHODES DU COUT PARTIEL ET DU COUT</u>	
<u>MARGINAL</u>	94
1 – La méthode du coût variable « direct costing ».....	94
1 - 1 – Définition de la méthode	94
1 - 2 - Les utilisations du Direct Costing dans le contrôle de gestion.....	95
1 – 3 - La distinction coût variable, coût fixe	95
1 – 4 - La marge sur coût variable	97
1 – 5 – Le résultat de l’entreprise	98
1 -6 – Le seuil de rentabilité	98
1- 6 – 1 – Calcul du seuil de rentabilité	99
1 – 6 – 2 – Recherche de la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint..	100
1 – 6 – 3 – La marge de sécurité	100
1 – 6 – 4 – L’indice de sécurité.....	101
1 – 7 – Avantages et inconvénients de la méthode du coût variable :.....	101
1 – 7 – 1 - Avantages	101
1 – 7 – 2 – Inconvénients	101
2– Le coût variable évolué (direct costing évolué)	102
2 -1 – Les limites de l’utilisation du coût variable simple	102
2 – 2 – Les principes du coût variable évolué	102
3 – la méthode de l’imputation rationnelle des charges fixes.....	104
3 - 1 – Principe de la méthode	104
3 - 2 – Les étapes de la méthode	104
3 - 3 – Calcul du coût de revient	106
3 - 4 – Avantages et inconvénients de la méthode	106
3 - 4 – 1 – Avantages	106
3 - 4 – 2 – Inconvénients	107

4 – la méthode du coût marginal	107
4- 1 – Principe et définition	107
4 - 2 – Les différents types de coûts marginaux	108
4 -2 – 1 – Classification selon la nature de l’activité	108
4 - 2 – 2 – Classification selon l’importance de la variation du niveau d’activité	108
4 - 2 – 3 – Classification selon le sens de la variation du niveau d’activité ...	108
4 - 3 – Les composants du coût marginal.....	109
4 - 4 – Calcul du coût marginal	109
4 – 5 – Les critiques de la méthode	110
4 – 5 - 1 – Avantages	110
4 – 5 – 2 – Inconvénients	110
<u>SECTION 4 : LES COUTS PREETABLIS (COUTS STANDARDS)</u>	111
1 – Les limites des coûts historiques	111
2 – Définition et catégories des coûts préétablis	111
3 – Le calcul des coûts préétablis	113
4 – L’élaboration des coûts préétablis	113
4 – 1 – Les coûts préétablis des matières	113
4 – 2 – Les coûts préétablis de main d’œuvre	114
4 – 3 – Les coûts préétablis des unités d’œuvre	114
5 – Analyse des écarts	116
5 – 1 – Ecart sur frais directes	117
5 – 2 – Ecart sur frais indirectes	119
6 – Avantages et inconvénients de la méthode.....	121
6 – 1 – Avantages	121
6 – 2 – Inconvénients	121
<u>SECTION 5 : LE CALCUL DES COUTS ET LA GESTION PAR LES ACTIVITES</u>	122
1 – Principe de la méthode ABC	122
2 – Définitions des concepts	122
2 – 1 - Définition de l’activité	122
2 – 2 – Inducteur d’activité	123
2 – 3 – Inducteur de coût	123
2 – 4 – Inducteur de ressource	124

2 – 5 – Objet de coût	124
2– 6 - Processus	124
3 – Représentation de l’ABC	124
4-Cinq étapes pour mettre en place la méthode ABC	125
4 -1 - Identifier les activités	125
4 – 2 - Calculer le coût des activités	125
4 – 3 - Définir les inducteurs de coûts.....	125
4 – 4 - Valoriser les objets de coûts	125
4 – 5 - Interpréter les résultats	127
5 – Intérêt et limites de la méthode ABC	128
5 – 1 - Intérêt de la méthode ABC	128
5– 2 - Problèmes de la méthode ABC	129
Conclusion.....	130
CHAPITRE III : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS L’ENTREPRISE	
ALGERIENNE.....	132
Introduction.....	133
<u>SECTION 1 : PRESENTATION DE L’ENTREPRISE</u>	134
1 – Carte d’identité et historique de l’entreprise.....	134
1 – 1 – Carte d’identité.....	134
1 – 2 – Historique de l’entreprise.....	134
2 – Gammes de produits et clientèle	135
2 – 1 – Gammes de produits	135
2 – 2 – Clients	136
2 – 3 – Moyens	137
3 – L’effectif et la formation	137
3 – 1 – L’effectif	137
3 – 2 – La formation	138
4 – La production et le chiffre d’affaires.....	139
4 – 1 – La production	139
4 – 2- Le chiffre d’affaires.....	139
5 – L’organisation du travail	141
5 -1- organigramme de la société	141

5 -2- Organisation de la direction exploitation.....	142
5 – 2 – 1 – Département technique.....	143
5 – 2 – 2 – Département fonderie.....	143
5 – 2 – 3 – Département fabrication mécanique.....	144
5 – 3 – schéma général de fabrication	145
6 – ALFON et le management de la qualité	146
6 – 1 – La démarche	146
6 – 2 – La politique	147
6 – 3 – Les objectifs.....	147
<u>SECTION 2 : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE TENUE PAR ALFON</u>	148
1 – Le système d’information	148
2 – Objectifs de la comptabilité analytique d’exploitation	148
3 – le système de comptabilité analytique	150
4 – Méthode de détermination des coûts	151
5 – La méthode des centres d’analyse	151
5 – 1 – choix des centres d’analyse	151
5 – 2 – choix des clés de répartition	152
5 – 3 – choix des unités d’œuvre	153
6 – Le plan comptable analytique	153
6 – 1 – Définition du plan comptable analytique	153
6 – 2 – La structure des comptes analytiques	154
<u>SECTION 3 : CALCUL DU COUT DE REVIENT D’UN PRODUIT FINI</u>	157
1 - Caractéristiques techniques du produit : « Candélabre modèle LILIA ».....	157
2 - Données d’exploitation concernant la fabrication du candélabre LILIA	157
3 – Détermination du coût de production du candélabre LILIA	160
3 – 1 – Tableau de répartition des charges indirectes	160
3 – 2 – Prix d’achat de la matière première	164
3 – 3 – Coût d’achat de la fonte FM consommée	164
3 – 4 – Coût de production avant ébarbage	166
3 – 5 – Coût de production après ébarbage	170
3 – 6 – Coût de production après usinage	172
3 – 7 – Calcul du coût unitaire moyen pondéré.....	175
4 – Calcul du coût de production du candélabre LILIA	177
5 – Calcul du coût de revient et du résultat analytique du candélabre LILIA	178

5 – 1 – Le coût de revient	178
5 – 2 – Le résultat analytique	178
Conclusion	179
CONCLUSION GENERALE	181
Bibliographie.....	185
Liste des tableaux, graphiques, organigrammes.....	188
Liste des figures.....	189
Table des matières	190