

Université ABDERRAHMANE MIRA Bejaia

Faculté des sciences économiques, des sciences de gestion et des sciences
commerciales

Département des sciences de gestion



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en science de
gestion

Spécialité : finance et comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

**L'impact du calcul des coûts de revient au
sein d'une entreprise industrielle**

Cas de DANONE DJURDJURA

Réaliser par :

Mlle BOUAZZA Hassiba

Mlle BENAMARA Zineb

Sous la direction de :

Mr MAAFA Salim

Membre du jury :

Présidente: Mme BOUKRIF Nouara

Examineur : Mr AMALOU Mourad

Rapporteur : Mr MAAFA Salim

Promotion 2015-2016

Remerciements

Nous tenons tout d'abord à remercier le dieu le tout puissant qui nous a donné la volonté et le courage pour réaliser ce modeste travail.

Nous tenons à formuler l'expression de notre profonde reconnaissance à notre promoteur Mr MAAFASALIM pour ses pertinents conseils et ses orientations ainsi que sa disponibilité au long de ce travail.

Nous remercions aussi l'ensemble du personnel du DANONE DJURDJURA pour leur bon accueil particulièrement le personnel De département finance notamment Mr MAALOUM, Mr MEHAOUD, Mme BENKERROU, Mr KACI, Mr AMROUCHE et Mr ZEBOUDJ.

Nous remercions aussi tous ceux et celles qui ont contribué de près ou de loin en nous aidant à réaliser ce travail.

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

Mes très chers parents pour leur sacrifices, leur soutien, leur amour et tout ce qu'ils m'ont offert durant toutes mes années d'étude et que dieu les protègent.

Mon frère Mohamed ;

Mes sœurs : Tatou, Nawel, Chafia, Kahina, Tinhinan, Zohra;

Mon très chers mari : Nabil et sa famille;

Mes beaux-frères : maamar, boubeker ;

Mes nièces : Sirine, Manel, Farah, Maroua ;

Mes oncles et tantes, cousins et cousines et toute les familles BENAMARA , CHALLAL et MILLA ;

Mes très chères amies : Biba, Samia, Tiziri, Nawel, Lila, Katia, Soriya, Samia, Souad, Katiba, Sonia, Hadjira...

Toute la promo FC-CCA2015-2016 sans exception ;

Mon binôme Bibaet sa famille.

ZINEB

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

La mémoire de mon grand-père ;

Mes très chers parents pour leur sacrifices, leur soutien, leur amour et tout ce qu'ils m'ont offert durant toutes mes années d'étude et que dieu les protègent.

Ma sœur Rima ;

Mes frères Mouloud et Kamel ;

Mes grands-mères ;

Mes oncles et tantes, cousins et cousines et toute les familles BOUAZZA et ZEBOUDJ ;

Mes très chères amies : Zineb, Samia, Tiziri, Katia, Chafia, Kounou, Yasmîna, Nîna, Lîla, Sorîya, Samia, Zohra, Sonia, hadjira, Safia...

Mes très chers amis : Nassîm, Nabîl;

Toute la promo FC-CCA2015-2016 sans exception ;

Mon binôme Zineb et sa famille.

BIBA.

Remerciements**Dédicaces****Sommaire****Liste des abréviations****Liste des tableaux****Liste des figures**

Introduction générale	01
Chapitre 01 : La comptabilité analytique outil du contrôle de gestion	03
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion	03
Section 02 : Généralités sur la comptabilité analytique	10
Section 03 : Notion de charge, de coût et de coût de revient	13
Chapitre 02 : Le système des coûts complets	22
Section 01 : La méthode des coûts complets	23
Section 02 : La méthode des coûts standards	30
Section 03 : La méthode des coûts par activités ABC	33
Chapitre 03 : Le système des coûts partiels	41
Section 01 : La méthode des coûts variables (Direct Costing)	42
Section 02 : La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes IRFF	46
Section 03 : La méthode des coûts marginaux	54
Chapitre 04 : la comptabilité analytique au sein de l'entreprise DANONE DJURDJURA	58
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	58
Section 02 : Présentation de la méthode de calcul du coût de revient utilisée par DDA	69
Section 03 : Proposition d'amélioration pour DDA (Application de la méthode d'imputation rationnelle)	87
Conclusion générale	95
Bibliographie	96

Annexes**Table des matières**

Liste des abréviations	
ABC	ActivityBasedCosting
ABM	ActivityBased Management
AN	Activité normale
Approv.	approvisionnement
AR	Activité réelle
CA	Chiffre d'affaire
CF	Charges fixes
CFi	Charges fixes imputées
CFR	Charges fixes réelles
CIR	Coefficient d'imputation rationnelle
Cm	Coût marginal
CT	Coût total
CUMP	Coût unitaire moyen pondérée
CV	Coût variable
DDA	DANONE DJURDJIRA
GP	Méthode Georges Perrin
H MOD	Heures main d'œuvre direct
MCV	Marge sur coût variable
MOD	Main d'œuvre direct
MP	Matières premières
PCG	Plan Comptable Général
Ps	Prix standard
Pr	Prix réel
PU	Prix unitaire
Qr	Quantité réelle
Qs	Quantité standard
SR	Seuil de rentabilité
UVA	Unité de valeur ajoutée

Liste des tableaux		
Tableau N°	Tableaux	Page
01	principe de la méthode des coûts variables	33
02	la capacité de production de l'entreprise	42
03	consommation des matières premières (pour 1tonne) (Unité DA)	50
04	Calcul des consommations en matières premières (pour 11 084tonne) (Unité DA)	51
05	Coût indirecte de production	52
06	Calcul de coûts indirects de production	53
07	Coût indirecte de distribution	53
08	Calcul de coûts indirects de distribution	54
09	Calcul de charges directes et indirectes de DANA O 1L	54
10	Calcul du coût de revient du produit DANA O 1L	55
11	calcul de coût matières de DANINO aux fruits	56
12	Coût indirecte de production du produit DANINO aux fruits	57
13	Calcul de coûts indirects de production du DANINO aux fruits	58
14	Coût indirecte de distribution du produit DANINO aux fruits	58
15	Calcul de coûts indirects de distribution du DANINO aux fruits	59
16	Calcul de charges directes et indirectes de DANINO aux fruits	59
17	Calcul du coût de revient du produit DANINO aux fruits	60
18	consommation des matières premières du produit DANETTE	61
19	Calcul des consommations en matières premières (pour 1tonne) (Unité DA)	62
20	coût de production du produit DANETTE	63
21	Calcul de coûts indirects de production du produit DANETTE	63
22	Coût indirecte de distribution de DANETTE	64
23	Calcul de coûts indirects de distribution de DANETTE	64
24	Calcul de charges directes et indirectes de DANETTE	65
25	Calcul du coût de revient du produit DANETTE	65
26	évolution du niveau d'activité pour chaque mois en 2015	66
27	comparaison des résultats obtenus par les deux méthodes	70
28	Calcul de marges bénéficiaires des 03 produits par la méthode des coûts complets	71
29	Calcul de marges bénéficiaires des 03 produits par la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes	71

Liste des figures		
N°	Figure	Page
Schéma n°01	processus d'apprentissage	5
Schéma n°02	La place du contrôle de gestion appartenant à la direction financière	6
Schéma n°03	La place du contrôle de gestion comme service de la direction.	6
Schéma n°04	La place du contrôle de gestion indépendant de la direction générale.	7
Schéma n°05	Les objectifs de la comptabilité analytique	11
Schéma n°06	Principe de la méthode des sections homogènes	24
Schéma n°07	Principe de base de la méthode ABC	29
Schéma n°08	Organigramme général de l'unité	43
Schéma n°09	Organigramme de la direction finance Danone Djurdjura Algérie(DDA)	46

Introduction générale

L'entreprise est une personne morale ou un groupe de personnes qui sont réunies pour fournir des biens et services pour répondre aux besoins du marché et la satisfaction de la clientèle pour générer des bénéfices. En effet, pour assurer que les ressources sont obtenues et conformément aux objectifs de l'organisation, il est nécessaire de mettre en place un système de contrôle de gestion, afin d'aider les responsables à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés.

Le contrôle de gestion se situe au cœur de l'entreprise, est un système qui travaille pour améliorer les stratégies de l'entreprise maîtriser tous les plans pour éviter tous les problèmes liés à l'environnement interne ou externe de cette dernière.

La fonction du contrôle de gestion s'exerce à l'aide des outils dont elle dispose et qui sont indispensables pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise. La comptabilité analytique constitue l'un des outils fondamentaux de ce dernier, car elle est une source d'information qui doit permettre de prendre les bonnes décisions pour améliorer la performance.

La comptabilité analytique présente une vision détaillée de chaque activité, cette technique permet d'identifier les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise. Elle sert à compléter la comptabilité générale en lui donnant des bases d'évaluation de certains éléments d'actifs, elle a pour objectif d'analyser les résultats et fait apparaître leurs éléments constitutifs, et aussi de fournir des bases pour établir des charges et traites qui permettent de calculer les différents coûts.

Cependant pour mettre en évidence l'importance de la comptabilité analytique nous avons intitulé le thème de notre travail « l'impact du calcul des coûts de revient au sein d'une entreprise industrielle cas de DANONE DJURDJURA ».

Afin de pouvoir développer notre thème, notre travail s'articulera essentiellement autour de la problématique suivante :

Est-ce que l'entreprise DANONE DJURDJURA utilise des méthodes de comptabilité analytique efficace pour l'estimation de coût de revient ?

Cette question nous amène à poser d'autres questions secondaires, qui servent à ressortir une réponse fiable à la question principale :

- Quelles-sont les méthodes existantes de calcul des coûts de revient ?
- Quelle est la méthode utilisée par l'entreprise DANONE DJURDJURA ?
- Est-ce que on peut proposer des améliorations pour cette méthode ?

Pour mener à bien notre travail nous avons supposé que

La comptabilité analytique repose sur deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts : le système des coûts complets tels que (les sections homogènes, les coûts standards et la méthode ABC), et le système des coûts partiels tel que (les coûts variables, IRFF et la méthode des coûts marginaux).

La méthode la plus utilisée par les entreprises industrielles notamment DDA est la méthode des sections homogènes, pour la simplicité de sa mise en œuvre.

Notre plan de travail s'articulera autour de 04 chapitres qui sont les suivants :

Le premier sera réservé à l'aspect théorique de contrôle de gestion et la comptabilité analytique et de montrer ses objectifs, ainsi que les éléments constitutifs de coût de revient.

Le deuxième chapitre nous allons le consacré à la présentation des méthodes du système des coûts complets et de présenter leurs caractéristiques.

Le troisième chapitre est réservé pour présenter les méthodes du système des coûts partiels.

Cependant, notre quatrième chapitre s'appuie sur un stage pratique au sein de DANONE DJURDJURA, ou nous essayons de présenter cette dernière, son historique, aussi bien un essai d'application de 02 méthodes qui sont : la méthode des coûts complets (sections homogènes) et la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes. Pour la détermination des coûts de revient et d'en tirer une comparaison entre ces méthodes, afin de proposer un système plus efficace et plus performant.

Chapitre 01

Chapitre 01: La comptabilité analytique outil du contrôle de gestion.

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, ou seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché.

Les entreprises ont de plus en plus besoin de solutions et d'outils pour maîtriser leurs coûts et améliorer leurs performances.

Notre premier chapitre fait appel à trois sections, dont la première sera réservée pour bien comprendre le contrôle de gestion et son fonctionnement dans l'entreprise, et la deuxième nous propose de donner une compréhension de la notion de comptabilité analytique, enfin nous présenterons la notion de coût et de charge.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.

Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule, et cette maîtrise nécessite un contrôle de gestion qui a pour objectifs d'optimiser la performance de l'organisation et de développer sa réactivité dans la meilleure prise de décision. Pour enfin, avoir un compte rendu transparent de la gestion des ressources de l'entreprise.

1-1- Historique du contrôle de gestion

Afin de mieux comprendre les fondements du contrôle de gestion, il semble nécessaire de remonter aux origines de ce contrôle.

« Les premières formes de contrôle de gestion sont apparues dès le milieu du 19^{ème} siècle dans un contexte d'essor industriel. A cette période, les méthodes de comptabilité industrielle permettant de mieux connaître la formation des coûts de revient. Ces outils sont améliorés avec l'élaboration de la méthode dite «section homogène» dans les années 1920, cette méthode est reprise par le plan comptable général de 1947 ».*¹

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec création aux États Unis du « controllers institute of american ».

Le contrôle de gestion se développe vraiment à partir des années 60 :

❖ Années 1960-1970 : (Le développement des outils classiques)

Cette période voit déploiement des outils classiques du contrôle de gestion :

-l'utilisation de la comptabilité analytique ;

¹Mémoire « La mise en œuvre d'un management de la performance au centre hospitalier d'Orsay », PAGES Cindy, Rennes, Paris, 2006, page 07.

-les budgets et le contrôle budgétaire.

C'est donc une époque technique d'installation des outils, centrée sur la fonction comptabilité/budget.*²

❖ **Années 1980 : (Le pilotage de la gestion)**

« Un glissement sémantique se produit avec la substitution de la notion de « pilotage » au terme de « contrôle ». Les entreprises devenant de plus en plus complexe, les dirigeants ne peuvent plus prétendre exercer un contrôle mais seulement suivre les tendances au travers d'indicateurs principaux. L'emprunt au vocabulaire de la navigation « pilotage, tableau de bord » n'est pas neutre : il s'agit bien de se fier à ces instruments de bord pour vérifier que l'entreprise suit bien le cap souhaité ».*³

❖ **Années 1990 : (La crise du modèle classique et le développement du management de la performance)**

« Dans cette période y eu une véritable remise en cause du modèle classique de contrôle de gestion. Des auteurs, comme Philippe LORINO, avancent l'idée selon laquelle le contrôle de gestion classique qui s'appuie sur l'analyse des coûts, les centres de responsabilités et les budgets serait dépassé. En effet, ce modèle s'appuie sur la conception taylorienne de l'entreprise marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif à atteindre « maîtrise des coûts ». D'autre part, ce modèle repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs ».*⁴

1-2- Définition du contrôle de gestion

La notion du contrôle est utilisée dans le sens de la maîtrise de la gestion. Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la direction générale pour fixer les objectifs et définir les moyens et les méthodes pour les atteindre.

Pour bien comprendre le contrôle de gestion nous allons nous référer aux idées de différents auteurs qui avaient apportés de nombreuses significations :

R.N. Anthony définit le contrôle de gestion en 1965, de la manière suivante : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation ».*⁵

Avec l'évolution du contrôle de gestion, cela a conduit le même auteur à modifier sa définition précédente pour donner une autre en 1988 plus large et plus précise formée comme

² Mémoire « comptabilité analytique outil de contrôle de gestion, cas de la mise en place de la méthode ABC à Général Emballage », AIT ZIANE et AIT HALLAL, 2014, page04.

³ PAGES Cindy, op cit page08.

⁴ Idem, page09.

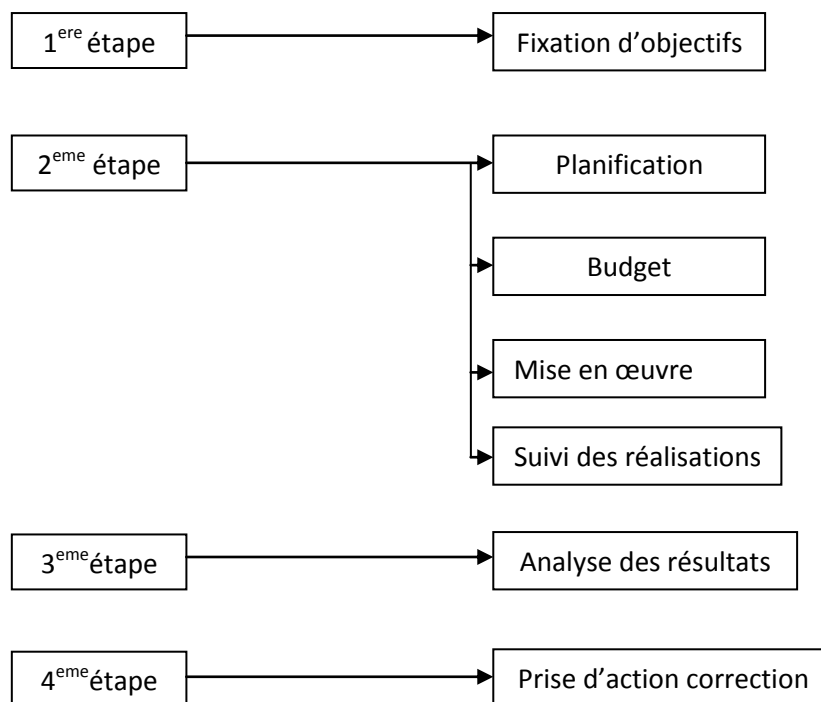
⁵ Anthony R., cité in : Le Duff R, Cliquet G, Valens C-A, « encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1998, page 194.

suite : « Le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »*⁶.

Selon J.L.Ardouin, M. Michel, J.Schidt « le contrôle de gestion est l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leurs gestion pour atteindre les objectifs »*⁷.

Le schéma suivant nous présente le contrôle de gestion en 04 étapes :

Schéma n°01 : processus d'apprentissage.



Source : H.LONING, « contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre », 2^{ème} édition, Édition DUNOD, 2003, page03.

1-3- La place du contrôle de gestion dans l'entreprise

Dans la plupart des PME, il n'y a pas services de contrôle de gestion, généralement les missions du contrôleur de gestion sont réalisées par le service comptable ou la direction financière s'il existe.

Dans les grandes entreprises on utilise l'une des deux solutions suivantes : *⁸

- Position fonctionnelle ;
- Position de conseil.

⁶ Idem.

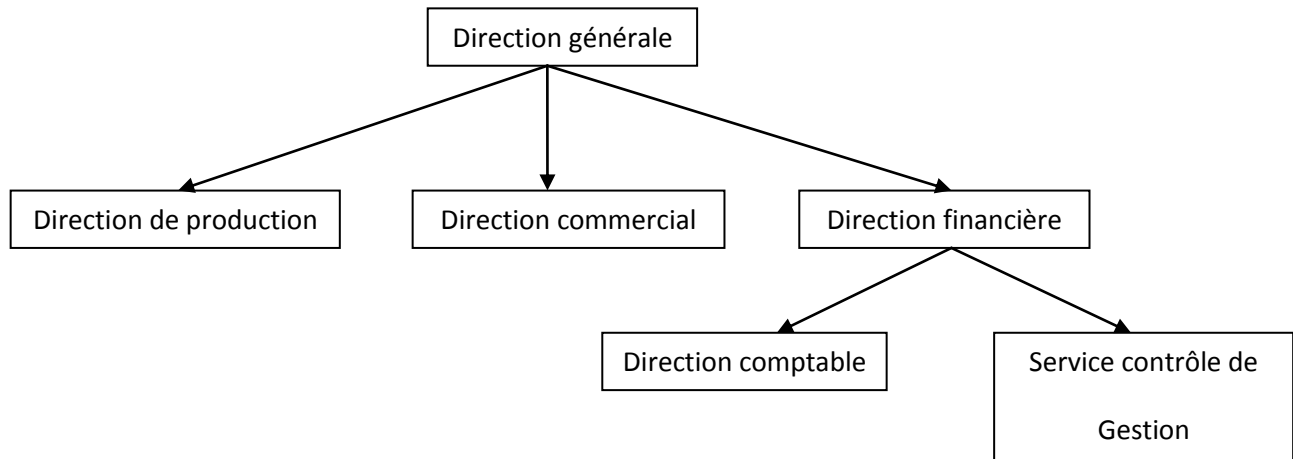
⁷ ANNE-MARIE Keiser, « le contrôle de gestion », ESKA, 2^{ème} édition, Italie, 1999, page 13.

⁸ http://www.performancezoom.com/role_controle.php, 2005, consulter le 18/03/2016.

❖ **La position fonctionnelle** : on trouve 02 cas possibles :

1^{er} cas : Le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière comme il est indiqué dans le schéma suivant :

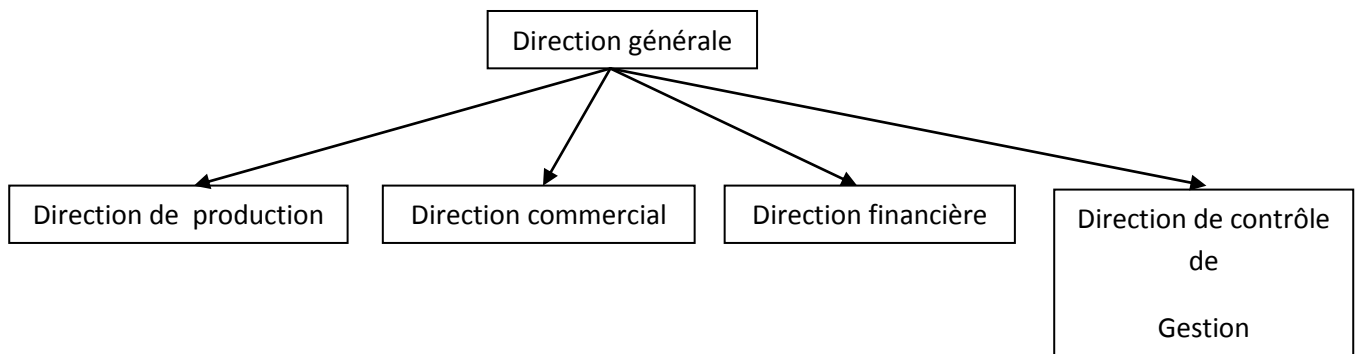
Schéma n°02 : La place du contrôle de gestion appartenant à la direction financière.



Source : performancezoom.com.

2^{ème} cas : Le contrôle de gestion est indépendant de la direction financière. Il est placé sous l'autorité de la direction générale comme le schéma suivant l'indique :

Schéma n°03 : La place du contrôle de gestion comme service de la direction.

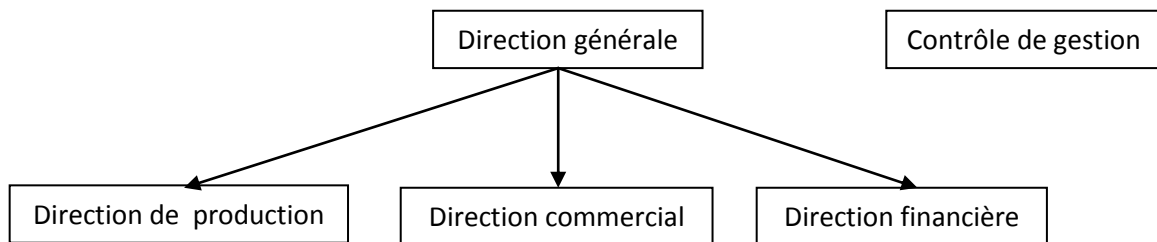


Source : performancezoom.com.

❖ **La position du conseil**

Dans ce cas, le contrôleur de gestion n'intervient pas, mais il propose à la direction générale et c'est cette dernière qui intervienne, comme il est indiqué dans le schéma suivant : *⁹

⁹ http://www.performancezoom.com/role_controle.php, 2005, consulter le 18/03/2016.

Schéma n°04 : La place du contrôle de gestion indépendant de la direction générale.

Source : performancezoom.com

1-4- Les missions du contrôle de gestion

Les missions du contrôle de gestion consiste à :*¹⁰

- 1- Analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage.
- 2- Planifier l'évolution de l'entreprise, et dans ce sens réduire l'incertitude.
- 3- Propose aux différents services les procédures pertinentes à fin de réaliser les objectifs fixés (analyse des écarts, prévisions, résultats).
- 4- nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilités.
- 5- Réparer les dysfonctionnements et améliorer les procédures.

1-5- Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'exerce à l'aide des outils dont elle dispose et qui sont indispensables pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise.

1-5-1- La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un outil de gestion. La comptabilité analytique est la technique de répartition et d'affectation des charges et des produits ayant rapport avec l'exploitation de l'entreprise, en vue de déterminer les différents coûts et les différents résultats analytiques, permettant le contrôle, l'analyse et la prise de décision.

1-5-2- Le tableau de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion est « un instrument de communication et de décision qui permet aux contrôleurs de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa

¹⁰ MAHE H.B « dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils », Edition Economica, Paris, 1998, page 47.

gestion afin de l'améliorer ».*¹¹il est un outil de gestion, présenté sous forme d'un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels présentées d'une façon synthétique et destinées au pilotage de la performance de l'organisation. Il attire l'intention des responsables sur les points clés de la gestion et sur leurs dérivées éventuelles par rapport aux normes des fonctionnements prévues.

Le tableau de bord de gestion contribue à réduire l'incertitude, et facilite la prise de risque inhérentes à toutes décisions, et aussi contrôler la réalisation des objectifs fixés. Donc le tableau de bord de gestion est un système d'alerte et également d'action, qui permet au chef d'entreprise d'être réactif en cas de problèmes et de prendre des décisions nécessaires en s'appuyant sur des éléments objectifs.

1-5-3- La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrée, appelés budgets, les décisions prise par la direction avec la participation des responsables »*¹².

La gestion budgétaire est un système qui a pour buts d'améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit, et d'assurer une certaine sécurité à court terme. Elle a pour utilité le chiffrage des prévisions décrivant l'avenir et le dégagement d'écarts entre réalisations et prévisions pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et situer les responsabilités.

La gestion budgétaire comprend 03 étapes principales : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

1-5-4- Le système d'information

« Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décisions ».*¹³

Un système d'information représente l'ensemble des éléments participants à la gestion, qui va permettre de fournir des informations nécessaires à la prise de décision dans l'entreprise, toutes les données de la comptabilité, les données de gestion des ressources humaines, les données techniques, économiques, financières, juridiques qui vont venir de l'environnement externe sont étudié, analyser dans le système d'information de l'entreprise. Il a besoin de personnel qualifié pour collecter, trier, analyser et communiquer toutes les informations utiles.

1-5-5- Le reporting

« L'état de compte rendu, issu du reporting, constitue un ensemble de documents informatifs, destinés à présenter une information synthétique à la hiérarchie et/ou à un autre

¹¹ ALAZARD.C et SEPARI.S, « contrôle de gestion : Manuel et applications », édition DUNOD, Paris, 1998, page 589.

¹² DORIATH. M, "contrôle de gestion en 20 fiches", 5^{eme} édition, DUNOD, Paris, 2008, page 1.

¹³ GUIBERT.P, " contrôle de gestion", VUIBERT, Paris, Février 2003, Page 312.

service, reprenant les indicateurs nécessaires au suivi d'un budget, d'une action ou d'un projet au regard des objectifs qui ont été fixés ».*¹⁴ Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances, et aussi un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité. Il est un outil qui constitue un moyen puissant de suivi des prévisions et de correction des écarts constatés. Il comprend des informations concernant les résultats des indicateurs suivis par les tableaux de bord de gestion, des documents de suivi budgétaire ainsi que des comptes rendus et des rapports.

Section 02 : Généralités sur la comptabilité analytique.

Plusieurs systèmes sont développés dans la maîtrise des coûts pour améliorer la gestion de l'entreprise et aider les dirigeants à prendre les meilleures décisions, comme la comptabilité analytique.

Elle revêt une importance capitale du fait qu'elle constitue une source d'information permanente, pertinente et adapté aux besoins du contrôle de gestion.

2-1- Historique de la comptabilité analytique

Au début du vingtième siècle, les objectifs stratégiques des dirigeants étaient de fabriquer un produit standard tout en veillant à ce que les coûts soient maîtrisés. Les techniques de mesure héritées de la révolution industrielle se perfectionnent jusqu'à l'aboutissement d'une technique de coût complet (Full costing) les centres d'analyses autrefois nommés « sections homogènes ».

L'ensemble des techniques propres à la détermination des coûts appelés à l'époque « comptabilité industrielle » puis « comptabilité analytique » prend aujourd'hui le nom « comptabilité de gestion ». Cette évolution sémantique n'est pas gratuite en reflète les préoccupations des différents époques : *¹⁵

❖ En France, le plan comptable de 1947 prescrivait l'utilisation des « sections homogènes ».

❖ Les années **50** virent le développement du direct costing. La marge sur coûts variables devenait la référence et sert encore aujourd'hui au calcul du seuil de rentabilité et du point mort.

❖ Les années **60** furent une période de bouleversements multiples. La production était si bien rationalisée que l'offre devint supérieure à la demande, provoquant l'émergence de marketing. Diverses techniques de mesure des coûts furent créées à cette époque pour tenter de pallier les insuffisances des sections homogènes (méthode GP et son évolution en UVA par exemple) mais sans grand succès.

¹⁴ Idem page 242.

¹⁵ JY Baudot, <http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html> .

❖ Les années **70** furent celles d'un pragmatisme induit par un environnement de plus en plus fluctuant. Au Japon fut créée la technique des coûts cibles.

❖ Les années **80** apportèrent leur lot de nouveautés, s'intégrant toujours d'avantages à son environnement, le contrôle de gestion fut pensé à travers le modèle de la théories des systèmes bien que le méthode des centres d'analyse se révélait de moins en moins adaptés aux nouveaux mode de production et au développement des services fonctionnels, elle était encore privilégiée par le plan comptable de 1982. Toutefois, de nouvelles techniques allait bientôt voir le jour, la méthode des coûts par activités (ABC), qui s'inscrit dans une logique transversale et non plus fonctionnelle, et le management par activité ABM conceptualisée par la théorie des systèmes.

Il est un peu tôt relever ce qui a émergé du durable pendant les années 2000, la diffusion des techniques de gestion étant moins rapide que la diffusion d'une prouesse technologique.

Aujourd'hui, diverses techniques apparues au fil du temps coexistent, ce qui est tout naturel eux aussi.

2-2- Définition de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique :

MARTINET A-C et A-SILEM la définit comme « un système de saisie et de traitement l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements ventilations, abonnements, calcul des charges, en utilisant l'information comptable élémentaires rectifié ou non »*¹⁶.

La seconde définition est donnée par DUBRULLE et JOURDAIN qui considèrent « la comptabilité analytique comme un outil de gestion conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer en place, la collecte et le traitement des informations qu'ils repose, dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs »*¹⁷.

2-3- Le domaine d'application de la comptabilité analytique

Le champ d'application de la comptabilité analytique est vaste et de nombreuses possibilités d'analyse du fonctionnement de l'organisation.

La comptabilité analytique concerne désormais toutes les formes et toutes les tailles d'entreprises.

La comptabilité analytique est un outil de gestion orienté d'abord vers l'intérieure de l'entreprise, ce qui lui permet de répondre efficacement aux questions posées contrairement à la comptabilité générale.

¹⁶ MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », édition Dalloz, Paris, 1998, page 80.

¹⁷ DUBRULLE.L & JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007, page11.

Toutes les entreprises économiques notamment industrielles et commerciales ont besoins d'une comptabilité analytique.

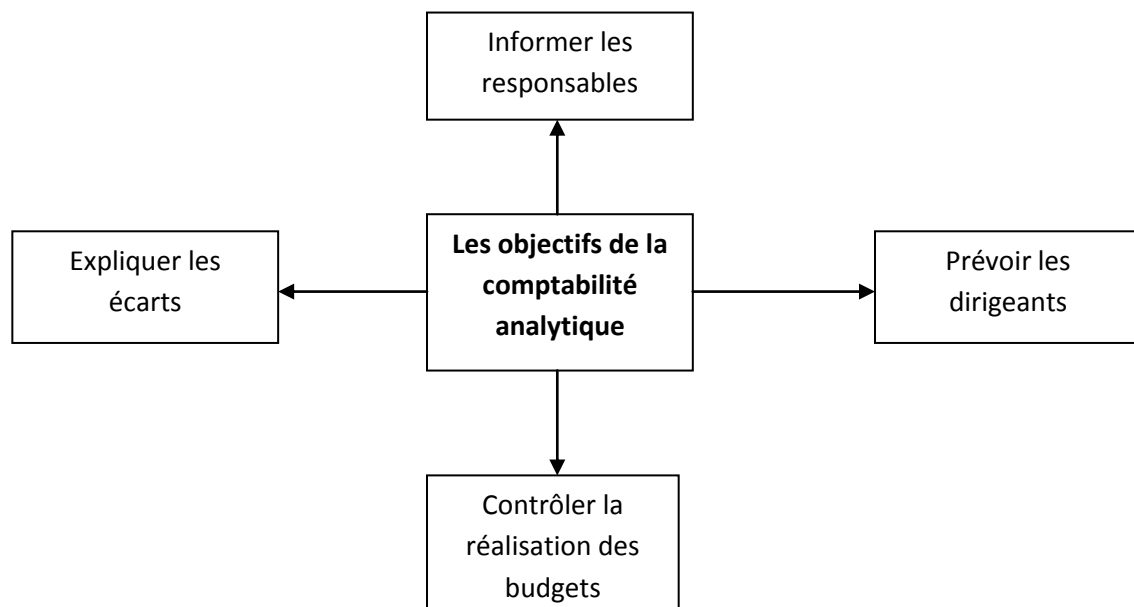
La comptabilité analytique peut être utilisée par toutes les entreprises qu'elles soient industrielles, commerciales, agricoles, de transport, les grands magasins, etc...

2-4- Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données, qui a pour but la réalisation des objectifs principaux suivants :

- La détermination des coûts des différents biens ou services assurés par l'entreprise à commencer par le coût d'achat puis le coût de production enfin le coût de revient ;
- Analyser les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Détermination des bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Proposer des méthodes permettant de calculer les coûts de stocks des matières premières et les stocks des produits finis ;
- Analyser les performances de l'entreprise ;
- Aider les gestionnaires à déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, et par produit ;
- Détailler les résultats de chaque produits fourni par l'entreprise ;
- Éclairer la prise de décision de gestion.

Schéma n°05 : Les objectifs de la comptabilité analytique.



Source : Patrick BOISSELIER, « contrôle de gestion », édition Vuibert, page 109.

2-5- Le rôle de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique a pour rôle :

- Deviser les résultats par secteur, activité, action, en donnant une vue détaillée ;
- Elle permet le meilleur pilotage ;
- Gère plusieurs actions ou projets ;
- Elle se révèle indispensable pour les associations recevant des ressources affectées à une action, un projet spécifique.
- Elle est un gage de transparence et de bonne gestion.
- Elle permet une lecture plus directe des comptes et des résultats grâce à une affectation choisie de charges et des produits.

Section 03 : Notion de charge, de coût et de coût de revient.

En fonction des coûts que l'entreprise souhaite déterminer, il est importé de réfléchir à l'enchaînement des calculs nécessaires.

Par ailleurs, pour faciliter la lecture par les différents utilisateurs de coûts calculés, une présentation claire est indispensable.

Pour un meilleur suivi des coûts, il est important de mettre en place un système d'information permettant l'affectation d'un maximum de charges directes, et de choisir de bonnes clés de répartition des charges indirectes.

3-1- Définition et typologie des charges

3-1-1-Définition de la charge

Une charge est « en comptabilité, toute dépense dont l'effet est inférieur à la durée de l'exercice »*¹⁸.

La charge « est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente »*¹⁹.

Une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente.

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires du personnel, frais d'entretien et de gestion... toute

¹⁸ MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », 6^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, 2003, page 129.

¹⁹ CULLMANN H, « La comptabilité analytique », édition Bouchène, Paris, page 23.

charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculés et non décaissés, les dotations aux amortissements par exemple. »*²⁰.

Les charges enregistrées par la comptabilité générale, seront utilisées par la comptabilité analytique lors de l'analyse des coûts. Les charges contribuent à diminuer le résultat de l'exercice.

3-1-2-Typologie des charges

Citer les différentes charges est une chose nécessaire pour comprendre la notion, et les méthodes de calcul des coûts.

3-1-2-1- Les charges directes et charges indirectes

❖ Les charges directes

Une charge directe est une charge qui peut être affectée directement aux coûts d'un produit, d'une commande, ... c'est-à-dire sans répartition préalable, sont attribuer directement au centre d'analyse concernées. On distingue deux catégories essentielles de charges directes sont :

- Les matières premières et fournitures ;
- La main d'œuvre directe.

❖ Les charges indirectes

Les charges indirectes se sont des charges qui n'ont pas affecté directement aux coûts. Les charges indirectes doivent être analysées et réparties avant leurs imputation, c'est-à-dire elle nécessite un calcul intermédiaire afin d'être attribuée au coût d'un produit ou d'un service, les charges indirectes seront réparties entre les différents centres d'analyses en fonction de clés de répartition dont le calcul est basé sur des unités d'œuvres.

Les charges indirectes sont généralement :

- Les frais de publicité portant sur plusieurs produits ;
- Les loyers et charges locatives ;
- L'amortissement d'un matériel concourt la fabrication de tous types de produits ;
- Les dépenses d'assurance ;
- Les coûts de services généraux (direction générale, services commerciaux,...)
- Electricité, eau, téléphone de local de l'entreprise.

3-1-2-2- Les charges fixes et charges variables

❖ **Les charges fixes** : aussi appelées charges de structure ou charges structurelles, ces charges restent indépendantes à court terme du niveau de production de l'entreprise. Parmi les charges fixes, on cite :

- Les loyers ;
- Assurances ;

²⁰ GERARD Mylon, « Comptabilité analytique », 3^{ème} édition, page 10.

- Amortissements des immobilisations ;
- Salaires de cadre administratif.

❖ **Les charges variables** : aussi appelées charges opérationnelles ou charges de d'activité, ce type de charges varient selon le volume des ventes ou le niveau de production de l'entreprise. Parmi les charges variables, on cite :

- Les coûts de matières premières ;
- Les coûts de la main d'œuvre (salaires et cotisations sociales) ;
- Les commissions-électricité, le coût de distribution.

3-1-2-3- Les charges incorporables, charges non incorporables et charges supplétives

❖ **Les charges incorporables**

Ce sont des charges qui sont consommées pour produire ou commercialiser les biens ou services de l'entreprise.

Ces charges sont supportées par l'entreprise et pour la plus part constatées par la comptabilité générale. La majorité des charges enregistrées en comptabilité dans la classe 6 sont incorporables dans les coûts.

❖ **Les charges non incorporables**

Il peut arriver que l'entreprise doive faire face à des charges qui n'ont pas été consommées pour la production ou la commercialisation des biens.

Les charges non incorporables c'est l'ensemble des charges à caractère exceptionnel ou qui ne relèvent pas de l'activité normale de l'exploitation de l'entreprise. Les charges non incorporables sont :

- Les charges figurant dans les comptes de pertes extraordinaires ;
- Les charges ou dotations non liées à l'activité normale d'exploitation ;
- Les charges d'exploitation relative à une période autre que celle considérée ;
- Les charges qui présentent un caractère inhabituel dans la profession et qui courent un risque.

❖ **Les charges supplétives**

Elle correspond à des consommations de biens ou services auxquelles la comptabilité générale ne reconnaît pas le statut de charges pour des raisons juridiques ou fiscales et qui pourtant représentent la rémunération de facteurs concourant au bon fonctionnement de l'entreprise. La plus usuelle des charges supplétive est la rémunération conventionnelle des capitaux propres investis qui, ajoutée à la rémunération des capitaux d'emprunt mesurée par les frais financiers, permet de prendre en compte la totalité du coût de la structure financière.*²¹

²¹ Toufik SAADA et Alain BURLAUD et Claud SIMON, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} édition, 2008, page 23.

3-2- Définition et caractéristiques de coût

❖ Définition de coût

Un coût « est une somme de charges réelles ou supplétive ou de substitutions ou abonnées concernant un moyen d'exploitation ou un produit (bien ou service) ou un stade d'élaboration du produit ... parce qu'il est une accumulation de charge, un coût est toujours spécifiques à l'entreprise qui le détermine »*²².

Un coût représente la somme des ressources consommées par les activités nécessaires à la mise en œuvre du processus d'élaboration et d'exploitation d'un produit ou d'un service. Ces ressources sont déterminées par les différentes activités qu'il est nécessaire de déployer pour arriver aux résultats recherchés.

❖ Les caractéristiques de coût

Le coût se caractérise par 03 particularités indépendantes :*²³

- Son champ d'application ;
- Son contenu ;
- Le montant de son calcul.
 - **Champ d'application de coût**

La comptabilité analytique permet d'obtenir selon les besoins de chaque entreprise les regroupements des charges suivantes :

- Une fonction économique de l'entreprise (coût d'approvisionnement, coût de production, coût de distribution, coût d'administration) ;
- Un moyen d'exploitation (magasins, rayon, usine, atelier, poste de travail) ;
- Un objet (produit ou famille de produit, client, fournisseurs) ;
- Centre de responsabilités (coût de l'entretien, coût de service après-vente).
- Un crédit de distribution (coût par famille de clients, coûts par secteurs géographiques).
 - **Le moment de son calcul** : deux cas sont possibles :
- Un coût peut être calculé a posteriori : il s'agira alors d'un coût constaté que nous qualifions également de réel ;
- Le coût peut être aussi calculé a priori : il parlera alors de de coût préétabli.
 - **Son contenu**

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

²² MARTINET A-C & A-SILEM, op cit, page 138.

²³ Op cit 23, 24 et 25.

- **coût complets**

Ces coûts sont constitués par la totalité des charges relatives à l'objet du calcul.

- **coûts partiels**

Ce sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des charges pertinentes en fonction de problème à traiter.

3-3- typologie de coût

On distingue 03 catégories de coût :

1. Selon le stade d'élaboration de produit

- Coût d'achat
- Coût de production
- Coût de revient

2. Selon le moment de calcul

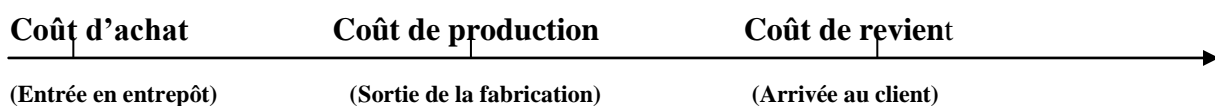
- Coût constaté
- Coût préétabli

3. Selon la nature des charges prises en compte

- Coût complet
- Coût partiel

3-3-1- Les coûts selon le stade d'élaboration de produit

Selon le stade d'élaboration de produit la typologie des coûts peut se résumer dans la droite suivante :



❖ Le coût d'achat

« Le coût d'achat est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction approvisionnement de l'entreprise ». *²⁴

Le coût d'achat est le cumul des charges directes composées de prix d'achat des matières premières et fournitures achetées, les frais d'achat et les charges indirectes d'approvisionnement.

Le calcul du coût d'achat permet de déterminer la valeur des entrées en stocks des éléments achetés.

²⁴ ALAZAR.C, SEPARI.S, op cit, page 77.

**Coût d'achat = Prix d'achat + charges directes
d'approvisionnement + charges indirectes**

❖ **Le coût de production**

« Le coût de production est un coût qui intègre, outre la consommation des matières consommées, les charges de production relatives aux produits ».*²⁵

Le coût de production est la somme de coût d'achat des matières premières consommées lors de la fabrication d'un produit, majorée de toutes les charges directes de la production (frais de main d'œuvre direct regroupant les salaires ainsi que les charges sociales) et les charges indirectes de production, elles sont imputées en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées par chaque produit.

Le coût de production des produits permet de valoriser les entrées en stocks des éléments fabriqués par l'entreprise.

**Coût de production = coût des matières premières
consommées + autres charges directes de production +
charges indirectes de production**

❖ **Le coût de revient**

Le coût de revient est « la somme des coûts correspondant à l'ensemble des dépenses nécessaires pour élaborer et mettre sur le marché un bien ou un service ».*²⁶

Le coût de revient est le dernier coût dans la hiérarchie des coûts. Il correspond au stade final : la distribution.

**Coût de revient = coût de production de produits vendus +
coût de distribution + autres charges hors production**

3-3-2- Selon le moment de calcul

• **Coût réel**

Le coût réel est calculé postérieurement aux faits qui l'ont impliqué. Le coût réel est le coût auquel donne lieu l'acquisition d'un bien, fabrication d'un produit ou prestation d'un service par opposition à un coût préétabli.

²⁵ ALAZAR.C et SPEPARI.S, Op cit page 85.

²⁶ BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », édition BERTI, ALGER, 1998, page 6.

- **Coût préétabli**

Le coût préétabli est un coût calculé l'avance ou à priori pour chiffrer des flux prévisionnels de toute nature en quantité ou en valeur.

Le coût préétabli doit être établi de façon à pouvoir être confronté terme à terme aux coûts constatés calculés à posteriori. Le coût préétabli a pour objectif de faciliter certains traitements analytiques ou soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts.

3-3-3- Les coûts selon la nature des charges prise en compte

- **Coûts complets**

Coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la production jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé.

- **Coût partiel**

Un coût partiel est une partie du coût global du produit (c'est-à-dire une partie de son coût complet).

3-4-: Définition et utilité du coût de revient

❖ Définition du coût de revient

« Le coût de revient est la somme du coût de production et du coût de distribution de produit concerné ». *²⁷

Le calcul du coût de revient joue un rôle très important dans l'entreprise, il aide les gestionnaires à réaliser des prévisions, concernant les coûts supportés pour la production d'un produit ou/un service et pour comprendre d'où proviendra la rentabilité de l'entreprise.

Selon le PCG de 1982 « le coût de revient d'un objet est le coût complet d'un produit au stade final, coût de distribution incluse ».

A partir de cette définition on retient que le coût de revient est l'ensemble des charges supportées par l'entreprise pour produire un bien ou un service. Pour le calcul du coût de revient il faut décomposer les différents coûts associés aux produits ou aux services, d'une manière à pouvoir déterminer la façon d'agir sur chacun d'eux pour les réduire (par exemple : le coût d'achat, le coût d'approvisionnement, le coût de production, coût de distribution ...).

²⁷ Didier LECLERE, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 4^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2006, page 29.

❖ L'utilité du coût de revient

Connaître le coût de revient est indispensable pour la bonne gestion de l'entreprise.

Le coût de revient est un outil de prise de décision, il sert à :

- Maîtriser la gestion de l'entreprise ;
- Déterminer le prix de vente des produits. (ne pas fixer un prix trop bas de biens ou services pour ne pas vendre à perte) ;
- Connaître la rentabilité des produits ;
- Détermination de la marge commerciale. (Marge commerciale= Prix de vente – le coût de revient) ;
- Réduire les coûts et améliorer la compétitivité de l'entreprise ;
- La détermination du coût de revient permet de classer et comparer et comparer le coût de revient de chaque produits de l'entreprise avec les autres coûts de revient des produits de même type de produit des autres entreprises.

3-5- Les composants et calcul du coût de revient

❖ Les composants de coût de revient

Le coût de revient peut être décomposé en trois éléments :

- **Le coût d'achat et d'approvisionnement** : il comprend généralement l'achat de matière, marchandises, frais de livraison, ...etc.
- **Le coût de production** : il s'agit de toutes les charges d'exploitation liées à la production des biens ou services, main d'œuvre, les frais d'entretien,...
- **Le coût de distribution** : on trouvera notamment les dépenses liées aux livraisons, ...etc.

❖ Le calcul du coût de revient

Le coût de revient est la somme des coûts d'exploitation affectés à un produit ou un service.

- Dans une entreprise commerciale

**Coût de revient= coût d'achat des produits vendus +
coût de distribution.**

- Dans une entreprise industrielle

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

Une fois que le coût de revient est déterminé, il sera facile d'apprécier la rentabilité des activités de l'entreprise. Cela peut conduire à prendre les décisions suivantes :

- Rechercher de nouveaux fournisseurs proposant de prix moins élevés ;
- Réduction de certaines catégories de charges pour améliorer le coût de revient ;
- Augmentation du prix de vente des produits ou de services.

Conclusion

A travers cette aperçue sur le contrôle de gestion ainsi que sur comptabilité analytique et les coûts, nous pouvons conclure que l'utilisation du contrôle de gestion d'une manière efficace permettant aux gestionnaires de prendre des décisions pertinentes, et prépare l'entreprise à affronter l'avenir contre toutes menaces pouvant affectées la continuité de l'entreprise, le système de contrôle doit les aider à accomplir leurs tâches, tout en les amenant à collaborer au mieux à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Les dirigeants doivent mettre en œuvre des outils de gestion leurs permettant de collecter les informations nécessaires pour la maîtrise de ses coûts et de ressortir les écarts.

En effet, comme nous le verrons par la suite dans notre deuxième et troisième chapitre, il y a plusieurs méthodes de calcul des coûts.

Chapitre 02

Chapitre 02:Le système des coûts complets.

Selon A.Cibert, il y a plusieurs façons de calculer un coût et il y a plusieurs coûts pour un même fait, il faut donc choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adopter aux différents objectifs poursuivis.*¹

Dans ce chapitre, on va illustrer la méthode des coûts complets dans la première section, nous avons consacré la deuxième pour présenter la méthode des coûts standards, et la troisième section on la garde pour la présentation de la méthode ABC (Activity Based Costing).

Les différentes méthodes du système des coûts complets

- **La méthode des sections homogènes** : c'est une subdivision comptable de l'entreprise en centres d'analyses où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts.
- **La méthode de coût standard ou coût préétabli** : est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance
- **La méthode ABC** : est une réorientation fondamentale de la méthode traditionnelle de mesure de la performance qui consiste à comptabiliser les dépenses et à les affecter aux différentes activités.

¹ Cibert.A, « comptabilité analytique », DUNOD, PARIS, 1976, Page 12.

Section 01 : La méthode des sections homogènes.

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre du système des coûts complets et de déterminé le coût de revient complet d'un bien, c'est la démarche la plus ancienne mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

1-1- Définition

La méthode de calcul des coûts complets la plus connu est celle dit méthode des sections homogènes.

« La section homogène est un ensemble de charges de telle sorte que le total des charges qui la constitue puisse être ramenées à une commune unité permettant leur contrôle et leur affectation ultérieure ».*²

La méthode des sections homogènes est apparue vers la fin des années vingt, est une méthode d'analyse global des couts qui a démarré à partir d'une classification fonctionnelle de l'entreprise en deux types de sections auxiliaires et principales, elle repose sur une répartition des charges ,en charges direct et qui sont affectées directement au cout des produits correspondants, et en charges indirectes qui sont réparties en fonction d'unité d'œuvre qui sont des unités phthisiques représentatives de l'activité d'un centre.

La détermination des coûts complets est nécessaire afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable, et d'autre part d'analyse la compétitivité du prix déterminé.

1-2- Principe de la méthode

La méthode des coûts complets repose sur le principe de la distinction entre les charges directes et les charges indirectes.

L'affectation des charges directes : Elle ne pose aucun problème, puisqu'on les affecte directement aux coûts de produits.

Par contre **l'imputation et répartition des charges indirectes** est plus complexe car elle se réalise en 05 étapes :

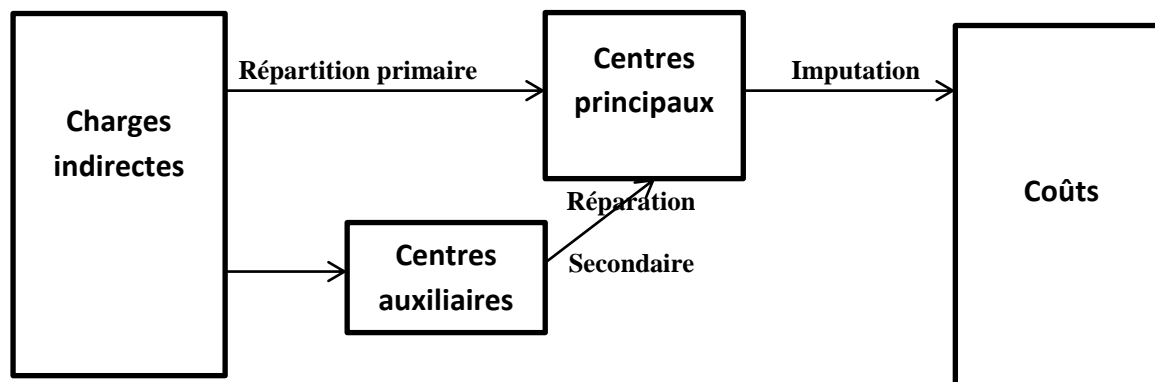
- Identification des centres d'analyses ;
- Répartition primaire ;
- Répartition secondaire ;
- Calcul du coût de l'unité d'œuvre ;
- Imputation des charges indirectes.

Pour cela, cette méthode propose un découpage préalable de la structure en centre d'analyse qui correspond à une décision réelle de l'entreprise appelée centre de travail selon l'organigramme.

² GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, page 97.

Les centres d'analyses soit des centres opérationnels (sections principales), soit des centres de structure (sections auxiliaires).

Schéma n°06 : Principe de la méthode des sections homogènes



Source : ¹ GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition, page 97.

1-3- La démarche de la méthode

Cette méthode est la plus fréquente sur le plan pratique dont les étapes sont les suivantes :³

- ❖ **première étape : distinction entre les charges directes et les charges indirectes.**
- ❖ **deuxième étape : définir les clés de répartition**

-la clé de répartition : est un procédé de partage, une proportion ou un pourcentage fixe s'appliquant en fonction de la nature de la charge indirecte pour déterminer la part qui revient à un centre déterminé de l'activité.

-la création des clés de répartition repose sur l'hypothèse qui l'existe une proportionnalité entre le coût et les services fournis.

- ❖ **troisième étape : la répartition primaire**

Cette étape consiste à la répartition des charges indirectes sur l'ensemble des sections analytique selon les clés de répartitions prédéfinis (elle se fait par la multiplication du montant de chaque compte par la clé de répartition qui lui correspond pour chacun des départements.

- ❖ **quatrième étape : la répartition secondaire**

³ Corinne Zambotto, <http://corinnezambotto.free.fr>.

Une fois les totaux de la répartition primaire sont établis, on calcule les prestations des centres auxiliaires dans les centres principaux à l'aide des nouvelles clé de répartition fournies

Le total des répartitions secondaires s'obtient en additionnant tous les charges qui ont affectées dans les centres d'analyses (y compris le total de répartition primaires)

A l'issue de la répartition secondaire, le total des centres auxiliaires est donc égale zéro.

❖ cinquième étape : la mesure de l'activité du centre

Chaque centre d'analyse principale est désormais en relation directe avec une étape de la constitution du coût de revient des produits

Par exemple :

- les charges indirectes du centre approvisionnement peuvent être affectées au coût d'achat
- les charges indirectes du centre atelier peuvent être affectées au coût de production
- les charges indirectes du centre distribution peuvent être affectées au coût hors production

Pour évaluer la consommation des charges indirectes, il faut déterminer une unité pouvant mesurer l'activité des centres

L'unité d'œuvre est l'unité que l'on utilise pour mesurer l'activité du centre exemple : heure de main d'œuvre, heure machine, kg de matière consommées

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{total répartition secondaire}}{\text{le nombre d'unités oeuvre}}$$

❖ sixième étape : calcul des coûts de revient et résultats analytique

Le coût d'achat = achat de matière première + charges directes et indirectes d'achat

Le coût de production = achat de matière première consommées + charges directes et indirectes de production

Le coût de revient = coût de production des produits vendus + charges directes et indirectes de distribution

Le résultat analytique = prix de vente – coût de revient

1-4- Les avantages de la méthode

Les avantages de cette méthode sont :

- Etudier l'évolution des coûts d'un produit aux différents stades de son processus de production à la distribution ;
- Résoudre le problème d'imputation des charges indirectes d'une manière précise et conforme à la réalité ;
- Permet l'élaboration de devis notamment les entreprises qui travaillent sur commandes ;
- Elle est un moyen d'obtention du coût de revient ;
- Elle constitue une aide à la détermination et la fixation des prix de ventes.

1-5- Les inconvénients de la méthode

- La mise en œuvre de la méthode est lourde ce qui conduit de souvent à multiplier les centres d'analyses ;
- Le choix d'unités d'œuvres est difficile ;
- La répartition se fait sans distinguer les charges de structure des charges opérationnelles ;
- Le système d'information est parfois lourd ne permettant pas prendre des décisions ;
- La difficulté de la détermination des produits rentable lorsque les produits sont multiples ;
- La division en sections et en clés de répartition peuvent être difficile.

Section 02 : La méthode des coûts standards.

2-1- Définition de la méthode des coûts standards

Les coûts standards souvent appelés les coûts préétablis.

La méthode des coûts standards est apparue aux Etats Unis dans les années 20, et a été reprise en France sous le nom de méthode des coûts préétablis.

Cette méthode est particulièrement utile pour les entreprises qui fabriquent de très nombreux produits selon des processus de fabrication bien déterminée.

La méthode des coûts standards selon Patrick PIGET, « on établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer à partir des normes, la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude »*⁴.

2-2- Principe de la méthode

Les coûts standards sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations, elle repose sur le principe de déterminer à partir d'une activité normale des coûts prévisionnels considérés comme normaux. Elle a pour objet de faciliter certains traitements analytiques et de permettre le contrôle de gestion pour l'analyse d'écarts et de valoriser les prévisions budgétaires et les devis.

2-3- Catégories de coûts préétablis

On distingue 04 types de coûts préétablis :

2-3-1- Le coût standard : tout coût standard nécessite la détermination des deux éléments suivants :

- La nature et les quantités standards de matières et de composants à utiliser.
- Les coûts standards unitaires à appliquer aux quantités.

2-3-2- Le devis : le devis représente le coût déterminé à priori pour une commande précise.

2-3-3- Le coût budgété : il est constitué d'éléments extraits d'un budget de charges.

2-3-4- Le coût prévisionnel : il est déterminé par observation statistiques des périodes comptables antérieures et par anticipation des modifications prévisibles dans les conditions techniques et économiques de production.*⁵

⁴ Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, 2003, page 117.

⁵ Site M. BOUSTIQUE, « programmation et contrôle des coûts », page 41,42.

2-4- La mise en œuvre de la méthode

- ❖ **Première étape** : collecte de l'information passée.
- ❖ **Deuxième étape** : établir des standards de coûts de prix unitaire (quantités et prix moyens sur une période par exemple).
- ❖ **Troisième étape** : ajuster ces standards aux quantités anticipées ou constatées.
- ❖ **Quatrième étape** : comparer le réalisé avec la prévision ou le réalisé d'une période précédente.
- ❖ **Cinquième étape** : calculer et analyser les écarts.

2-5- Les avantages de la méthode

-Elle facilite les contrôles internes au niveau de l'entreprise de l'exploitation par comparaison entre les objectifs prévus et les réalisations effectives

-Elle permet de prendre des décisions et d'améliorer l'efficacité de la production grâce à l'analyse des écarts

-Elle permet une évaluation rapide des coûts de la production prévue et de la production réelle

-Elle facilite la surveillance des rendements et de la productivité techniques à conditions que les normes établies soient raisonnables

2-6- Les inconvénients de la méthode

-La possibilité effective de définir les coûts standards ce qui n'est pas toujours possible

-L'énorme travail de saisie et de traitement des données opérationnelles qui rend la méthode impraticable sans le secours de l'informatique

-la base de détermination de prix de vente peut être fautive

-La détermination des niveaux d'activité dit normal est difficile à partir duquel sont déterminés les coûts.

Section 03 : La méthode à base d'activités (ABC).

3-1- Définition de la méthode ABC

La comptabilité d'activité ou méthode ABC (Activity Based Costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts qui est apparue aux Etats Unis 1987, elle tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes ou centres d'analyse, qui a perdue de sa pertinence dans un contexte d'évolution du marché, des techniques de production... etc.*⁶

De cette définition nous retiendrons que la méthode ABC est le développement de la méthode des coûts complets.

L'idée de base étant d'annuler les sections et de créer les activités, de remplacer les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts, afin de réduire les effets de subventionnement entre les produits ainsi que les applications subjectives, dans la méthode classique de calcul des coûts.*⁷

3-2- Principe de la méthode

La méthode ABC repose sur le principe de mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objet générateur de coût (notamment les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de la consommation de ressources. Les coûts sont affectés aux objets générateurs de coûts en fonction de leurs utilisations d'activités. Le schéma ci-après résume le principe de base de cette méthode :

Schéma n°10 : Principe de base de la méthode ABC :



Source : Charles Eduard Godard et Séverine Godard, « le petit contrôle de gestion », édition DUNOD, Belgique, 2013, page22.

⁶ Toufik SAADA et Alain BURLAUD et Claud SIMON, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} édition, 2008, page 107.

⁷ TANNOUS Jean, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », Revue proche-orient de la faculté de gestion et de management de l'université saint joseph-n°15-, 2003.

3-3- La mise en œuvre de la méthode

La mise en œuvre de la méthode ABC comporte les étapes suivantes :⁸

❖ Première étape : analyse et identification des activités

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant liens entre elles au sein du processus.

Pour la réalisation de l'analyse des activités, il faut d'abord décrire l'organisation et élaborer une décomposition particulièrement détaillée des activités potentiellement significative.

Ensuite éliminer les activités peu significatives et regrouper d'autres selon des critères d'homogénéité.

❖ Deuxième étape : affectation des ressources aux activités : (charges indirectes)

Cette étape consiste à déterminer le coût des activités en y affectant les charges indirectes de l'entreprise aux différentes activités recensées :

- Directement ; s'il existe un lien direct entre la charge et l'activité.
- Indirectement ; par intermédiaire d'inducteur de coût des ressources.

❖ Troisième étape : choix d'inducteurs de coûts

Un inducteur est un indicateur de volume d'activité, il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités, et pour la détermination d'un inducteur de coût adéquate, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation de coût de l'activité, exemple : si l'activité est déclenché par le volume de production on choisira plus tôt un inducteur de style « nombre de pièces produites ».

❖ Quatrième étape : regroupement des activités par inducteur

Il est fréquent que plusieurs activités aient le même inducteur.

Donc on regroupe ces activités par inducteur commun et on obtient ainsi les centres d'activités, dans chaque centre toutes les activités ont le même inducteur.

❖ Cinquième étape : calcul du coût d'inducteur :

Durant cette étape il s'agit de calculer le coût unitaire de l'inducteur suivant la formule ci-après :

$$\text{coût unitaire d'inducteur} = \frac{\text{ressources consommées par le centre de regroupement}}{\text{volume de l'inducteur}}$$

⁸ ALAZARD, C et SEPARI, S, op cit, édition 2004, page 261.

❖ Sixième étape : affectation du coût des activités aux coûts des produits

Une fois le coût de l'inducteur est calculée, on l'impute aux coûts des produits, en multipliant le nombre de l'inducteur de chaque activité par le coût unitaire.

❖ Septième étape : la détermination de coût de revient complet à base d'activité

Les coûts de revient complets par la méthode ABC s'obtient en additionnant les charges directes et les charges indirectes consommées par ce produit.

3-4- Les avantages de la méthode

- La méthode ABC aide à la maîtrise de coûts et à la prise de décision ;
- La méthode ABC est une amélioration de la connaissance et de fonctionnement de l'entreprise ;
- Elle est souple et réactive car elle repose sur l'observation de l'enchaînement des activités et processus de l'entreprise pour comprendre la formation des coûts et de la valeur apportée aux clients ;
- Une meilleure connaissance des processus mais aussi de dégager les forces et faiblesses d'une organisation.

3-5- Les inconvénients de la méthode

- La mise en œuvre de cette méthode coûte cher en temps et en argent ;
- La définition des activités avec un niveau de détail plus ou moins grand, en fonction de la taille de l'entreprise et du secteur économique ;
- La dépense par rapport à la collecte et à la qualité des données nécessaires ;
- Le risque de devoir gonfler les effectifs du contrôle de gestion.

Conclusion

A partir de ce chapitre, nous avons signalées les différentes méthodes du système des coûts complets

La comptabilité analytique caractérisée par plusieurs méthodes de calcul des coûts, ces méthodes sont distinctes et variées, parmi toutes ces méthodes il faut choisir celle qui répond mieux aux besoins de la société en termes d'information utile pour la prise de décision

Chapitre 03

Chapitre 03:Le système des coûts partiels.

Nous avons présenté dans le chapitre précédent les différentes méthodes du système des coûts complets qui indépendamment des développements dont elles peuvent faire l'objet sur le plan de la gestion interne de l'entreprise, servaient une politique de prix relativement simple.

Dans ce troisième chapitre il s'agit d'intégrer une technique qui permet de mettre en œuvre une politique de prix différenciés et qui aide à segmenter le marché, le calcul économique fait alors appel à la notion de système des coûts partiels. Dans la première section on va étudier la méthode des coûts variables, on gardera la deuxième section pour la présentation de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes, et la troisième section pour la méthode des coûts marginaux.

Les différentes méthodes du système des coûts partiels :

- **La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes** : l'imputation des charges aux coûts des produits est dite rationnelle lorsque la part des charges fixes est calculée par rapport au niveau d'activité préalablement défini comme normal.
- **La méthode de direct costing ou coût variable** : est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que seules les charges variables, à l'exécution de toutes charges fixes.
- **La méthode des coûts marginaux** : un coût marginal est égal au coût de la dernière unité fabriquée pour atteindre un niveau de production donnée.

Section 01 : La méthode des coûts variables (direct costing).

Dans cette section nous présenterons la méthode des coûts variables.

1-1- Définition

La méthode des coûts variables simple est constituée de l'ensemble des charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité, elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

Cette méthode ne comprend pas de charge de structure qui sont fixes pour la période de calcul considérée, elle est aussi appelée direct costing.

Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, mais traitées globalement pour la détermination du résultat global.*¹

1-2- Principe de la méthode

Le direct costing simple intègre dans son analyse les charges variables comme éléments directeur de coûts.*²

Les charges variables seront donc affectées aux produits qu'elles concernent, et que les charges fixes sont des charges d'une période se rapportant à l'ensemble des produits.

Tandis que les charges fixes non imputées doivent être couvertes par l'ensemble des marges qui seront dégagées lors de la commercialisation des produits.

La marge ainsi obtenue sera donc une marge sur coûts variable schématiquement le principe de cette méthode peut se présenter comme suite :

Tableau n°1 : principe de la méthode des coûts variables.

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

¹ Ali SAHRAOUI, « comptabilité analytique », édition BERTI, ALGER, 2004, page 103.

² Abdelkrim TOUDJINE, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, Ben-Aknoun alger, 2005, page 104.

1-3- La mise en œuvre de la méthode

❖ Première étape

Dans la première étape de calcul de cette méthode il s'agit simplement de calculer le chiffre d'affaire d'exercice.

❖ Deuxième étape

Imputation des charges variables aux différents produits, d'une part affectation des charges variables directes et d'autre part imputation des charges variables indirectes.

❖ Troisième étape

Calcul de la marge sur coût variable pour chaque produit, elle représente la différence entre le chiffre d'affaire et le coût variable.

$$\text{MCV} = \text{CA} - \text{CV}$$

❖ Quatrième étape

La dernière étape consiste à calculer le résultat et le seuil de rentabilité avec les formules suivantes :

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{coûts fixes}$$

- Si le résultat est positif, cela signifie que l'entreprise réalise un bénéfice.
- Si le résultat est négatif, l'entreprise supporte une perte.

Le seuil de rentabilité est le point à partir duquel la marge sur les coûts variables couvre les charges fixes.

$$\text{SR} = \frac{\text{CA} * \text{CF}}{\text{MCV}}$$

1-4- Les avantages de la méthode

- Cette méthode est plus simple à mettre en œuvre que celle des coûts complets ;
- La comparaison entre les marges sur coûts variables et prix de vente permet d'apprécier les activités les plus intéressantes à développer ;
- Fournir les éléments essentiels sur l'utilisation d'une capacité de production ;
- Elle s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme.

1-5- Les inconvénients de la méthode

- La non affectation des frais fixes ne permet pas de connaître le coût réel par produit ;
- L'absence du résultat analytique par branches d'activités ;
- La méthode ne permet pas d'obtenir le coût de revient complet, étant donné que toutes les charges ne sont pas incorporées aux coûts des produits (notamment les charges fixes).
- Cette méthode fournit peu d'argument pour décider de l'abandon d'une activité ;
- La difficulté de distinguer entre les charges fixes et les charges variables.

Section 02 : La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes.

2-1- Définition

La méthode des imputations rationnelles des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite.*³

Cette méthode s'attache à neutraliser la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle.*⁴

2-2- Principe de la méthode

Le principe fondamental de cette méthode consiste à la répartition des charges de structure (ou les charges fixes) sur les différents produits ou commandes selon une clé de répartition qui intègre la notion d'un volume d'activité dit ou considéré comme normatif.*⁵

L'imputation des charges fixes s'effectue selon le coefficient d'imputation rationnelle (CIR).

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

- Charges fixes imputées(CFI) :

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

³Patrick PIGET, Op cit, page 147.

⁴ Micheal Gervais, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2000, page 115.

⁵ Abdelkrim TOUDJINE, op cit, page 147.

- Sous-activité = $AR < AN \implies CF > CFI$.
- Sur activité = $AR > AN \implies CF < CFI$.

2-3- La démarche de la méthode

Quatre étapes principales peuvent être distinguées :

❖ Première étape

Consiste à distinguer les charges fixes de l'ensemble des charges au sein de chaque centre d'analyse.

❖ Deuxième étape

Détermination du coefficient d'imputation rationnelle.

❖ Troisième étape

Le calcul des charges fixes imputées en multipliant les charges fixes réelles par le coefficient d'imputation rationnelle

$$CFi = CFr * CIR$$

❖ Quatrième étape

Calculer la différence entre les charges fixes imputées et les charges fixes réelles.

2-4- Les avantages de la méthode

- Constitue une référence pour la fixation des prix de vente notamment à long terme ;
- Elle permet une meilleure connaissance de coût de revient des produits ;
- La simplification de calcul de coût puisque l'imputation des charges indirectes est limitée seulement aux charges variables.

2-5- Les inconvénients de la méthode

- La difficulté dans la fixation du niveau de l'activité normale ;
- L'exigence de beaucoup de calcul de répartition très complexe ;
- Sa mise en œuvre est complexe si les centres d'analyses ont des niveaux d'activités différentes de chacun d'eux ;
- Elle suppose résolue le problème de détermination de l'activité normale ;
- La méthode d'imputation rationnelle n'est pas plus correcte et précise que celle des coûts complets ;
- La répartition des charges indirectes est parfois arbitraires (même problème que les coûts complets).

Section 03 : La méthode des coûts marginaux.

3-1- Définition

Le plan comptable général (PCG) définit le coût marginal comme « étant la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celle qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité ».

« On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire le coût de la dernière unité produite et vendu, concrètement on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancée en réalité ».*⁶

3-2- Principe de la méthode

La connaissance du cout marginal par tranche de production permet de déterminer dans le cadre d'une structure donnée, l'optimum de production et compte tenue de prix de vente possible, on obtient l'optimum de rentabilité

C'est également sur la base du cout marginale qu'il est possible d'étudier la possibilité d'accordé les prix de vente plus bas, en veillent à une pratique commerciale cohérente

On peut présenter le cout marginal d' après la formule suivante*⁷ :

$$Cm (x+1)^{ème} = CT (x+1) - CT (x)$$

3-3- La mise en œuvre de la méthode

❖ Première étape : calcul du coût marginal

$$\text{Coût marginal} = \frac{\text{variation du coût total}}{\text{variation de la quantité}}$$

Ou :

$$\text{Coût marginal} = \text{la dérivée du coût total}$$

⁶ DUBRULLE, JOURDAIN D, op cit, Page 269.

⁷ Patrik PIGET, Gilbert CHA, op cit, page 112.

❖ Deuxième étape : calcul de recette marginal et le résultat marginale.

La recette marginale supplément du chiffre d'affaire procuré par la dernière unité vendue.

$$\text{Le résultat marginal} = \text{recette marginale} - \text{coût marginal}$$

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

3-4- Les avantages de la méthode

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

3-5- Les inconvénients de la méthode

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

Conclusion :

A travers cette aperçue sur le système de calcul des coûts partielle qui englobe la méthode de Direct costing, imputation rationnelle des charges fixes et la méthode des coûts marginaux nous pouvons conclure que toutes les entreprises calculent des coûts de revient quelques soit la méthode appliquées sont en réalité qu'un retraitement intelligent des différentes charges, elles auront des significations précise.

Cependant, ces différentes méthode de calcul restent imprécises quel que soit les de degrés de perfection et dans l'espace qui convient.

Chapitre 04

Chapitre 04 : la comptabilité analytique au sein de l'entreprise DDA.

Dans le passage de la théorie à la pratique, nous avons essayé d'analyser le coût de revient des produits (**DANA O 1L, DANINO aux fruits, DANETTE**) au sein de l'entreprise DDA.

Pour ce faire, nous avons réparti ce chapitre en 03 sections, la première raconte l'historique et présente l'organisme d'accueil et ses différents services, et la deuxième sert à illustrer la méthode utilisée par l'entreprise « sections homogènes », quant à la troisième section on la gardé pour proposer une méthode d'amélioration « imputation rationnelle des frais fixes », avec une comparaison des résultats obtenues par les deux méthodes.

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

Pour entamer notre cas pratique, nous allons d'abord parler de l'historique suivi de la présentation de l'organisme d'accueil, et aussi le département finance (service contrôle de gestion) ou nous avons effectué notre stage.

1-1- historique et évaluation de l'entreprise

- **Le Groupe Danone**

Les origines du groupe Danone remontent à 1966.à cette époque, la fusion de deux sociétés verrières française, Glace de Boussois et verrière SonchoirNeuvesel, a donné naissance à la société Boussois Souchon Neuvesel (BSN).

En 1967, BSN réalisait un chiffre d'affaire, équivalent actuellement à 150millions d'euros dans le verre plat et le vers emballage.

A partir de 1970, le groupe BSN a engagé une stratégie de diversification dans l'alimentaire et rachète successivement, les brasseries Kronenbourg, la société européenne de brasseries et la société des eaux minérales d'Evian, qui à l'époque, étaient des clients importants de l'activité de vers d'emballage du groupe BSN. A la suite de ces acquisitions, le groupe BSN est devenu le leader français de bière, des eaux minérales, et de l'alimentation infantile. En 1973, BSN et

Gervais Danone, un groupe alimentaire français, réalise un chiffre d'affaire important dans les produits laitiers et les pâtes, ont fusionné, devenant ainsi le premier groupe alimentaire français.

Au cours des années 70-80, le groupe BSN, après avoir cédé son activité de verre plat, a concentré son développement sur l'alimentaire en Europe occidentale. Il ainsi acquit des brasseries en Belgique, en Espagne, et en Italie. Il a aussi racheté Danone, premier producteur de yaourt aux Etats-Unis général biscuits, une holding française détenant LUE et d'autres marques de biscuits en Europe, les filiales « biscuit » de Nabisco incorporation en France, en Italie, au Royaume-Uni, et en Asie, et en fin Galbani, le premier fabricant de fromage en Italie.

En 1989, le groupe BSN était alors le troisième groupe agroalimentaire diversifié européen, et le premier en France, en Italie, et en Espagne.

Au début des années 90, le groupe BSN a adopté une stratégie de consolidation des positions acquis aux cours des années précédentes, BSN a acquis VOLVIC en France afin de renoncer à sa position dans les activités d'eau en bouteille.

Pour affirmer son statut de groupe international de l'agroalimentaire et des boissons et pour renforcer sa notoriété, le groupe BSN a décidé, en 1994, de se rebaptiser groupe Danone prenant ainsi le nom de la marque de la plus internationale.

En 1997, le groupe a engagé un important programme de recentrage sur trois matières prioritaire a vocation mondiale (produit laitiers frais, boissons et biscuit, snacks et céréaliers) qui représentent 77% du chiffre d'affaire, le groupe Danone est le premier producteur mondial de produit frais et de conditionnel, le second producteur de biscuit et de snacks céréalié.

En Algérie, en termes d'accord, le groupe Danone a également conclu un accord de partenariat avec la laiterie DJURDJURA leader de marché des produits laitiers frais (PLF) en prenant une participation de 51% dans la société Danone.

- **Historique de laiterie Djurdjura**

L'unité de fabrication de produits laitiers Djurdjura est une variable éprouvée menée de bout en bout par le groupe Batoche, et cette unité est l'une des cinq filiales du groupe Batoche.

C'est en 1984, que naît dans l'esprit du groupe Batoche, l'idée de création d'une petite unité de fabrication de yaourt dans la région d'IGHZER AMOUKRANE avec des moyens limités, l'unité n'a démarré qu'avec une remplisseuse de pots préformés d'une capacité de 1000pots/h.

Afin de parvenir à supplanter ces rivaux, et de faire face aux exigences de l'heure, aussi bien en quantité qu'en qualité le groupe Batoche a modéré l'équipement de l'unité et il a fait entrer une équation simple « ceux qui ne travaillent pas n'ont pas d'ambitions, donc pas d'avenir dans l'entreprise » avec des efforts et un travail acharné, l'unité a réussi à acquérir en 1986, une conditionneuse thermoformée use d'une capacité de 4000pots /heure.

En 1988, l'entreprise se voit dotée d'un atelier de fabrication de fromage fondu et de camembert, en 1991, ce fut l'acquisition d'une ligne de production de crème dessert. En 1993, une nouvelle conditionneuse est arrivée avec une capacité de production de 9000pots /heures. En 1995, l'entreprise sort carrément de son adolescence par l'acquisition de deux conditionneuses de 10000 et 12000 pots /heure.

En 1996, profitant de la création de la zone d'activité industrielle d'AKBOU ; ce groupe inaugure sa nouvelle unité. En 1999, construction d'une deuxième usine de fabrication des produits laitiers (fromage fondu en portion 08 et 16 portions, fromage à pâte pressée, camembert). En octobre 2001, signature de l'accord de partenariat avec le Groupe Danone.

- **Historique de partenariat « Danone Djurdjura »**

En octobre 2001, le leader mondial des produits laitiers frais le Groupe Danone a conclu un accord de partenariat avec la laiterie DJURDJURA ; leader du marché Algérien des produits laitiers frais (PLF) en prenant une participation de 51% dans la société « DANONE DJURDJURA ».après l'année 2002 consacrée à rénover le site d'Akbou et mettre en place des outils industriels nécessaires à l'expansion future, la marque DANONE a été lancée en 2002. En juin 2006, DANONE devient actionnaire majoritaire de 95% de DDA.

1-2- Forme juridique, situation géographique et capacité de production Avant le partenariat, la dénomination sociale de l'entreprise Djurdjura est « laiterie Djurdjura ». Après le partenariat, est devenu « Danone Djurdjura Algérie », elle est considérée comme filiale du Groupe Danone.

Le siège social de la société « Danone Djurdjura Algérie » est situé à la zone industrielle TAHARACHT d'Akbou. Cette zone est un véritable carrefour économique de Bejaia qui englobe quelque 50 unités de production agroalimentaires.

Tableau n° 2 :la capacité de production de l'entreprise.

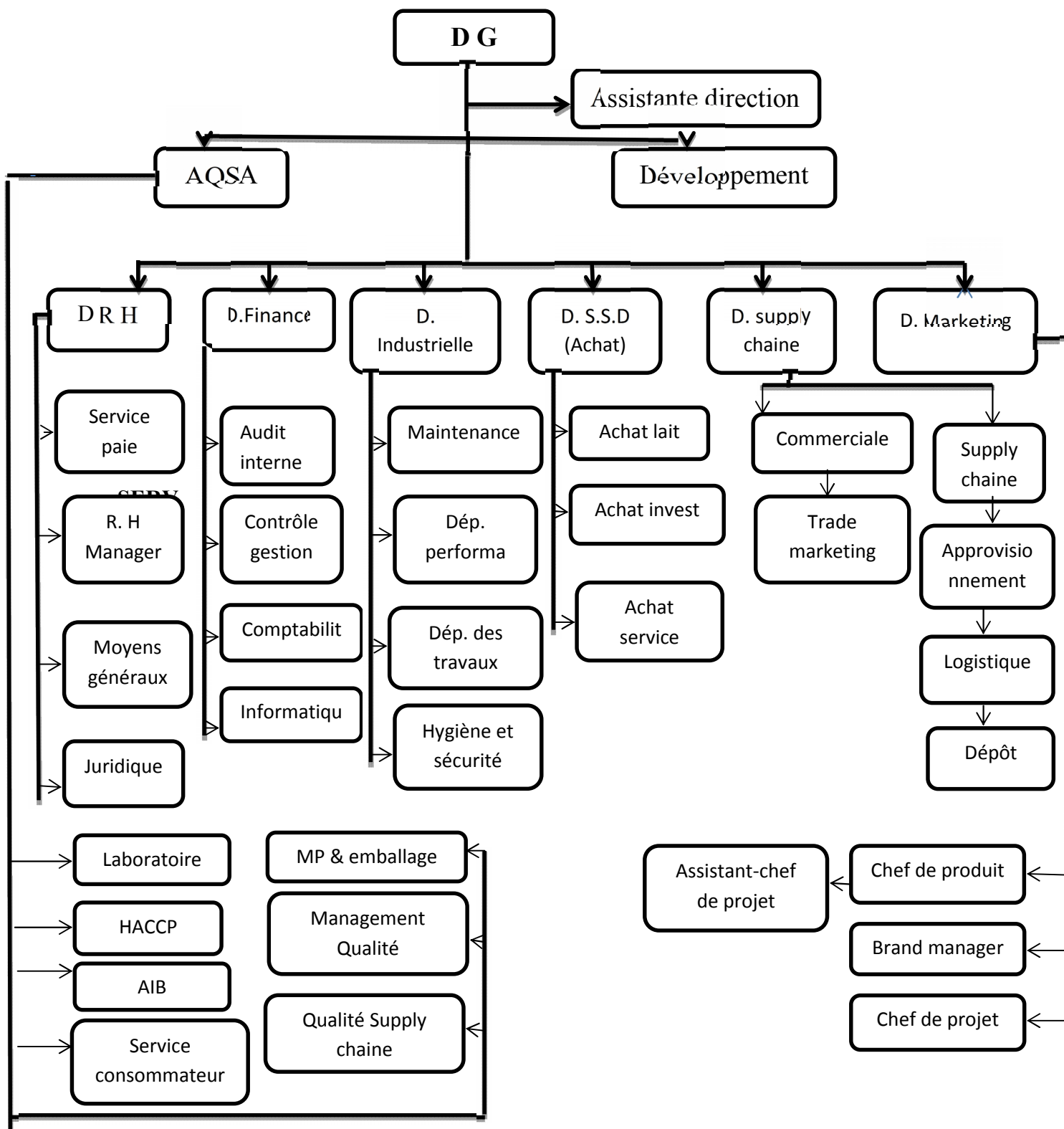
N° Ligne	Type de produit	Capacité /heure
Ligne 01	Yaourt étuvé	20 160
Ligne 02	Yaourt étuvé	36 000
Ligne 03	Yaourt étuvé	20 160
Ligne 04	Yaourt étuvé	43 000
Ligne 05	Crème dessert (Danette)	12 000
Ligne 06	Crème dessert (Danette)	12 000
Ligne 07	Danao	9 000
Ligne 08	Brassé aux fruits (Fruix)	38 880
Ligne 09	Petit Gervais aux fruits	12 000
Ligne 10	Petit Gervais aux fruits	9 000
Ligne 11	Yaourt à boire (Dan'up)	8 500

Source : document interne à l'entreprise.

1-3- l'organisation de DANONE DJURDJURA.

Pour des bons fonctionnements et contrôle de l'entreprise a établi un organigramme complexe et développé qui contient divers directions et sou direction.

Schéma 12 : Organigramme général de l'unité.



1-4- présentation du département finance.

L'entreprise Danone Djurdjura, comme toute entreprise comprend un service qui s'occupe de ses finances, ce département est partagé en plusieurs services à savoir :

1-4-1- service de contrôle de gestion :

Il comprend :

- Un responsable contrôle de gestion
- Un contrôleur de gestion industriel
- Un contrôleur de gestion supply chaine
- Un contrôleur de gestion marketing
- Un contrôleur de gestion investissement

Le contrôleur de gestion a pour mission :

- Gestion des budgets.
- Valorisation des actes de gestion opérationnelle.
- Chiffrage des projets relatifs aux produits finis.
- La gestion des charges fixes (masse salaires, frais publicitaires...).
- Analyse des couts.

On trouve aussi que pour chaque contrôleur des taches bien claires pour le profit du poste.

1-4-2- mission du contrôleur de gestion industrielle

Faire un suivi et un contrôle du processus de production pour pouvoir l'optimiser dont on distingue alors :

- Calculer, suivre et contrôler les couts variables « matières » ;
- Calculer la marge sur cout matière « de la période »
- Calculer et contrôler les couts contrôlables : cout d'utilités, main d'œuvre et maintenance industrielle ;
- Etablir l'estimé annuel de production ainsi que les charges de centre ;
- Mesurer la performance du processus pour calculer les effets (variances) (prix, volume et mixte ainsi que le globale) entre le réel et l'objectif toujours en terme des couts matières ;

- Expliquer les effets et apporter des solutions possibles et pertinentes.

1-4-3- Mission de contrôleur de gestion investissements :

- Etablir des budgets d'investissements par structures.
- Etude de la fiabilité d'investissement demandé
- Suivre l'évolution de la réalisation et de régularisation de l'investissement (délais et montant)
- Cas d dépassement du budget expliquer les raisons et apporter des solutions.

1-4-4- Mission du contrôleur de gestion supply chaine :

Calculer, contrôler les couts de la supply :

- Le cout de la logistique ;
- Le cout des approvisionnements matière première et produits finis ;
- Le cout du service commercial

Etablir un estimé annuel 'budget supply' des couts de la supply :

- Dégager les écarts 'effets' entre les couts réels et les couts budgétés ;
- Expliquer ces écarts et proposer des solutions de correction.

1-4-5- mission de contrôleur de gestion marketing :

- Etablir avec la direction marketing un budget des ventes par produit, issu de l'objectif global de la direction générale.
- Etablir un budget des couts du département marketing.
- Calculer les écarts sur vente et sur couts.
- Expliquer les écarts et proposer des solutions.

Et enfin un responsable du contrôle de gestion qui fait la synthèse du travail de son équipe, en vérifiant les résultats dégagés et les solutions apportées.

1-5- comptabilité et audite interne :

Le service comptabilité et lui aussi composé de cinq éléments :

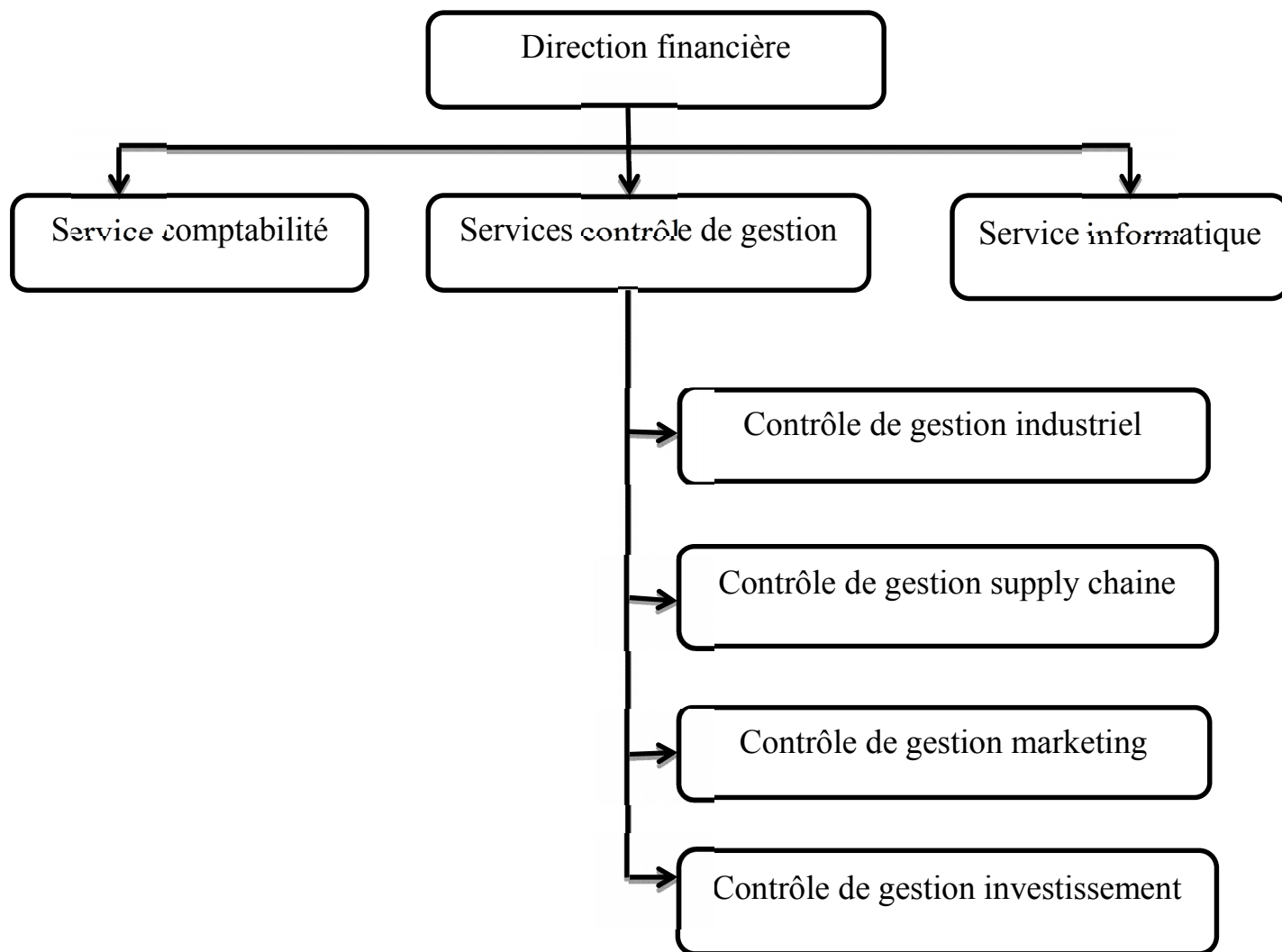
- un chef de service
 - deux comptables chargés des opérations fournisseurs
 - deux autres chargés des opérations clients
-

L'audit sert à auditer les fonctions financières.

1-6- informatique :

A leurs charges de gérer le système informatique.

Schéma 13 : Organigramme de la direction finance Danone Djurdjura Algérie(DDA)



Source : données de l'entreprise (DDA)

1-7-La comptabilité analytique appliquée par DDA.

❖ Les charges de l'unité

Les charges de l'unité comprennent les consommations de matières premières et produits auxiliaires et les frais qui se rapportent à son exploitation pour une période comptable, qui est une année.

Le service comptabilité analytique reçoit des données de la comptabilité générale sous forme d'une balance analytique, puis il procède à l'analyse des charges pour déterminer les charges incorporables.

Au niveau de l'entreprise la classification des charges est reprise dans les comptes du SCF, elles sont classées en charges directes et charges indirectes.

➤ Les charges directes

Ce sont des charges qui sont imputées directement au calcul du coût de revient.

- **Matière première consommées**

Ce sont des produits de base pour la fabrication des différents produits.

- **Les frais d'achats**

On distingue deux types de frais :

Sur achat local : les frais sur achat liés aux frais de location des moyens de transport chez des tiers ;

Sur achats à l'étranger : dans ce cas, les frais sur achat constituent les frais de douane, de transit et de transport.

➤ Les charges indirectes

Sont celles qui devraient faire l'objet d'une répartition préalable dans des sections, avant de pouvoir être imputées à un coût de revient. Les charges indirectes de section comptabilité et finance sont regroupées dans les comptes (61 jusqu'au 68) qui sont imputées aux sections auxiliaires :

- **61 /Matière et fourniture consommées** : les matières qui figure dans ce cas sont celle consommées par les centres auxiliaires. Elles ne rentrent pas dans le processus de production à savoir les pièces de rechange, fourniture de bureau...etc.
- **62/ services** : le transport, publicité, entretien et réparation.
- **63/ personnel** : frais de personnel ou section auxiliaires.
- **64/ impôts et taxes** : les taxes versées à la fiscalité.
- **65/ frais financiers** : elles sont imputées aux services comptabilité et finance à savoir : intérêt d'emprunt, les frais de découvert bancaire, agios.
- **66/frais divers** : assurance toutes forme.
- **68/dotation aux amortissements** : les frais d'amortissement parviennent de sections auxiliaires telles que les amortissements des bâtiments, équipement de bureau, de transport et machines...etc.

1-8- la gestion des coûts chez DDA.

La méthode de la comptabilité analytique reste la méthode la plus utilisée par la majorité des entreprises algériennes, malgré son caractère flou. Hors, qui dit application de la méthode des coûts complets dit une affectation de toutes les charges « fixe ou variable », « directe ou indirecte » au centre concerné, et après avoir bien défini la clé de répartition des charges indirecte. Pour rendre la chose plus claire, on propose un exemple de calcul du coût de production et du coût de revient par une période.

1-9-le coût de production chez DDA.

Coût de matière

+Coût de main –d'œuvre

+Coût de maintenance

+Coût des utilités

+Coût fixes

= Coût de production

- **Coût de matière** : c'est l'ensemble des charges générées par la consommation de la matière première et des emballages pour un volume de production défini.

-**Coût de main- d'œuvre** : le coût de la main- d'œuvre de production ne se résume pas à l'ensemble des salaires payés pour les exécutants du processus de production, mais aussi les salaires de l'équipe maintenance les salaires laboratoire. La détermination de l'unité d'œuvre pour les charges indirectes est généralement négligée.

-**Coût de la maintenance** : Ce coût généralement issu des différents entretiens effectués au sien de l'entreprise de tout l'équipement, qui ont pour but le bon fonctionnement des machines.

-**Coût des utilités** : Est égales à l'ensemble des consommations de la période en gaz, carburant et électricité. L'entreprise calcul ses différents couts soient par cumul des charges valorisés aux prix réel ou parfois faire recours au prix standard dans le but de ne pas perdre du temps.

-**Coût fixe** : les coûts fixes sont ceux dont le montant ne varie pas en cas des fluctuations du niveau de l'activité.

Section 02 : Présentation de la méthode de calcul du coût de revient utilisée par DDA.

Vue le nombre important de produits fabriqués par cette entreprise, nous avons choisi de calculer le coût de revient des produits (DANAO 1L, DANINO aux fruits, DANETTE).

Avec un niveau de charges indirectes acceptable dans la composition de prix de revient, la méthode de coût complet traditionnelle a démarré d'une classification fonctionnelle de l'entreprise en deux sections auxiliaires et principales. Ces dernières appartiennent au cycle d'exploitation des entreprises, soit les achats, la production et la vente.

La création de tableau de répartition de charges indirects, la résolution du problème des prestations réciproque entre les sections, le calcul de coût unitaire indirecte des sections principales, ont contribué au calcul du cout de revient des produits.

Nous abordons en détail la mise en œuvre de la méthode. Pour rendre les choses plus claires, un exemple de calcul de cout de production et de cout de revient chez Danone Djurdjura Algérie.

2-1- Calcul du coût de revient du produit DANA O 1L

Pour calculer le coût de revient d'un produit dans cette entreprise ; on doit passer par les étapes suivantes :

étapes :

2-1-1- Calcul de Coût de production par produit

Coût de production = Coût matières + autres charges directes + charges indirectes

Afin de déterminer le coût de production des produits finis, on procède comme suit :

Dans notre cas les charges directes se résument aux matières premières. Et les charges indirectes se figurent comme suit : coût indirect de production et Coût indirect de distribution.

❖ Calcul des matières consommées du produit DANA O

Tableau n° 3 : consommation des matières premières (pour 1tonne) (Unité DA)

Eléments	Kg/1Tne produit	Coût d'achat /unité
Sucre cristallisé	86,13	63,19
Poudre de lait écrémé Medium heat	19,97	340,38
Concentré de jus pomme-poire	16,23	198,78
Concentré de jus ananas	3,94	504,96
Concentré de jus orange	3,13	439,54
Acide citrique	4,17	112,11
Grinsted	0,80	564,93
Arôme ananas incolore	0,22	3 534,29
Colorant BC	0,14	850,47
Arôme incolore orange	0,08	3 181,56
BRICKS 1 L ORANGE/PINEAPPLE	430,44	8,73
BOUCHON 1L ORANGE ANANAS	430,44	1,67
Granulate MB	30,00	3,02
Granulate PE	1,83	140,54
LS-Stript-MPM	0,06	1,42

Source : document interne à l'entreprise

Pour la production de 11 084 tonnes, on applique la règle suivante :

1 tonne \rightarrow kg consommées

11 084 tonne \rightarrow X kg consommées

Exemple :

➤ Pour le sucre cristallisé :

1 tonne \rightarrow 86,13 Kg X = 954 664,92 kg

11 084 tonnes \rightarrow X Kg

Tableau n° 4 : Calcul des consommations en matières premières (pour 11 084 tonne) (Unité DA)

Eléments	Kg/1Tne produit	Coût d'achat /unité	Valeurs
Sucre cristallisé	954 664,92	63,19	60 325 276,29
Poudre de lait écrémé Medium heat	221 347,48	340,38	75 342 255,25
Concentré de jus pomme-poire CC-MA-PI	179 893,32	198,78	35 759 194,15
Concentré de jus ananas	43 670,96	504,96	22 052 087,96
Concentré de jus orange	34 692,92	439,54	15 248 926,06
Acide citrique	46 220,28	112,11	5 181 755,591
Grinsted	8 867,2	564,93	5 009 347,296
Arôme ananas incolore	2438,48	3 534,29	8 618 295,479
Colorant BC	1551,76	850,47	1 319 725,327
Arôme incolore orange	886,72	3 181,56	2 821 152,883
BRICKS 1 L ORANGE/PINEAPPLE	4 770 996,96	8,73	41 650 803,46
BOUCHON 1L ORANGE ANANAS	4 770 996,96	1,67	7 967 564,923
Granulate MB	332 520	3,02	1 004 210,4
Granulate PE	20 283,72	140,54	2 850 674,009
LS-Stript-MPM	665,04	1,42	944,3568
TOTAL			285 152 213,45

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque qu'à partir de ce tableau que les composantes principales dans la consommation des matières premières en quantité sont constituées par **BRICKS 1 L ORANGE/PINEAPPLE** et **BOUCHON 1L ORANGE ANANAS** et que les composantes principales en valeurs sont constituées de **Sucre cristallisé et Poudre de lait écrémé Medium heat**. et que les composantes principale dans la consommation des matières premières du produit DANA O1L en valeur est constitué par **la poudre de lait et le sucre cristallisé**.

❖ **Calcul du coût de production du produit DANA O 1L**

Tableau n°5: Coût indirecte de production

Coût indirecte de production	Coût /Kg
Salaires production	4,40
Salaires technicien maintenance et énergies	0,88
Coût de la matière industrielle	2,73
Coût des énergies (eau, électricité, gaz)	0,76
Coût de déclassement produit finis	0,44
Coût de perte matière process	1,53
Coût des amortissements	4,40
Salaires des autres structures	1,06
Autres coûts usine	1,41

Source : document interne à l'entreprise.

Tableau n°6 : Calcul de coûts indirects de production : 11 084 T=11 084 000kg.

Coût indirecte de production	Qt produite /kg	Coût/Kg	Valeurs
Salaires production	11 084 000	4,40	48 769 600
Salaires technicien maintenance et énergies	11 084 000	0,88	9 753 920
Coût de la matière industrielle	11 084 000	2,73	30 259 320
Coût des énergies (eau, électricité, gaz)	11 084 000	0,76	8 423 840
Coût de déclassement produit finis	11 084 000	0,44	4 876 960
Coût de perte matière process	11 084 000	1,53	16 958 520
Coût des amortissements	11 084 000	4,40	48 769 600
Salaires des autres structures	11 084 000	1,06	11 749 040
Autres coûts usine	11 084 000	1,41	15 628 440
TOTAL		17,61	195 189 240

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entrepris

On remarque que la grande partie dans les coûts indirects de production est représentée par les salaires de production et les coûts des amortissements.

2-1-2- Calcul de Coût de distribution par produit

Afin de déterminer le coût de distribution des produits finis, on procède comme suite :

❖ Calcul du coût de distribution du produit DANA O 1L :

Tableau n°7 : Coût indirecte de distribution.

Coût indirecte de distribution	Coût/Kg
Transport produits finis	4,29
Location dépôt de stockage	1,95
Salaire employés centre expédition	0,55
Salaire employés dépôts	0,55
Amortissement moyen de manutention	0,31
Coût de perte produit finis stocké	0,16

Source : document interne à l'entreprise.

Tableau n°8 : Calcul de coûts indirects de distribution :

Coût indirecte de distribution	Qt produite /kg	Coût/Kg	Valeurs
Transport produits finis	11 084 000	4,29	47 550360
Location dépôt de stockage	11 084 000	1,95	21 613800
Salaires employés centre expédition	11 084 000	0,55	6 096200
Salaire employés dépôts	11 084 000	0,55	6 096200
Amortissement moyen de manutention	11 084 000	0,31	3 436040
Coût de perte produit finis stocké	11 084 000	0,16	1 773440
TOTAL		7,80	86 455200

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque que la grande partie dans les charges indirectes de distribution est représentée par le transport des produits finis.

❖ **Calcul des charges directes et indirectes de DANA O 1L :**

Tableau n°9 : Calcul de charges directes et indirectes de DANA O 1L :

Eléments	Montants
Total des charges directes	285 152 213,45
• Matières premières	285 152 213,45
Total des charges indirectes	281 644440
• Charges indirectes de production	195 189 240
• Charges indirectes de distribution	86 455 200

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

2-1-3- Calcul du coût de revient du produit DANA O 1L :**Tableau n°10 : Calcul du coût de revient du produit DANA O 1L :**

Eléments	Montants
<ul style="list-style-type: none"> • Total des charges directes • Total des charges indirectes 	285 152 213,45 281 644400
Coût de revient	566 796 653,45
CA	1 857 548 789
Rt	1 290 752 135,55
Qt produite	11 084 000
CA /Kg	167,59
Coût de revient /Kg	51,14
Marge opérationnelle	116,46

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On voit que la production d'un KG de DANA O 1L coûte **51,14DA** qui permet de réaliser un chiffre d'affaire de **167,59DA** et donc une marge de **116,46DA**.

2-2- Calcul du coût de revient du produit DANINO aux fruits :

Pour calculer le coût de revient d'un produit dans cette entreprise ; on doit passer par les étapes suivantes :

2-2-1- Calcul de Coût de production par produit:

Coût de production = Coût matières + autre charges directe + charges indirectes

Afin de déterminer le cout de production des produits finis, on procède comme suite :

Dans notre cas les charges directes se résument seul des matières premières .Et les charges indirectes se figurent comme suite : coût indirecte de production et Coût indirecte de distribution.

❖ Calcul des matières consommées du produit DANINO aux fruits:

Tableau n° 11 : calcul de coût matières de DANINO aux fruits (pour 4 103tonne) (Unité DA)

Mois	Volume en tonne de produit	Coût matière
Janvier	455	7 987 980
Février	417	7 320 852
Mars	332	5 828 592
Avril	406	7 127 736
Mai	381	6 688 836
Juin	330	5 800 502
Juillet	274	4 801 566
Août	430	7 540 302
Septembre	211	3 704 316
Octobre	258	4 529 448
Novembre	204	3 588 446
Décembre	405	7 110 180
Total	4 103	72 028 757

Source : document interne de l'entreprise.

❖ **Calcul du coût de production du produit DANINO aux fruits:****Tableau n° 12: Coût indirecte de production du produit DANINO aux fruits:**

Coût indirecte de production	Coût /Kg
Salaires production	4,40
Salaires technicien maintenance et énergies	0,88
Coût de la matière industrielle	2,73
Coût des énergies (eau, électricité, gaz)	0,76
Coût de déclassement produit finis	0,44
Coût de perte matière process	1,53
Coût des amortissements	4,40
Salaires des autres structures	1,06
Autres coûts usine	1,41

Source : document interne à l'entreprise.

Tableau n°13 : Calcul de coûts indirects de production du DANINO aux fruits:4 103 T=

4 103 000kg.

Coût indirecte de production	Qt produite /kg	Coût/Kg	Valeurs
Salaires production	4 103 000	4,40	18 053 200
Salaires technicien maintenance et énergies	4 103 000	0,88	3 610 640
Coût de la matière industrielle	4 103 000	2,73	11 201 190
Coût des énergies (eau, électricité, gaz)	4 103 000	0,76	3 118 280
Coût de déclassement produit finis	4 103 000	0,44	1 805 320
Coût de perte matière process	4 103 000	1,53	6 277 590
Coût des amortissements	4 103 000	4,40	18 053 200
Salaires des autres structures	4 103 000	1,06	4 349 180
Autres coûts usine	4 103 000	1,41	5 785 230
TOTAL		17,61	72 253 830

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque que la grande partie dans les coûts indirects de production est représentée par les salaires de production et les coûts des amortissements.

2-2-2- Calcul du coût de distribution du produit DANINO aux fruits :

Tableau n°14 : Coût indirecte de distribution du produit DANINO aux fruits.

Coût indirecte de distribution	Coût/Kg
Transport produits finis	4,29
Location dépôt de stockage	1,95
Salaire employés centre expédition	0,55
Salaire employés dépôts	0,55
Amortissement moyen de manutention	0,31
Coût de perte produit finis stocké	0,16

Source : document interne à l'entreprise.

Tableau n°15 : Calcul de coûts indirects de distribution du DANINO aux fruits :

Coût indirecte de distribution	Qt produite /kg	Coût/Kg	Valeurs
Transport produits finis	4 103 000	4,29	17 601 870
Location dépôt de stockage	4 103 000	1,95	3 000 850
Salaires employés centre expédition	4 103 000	0,55	2 256 650
Salaire employés dépôts	4 103 000	0,55	2 256 650
Amortissement moyen de manutention	4 103 000	0,31	1 271 930
Coût de perte produit finis stocké	4 103 000	0,16	656 480
TOTAL		7,80	32 044 430

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque que la grande partie dans les charges indirectes de distribution est représentée par le transport des produits finis.

❖ **Calcul des charges directes et indirectes de DANINO aux fruits:**

Tableau n°16: Calcul de charges directes et indirectes de DANINO aux fruits:

Eléments	Montants
Total des charges directes	72 028 757
• Matières premières	72 028 757
Total des charges indirectes	104 298 260
• Charges indirectes de production	72 253 830
• Charges indirectes de distribution	32 044 430

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque que la grande partie dans les charges indirectes de distribution est représentée par le transport des produits finis.

2-2-3- Calcul du coût de revient du produit DANINO aux fruits :**Tableau n°17 : Calcul du coût de revient du produit DANINO aux fruits:**

Eléments	Montants
• Total des charges directes	72 028 757
• Total des charges indirectes	104 298 260
Coût de revient	176 327 017
CA	459 513 600
Rt	283 186 583
Qt produite	4 103 000
CA /Kg	112
Coût de revient /Kg	42,98
Marge opérationnelle	69,01

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On voit que la production d'un KG de produit DANINO aux fruits coute **42,98DA** qui permet de réaliser un chiffre d'affaire de **112DA** donc une marge de **69,01DA**

➤ **Pour le sucre cristallisé :**

$$1 \text{ tonne} \quad \text{---} \frac{79,88 \text{ Kg}}{\text{X}} = 308\,416,68 \text{ kg}$$

$$3\,861 \text{ tonnes} \quad \text{---} \rightarrow X \text{ Kg}$$

➤ **Pour la poudre de lait écrémé Medium heat :**

$$1 \text{ tonne} \quad \text{---} \frac{26,99 \text{ Kg}}{\text{X}} = 104\,208,39 \text{ kg}$$

$$3\,861 \text{ tonnes} \quad \text{---} \rightarrow X \text{ Kg}$$

Tableau n° 19 : Calcul des consommations en matières premières (pour 3 861tonne) (Unité DA)

Eléments	Kg/1Tne produit	Coût d'achat /unité	Valeurs
Sucre cristallisé	308 416,68	73	22 514 417,64
Poudre de lait écrémé Medium heat	104 208,39	340	35 420 852,60
Crème fraîche	372 933,99	202	75 332 665,98
Variolac	172 046,16	121	20 812 913,55
Cacao	69 729,66	312	21 755 653,92
CarraghénaneSatiagel	43 745,13	1 365	59 712 102,45
Arômechocolat	31 158,27	1 714	53 405 274,78
MIX PAP	222 200,55	51	11 332 228,05
DECOR	-	-	-
BPS	215 482,41	239	51 500 295,99
TOTAL			351 796 401,96

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque qu'à partir de ce tableau que les composantes principales dans la consommation des matières premières en quantité sont constituées par **Sucre cristallisé** et **CarraghénaneSatiagel** et que les composantes principales en valeurs sont constituées de **Sucre cristallisé** et **MIX PAP**. Et que les composantes principales dans la consommation des matières premières du produit DANA OIL en valeur sont constituées par **Crème fraîche** et **CarraghénaneSatiagel**.

❖ **Calcul du coût de production du produit DANETTE :****Tableau n°20: Coût indirecte de production**

Coût indirecte de production	Coût /Kg
Salaires production	4,40
Salaires technicien maintenance et énergies	0,88
Coût de la matière industrielle	2,73
Coût des énergies (eau, électricité, gaz)	0,76
Coût de déclassement produit finis	0,44
Coût de perte matière process	1,53
Coût des amortissements	4,40
Salaires des autres structures	1,06
Autres coûts usine	1,41

Source : document interne à l'entreprise.

Tableau n°21 : Calcul de coûts indirects de production : 3 861 T= 3 861 000 kg.

Coût indirecte de production	Qt produite /kg	Coût/Kg	Valeurs
Salaires production	3 861 000	4,40	16 988 400
Salaires technicien maintenance et énergies	3 861 000	0,88	3 397 680
Coût de la matière industrielle	3 861 000	2,73	10 540 530
Coût des énergies (eau, électricité, gaz)	3 861 000	0,76	2 934 360
Coût de déclassement produit finis	3 861 000	0,44	1 698 840
Coût de perte matière process	3 861 000	1,53	5 907 330
Coût des amortissements	3 861 000	4,40	16 988 400
Salaires des autres structures	3 861 000	1,06	4 092 660
Autres coûts usine	3 861 000	1,41	5 444 010
TOTAL		17,61	67 992 210

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque que la grande partie dans les coûts indirects de production est représentée par les salaires de production et les coûts des amortissements.

2-3-2- Calcul de Coût de distribution par produit:

Afin de déterminer le coût de distribution des produits finis, on procède comme suite :

❖ Calcul du coût de distribution du produit DANA0 1L :

Tableau n°22 : Coût indirecte de distribution.

Coût indirecte de distribution	Coût/Kg
Transport produits finis	4,29
Location depot de stockage	1,95
Salaire employés centre expedition	0,55
Salaire employés dépôts	0,55
Amortissement moyen de manutention	0,31
Coût de perte produit finis stocké	0,16

Source : document interne à l'entreprise.

Tableau n°23 : Calcul de coûts indirects de distribution :

Coût indirecte de distribution	Qt produite /kg	Coût/Kg	Valeurs
Transport produits finis	3 861 000	4,29	16 563 690
Location dépôt de stockage	3 861 000	1,95	7 528 950
Salaires employés centre expédition	3 861 000	0,55	2 108 106
Salaire employés dépôts	3 861 000	0,55	2 108 106
Amortissement moyen de manutention	3 861 000	0,31	1 204 632
Coût de perte produit finis stocké	3 861 000	0,16	602 316
TOTAL		7,80	30 115 800

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

On remarque que la grande partie dans les charges indirectes de distribution est représentée par le transport des produits finis.

❖ **Calcul des charges directes et indirectes de DANETTE :****Tableau n°24 : Calcul de charges directes et indirectes de DANETTE:**

Eléments	Montants
Total des charges directes	351 796 401,96
• Matières premières	351 801 260,4
Total des charges indirectes	98 108 010
• Charges indirectes de production	67 992 210
• Charges indirectes de distribution	30 115 800

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

2-3-3- Calcul du coût de revient du produit DANETTE :**Tableau n°25 : Calcul du coût de revient du produit DANETTE :**

Eléments	Montants
• Total des charges directes	351 801 260,4
• Total des charges indirectes	98 108 010
Coût de revient	449 909 270,4
CA	455 598 000
Rt	5 688 729,4
Qt produite	3 861 000
CA /Kg	118,000
Coût de revient /Kg	116,53
Marge opérationnelle	1,47

Source : réaliser par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

Section 03 : Proposition d'amélioration pour DDA (Application de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes) :

L'intérêt de cette méthode réside dans la possibilité de décomposer les coûts en partie fixe et partie variable, pour but d'imputer au coût de charges fixes proportionnelles, ce qui permet d'éliminer l'incidence de la variable de l'activité sur les coûts.

D'après notre recherche au sein de DDA nous avons constaté que l'activité normale de cette entreprise se définit par rapport à celle de l'année précédente.

La variation du niveau d'activité de cette entreprise qui se diffère d'une année à une autre et d'un mois à autre nous a attiré de mettre en place la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes au niveau de cette entreprise.

Tableau n°26 : évolution du niveau d'activité pour chaque mois en 2015 :(l'unité : tonne)

Niveau d'activité Mois	DANAO 1L	DANINO aux fruits	DANETTE
Janvier	927	455	333
Février	368	417	380
Mars	243	332	390
Avril	1 015	406	382
Mai	1 086	381	298
Juin	1 054	330	228
Juillet	1 127	274	213
Août	1 072	430	215
Septembre	1 087	211	301
Octobre	1 128	258	354
Novembre	1 006	204	368
Décembre	971	405	399
Total	11 084	4 103	3 861

3-1- Pour le produit DANAO 1L : 2015

La quantité produite pour cette année = activité réelle = 11 084.

L'activité normale (2014) = 12 508.

❖ **Coût matière = 285 152 213,45 ;**

❖ **Coefficient d'imputation rationnelle** := $\frac{\text{activité réelle}}{\text{activité normale}} = \frac{11084}{12508} = 0,89$.

❖ **Coût fixe de production = 148 163 845**

Charges fixes imputées (CFI) = 148 163 845 * 0,89 = **131 865 822,1**.

Coût variable de production = 46 788 583

Coût de production après imputation des charges fixes = 131 865 822,1 + 46 788 583
= 178 654 405,1.

❖ **Coût fixe de distribution = 64 843 740**

Charges fixes imputées = 64 843 740 * 0,89 = **57 710 928,6**.

Coût variable de distribution = 21 614 580

Coût de distribution après imputation des charges fixes = 57 710 928,6 + 21 614 580
= 79 325 508, 6.

❖ **Coût de revient = coût matière + coût de production + coût de distribution**

= 285 152 213,45 + 178 654 405,1 + 79 325 508, 6

= 543 132 127,15.

Coût de revient unitaire = 543 131 182,8 / 11 084 000 = 49,00.

3-2- Pour le produit DANINO aux fruits : 2015

La quantité produite pour cette année = activité réelle = 4 103.

L'activité normale (2014) = 4 384.

❖ **Coût matière = 72 028 757 ;**

❖ **Coefficient d'imputation rationnelle** := $\frac{\text{activité réelle}}{\text{activité normale}} = \frac{4103}{4384} = 0,94$.

❖ **Coût fixe de production = 54 841 635.**

Charges fixes imputées (CFI) = 54 841 635 * 0,94 = **51 551 136,9.**

Coût variable de production = 17 318 411.

Coût de production après imputation des charges fixes = 51 551 136,9 + 17 318 411
= 68 869 547,9.

❖ **Coût fixe de distribution = 24 001 380.**

Charges fixes imputées = 24 001 380 * 0,94 = **22 561 297,2.**

Coût variable de distribution = 8 000 460.

Coût de distribution après imputation des charges fixes = 22 561 297,2 + 8 000 460
= 30 561 757, 2.

❖ **Coût de revient = coût matière + coût de production + coût de distribution**

= 72 028 757 + 68 869 547,9 + 30 561 757, 2

= 171 460 062,1.

Coût de revient unitaire = 171 460 062,1 / 4 103 000 = 41,79.

3-3- Pour le produit DANETTE : 2015

La quantité produite pour cette année = activité réelle = 3 861.

L'activité normale (2014) = 5 327.

❖ **Coût matière = 357 354 855 ;**

❖ **Coefficient d'imputation rationnelle** := $\frac{\text{activité réelle}}{\text{activité normale}} = \frac{3\ 861}{5\ 327} = 0,72.$

❖ **Coût fixe de production = 51 609 524.**

Charges fixes imputées (CFI) = 51 609 524 * 0,72 = **37 158 857,28.**

Coût variable de production = 16 297 744.

Coût de production après imputation des charges fixes = 37 158 857,28 + 16 297 744
= 53 456 601,28.

❖ **Coût fixe de distribution = 22 586 850.**

Charges fixes imputées = 22 586 850 * 0,72 = **16 262 532.**

Coût variable de distribution = 7 528 950.

Coût de distribution après imputation des charges fixes = 16 262 532 + 7 528 950
= 23 791 482.

❖ **Coût de revient = coût matière + coût de production + coût de distribution**

= 357 354 855 + 53 456 601,28 + 23 791 482

= 434 602 938,3.

Coût de revient unitaire = 434 602 938,3 / 3 861 000 = 112,56.

3-4- Comparaison entre les deux méthodes :

Comme nous l'avons indiqué au part avant nous terminons notre application par une comparaison des résultats obtenus par les deux méthodes.

Tableau n°27 : comparaison des résultats obtenus par les deux méthodes.

Coût de revient des produits	DANAO 1L	DANINO aux fruits	DANETTE
Coût de revient par la méthode des coûts complets	51,14	42,98	116,53
Coût de revient parla méthode d'IRFF	49,00	41,79	112,56
Ecart	2,14	1,19	3,97

Nous remarquons dans le tableau précédent, qu'il y a un écart appréciable sur le coût de revient qui s'explique par le changement de la méthode de calcul, cet écart peut être aussi expliqué par la différence qu'il y a entre ces deux méthodes à propos de l'imputation des charges, ou la méthode des coûts complets impute la totalité des charges (100%) et la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes consiste à inclure dans les coûts la part des charges fixes au prorata du niveau d'activité préalablement défini et considéré comme normal.

On se rend compte que la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes est plus rentable que celle des sections homogènes car on distingue une différence de 2,14 pour DANAO 1L, 1,19 pour DANINO aux fruits et 3,97 pour DANETTE.

3-5- Calcul de marges bénéficiaires des 03 produits entre les deux méthodes :

Marge bénéficiaire = Prix de vente – coût de revient.

Tableau n°28 : Calcul de marges bénéficiaires des 03 produits par la méthode des coûts complets :

Produits	DANAO 1L	DANINO aux fruits	DANETTE
Prix de vente	167,58	112	118
Coût de revient par la méthode des coûts complets	51,14	42,98	116,53
Marge bénéficiaire	116,45	69,02	1,47

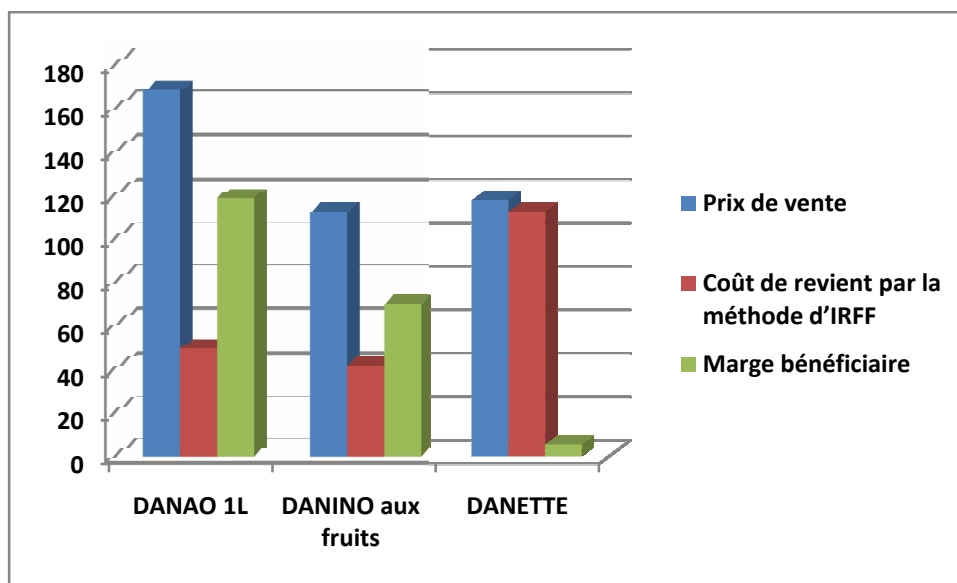
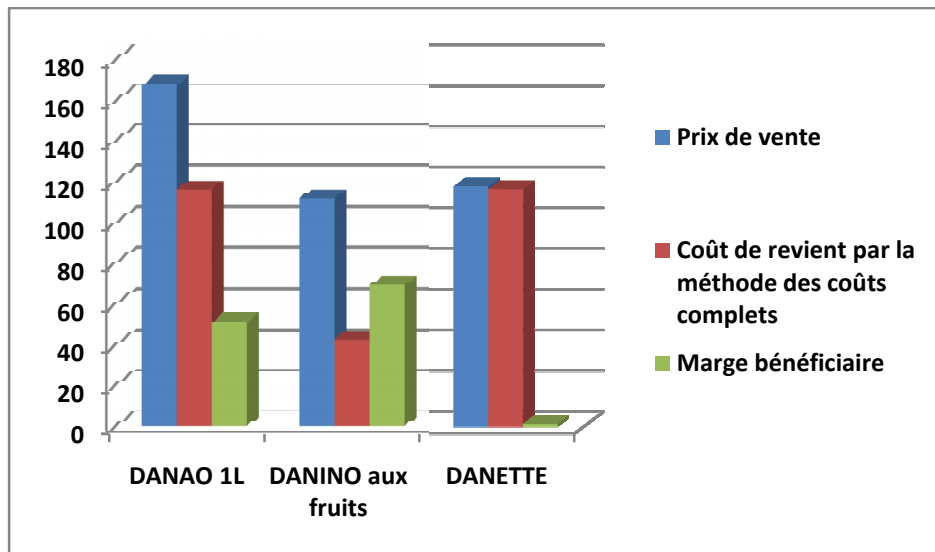
Avec la méthode des sections homogènes on remarque que l'entreprise réalise un bénéfice de **116,45** sur le produit **DANAO 1L**, donc il est plus rentable des deux autres.

Tableau n°29 : Calcul de marges bénéficiaires des 03 produits par la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes :

Produits	DANAO 1L	DANINO aux fruits	DANETTE
Prix de vente	167,58	112	118
Coût de revient par la méthode d'IRFF	49,00	41,79	112,56
Marge bénéficiaire	118,58	70,21	5,44

Avec la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes on remarque que l'entreprise réalise un bénéfice de **118,58** sur le produit **DANAO 1L**, donc il est plus rentable des deux autres.

Les deux tableaux précédents se résument dans les représentations graphiques suivantes :



Conclusion :

Au terme de ce chapitre, nous avons conclu que le rôle de la comptabilité analytique de gestion ne peut pas être ignoré dans la bonne gestion de l'entreprise.

Après l'application de la méthode des sections homogènes et la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes au sein de DDA dans le but de minimiser les coûts de revient, on a constaté que ces derniers sont plus pertinents dans la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes, cette méthode que l'on peut considérer comme méthode mi-chemin entre la méthode des coûts complets et celles des coûts partiels.

Conclusion générale

Face à l'instabilité de l'environnement concurrentiel, l'entreprise doit se préparer à affronter l'avenir et de prendre des décisions rationnelles et de munir un moyen de prévention contre toutes formes de menaces pouvant affecter la pérennité de cette dernière.

Le contrôle de gestion s'avère donc outil principale qui garantit que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure.

La comptabilité analytique est l'un des outils de contrôle de gestion qui contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise, et qui permet d'assurer une analyse des coûts et un contrôle de rentabilité à travers des méthodes de calcul des coûts qui propose une modélisation du fonctionnement de l'entreprise.

Notre stage au sein de DDA, bien qu'il a été caractérisé par courte durée nous a permis de concrétiser nos acquis théoriques sur la comptabilité analytique et ses méthodes de calcul de coût de revient dans lesquelles on essayé de vérifier nos hypothèses.

L'étude effectuée nous a affirmé que dans la comptabilité analytique existe deux systèmes fondamentaux de calcul du coût de revient : système des coûts complets et système des coûts partiels.

Le stage que nous avons effectué, nous a permis de voir et de comprendre les différentes étapes et techniques d'évaluation des coûts utilisés par l'entreprise DDA à travers son processus de production par la méthode des coûts complets.

Malgré l'utilisation de la méthode des coûts complets de cette entreprise pour la simplicité de l'application, nous avons constaté qu'elle présente des insuffisances au niveau de l'imputation des charges fixes, c'est pour cela que la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes nous semble la mieux pour évaluer les coûts de cette entreprise, cette méthode qui repose sur le principe d'imputer les charges fixes selon le niveau d'activité.

L'écart dégagé par la confrontation entre ces deux méthodes nous a confirmé que la méthode d'IRFF est la plus pertinente dans le calcul et la maîtrise des coûts au sein de DDA.

La comptabilité analytique au sein de DDA a des insuffisances à combler comme la lourdeur des calculs, et l'arbitraire de certains clés de répartition...etc ce qui nous a permis de proposer de s'interroger sur le système de contrôle de gestion.

En fin nous pouvons dire que ce mémoire nous a apporté de nombreux enrichissements personnels que nous mettrons à profit dans notre vie professionnelle et nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet de notre mémoire.

Bibliographie

Ouvrage :

- ❖ ALAZARD.C et SEPARI.S, « contrôle de gestion : Manuel et applications », édition DUNOD, Paris, 1998.
- ❖ ALAZARD, C et SEPARI, S, « contrôle de gestion, manuel et application », DUNOD, édition 2004.
- ❖ SAHRAOUI Ali, « comptabilité analytique », édition BERTI, ALGER, 2004.
- ❖ ANNE-MARIE Keiser, « le contrôle de gestion », ESKA, 2^{ème} édition, Italie, 1999.
- ❖ Anthony R., cité in : Le Duff R, Cliquet G, Valens C-A, « encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1998.
- ❖ BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », édition BERTI, ALGER, 1998.
- ❖ Charles Eduard Godard et Séverine Godard, « le petit contrôle de gestion », édition DUNOD, Belgique, 2013.

- ❖ Cibert.A, « comptabilité analytique », DUNOD, PARIS, 1976.
- ❖ CULLMANN H, « La comptabilité analytique », édition Bouchène, Paris.
- ❖ Didier LECLERE, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 4^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2006.
- ❖ DORIATH. M, "contrôle de gestion en 20 fiches", 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008.
- ❖ DUBRULLE, JOURDAIN D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, 2003.
- ❖ DUBRULLE.L & JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007.
- ❖ GERARD Mylon, « Comptabilité analytique », 3^{ème} édition.
- ❖ GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7^{ème} édition.

- ❖ GUIBERT.P, " contrôle de gestion", VUIBERT, Paris, Février 2003.
- ❖ Louis DUBRULLE et Didier JOURDAIN, « comptabilité analytique de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007.
- ❖ MAHE H.B « dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils », Edition Economica, Paris, 1998.
- ❖ MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », édition Dalloz, Paris, 1998.
- ❖ MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », 6^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, 2003.
- ❖ Micheal Gervais, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
- ❖ Patrik PIGET, Gilbert CHA, « comptabilité analytique », édition ECONOMICA, Paris, 1998
- ❖ Rattrick PIGET, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2003.
- ❖ Toufik SAADA et Alain BURLAUD et Claud SIMON, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} édition, 2008.

Webographie :

- ❖ Corinne Zambotto, <http://corinnezambotto.free.fr>
- ❖ JY Baudot, <http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html> .
- ❖ http://www.performancezoom.com/role_controle.php,2005.
- ❖ <http://www.tifawt.com/exercice-comptabilite-analytique/exercice-resolu-sur-le-cout-complet/>
- ❖ Site M.BOUSTIQUE, « programmation et contrôle des coûts ».

Mémoires :

- ❖ Mémoire « comptabilité analytique outil de contrôle de gestion, cas de la mise en place de la méthode ABC à Général Emballage », AIT ZIANE et AIT HALLAL, 2014.
- ❖ Mémoire « La mise en œuvre d'un management de la performance au centre hospitalier d'Orsay », PAGES Cindy, Rennes, Paris, 2006.
- ❖ Mémoire « analyse et calcul des coûts, cas de DDA », MOUSSI Samira et OULALDJ Katia, 2015.

Documents :

- ❖ Documents internes de l'entreprise DANONE DJURDJURA.
- ❖ Documents comptables de l'entreprise DANONE DJURDJURA.

Autres documents :

- ❖ Abdelkrim TOUDJINE, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaires, Ben-Aknounalger, 2005.
- ❖ TANNOUS Jean, « la méthode ABC, principe, application, limites et avantages », Revue Proche-Orient de la faculté de gestion et de management de l'université saint joseph-n°15-, 2003.

Bibliographie

Les annexes

DANONE DJURDJURA ALGERIE

DANAO 1L Orange-Anans

1,3

1000

Ingrédients	Kg/Tonne produit	Perte	Kg+Perte	Coût d'achat matière	Valeur consommation en DZD/kg	DZD/POT
Eau osmosée déchlorée	865,18	1,7%				
Sucre cristallisé	86,13	1,7%	87,60	63,19	5,54	5,54
Poudre de lait écrémé Medium heat	19,97	1,7%	20,31	340,38	6,91	6,91
Concentré de jus pomme-poire CC-MA-PI	16,23	1,7%	16,50	198,78	3,28	3,28
Concentré de jus ananas	3,94	1,7%	4,01	504,96	2,03	2,03
Concentré de jus orange	3,13	1,7%	3,18	439,54	1,40	1,40
Acide citrique	4,17	1,7%	4,25	112,11	0,48	0,48
Grinsted	0,80	1,7%	0,81	564,93	0,46	0,46
Arôme ananas incolore	0,22	1,7%	0,22	3 534,29	0,79	0,79
Colorant BC	0,14	1,7%	0,14	850,47	0,12	0,12
Arôme incolore orange	0,08	1,7%	0,08	3 181,56	0,26	0,26
TOTAL Ingredient	1 000,00				21,26	21,26

Packaging	Kg/Tonne produit	Perte	Kg+Perte	Coût d'achat matière	consommation en [DZD/POT
BRICKS 1 L ORANGE/PINEAPPLE	430,44	1,7%	438	8,73	3,82	3,82
BOUCHON 1L ORANGE ANANAS	430,44	1,7%	438	1,67	0,73	0,73
Granulate MB	30,00	1,7%	31	3,02	0,09	0,09
Granulate PE	1,83	1,7%	2	140,54	0,26	0,26
LS-Stript-MPM	0,06	1,7%	0	1,42	0,00	0,00
TOTAL packaging					4,91	4,91

DANONE DJURDJURA ALGERIE						
DANINO aux fruits						

1- Quantités mises en œuvre/ 01 tonne de produit fini.

Ingrédients	Kg	Perte	Coût d'achat matière	Valeur consommative en	DZD/POT	DZD/POT
Eau	50,18					
Lait frais écrémé	3 052,83	1,7%	3 104,73	26,84	83,33	0,00
Poudre de lait 0% Medum heat	8,87	1,7%	9,02	340,38	3,07	0,00
Crème fraîche	195,00	1,7%	198,32	202,33	40,13	0,00
Sucre cristallisé	117,66	1,7%	119,66	73,04	8,74	0,00
Calciol Marshall []	0,56	1,7%	0,57	158,88	0,09	0,00
Présure ARP	0,01	1,7%	0,01	31,59	0,00	0,00
Ferment mésophile	77,57	1,7%	78,89	0,11	0,01	0,00
Citrate de calcium	9,36	1,7%	9,52	483,88	4,61	0,00
Préparation de fruits	65,00	1,7%	66,11	318,34	21,04	0,00
TOTAL Ingredient	1000				161,01	-

Packaging	Kg	Perte	Coût d'achat matière	Valeur consommative en DZD/kg	DZD/POT	DZD/POT
MIX PAP	52,73	1,7%	53,63	58,98	3,16	0,00
DECOR	0,00	1,7%	-		-	0,00
BPS	49,33	1,7%	50,17	229,29	11,50	0,00
TOTAL packaging					14,67	-

DANONE DJURDJURA ALGERIE

DANETTE chocolat

1- PDL 0 % + Crème fraîche

90

Ingrédients	Kg/Tonne produit	Perte	Kg+Perte	Coût d'achat matière	Valeur consommation en DZD/kg	DZD/POT
Eau	714,53	1,7%	726,68			
Sucre cristallisé	79,88	1,7%	81,24	73	5,93	0,53
Poudre de lait écrémé Medium heat	26,99	1,7%	27,45	340	9,34	0,84
Crème fraîche	96,59	1,7%	98,23	202	19,87	1,79
Variolac	44,55	1,7%	45,31	121	5,50	0,49
Cacao	18,06	1,7%	18,37	312	5,73	0,52
Carraghénane Satiagel	11,33	1,7%	11,52	1 365	15,72	1,41
Arôme chocolat	8,07	1,7%	8,21	1 714	14,07	1,27
TOTAL Ingredient	1000				76,16	6,85

Packaging	Kg/Tonne produit	Perte	Kg+Perte	Coût d'achat matière	Valeur consommation en DZD/kg	DZD/POT
MIX PAP	57,55	1,7%	58,52	51	2,97	0,27
DECOR		1,7%	-		-	0,00
BPS	55,81	1,7%	56,76	239	13,55	1,22
TOTAL packaging					16,53	1,49

2015	Danino								
		Volume en T	Cout matière/T	C° pord variable/T	C° pord Fixe/T	Cout logistique variable/T	Cout logistique fixe/T	Prix de vente/T	Chiffre d'affaire
	janvier	455	7 987 980	1 920 610	6 081 930	887 250	2 661 750	112 000	50 960 000
	fevrier	417	7 320 852	1 760 207	5 573 989	813 150	2 439 450	112 000	46 704 000
	mars	332	5 828 592	1 401 412	4 437 804	647 400	1 942 200	112 000	37 184 000
	avril	406	7 127 736	1 713 775	5 426 953	791 700	2 375 100	112 000	45 472 000
	mai	381	6 688 836	1 608 247	5 092 781	742 950	2 228 850	112 000	42 672 000
	juin	330	5 800 502	1 394 658	4 416 417	644 280	1 932 840	112 000	37 004 800
	juillet	274	4 801 566	1 154 476	3 655 842	533 325	1 599 975	112 000	30 632 000
	août	430	7 540 302	1 812 971	5 741 075	837 525	2 512 575	112 000	48 104 000
	septembre	211	3 704 316	890 656	2 820 412	411 450	1 234 350	112 000	23 632 000
	octobre	258	4 529 448	1 089 049	3 448 655	503 100	1 509 300	112 000	28 896 000
	novembre	204	3 588 446	862 797	2 732 190	398 580	1 195 740	112 000	22 892 800
	décembre	405	7 110 180	1 709 554	5 413 586	789 750	2 369 250	112 000	45 360 000
		4 103	72 028 757	17 318 411	54 841 635	8 000 460	24 001 380		459 513 600
2015	Danette								
		Volume en T	Cout matière/T	C° pord variable/T	C° pord Fixe/T	Cout logistique variable/T	Cout logistique fixe/T	Prix de vente/T	Chiffre d'affaire
	janvier	333	30 820 815	1 405 633	4 451 171	649 350	1 948 050	118 000	39 294 000
	fevrier	380	35 170 900	1 604 026	5 079 414	741 000	2 223 000	118 000	44 840 000
	mars	390	36 096 450	1 646 237	5 213 083	760 500	2 281 500	118 000	46 020 000
	avril	382	35 356 010	1 612 468	5 106 148	744 900	2 234 700	118 000	45 076 000
	mai	298	27 581 390	1 257 894	3 983 330	581 100	1 743 300	118 000	35 164 000
	juin	228	21 102 540	962 415	3 047 649	444 600	1 333 800	118 000	26 904 000
	juillet	213	19 714 215	899 099	2 847 145	415 350	1 246 050	118 000	25 134 000
	août	215	19 899 325	907 541	2 873 879	419 250	1 257 750	118 000	25 370 000
	septembre	301	27 859 055	1 270 557	4 023 431	586 950	1 760 850	118 000	35 518 000
	octobre	354	32 764 470	1 494 276	4 731 876	690 300	2 070 900	118 000	41 772 000
	novembre	368	34 060 240	1 553 372	4 919 012	717 600	2 152 800	118 000	43 424 000
	décembre	399	36 929 445	1 684 227	5 333 385	778 050	2 334 150	118 000	47 082 000
		3 861	357 354 855	16 297 744	51 609 524	7 528 950	22 586 850		455 598 000
2015	Danao 1L								
		Volume en T	Cout matière/T	C° pord variable/T	C° pord Fixe/T	Cout logistique variable/T	Cout logistique fixe/T	Prix de vente/T	Chiffre d'affaire
	janvier	927	19 704 788,73	3 912 978	12 391 098	1 807 650	5 422 950	167 582,26	155 348 754
	fevrier	368	7 822 397,25	1 553 372	4 919 012	717 600	2 152 800	167 582,26	61 670 271
	mars	243	5 165 332,97	1 025 732	3 248 152	473 850	1 421 550	167 582,26	40 722 489
	avril	1 015	21 575 361,99	4 284 437	13 567 383	1 979 250	5 937 750	167 582,26	170 095 993
	mai	1 086	23 084 574,50	4 584 136	14 516 432	2 117 700	6 353 100	167 582,26	181 994 333
	juin	1 054	22 404 366,05	4 449 060	14 088 692	2 055 300	6 165 900	167 582,26	176 631 701
	juillet	1 127	23 964 594,19	4 758 891	15 069 821	2 198 430	6 595 290	167 582,26	188 932 239
	août	1 072	22 786 983,30	4 525 041	14 329 295	2 090 400	6 271 200	167 582,26	179 648 181
	septembre	1 087	23 105 831,02	4 588 357	14 529 799	2 119 650	6 358 950	167 582,26	182 161 915
	octobre	1 128	23 977 348,10	4 761 423	15 077 841	2 199 600	6 598 800	167 582,26	189 032 788
	novembre	1 006	21 384 053,36	4 246 447	13 447 081	1 961 700	5 885 100	167 582,26	168 587 752
	décembre	971	20 640 075,36	4 098 708	12 979 240	1 893 450	5 680 350	167 582,26	162 722 373
		11 084	235 615 706,83	46 788 583	148 163 845	21 614 580	64 843 740		1 857 548 789

Repartition des Charges indirecte de production

Danino		Cout au Kg
	Salaire production	4,40
	Salaire technicien maintenance et energies	0,88
	Cout de la maintenance industrielle	2,73
	Cout des energies (Gaz, electricité , eau)	0,76
	Cout de déclassement produit finis	0,44
	Cout de perte matière process	1,53
	Cout des amortissements	4,40
	Salaires des autres structures	1,06
	Autres couts usines	1,41
Danette		Cout au Kg
	Salaire production	4,40
	Salaire technicien maintenance et energies	0,88
	Cout de la maintenance industrielle	2,73
	Cout des energies (Gaz, electricité , eau)	0,76
	Cout de déclassement produit finis	0,44
	Cout de perte matière process	1,53
	Cout des amortissements	4,40
	Salaires des autres structures	1,06
	Autres couts usines	1,41
Danao 1L		Cout production au Kg
	Salaire production	4,40
	Salaire technicien maintenance et energies	0,88
	Cout de la maintenance industrielle	2,73
	Cout des energies (Gaz, electricité , eau)	0,76
	Cout de déclassement produit finis	0,44
	Cout de perte matière process	1,53
	Cout des amortissements	4,40
	Salaires des autres structures	1,06
	Autres couts usines	1,41
		17,59

Repartition des charges indirectes logistique

<u>Danao 1L</u>		
	Transport produits finis	4,29
	Location depot de stockage	1,95
	Salaire employés centre expedition	0,55
	Salaire emplyés dépots	0,55
	Amortissement moyen de manutention	0,31
	Cout de perte produit finis stocké	0,16

<u>Danino</u>		
	Transport produits finis	4,29
	Location depot de stockage	1,95
	Salaire employés centre expedition	0,55
	Salaire emplyés dépots	0,55
	Amortissement moyen de manutention	0,31
	Cout de perte produit finis stocké	0,16

<u>Danette</u>		
	Transport produits finis	4,29
	Location depot de stockage	1,95
	Salaire employés centre expedition	0,55
	Salaire emplyés dépots	0,55
	Amortissement moyen de manutention	0,31
	Cout de perte produit finis stocké	0,16

Volume de production 2014 :

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre		
Dreile	569	502	452	509	402	389	186	460	452	400	460	480		537
Dairo	323	407	389	413	389	279	282	300	380	340	360	460		434
DraoG	974	950	1050	1085	954	875	1149	1350	1256	1000	1100	980		1238

Résumé :

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'entreprise pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente, et pour exercer ses missions il dispose de nombreux outils : la gestion budgétaire, le tableau de bord de gestion, la comptabilité analytique, le système d'information et le reporting.

La comptabilité analytique est un mode de traitement de donnée, et sa mise en place permet à l'entreprise d'avoir une meilleure connaissance des dépenses qu'elle engage et de produire des informations pertinentes.

Ce mémoire s'intéresse à présenter la contribution du système de la comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes dans la détermination des différents coûts dans l'entreprise DDA, et la variation du niveau d'activité de cette dernière d'un mois à un autre et d'une année à une autre, nous a attiré à mettre en place la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes qui repose sur le principe d'imputation des charges fixes selon le niveau d'activité qui est considéré comme normal pour la détermination de leur coûts de revient .

L'analyse comparative que nous avons fait nous a montré que chacune des deux méthodes présente des apports et limites à la fois et chacune à sa manière.

Mot clés : contrôle de gestion, comptabilité analytique, les coûts, méthode des coûts complets, méthodes d'imputation rationnelle des charges fixes, l'entreprise Danone Djurdjura.

Table de matière

Table des matières :

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale	1
Chapitre 01: La comptabilité analytique outil du contrôle de gestion.	3
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.	3
1-1- Historique du contrôle de gestion :	3
1-2- Définition du contrôle de gestion :	4
1-3- La place du contrôle de gestion dans l'entreprise :	5
1-4- Les missions du contrôle de gestion :	7
1-5- Les outils du contrôle de gestion :	7
1-5-1- La comptabilité analytique :	7
1-5-2- Le tableau de bord de gestion :	7
1-5-3- La gestion budgétaire :	8
1-5-4- Le système d'information :	8
1-5-5- Le reporting :	8
Section 02 : Généralités sur la comptabilité analytique.	9
2-1- Historique de la comptabilité analytique :	9
2-2- Définition de la comptabilité analytique :	10
2-3- Le domaine d'application de la comptabilité analytique :	10
2-4- Les objectifs de la comptabilité analytique :	11
2-5- Le rôle de la comptabilité analytique :	12
Section 03 : Notion de charge, de coût et de coût de revient.	12
3-1- Définition et typologie des charges :	12
3-2- Définition et caractéristiques de coût :	15

3-3- typologie de coût :	16
3-3-1- Les coûts selon le stade d'élaboration de produit :	16
3-3-2- Les coûts selon le moment du calcul :	17
3-3-3- Les coûts selon la nature des charges prise en compte :	18
3-4- Définition et utilité du coût de revient :	18
3-5- Les composants et calcul du coût de revient :	19
Chapitre 02: Le système des coûts complets	21
Section 01 : La méthode des coûts complets.....	22
1-1-Définition.....	22
1-2-Principe de la méthode	22
1-3-La démarche de la méthode	23
1-4-Les avantages de la méthode	25
1-5-Les inconvénients de la méthode.....	25
Section 02 : La méthode des coûts standards	26
2-1- Définition de la méthode des coûts standards	26
2-2- Principe de la méthode	26
2-3- Catégories de coûts préétablis	26
2-3-1- Le coût standard	26
2-3-2- Le devis	26
2-3-3- Le coût budgété	26
2-3-4- Le coût prévisionnel.....	26
2-4- La mise en œuvre de la méthode.....	27
2-5- Les avantages de la méthode	27
2-6- Les inconvénients de la méthode	27
Section 03 : La méthode à base d'activités (ABC)	28
3-1- Définition de la méthode ABC.....	28
3-2- Principe de la méthode	28
3-3- La mise en œuvre de la méthode.....	28
3-4- Les avantages de la méthode	30
3-5- Les inconvénients de la méthode	30
Chapitre 03: Le système des coûts partiels	31
Section 01 : La méthode des coûts variables (direct costing)	32
1-1- Définition.....	32
1-2- Principe de la méthode	32
1-3- La mise en œuvre de la méthode	33
1-4- Les avantages de la méthode	33

1-5- Les inconvénients de la méthode.....	34
Section 02 : La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes.....	34
2-1- Définition	34
2-2- Principe de la méthode	34
2-3- La démarche de la méthode.....	35
2-4- Les avantages de la méthode.....	35
2-5- Les inconvénients de la méthode	35
Section 03 : La méthode des coûts marginaux	36
3-1- Définition	36
3-2- Principe de la méthode	36
3-3- La mise en œuvre de la méthode.....	36
3-4- Les avantages de la méthode.....	37
3-5- Les inconvénients de la méthode	37
Chapitre 04 : la comptabilité analytique au sein de l'entreprise DDA.....	38
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	38
1-1- historique et évaluation de l'entreprise.....	38
• Le Groupe Danone	38
• Historique de laiterie Djurdjura.....	40
• Historique de partenariat « Danone Djurdjura	41
1-2- Forme juridique, situation géographique et capacité de production.....	41
1-3- l'organisation de DANONE DJURDJURA	41
1-4- présentation du département finance	43
1-4-1- service de contrôle de gestion.....	43
1-4-2- mission du contrôleur de gestion industrielle.....	43
1-4-3- Mission de contrôleur de gestion investissements.....	44
1-4-4- Mission du contrôleur de gestion supply chaine	44
1-4-5- mission de contrôleur de gestion marketing	44
1-5- comptabilité et audite interne	44
1-6- informatique.....	45
1-7- La comptabilité analytique appliquée par DDA	46
1-8- la gestion des coûts chez DDA.....	47
1-9- le coût de production chez DDA.....	47
Section 02 : Présentation de la méthode de calcul du coût de revient utilisée par DDA	48
2-1- Calcul du coût de revient du produit DANAO 1L	49
2-1-1- Calcul de Coût de production par produit.....	49
2-1-2- Calcul de Coût de distribution par produit.....	52
2-1-3- Calcul du coût de revient du produit DANAO 1L.....	54
2-2- Calcul du coût de revient du produit DANINO aux fruits.....	55

2-2-1-	Calcul de Coût de production par produit.....	55
2-2-2-	Calcul du coût de distribution du produit DANINO aux fruits.....	57
2-2-3-	Calcul du coût de revient du produit DANINO aux fruits.....	59
2-3-	Calcul du coût de revient du produit DANETTE.....	60
2-3-1-	Calcul de Coût de production par produit.....	60
2-3-2-	Calcul de Coût de distribution par produit.....	63
2-3-3-	Calcul du coût de revient du produit DANETTE	64
Section 03 : Proposition d'amélioration pour DDA (Application de la méthode d'imputation rationnelle)		65
3-1-	Pour le produit DANA O 1L 2015	66
3-2-	Pour le produit DANINO aux fruits 2015.....	67
3-3-	Pour le produit DANETTE 2015.....	68
3-4-	Comparaison entre les deux méthodes.....	69
3-5-	Calcul de marge bénéficiaire des 03 produits entre les deux méthodes	70
Conclusion générale		73
Bibliographie.....		74