

UNIVERSITÉ ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, DES SCIENCES GESTION ET SCIENCES
COMMERCIALES
DÉPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

MEMOIRE DE FIN D'ETUDE

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

Spécialité : finance et comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

THEME

*Le calcul du coût de revient au sein d'une
entreprise industrielle
Cas de NUTRISTAR*

Réalisé par:

- Bouaichi Thellali
- Bouallag Betitra

Sous la direction de :

- Mr. MAAFA Salim

Promotion 2018- 2019

Remerciement

Avant tout, nous remercions Dieu, le miséricordieux, pour nous avoir donné, la force la patience et la volonté afin de réaliser ce modeste travail.

*On veut exprimer notre reconnaissance à monsieur **MAAFA Salim** pour son accompagnement, sa disponibilité et son exigence dans l'encadrement de notre travail de recherche.*

*On voudra également exprimer nos plus vifs remerciements à monsieur **MHEMED BEN-LEKHEL**, notre promoteur dans le lieu de stage qui nous à orientées et suivies au sein de l'entreprise **NUTRISTAR** et Un grand merci à l'ensemble du personnel de cette entreprise surtout le directeur Mr **AOUMAD MD-CHERIF**.*

Nous remercions aussi les enseignants qui nous ont suivi notre cursus universitaire

Nous remercions tous et toutes ceux qui ont fait pour que ce travail soit fait dans les bonnes et favorable conditions.

Et on termine ces remerciements par une pensée pour nos proches qui nous ont soutenues au cour de cette année.

Betitra et Thellali

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à tous ceux et celles qui m'ont aidé de proche et de loin, notamment :

Mes chers parents, qui ne m'ont jamais laissé de le premier jour de ma naissance dans toutes les circonstances,

Ma sœur, DALIA

Mes chers frères, TAYEB et YOUNES que j'aime plus fort,

Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu,

Tous mes enseignants qui ont contribué à ma formation,

Toute la famille BOUAICHI,

Et BETTRA,

Tous ceux qui ont le mérite pour que ce travail soit réalisé,

Mr MAAFA qui a dirigé ce travail.

THELLALI

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à tous ceux et celles qui m'ont aidé de proche et de loin, notamment :

Mes chers parents, qui ne m'ont jamais laissé de le premier jour de ma naissance dans toutes les circonstances,

Mes chers frères, EL-HADI et MOUHOUB que j'aime plus fort,

Mes sœurs, NADIA et WARDIA

Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu,

Tous mes enseignants qui ont contribué à ma formation,

Toute la famille BOUALLAG,

Et THELLALI,

Tous ceux qui ont le mérite pour que ce travail soit réalisé,

Mr MAAFA qui a dirigé ce travail.

BETTRA

Sommaire

Remerciement

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des Tableaux

Listes des figures

Introduction générale..... 01

Chapitre I : Généralité sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion..... 03

I.1. La comptabilité analytique..... 03

I.2. Le contrôle de gestion..... 13

Chapitre II : Techniques de calcul des coûts 24

II.1. Le système des coûts complets 24

II.2. La méthode des coûts partiels 40

**Chapitre III : Le calcul du coût de revient dans une entreprise algérienne
«NUTRISTAR» 49**

III.1. NUTRISTAR ALGERIE 49

III.2. Le calcul du coût de revient des produit fini et l'étude comparative par rapport à la
méthode des sections homogènes..... 57

Conclusion générale 73

Bibliographie

Annexes

Tables des matières

Liste des abréviations

ABC	Activity Based Costing
EG	Ecart global
Q_R	Quantité réelle
Q_P	Quantité préétabli
C_R	Cout réel
C_P	Cout préétabli
T_R	Temps réel
T_P	Temps préétabli
T_R	Taux réel
T_B	Taux budgété
MCV	Marge sur cout variable
CA	Chiffre d'affaire
CV	Cout variable
R_T	Résultat
CF	Cout fixe
SR	Seuil de rentabilité
COFF A	Coefficient d'activité
A_R	Activité réelle
A_N	Activité normale
CFI	Charge fixe imputé
C_T	Cout total
C_M	Cout marginal
JB	Jeune Bovin
PR	Pondeuse Reproductrice
VL	Vache Laitière
MP	Matière première

Liste des tableaux

N°	Tableaux	page
Tableau N°1	Tableau de répartition secondaire	28
Tableau N°2	Principe de la méthode des couts variables	42
Tableau N°3	Les étapes de calcul de résultat	43
Tableau N°4	Les matières premières importées	58
Tableau N°5	Les matières premières locales achetées	58
Tableau N°6	Les consommables	59
Tableau N°7	Les matières premières consommées par le produit jeune bovin	60
Tableau N°8	Calcul le cout d'achat des matières premières pour jeune bovin	60
Tableau N°9	Les charges directes pour la totalité de la production	61
Tableau N°10	Les charges indirectes pour la totalité de la production	62
Tableau N°11	Calcul les charges directes et indirectes de jeune bovin	63
Tableau N°12	Calcul le cout de revient de jeune bovin	63
Tableau N°13	Les matières premières consommées par poudeuse reproductrice	64
Tableau N°14	Calcul le cout d'achat des matières premières pour poudeuse reproductrice	65
Tableau N°15	Calcul les charges directes et indirectes de poudeuse reproductrice	66
Tableau N°16	Calcul le cout de revient de poudeuse reproductrice	67
Tableau N°17	Calcul les matières premières consommées par vache laitière	67
Tableau N°18	Calcul le cout d'achat des matières premières pour vache laitière	67
Tableau N°19	Calcul les charges directes et indirectes de vache laitière	68
Tableau N°20	Calcul le cout de revient de vache laitière	68
Tableau N°21	La comparaison entre les trois produits	69

Liste des figures

N°	Figures	Page
Schéma N°01	La relation entre la comptabilité générale et analytique	04
Schéma N°02	Les étapes du contrôle de gestion	17
Schéma N°03	Le contrôle de gestion comme outil de communication dans l'entreprise	19
Schéma N°04	Le triangle du contrôle de gestion	21
Schéma N°05	Les différentes méthodes de cout complet	23
Schéma N°06	Marges et résultat	30
Schéma N°07	Principe de base de la méthode ABC	31
Schéma N°08	Les différentes méthodes de cout partiel	39

INTRODUCTION

GÉNÉRALE

Introduction générale

Une entreprise est une entité économique qui combine différents facteurs (humains, techniques et financières) dans le but de produire des biens ou des services avec le plus souvent pour répondre aux besoins du marché et à la satisfaction de la clientèle afin de générer des bénéfices et assurer la pérennité de l'entreprise. Pour atteindre cet objectif et pour bien gérer l'entreprise les dirigeants ont dû mettre en place une fonction de contrôle de gestion qui constitue comme un outil d'améliorer les stratégies de l'entreprise et de maîtriser tous les plans pour éviter tous les problèmes liés à l'environnement interne ou externe de cette dernière.

Le contrôle de gestion est une fonction qui concerne toutes les entreprises, il est souvent assimilé à tort à la comptabilité ou à un moyen de surveillance de l'activité économique et commerciale d'une entreprise ou d'une organisation et permet aux dirigeants d'avoir une vision claire de son entreprise et de pouvoir comprendre l'historique de celle-ci afin de prendre des décisions.

Le contrôle de gestion joue un rôle de conseil au pré de toutes les autres fonctions et leur application au sein de l'entreprise diffère selon le type de société. Il utilise plusieurs outils qui sont : tableau de bord, contrôle budgétaire et la comptabilité analytique.

Cette dernière est définie comme "un outil conçu pour expliquer et détailler l'origine des coûts. Elle mesure les flux économiques internes, en particulier le cheminement des coûts. Elle sert à expliquer aux responsables les écarts entre les prévisions et les réalisations dans le cadre de contrôle budgétaire. La comptabilité analytique nécessite un découpage de l'entreprise en centre de responsabilité¹" c'est-à-dire la comptabilité analytique est un instrument qui permet aux dirigeants la prise de décision, elle représente un système d'information qui traite les données fournies par la comptabilité générale afin de faciliter la gestion de l'entreprise. Donc elle est nécessaire à la prise de décision managériale, s'adapte et répond aux besoins des dirigeants et s'élabore de manière différente en fonction de chaque organisation.

La comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différentes méthodes, parmi ces méthodes nous avons la méthode des sections homogènes, qui permet d'expliquer le résultat.

Notre objectif à travers cette étude est de définir les étapes de la mise en place de la méthode des sections homogènes au niveau de l'entreprise "NUTRISTAR".

Afin de développer notre étude on doit connaître l'intérêt de contrôle de gestion au niveau des entreprises. Autrement dit, il s'agit de répondre à la question principale qui constitue la problématique de notre travail :

¹Lochard Jean « la comptabilité analytique » Edition D'ORGANISATION Paris, 1998, p 15

“ Cette entreprise applique t- elle une méthode du calcul des coûts conforme aux principes théoriques de la comptabilité analytique? ”

Dans ce travail on essaiera la mise en place de système de la comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans l’entreprise” NUTRISTAR”. Pour pouvoir répondre à la question principale, nous nous proposons d’autres questions secondaires, qui servent à ressortir une réponse fiable à la question principale :

- Quel est l’intérêt du contrôle de gestion au sein de l’entreprise”NUTRISTAR”?
- Quelles sont les méthodes existantes dans la comptabilité analytique ?
- Quel est l’objectif de déterminer le coût de revient au niveau de ’entreprise NUTRISTAR”?

Nos réponses aux questions précédentes seront traduites sous forme d’hypothèses qui seront l’un des critères important pour la détermination de l’objectif recherché dans cette étude.

Hypothèse 01 : le prix de vente est la somme du coût de revient est une marge

Hypothèse 02 : l’entreprise dispose d’un système de calcul des coûts

Tout au long de ce mémoire, nous a permet de répondre à ces interrogations intitulé par le cas d’application de la méthode des sections homogènes dans cette entreprise. A cet effet, notre travail est structuré de 3 chapitres comme suite :

Dans le premier chapitre il porte deux aspects :” généralité sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion ”, on va présenter l’historique, les caractéristiques et l’objectif de contrôle de gestion et la comptabilité analytique

Le second chapitre intitulé ” le système de calcul des coûts” on va présenter les différentes méthodes de calcul le coût revient existante dans le système des coûts complets et le système des coûts partiels

Dans le troisième et le dernier chapitre, on va présenter la mise en place d’un système de la comptabilité analytique dans l’entreprise intitulé” Le calcul du coût de revient dans une entreprise algérienne «NUTRISTAR»”

Ce dernier nous permettra de voir l’organisme d’accueil, l’entreprise NUTRISTAR, et on présentera les étapes de calcul des coûts des produits de cette dernière.

CHAPITRE I

Chapitre I : Généralité sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion :

Toute entreprise est censée de tenir un ensemble d'informations suffisantes pour pouvoir agir avec efficacité, c'est-à-dire prendre les bonnes décisions au bon moment, l'utilité de ses informations dépend en grande partie de leur qualités : il faut donc en assurer la gestion de cette information. Pour gérer l'information d'une façon efficace, la mise en place d'un système d'information est donc essentielle surtout pour assurer la survie de l'organisation.

La comptabilité générale est la source principale qui consiste un moyen de collecte et de diffusion destinées soit aux tiers, soit à l'usage interne des dirigeants, qui utilisent ces données et les retravaillent dans la comptabilité analytique pour identifier et valoriser les éléments constitutifs des résultats de l'entreprise. Ces instruments fondamentaux apportent les informations utiles à la prise des décisions après avoir les contrôler.

Ce chapitre est composé de deux sections, qui nous permettent de bien comprendre les notions de base sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion.

I.1. La comptabilité analytique :

I.1.1. De la comptabilité générale à la comptabilité analytique :

Pour l'entreprise, les faits comptables ne sont pas enregistrés qu'une seule fois, en comptabilité générale.

C'est donc à partir des données de cette dernière que l'on alimente la comptabilité analytique, les mesures effectuées sur le terrain ne servant qu'à déterminer la ventilation interne de ces données.

Cependant, on a vu que les données d'entrées de la comptabilité analytique pouvaient différer de celles de la comptabilité générale parce que certaines charges étaient considérées comme non incorporables, par exemple certaines dotations aux provisions, et qu'on souhaite parfois ajouter des éléments supplétifs généralement relatifs à la rémunération des capitaux propres.

Par ailleurs, on est souvent contraint d'estimer certaines charges (dotations aux amortissements, charges financières, charges non encore facturées, etc.) faute de les connaître exactement en temps utile.

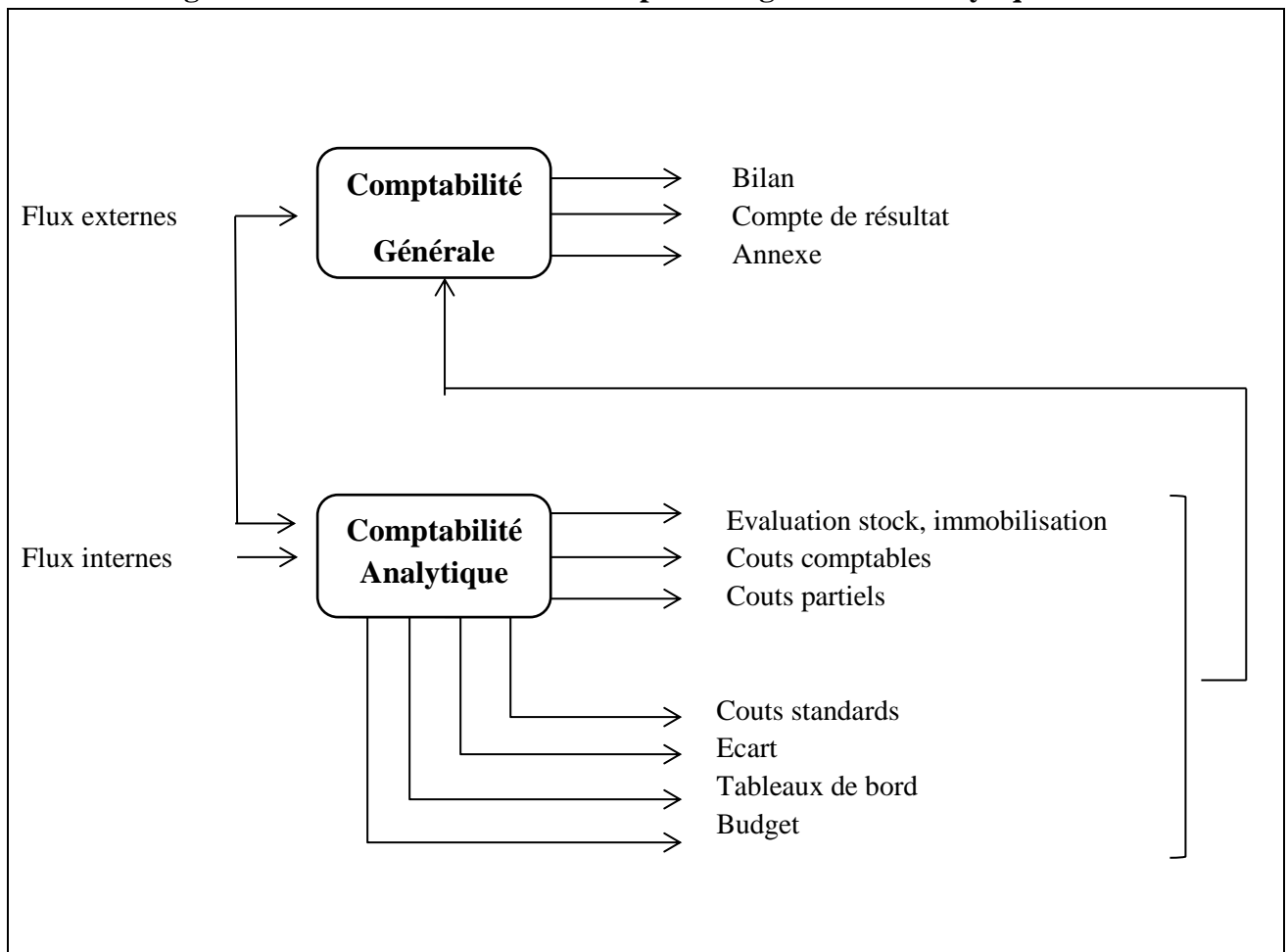
Les différences entre charges enregistrées par la comptabilité générale et charges introduites dans le système d'analyse constituent ce que le PCG appelle des différences d'incorporation.

Cette possibilité d'introduire des données différentes permet une grande souplesse d'utilisation en ce sens qu'elle autorise des exploitations distinctes à périodicités différentes. Mais les comptables ont jugé à l'expérience nécessaire d'établir périodiquement des recoupements entre les deux comptabilités, faute de quoi la comptabilité analytique dégènerait rapidement en un instrument incontrôlable et incohérent. Ils souhaitent en particulier vérifier au moins une fois par an, en fin d'exercice comptable, l'égalité liant le résultat de la comptabilité générale aux résultats analytiques par produit :

Résultat de la comptabilité générale = Σ résultats analytiques par produit + Σ différences d'incorporation (dont charges supplétives - charges non incorporables)

Pour mieux comprendre ce cheminement nous s'appuyons sur le schéma suivant :

Figure N°01: la relation entre la comptabilité générale et analytique



Source : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P157.

I.1.2. Historique :

A. La naissance et le développement de la comptabilité analytique :

A la fin du 19^{ème} siècle¹ la comptabilité rendait compte aux transactions externes comme la main-d'œuvre employée réalisées dans des firmes, qui sont étaient au prix du marché, au mesure du temps ces transaction sont inclus par la firme, c'est la alors ou la comptabilité analytique été développées.

A l'école de management scientifique en 1880.1910, la méthode des coûts standards était développée et compris les variations des coûts réels et standards. Certaines auteures de cette école recommandaient déjà, le calcul du coût des produits afin de faire une liaison entre les profits réaliser par chaque produit et le profit généré par l'entreprise.

B. Les évolutions succession de la comptabilité analytique :

Dans les années 60² aux états unis chaque produit fabriqué doit être calculé en comparant ses consommations aux ressources de l'entreprise par la production de l'information comptable nécessaire à l'établissement des états financiers qui permettent de déterminer le coût de revient de chaque produit, ces états financiers doivent être présentées sous une forme standardiste prévu par le législateur, et être audité. Par des réviseurs d'entreprise indépendante donc l'entreprise est efforcée à s'adapter au système comptable et aux exigences de la loi.

Cela a conduit à une vision de coût pour le stock pour séparer entre les dépenses de fabrication d'un exercice comptable et le coût de stock de produits finis à la fin d'une période, ce coût sera utilisé pour évaluer les produits finis vendus au cour d'une période et les autres produit stockés au cour de cette période , et sa permet à la détermination de la valeur des stocks qui seront figuré au bilan et le moment des charges qui sont inscrit en regard des revenus au compte de résultat de la période.

Dans les années 80³ de nombreux systèmes comptables on était mis en évidence dans l'environnement des entreprises comme le croisement rapide de la concurrence et les innovations technologiques dans l'automation de la production et de l'information. Toute transformation de l'environnement fait naitre de nouvelles demandes sur le système

¹DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris, 2007, p11

²Brahim Idellakkar, comptabilité bod-books on demande, 3 février 2009 page 5 à 10.

³<http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html>.

comptable qui doit pouvoir répondre aux objectifs fondamentaux de la comptabilité analytique. Mais ce système n'existe pas puisque chaque entreprise doit procéder à une analyse fine de son environnement concurrentiel et des caractéristiques de son processus de production de la composition de son portefeuille des produits et de leurs durées de vie. D'après cette analyse l'entreprise détermine ses besoins en matière pour établir des états financiers et de la déclaration fiscal surtout les grands entreprises afin de calculer ces coûts de revient.

Enfin la comptabilité générale et la comptabilité analytique sont aujourd'hui envisageables en parallèle et non en série, lorsque une entreprise dote à une base de donnée générale regroupe l'ensemble des informations économiques et techniques relative à ses activités.

I.1.3. Définition :

La comptabilité analytique est la source privilégiée des informations, nombreuses sont les définitions données à cette notion on présentera dans ce qui suit quelques-unes :

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »¹

« La comptabilité analytique comme un système de saisie et de traitement des informations comptables qui a pour but de connaître et de contrôler les coûts à l'aide de ventilation, de regroupement...comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, une aide de décision »².

«la comptabilité analytique contribue au processus de gestion des entreprises en accumulant et traitant des données sur les consommations de ressources, et en les transmettant aux décideurs pour éclairer leur choix de plan d'action dans le cadre d'une analyse coût bénéfice.la comptabilité analytique est donc une branche des sciences de la décision, c'est aussi une branche de la micro-économie car elle s'attache à décrire le fonctionnement de l'entreprise et les informations qu'elle fournit sont elle-même sujettes à une analyse coût -

¹DUBRULLELOUIS & JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », op cit p11.

²DE BOISLANDELLE HenriMahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998, p79.

bénéfice, puisque les gestionnaires ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité analytique que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision »¹

On peut dire alors que la comptabilité analytique est un système d'information qui permet d'analyser les deux comptes 06 et 07 de la loi de comptabilité générale dans le but de déterminer les différents coûts intermédiaires ainsi que le prix de vente dont la finalité est de déterminer le résultat de l'entreprise.

I.1.4. Les principes caractéristiques de la comptabilité analytique :

Outre le fait², déjà signalé, qu'elle repose surtout sur le calcul des coûts des biens et services proposés par l'entreprise aux consommateurs, nous pouvons insister sur cinq caractéristiques de la comptabilité analytique que nous allons reprendre ci-dessous :

A. La comptabilité analytique est une comptabilité :

Le principe principal de la comptabilité analytique de dire que c'est une comptabilité à partie double, qui vise à enregistrer les opérations pour un même montant à deux comptes (débit, crédit), à une situation équilibrée tout cela implique que la comptabilité analytique :

- n'implique pas que ses supports soient toujours ceux de la comptabilité générale
- reconstituer le résultat de la comptabilité générale par le système de la partie double

Elaborer des états de prévisions et des documents d'exécution en forme de situation comptable équilibrée.

B. La comptabilité analytique est une comptabilité auxiliaire :

Partir de la comptabilité générale, la comptabilité analytique est une comptabilité qui prend ses faits comptables une comptabilité principale, il existe aussi une comptabilité distincte qui n'a pas de relation avec la principale, elle admet des variations qui peuvent aller au point où les deux comptabilités perdent leurs identités :

- par une double codification des faits comptables et des moyens informatiques les deux comptabilités sont toujours séparées, le PCG dit que cette solution n'est pas sécurisée seulement si elle est totale et couvre l'ensemble des comptes comme les comptes du bilan qui sont non aucune relation avec la comptabilité analytique

¹Michel Lebas, comptabilité analytique de gestion, Nathan, 1986 pages 13

²HENRI Cullmann, comptabilité analytique 5^{ème} édition, Bouchene pages 6 à 11

-la détermination des coûts complets et partiels se fait par la méthode ou la liaison entre les deux comptabilités sera assurée par les tableaux de concordance qui veut dire que la comptabilité analytique prend ses informations à partir de la comptabilité générale sans pour autant passer des écritures à deux comptes réfléchis après la vérification de la concordance par les tableaux.

-mais l'utilisation d'une seule comptabilité c'est la méthode la plus novatrice qui réunit les deux comptabilités.

C. La comptabilité analytique est une comptabilité facultative :

La loi dispose aux entreprises d'utiliser la comptabilité générale contrairement à la comptabilité analytique qui n'est pas obligatoire seulement pour les entreprises qui nécessitent de connaître et de contrôler leurs coûts et de maîtriser l'avenir. L'utilisation de la comptabilité analytique est basée selon, les besoins de l'entreprise.

Nous concluons sur ce point en disant que le contenu de l'obligation comptable est à revoir au niveau du législateur.

D. La comptabilité est libre mais offerte :

Le nombre d'inventeur de la comptabilité analytique est illimité, le PCG considère que le coût complet moyen est le seul coût de revient vrai, il était calculé par la méthode des sections, ainsi cette comptabilité doit être adaptée exactement à la structure organique et aux activités exercées dans l'entreprise d'exploitation fournie tous les éléments de nature pour la prise des décisions et offrir des solutions pour faciliter les choix, donc c'est un système ouvert qui répond aux besoins d'informations exprimées par les responsables.

Une analyse plus précise donnerait les indications suivantes :

- le problème dans les entreprises est d'établir un plan comptable à partir de sa comptabilité analytique
- le problème à des données et contraintes
- les données sont des données de fait ou des conçues
- les données conçues sont de deux ordres : quel coût de revient peut-il connaître et quelle information de gestion peut-elle avoir ?

E. La comptabilité analytique est d'ordre interne à l'entreprise :

Parallèlement à la comptabilité financière générale, une entreprise de production devra tenir sa comptabilité analytique pour calculer les coûts et évaluer les actifs. Parmi ces coûts, les impôts et taxes divers dont elle doit s'acquitter. Dans ce sens, les analyses devront porter

sur une optimisation fiscale pour les entreprises afin de payer le minimum d'impôts sur les sociétés et d'alléger ses charges sociales.

I.1.5. Les sources d'informations de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est alimentée, pour chaque période de calcul des coûts et de prix de revient, par des informations qu'elle enregistre et traite. Ces informations sont de trois natures différentes¹ :

A. Les données comptables et financières

La comptabilité générale est la photographie économique de votre entreprise à un instant donné. La comptabilité analytique doit permettre l'analyse financière de votre société à partir des données comptables enregistrées dans la comptabilité générale.

Ces données ont trait aux comptes de gestion. Ces derniers, complété par des données ajustées dans les sous-systèmes de gestion (investissements, paie, stocks, etc.) permettent de découler, sans trop de retraitements, à l'affectation et à l'imputation des données comptables aux coûts et prix de revient.

B. Données quantitatives

Plusieurs structures de l'entreprise sont concernées :

- Les ateliers donnent les quantités de matières consommées par produit ou commande, le nombre d'heures de travail, le taux d'avancement de la fabrication de chaque type de produit, etc. ces informations sont fournies grâce à des supports administratifs ;
- Le service entretien fournit la durée et la nature de ses prestations de service ainsi que les structures ou postes du travail ayant bénéficié de ses interventions.

C. Eléments supplétifs

Appelés aussi « charges supplétives », se sont des charges qu'on incorpore au coût de production sauf qu'ils ne figurent pas dans la comptabilité générale mais plutôt en comptabilité analytique. Ces charges prennent deux formes :

- Rémunération de l'exploitant individuel,
- Rémunération des capitaux propres.

¹ Mémoire, La Comptabilité Analytique: Rôles et Objectifs Cas : *CEVITA*, *AIDLI* et *MOUHOUBI* 2013 page 10.

I.1.6. Champs d'application de la comptabilité analytique :

Donne une représentation globale des relations existantes entre les disciplines de la finance, de la comptabilité financière, des théories de la firme, du contrôle de gestion enfin, dont la comptabilité analytique est un des principaux outils.

On peut constater que la comptabilité analytique comprend le calcul de coût et d'écart. Elle constitue une base et un complément à la fois, pour la comptabilité budgétaire. Elle est également utile à la comptabilité financière, à laquelle elle fournit notamment des indications de calcul de la valeur des stocks et des immobilisations.

Nous noterons que le contrôle de gestion est assis sur deux domaines: celui de la technique (la comptabilité analytique) et celui du contrôle (à travers les différentes approches théoriques de l'entreprise et des ressources humaines).

La comptabilité analytique est applicable dans toutes entreprises, quelque se soit sa forme et sa taille, dans son environnement interne ou externe, pour une nature économique industrielle ou commerciale, en plus aux différentes natures d'activités (agricole, industrielle)

I.1.7. Les objectifs de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs peuvent être résumés de la manière suivante¹ :

Ce système d'information considérée comme un outil de Contrôle de gestion à pour deux principales conditions qui sont :

- Arriver à adapté le système d'information à la structure organique de l'entreprise ;
- Prendre en considération des activités d'explorations particulières, en deux notions d'organisations, indique que chaque entreprise à son système d'information pour la réalisation de sa comptabilité analytique.

A. Dans les organisations privées à but lucratif ou non lucratif :

C'est l'objectif essentiel de la comptabilité analytique, il se base sur le calcul des coûts des produits présentés au marché des centres d'activités.

B. Dans l'administration :

¹Robert PATUREL, la comptabilité analytique, Eyrolles 61, Boulevard Saint-Gemmain_75005 PARIS 1987
PAGES 4 et 5

La comptabilité analytique détermine les coûts des services rendus ou le prix de revient des fabrications pour faire le contrôle du rendement des services de l'état.

Donc la comptabilité analytique a procédé à un double rôle :

- le calcul des coûts des services et les centres d'analyse pour juger les efficacités de fonctionnement
- la détermination des coûts de leur production des biens et services.

Puisque la comptabilité analytique oblige le suivi et la saisie des flux internes de l'entreprise dont la détermination des coûts des centres d'analyses considérer comme une condition afin de calculer les coûts des biens et services fournis.

C. La définition de la comptabilité analytique du PCG :

Ses objectifs essentiels sont :

- connaître les coûts des fonctions assurées par l'entreprise
- déterminer les bases d'évaluations des éléments du bilan
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits afin de les comparer aux prix de ventes correspondants
- établir des prévisions de charge et de produit d'exploitation
- constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultant

Donc la comptabilité analytique est un outil pour la gestion parce qu'elle détermine les coûts pertinents apparents ou cachés :

- la facilité de la détermination des prix de vente à partir des coûts calculés
- elle explique le résultat à partir de la mise en évidence de la rentabilité partiel
- elle apporte son concours dans la mise en œuvre des modèles mathématiques de l'entreprise

I.1.8. Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique d'exploitation

Les insuffisances de la comptabilité analytique d'exploitation sont¹ :

- Les informations comptables, tirées de la comptabilité générale, ne sont pas en réalité pour la comptabilité analytique, que des données historiques se rapportant à une période passée. A ce titre, elles ne peuvent refléter les projections futures avec exactitude.

¹IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique » 6ème édition, paris, 2009, p. 23.

- Les informations comptables, arrivant très en retard à la direction, perdent beaucoup de leur fiabilité. Le facteur temps et le facteur espace ont leur place dans la saisie, l'analyse, le contrôle et la prise de décision.
- Il en va autrement pour celui de la comptabilité analytique d'exploitation qui peut varier d'une entreprise à une autre, et il dépendra essentiellement de :
 - La nature des opérations effectuées ;
 - L'organisation interne de l'entreprise ;
 - La politique poursuivie par sa direction ;
 - Du degré d'analyse souhaitée par cette dernière.
 - La comptabilité analytique d'exploitation représente les avantages suivants :
 - Elle permet de faire des analyses (charges et différents coûts) ;
 - Elle peut être mensuelle, trimestrielle, ou annuelle (détermination du résultat analytique pour chacune des périodes suscitées) ;
 - Le stock dans la comptabilité analytique d'exploitation peut être tenu à n'importe quel moment de l'année grâce à la technique de l'inventaire permanent ;
 - La comptabilité analytique d'exploitation détermine le résultat par produit ou par tranche d'activité.

I.2. Le contrôle de gestion :

I.2.1. De la comptabilité analytique au contrôle de gestion :¹

Le champ d'application du contrôle de gestion est plus vaste parce que c'est un outil de gestion interne à l'entreprise, il aide les dirigeants à la prise des décisions, aussi tente à améliorer la performance, par contre la comptabilité analytique est juste une méthode de calcul. Par exemple le contrôle de gestion peut donner lieu à des mesures correctives, comme un changement de fournisseur, une modification des prix de ventes, un accroissement des volumes vendus.

L'analytique consiste à la prise des décisions stratégiques et à coordonner les actions dans le but d'atteindre des objectifs.

Dans ce contexte la comptabilité de gestion a pour objectif de garantir la cohérence des décisions de la stratégie, pour fixer une vision long terme.

Les outils de pilotages utilisés par les dirigeants sont

- Calcul des coûts (comptabilité analytique)
- Processus budgétaire (les écarts des prévisions et réalisation)
- Les tableaux de bord (transmission des informations)

Le mot contrôle n'est pas stricte, ou delà la vérification de la performance des actions, le contrôle de gestion en assure la maîtrise, donc l'enjeu est incitatif, les butes individuelles doivent ainsi converger vers un objectif commun.

Il faut faire attention aussi parce que gérés une entreprise est une action collective, la délégation des responsabilités entre les individus nécessite une analyse particulier, le contrôle de gestion discute des centre de responsabilités, notamment dans la fixation du prix de cession interne.

I.2.2. Historique :

A. L'apparition du contrôle de gestion :

La gestion, la comptabilité, le contrôle était apparue pour maîtriser des activités économiques, des manufactures textiles italiennes au XVe siècle et un imprimeur français au

¹Emmanuelle Plot-Vicard, Olivier Vidal, Madeleine Deck-Michon, Contrôle de gestion, Vuibert, pages 8 et 9.

XVI^e siècle ¹ on remarque que le besoin de mesure et de contrôle des activités économiques augmente surtout à la fin de XIX^e siècle où les grandes entreprises industrielles sont créées.

Il est important de faire une distinction entre l'évolution des coûts et celle du contrôle et pour cela on vous présente un résumé de leurs histoires

B. L'histoire des coûts :

Le coût ne peut être analysé comme une simple technique mais plutôt des pratiques des outils pour gérer des structures, canaliser des comportements et organiser le travail. Il est possible de repérer son apparition dès le XVe siècle :

En 1494 la technique comptable d'élaboration des coûts est formalisée par un moine.

En 1570 la reconstitution de la formation des coûts était que des essais ponctuels.

Dans la première révolution industrielle la diffusion des pratiques et des formalisations sur le calcul des coûts progresse et ira en s'amplifiant l'histoire des coûts fait appel à la naissance aux plusieurs étapes apparaissant avec une évolution du vocabulaire.

D'abord la comptabilité industrielle développée au XIX^e constitue à mesurer les coûts des opérations internes de l'organisation par exemple la transformation de la matière première qui permet aussi de mesurer les coûts des processus de production et d'aide à la fixation des prix par rapport aux autres industriels.

En 1915 avec l'OST (ORGANISATION SCIENTIFIQUE DU TRAVAIL) la comptabilité élabore des normes, calcul des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats, alors la comptabilité devient analytique d'exploitation.

Dans nos jours, la comptabilité de gestion c'est le terme qui recouvre des techniques aidant les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leurs organisations.

C. Histoire de contrôle :

L'apparition du contrôle de gestion, comme fonction spécifique au sein de l'entreprise est concomitante avec le développement, dans les années 1920 les grandes entreprises aux États-Unis comme GENERAL MOTORS ou du PONT DE NEMOURS ², tous ces développements font naître le contrôle de gestion des activités de production en fonction du développement de la taille des entreprises et le degré de production, les tâches et les

¹Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, édition FRANCIS LEFEBVRE, 2010 pages 3 à 6.

²Yves De Rongé, Karine Cerrada, Contrôle de gestion, Pearson Education France, 14 sept. 2012, pages VII.

responsabilités s'agrandis et pour cela le contrôle de gestion s'apparaitre afin de contrôler les exécutantes.

Les principes et les méthodes du contrôle de gestion sont développer entre 1850 et 1910, aux Etats-Unis et en Europe, il était pratiquée selon les besoins des entreprises qui se développent aussi selon le développement des produits et services qui pousse les gestionnaires à chercher un aide aux décisions et des pistes pour contrôler les activités économique.

Au début des années 70 les entreprises françaises ont introduit un contrôle de gestion et reproduit ainsi le modèle des firmes industrielles américaines.

A partir des années 70 ma remis en cause du contrôle de gestion dans les organisations est obligatoire.

I.2.3. Définitions :

Le contrôle de gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par les quelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée et pour mieux comprendre le sens exacte on présentera quelques définitions :

« Le contrôle de gestion est défini comme étant un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et Efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »¹

« Le contrôle de gestion est le processus met en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité»²

« 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 »³

D'une manière simple on peut définir le contrôle de gestion comme le processus par lequel le dirigeant s'assure que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

¹Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001; page : 8.

²AKHEMAKHEM, J.L. ADROUIN « introduction au contrôle de gestion », Paris, 1976, P10.

³Anthony R., cité in : Le Duff R, Cliquet G, Valens C-A, « encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1998, page 194.

Et d'une manière générale, le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

I.2.4. Les types du contrôle de gestion :

Il existe trois types du contrôle de gestion qui sont les suivants¹ :

a. Contrôles préventifs

Les contrôles préventifs relèvent plus de la surveillance conçue comme étant une observation continue des organismes de gestion et donc de l'entreprises. Ce type de contrôles relève, dans une large mesure, du contrôle à priori. Bien conçus, ces contrôles sont intégrés dans les systèmes et deviennent des contrôles proactifs plutôt que de surveillance.

b. Le contrôle chemin faisant

Le contrôle chemin faisant est fait tout au long du processus de la production. Il permet de suivre les réalisations dans leurs multiples déploiements, de vérifier les résultats et de fournir des informations sur le fonctionnement de l'entreprise.

c. Le contrôle correctif

Conçu pour s'assurer que les mesures adéquates sont prises pour annuler l'effet des événements indésirables ou pour éviter leur reproduction dans l'avenir. Ainsi, les contrôles correctifs visent à :

- Corriger les erreurs détectées ou réduire leurs impacts
- Identifier des causes des irrégularités survenues et modifier le mode de traitement pour minimiser les occurrences futures

I.2.5. Les processus et outils du contrôle de gestion :

A. Les processus :

Il existe quatre processus correspondant aux phases traditionnelles du management² :

a. Phase de prévision :

Dans cette phase la direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel, les résultats attendus par la direction

¹Mémoire, Le contrôle de gestion par le processus budgétaire Cas : Spa Général Emballage, *CHEBAH et BENHAMMOUCHE*, 2017, page 20,21

²L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer. Contrôle de gestion, BERTI Edition, pages 18 et 19

constituants un modèle de représentation des objectifs à court terme, et tout ça dépend de la stratégie défini par l'organisation.

b. Phase d'exécution :

Cette phase est relié à l'échelon des entités de l'organisation, les responsable de ces entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués, ils ont un système d'information qui mesure les actions qui leur sont été déléguées et leurs résultats.

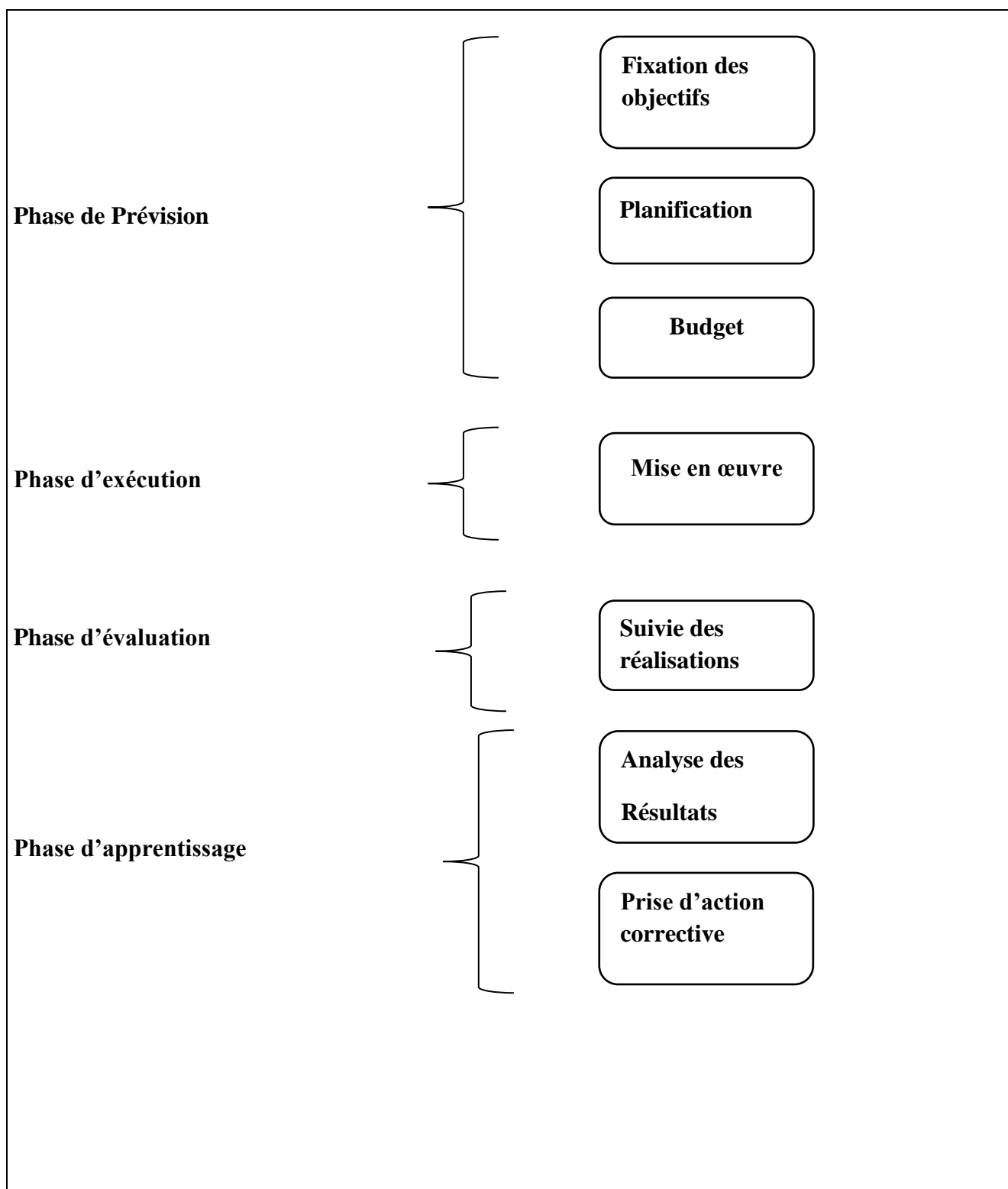
c. Phase d'évaluation :

C'est la phase où les résultats obtenus par les entités sont comparé par rapport aux résultats provisionnée par la direction, cette phase détermine la cause des écarts, et conduit le responsable présenté des mesures correctives.

d. Phase d'apprentissage :

Cette phase constitue une base de données partir de l'analyse des écarts et faire progresser l'ensemble de système de la prévision par apprentissage ou elle identifié les faiblesses éventuelles des entités et procède l'adoption des mesures correctives pour pouvoir faire des futures prévisions.

Figure N°02 : Les étapes du contrôle de gestion.



Source : H.Loning, V.Mallet, « le contrôle de gestion, organisation outils et pratique » 3^e édition, Dunod, Paris 2008, P 20.

B. Les outils :

Il existe trois outils du contrôle de gestion qui sont :

- ✓ Un Système d'information de gestion
- ✓ Un Système Budgétaire
- ✓ Une comptabilité analytique¹

a. Un système d'information de gestion :

C'est un système utiliser pour répondre aux impératifs d'information de l'organisation il garantit la fiabilité, la cohérence, la rapidité et la souplesse d'accès et de diffusion de l'information, ce système a pour objectifs de faciliter la pris de décision, maitriser les couts et les performances des activités, contrôler la mise en œuvre de la stratégie et instaurer un langage commun.

b. Le système budgétaire :

C'est un système utiliser pour définir des objectifs , étudier des hypothèses et des politiques à mettre en œuvre, simulation budgétaire par le contrôle de gestion, élaboration par les opérationnels des plans d'action et proposition des budgets et approbation par la direction générale des budgets définitifs, ce système a pour objectif d'avoir un maximum du chiffre d'affaire par le volume des ventes, réaliser la rentabilité des capitaux investis.

c. La comptabilité analytique :

C'est un système qui s'adapte à la structure organique et aux activités de l'organisation, effectue un découpage de l'entreprise par centre de responsabilité, utilise les données financiers, techniques et logistiques liées au cycle d'exploitation et il met en place d'un système d'information rapide et efficace facilitant le pilotage des centres de responsabilité, ce système à pour objectif de déterminer les marges par activités et produits, suivi et maitrise des coûts engagés par les centres de responsabilités et calculer les coûts et prix de revient des biens et services.

I.2.6. Le champs d'application :

Le contrôleur de gestion peut se situer au niveau financier, au niveau stratégique ou au niveau Technique dans l'entreprise², la dimension comptable et budgétaire de calcul des coûts

¹http://www.mjs.gov.ma/sites/default/files/initiation_au_cg_0.pdf

²Emmanuelle Plot-Vicard, Olivier Vidal, Madeleine Deck-Michon, op cit page 9 et 10.

sont les grandes priorités du contrôle de gestion, elles ne s'appuient pas sur les mêmes techniques :

La dimension comptable est prioritaire si le contrôleur de gestion est situé au niveau financier, alors le contrôle de gestion permet d'analyser des consommations et une aide à la décision grâce au calcul de la rentabilité des biens et services

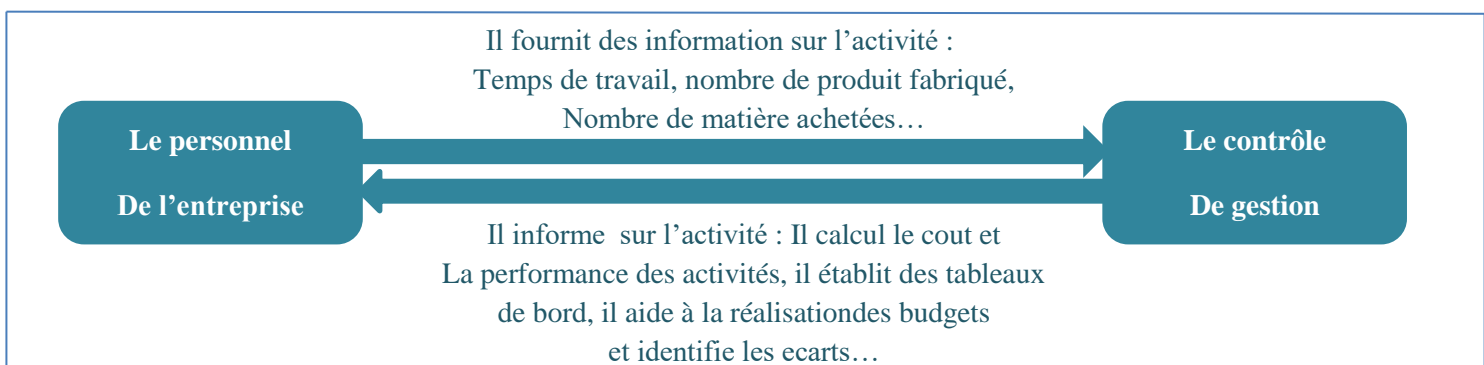
la dimension budgétaire est prédominante, si le contrôle de gestion est situé au niveau technique alors le contrôle permet la maîtrise du coût, aussi par le suivi des consommations des matières premières ou des charges de personnel dans les ateliers de production, il donc abouti à des recommandations en matière de gestion de la production

Au niveau stratégique le contrôleur fournit des informations utiles à la direction générale, comme les processus budgétaires, la mise en place des tableaux de bord..., en plus à la contribution à la mesure de la performance des différents services.

Le contrôle de gestion alors à un rôle déterminant dans l'entreprise il permet de comprendre l'objectif fixé par les dirigeants, utile aussi dans la communication au sein même de l'entreprise :

- Pour comprendre les choix réalisés : vendre tel produit plutôt qu'un autre, déminer tel coût ...
- Pour motiver : la mise en place de tableau de bord permet de suivre la performance de chacun
- Pour suivre les actions : la mise en place des budgets et d'un suivi des écarts entre l'activité réalisée et le budget permet de comprendre les actions correctrices mise en place.

Figure 03: Le contrôle de gestion comme outil de communication dans l'entreprise



Source : Emmanuelle Plot-Vicard, Olivier Vidal, Madeleine Deck-Michon, Contrôle de gestion, Vuibert, page 10

I.2.7. Les objectifs :

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée qui a des buts et dans un processus de fixation d'objectifs a été mise en place au niveau des individus.

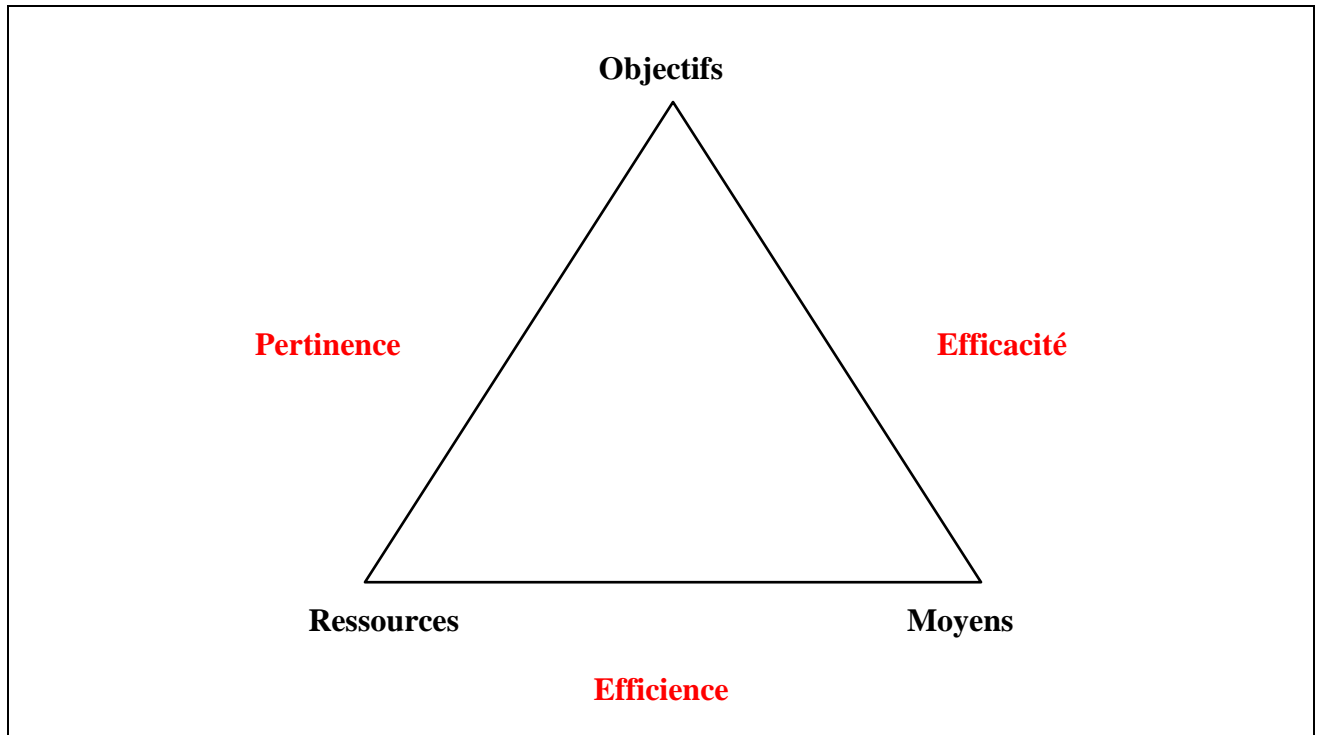
Le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux, et dans toutes les fonctions de l'entreprise .Il réve donc à ¹:

- Assurer le pilotage des services sur la base d'objectif et l'engagement des services, ainsi que la connaissance des coûts des activités et des résultats.
- Donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie.
- C'est un instrument de conseil et de suivi des réalisations pour améliorer l'efficacité.
- Il permet de contrôler, mesurer, et analyser l'activité d'une organisation.
- Assurer la remontée des mesures et leur évolution à l'intention de la direction générale.
- Contribuer à l'élaboration du système d'information de gestion.
- Aider à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management.
- Il assure la cohérence de la stratégie de l'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable :
- **La pertinence** : les objectifs doivent être en rapporte avec les moyens existants ou mobilisable en peu de temps.
- **L'efficacité** : s'apprécie avec les objectifs de l'organisation. Un centre de responsabilité peut être efficient dans la mesure où il accomplit sa tâche en consommant la moindre quantité des ressources, mais il ne permet pas à l'entreprise d'atteindre ses objectifs, il est inefficace.
- **L'efficience** : c'est les sommes des outputs obtenu par unité d'inputs engagées. Une machine efficiente est celle qui produit une quantité donnée d'output avec un minimale de consommation d'inputs, ou celle qui produit plus d'outputs possible à partir d'une quantité d'inputs données.

¹Mémoire Mr CHEBAH, Mr BENHAMMOUCHE, op cit 2017, page 13.

La relation entre ses trois données est présentée dans le schéma suivant :

Figure N04 : Le triangle du contrôle de gestion.



Source : Hélène Loning, Véronique Malleret, Le contrôle de gestion « Organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008.

I.2.8. Les avantages et inconvénients du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion apporte une meilleure compréhension :

Aux problèmes que l'entreprise rencontre ou qu'elle est susceptible de rencontrer en préparant les informations nécessaires à son pilotage et en évaluant les risques encourus.

· Aux comportements des acteurs pour mieux les influencer par la mise en place d'un ensemble cohérent des règles de conduites et de normes afin de limiter les risques de non performance.

Mais aussi, tout ne peut être piloté par le contrôle de gestion. La performance, telle qu'elle est définie aujourd'hui avec des dimensions financières, économiques, mais aussi sociales et sociétales, engendre des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui peuvent dépasser le champ du contrôle de gestion.

La responsabilité sociale de l'entreprise, le développement durable, le respect de l'environnement, la maîtrise des risques sont des domaines incontournables de la performance globale, peut-être inatteignables pour les entreprises que le contrôle de gestion a du mal à mesurer.

Il est difficile de délimiter aujourd'hui les frontières du contrôle de gestion, boîte à outils qui se remplit sans logique spécifique, au gré des modes. Les managers cherchent en permanence des outils pour réduire l'incertitude ou se cacher derrière des techniques mais sont aussi noyés sous trop d'informations. Le contrôle de gestion ne peut tout englober et ne peut pallier les insuffisances d'analyse et de réflexion.

Conclusion

A travers cette aperçu sur le rôle de la comptabilité analytique, nous pouvons conclure, que la bonne gestion et la préparation de l'entreprise économique affronter l'avenir, particulièrement dans un système d'économie de marché basé principalement sur la concurrence ne peuvent être assurées que part la mise en place d'un système de comptabilité analytique. Son rôle d'outil de gestion permettra aux gestionnaires, s'il est utilisé efficacement de prendre les décisions rationnelles et de se prémunir ainsi d'un moyen de prévention contre toute forme de menace pouvant affecter la pérennité de l'entreprise.

CHAPITRE II

Chapitre II : Techniques de calcul des coûts :

Dans l'histoire de la comptabilité¹, il est intéressant de noter que les calculs des coûts ne peuvent être analysés comme une simple technique proposée par des « théoriciens » et « plaquée » sur des entreprises. Les calculs des coûts reflètent plutôt des pratiques d'acteurs qui utilisent des outils pour gérer des structures, pour canaliser des comportements, pour organiser le travail.

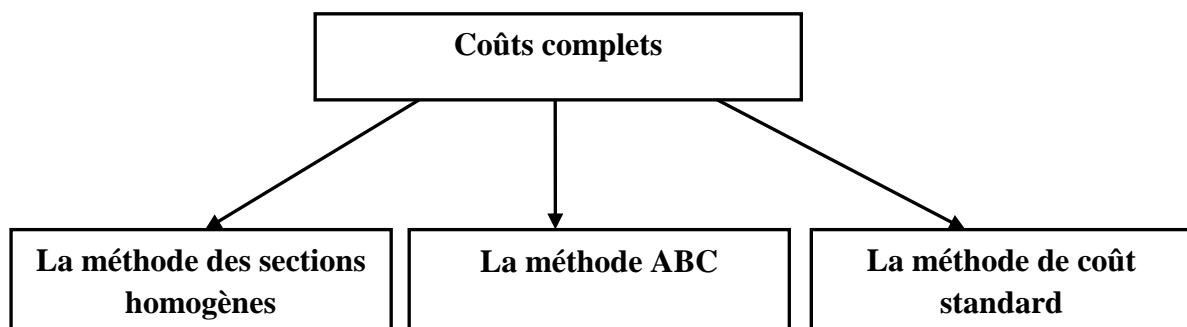
L'objet de ce travail porte sur la connaissance des méthodes de calcul des coûts, c'est dans cette optique que nous avons pris le soin d'aborder ces méthodes dans ce chapitre.

II.1. Le système des coûts complets :

Les méthodes simples de détermination des coûts sont souvent considérées comme une première approche du calcul des coûts et d'une comptabilité analytique rigoureuse. Elles ont toutefois, tendance à demeurer trop longtemps la seule façon d'obtenir et de contrôler les coûts.

Nous nous proposons de présenter dans cette première partie les différentes méthodes du calcul des coûts complets qui englobent la méthode de section homogène, la méthode ABC et on termine avec la méthode de coût standard.

Figure N°5 : les différentes méthodes des coûts complets



¹CHATFIELD, A history of accounting through, The dryden press, 1974.

II.1.1. La méthode des sections homogènes :

Le PCG français a normalisé, en 1947, la détermination des coûts complets en préconisant la méthode des sections homogènes, renommée méthode des centres d'analyse dans le PCG 1982. Cette normalisation s'inspirait d'études plus anciennes (1928- 1936).

La méthode du PCG 1982 reste largement utilisée dans toutes les entreprises.

Dans sa version la plus simple, la méthode du coût complet permet de évaluer les stocks de l'entreprise et de dégager un résultat analytique sur chaque produit. On pourrait presque dire que le coût complet constitue implicitement une forme de contrôle de l'échelle des valeurs que donne le marché à travers un système du prix. Sauf exception, le prix doit être supérieur ou égale au coût complet réel.

II.1.1.1. Les centres d'analyse :

La méthode traditionnelle de détermination des coûts complets est la méthode des centres d'analyse qui est caractérisée par¹ :

- La hiérarchie des coûts (coût d'acquisition, coût de production et coût de revient) ;
- La distinction entre charge directe et charge indirecte ;
- Le traitement des charges indirectes par répartition dans des centres, avec sous répartitions des centres auxiliaires vers les centres principaux suivant cette méthodologie :

❖ Le découpage des centres d'analyse :

Un centre d'analyse est un "compartiment comptable" regroupant des activités des autres centres. Dans la pratique, les centres d'analyses correspondent souvent aux différents services ou ateliers (par exemple, le service informatique ou l'atelier de conditionnement peuvent constituer des centres d'analyse).

Mais plusieurs services peuvent être regroupés en un même centre (par exemple toutes les activités administratives), et si dans même service ou atelier on effectue des tâches technologiquement distinctes, il est possible de définir plusieurs centres ou "section"

¹L. LANGLOIS, C. BONNIER. M. BRINGER, P19

On distingue habituellement¹ :

a. Les centres principaux

Leurs coûts sont imputables aux coûts d'acquisition des approvisionnements, aux coûts de production ou de distribution des produits ou services. Ils comprennent :

- ✓ Les centres d'approvisionnements

Correspondant aux fonctions de préparation des achats, transports sur achats, réception, comptabilisation des achats ;

- ✓ Les centres de production

Correspondant aux fonctions de production de bien et de service ;

- ✓ Les centres de distribution

Correspondant aux fonctions d'étude des marchés, de vente, de stockage des produits finis, d'emballage, de livraison.

b. Les centres auxiliaires

Leurs charges ne peuvent être imputées directement aux coûts des approvisionnements ou produits. Elles sont transférées à d'autres centres d'analyse par l'intermédiaire desquels elles sont imputées. L'activité des centres auxiliaires est au service des principaux.

Il est possible d'utiliser une classification un peu plus complexe qui distingue :

- **les centres opérationnels** (équivalents des centres principaux)
- **les centres de structure** (centres auxiliaires dont l'activité est difficilement mesurable : direction générale par exemple)
- **les centres de services** (centres auxiliaires dont l'activité est plus mesurable : service informatique par exemple)

¹DIDIER LECLERE, P20.

II.1.1.2. La répartition des charges :

On distingue dans la comptabilité analytique les charges directes et les charges indirectes, elles sont réparties comme suit¹ :

a) Les charges directes

Les charges directes sont celles qu'il est possible d'affecter à un produit déterminé, sans calcul intermédiaire. C'est ce qu'on appelle l'affectation des charges directes.

Les consommations de matières premières sont le type même des charges directes.

b) Les charges indirectes

Les charges indirectes sont celles qui concernent simultanément plusieurs objets de coûts. Il n'est pas possible de les affecter à un coût particulier. Leur ventilation entre ces coûts nécessite des calculs intermédiaires. Les règles de calcul comportent une part plus ou moins grande d'arbitraire. Cette répartition s'effectue généralement en deux temps, une répartition primaire et une répartition secondaire complémentaire exposé comme suite :

✓ La répartition primaire :

La répartition primaire consiste à répartir les charges dans les centres d'analyse. Ceci suppose une organisation permettant la connaissance des consommations de chaque centre.

Les calculs de répartition sont habituellement présentés dans un tableau de répartition (ou tableau d'analyse) dont la première partie est occupée par la répartition primaire.

✓ La répartition secondaire :

Une fois établis les totaux de la répartition primaire, il convient de calculer les prestations des centres auxiliaires aux autres centres.

¹L.LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, P38.

Tableau N° 01 : Tableau de répartition secondaire

	Centre auxiliaire	Centre principaux		
	Administration	Approvisionnement	production	Distribution
Totale répartition primaire				
Répartition des centres auxiliaires				
Total après répartition des centres auxiliaire				
Nature d'unité d'œuvre				
Nombre d'unité d'œuvre				
Coût d'unitaire				

Source : établis par nos soins

II.1.1.3. Définition et calcul du coût des unités d'œuvre :

II.1.1.3.1. Définition :

Un coût est la valeur d'un ensemble de consommations dont le regroupement est utile à la prise de décisions de gestion¹.

II.1.1.3.2. Calcul du coût des unités d'œuvre :

Chacun des coûts d'unité d'œuvre est obtenu en divisant le total des charges réparties dans les centres d'analyse principaux par le nombre d'unités d'œuvre de ce centre.

Il se calcule comme suite :

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Montant des charges du centre fournisseur}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre du centre fournisseur}}$$

¹L.LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER p 31, 50

II.1.1.3.3. Calcul des coûts :**a) Le coût d'achat**

Appelé aussi le coût d'acquisition, le coût d'achat comprend le prix d'achat et les frais accessoires d'achat directe ou indirecte, tel¹ :

- ✓ Les frais de transport,
- ✓ Les frais de déchargement,
- ✓ Les frais d'approvisionnement.

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{charges directes d'approvisionnement} + \text{charges indirectes}$$

b) Le coût de production

Il est obtenu à partir de l'ensemble des charges supportées en raison de la fabrication des biens ou prestation des services.

Un coût de production comprend :

- Coût d'achat des matières premières consommées pour la fabrication du produit,
- Les charges directes à la production (main d'œuvre directe, manutention...),
- Les charges indirectes à la production déduites à partir du tableau de répartition.

$$\text{Coût de production} = \text{coût des matières premières consommées} + \text{autres charges directes de production} + \text{charges indirectes de production}$$

c) Le coût de distribution

C'est l'accumulation des différentes charges liées à la distribution :

- Directement (l'emballage, transport, manutention des produits, publicités, et promotions des produits...etc.).
- Indirectement (occasionnées par la préparation des ventes, exécution des ventes, stockages et livraison...etc.).

¹ Inspiré des connaissances déjà acquises au long du parcours universitaire.

d) Le coût de revient

Le coût de revient constitue par la totalité des charges supportées en raison de l'achat, de la production et de la distribution d'un produit ou d'un service vendu.

Le coût de revient est un coût complet puisqu'il comprend toutes les charges incorporables (non calculé à l'avance).

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

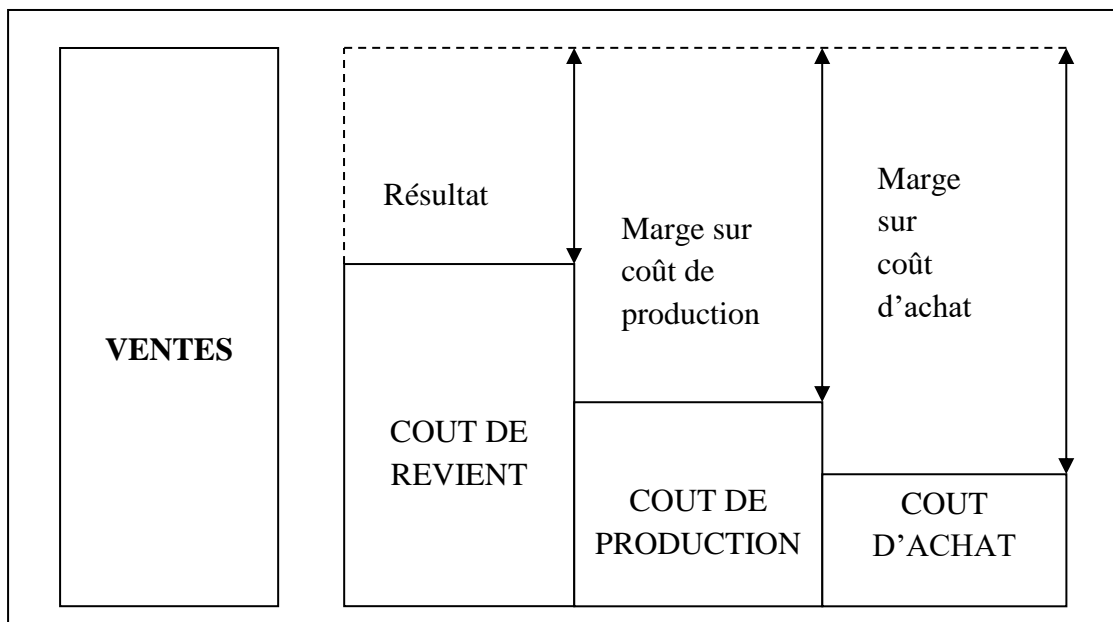
II.1.1.4. Marges et résultats analytiques :

Le résultat analytique sur un produit vendu est la différence entre son prix de vente et son coût de revient.

Le résultat analytique = ventes (chiffre d'affaires) – le coût de revient

La différence entre le prix de vente d'un produit et un de ses coûts partiel est qualifiée comme marge telle représentée dans le schéma ci-dessous :

Figure N°06 : Marges et résultats



Source : (LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, Op cit, p 37).

II.1.1.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode :

a) Les avantages

- ✓ Mesurer la part des frais incombés à chaque section dans le calcul des coûts ;
- ✓ L'élaboration d'un prix pour la commercialisation d'un bien ou d'un service dont le prix n'est pas pratiquement définie ou imposé par la concurrence ;

b) Les inconvénients

- ✓ Le choix d'unité d'œuvre est difficile ;
- ✓ La mise en œuvre de la méthode est lourde ce qui conduit de souvent à multiplier les centres d'analyse ;

II.1.2. La méthode « ABC » Activity Based Costing :

II.1.2.1. Définition la méthode « ABC » :

La méthode de comptabilité à base d'activités ou méthode ABC (activity Based Costing) a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coût complet qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts.

La méthode de comptabilité à base d'activités présente beaucoup d'analogies avec la méthode des centres d'analyse. Elle en diffère cependant sur des points importants¹ :

- Elle met l'accent sur l'explication des causes des coûts des activités plus que sur le calcul des coûts des produits ;
- Elle ne prévoit pas de centres auxiliaires, les coûts de tous les centres étant imputés aux coûts des produits sans répartition secondaire ;
- Elle opère des regroupements d'activités selon des processus transversaux qui dépassent les limites des centres de responsabilité.

II.1.2.2. 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 coût en fonction de leurs utilisations d'activité. Les schémas ci-après Résume le principe de base de cette méthode:

Figure N°07 : principes de base de la méthode ABC



Source : Charles Eduard Godard et Séverine Godard, «le petit contrôle de gestion Edition DUNOD,Belgique, 2013, page, 22.

II.1.2.3. Concepts de bases de la méthode :

Pour mieux assimiler cette méthode, il serait préférable de définir certains concepts de base tel que : l'activité, la tâche, ressources, processus et inducteur :

- **La tâche :** la tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût².
- **L'activité :** une activité est un ensemble de tâche ordonnées et liées entre elles dans un but donné.

¹LANGLOIS.G, BRINGER.M, BONNIER.C;« contrôle de gestion, Manuel et application » p 79.

²LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M « contrôle de gestion » p, 79

- **Le processus** : les suites d'activités concourant à un but commun forment un processus auquel participent plusieurs divisions (atelier et service).
- **Les ressources** : les ressources peuvent être définies comme l'ensemble des charges consommées par activité.
- **Inducteur de coût** : l'inducteur de coût remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle (sections homogènes), servant à imputer le coût des activités aux différents produits.

Les inducteurs d'activités peuvent être classés en :

- **Inducteurs liés au volume** : heure main d'œuvre, heure machine.... etc.
- **Inducteurs liés aux changements de lot ou aux séries** : nombre d'ordre de fabrication, nombre de séries fabriquées....
- **Inducteurs liés à l'existence d'une référence** : nombre de références...
- **Inducteurs liés aux activités de soutien** : chiffre d'affaire, valeur ajoutée...

II.1.2.4. Etapes de la mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de la méthode comporte les étapes suivantes¹ :

✓ **Identification des activités de l'entreprise**

Les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés. La liste des activités retenues :

- Ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux; il ne faut pas confondre les activités avec les tâches élémentaires ;
- Ne doit pas être trop succincte pour que les activités restent homogènes et respectent la loi d'équipe proportionnalité des ressources utilisées.

✓ **Affectation des ressources aux activités**

Les charges indirectes sont généralement saisies au niveau des divisions de l'entreprise. Ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division.

¹LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M « contrôle de gestion » p 84

- S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe (ex : les frais de voyage pour visiter un client sont affectés à l'activité « suivi des clients »).
- S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie au prorata des effectifs ou des moyens matériel occupés aux tâches constituant les activités.

✓ **Regroupement des activités par inducteur**

Afin d'évaluer le coût d'une activité, il est nécessaire de regrouper l'ensemble des coûts réalisant cette dernière dans un seul centre qu'on appelle centre de regroupement qui servira à déterminer la part des coûts de l'activité assignée à chaque produit.

✓ **Calcul du coût unitaire des inducteurs**

Pour chaque centre de regroupement :

- On calcule les ressources consommées par le centre en cumulant les charges qui avaient été affectées (phase 2) aux activités regroupées dans le centre (phase 3) ;
- On recense le volume de l'inducteur, c'est-à-dire le nombre d'unité de l'inducteur choisi pour le centre (ou nombre d'unité d'œuvre) ;
- Un coût unitaire de l'inducteur est ensuite calculé selon la formule suivante :

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

✓ **Imputation au coût des produits**

Le coût complet (ou coût de revient du produit) est obtenu en cumulant :

- Les charges directes,
- Les charges indirectes des centres de regroupement qui sont imputées au prorata des inducteurs d'activité.

II.1.2.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode :

a) Les avantages

La méthode ABC est un outil d'analyse et donc de maîtrise des coûts. Elle présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits sa mise en œuvre permet:¹

- ✓ De remplacer la notion de répartition des charges par l'affectation des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits ;
- ✓ De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- ✓ D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- ✓ De calculer facilement des coûts de processus ;
- ✓ La suppression de la distinction : centre auxiliaire/ centre principale pour éviter la répartition secondaire des charges indirecte, souvent source d'arbitraire et d'approximation dans le calcul.

b) Les inconvénients

- ✓ Rigidité, les circonstances économiques évoluent rapidement alors que l'on peut adapter les coûts standards que périodiquement ;
- ✓ La nature contraignante des standards.

II.1.3. Le coût standard :

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

C'est un coût évalué a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts.

II.1.3.1. Définition :

Un coût prévisionnel ou coût préétablis est un coût calculé à partir des charges estimé à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historique ou réels

¹GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, 1988, P.186, 187.

permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaires de diverses natures¹.

«Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit standard, il présente généralement le caractère de norme »²

II.1.3.2. Principe :

Les 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 le devis.

II.1.3.3. Objectif de la méthode du coût standard :

Le calcul de coût préétabli permet³

- De déterminer des coûts préétablis servent à l'élaboration des budgets;
- Une meilleure identification des responsabilités;
- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de comptes infra-annuels ;
- L'utilisation des standards et écarts est nécessairement décentralisés ;
- De contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre coût standard et coût réel) ;
- Gagner de temps dans le calcul des coûts réels ;
- De mesurer les performances.

II.1.3.4. 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 aux constatées ;

¹ BOISSELIER.P, « Contrôle de gestion », cour et application, 3^{ème} édition librairie Vuibert, février 2005 P8.

²ALAZARD.C, SEPARI.S, « contrôle de gestion » Edition DUNOD, Paris, 1998, P 340.

³SAADAT.T « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, P 151, 152.

- ❖ **Quatrième étape** : comparer le réalisé avec la prévision ou le réalisé d'une période précédente ;
- ❖ **Cinquième étape** : calculer et analyser les écarts.

II.1.3.5. Calcul et analyse des écarts :

On établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme d'étalon de référence, confronté a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels. Pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra¹ :

- ✓ D'orienter et de contrôler efficacement la gestion de l'entreprise ;
- ✓ De prendre au moment opportun les décisions correctrices nécessaires et de mettre en jeu les responsabilités.

II.1.3.5.1. La détermination de l'écart globale :

L'écart total est la différence entre le cout constaté et le coût préétabli de la production réelle.

$$\text{Ecart global (EG)} = \text{coût de production réel} - \text{coût de production préétabli}$$

L'écart est dit défavorable si les coûts réels l'emportent sur les coûts préétablis, dans la mesure où ces coûts réels dépassent ce que l'entreprise a prévu.

L'écart est dit favorable si les coûts réels n'atteignent pas les coûts prévisionnels, il s'agit probablement d'une compression de charges directes dû à un contrôle rigoureux de fabrication (lutte contre le gaspillage,...etc.) ou de charges indirectes de fabrication reflétant la bonne maîtrise de la gestion.

Il faut distinguer :

Les écarts sur les charges directes :

- Ecart sur matière première ;
- Ecart sur main d'œuvre ;
- Ecart sur d'autres charges indirectes.

¹DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « Comptabilité analytique de gestion », DUNOD, Paris, 1994. P 157.

a) Analyse des écarts sur les charges directes

Les écarts sur charges directes concernent essentiellement les matières premières et composantes et la main-d'œuvre directe. Ils comprennent uniquement les charges variables.

Dans ce cas, il est nécessaire de dissocier la variation de la quantité et la variation du prix.

❖ Analyse de l'écart sur matière première

Dans la relation suivante : $E/MP = (Q_R - Q_P) * C_P + (C_R - C_P) * Q_R$

Par conséquent, l'écart matière première se décompose en deux sous écarts :

- Un écart sur quantité : $E/Q = (Q_R - Q_P) * C_P$
- Un écart sur prix : $E/P = (C_R - C_P) * Q_R$

D'où $E/MP = E/Q + E/P$

En notant :

Q_R : Quantité réelle de matière première ;

Q_P : Quantité préétabli de matière première ;

C_R : Coût unitaire réel de matière première ;

C_P : coût unitaire préétabli de matière première ;

❖ Analyse de l'écart sur main d'œuvre

On a la relation suivante : $E/MOD = (T_R * t_r) - (T_P * t_b)$

T_R : Temps réel ;

T_P : Temps préétabli ;

t_r : taux horaire réel ;

t_b : taux horaire budgété ;

d'où: $E/MOD = (T_R - T_P) * t_b + (t_r - t_b) * T_P$

Par conséquent, l'écart sur main d'œuvre directe se décompose en deux sous écart :

- Ecart sur le temps : $E / \text{temps} = (T_R - T_P) * t_b$

Ecart sur le taux horaire : $E / \text{taux horaire} = (t_r - t_b) * T_P$

b) Analyse des écarts sur charges indirectes

L'analyse de l'écart sur imputation des charges indirectes peut sembler plus complexe pour deux raisons :

- ✓ Les charges directes sont regroupées par centre d'analyse et comprennent des charges fixes et charges variables, d'où l'existence d'un écart sur coût variable et d'un écart sur coût fixes qui en fait un écart d'imputation rationnelle.
- ✓ Au niveau de fonctionnement d'un centre d'analyse, il faut faire la distinction entre la production (mesurée en nombre de produits traités) et l'activité (mesurée en nombre d'unité d'œuvre utilisées), ce qui traduit par l'existence d'un écart de rendement.

$$\text{Écart global} = \text{frais imputés} - \text{fraies réels}$$

L'écart sur charges indirectes se décompose en trois sous écarts :

❖ Ecart sur le budget

Il doit être calculé par référence à l'activité

$$\text{Ecart sur le budget} = \text{budget flexible (b/f)} + \text{budget réel (b/r)}$$

$$\text{B/F} = (\text{activité réelle} * \text{coût unitaire variable standard}) + \text{charges fixe}$$

❖ Ecart sur activité

Il est lié aux charges fixes

$$\text{Écart sur activité (e/a)} = \text{charges fixes horaire prévisionnelles} - \text{charges fixes horaire réelles}$$

C'est la différence entre le nombre des unités d'œuvre prévues et les unités d'œuvre réalisées.

$$\text{Écart sur le rendement (e/r)} = \text{coût préétabli de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de l'activité préétabli}$$

II.1.3.6. Avantages et inconvénients de la méthode :**a) Les avantages**

- ✓ Le contrôle peut s'effectuer facilement au niveau des centres de responsabilité ;
- ✓ Les écarts sont facilement identifiables et les actions de correction peuvent être opérées en temps opportun ;
- ✓ Enfin, l'emploi des coûts préétablis facilite à la fois l'établissement des budgets et le contrôle de la rentabilité.

b) Les inconvénients

- ✓ Problème de la représentativité des coûts préétabli ; ils doivent être accessibles mais ambitieux¹.
- ✓ Mais le standard ne doit pas être trop flexible car il n'est plus possible d'apprécier la performance si l'unité de mesure est élastique.

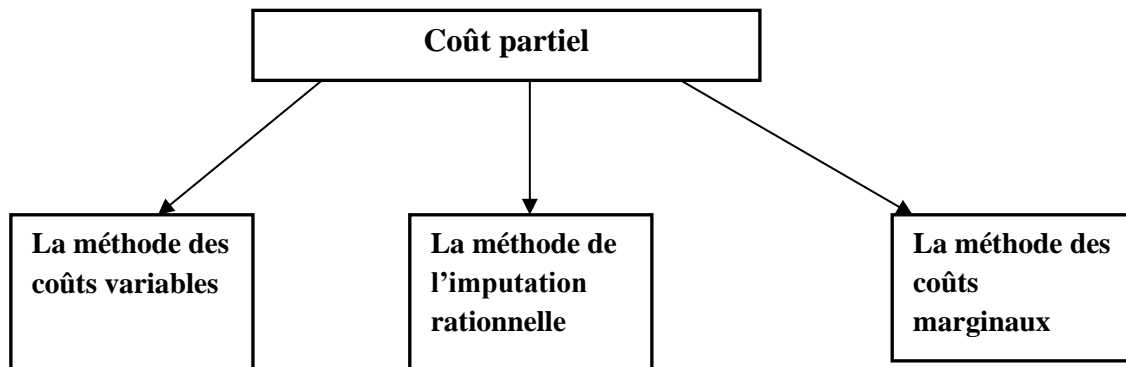
II.2. La méthode des coûts partiels :

Nous avons présentés dans la section précédente les différentes méthodes du système des coûts complets.

Nous nous proposons de présenter dans cette deuxième partie les différentes méthodes de calculs des coûts partiels qui englobent la méthode des coûts variables, la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes et la méthode des coûts marginaux.

¹ SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, Op. cit, P 32.

Figure N°08 : les différentes méthodes du coût partiel



Source : réaliser par nos soins

II.2.1. La méthode des coûts variable (directe costing) :

II.2.1.1. Définition :

La méthode du coût variable a été développée aux Etats-Unis dans les années 1950 sous le nom de « **directe costing** ». ¹

La méthode du coût variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe.

Le directe costing comporte deux variantes :

- ✓ Le Directe-Costing simple : elle fait la distinction fondamentale entre les charges fixes et les charges variables ;
- ✓ Le Directe-Costing évolué : au niveau des charges fixes, elle fait la distinction entre les charges fixes directes et les charges fixes indirectes.

II.2.1.2. Principe :

Le principe de la méthode est que le chiffre d'affaire d'une période doit couvrir au moins les charges variables de production et de vente (directes ou indirectes selon la méthode retenue) des produits vendus et les charges de structure (majorées des charges variables indirectes dans la méthode des coûts variables directs) de cette même période.

¹LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », Op. cit, P 150.

Le principe de cette méthode peut se présenter comme suite¹ :

Tableau n°02 : principe de la méthode des coûts variable

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

II.2.1.3 La mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de la méthode du coût variable se distingue en quatre étapes

- **Première étape** : dans cette étape, 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 MCV pour chaque produit, elle représente la différence entre chiffre d'affaire (CA) 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.

¹ROBERT PATUREL, « Comptabilité analytique », Paris 1987, P 267.

Tableau N°03 : les étapes du calcul le résultat

Désignation	Montant	%
Chiffre d'affaire		100%
- Coût variable		
= Marge sur coût variable		
- Coût fixe		
= Résultat		

Source : réaliser par nos soins

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

$$SR_{(v)} = \frac{CA * CF}{MCV}$$

On peut l'exprimer en quantité

$$SR_{(q)} = \frac{SR_{(v)}}{\text{Prix de vente hors taxes}}$$

II.2.1.4. Les avantages et les inconvénients de la méthode :

a) Les avantages

- ✓ Elle facilite énormément les calculs de coûts ;
- ✓ Elle exclut toute ventilation de charges fixes, ce qui rend les calculs beaucoup plus simples et rapides ;
- ✓ Elle permet de déterminer le seuil ou les seuils de rentabilité, et divers indices de gestion (exemple : la marge).

- ✓ Elle fournit des informations pertinentes et fiables pour la gestion à court terme.

b) Les inconvénients

- ✓ Elle ne permet pas de déterminer des résultats analytiques par produit ;
- ✓ Une mauvaise interprétation des informations fournies par la méthode des coûts variables est préjudiciable à l'entreprise ;
- ✓ Elle n'est pas reconnue par l'administration fiscale (pour déterminer le résultat fiscal en utilisant les coûts variable des productions et les coûts variable des stocks finals, n'est donc pas accepté ;
- ✓ Elle suppose résolu le délicat problème de la distinction entre les charges de structure et les charges opérationnelles.

II.2.2. La méthode d'imputation rationnelle des charges :

II.2.2.1. Définition :

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectif d'éliminer, ou plutôt d'isoler, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complets des centres d'analyse et des produits¹.

L'imputation rationnelle est une méthode ayant pour but² :

- De neutraliser l'effet des variations d'activité sur les coûts complets unitaires ;
- D'évaluer, en l'isolant, l'effet des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise.

Quand l'activité enregistre des variations, il n'est pas possible d'imputer les frais fixes "tels quels". Nous allons devoir les multiplier par un 'coefficient d'activité'.

Par définition, le coefficient d'activité est égal au rapport de l'activité réelle sur l'activité normale :

$$\text{Coefficient d'activité (Coff.A)} = \frac{\text{Activité réelle (AR)}}{\text{Activité normale (AN)}}$$

¹ROBERT PATUREL « comptabilité analytique », Paris 1987, P 300

²L. LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER « contrôle de gestion », P 168

- Charges fixes imputées (CFI) :

$$\text{CFI} = \text{CF} * \text{Coff.A}$$

L'activité peut être mesurée, selon les cas, en nombre de produits fabriqués ou en nombre d'unités d'œuvres.

Si $AR < AN$, on dit qu'il y a sous-activité (chômage) et dans ce cas les charges fixes non imputées constituent le cout de chômage ou de sous activité.

Si $AR > AN$, on dit qu'il y a suractivité et la différence d'imputation rationnelle (un bénéfice) constitue un boni de suractivité.

En effet, important de bien comprendre que cette pratique ne modifie pas le montant réel des charges fixes mais uniquement le montant imputé dans les coûts. Ces différences expriment¹ :

- Une sous-activité : L'activité réelle de la période est inférieure à la normale. Une partie des charges fixes réellement encourues n'est pas absorbée par la production de la période et sera prise en charge par le compte de résultat ;
- Une suractivité : L'activité réelle de la période est supérieure à la normale. Les charges fixes réellement encourues. Ce surplus constitue un produit qui va affecter le compte de résultat de la période.

II.2.2.2. Les avantages et les inconvénients de la méthode :

a) Les avantages

- ✓ Elle fournit de bonnes bases pour fixer les prix de ventes de longue période ;
- ✓ Elle évite, en cas de sous-activité, de majorer la valeur des stocks et des productions de l'entreprise elle-même ;

b) Les inconvénients

- ✓ Elle exige beaucoup de calculs de répartition et d'imputation relativement complexes ;
- ✓ Elle n'est pas suffisante pour améliorer le contrôle de la gestion ;

¹Berland N. ; Rongé Y. ; « contrôle de gestion », Edition pearson, Paris, 2012, P. 186

II.2.3. La méthode des coûts marginaux :

II.2.3.1. Définition :

- **Définition ‘empirique’ ou ‘comptable’ :**

Le coût marginal est l'accroissement du coût total entraîné par la production d'une unité supplémentaire¹.

- **Définition plus économique ou ‘mathématique’ :**

Le coût marginal est la dérivée du coût total.

Selon le plan comptable, le coût marginal est « la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaire à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité »

En effet :

$$CT' = \frac{\Delta CT}{1} = \Delta CT$$

On démontre que la courbe du coût moyen (coût complet au sens de la méthode du coût

Complet) $CM = \frac{CT}{N}$, passe par un minimum lorsqu'il est égale au coût marginal.

II.2.3.2. Les principes de la méthode :

Le coût marginal est le coût d'une unité additionnelle produite². Par conséquent, il s'agit de l'accroissement des charges résultant de la production de la dernière unité. La décision de prendre une commande supplémentaire entraînera un accroissement d'activité et en principe, seules les charges variables varieront puisque, sur une courte période, les charges fixes restent constantes quelle que soit l'activité. Les économistes font alors la distinction entre la théorie des coûts sur courte période et sur longue période.

¹DIDIER LECLER « Comptabilité analytique » 2^e Edition, 113

²Patrick Piget « Comptabilité Analytique », 4^{ème} Edition, P 108

- A court terme, c'est-à-dire le contexte d'une commande supplémentaire sans extension des capacités de production (exemple : l'achat d'un équipement supplémentaire) le coût marginal ne contient que des charges variables.
- A long terme, ou on entend une extension des capacités de production, le coût marginal comprend outre des charges variables des charges fixes liées à l'investissement de production

$$Cm(x+1)^{ème} = CT(x+1) - CT(x)$$

II.2.3.3. Les caractéristiques du coût marginal :

Le coût marginal est défini différemment selon la nature de la production (discrète ou continue)

- Pour une production discrète, par exemple une production d'objets, le coût marginal d'une unité est le taux d'accroissement de la fonction coût entre cette unité et la précédente.

$$Cm(u) = c(u) - c(u-1)$$

- Pour une production continue, par exemple une production de liquide, si la fonction coût est dérivable, le coût marginal en est le nombre dérivé

$$Cm(x) = c'(x)$$

II.2.3.4. La mise en œuvre de la méthode :

- ❖ **La première étape** : calcul de coût marginal

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

Ou

Coût marginal = dérivée de coût total

❖ La deuxième étape : calcul de recette marginal et le résultat marginal

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

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

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

II.2.3.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode :**a) Les avantages**

- Transparence des responsabilités car les coûts et les résultats sont personnalisés ;
- Eclaire sur la contribution au résultat final d'une nouvelle commande, nouvelle activité.....
- Elle permet de décrire les équilibres à long et moyen terme en comparant le prix de vente avec le coût complet moyen.

b) Les inconvénients

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

Conclusion

Dans ce chapitre on a exposé les différentes méthodes de la comptabilité analytique et chaque méthode contient ses particularités de calcul et fournit des informations face aux problèmes posés. Enfin nous avons pu démontrer que la méthode des sections homogènes qui convient au contexte de l'entreprise, puisque, elle nous permet de calculer le coût réel

CHAPITRE III

Chapitre III : Le calcul du coût de revient dans une entreprise algérienne «NUTRISTAR» :

Nous avons illustré dans ce qui précède les différents aspects théorique de la comptabilité analytique et le contrôle de gestion, ainsi que les méthodes de calcul des coûts, et nous avons constaté les explications de chaque méthode pour les bien comprendre et les utilisées pour nos calculs.

Dans ce qui suit nous essayerons de constater la place de quelques méthodes dans l'entreprise algérienne.

NUTRISTAR, entreprise algérienne des CMV, c'est l'entreprise dans laquelle nous avons effectué notre stage pratique et dans laquelle nous allons essayer de répondre aux questions suivantes :

- NUTRISTAR est une entreprise industrielle, qui a donc besoin d'un système de comptabilité d'exploitation : comment est pratiquée la comptabilité analytique dans cette entreprise ?
- Quelles sont les méthodes de calcul des coûts appliquées par cette entreprise ?
- Est-ce que l'entreprise respect les aspects théoriques précédemment cité dans ces calculs ?

III.1. NUTRISTAR ALGERIE :

III.1.1. Présentation de l'entreprise :

III.1.1.1. Carte d'identité :

Nom : SARL NUTRISTAR ALGERIE.

Activités : Production des CMV (compléments minérale vitamine) pour aliment de bétail .

Statut : société à responsabilité limité.

Forme : petite entreprise.

Adresse : route principale d'ilmaten, commun Fenaia, wilaya de Bejaia

III.1.1.2. Historique de l'entreprise :

NUTRISTAR Algérie, filiale de NUTRISTAR international intégrée désormais au Groupe CCPA, cette société mère a été créé le 17 mars 1995, c'est une société anonyme, spécialisé dans les importations et exportations des produits liés aux industries agricole plus spécialement aux industries de l'alimentation d'animale, situé en Cergy pontoise cedex-France, son capital initiale est de 288 000 euros.

La société mère et d'autre actionnaire algériens on crée cette filiale d'une nature privé, pour une structure économique industrielle et commerciale, le premier septembre 2001 le travail de la SARL NURISTAR ALGERIE été commencé pour un capitale initiale de 5 500 000,00 DA. Elle était présente depuis sa naissance sur le marché algérien où elle est toujours restée implanté, NUTRISTAR Algérie est un acteur historique de la nutrition animale. Elle est reconnue par ses clients, usines de fabrications d'aliments du bétail et distributeurs, pour la qualité de ces procès et son expertise des matières premières. En 2003 la capitale initiale a été augmentée à 10 000 000.00 DA parce qu'elle avait une capacité de production importante permettant de répondre parfaitement aux besoins de ces clients, et ça a duré jusqu'à nos jours.

III.1.1.3. Gamme des matières premières, des produits finis et moyens de l'entreprise :

A. Gamme des matières premières :

- Matières première importées :

Cette entreprise importe un nombre plus élevées des produits à l'étranger plus que ses achats locaux, beaucoup plus des vitamines et Oligos pour la fabrication de ses produits. La majorité de ses importations sont envoyé par la société mère en France, ses produit importé sont regroupées de cette façon :

- ❖ Vitamines et oligo éléments pour la volaille toutes espèces
- ❖ Vitamines et oligo éléments pour ruminants (vache laitière, bovin)
- ❖ Acides : méthionine
- ❖ Host azyme
- ❖ Additifs
- ❖ Vaccines

- **Matières premières locales :**

Pour ces matières premières locales utilisées, on trouve deux partis :

Une catégorie liée à la production des produits finis qui sont :

- ❖ Remoulage
- ❖ Sel fin
- ❖ Carbonate
- ❖ COXIDIN

A la fin de production ils utilisent des consommables pour emballer les produits finis :

- ❖ Sachets de 25 KG
- ❖ Etiquettes
- ❖ Rubans
- ❖ Cavaliers
- ❖ Fils à coudre

B. Gamme des produits finis :

NUTRISTAR, formule et fabrique dans son usine des concentrés incluant protéines, minéraux, vitamines et oligo-éléments, incorporés à des taux de 2,5 à 10% aux aliments de production et le CMV1%, complément minéral vitaminé, destiné aux volailles (poulets de chair, poules pondeuses, poules reproductrices.), aux bovins et moutons. L'entreprise commercialise également des additifs nutritionnels innovants, permettant notamment de soutenir les performances de croissance et de ponte durant les fortes chaleurs, tous les produits sont regroupées comme suit :

- ❖ CMV (compléments minérales vitamines) pour les animaux suivants :
 - Poulet chaire
 - Pondeuse conso
 - Pondeuse reproductrice
 - Poulet future pondeuse
 - Dindes
 - jeune bovin
 - Vaches laitières

- Lapins
- Ovins

C. Gamme des moyens de l'entreprise :

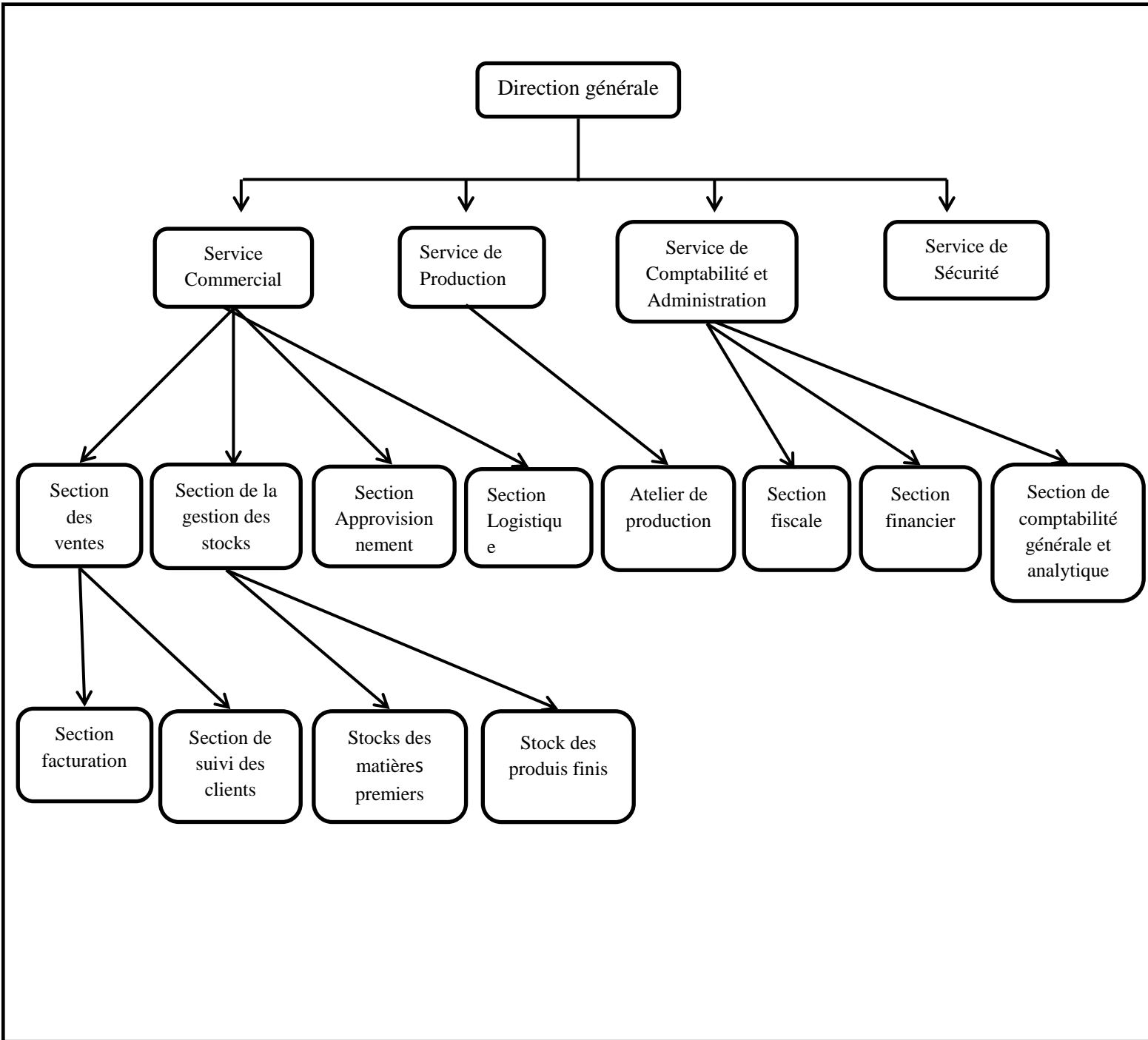
Moyens techniques : les équipements de l'entreprise sont :

- ❖ Un locale ou se trouve l'unité dont elle procède d'un département administratif, un atelier de production, les stocks, centre de sécurité et une cour.
- ❖ Des machines destinée directement la production des produits finis
- ❖ Les véhicules dont ils ont 2 camions, 2 chariots élévateurs et 2 véhicules légers

Moyens humains : dans les ressources humains on trouve 19 personnes qui sont représentées comme suit :

- ❖ Un directeur
- ❖ Chefs commerciales
- ❖ Un Comptable
- ❖ Chef de production
- ❖ Des mainteneurs
- ❖ Les gardiens

III.1.1.4. Organigramme de NUTRISTAR ALGERIE :



Les explications de l'organigramme :

- ❖ **La direction générale :** un seul directeur qui s'occupe de ce poste ou il :
 - Cordonne et dirige l'ensemble des services
 - Etabli le programme personnel
 - Assure les achats et les importations des matières premières
 - Reparti les taches de chaque service
 - Veille au bon fonctionnement des sections
 - Veille au respect de la réglementation
 - Représentent l'entreprise auprès des administrateurs
 - Négocié les contras des vents
 - Assure la protection des documents de l'entreprise à caractère confidentiel

La direction se compose de quatre services :

- **Service commerciale :** deux chefs commerciales qui s'occupent de ce poste ou ils :
 - assurent la facturation des produits
 - assurent l'échéance de règlement des clients
 - gèrent les stocks des produits finis et matières premières
 - assurent les achats locaux
- **service production :** il existe un chef de production et 9 manutentionnaires qui s'occupent de ce poste ou ils :
 - assurent la réception quantitative et qualitative des matières premières
 - assurent la fabrication des produits
 - ventes à la clientèle
- **service comptabilité et administration :** il existe un comptable qui s'occupe de ces taches suivantes :
 - établi toutes les comptabilités (générale, analytique, ...)
 - établi les déclarations fiscale et parafiscales
 - suivi les comptes bancaires
 - établi les fiches des salaires
 - établi les bilans
- **service de sécurité :** il existe cinq personne qui s'occupe de ce poste ou ils :
 - assurent la sécurité de l'entreprise

III.1.2. La comptabilité analytique tenue par NUTRISTAR :

III.1.2.1. La détermination du prix de revient pour les matières premières :

Le calcul du prix de revient des matières premières se défaire parce que on trouve des matières importé et d'autres locale

- ❖ Les importations :

Prix de revient = prix d'achat des matières premières en dinars + taxes douanières + frais des annexes

Prix d'achat des matières premières en dinars = prix d'achat en euro * le taux de change

Taxes douanières = prix d'achat des matières premières en dinars * 1 %

Frais des annexes = fixés a un prix de 9 000.00 da

- ❖ Pour les matières premières locales l'entreprise ils prennent directement leurs prix d'achat

III.1.2.2. La détermination des charges directes de NUTRISTAR :

Les charges directes se composent des consommations en matières premières, autres charges directes, consommables, et freintes :

- ❖ Les consommations des matières premières :ce sont les matières destinées directement pour la fabrication des produits finis

Prix des consommations en matières premières : prix de revient unitaire des MP * quantités utilisé pour la production

❖ Autres charges directes : ce sont les différentes charges liées directement à la production des produits finis qui sont :

- Electricité
- Fournitures de bureau
- Achats pièces de rechanges
- Carburant lubrifiant
- Loyer et charges locatifs.
- Entretien et réparation et maintenance
- Assurance
- Honoraire
- Salaires
- Pertes de change

Toutes ces charges sont calculé à base de la totalité des produits fabriqués pour une année, et pour la détermination des charges de chaque produit ils déterminent d'abord le coût unitaire de ces charges et les multiplier par la quantité produit d'un produit donné.

❖ Les consommables : ce sont des matières utilisé pour les produit finis, leur prix de revient est déterminé de la même méthode que le calcul de prix de revient des matières premières, soit pour les consommables locaux ou importés.

❖ Les freintes : c'est une perte au moment de production parce que toutes les matières premières sont des poudres, et pour la détermination de cette freinte ils prennent un pourcentage de 1 % du prix de revient des matières premières utilisé à la production.

III.1.2.3. La détermination des charges indirectes de NUTRISTAR :

Ce sont les différentes charges liées indirectement à la production des produits finis qui sont :

- Publicité
- Déplacements et réception
- Frais PTT
- Service bancaire et assimilé
- Cotisation et divers
- Taxe sur l'activité professionnelle
- Vignettes automobile

- Autres charges opérationnelles
- Dotation aux amortissements

III.1.2.4. La détermination du coût de revient :

Le coût de revient pour NUTRISTAR se sont l'ensemble des charges utilisés pour la production d'un produit fini, soit directe ou indirectes,

Coût de revient = prix des consommations en matières premières+autres charges
directe+consommables+freintes+charges indirectes

Après la détermination des coûts de revient l'entreprise calcul le résultat analytique et détermine la marge opérationnel pour assurées le but visée de chaque entreprise, avoir un bénéfice pour assurer ca survit.

Le résultat analytique = chiffres d'affaire – le coût de revient

La marge opérationnel = chiffre d'affaire / le coût de revient

III.2. Le calcul du coût de revient des produit fini et l'étude comparative par rapport à la méthode des sections homogènes :

III.2.1. Détermination du coût de revient pour les produits finis choisies :

NUTRISTAR utilise la méthode des sections homogènes pour la détermination de se différents coûts. Cette méthode repose sur la détermination du coût de revient, calqué sur la structure de cycle de transformation de l'entreprise, elle est basée sur la détermination des coûts des matières premières et la distinction entre les charges directes et indirectes, à la fin en utilisant les résultats obtenus de ces derniers on calcule le coût de revient qui nous permettra de déterminé une marge opérationnel qui assure la sécurité de l'entreprise.

Pour mieux comprendre cette méthode de calcul on a chosée ces trois produit :

- CMV 1%Jeune Bovin
- CMV 1% pondeuse reproductrice
- CMV 1% vache laitière

Le coût de revient = coût de revient des matières premières + totales des autres charges directe + totale des charges indirecte

III.2.1.1. La détermination des coûts de reviens des matières premières utilisée à la production :

Tableau N°4 : les matières premières importées :

Appellation	prix d'achat en euros la tonne	taux de change	prix d'achat en dinar	taxes douanières la tonne	frais annexes la tonne	prix de revient la tonne
vitamines poule reproductrice	3 920,94	138,00	541 089,72	5 411,00	9 000,00	555 500,72
oligo-éléments poule reproductrice	1 385,94	138,00	191 259,72	30 602,00	9 000,00	230 861,72
vitamines jeune bovine	8 728,04	138,00	1 204 469,52	12 045,00	9 000,00	1 225 514,52
oligo-élément jeune bovin	843,04	138,00	116 339,52	18 614,00	9 000,00	143 953,52
vitamines vache laitière	5 704,14	138,00	787 171,32	7 872,00	9 000,00	804 043,32
oligo-élément vache laitière	1 049,04	138,00	144 767,52	23 163,00	9 000,00	176 930,52
Méthionine	3 585,00	138,00	494 730,00	4 947,00	9 000,00	508 7,00

Source : à partir des documents internes de l'entreprise

Tableau N°5 : les matières premières locales achetées :

matières	prix d'achat en dinars a la tonne
remoulage	24 000
Sel	8 500
carbonate	2 400

Source : à partir des documents internes de l'entreprise

En phase de production on rajoute d'autres charges directes de production :

- Les consommables
- Les freintes

La détermination de leur prix se fait comme suit :

Tableau N°6 : les consommables :

matières	prix d'achat	taux de change	prix d'achat en dinars	taxes douanières	frais annexes	prix de revient	prix de revient à la tonne
sacherie 25 kg	1 170,00	138,00	161 460,00	1 614,60	0,00	163 075,00	6 523,00
étiquette	1 875,00	0,00	1 875,00	225,00	0,00	2 100,00	168,00
Ruban	1 150,00	0,00	1 150,00	138,00	0,00	1 288,00	26,00
cavalier	21,68	138,00	2 992,00	359,02	100,00	3 451,00	276,00
fil à coudre	62,40	138,00	8 611,00	1 033,34	100,00	9 745,00	260,00
Total							7 253,00

Les freintes :

Les freintes = le coût d'achats des matières premières * 1%
--

III.2.1.2. Les étapes de détermination des coûts de revient pour les trois produits finis :

III.2.1.2.1. Le produit CMV 1% Jeune bovin :

A. La totalité des charges directes :

A.1. Les matières premières :

A.1.1. La détermination des quantités utilisées des matières première pour la production de 374000 KG de JB :

Janvier= la quantité produit pour janvier * la quantité utilisé des matières premier pour produire 1000 KG / 1000KG

La quantité utilisée en janvier= 28 000 KG * 25 KG / 1000 KG = 700 Kg

- 25 KG correspond : (voir ANNEXE N°1)

Tableau N°7 : les matières premières consommées par le produit JB

les consommations en matières premières pour la production de 374000kg de JB					
MOIS	PRODUCTION	CONSOMMATIONS			
		VITAMINES	OLOGO	REMOULAGE	CARBONATE
		25	100	50	825
JANVIER	28 000	700	2 800	1 400	23 100
FÉVRIER	38 000	950	3 800	1 900	31 350
MARS	42 000	1 050	4 200	2 100	34 650
AVRIL	78 000	1 950	7 800	3 900	64 350
MAI	37 000	925	3 700	1 850	30 525
JUIN	3 000	75	300	1 50	2 475
JUILLET	41 000	1 025	4 100	2 050	33 825
AOÛT	24 000	600	2 400	1 200	19 800
SEPTEMBRE	0	0	0	0	0
OCTOBRE	43 000	1 075	4 300	2 150	35 475
NOVEMBRE	40 000	1 000	4 000	2 000	33 000
DÉCEMBRE	0	0	0	0	0
TOTALE	374 000	9 350	37 400	18 700	308 550

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

A.1.2. Le coût d'achat des matières premières consommées

Coût d'achat de la totalité des matières premières = Σ (quantité * prix unitaire)
--

Tableau N°8 : calcul le coût d'achat des matières premières pour 374000KG JB

désignation	Quantité	Cout unitaire	montant
VITAMINE JB	9 350,00	306,40	2 864 840,00
OLIGO JB	37 400,00	144,00	5 385 600,00
REMOLAGE	18 700,00	24,00	448 800,00
CARBONATE	308 550,00	2,40	740 520,00
TOTAL	374 000,00	476,80	9 439 760,00

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 **CARBONATE** et **OLIGO JB** et que les composantes principales en valeurs sont constituées d'**OLIGO JB** et **VITAMINE JB**.

A.2. Autres charges directes de production (374 000 kg)

Les charges directes pour l'année 2018 dont la totalité de production = 466 575 000KG

Tableau N°9 : les charges directes pour la totalité de la production

autres charges directes	Montant
Electricité	
Fournitures de bureau	290 001,89
Achats pièces de rechanges	7 322,69
Carburant lubrifiant	609 905,93
Loyer et charges locatifs.	1 211 248,07
Entretien et réparation et maintenance	2 844 900
Assurance	131 591,63
Honoraire	726 159,87
Salaires	714 743
Pertes de change	12811617,97
	10672778,57
TOTALE	30 020 269,62

Source : document interne de l'entreprise

Donc les charges directe de 374 000kg

466 575000 kg —————> 30020269,62 da

374 000 —————> X

$X = 374\ 000 * 34944671,34 / 466\ 575\ 000 = 24063,83\ da$

On a fait des calculs pour déterminer la valeur des charges directes pour la quantité produite de produit **Jeune Bovin** (374000KG).

B. La totalité des charges indirectes :

Les charges indirectes pour l'année 2018 dont la totalité dont la production est de 466 575 000KG

Tableau N°10 : les charges indirectes pour la totalité de la production

Autres charges indirectes	Montant
Publicité	274 410
Déplacements et réception	1 070 199,06
Frais PTT	309 474,02
Service bancaire et assimilé	3 740 181,66
Cotisation et divers	200 000
Taxe sur l'activité professionnelle	9 267 953
Vignettes automobile	20 000
Autres charges opérationnelles	15 126 611
Dotation aux amortissements	7 440 582,39
Total	37 449 411,13

Source : document interne de l'entreprise

Donc les charges indirectes de 374 000 =

466 575000 —————> 37 449 411.13 da

374 000 —————> X

$$X = 374\ 000 * 37\ 449\ 411.13 / 466\ 575\ 000 = \mathbf{30\ 018.92\ da}$$

Dans ce tableau les charges indirectes sont pour la totalité de la production (466575000 KG), à partir de là on a calculé les charges indirectes pour le produit Jeune Bovin (374000KG).

C. La totalité des charges directes et indirectes :

Tableau N°11 : calcul des charges directes et indirectes de jeune bovin

Eléments	Montant
charges directes	9 463 823,83
Matières premières	9 439 760,00
autres charges directes	24 063,83
charges indirectes	30 018.92
Freintes	94 397,60
Consommables	2712622
total des charges	12 300 862,35

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

D. Le calcul du coût de revient

Tableau N°12 : calcul le coût de revient du jeune bovin

Eléments	Montant
+Totale des charges directes	12270843,43
-Totale des charges indirectes	30 018.92
=Cout de revient	12 300862,35
Chiffre d'affaire	19 467 820
Résultat = CA – CR	7 166 717,00
quantité produite	325700KG
Chiffre d'affaire /KG	59,77
Coût de revient/KG	37,77
Marge opérationnelle	22

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

On voit que la production d'un KG de JEUNE BOVIN coute **37,77** DA qui permet de réaliser un chiffre d'affaire de **59,77** DA et donc une marge de **22** DA .

III.2.1.2.2. Produit CMV 1% pondreuse reproductrice :

A. Totale des charges directes :

A.1. Les matières premières :

A.1.1. détermination des quantités utilisées des matières premières pour la fabrication de 212000 kg :

Tableau N°13 : les matières premières consommées par PR

les consommations en matières premiers pour la production de 212000 kg de PR							
Mois	production	consommations					
		vitamines	Oligo	Sel	carbonate	remoulage	Méthionine
		100	200	350	250	50	50
Janvier	25000	2500	5000	8750	6250	1250	1250
Février	40000	4000	8000	14000	10000	2000	2000
Mars	50000	5000	10000	17500	12500	2500	2500
Avril	49000	4900	9800	17150	12250	2450	2450
Mai	12000	1200	2400	4200	3000	600	600
Juin	0	0	0	0	0	0	0
Juillet	5000	500	1000	1750	1250	250	250
Août	9000	900	1800	3150	2250	450	450
septembre	2000	200	400	700	500	100	100
Octobre	20000	2000	4000	7000	5000	1000	1000
novembre	0	0	0	0	0	0	0
décembre	0	0	0	0	0	0	0
Totale	212000	21 200	42 400	74 200	53 000	10 600	10 600

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

Les consommations en MP = 25000 KG*(100) KG/ 1000KG = 2500

- (100) correspond (voir ANNEXE N°2)

A.1.2. Le prix d'achat des matières premières consommées :

Tableau N°14 : calcul du prix d'achat des matières premières pour 212000KG PR

Désignation	Quantité	prix/kg	Montant
Vitamines	21 200	555,50	11 776 600,00
Oligo	42 400	230,90	9 790 160,00
Sel	74 200	8,50	630 700,00
Carbonate	53 000	2,40	127 200,00
Remoulage	10 600	24,00	254 400,00
Méthionine	10 600	508,70	5 392 220,00
Total	212 000	1 330,00	27 971 280,00

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

On remarque qu'à partir de ce tableau, les composantes principales dans la consommation des matières premières en quantité sont constituées par **CARBONATE** et le **SEL** et que les composantes principales en valeurs sont constituées d'**OLIGO** et **VITAMINE**.

B. Détermination la totalité des charges directes et indirectes :

Tableau N°15 : calcul les charges directes et indirectes de PR

ELEMENT	MONTANT
charges directe	27 984 920,46
MP	27 971 280,00
autres ch. directes	13 640,46
charges ID	17 016,07
FREINTES	279 712,80
CONSOMMABLES	1537636
TOTAL	29 819 285,33

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

C. Le calcul du coût de revient

Tableau N°16 : calcul le coût de revient de PR

Eléments	MONTANT
TOTAL CH-D	29 802 269,26
TOTAL CH-IND	17 016,07
coût de revient	29 819 285,33
CA	37 002 750,00
Résultat CA- CR	7 183 464,67
quantité vendues	209 500,00
CA/U	176,62
CV/U	142,34
MARGE OPPERATIONELLE	34,29

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

On voit que la production d'un KG de PONDEUSE REPRODUCTRICE coute **142,34** DA qui permet de réaliser un chiffre d'affaire de **176,62** DA et donc une marge de **34,29** DA.

III.2.1.2.3. Produit 1% vache laitière :

A. Totale des charges directes :

A.1. Les matières premières :

A.1.1. Détermination des quantités utilisées des matières premières pour la fabrication de 222 000 kg :

Tableau N°17 : calcul les matières premières consommées pour VL

La matière première pour produire 222000 VL					
Mois	production	consommation			
		VITAMINE	OLIGO	CARBONATE	REMOULAGE
		25	200	725	50
janvier	17 000	425	3 400	12 325	850
février	17 000	425	3 400	12 325	850
Mars	22 000	550	4 400	15 950	1 100
Avril	37 000	925	7 400	26 825	1 850
Mai	43 000	1 075	8 600	31 175	2 150
Juin		0	0	0	0
Juillet	48 000	1 200	9 600	34 800	2 400
Août	4 000	100	800	2 900	200
septembre	2 000	50	400	1 450	100
Octobre	18 000	450	3 600	13 050	900
novembre	14 000	350	2 800	10 150	700
décembre		0	0	0	0
TOTAL	222 000	5 550	44 400	160 950	11 00

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

Les consommations en MP = 17 000 kg* (25)= kg / 1000 kg

(25) correspond : voire (annexe n° 03)

A.1.2.le prix d'achat des matières premières consommées

Tableau N°18 : calcul du prix d'achat des matières premières pour VL

Eléments	quantité	prix	montant
Vitamines	5 550	804,00	4 462 200,00
Oligo	44 400	176,90	7 854 360,00
Carbonate	160 950	2,40	386 280,00
Remoulage	11 100	24,00	266 400,00
TOTAL	222 000	1 007,30	12 969 240,00

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 **CARBONATE** et **OLIGO** et que les composantes principales en valeurs sont constituées d'**OLIGO** et **VITAMINE**.

B. La totalité des charges directe et indirecte :

Tableau N°19 : calcul les charges directes et indirectes pour VL

Eléments	MONTANT
charges directes	12 983 523,88
MP	12 969 240,00
autres charges D	14 283,88
charges indirecte	17 817,80
Freintes	129 692,40
Consommables	1610166
TOTAL	14 741 200,08

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

C. Le calcul de coût de revient :

Tableau N°20 : calcul le coût de revient de VL

ELEMENT	MONTANT
TOTAL CH-D	14 723 382,28
TOTAL CH-IND	17 817,80
coût de revient	14 741 200,08
CA	15 551 600,00
résultat	810 399,92
produit vendu	213 000,00
CA/U	73,01
CV/U	69,21
la marge	3,80

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

On voit que la production d'un KG de VACHE LAITIERE coute **69,21** DA qui permet de réaliser un chiffre d'affaire de **73,01** DA et donc une marge de **3,80** DA.

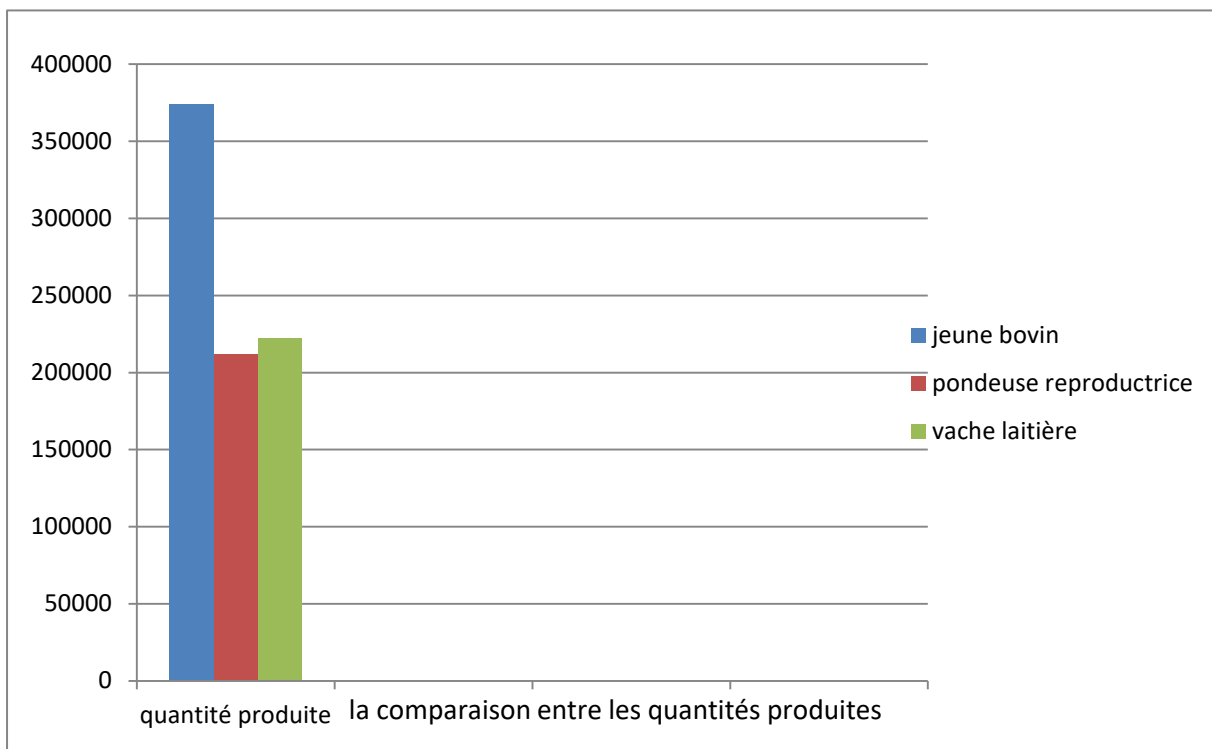
III.2.2. La comparaison entre les résultats obtenus :

Tableau N°21 : la comparaison entre les trois produits

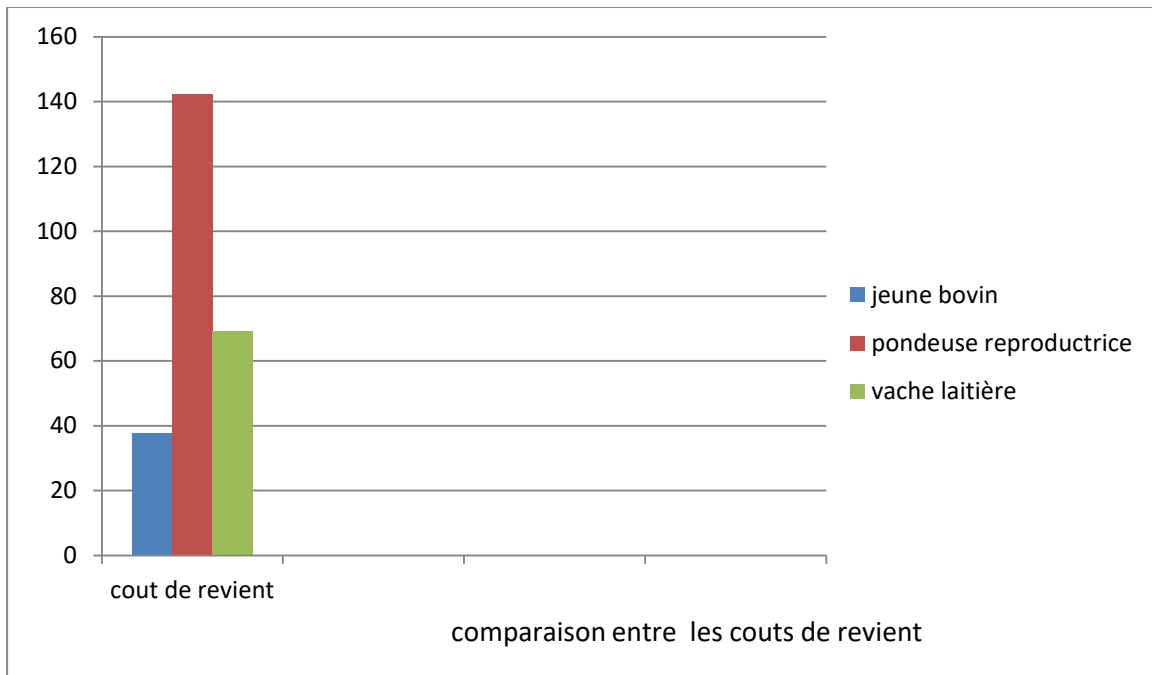
Désignation	Jeune Bovin	Pondeuse reproductrice	Vache Laitière
Quantité produite	374000	212000	222000
Cout de revient	37,77	142,34	69,21
Marge opérationnelle	22	34,29	3,80

Source : réaliser par nos soins

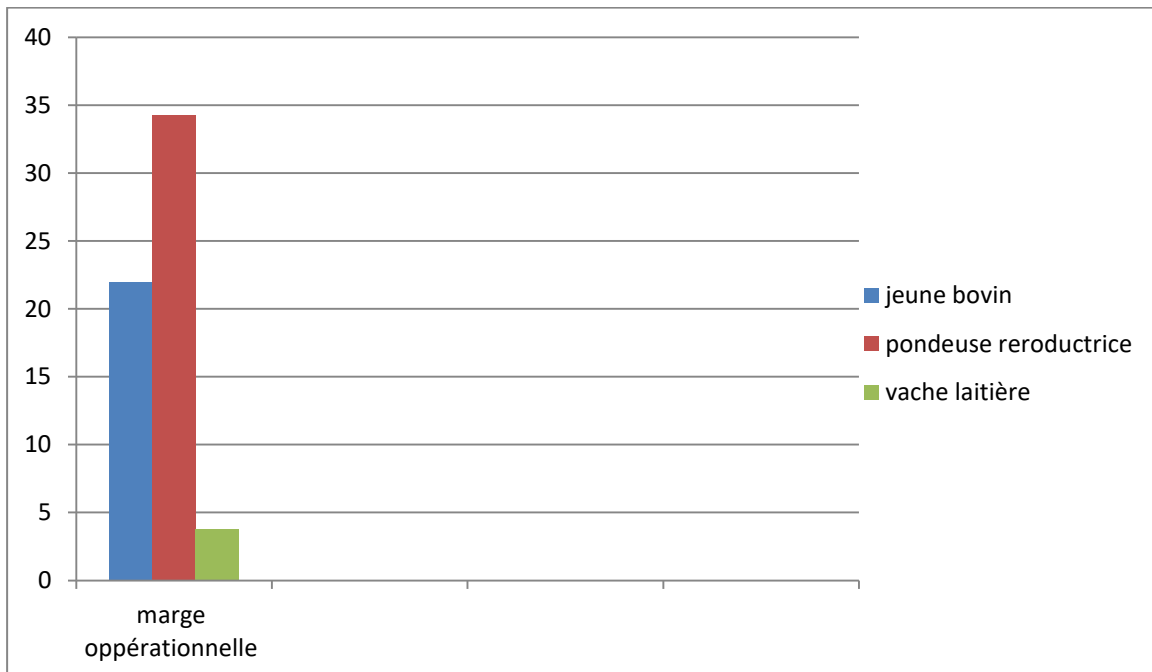
Nous remarquons dans le tableau précédent, qu'il y a une déférence appréciable entre les trois produits que ce soit dans les quantités produites, les coûts de revient et les marges opérationnelle.



Pour la production des trois produits, et à partir des calculs et les traitements précédents, on a remarqué que la quantité produite pour jeune bovin est la plus élevée par rapport aux autres produits, à cause de la demande du marché.



Et quand on parle du coût de revient, on remarque que le coût de revient de produit pondeuse reproductrice le plus élevé malgré que sa quantité produite est la moins importante et ça revient au nombre de quantité des matières premières utiliser.



La marge opérationnelle est positif pour les trois produits ce que signifie que l'entreprise est bénéficiaire, on a comparais entre les trois produits on conclue que la marge opérationnelle de produit pondeuse reproductrice est la plus importante que les autres et ça a une liaison avec son prix de vente élevé.

III.2.3. Etude comparative par rapporte à la méthode des sections homogènes :

Comme le PCG a défini la méthode des sections homogènes, qu'elle est utilisée par toutes les entreprises, NUTRISTAR aussi l'utilise, donc à partir de notre étude qui suit on arrivera à répondre à la question si l'entreprise respecte les étapes théoriques de la méthode des sections homogènes :

Etape 01 : le découpage des centres d'analyses :

Regroupe plusieurs centres d'activité qui distingue entre les centres principaux et les centres auxiliaires, l'entreprise n'applique pas cette étape parce que c'est une société à responsabilité limité qui n'a pas trop de tache.

Etape 02 : la distinction entre les charges directes et les charges indirectes et leurs affectations

NUTRISTAR respecte cette étape, elle distingue entre les charges directes (matières premières...)

Et les charges indirectes (publicité ...), ou elle se base sur la détermination du coût unitaires des charges et les multiplier sur la totalité de la production pour un produit donné.

Les charges indirectes n'est pas possible de les affecter directement, ils sont repartie généralement en deux temps, une répartition primaire consiste à repartir les charges dans les centres d'analyse, et une autre répartition qui est secondaire, cette répartition vienne pour calculer les prestations des centres auxiliaires, elle a pour but de calculer le coût des unités d'œuvre.

Etape 03 : calcul des coûts :

- ❖ coût d'achat : il se détermine pour chaque approvisionnement des matières premières, matières ou fournitures consommables entré dans l'entreprise. cette société respecte

aussi l'étape de la détermination du coût d'achat est respecté aussi, puisque ils déterminent les quantités utilisées des matières premières et les multiplier sur le coût d'achat unitaire des achats.

- ❖ Coût de distribution : ce sont les charges liées aux différentes opérations de distribution, elle n'est pas utilisée dans NUTRISTAR parce que toutes les charges sont calculées ensemble.
- ❖ Coût de revient : il se détermine sur la base des quantités produites et aux niveaux des produits vendus, NUTRISTAR respecte aussi cette étape mais la détermination de ce coût se fait à sa manière ou elle englobe toutes les charges de l'entreprise.

Etape 04 : résultat et marge analytique :

Le résultat et la marge opérationnelle sont les bénéfices réalisés par l'entreprise, cette méthode est également respectée par l'entreprise puisque elle détermine la différence entre le coût de revient et le chiffre d'affaires, cette différence représente le résultat analytique et la marge opérationnelle.

C'est vrai que l'entreprise ne respecte pas toutes les étapes méthodologiques de la méthode des sections homogènes, mais elle arrive à déterminer ces coûts et ces résultats d'une façon simple et compréhensible.

Conclusion

Nous avons présenté dans ce chapitre la démarche suivie pour mettre en place un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes au niveau de l'entreprise NUTRISTAR ALGERIE, dans la première section nous avons présenté toutes les étapes utilisées pour la détermination du coût de revient par la méthode de l'entreprise, ensuite dans la deuxième section on a répondu aux trois questions précédentes dont en premier lieu la détermination du coût de revient à partir des données de l'entreprise, par sa propre méthode, ensuite on les a comparées au principe théorique de la méthode des sections homogènes, en fin on a déterminé les écarts et constaté que l'entreprise a un décalage par rapport aux principes théoriques, mais malgré cela elle détermine ces coûts et ces bénéfices en facilitant le fonctionnement interne de chacun des services qui composent l'entreprise.

CONCLUSION

GENERALE

Conclusion générale

L'entreprise est une entité juridique qui regroupe des moyens humains, matériel, et financière pour produire des biens ou des services à des clients dans le but de faire un profit, donc elle cherche à être plus rentable c'est-à-dire plus de bénéfice possible pour améliorer sa position concurrentielle, prendre des décisions rationnelles et munir un moyen de prévention contre toutes formes de menace pouvant affecter sa pérennité. Pour réaliser ces objectifs chaque entreprise doit utiliser l'ensemble d'outils de contrôle de gestion qui est la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique considère comme un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupements, ventilations, abonnements, et calcul de charges. Elle a pour objectif essentiels de faire connaître les coûts de l'entreprise, déterminer la valeur de certains éléments, expliquer le résultat par calcul des coûts des produits et de permettre des comparaisons entre périodes et entre firmes concurrentes

Notre stage pratique, s'est déroulé dans de bonnes conditions. Il nous a permis d'une part, de prendre contact avec le monde du travail et d'autre part, de faire une comparaison entre nos connaissances théoriques et les réalisations pratiques effectuées au sein de l'entreprise "NUTRISTAR" et sa durée reste toutefois insuffisante pour bien assimiler toutes les informations relative à notre étude.

Durant cette période on a affirmé que la comptabilité analytique distingue on deux systèmes de calcul du coût de revient : système des coûts complets et le système des coûts partiels qui distingue eux même aux différentes méthodes de calcul des coûts.

Nous avons appris que l'entreprise "NUTRISTAR" utilise la méthode des sections homogènes à cause de sa simplicité d'application même si elle comporte quelques défauts c'est pour cela on a fait une petite analyse sur cette méthode. L'analyse des sections homogènes, c'est déterminé en quelque sorte si le projet est à envisagé ou non.

D'après notre analyse on a remarqué qu'il ya un décalage entre les principes théoriques de la méthode des sections homogènes et le travail de l'entreprise, et que le prix de vente, est le résultat de la confrontation entre l'offre et la demande sur le marché.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

- AKHEMAKHEM, J.L. ADROUIN « introduction au contrôle de gestion », Paris, 1976.
- ANTHONY. R, cité in : Le Duff R, Cliquet G, Valens C-A, « encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1998.
- BERLAND.N, Rongé.Y, « contrôle de gestion », Edition Pearson, Paris
- BOISSELIER. P, « contrôle de gestion », 3^{ème} édition librairie Vuibert
- CHATFIELD,A history of accounting throught, thedryden Press, 1974.
- CLAUDE ALZARD et SABINE SEPARI « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007.
- CLAUDE ALZARD et SABINE SEPARI « contrôle de gestion », Edition FRANCIS LEFEBVRE, 2010.
- DE BOISLANDELLE HENRI MAHE : « Dictionnaire économique », Edition Economica, Paris, 1998.
- DIDIER LECLERE, « comptabilité analytique »
- DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, «comptabilité analytique et gestion», Edition DUNOD, Paris, 2007.
- EMMANUELLE PLOT-VICARD, OLIVIER VIDAL, MADDELEINE DECK-MICHON, Contrôle de gestion, Vuibert.
- GERVAIS. M, « contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, 1988.
- H. LONING, VERONIQUE MALLERT, Le contrôle de gestion « Organisation, outil et pratique », DUNOD, Paris, 2008.
- HENRI CULLMAN, « Comptabilité Analytique », 5^{ème} Edition, Bouchene.
- Hervé ARNOUD, «Le contrôle de gestion », Edition Liaisons 2001.
- IDELHAKKAR BRAHIM : « comptabilité analytique » 6^{ème} Edition, Paris, 2009.
- L.LOIGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER. « contrôle de gestion », BERTI Edition.
- LOUCHARD JEAN « la comptabilité analytique » Edition d'organisation, Paris 1998.
- MICHEL LEBAS, « comptabilité analytique de gestion, Nathan, 1986.
- PATRICK PIGET, « comptabilité analytique », 4^{ème} Edition
- ROBERT PATUREL, « comptabilité analytique », Eyrolles 61, Boulevard Saint-Germain_75005 Paris 1987.
- SAADAT. T, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris
- SAADAT. T, BERLAUD. A, SIMON. C, op cit

- YVES DE Rongé, KARINE CERRADA, « contrôle de gestion », Pearson Education France, 14 sept. 2012.

Site internet

http://www.mjs.gov.ma/sites/default/files/initiation_au_cg_0.pdf

<http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html>.

Memoires:

- Mémoire, la comptabilité analytique: rôles et objectifs cas: CEVITAL, AIDLI et MOUHOUBI 2013.
- Mémoire, le contrôle de gestion par le processus budgétaire cas : Spa générale emballage, Mr CHEBAH, Mr BENHAMMOUCHE.

ANNEXES

Annexes

FORMULE DE FABRICATION

CMV 1% JEUNE BOVIN

CODE : 61 71 00

Code	Matière	Quantité (kg/T)
9312	VITAMINE JEUNE BOVIN	25
9313	OLIGO ELEMENTS JEUNE BOVIN	100
11 01 00	CARBONATE de CALCIUM	825
11 10 00	REMOULAGE	50
	Total	1000

ANNEXE N° : 01

FORMULE DE FABRICATION

CMV 1% PONDEUSE REPRODUCTRICE

CODE : 61 41 00

Code	Matière	Quantité (kg/T)
9318	VITAMINE PONDEUSE REPRO	100
9319	OLIGO ELEMENTS PONDEUSE REPRO	200
11 04 00	SEL	350
11 01 00	CARBONATE de CALCIUM	250
11 10 00	REMOULAGE	50
14 02 00	METHIONINE	50
	Total	1000

ANNEXE N° : 02

FORMULE DE FABRICATION

CMV 1% VACHE LAITIERE

CODE : 61 81 00

Code	Matière	Quantité (kg/T)
9310	VITAMINE VACHE LAITIERE	25
9311	OLIGO ELEMENTS VACHE LAITIERE	200
11 01 00	CARBONATE de CALCIUM	725
11 10 00	REMOULAGE	50
	Total	1000

ANNEXE N° : 03

SARL NUTRISTAR ALGERIE

FICHE DE STOCK

EXERCICE 2018

Désignation:

CMV 1%

Jeune Bovin

Unité Colisage : Quintal

DATE	Quantité		
	Entrées	Sorties	Stock
Stocks Initial			66,25
JANVIER	280	220	126,25
FÉVRIER	380	310	196,25
MARS	420	250	366,25
AVRIL	780	450	696,25
MAI	370	790	276,25
JUIN	30	280	26,25
JUILLET	410	430	6,25
AOÛT	240		246,25
SEPTEMBRE		50	196,25
OCTOBRE	430	180	446,25
NOVEMBRE	400	175	671,25
DÉCEMBRE		122,00	549,25
TOTAUX	3 740	3 257	549,25

SARL NUTRISTAR ALGERIE

FICHE DE STOCK

EXERCICE 2018

Désignation:

CMV 1% Pondeuse

Reproductrice

Unité Colisage: Quintal

DATE	Quantité		
	Entrées	Sorties	Stock
Stocks Initial			8
JANVIER	250	150	108
FÉVRIER	400	400	108
MARS	500	320	288
AVRIL	490	475	303
MAI	120	350	73
JUIN		50	23
JUILLET	50	50	23
AOÛT	90		113
SEPTEMBRE	20	100	33
OCTOBRE	200	150	83
NOVEMBRE		50	33
DÉCEMBRE			33
TOTAUX	2 120	2 095	33

ANNEXE N° : 05

SARL NUTRISTAR ALGERIE

FICHE DE STOCK

EXERCICE 2018

Désignation:

CMV 1% Vache

Laitière

Unité Colisage: Quintal

DATE	Quantité		
	Entrées	Sorties	Stock
Stocks Initial			5,50
JANVIER	170	120	55,50
FÉVRIER	170		225,50
MARS	220	250	195,50
AVRIL	370	560	5,50
MAI	430	190	245,50
JUIN		210,00	35,50
JUILLET	480	510	5,50
AOÛT	40		45,50
SEPTEMBRE	20	60	5,50
OCTOBRE	180	120	65,50
NOVEMBRE	140	70	135,50
DÉCEMBRE		40	95,50
TOTAUX	2 220	2 130	95,50

**NUTRISTAR
ALGERIE**

cours

138

PRIX DE REVIENT DES Matières Premières TARIF RECEPTION 12-2018

appellation	Prix d'achat en Euros la tonne	taux de change	prix d'achat en Dinar	taxes douanières la tonne	taxes TVA 09%	taxes TVA 19%	frais annexes la tonne	prix de revient la tonne
Vitamines Poulet de Chair	2 785,00	138,00	384 330	3 843		0	9 000	397 173
Oligo-Elément Poulet de Chair	1 174,00	138,00	162 012	25 922		0	9 000	196 934
Vitamines Poule Pondeuse	2 293,00	138,00	316 434	3 164		0	9 000	328 598
Oligo-Elément Poule Pondeuse	1 161,00	138,00	160 218	25 635		0	9 000	194 853
Vitamines Poule Reproductrice	3 920,94	138,00	541 090	5 411		0	9 000	555 501
Oligo-Elément Poule Reproductrice	1 385,94	138,00	191 260	30 602		0	9 000	230 861
Vitamines Poulette Future Pondeuse	2 879,94	138,00	397 432	3 974		0	9 000	410 406
Oligo-Elément Poulette Future Pondeuse	1 181,94	138,00	163 108	26 097		0	9 000	198 205
Vitamines Dinde	3 975,04	138,00	548 556	5 486		0	9 000	563 041
Oligo-Elément dinde	1 414,04	138,00	195 138	31 222		0	9 000	235 360
Vitamines Jeune Bovin	8 728,04	138,00	1 204 470	12 045		0	9 000	1 225 514
Oligo-Elément Jeune Bovin	843,04	138,00	116 340	18 614		0	9 000	143 954
Vitamines Vache Laitière	5 704,14	138,00	787 171	7 872		0	9 000	804 043
Oligo-Elément Vache Laitière	1 049,04	138,00	144 768	23 163		0	9 000	176 930
Vitamines Ovin	8 336,00	138,00	1 150 368	11 504		0	9 000	1 170 872
Oligo-Elément Ovin	612,00	138,00	84 456	13 513		0	9 000	106 969

Annexes

CMV 0,5% P.CHAIR	1 894,00	138,00	261 372	41 820	0	9 000	312 192
CMV 0,6% P.C OPTI AA	1 543,00	138,00	212 934	34 069	0	9 000	256 003
CMV 0,4% PONDEUSE	1 673,00	138,00	230 874	36 940	0	9 000	276 814
CMV 0,4% REPRO	2 156,00	138,00	297 528	47 604	0	9 000	354 132
CMV 0.4% POULETTE	1 511,00	138,00	208 518	33 363	0	9 000	250 881
CMV 0.4% DINDE	1 781,00	138,00	245 778	39 324	0	9 000	294 102
CMV 0.3% VACHE LAITIERE	1 295,00	138,00	178 710	28 594	0	9 000	216 304
CMV 0.1% JEUNE BOVIN	3 010,00	138,00	415 380	66 461	0	9 000	490 841
CMV 0.4% MOUTON	1 116,00	138,00	154 008	24 641	0	9 000	187 649
Hostazyme P5000	1815 350,00	0,00	1 815 350	0	0	9 000	1 824 350
Méthionine	3 585,00	138,00	494 730	4 947	0	9 000	508 677
Lysine	1 890,00	138,00	260 820	2 608	0	9 000	272 428

ANNEXE N° : 07

PRIX DE REVIENT DES M.P. LOCALE

			prix d'achat			frais		prix de
			en Dinar	TVA		annexes		revient
			la tonne			la tonne		la tonne
Remoulage			24 000					24 000
Sel fin			8 500					8 500
Carbonate			2 400					2 400
COXIDIN			831 168					831 168

CONSOMMABLES

	Prix d'achat	taux de	prix d'achat	taxes	autres	frais	prix de	prix de
	en	change	en Dinar	douanières	taxes	annexes	revient	revient
					TVA			la tonne
Sacherie 25 kg (le mille)	1170,00	138,000	161460	1614,6			163 075	6 523
etiquette(le rouleau de 500)	1875	0,000	1 875	225		0	2 100	168
ruban (le rouleau 2000 sacs)	1150	0,000	1 150	138		0	1 288	26
cavalier (la bobine 500 sacs)	21,68	138,000	2 992	359,0208		100	3 451	276
fil à coudre (le cône 1500 sacs)	62,4	138,000	8 611	1033,344		100	9 745	260
							TOTAL	7 253

NUTRISTAR ALGERIE						
CALCUL DU PRIX DE REVIENT DES FORMULES PREMIX				02/01/19		noyaux
	court	138			prix de revient aux Quintal en dinar Algérien	
formules	coût	consom-	freinte	coût réel	frais	total
	M.P.	mables	1%	à la tonne	généraux	HT
poulet chair 180	15 653	725,3	157	16 534	1 653	18 188
poulet chair 180 Phytase	17 475	725,3	175	18 375	1 837	20 212
poulet chair 180 Coxidin	19 796	725,3	198	20 720	2 072	22 792
poulet chair 180 CoxidinPhytase	21 618	725,3	216	22 560	2 256	24 816
poulet chair OPTI AA 190	15 838	725,3	158	16 722	1 672	18 394
poulet chair OPTI AA 190 Coxidin	19 982	725,3	200	20 907	2 091	22 998
poulet chair OPTI AA 190 coxidinphytase	21 804	725,3	218	22 747	2 275	25 022
poulet chair OPTI AA 200	16 513	725,3	165	17 404	1 740	19 144
poulet chair OPTI AA 230	17 337	725,3	173	18 235	1 824	20 059
poulet chair OPTI AA 230 Phytase	19 162	725,3	192	20 079	2 008	22 087
poulet chair OPTI AA 205 coxidin	20 623	725,3	206	21 555	2 155	23 710
poulet chair OPTI AA 205 coxidinPhytase	22 445	725,3	224	23 395	2 340	25 735
P.C OPTI AA 205 CoxidinPhytaseRovabio	24 359	725,3	244	25 328	2 533	27 861
poulet chair OPTI AA 260	18 516	725,3	185	19 426	1 943	21 369
poulet chair OPTI AA 260 Phytase	20 337	725,3	203	21 266	2 127	23 393
poulet chair OPTI AA 260 PhytaseRovabio	22 253	725,3	223	23 201	2 320	25 521
pondeuse conso 100 Phytase	11 554	725,3	116	12 395	1 239	13 634
pondeuse conso 100	10 461	725,3	105	11 291	1 129	12 420
pondeuse conso 120 Phytase	12 566	725,3	126	13 417	1 342	14 759
pondeuse conso 120	11 473	725,3	115	12 313	1 231	13 545
pondeuse conso 150 Phytase	14 085	725,3	141	14 951	1 495	16 446
pondeuse conso 150	12 992	725,3	130	13 847	1 385	15 232
pondeuse conso 170 Phytase	15 604	725,3	156	16 485	1 649	18 134
pondeuse conso 170	14 511	725,3	145	15 381	1 538	16 919
pondeuse reproduction	13 197	725,3	132	14 054	1 405	15 459
pondeuse reproduction phytase	14 290	725,3	143	15 158	1 516	16 674
p.reproductionphytaseAxion breeder	26 866	725,3	269	27 860	2 786	30 646

Poulette fut. pond. 100-20	11 880	725,3	119	12 724	1 272	13 996
Poulette fut. pond. 100-20 coxidin	16 024	725,3	160	16 909	1 691	18 600
Poulette fut. pond. 100-20 phytase	13 702	725,3	137	14 564	1 456	16 020
Poulette fut. pond. 100-20 Coxidinphytase	17 846	725,3	178	18 749	1 875	20 624
Dinde standard 110-80	16 506	725,3	165	17 397	1 740	19 136
Dinde standard 110-80 phytase	18 328	725,3	183	19 237	1 924	21 161
Dinde standard 110-80 Coxidin	19 407	725,3	194	20 326	2 033	22 359
Dinde standard 110-80 CoxidinPhytase	21 229	725,3	212	22 167	2 217	24 383
Dinde OPTI 240 PhytaseCoxidin	23 959	725,3	240	24 924	2 492	27 417
Dinde OPTI 240 Phytase	21 062	725,3	211	21 998	2 200	24 198
Vache laitière	5 846	725,3	58	6 630	663	7 293
Jeune bovin	4 825	725,3	48	5 598	560	6 158

ANNEXE N° :09

SARL NUTRISTAR
ALGERIE
Fabrication des CMV

Détails des frais généraux exercice 2018	
libellé	
électricité	290 001,89
fourniture de bureau	7 322,69
pièces de rechanges	609 905,93
carburant lubrifiant	1 211 248,07
loyer et charges locatif	2 844 900,00
entretien et réparation	131 591,63
assurances	726 159,87
honoraires	714 743,00
publicité	274 410,00
déplacement et réception	1 070 199,06
frais PTT	309 474,02
service bancaires et assimilés	3 740 181,66
cotisations divers	200 000,00
salaires	12 811 617,97
impôts et taxes	9 287 953,00
charges opérationnel	15 126 611,00
amortissement	7 440 582,39
perte de changes	10 672 778,57
totale	67 469 680,75

Annexe n° : 10

Table des matières

Remerciement

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des Tableaux

Listes des figures

Introduction générale	01
Chapitre I : Généralité sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion	03
I.1. La comptabilité analytique	03
I.1.1. De la comptabilité générale à la comptabilité analytique	03
I.1.2. Historique	05
I.1.3. Définition	06
I.1.4. Les principes caractéristiques de la comptabilité analytique	07
I.1.5. Les sources d'informations de la comptabilité analytique.....	09
I.1.6. Champs d'application de la comptabilité analytique	10
I.1.7. Les objectifs de la comptabilité analytique.....	10
I.1.8. Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique d'exploitation	11
I.2. Le contrôle de gestion	13
I.2.1. De la comptabilité analytique au contrôle de gestion	10
I.2.2. Historique	13
I.2.3. Définitions	15
I.2.4. Les types du contrôle de gestion	16
I.2.5. Les processus et outils du contrôle de gestion	16
I.2.6. Le champs d'application	19
I.2.7. Les objectifs	21
I.2.8. Les avantages et inconvénients du contrôle de gestion.....	22
Chapitre II : Techniques de calcul des coûts	24

II.1. Le système des coûts complets	24
II.1.1. La méthode des sections homogènes	25
II.1.1.1. Les centres d'analyse	25
II.1.1.2. La répartition des charges	27
II.1.1.3. Définition et calcul du coût des unités d'œuvre	28
II.1.1.4. Marges et résultats analytiques	30
II.1.1.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode.....	31
II.1.2. La méthode « ABC » Activity Based Costing	31
II.1.2.1. Définition la méthode « ABC ».....	31
II.1.2.2. Principe de la méthode	32
II.1.2.3. Concepts de bases de la méthode	32
II.1.2.4. Etapes de la mise en œuvre de la méthode	33
II.1.2.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode	35
II.1.3. Le coût standard	35
II.1.3.1. Définition	35
II.1.3.2. Principe	36
II.1.3.3. Objectif de la méthode du coût standard	36
II.1.3.4. La mise en œuvre de la méthode	36
II.1.3.5. Calcul et analyse des écarts	37
II.1.3.6. Avantages et inconvénients de la méthode	40
II.2. La méthode des coûts partiels	40
II.2.1. La méthode des coûts variable (direct costing)	41
II.2.1.1. Définition	41
II.2.1.2. Principe	41
II.2.1.3. La mise en œuvre de la méthode	42
II.2.1.4. Les avantages et les inconvénients de la méthode.....	43

II.2.2. La méthode d'imputation rationnelle des charges	44
II.2.2.1. Définition	44
II.2.2.2. Les avantages et les inconvénients de la méthode	45
II.2.3. La méthode des coûts marginaux	46
II.2.3.1. Définition	46
II.2.3.2. Les principes de la méthode	46
II.2.3.3. Les caractéristiques du coût marginal	47
II.2.3.4. La mise en œuvre de la méthode	47
II.2.3.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode	48
Chapitre III : Le calcul du coût de revient dans une entreprise algérienne «NUTRISTAR»	49
III.1. NUTRISTAR ALGERIE	49
III.1.1. Présentation de l'entreprise	49
III.1.1.1. Carte d'identité	49
III.1.1.2. Historique de l'entreprise :	50
III.1.1.3. Game des matières premières, des produits finis et moyens de l'entreprise.....	50
III.1.1.4. Organigramme de NUTRISTAR ALGERIE	53
III.1.2. La comptabilité analytique tenue par NUTRISTAR	55
III.1.2.1. La détermination du prix de revient pour les matières premières	55
III.1.2.2. La détermination des charges directes de NUTRISTAR	55
III.1.2.3. La détermination des charges indirectes de NUTRISTAR	56
III.1.2.4. La détermination du coût de revient	57
III.2. Le calcul du coût de revient des produit fini et l'étude comparative par rapport à la méthode des sections homogènes	57
III.2.1. Détermination du coût de revient pour les produits finis choisies	57
III.2.1.1. La détermination des coûts de reviens des matières premières utilisée à la production	58

III.2.1.2. Les étapes de détermination des coûts de revient pour les trois produits finis	59
III.2.1.2.1. Le produit CMV 1% Jeune bovin	59
III.2.1.2.2. Produit CMV 1% pondeuse reproductrice	64
III.2.1.2.3. Produit 1% vache laitière	66
III.2.2. La comparaison entre les résultats obtenus	69
III.2.3. Etude comparative par rapporte à la méthode des sections homogènes	71
Conclusion générale	73

Bibliographie

Annexes

Tables des matières

Résumé

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable et correct d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs. Le contrôle de gestion dispose nombreux outils parmi ces outils on trouve la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique est un système de comptes, ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par les directions des entreprises. Elle rapproche chaque produit de ses couts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes.

Le travail présenté dans ce mémoire s'inscrit dans le cadre d'application d'une méthode de la comptabilité analytique à base d'activité au niveau de l'entreprise "NUTRISTAR".

Mots clés : contrôle de gestion, comptabilité analytique, méthode des couts complets, imputation rationnelle des charges fixes, couts.

Abstract

Management control is the activity aimed at controlling the reasonable and correct conduct of an organization by anticipating events and adapting to changes, by defining objectives, setting up means, comparing past and future performance and goals. The management control has many tools among we find the cost accounting.

Cost accounting is a system of accounts, adjusted to the general accounting, to identify and value the components of the result of the exercise and to allow interpretation and exploitation by the management of companies. It brings each product closer to its costs, whether incurred in the year or in previous periods.

The work presented in this thesis is part of the application of an activity-based cost accounting method at the level of company "NUTRISTAR"

Keyword: management control, cost accounting, full cost method, rational allocation of fixed charges, cost.