

Université Abderrahmane mira. Bejaia.

Faculté des Sciences Economiques, des Sciences Commerciales et des
Sciences de Gestion
Département de Sciences Gestion

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

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

Spécialité : finance et comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

**Calcul du prix de revient au sein d'une entreprise
industrielle, Cas d'AGRANA FRUIT**

Présenté par :

M^{elle}. Ait bara Soraya
M^{elle}. Amghar Rachida

Encadré par : M^f MAAFA Salim

Promotion 2018-2019

Dédicace

Je dédie ce modeste travail

A mes très *chers parents* qui m'ont aidé

Énormément durent tout le cursus scolaire

Qui m'ont vraiment soutenu et aidé surtout il

Mon accordé la chance et le plaisir

D'être ce qui je suis

A mes très chers frères *Nabil* et *Makhlouf*

A ma très chère sœur *Layla*

Sans oublier mes petits anges *Aris & Massil*

Mr *MAAFA* qui a dirigé ce travail.

Mon binôme, *Soraya*

A tous mes très chers **amis** spécialement.

Rachida.

REMERCIEMENT

Nous tenons à remercier Dieu tout puissant de nous avoir donné la volonté, la santé et la patience pour accomplir ce travail.

Nous remercions et remercions a notre promoteur Mr **Maafa Salim** pour ses conseils et orientations.

Nous tenons à remercier également tous les personnels de l'entreprise SPA AGRANA FRUIT Algérie, surtout service FINNANCE ET COMPTABILITE à leur tête Mr Houcine et Mr Ouali d'avoir acceptée nous réceptionner en tant qu'étudiants stagiaire au sein de l'entreprise.

Et enfin, nous remercions toutes personnes ayant participé de près ou de loin à l'élaboration ce travail.

Soraya et Rachida

Dédicace

Je dédie ce modeste travail

A mes très *chers parents* qui m'ont aidé

Énormément durent tout le cursus scolaire

Qui m'ont vraiment soutenu et aidé surtout il

Mon accordé la chance et le plaisir

D'être ce qui je suis

A mes très chers frères *Lounes* et *Yanis*

A ma très chère sœur *Samira* et son époux *Mouloud*

Sans oublier mes petits anges *Mohemad* et *Aboubakra*

Mon cher fiancé *Hocine*.

Mr *MAAFA* qui a dirigé ce travail.

Mon binôme, *rachida*.

A tous mes très chers **amis** spécialement.

Soraya.

Liste des abréviations	
ABC	Activity Based costing
EG	Ecart Globale
QR	Quantité Réel
QP	Quantité préétabli
CR	Coût réel
CP	Coût préétabli
TR	Temps préétabli
Tr	Taux réel
Tb	Taux budgétaire
MCV	Marge sur coût variable
CA	Chiffre d'affaire
CV	Coût variable
RT	Résultat
CF	Coût fixe
SR	Seuil de rentabilité
COff	Coefficient d'activité
AR	Activité réelle
AN	Activité normale
CFI	Charge fixe imputées
CT	Coût total
CM	Coût marginale

Liste des schémas

Liste des figures

N°	Figure	page
Schéma n°1	Le triangle du contrôle de gestion	06
Schéma n°2	Les phases du contrôle de gestion (un processus d'apprentissage).	09
Schéma n°3	Rattachement à la direction général	13
Schéma n°4	Rattachement à la direction financière	14
Schéma n°5	Rattachement au râteau	14
Schéma n°6	rôle de la comptabilité analytique dans le processus de décision	23
Schéma n°7	Les différentes méthodes de système des coûts complets	25
Schéma n°8	Principe de la méthode ABC	30
Schéma n°9	Les différentes méthodes du système des coûts partiels	40

Liste des tableaux

Liste des tableaux		
N°	Tableau	Page
Tableau n°1	Principe de la méthode des coûts variable	40
Tableau n°2	La consommation des matière première	56
Tableau n°3	Calcul le coût d'achat consommée pour la fraise	57
Tableau n°4	Coût indirecte de production	57
Tableau n°5	Calcul le coût indirect de production	58
Tableau n°6	Coût indirecte de distribution	58
Tableau n°7	Calcule le coût indirect de distribution	58
Tableau n°8	Calcul les charge directe et indirecte de la fraise	59
Tableau n°9	Calcul le coût de revient de la fraise	59
Tableau n°10	La consommation des matière première	60
Tableau n°11	Calcul le coût d'achat consommée pour la fraise	61
Tableau n°12	Coût indirecte de production	61
Tableau n°13	Calcul le coût indirect de production	62
Tableau n°14	Coût indirecte de distribution	62
Tableau n°15	Calcule le coût indirect de distribution	62
Tableau n°16	Calcul les charge directe et indirecte de la fraise	63
Tableau n°17	Calcul le coût de revient de la fraise	63
Tableau n°18	Comparaison entre les deux produits	64

Introduction

générale

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale.....	01
Chapitre 1 : Analyse théorique de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion.	04
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion	04
Section 02 : Généralités sur la comptabilité analytique	20
Chapitre 02 : Les différents méthodes de calcul le coût de revient.....	25
Section 01 : La méthode des coûts complets	26
Section 02 : la méthode des coûts partiels.....	39
Chapitre 03 : Calcul le coût de revient au sien de l'entreprise.....	49
Section01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	49
Section 02 : Présentation de la méthode du coût de revient utilisée par l'entreprise.....	55
Conclusion générale.....	70

Bibliographie

Annexes

Tableaux des matières

L'entreprise, de nos jours quelle soit privé ou publique est soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autres la contrainte de performance, de rentabilité et de répondre aux besoins et attentes des consommateurs. Ces contraintes trouvent pour la plupart leurs sources dans un environnement interne ou dans un environnement externe. Or, nous savons que la pérennité des entreprises dépend de leurs capacités à mobiliser et à ventiler ses ressources dans des processus ou activités de création de valeurs.

Le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion est une fonction indispensable au pilotage des entreprises, est défini par M. Gervais comme un « processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »¹.

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

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

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

¹ Gervais, M, « contrôle de gestion », 6^e Edition, ECONOMICA, paris, 1997, P13.

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

Est-ce que les entreprises algériennes, notamment AGRANA FRUIT t, utilisent des méthodes comptabilité analytique efficace pour l'estimation des coûts de revient ?

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

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

Hypothèse N°01 : le prix de vente est le somme du coût de revient est une marge.

Hypothèse N°02 : l'entreprise AGRANAFRUIT calcul le cout de revient par une méthode formalisée.

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

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

Notre plan de travail s'articulera autour de 03 chapitres qui sont les suivants :

Dans le premier chapitre nous allons présenter des généralités sur la comptabilité analytique ; et le contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre nous allons le consacré à la présentation des méthodes des systèmes de calcul des coûts.

Dans le cas pratique, nous allons effectuer un stage portant enquête au niveau de l'entreprise AGRANAFRUIT plus précisément, dans la direction comptabilité, ou nous allons suivre le déroulement du calcul du cout de revient, et tenter de répondre à notre problématique.

Pour terminer, nous essayerons de donner une conclusion générale et récapitulative, ou nous rappellerons les constats auxquels nous avons abouti tout en reprenant certains résultats et remarques les plus pertinentes.

Chapitre

I

Chapitre 01 : Analyse théorique de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion.

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

Section 01 : généralité sur le contrôle de gestion

Les dirigeants sont en permanence à la recherche d'outils permettant d'avoir une vue globale de leurs entreprises, et accordent une plus grande importance au management dans l'entreprise qui se résume à un ensemble de techniques et de moyens tel que le contrôle de gestion qui peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

1.1 Historique et définition du contrôle de gestion.

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

1.1.1 Historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, est apparu dans les grandes entreprises industrielles américaines au début des années **1930** pour répondre à une problématique d'organisation liée à l'accroissement de la décentralisation de décisions. Grâce au contrôle de gestion, les dirigeants pouvaient maintenir l'efficacité et le dynamisme de leurs entreprises par la coordination de l'ensemble des structures décentralisées. La naissance officielle du contrôle de gestion a eu lieu aux Etats-Unis en **1939** lorsque le CIA est créé « CONTROLLERS INSTITUT OF AMERICA ». La mise en place du plan MARSHALL¹ à partir des années **1950** a permis à des chefs d'entreprise européens de se familiariser avec ces techniques et de les mettre en place »².

La période des années **1960** jusque aux années **1970** est une période de forte évolution des outils et technique de cette discipline avec le déploiement des outils classiques du contrôle de gestion

¹ Le Plan Marshall, Ou Européen Recovery Program(Erp), Est Le Principal Programme Des Etats-Unis Pour La Reconstruction De L'Europe A L Suite De La Seconde Guerre Mondiale.

²C. Alazard& S.Separi, Le Contrôle De Gestion Manuel Et Application, Ed. Dunod, 2eme Edition, Paris, 2010, P3.

(L'utilisation de la comptabilité analytique, les budgets et le contrôle budgétaire). C'est donc « *une époque technique d'installation des outils, centrée sur la fonction comptabilité/budget* ».

La période des années **1980** a connue le développement de l'activité de contrôle qui fait émerger des métiers différents au sein même du contrôle de gestion. Durant ces années, l'attention est portée davantage sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage et de la gestion. Cette période a connu de nouveaux outils tel que, les plans à moyen terme et des outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

La période des années **1990** était la crise du modèle classique du contrôle de gestion qui repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs et qui semble inadapté à la densification des entreprises et à la tertiarisation de l'économie. Les coûts directs et les déploiements des méthodes dites Activity based costing reposant sur un découpage par activité, semble constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique.

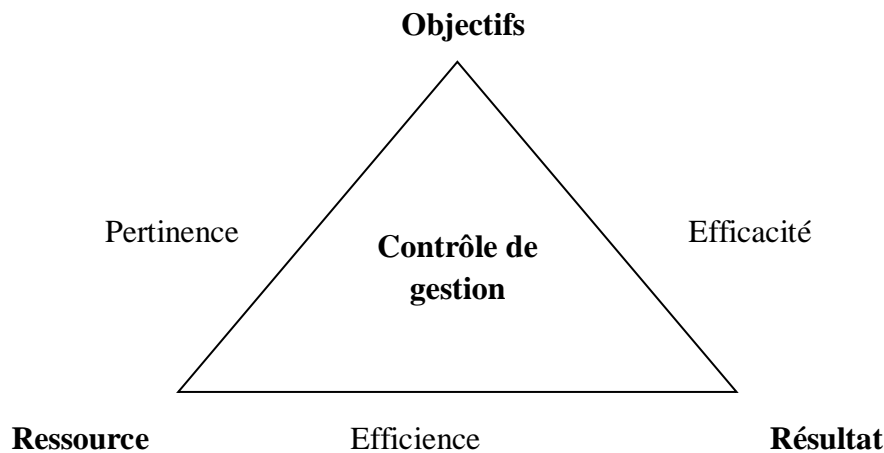
Aujourd'hui, la mise en place des outils et procédures du contrôle de gestion varie selon les entreprises, même si les objectifs sont identiques, puisqu'il n'y a pas de modèle type à suivre.

1.1.2. Définition du contrôle de gestion

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion selon les auteurs, nous allons retenir les définitions suivantes :

- **Selon R.N. ANTHONY (1993)** le contrôle de gestion est défini comme étant « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacie et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation »³. Cette définition présente trois concepts sur lesquels se fonde le contrôle de gestion : le premier c'est l'efficacie ; mis en relation des résultats et des objectifs à atteindre (à quel niveau on atteint les objectifs ?), la deuxième c'est l'efficience ; mis en relation des résultats et des ressources utilisées (de quelle manière on atteint les résultats ?). Et en fin, la pertinence ; mis en relation des ressources et des objectifs (quels sont les
- moyens à utiliser pour atteindre les objectifs ?). Cette combinaison de l'efficacie, l'efficience et de la pertinence permet d'atteindre la performance.

³R. N. ANTHONY, (1993), « la fonction contrôle de gestion », public-union, p21.

Schéma N° 01 : Le triangle du contrôle de gestion

Source : Loing H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Leric J, Michel D, sole A, «le contrôle de gestion », 3eme Edition DUNOD, paris, 2008, p6.

- **Selon BURLAUD A et SIMON C** « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁴
- **Selon ALAZARD C et SEPARI S** « le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus a la maitrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanant et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation ».⁵

1.2. Les différents niveaux du contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle participe au processus de la gestion. R. Anthony a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en quatre (04) niveaux : ⁶

⁴ Burlaud A, Simon C (1997), « Le Contrôle De Gestion », La Découverte, Collection Repère N0227, P9.

⁵C.alazard C, Separi S (2007), « Contrôle De Gestion : Manuel Et Applications », Paris, 4meedition,Dunod, P5.

⁶Gautier F., Pezet A., « contrôle de gestion », Pearson, paris, 2006, p. 31

❖ Le contrôle opérationnel

Le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme. Il permet aux responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mises en œuvre conformément aux finalités confiées.

❖ Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie. La mission du contrôle de gestion est ainsi de décliner des stratégies de long terme dans des programmes à court terme, généralement sur une année.

Le but principal du système est de faciliter la coordination entre :

- Les individus dont le but personnel ne convergent pas avec ceux de l'entreprise ;
- Les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise.

❖ Le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son horizon est le long terme. C'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe.

Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique.

Le contrôle, dans son articulation avec la stratégie, apparaît à la fois comme un « levier de déploiement de la stratégie et un levier de vigilance sur le bien-fondé de la stratégie »⁷. Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

❖ Le contrôle budgétaire

Il traduit, en langage économique et comptable, les objectifs annuels, les compare aux réalisations et identifie les écarts significatifs.

Le contrôle budgétaire est :

- Formalisé dans ces structures ;

⁷Batac J., Errami Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005,p13.

- Limité à des rubriques imposées et précises ;
- Conditionné par l'année N°01 du plan à moyen terme.

Ces quatre grands types de contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se relève cruciale. De point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la décision, il a pour mission de fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs fixés.

1.3. Phases du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie⁸.

C'est : « un processus, une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif »⁹, il comprend des sous processus qui forment un cycle de quatre phases :

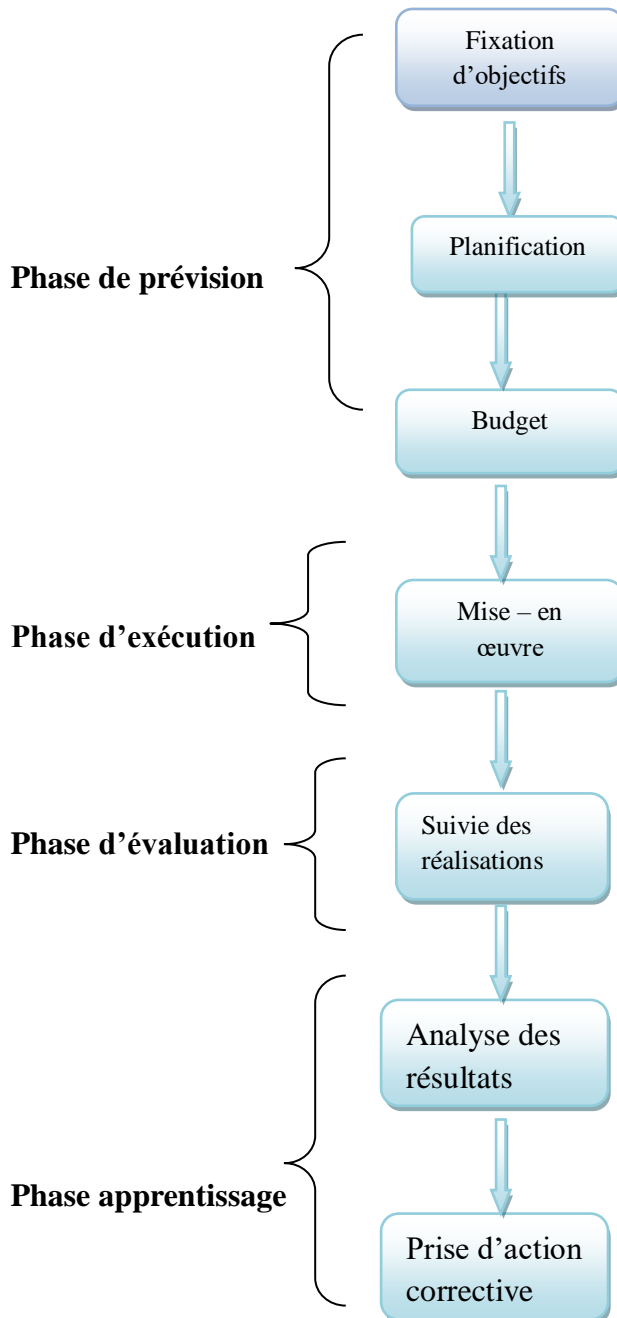
- **Phase de prévision** : cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation, la direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre Les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel, les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme ;
- **La phase d'exécution** : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;
- **La phase d'évaluation** : Cette phase à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaité par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités ;
- **La phase d'apprentissage** : Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage.

⁸gautier F. & Pezet A. (2006) Le Contrôle De Gestion: Gestion Appliquer, Dareois & Pearson Education, Paris, P32.

⁹Ibidem.

Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Schéma N°2: Les phases du contrôle de gestion (un processus d'apprentissage).



Source : Löning H, & Pesqueux Y. (1998), " le contrôle de gestion", Dunod, Paris, P3.

1.4. Les processus du contrôle de gestion

Selon **ARDOINE, MICHEL** et **SCHMIDT**, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise.¹⁰

En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveaux, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper leur résultat futur.

❖ La planification

Le point de départ du processus est la planification, au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme puis on les traduit en actes opérationnel à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion de ressources humaines et de gestion financière.

Dans cette phase, il faut définir opérationnellement une stratégie :

- Le choix de couples produit / Marché ;
- Investissement et désinvestissement ;
- Organisation et gestion des ressources humaine ;
- Adaptation à l'outil de production ;
- Financement (plan).

Ainsi, nous distinguons deux sortes de plan entre autres :

- Le plan opérationnel ;
- Le plan stratégique.

Pour l'identification de l'écart stratégique et de l'évolution des métiers ou niche accessibles débouche ainsi sur le choix de l'évolution souhaitée (plan stratégique) « stratégique planning » et sur l'option du cheminement à parcourir pour la réaliser (planification opérationnelle)¹¹

La résorption de l'écart opérationnel relève quant à elle du plan opérationnel, c'est dans ce dernier que s'inscriront les plans annuels d'action qui emboucheront sur le chiffrage du budget.

¹⁰Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed. Public union 1985, P59.

¹¹ACKLOFF R, Méthodes De Planification Dans L'entreprise, Ed D'organisation 1973.

❖ La budgétisation

Le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en générale) convergent vers la réalisation des plans opérationnels

Articulant le court terme (le mensuel et l'annuel) et le moyen terme de l'entreprise, le budget est l'outil central du contrôle de gestion, mais un outil non dépourvu d'effet pervers.

Il peut en effet jouer trois rôles :

- Celui d'instrument de coordination et de commercialisation : le processus budgétaire bien mené est l'occasion de s'assurer que les fonctions ont l'intention d'agir en harmonie sinon en synergie, les suivis budgétaires permettant de réguler les dysfonctionnements éventuels.
- Celui d'un outil essentiel de gestion budgétaire : il doit, en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des marges de manœuvres disponibles, ainsi que les zones majeurs d'incertitude.
- Celui d'un outil de délégation et de motivation, dans la mesure où il apparaît comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie portant sur des obligations de moyen et / ou de résultat, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable.

Sous cette optique d'idée, la phase budgétaire commencera à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induit à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidées pour l'année à venir.

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'actions de l'entreprise.

C'est le stade de la mise en œuvre :

- Commercial ;
- Production, achat ;
- Humaine ;
- Financière, investissement ;
- Evaluant les résultats futurs ;
- Vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats ;
- Modifiant l'exécution et les plans d'action.

❖ Action et suivi des réalisations

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou exécution des phases d'action, leurs traductions le font pour atteindre l'objectif fixé.

Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- En traduisant les faits en plan d'action En évaluant les résultats futurs
- En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats
- En modifiant les exécutions et les plans d'actions.

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux des performances atteintes, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Le processus du contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des normes de réflexion, prévision qui permettent de choisir le meilleur plan d'action.

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise des décisions se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tel que :

- Les plans à long terme et moyen terme ;
- Les études économiques potentielles ;
- Les statistiques extra comptables ;
- La comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- La technique des ratios ;
- Les tableaux de bord ;
- Le système budgétaire.

D'entre tous ses éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier le système de contrôle de gestion au système budgétaire.

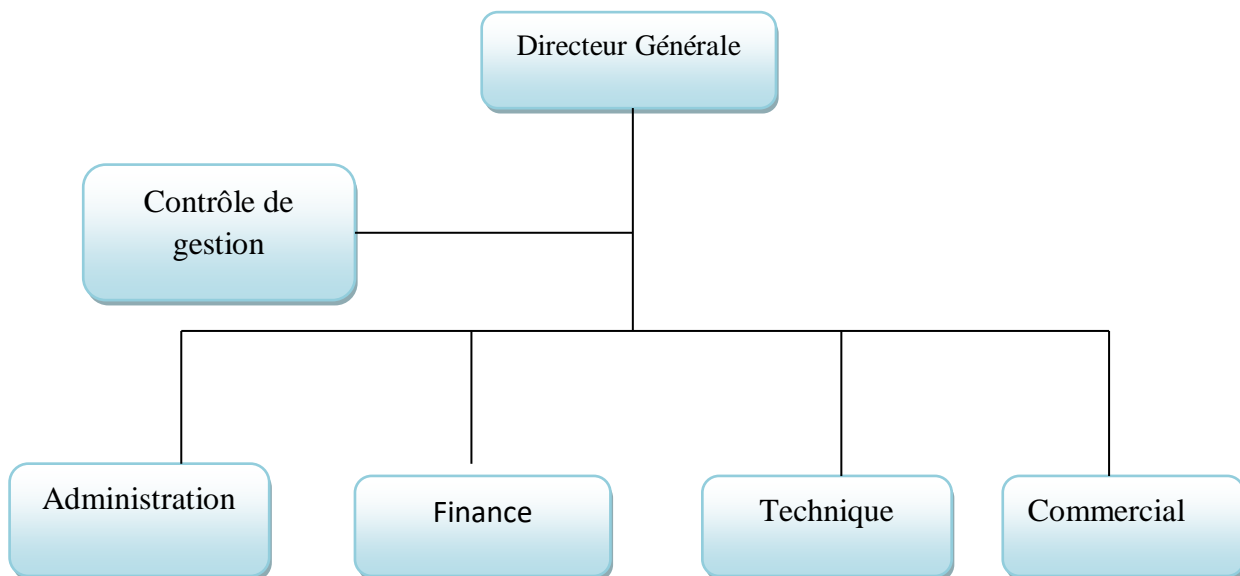
En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité.

1.5. Positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation :

Il n'y a pas de normes pour positionner la fonction de contrôle de gestion dans l'organigramme d'une entreprise, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité, conditionnent sa place. Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles.

- ❖ **Le rattachement à la direction générale:** « Les préoccupations du contrôleur de gestion sont plus larges que celles du directeur administratif et financier. C'est un signal très fort pour lier le contrôle de gestion et la stratégie, et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel »¹². Cela dénote également un rôle plus important du directeur financier. Ardoïn & Jordan (1979) suggèrent que seul un rattachement à la direction générale est pertinent¹³. Bouquin (2001) entérine cette position. Selon lui, un rattachement à la direction générale paraît plus opportun. Enfin, Charmont (1952), ancien élève de l'Ecole polytechnique et auteur d'un de premiers articles sur le contrôleur de gestion, rattache la fonction de contrôle de gestion au directeur général et ne fait pas apparaître la direction financière sur ses organigrammes.

Schéma N° 03 : Rattachement à la direction général



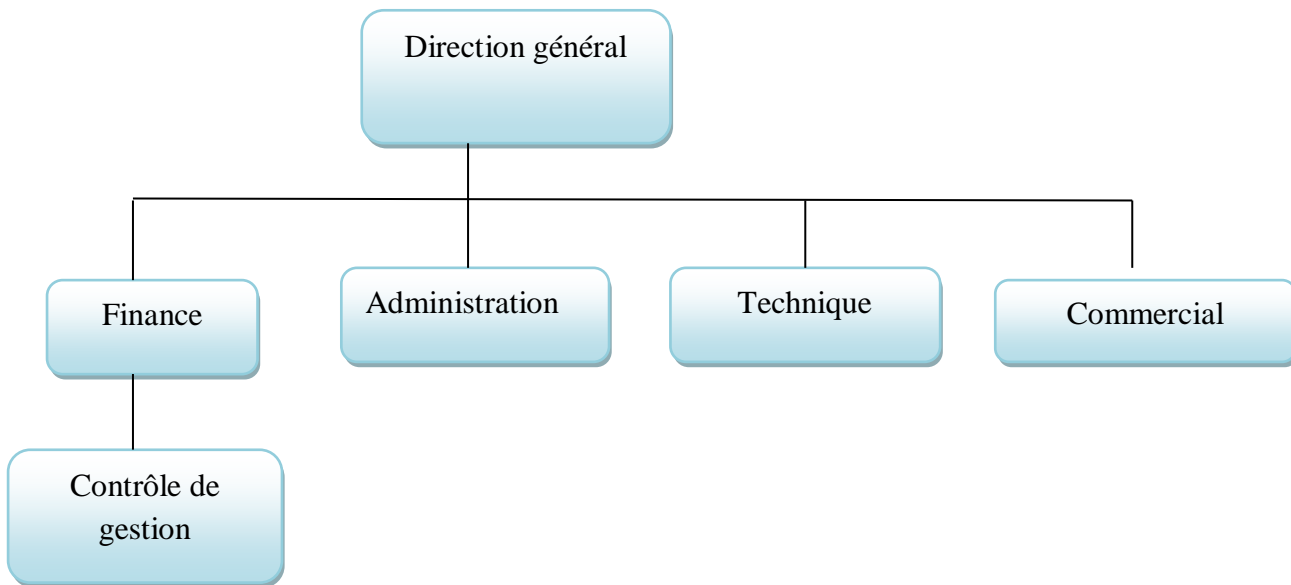
Source : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2009, P 50.

¹² Alazard. C & Separi S. (2007), "Contrôle De Gestion: Manuel & Applications", Defc Epreuve N°11, Dunod .P 34.

¹³Ardoïn J.L. & Jordan H.(1979), "Le Contrôleur De Gestion" ,Paris, Flammarion, P140.

- ❖ **Le rattachement à la direction financière :** Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier. Ce qui nuire a la communication avec les autres services et restreint a un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai.....). En effet, un rattachement à la direction financière génère une vision financière.

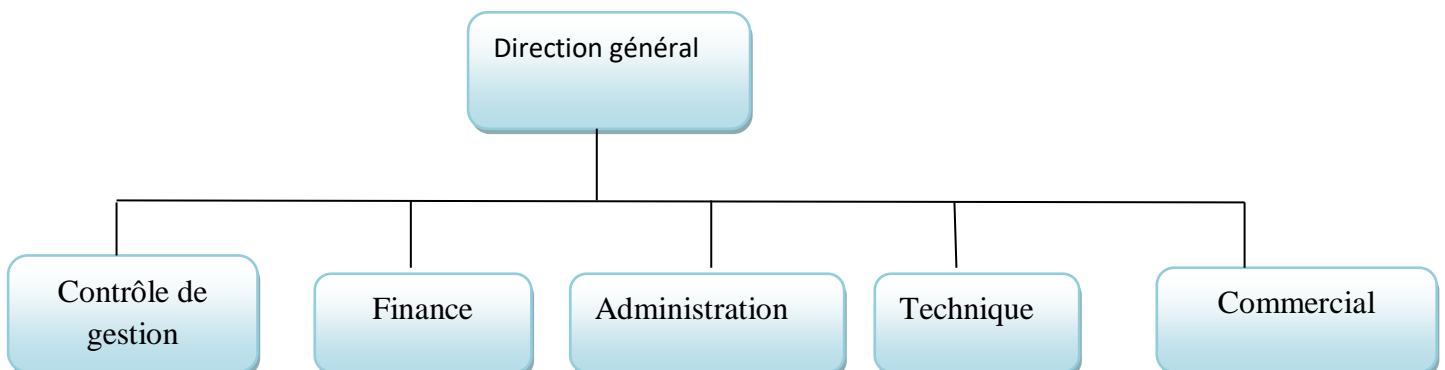
Schéma N° 04 : Rattachement à la direction financière



Source : Hélène Lönig ; « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008, Page 287.

- ❖ **Le rattachement en réseau :** Dans certaines entreprises le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables, ce qui peut faciliter la communication. Schéma

Schéma N° 05 : Rattachement au réseau



Source : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2009. P 51.

Dans cette situation le contrôleur de gestion et ces différents acteurs sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle ; ce qui peut faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

1.6. Les objectifs du contrôle de gestion

« Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et ceux quels que soient leurs secteurs et leur taille, aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. »¹⁴

Le contrôle de gestion assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, il évite la réflexion stratégique au cours du processus et permet de focaliser son énergie sur les activités courantes ; envisagé sous cet aspect, il remplit bien une fonction dérégulation, mais il constitue aussi un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées.

En ce sens, il remplit une fonction d'auto-apprentissage de la réalité. Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise l'efficacité, l'efficience, et l'économie.

1.6.1. L'efficacité :

Ce concept a donné lieu à une importante littérature en gestion, il est au centre de toutes les démarches se préoccupant d'évaluer les performances d'une organisation quelle qu'elle soit (organisation marchande ou non marchande) la question sous-jacente est celle de savoir si l'organisation atteint ou non ses objectifs de façon satisfaisante, les indicateurs d'efficacité peuvent ainsi être très divers et nombreux. Certaines études mêlant des indicateurs économiques, techniques, psychologiques, organisationnels et sociaux en recensent une soixantaine, plus simplement on peut définir l'efficacité comme le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés.

L'efficacité dépend des enjeux en présence, elle se définit par rapport aux buts des acteurs et aux exigences de l'environnement. Elle signifie qu'on a répondu aux attentes des principaux constituants stratégiques de l'organisation. Dans le langage courant, une entreprise est dite efficace quand elle réalise ses objectifs, elle rend ses résultats conformes à des intentions.

¹⁴ALAZARD CLAUDZ et SEPARI SABINE, contrôle de gestion, manuel et application, P643.

Mais dans le détail, toute production s'accompagne de conséquences imprévues. Une action peut être efficace dans un registre donné tout en ayant des effets indésirables.

Ailleurs, en outre, l'intention ne précède pas toujours l'action, pour être vraiment efficace il faut ajuster le réel et la représentation quand les projets et les ressources sont disponibles et en finales ressources et l'action collectives permettant de bien les utiliser.

1.6.2. L'efficience :

- Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. L'efficience peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs.
- Un système de production est efficace s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique », mais pas forcément efficace.

1.6.3. L'économie :

- Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants:
 - Moindre coût;
 - Quantité et qualité conforme à la norme établie;
 - Moments et lieux opportuns.
- L'économie touche l'acquisition des ressources
- « L'efficience, leur transformation ». ¹⁵

1.7. Les missions du contrôle de gestion

« Multiples et complémentaires sont les fonctions assurées par le contrôle de gestion. Généralement, son action s'articule autour de trois axes :

- La maîtrise de la gestion et la coordination des actions, le contrôle de gestion aide chacun des responsables à approfondir sa réflexion sur les objectifs à atteindre et les moyens à mettre en œuvre. Cela entraîne une meilleure maîtrise de la gestion car elle permet à la fois de structurer un raisonnement quant aux moyens d'action et leurs conséquences, et d'autre part, elle constitue une référence par le biais du plan qui en découle.

¹⁵ <http://www.iquesta.com>

- L'allocation des objectifs et des moyens : le contrôle de gestion prévoit une répartition des objectifs entre les divers centres de responsabilité dépendant de chaque responsable, afin d'allouer les moyens nécessaires estimés pour les réaliser.
- La délégation et le contrôle : le système de contrôle de gestion est un véritable outil de décentralisation, car il facilite la planification des actions au niveau de l'entreprise dans son ensemble et un niveau de chaque centre de responsabilité.

Par ailleurs, il permet d'allouer à chaque entité des objectifs à atteindre et des moyens à gérer, d'instaurer un mécanisme de contrôle à travers le suivi des réalisations permettant à chaque centre d'envisager les actions correctives nécessaires »¹⁶

1.8 Le rôle du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chacune des autres directions. « *Le contrôleur ne contrôle plus...il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité* »¹⁶

Rôles classiques attribués au contrôleur de gestion sont¹⁷ :

- La traduction de la politique générale de l'entreprise par des plans, programmes et budgets. C'est lui qui chiffre les différentes hypothèses entre lesquelles la direction fera son choix ;
- La traduction des objectifs généraux en objectifs particuliers. Il assiste les différents responsables dans l'élaboration de leur budget ;
- La coordination de l'ensemble des programmes et budgets pour assurer la cohérence du système ;
- La centralisation des budgets partiels en vue de préparer la synthèse pour la Direction Générale ;
- L'analyse des écarts significatifs et la recherche des causes de ces écarts avec les responsables opérationnels afin de suggérer les mesures correctives ;
- L'élaboration des tableaux de bord pertinents pour l'activité concernée, permettant aux responsables de trouver rapidement les principaux renseignements ;

¹⁷Idem.

¹⁸ALAZARD .C; SEPARI. Op.cit P.29-30.

- Le contrôleur de gestion est le responsable de l'information financière interne de l'entreprise, il doit veiller à la qualité des renseignements fournis et à leur délai d'obtention;

Bouin et Simon attribuent de nouveaux rôles pour le contrôleur de gestion¹⁸

- *Accompagnateur de changement* : l'accompagnement s'appuie sur des actions d'entretien, de réunion, de formation, de communication, d'animation de forum, etc. être accompagnateur c'est donc articuler et faire vivre un plan d'actions qui s'appuie sur ces différents leviers ;
- *Homme du dialogue de gestion* : dans son rôle de dialogue, le contrôleur de gestion se doit en permanence de clarifier les notions de mission et objectifs associés.

1.9. Limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites liées au contrôle de gestion, à savoir :

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels,...etc.). et cela produit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et se mettent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout ;
- La mise en place du contrôle de gestion repose sur le savoir-faire et la compétence des dirigeants de l'entreprise ;

¹⁸Bouin X. ; Simon F-X.,...,P. 39,40.

- Le système d'information sur lequel s'appuie le contrôle de gestion ne donne pas une image correcte de la performance, et de la structure d'une entreprise, que dans un environnement relativement stable et peu perturbé.

1.10. Les finalités de contrôle de gestion

Le rôle du contrôle de gestion est d'aider les responsables fonctionnels à prendre des décisions, et opérationnels à contrôler leurs actions. Pour qu'il remplisse sa mission d'une manière efficace, il doit couvrir l'ensemble de l'activité de l'entreprise et intégrer dans le système d'information global pour faciliter la comparaison entre les réalisations et les prévisions. Le contrôle de gestion :

- ✓ Est le « *garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien* »¹⁹, il veille à la cohérence interne des objectifs au regard de la stratégie poursuivie ;
- ✓ Il vient nourrir, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité;
- ✓ Il gère, selon Lorino²⁰, la valeur par la construction d'indicateurs de performance, et le changement par une pratique permanente d'analyse et de diagnostic, dans une dynamique de progrès continu ;
- ✓ Il assure la convergence des comportements en construisant les moyens de pilotage qui permettent aux opérationnels de maîtriser leur activité ;
- ✓ Il assure la circulation des informations dans le sens vertical et horizontal;
- ✓ Le CDG a pour objet la réduction de l'incertitude, il s'interroge sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier ;

D'après Berland²¹, le contrôle de gestion devrait essentiellement s'occuper de la maîtrise de management. Cela va permettre au contrôleur de gestion d'assister le manager dans sa mission en agissant comme un conseiller, et de l'aider à prendre les bonnes décisions, à orienter les comportements et à mettre en place la stratégie.

¹⁹Bouquin H.,..., P. 25.

²⁰Lorino F., « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Dunod, Paris, 1991.

²¹Berland N., « Mesurer et piloter la performance », e-book, 2009, Disponible sur le site :

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et aider les opérationnels à atteindre l'ensemble des buts visés par l'entreprise dans les bonnes conditions d'efficacité.

Section 02 : Généralités sur la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique présente une vision détaillée de chaque activité, cette technique permet d'identifier les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise.

Elle sert à compléter la comptabilité générale en lui donnant des base d'évaluation de certains éléments d'actifs, elle a pour objectif d'analyser les résultats et fait apparaître leurs éléments constitutifs, et aussi de fournir des bases pour établir des charges et traites qui permettent de calculer les différents coûts.

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 décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

2.1 Historique et définition de la comptabilité analytique

Afin de mieux comprendre les fondements de la comptabilité analytique, il semble nécessaire de remonter aux origines de cette comptabilité.

2.1.1. Historique de la comptabilité analytique

Dans l'histoire des coûts appliquée aux entreprises industrielles, plusieurs étapes apparaissent avec une évolution du vocabulaire.

D'abord c'est la comptabilité industrielle qui s'élabore et se diffuse avec le développement industriel occidental durant tout le XIXe siècle (même si des formalisations n'apparaissent, en France, dans des traités de comptabilité industrielle qu'à partir de 1870). Elle consiste à mesurer les coûts des flux internes à l'organisation, c'est-à-dire les coûts de transformation des matières premières sur les machines de l'usine avec les ouvriers.

Elle doit permettre au gestionnaire de mesurer les coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, et d'aider à la fixation des prix face à la concurrence des autres industriels.

Vers 1915 avec l'OST (Organisation Scientifique du Travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, calcule des normes (coûts standard, coûts préétablis), des écarts par rapport aux normes, contrôle des résultats, des responsabilités.

La comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles. A l'heure actuelle, le terme comptabilité de gestion permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.

2.1.2 Définition de la comptabilité analytique.

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique nous limiterons à celles qui nous paraissent plus significatives : « *La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution du diagnostic, à la prise de décision, au contrôle* »²².

« *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 des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs* »²³.

« *La comptabilité analytique un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calcul des charges, ..., en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non* »²⁴.

L'analyse de ces définitions montre que la comptabilité analytique est une technique de calcul des coûts qui a pour objet d'apporter aux dirigeants et aux gestionnaires de l'entreprise des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'entreprise.

2.2. Le domaine d'application de la comptabilité analytique

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

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

²²BOUQUIN.H, LAUZEL.P « comptabilité analytique et gestion », édition Sirey, 1985.

²³DUBRULLE.L et JOURDAIN.D, « la comptabilité analytique et gestion », Dunod, Paris, 2007, page 11.

²⁴TOUDJINE.A, « des charges aux coûts », édition office des publications universitaires, 2007, page 5.

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

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

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

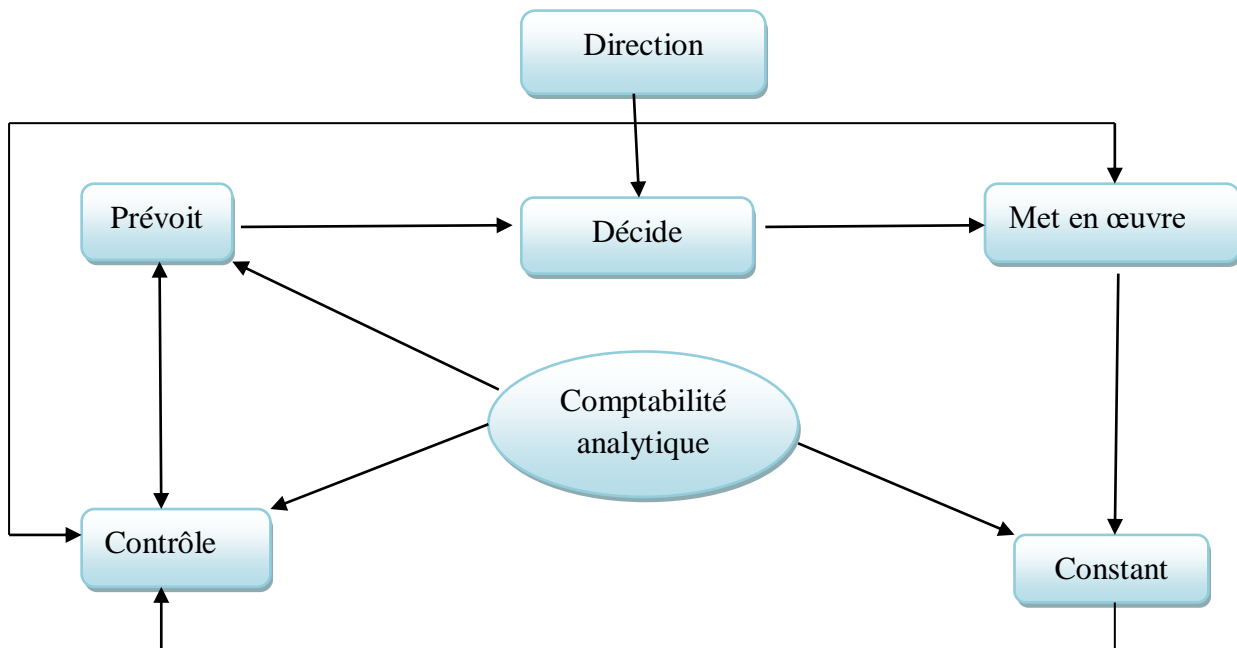
2.3. Les objectifs de la comptabilité analytique

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

- l'axe – calcul des coûts et analyse de la rentabilité,
 - l'axe – contrôle de gestion,
 - l'axe aide à la prise de décision.
- **L'axe – calcul des coûts et analyse de la rentabilité** : Le premier objectif de la comptabilité analytique est la détermination des coûts des produits et des services proposés par l'entreprise à la clientèle. Dans cet axe la comptabilité analytique constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des coûts de revient des produits, nécessaire pour la fixation de leur prix de vente. La comptabilité analytique devient aussi un aide à la comptabilité générale dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments du bilan (stocks des produits finis, semi-finis, en-cours, les immobilisations créées par l'entreprise).
- **L'axe – contrôle de gestion** : Dans cette optique la comptabilité analytique devient un moyen de contrôle et donc de pilotage, elle permet :
- L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution ;
 - La distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charges variables) et celles liées à la structure (charges fixes) ;
 - Le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions ;
 - L'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations.
- **L'axe – L'aide à la prise des décisions** : Le schéma ci-après montre le double rôle que joue la comptabilité analytique dans le processus de décision :
- Afin que la direction puisse prendre toutes décisions utiles et organiser leurs mises en œuvre, la comptabilité analytique doit lui fournir les informations nécessaires en matière de coûts préétablis ;
 - A la mise en œuvre de la décision, la comptabilité analytique constate les coûts et résultats réels, et effectue un rapprochement avec les coûts et les résultats préétablis, elle calcule les différences et les responsables cherchent leurs causes (erreurs dans le processus de prévision ou de décision, ou anomalies de mise en œuvre), et mettront

en place des actions correctives de sorte les mêmes erreurs ne se produisent plus dans l'avenir. La comptabilité analytique fournit donc aux managers un modèle économique qui leur permet de tester leurs décisions avant de les prendre.

Schéma N°06 : rôle de la comptabilité analytique dans le processus de décision



Source : CLAUDE.C, & RICHARD. M, « comptabilité de gestion », Nathan ; 1997.

2.4. Rôle de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique a pour rôle :

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

2.5. La comparaison entre le contrôle de gestion et la comptabilité analytique.

Le contrôle de gestion	La comptabilité analytique
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Le contrôle de gestion est destiné à aider les responsables de service à piloter leurs activités et à agir dans le sens de la stratégie de la firme. ➤ le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficacité (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ la comptabilité analytique comme est un outil de contrôle gestion. ➤ La comptabilité analytique permet d'analyser les éléments qui éclairent les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans les prises de décisions. ➤ La comptabilité analytique complète la comptabilité générale on lui fournissant les bases de l'évaluation des éléments de l'actif de l'entreprise, et les bases nécessaires à l'établissement des provisions des charges et produits et d'en assurer le contrôle. ➤ La comptabilité analytique est un mode de traitement des données.

Conclusion

Le contrôle de gestion est une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien. Il remplit donc un rôle particulièrement important pour garantir que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure. Le contrôle de gestion utilise toute une gamme d'outils comptables et statistiques.

La comptabilité analytique présente une vision détaillée de chaque activité, cette technique permet d'identifier les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise.

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

Chapitre

II

Chapitre 02 : Les différents méthodes de calcul le coût de revient

Les résultats dégagé par l'entreprise sont obtenus par différence entre le montant des ventes et la valeur des consommation (ou coût) qui ont permis de réaliser ces ventes. « La comptabilité de gestion réaliser les calculs et les analyses de coût qui sont nécessaire à la prévision et au contrôle des résultat ». ¹

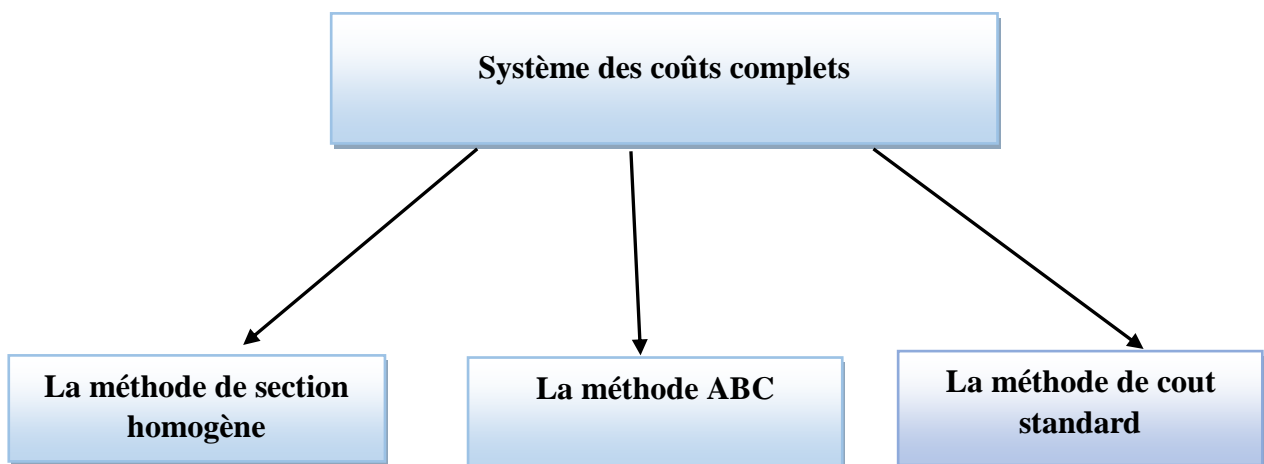
Ainsi, pour mieux, atteindre ces objectifs, il est important pour une entreprise de cherche une meilleure méthode de calcul de coût en vue de déterminer efficacement les indicateurs et les outils de décision de gestion. C'est dans cette optique que le système de calcul des coûts est étudié.

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts : le système des coûts complet et le système des coûts partiels. Pour cela nous avons partagé ce chapitre en deux sections, la première sera consacrée au système des coûts complets, et la seconde pour le système des coûts partiel.

Section 01 : La méthode des coûts complet :

Dans cette première section nous allons exposer les différentes méthodes de calcul des coûts définis par le système des coûts complets qui englobe : la méthode des sections Homogène, la méthode de coût standard, la méthode ABC (activity base dcosting).

Schéma n° 07 : Les différentes méthodes du système des coûts complets



Source : Réalise par nos sois

¹ Langlois C. Bonnier M. Bringer « contrôle de gestion » p 31

1-1 La méthode des sections homogène ou des centres d'analyse :

1-1-1 Définition :

« Une subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charge indirectes préalablement à leur imputation aux coûts ».²

Cette méthode repose essentiellement sur les différences de traitement entre les charges directes et indirectes. Les charges directes ne posent généralement pas de problème, elles peuvent facilement être affectées aux coûts. Les charges indirectes sont plus difficiles à traiter, elles doivent d'abord être réparties sur des centres d'analyses, avant d'être imputées aux coûts.

1-1-2 Principe de la méthode :

Cette méthode elle repose sur la distinction entre charges directes et les charges indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges (incorporables et supplétives) dans les coûts.

Rappelons que « les charges directes sont imputées directement aux coûts (matières premières, MOD ...) et que les charges indirectes (ou frais) transitent dans le centre d'analyse préalablement à leur imputation dans les coûts »³. Cette méthode est la plus ancienne mais qui reste la plus utilisée dans les entreprises.

1-1-3 Les différentes étapes du calcul des coûts :

A. Les coûts d'achat :

On détermine un coût d'acquisition (ou coût d'achat) pour chaque approvisionnement (matière première, matière ou fourniture consommable, emballage commercial) entre dans l'entreprise un coût d'achat comprend⁴ :

- Des charges directes affectées au coût d'achat :
 - Montant de l'achat, figurent sur la facture d'achat ; il s'agit du montant hors-taxes ;

² ALZARD C. ; SEPARIS S. , Op. cit P69

³ Idem

⁴ Langlois L. Bonnier C. ; Bringer M « contrôle de gestion » P.52

- Frais accessoires d'achat (ex : montant de la facture du transporteur, de la prime d'assurance pendant le transport, droit de douanes et taxes non récupérables).
- Eventuellement, des charges indirectes imputées au coût d'achat par l'intermédiaire de centre d'analyse :
- Coût de transport par l'entreprise ;
 - Coût de la réception
 - Coût administratif de l'approvisionnement

Coût d'achat = prix d'achat des matières première achetées + charge directe d'achat + charge indirecte d'achat

B. Les coûts de production:

On détermine un coût de production pour chaque produit (finis semi-fini) ayant fait l'objet d'une fabrication pendant la période considérée

Coût de production du produit fini peut comprendre⁵ :

- Des éléments directs (consommation de matière première, frais de main d'œuvre directe) ;
- Les éléments indirectes (imputation des frais de fonctionnement des ateliers de production)

Le coût de production est la somme de tout ce qui coûte l'obtention d'un produit, jusque et y compris les frais de mise en stock éventuelle.

Coût de production = coût d'achat des matières premières et fourniture consommées + charge directe de production + charge indirecte de production

⁵ Didier L., « comptabilité analytique » Edition Eyrolles, Paris, 1991, P28.

C. Les coûts de distribution :

On détermine un coût de distribution pour chaque produit vendu pendant la période

Le coût de distribution du produit peut comprendre :

- Des éléments directs (commission au vendeur, frais d'expédition aux clients)
- Des éléments indirects (imputation des frais de fonctionnement des services commerciaux).

D. Le coût de revient :

On détermine un coût de revient pour chaque produit vendu pendant la période.

Le coût de revient est la somme du coût de production et du coût de distribution du produit concerné.

Le coût de revient des ventes comprend trois types d'éléments :

- Le coût de production (ou de sortie) des ventes ;
- Les charges directes de distribution, qu'on peut affecter aux ventes de chaque catégorie de produit (forces de ventes, dépenses de publicité promotion des ventes)
- Les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison) qu'on impute aux coûts de revient au moyen d'unités d'œuvre.

Coût de revient de produits vendus = coût de production de produit vendus + coût direct de distribution + coût indirect de distribution

E. Le résultat analytique :

La différence par chaque produit, entre le chiffre d'affaire et le coût de revient donne un résultat analytique.

La somme algébrique des résultats analytiques par et des différences de traitement comptable (charges non incorporables et éléments supplétifs)⁶

⁶ Didier L « comptabilité analytique » édition Eyrolles, Paris, P.31

Résultat analytique = chiffre d'affaire + cout de revient des ventes

1-1-4 Les avantages et les inconvénients de la méthode des centre d'analyses :

➤ **Les avantages :**

- D'étudier l'évaluation des coûts d'un produit, aux différents stades de son processus de fabrication et de distribution ;
- De mesure 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 défini ou imposé par la concurrence ;
- Enfin la consommation des coûts complet des produits acheté, fabriqué ou vendus est un élément d'information non négligeable pour conduire une entreprise et contrôle sa gestion.

➤ **Les inconvénients :**

Les inconvénients de cette méthode sont ⁷ :

- La mise en œuvre de la méthode est lourde ce qui conduit de souvent à multiplier les centres d'analyse ;
- Le choix d'unité d'œuvre est difficile ;
- La répartition se fait sans distinguer les charges de structure des charges opérationnelles ;
- Le système d'information est parfois lourd ne permettant pas prendre des décisions ;
- Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse est complexe.

⁷SAHRAOUI ALI : « comptabilité analytique de gestion », exercice et études des cas corrigés, éditions berti, Alger, 2004, p 5.

1-2 La Méthode Activity Based Costing :

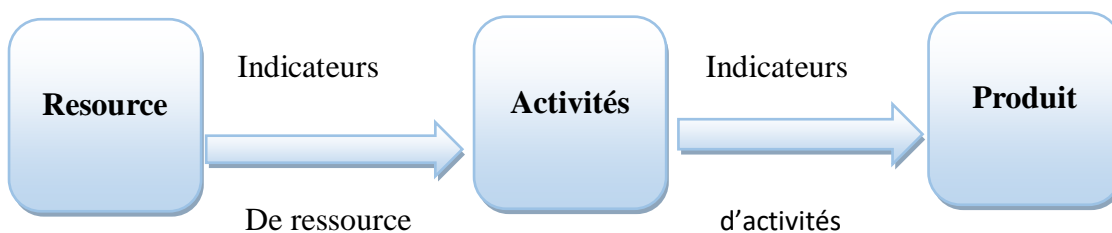
1-2-1 La définition de la méthode ABC :

« La méthode de comptabilité à base d'activité au méthode ABC (Activity Based Costing) a été développée aux États-Unis dans les années 1980 »⁸. La méthode ABC est une innovation de type managérial. C'est une méthode de calcul des couts classes dans les catégories des méthodes de cout complet.

1-2-2 Principe de la méthode ABC :

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

Schéma n°08 : Principe de la méthode ABC



Source :Baron P corformat D ; Halley A « la mutation du contrôle de gestion », Organisation, paris,2000 P19 .

A. **L'activité** :une activité est définie « est un ensemble des taches ordonnées et liées entre elles dans un but donnée »⁹

B. **Ressource** : « constituent les moyens en homme et matériels disponible pour obtenir les produit vendus »

D'après cette définition, en dire que les ressource est constituées par les charges comptable de l'organisation.

⁸ Langlois L., Bonnier C., Bringer M, « contrôle de gestion » P.79

⁹ Idem P.80

C. **Processus** : Les suites d'activités concourant à un but commun forment un processus auquel participent plusieurs division (atelier et service). L'entreprise et vue comme un réseau de processus transversaux.

D. **L'indicateur** : Il existe deux catégories d'indicateurs :

- **L'indicateurs de ressources** : est utilisé pour imputer les ressources-hommes, matériel et finances-entre des activités.
- **L'indicateurs d'activités** : est un facteur explicatif du niveau de l'activité. Il permet l'imputation des activités sur les produits.

1-2-3 Mise en œuvre de la méthode ABC :

La mise en œuvre de la méthode comporte les étapes suivantes ¹⁰ :

- Identification des activités de l'entreprise ;
- Affectation des ressources (charge indirectes) aux activités ;
- Regroupement des activités ;
- Calcul des couts unitaire des indicateurs ;
- Imputation aux produits des couts des groupement d'activités ;

A. Identification des activités de l'entreprise :

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

- Ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni couteux ; il ne faut pas confondre les activités avec les taches éléments ;
- Ne doit pas être trop succincte pour que les activités restent homogènes ;

B. Affectation des ressources aux activités :

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

- S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe.
- S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie au prorata des effectifs ou des moyens matériels occupes aux taches constituant les

¹⁰ Langlois L., Bonnier C., Bringer M « contrôle de gestion » P.84

activités. Les clés de répartition utilisées pour affecter les ressources aux activités sont dénommés indicateurs de ressources.

C. Regroupement des activités par indicateur :

Nous regroupement toutes les activités par indicateur commun en centre de regroupement (ou centre d'activités). L'indicateur d'activités est l'unité d'œuvre qui permet l'imputation du cout du centre aux produits. Ce travail est effectué à l'aide d'une matrice croisant les activités et les indicateurs.

D. Calcul du coût unitaire des indicateurs :

Pour chaque centre de regroupement :

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

Coût unitaire de l'indicateur = ressources consommées par le centre / volume de l'inducteur

E. Imputation au cout des produit :

Le cout complet (ou cout de revient du produit)

- Les charges directes ;
- Les charges indirectes des centres de regroupement qui sont imputées au prorata des indicateurs d'activités ;

1-2-4 Les avantages et les inconvénients de la méthode Activity Based Costing (ABC) :

A) Les avantages :

- Une meilleure connaissance des processus permet de dégager les forces et faiblesses d'une organisation à la mise en place de cette méthode ;
- Affecter de manière plus précise les couts aux produits sans procéder à une répartition des couts indirects à l'aide d'une unité de mesure souvent arbitraire ;

- Il n'y a plus que des coûts de revient qui sont tous traités comme des coûts variables. En effet, les coûts des produits sont suivis au travers de leurs consommations d'activités, les quelles intègrent toutes les charges sous une forme directe et variable ;
- Cette méthode d'analyse permet d'identifier la rentabilité de chaque client et le positionnement des produits et des services en conséquence.

B) Les inconvénients :

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

1-3 La méthode standard :

Les coûts préétablis sont aussi appelés coûts standard origine l'Amérique Emerson, un rival de Taylor. La méthode des coûts standards est apparue aux Etats-Unis dans les années 20 et a repris en France après la guerre sous le nom de méthode des coûts préétablis

1-3-1 Définition :

Le plan comptable général donne la définition suivante : « les coûts préétablis ou prévisionnel sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantités et en valeur, à l'intérieur de la comptabilité analytique d'exploitation, ont vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues ». ¹¹

1-3-2 Principe de la méthode :

Son application repose essentiellement sur le principe de comparer les coûts réels de la période concernée avec les coûts calculés sur la base des données considérées comme normales d'une ou plusieurs périodes anciennes. Cette comparaison permettra l'analyse des écarts constatés en vue d'en tirer des conclusions rapides quant aux décisions à prendre sur les plans techniques, commercial ainsi que sur celui des responsabilités. Ces éléments standards

¹¹ Patrick P., Gilbert Ch « comptabilité analytique », P.117

sont réunis pour chaque produit dans une « fiche technique des standard », établir par exemple par le bureau des méthodes et qui indique :

- ✓ La nomenclature des éléments composants
- ✓ La gamme des opérations dans chaque centre d'analyse (gamme « d'usinage » par exemple)¹²

1-3-3 L'objectif de la méthode :

Le calcul de cout préétabli permet¹³ :

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

1-3-4 Analyse les écarts :

On établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme d'étalon de références, confronté ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réel.

Pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra¹⁴ :

- ✓ 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.

1-3-4-1 La détermination de l'écart globale¹⁵ :

L'écart globale et déterminer généralement comme suit :

¹² Leclere Didier ; « l'essentiel de la comptabilité analytique », édition d'organisation, paris,2007,P.171.

¹³ SAADA T « comptabilité analytique et contrôle de gestion »,paris,P. 151 152

¹⁴Dubrulle. L., Jourdain.D « comptabilité analytique de gestion »,dunod,paris,1994,P.157

¹⁵SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, Op. cit, P 32

Ecart globale (EG) = coût de production réel-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 pour les raisons différentes.

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

a) Analyse des écarts sur les charges directes :

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

❖ **Analyse des écarts sur la matière première :** c'est la différence entre le coût réel et le coût standard des matières premières.

Par conséquent, l'écart sur matière première E(MAT) se décompose en deux sous-écart :

- **Un écart sur quantité :**

$$E(Q) = (Q_r - Q_s) * P_s$$

E/Q > 0 : écart défavorable qui est dû à augmentation de la consommation des matières (gaspillage vol ...etc.)

E/Q < 0 : Ecart favorable qui est du a diminution de la consommation des matières (réduction des déchets suit à l'apprentissage ...)

- **Un écart sur le prix :**

$$E(p) = (P_s - P_r) * Q_r$$

E/P>0 : Ecart défavorable qui est dû à augmentation des prix des matières première.

E/P<0 : Ecart favorable qui est du à une diminution des prix des matières première.

- ❖ **Analyse des écarts sur main d'œuvre directe (MOD)** : C'est la différence entre le coût réel et le coût standard de la main d'œuvre directe. Cet écart peut être du soit au temps de travail (nombre d'heure de travail) ou bien le taux horaire (prix de l'unité)

$$E/MOD = (HS - Hr) * Ts + (Hs - Hr) * Hr$$

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

- **Ecart sur le taux horaire :**

$$E/taux = (Tr - Ts) * Hr$$

E/Taux>0 : Ecart défavorable qui est dû à l'augmentation de coût salarial des ouvrières.

E/Taux<0 : écart favorable qui est dû à la réduction de coût salarial des ouvrières.

- **Ecart sur le temp de travail :**

$$E/Temps = (Hs - Hr) * Ts$$

E/T>0 : écart défavorable diminution de rendement des ouvriers.

E/T <0 : écart favorable augmentation de rendement des ouvriers suit à l'apprentissage.

b) Analyse de l'écart sur les charges indirectes :

L'écart sur les charges indirectes c'est la différence entre les frais réel et les frais préétablis. On utilise deux raisons :

- Les charges directes sont regroupées par centre d'analyse et comprennent des charges fixes et charge variable, d'où l'existence d'un écart sur le 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 produit traité) et l'activité (mesurée en nombre d'unités d'œuvre utilisées), ce qui se traduit par l'existence d'un écart de rendement.

$$\text{Ecart Globale} = \text{Frais Imputés} - \text{Frais Réels}$$

c) **Ecart sur le budget :**

Si compte tenu du nombre réel d'activités les critères de variabilité des charges avaient été respectés

Pour se faire, il convient d'établir le budget flexible ajusté à une activité réelle et de comparer le résultat obtenu avec les frais réels

$$\text{Ecart Sur Budget (E/B)} = \text{Budget flexible (B/F)} + \text{Budget Réel (B/R)}$$

$$\text{B/F} = (\text{Activité Réel} * \text{Coût unitaire Variable Standard}) + \text{Charge fixes}$$

Si $\text{B/F} > \text{B/R}$: Ecart favorable

Si $\text{B/F} < \text{B/R}$: Ecart défavorable

d) **Ecart sur activité :**

$$\text{Ecart sur activité} = (\text{Activité normale} - \text{activité réelle}) * \text{CF Unitaire standard}$$

$\text{E/activité} > 0$: écart défavorable, l'activité réelle est inférieure à l'activité normale, la totalité des charges ne sont pas totalement absorbées.

$\text{E/Activité} < 0$: écart favorable, l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, et donc les charge fixe sont totalement absorbées.

e) **Ecart sur le rendement :**

Ecart sur le rendement(E/R) =coût préétabli de l'activité réelle-coût préétabli de l'activité préétabli

E/Rendement>0 : écart défavorable (consommation de plus d'heures machine...)

E/Rendement<0 : écart favorable (moins d'heures consommées ...)

1-3-5 Mise en œuvre :

Pour mettre en œuvre la méthode de calcul des coûts standard, Cinq étapes sont nécessaires :

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

1-3-6 Les avantages et les inconvénients de la méthode :**A) Les avantages :**

- Les marges sur cout standard permettent de suivre les contributions de produits, lignes de produits et entités commerciales mieux qu'en direct costing (le coût est plus réaliste et ne dépend pas de l'intensité capitalistique du système de production).
- Les variations d'activités parasites et les effets de bords des autres produits dans l'absorption des coûts fixes sont évités.
- Les stocks sont évalués de façon conforme aux règles comptables.
- L'affectation des boni et mali à la période est de bonne gestion.
- La méthode crée une tension dynamique vers l'optimum de production. Le contrôle peut se faire quasiment en temps réel et il n'est pas nécessaire d'attendre des mois pour constater les dérives.
- La méthode est insensible aux politiques de sous-traitance.
- Elle permet d'associer une gestion budgétaire fine à la gestion analytique.

B) Les inconvénients :

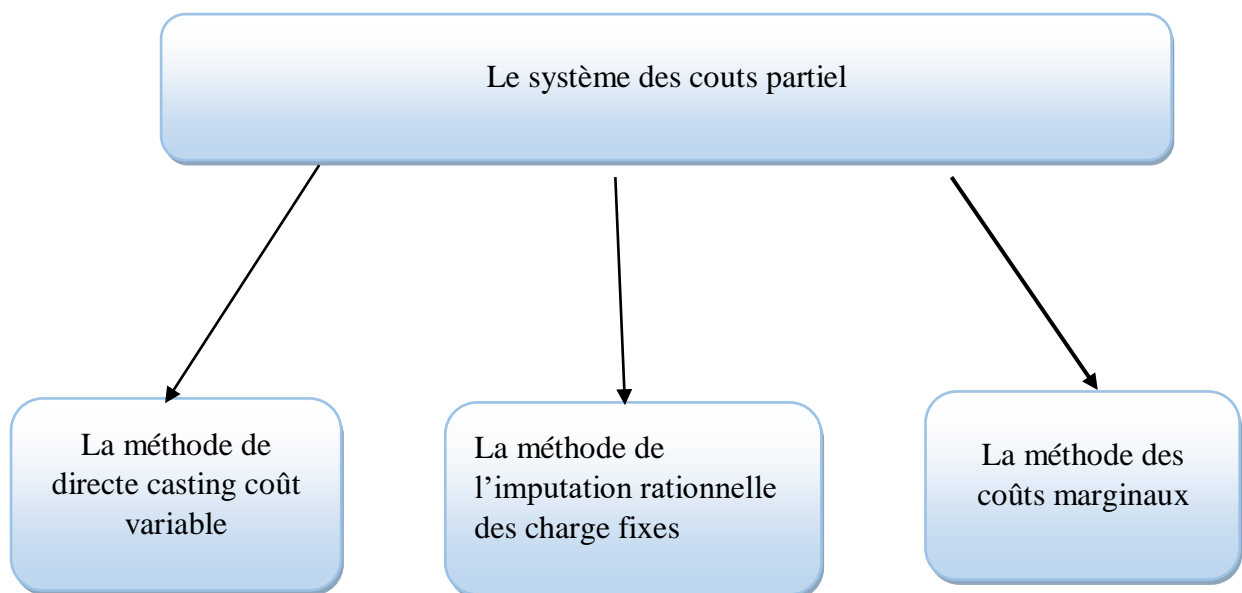
- Problème de la représentativité des coûts préétabli ; ils doivent être accessibles mais ambitieux
- Mais le standard ne doit pas être trop flexible car il n'est plus possible d'apprécier la performance si l'unité de mesure est élastique.

Section 02 : la méthode des coûts partiels :

Nous avons présenté dans la section précédente les différentes méthodes du système des coûts complet.

Dans cette section nous présentons le système de calcul des coûts partiel qui englobe la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes, la méthode des coûts marginaux, la méthode des coûts variable.

Schéma n°09 : les différentes méthodes du système des coûts partiel



Source : réaliser par nos sois

2-1 la méthode des couts variable (direct costing)**2-1-1 Définition:**

La méthode du cout variable a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de « **direct costing** » dans les années soixante par la National association of Costa

coûtant selon L. Langlois La méthode du cout variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux couts que les seules charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe¹⁶.

Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur couts variable, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise.

2-1-2 Principe de la méthode :

Le chiffre d'affaire d'une période doit couvrir au moins les charges variables de production et de vente des produits vendus et les charges de structure (majorées des charges variables indirectes dans la méthode des couts variable directs) de cette même période¹⁷.

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

Tableau n 01 : Principe de la méthode des couts variable

	Charge directes	Charge indirectes
Charge variable	Affecter	A imputer
Charge fixe	Exclues	Exclues

Source : réalisé par nos soins

2-1-3 La mise en œuvre de la méthode :

A Affectation et répartition des charges variable :

➤ Affectation des charge variables directes :

En pratique, les charges directes sont essentiellement variables. Elles comprennent notamment :

- La consommation de matières premières ;
- La main-d'œuvre directe ;

Elles sont affectées en totalité aux couts variable.

➤ Répartition des charges indirectes :

Seules les charges indirectes variable doivent être réparties dans le centre d'analyses

B Evaluation des stocks de produits :

¹⁶ Langlois, Bonnier. C., Bringer.M « contrôle de gestion » P.150

¹⁷ Didier Leclere « comptabilité analytique » P.267

Les coûts (et notamment les coûts de production) ne se voient imputer que des charges variables. Les stocks de produits finis, intermédiaires et en-cours sont donc évalués au coût variable au coût variable de production.

Elle représente la différence entre le chiffre d'affaire et le coût variable.

$$M/CV = CA - CV$$

C Compte de résultat analytique :

Le compte des résultats de la comptabilité de gestion peut être établi sous une forme mettant en évidence les marges sur coûts variable, le coût fixe et le résultat courant¹⁸

$$\text{Résultat} = M/CV - \text{Coûts fixes}$$

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

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

$$SR = CA * CF / MCV$$

2-1-4 Intérêt de la méthode du coût variable :

➤ Politique des prix sur un marché segmenté :

Un marché est segmenté quand on peut y distinguer des classes et qu'il est possible de fixer un prix de vente différent pour chaque classe.

Le coût variable indique le minimum à partir duquel il est possible de fixer le prix de vente dans un segment particulier.

➤ Politique des produits dans une structure commune à plusieurs produits :

¹⁸ L. Langlois., C. Bonnier., M. Bringer « contrôle de gestion » P.151

Une structure de production ou une structure de distribution est souvent commune à plusieurs produits.

En considère que les charges fixes ne sont pas modifiées par l'abandon ou le développement de tel ou tel produit, on maximise le résultat en adoptant le programme qui maximise la marge sur le cout variable de l'entreprise.

➤ **Prévision du résultat :**

La connaissance des taux de marge sur le cout variable permet de faire une prévision du résultat en fonction des ventes prévus

➤ **Simplification du calcul et l'analyse des coûts :**

- Les charge fixes sont celles dont l'imputation aux coûts des produits est la plus approximative.
- Dans le centre de responsabilité, les décideurs subalternes ne peuvent généralement pas agir sur les causes de charge fixés.
- Les coûts variables unitaire sont peu sensibles aux variations du niveau d'activité, à la différence des coûts fixes unitaire. Les coûts variables sont donc plus faciles à comparer dans le temps.

Par conséquence, les coûts variables sont déterminés avec plus de précision et sont mieux contrôle que les coûts complets.

2-1-5 Les avantages et les inconvénients de la méthode :

A) Les avantages :

- ✓ Cette méthode est la plus simple à mettre en œuvre que cette des coûts complets.
- ✓ Fournir les éléments essentiels sur l'utilisation d'une capacité de production.

B) Les inconvénients :

- ✓ La difficulté dans la fixation de l'activité normale ;
- ✓ L'exigence de beaucoup de calcul de calcul de répartition très complexe.

2-2 La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes :

L'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode ayant pour but :

- De neutraliser l'effet des variations d'activité sur les coûts complet unitaire ;

- Et d'évaluer, en l'isolant, l'effet des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise ;

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, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complet des centres d'analyse et des produits¹⁹.

2-2-2 Principe de la méthode :

Il s'agit de factures structures (équipements, personnel permanent, structures administratives...) Dont le cout est fixe qu'ils soient utilisés ou non.

Cette méthode vise à distinguer ces deux sortes de charge ²⁰:

- Les charges des facteurs réellement utilisés par l'activités productives sont imputées avec pertinence (rationnellement) au cout de produit ;
- Les charges correspondant à la fraction inutilisée du potentiel de production structurel sont insolées pour faire ressortir le cout de la sous-activité de l'entreprise.
- L'imputation rationnelle ne retient donc dans le coût de revient que la part des charges fixes qui correspond au volume normale de la production, on passera donc d'un coût de revient réel à un cout de revient rationnel.

2-2-3 Les étapes de la méthode :

- **Distinction des charges variables et des charges fixes :** Cette étape consiste à distinguer, au sien de chaque centre d'analyse, les charges fixes et les charges variable.
- **Détermination du coefficient d'imputation rationnelle :** pour évite l'incidence du niveau d'activité sur les charges fixes, il est nécessaire de
- Déterminer dans chaque centre d'analyse un niveau d'activité « normale », correspond au « condition d'exploitation habituelle ».

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

- De l'infrastructure de l'entreprise ou du centre de travail (utilisation optimale de la capacité de production)

¹⁹ Didier L « comptabilité analytique » P.300

²⁰Langlois ,bonnier, Bringer « contrôle de gestion » P168

- Des possibilités de développement de l'infrastructure à moyen terme.

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

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

Les charges fixes également retenues mais par leur montant imputé rationnellement qui es égale :

$$\text{Charge fixes imputées} = \text{charge fixes réelles} * \text{CIR}$$

Cela signifie que :

- ✓ Qu'en cas d'activité normale, toutes les charges fixes réelles sont prises en compte, et les couts obtenus sont identiques à ceux obtenus dans la méthode des couts complet.
- ✓ Qu'en cas de suractivité c'est-à-dire dans le cas contraire, on prend en compte un montant de charge fixes supérieur au montant réel, soit un bonus de suractivité.

2-2-4 Les avantages et les inconvénients de la méthode :

A) Les avantage :

- Eviter des couts complets non affectés par la variation du niveau d'activité.
- Evite de gonfler la valeur des stocks en période de sous-activité.
- Les couts d'imputation rationnelle permettent de bien mesurer l'efficacité des centres de responsabilité.

B) Les inconvénients :

- Le principal problème posé par la méthode est détermination de l'activité normale.
- L'exigence de beaucoup de calcul de répartition très complexe.

- La méthode de l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser.

2-3 La méthode des coûts marginaux :

2-3-1 Définition :

Selon le **Plan comptable**, le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité

Soit deux niveaux d'activités A_n et A_{n+1} auxquels correspondent deux coûts C_n et C_{n+1} ;

On a :

$$\text{Coût marginal} = \text{cout total de } n+1 - \text{cout total de } n$$

Ces définitions soulèvent deux remarques :

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

- **Définition plus économique ou 'mathématique' :**

Le cout marginal est la dérivée du cout total.

En effet :

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

Dans la pratique, la deuxième définition est plus utilisée dès lors que sont connues les charges composant le coût de la dernière unité produite.

2-3-2 principe de la méthode²¹ :

- C'est également sur la base du coût marginal qu'il est possible d'étudier la possibilité d'accorder des prix de vente plus bas, en veillant à une pratique commerciale cohérente.

²¹ Patrick Piget « comptabilité Analytique », 4ème édition, P108

- Le coût marginal ne contient que des charges variables.
- La connaissance du coût marginal par tranche de production permet de déterminer dans le cadre d'une structure donnée, on obtient l'optimum de rentabilité.
- On peut calculer le coût marginal d'après la formule suivante :

$$Cm(x+1)^{ème} = CT(X+1) - CT(X)$$

2-3-3 La mise en œuvre de la méthode :

Quatre étapes principales peuvent être distinguées :

❖ **Première étape :**

Calcul le coût marginal

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

Ou

Coût marginal = dérivée du coût total

❖ **Deuxième étape : calcul de recette marginal et le résultat marginales :**

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

Le résultat marginal = recette marginale – coût marginal

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

2-3-4 Les avantages et les inconvénients de la méthode :

A) Les avantages :

- Transparence des responsabilités car les couts 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 cout complet moyen.

B) Les inconvénients :

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

Conclusion :

Nous avons exposé dans ce chapitre les différentes méthodes de calculs coût de revient chaque méthode possédée ses particularité et doit être choisir en fonction de la pertinence des informations qu'elle fournit face au problème posé. Nous avons démontré que la méthode la plus utilisé dans les entreprises et la méthode des sections homogène, puisque, elle répond aux objectifs de notre problématique. D'une part, elle nous permet de calculer le coût réel. Dans ce fait, l'information sur le coût de revient permet aux décideurs d'organisation d'adapter les décisions prises au problème de gestion posé.

Chapitre

III

Chapitre 03 : Calcul le coût de revient au sien de l'entreprise

« AGRANA FRUIT »

Durant notre recherche concernant le calcul du coût de revient, nous avons récolté des connaissances théoriques sur cette démarche.

Pour ce faire on a découpé ce chapitre en trois sections, la première section se présente l'historique de l'entreprise et présente l'organisme d'accueil, la 2ème section se présente la méthode de calcul le coût de revient au sien de l'entreprise et le 3eme section on a analyse par la méthode des sections homogène

Section01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section, nous allons essayer de présenter la SPA ELAFRUITTS de Bejaia, d'une manière générale : Historique ; l'évolution ; la création et la transaction de SPA FRULACT à la SPA ELAFRUITTS.

1.1. Historique de la SPA AGRANAFRUITTS (ex FRULACT ALGERIE) :

1987 – Naissance

Frulact est né dans le Nord du Portugal, à Maia, en 1987. L'ouverture de cette usine fut le point culminant des années d'expérience de ses mentors dans l'industrie de produits laitiers.

1998 – Croissance

En 1998 Frulact s'étend à Covilhã, à Ferro, avec une nouvelle usine localisée à proximité de grandes zones de culture de fruits.

1999 – Internationalisation

L'année 1999 a été marquée par la conquête de nouvelles frontières stratégiques. Frulact arrive au Maroc pour servir une filière d'industries du secteur alimentaire et le marché de la grande consommation.

2000 – Expansion

Frulact continue son processus d'expansion et arrive en Tunisie en 2000 avec une nouvelle usine qui sert de plate-forme d'approvisionnement des marchés de l'Afrique du Nord et Moyen-Orient.

1.1.1. Evolution de la SPA *ELAFRUIT* (ex *FRULACT ALGERIE*)

2006 – Développement

C'est l'année qui renforce le pari dans le développement du Groupe Frulact avec le début de l'édification de la nouvelle usine à Tortosendo, à Covilhã. Une unité stratégiquement localisée proche des zones de production fruticole élevée.

Toujours en 2006, Frulact fait un pas supplémentaire dans la conquête de l'Europe, avec l'acquisition de l'entreprise française du secteur GBP (Granger Bouquet Pau). La nouvelle Frulact France renforce la stratégie de proximité vis à vis de ses clients, dans le second principal marché d'Europe dans son *core-business*.

2007/08 – Extension

Frulact renforce sa pénétration en Afrique du Nord et au Moyen-Orient avec l'installation d'une unité de production en Algérie et une deuxième au Maroc. Cette période est marquée par l'intégration du Groupe dans le réseau COTEC qui lui a par ailleurs attribué le Prix Innovation 2007.

2009/10 – Développement Durable

En 2009/10, Frulact continuera à miser sur sa présence sur les marchés français et européen, profitant des opportunités pour sa croissance organique et moyennant les conditions du marché et de l'effort de compétitivité qui est actuellement exigé à tous les acteurs.

Par conséquent, Frulact prévoit la concrétisation d'un projet qui servira de levier pour optimiser les investissements réalisés au cours de plusieurs années en termes d'Innovation et Technologie pour poursuivre les objectifs qui lui tiennent à cœur : le développement durable et l'amélioration continue du service au client.

2011/12 – Frutech et consolidation de la présence internationale

L'année 2012 marque la concrétisation du Frutech – Centre d'Innovation & Technologie Agro-alimentaire opérant comme levier du pari et de l'optimisation des investissements réalisés au cours de plusieurs années en termes d'Innovation et Technologie en vue de la poursuite des objectifs qui tiennent tout particulièrement à cœur à Frulact : la durabilité et l'amélioration continue du service rendu au client.

Poursuivant l'ambitieux objectif de globaliser ses activités, Frulact a également concrétisé vers mi-2012 le lancement des opérations de deux nouvelles unités industrielles : Innova fruits implantés au Maroc et Frulact South Africa localisée à Pretoria en Afrique du Sud.

Cette période marque également la célébration du 25^{ème} anniversaire du Groupe Frulact.

1.1.2. Création de la SPA *ELAFRUIT* (ex **FRULACT ALGERIE**)

En 2007 exactement en juillet la SPA ELAFRUIT ALGERIE a été créé de 200 actions avec :

- FRULACT SGPS DE 1013 actions ;
- BOUSSAAD BATOUCHE de 600 actions ;
- FAROUK BATOUCHE 383 actions;
- AOURTILANE FARID 01 action;
- JOAO MIRANDA 01 action ;
- FRANSISCO MIRANDA 01 action ;
- ARMENIO MIRANDA 01 action.

A) Dénomination sociale

Société par action Frulact Algérie.

B) Siège social

Zone d'activité commerciale TaharachtAkbou Wilaya de Béjaia, Algérie.

C) forme juridique

Société Par action au capital de 90 000 000 ,00 dinar algérien

D) Nombre d'effectif

Le nombre d'effectif est de 60employer.

E) Evolution

Une augmentation de capital a été faite en 2011 pour un montant de 120 000000,00DA

F) Situation géographique

Frulact Algérie est implantée

- Dans une zone industrielle « TAHARACHET » véritable carrefour économique de Bejaia, de quelque 70 unités de productions agroalimentaire et en cours d'expansion.
- A deux (02) km d'une grande agglomération (Akbou).
- A quelque dizaine de mètres de la voie ferrée.
- A 60 km de Bejaia, chef-lieu wilaya et pôle économique important en Algérie dotée d'un port à fort tract et un aéroport international et reliant divers destination (Paris, Marseille, Lyon, st Etienne et Charleroi).
- A 170 km à l'ouest de la capital Alger.
- Par ailleurs on trouve des acteurs économiques importants tel que : DANONE, RAMDY, SOUMMAM, IFRI...etc.

1.1.3. La transaction de la SPA FRULACT à la SPA ELAFRUIT

C'est le président du conseil d'administration de l'entreprise, Boussaad Batouche, qui l'a annoncé dans un communiqué rendu public dans l'après-midi de dimanche. Son groupe a racheté la totalité des actions détenues par son partenaire portugais et Frulact Algérie s'appellera désormais Elafruits (pour Elaboration de Fruits). Le capital social a été porté de 120 millions de Dinars à 282 millions de Dinars, précise le communiqué du groupe Batouche, dont le siège et l'unité sont basés dans la zone industrielle de Taharacht, à Akbou. L'entreprise poursuivra ses activités de production de préparations à base de fruits destinées à ses clients de l'industrie algérienne de l'agroalimentaire (yaourt, pâtisserie, confiserie, boissons à base de fruits...), avec un nouveau plan d'expansion qui lui permettra d'augmenter ses capacités et répondre à la demande croissante du marché.

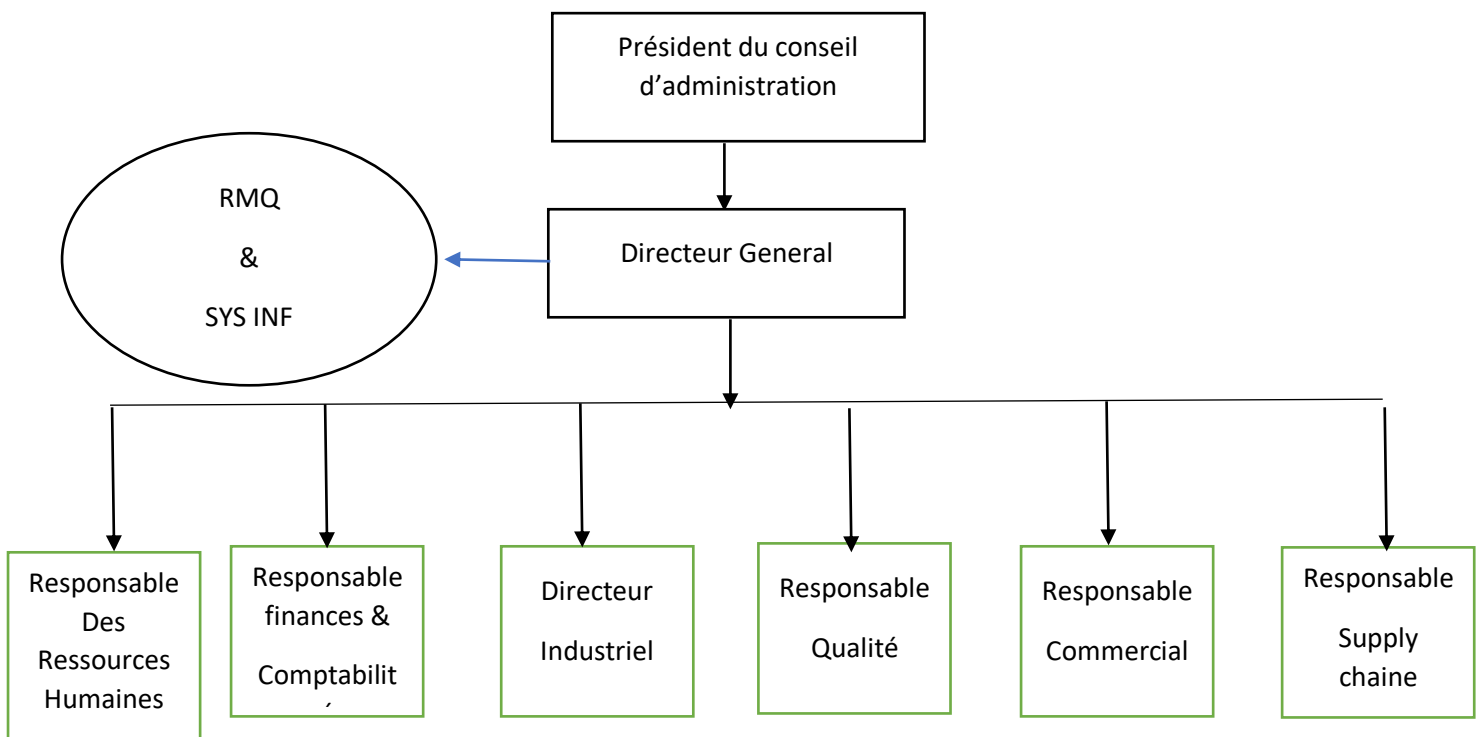
Nouvelles structures, nouvelle organisation selon le patron du Groupe Batouche, cette reprise du contrôle de la joint-venture sera immédiatement par des actions de réorganisation et de restructuration significatives de ses structures en vue, indique le communiqué, d'assurer « une meilleure prise en charge des besoins du marché algérien ». C'est ainsi que des structures nouvelles ont été créées, à l'instar du laboratoire de recherche et de développement, été doté «de moyens modernes et d'un encadrement hautement qualifié » et une direction commerciale à l'écoute de la clientèle pour une meilleure prise en charge de ses préoccupations.

La réorganisation et la restructuration de la société a nécessité de gros efforts, a-t-on soutenu, «de la part du Groupe Batouche qui a recruté des cadres nationaux et internationaux

de très haut niveau, réalisé des investissements de modernisation, de remise à niveau de ses procédures de gestion, de son personnel et de ses installations ». Pour cela les fonds propres de la société ont été considérablement renforcés et des études sont en cours pour augmenter ses capacités de production. Elafruits bénéficie du soutien en amont, de la Société de transformation des produits agricoles (STPA), une autre entreprise faisant partie du groupe Batouche.

Le 12 juillet 2018, le groupe autrichien AGRANA rachète 49% du capital d'*Elafruits*. L'unité de production basée à AKBOU produit. Actuellement environ 5000 tonnes par an et avec ce partenariat la capacité des deux lignes de production qui détient cette usine à 15000 tonnes par an.

1.1.4 L'organigramme général de AGRANA fruit :



1.1.5 L'organisation de l'entreprise :

L'entreprise AGRANA fruit s'organise et se compose de :

- **Direction générale** : qui assure la bonne gestion de l'entreprise et supervise tout son électif.

- **Direction des ressources humaine** : elle regroupe le service personnel, le service hygiène et parc
- **Le service approvisionnement** : Il s'occupe de l'approvisionnement de la matière première, et tout autre produit nécessaire à l'activité de l'entreprise, ce service est divisé en deux sections : achat et gestion des stocks.
- **Le service comptabilité et finance** : il rassemble trois fonctions complémentaires qui sont : fonction financière, fonction financière, fonction comptabilité général, comptabilité analytique
- **La maintenance et moyen générale** : il veille à ce que l'équipement de production soient en bon état marche afin de garantir une durée de vie maximal.
- **Service commerciale** : ce service est chargé de commercialiser ses produits, planifier, ses ventes, prospector le marché national.

1.2 La détermination le prix de revient pour les matières premières :

D'abord il faut déterminer combien acheter de la matière première pour fabriquer ces produits :

- Le coût de livraison
- Les consommable est combien ce coût ces consommable.

1.2.1 La détermination des charges directes de SPA AGRANA Fruit :

La comptabilité analytique appliquée par :

- **Les charges de l'unité** :

Les charge de l'unité comprennent les consommations de la matière première et les produit auxiliaire et les frais qui sont rapportent à son exploitation pour une période comptable (une année).

Au niveau de l'entreprise la classification des charges elle sont classées en charge directe et indirecte :

- ✓ Les charges directes : sont celle qui proviennent du processus de fabrication de produit :
 - Charge d'approvisionnement : les matières premières pour fabriquer un produit
 - Charge de production frais d'énergie liées au fonctionnement des machines
- ✓ Les charges indirectes : ne se rapportent pas au processus de production ou de réalisation du service mais participent au fonctionnement de l'entreprise.

Ces charges devraient faire l'objet d'une répartition préalable des sections, avant d'avoir être imputée au coût de revient.

1.2.2 La gestion des coûts par *AGRANA fruit* :

La comptabilité analytique reste la méthode la plus utilisé par la plupart des entreprises algérienne, malgré son caractère floue. Mais c'est une application de la méthode des coûts complet où l'entreprise utilise des charges « fixe ou variable » « directe ou indirecte ».

Pour prendre les choses plus claires, on propose un exemple de calcul du coût de production est du coût de revient dans la 2eme section.

1.2.3 Coût de production :

Compose des charges directes et indirectes de la production hors frais de commercialisation ou au stockage non liée directement à la production concerne le coût des biens produits sur une période donnée.

Section 02 : Présentation de la méthode du coût de revient utilisée par l'entreprise :

AGRANA fruit utilise la méthode des sections homogène pour la détermination de coût de revient, pour la détermination de ce dernieril faut d'abord calculer le coût d'achat de la matière premier, les charge directe et indirecte coût de production et distribution.

Apré avoir les résultats de ces derniers on va les appliquée pour le calcul le coût de revient qui permet de déterminer une marge opérationnelle pour la sécurité de l'entreprise.

L'activité de l'entreprise *AGRANA FRUIT* « Elaboration des fruits, destinée l'industrie agroalimentaire »

Pour mieux comprendre la méthode utilisée, on a choisi deux produits :

- La fraise purée
- La pêche morceau

2-1 Calcul du coût de revient de produit « la fraise purée » :

Pour calculer le coût de revient du produit finis, dans cette entreprise ; en procède les étapes suivantes :

Coût de production= coût matière+ autre charge directe + charge indirecte

Dans notre cas :

- **Les charges directes** : sont des matières premières.
- **Les charges indirectes** sont :

- Coût indirecte de production ;
- Coût indirecte de distribution.

2-1-1 Calcul de coût de production par produits :

❖ Les matières premières consommées pour le produit :

Tableau n°2 : la consommation des matière première le produit « la fraise purée » :

Code article	Description	Quantité	Coût d'achat/unité
ARMO209	AROME FRAISE	0.12	2051.88
COPC001	COLORANT PONCEAU	0.01	950.67
HIAD003	AMIDON FIRMTEX	0.1	547.64
HIVG002	FARINE SEMENT CAROUBE	0.37	72.40
CVSP001	SORBATE DE POTASSIUM GRANULE (SIN202)	0.40	176.62
EDGR001	SUCRE	0.3	175.31
FCMG015	Mangue	0.06	128.47
AGUA005	EAU CHAUDE	0.19	0

Source : document interne à l'entreprise

Pour la consommation de la matière première pour la production de 3962 T on applique cette règle :

1T \longrightarrow Kg consommés
 3962 \longrightarrow X Kg consommés

Exemple d'application :

Pour l'arôme fraise :

1 Tonne \longrightarrow 0.12Kg
 3926 T \longrightarrow X KG X= 471.44 kg

Pour l'arôme fraise on consomme 417.44da pour la production de 3962 T

Tableau n°3 : Calcul le coût d'achat des matières premières consommée :

Code article	Description	Quantité	Coût d'achat	Valeur
ARMO209	AROME FRAISE	471.12	2051.88	966 681.71
COPC001	COLORANT PONCEAU	39.26	950.67	37323.30
HIAD003	AMIDON FIRMTEX	392.6	547.64	215 003.46
HIVG002	FARINE SEMENT CAROUBE	1452.62	72.40	105 169.69
CVSP001	SORBATE DE POTASSIUM GRANULE (SIN202)	1570.4	176.62	277 364.05
EDGR001	SUCRE	117.78	175.31	20 648.02
FCMG015	Mangue	235.56	128.47	30 262.39
AGUA005	EAU CHAUDE	745.94	0	0
Total				1 652 452.62

Source : Réaliser par nos soins à partir des document interne de l'entreprise

On remarque que à partir de ce tableau que les composantes principales en quantité dans la consommation des matières première sont constituée en **FARINE SEMENT CAROUBE** et les composantes principale en valeur sont constitué **AROME FRAISE** et **SORBATE DE POTASSIUM GRANULE (SIN202)**

❖ **Calcul le coût de production de produit« la fraise purée » :**

Tableau n°4 : Coût indirecte de production :

Coût indirecte de production	Coût / Kg
Salaire de production	15.66
Coût machine	6.45
Coût stockage	13.85
Coût énergie+ coût eau	1.67

Source : document interne de l'entreprise

Tableau n°5 : Calcul le coût de production de produit « la fraise purée » :

Coût indirecte de production	Quantité produite	Coût / Kg	Valeur
Salaire de production	3 962 000	15.66	61481160
Coût machine	3 962 000	6.45	25322700
Coût stockage	3 962 000	13.85	54 873 700
Coût énergie+ coût eau	3 962 000	1.67	6 556 420
Total			148 233 980

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

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

2-1-2 Calcul le coût indirect de distribution :

Pour déterminer le coût de distribution des produits finis, on applique comme suit :

❖ Calcul le coût indirect de distribution de la fraise purée :

Tableau n°6 : le coût indirect de distribution :

Coût indirecte de distribution	Coût/Kg
Transport des produits finis	4.20
Location dépôt stockage	1.60
Autre coût machine (amortissement)	0.90
Coût de perte produit finis	0.15

Source : Document interne de l'entreprise

Tableau n° 7 : Calcul des charges indirecte de distribution de « la fraise » :

Coût indirecte de distribution	Quantité produite	Coût/Kg	Valeur
Transport produits finis	3 926 000	4.20	16 489 200
Location dépôt stockage	3 926 000	1.60	6 281 600
Autre coût machine (amortissement)	3 926 000	0.90	3533 400
Coût de perte produit finis	3 926 000	0.15	594 300
Total			26 893 100

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

❖ Calcul des charges directes et indirectes de produit « la fraise purée » :

Tableau n° 8 : Calcul des charges directes et indirectes de produit « la fraise purée » :

Élément	Montant
Total des charges directe	1 652 452,62
• Matière première	1 652 452,62
Total des charge indirecte	175 127 080
• Charge indirecte de production	148 33 980
• Charge indirecte de distribution	26 893 100

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

2-1-3 Calcul de coût de revient de produit « la fraise purée » :

Tableau n°9 : Calcul le coût de revient de produit « la fraise purée» :

Élément	Montant
• Total des charges directes	1 652 452.62
• Total des charges indirectes	175 127 080
Coût de revient	176 779 532.6
CA	471 120 000
Rt	294 340 467.4
Quantité produite	3 926 000
Prix de vente	120
Coût de revient	45.03
Marge opérationnel	74.97

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

On remarque que la production d'un Kg de la fraise coût 45.03DA avec un prix de vente 120DA donc une marge de 74.97DA.

2-2 Calcul le coût de revient de produit « la pêche morceau » :

Pour calculer le coût de revient du produit finis, dans cette entreprise ; en procède les étapes suivantes :

Coût de production= coût matière+ autre charge directe + charge indirecte

Dans notre cas :

- **Les charges directes** : sont des matières premières.
- **Les indirecte sont** :
 - Coût indirecte de production ;
 - Coût indirecte de distribution.

2-2-1 Calcul le coût de production pour le produit « la pêche morceau » :

❖ Calcul la consommation de la matière première :

Tableau n°10 : Consommation de la matière première

Code article	Désignation	Quantité	Coût/Kg
AGUA005	Eau chaude	0.20	00
ARPS008	MP A	0.24	1345.16
COBC009	MP B	0.02	2455.82
CORV002	MP C	0.09	19636.58
EDGR001	Sucre	0.27	72.41
CVSP001	Sorbate de potassium	0.1	547.64
FAPS003	Pêche	0.5	181.84
HISG006	MP D	0.2	125.51
HIVG003	Farine Sement	0.02	797.26
HIAD003	Amidon firmtex	0.15	175.26

Source : document interne de l'entreprise

Pour la consommation de la matière première pour la production de 4220 T on applique cette règle :

1T → Kg consommés

3962 → X Kg consommés

Exemple d'application

MP A :

1 Tonne → 0.24 kg $X = 4220 * 0.24 / 1$

4220 Tonne → X Kg $X = 1012.8 \text{ kg}$

Pour la production de 4220 T il faut consommées 1012.8 KG de la matière première A

Tableau n° 11 : Calcul la consommation des matières première :

Code article	Désignation	Quantité	Coût d'achat	Valeur
AGUA005	Eau chaude	844	00	00
ARPS008	MP A	1012.8	1354.16	1371493.248
COBC009	MP B	84.4	2455.28	207271.208
CORV002	MP C	379.8	19636	7457752.8
EDGR001	Sucre	1139.4	72.41	82503.954
CVSP001	Sorbate de potassium	422	547.64	231104.08
FAPS003	Pêche	2110	181.84	383682.4
HISG006	MP D	844	1252.51	1057118.44
HIVG003	Farine Sement	84.4	797.26	67288.744
HIAD003	Amidon firmtex	633	175.31	110971.23
Total				10 969B186.1

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

On remarque dans que à partir de ce tableau que les composantes principales dans la consommation des matières premières en quantité Sucre **et pêche** en valeur dans la consommation des matières premières sont constitué **MP A et MP D**

❖ **Calcul du coût de production de produit « la pêche » :**

Tableau n°12 : Coût indirecte de production :

Coût indirecte de production	Coût / Kg
Salaire de production	15.66
Coût machine	6.45
Coût stockage	13.85
Coût énergie+ coût eau	1.67

Source : document interne de l'entreprise

Tableau n°13 : Calcul le coût de production de produit « la pêche morceau » :

Coût indirecte de production	Quantité produite	Coût / Kg	Valeur
Salaire de production	4 220 000	15.66	66 085 200
Coût machine (amortissement)	4 220 000	6.45	27 219 000
Coût stockage	4 220 000	13.85	58 447 000
Coût énergie+ coût eau	4 220 000	1.67	7 047 400
Total			158 798 600

Source : réalise par nos soins à partir des document interne de l'entreprise

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

2.2.2 Calcul le coût indirect de distribution :

Pour déterminer le coût indirect de distribution de produits finis le pêche en procède

Comme suit :

❖ Calcul le coût indirect de distribution de produit « la pêche morceau » :

Tableau n° 14 : coût indirecte de distribution

Coût indirecte de distribution	Coût /KG
Transport des produits finis	4.20
Location dépôt stockage	1.60
Autre coût machine (amortissement)	0.90
Coût de perte produit finis	0.15

Source : Document interne de l'entreprise

Tableau n°15 : Calcul des charges indirecte de distribution de « la pêche morceau » :

Coût indirecte de distribution	Quantité produite	Coût/Kg	Valeur
Transport produits finis	4 220 000	4.20	17 724 000
Location dépôt stockage	4 220 000	1.60	6752000
Autre coût machine (amortissement)	4 220 000	0.90	3798000
Coût de perte produit finis	4 220 000	0.15	633 000
Total			28 907 000

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

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

❖ **Calcul des charges directes et indirectes de produit « la fraise purée »**

Tableau n°16 : Calcul des charges directes et indirectes de « la fraise purée » :

Élément	Montant
Total des charges directe	10 969 186.1
• Matière première	10 969 186.1
Total des charge indirecte	187 705 600
• Charge indirecte de production	158 798 600
• Charge indirecte de distribution	28 907 000

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

2-2-3 Calcul le coût de revient de produit « la pêche morceau » :

Tableau n° 17 : Calcul le coût de revient de produit « la pêche morceau »

Élément	Montant
• Total des charges directe	10969186.1
• Total des charges indirectes	187705600
Coût de revient	198674786.1
CA	548674786.1
Rt	349925213.9
Quantité	4220000
Prix de vente	130
Coût de revient	47.08
Marge Opérationnel	82.92

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

On voit que la production d'un KG de la pêche coute **47,0 8DA** avec un prix de vente de **130DA** donc une marge de **82.92DA**.

2.3 Comparaison entre les deux produits :

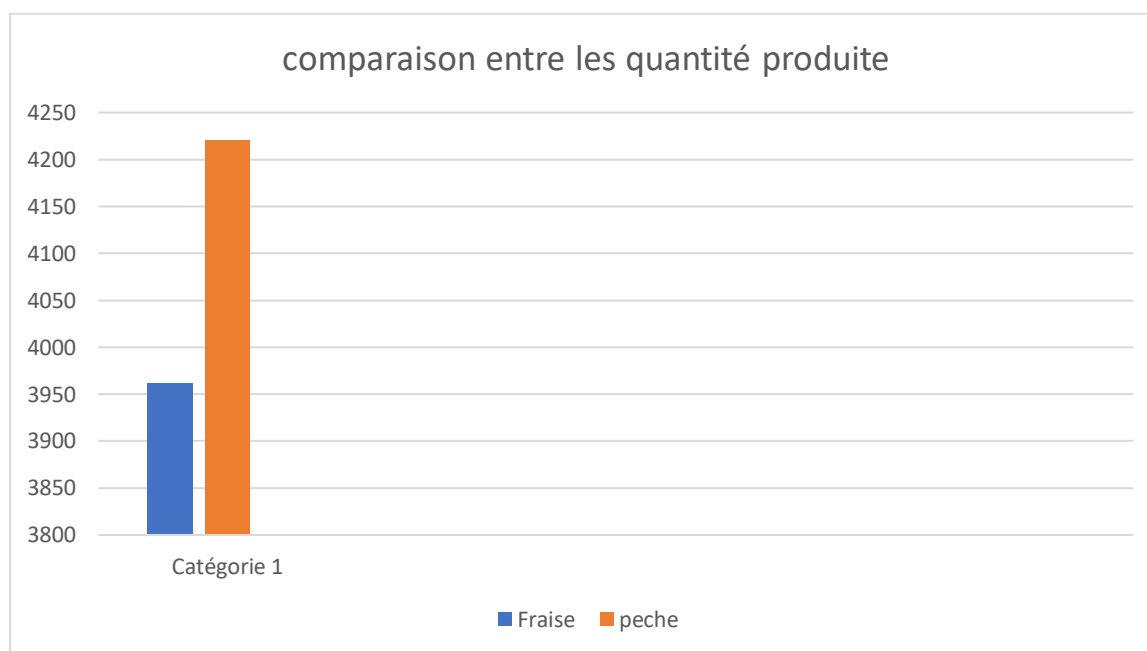
❖ **La comparaison entre les résultats obtenu :**

Tableau n°18 : La comparaison entre les deux produits

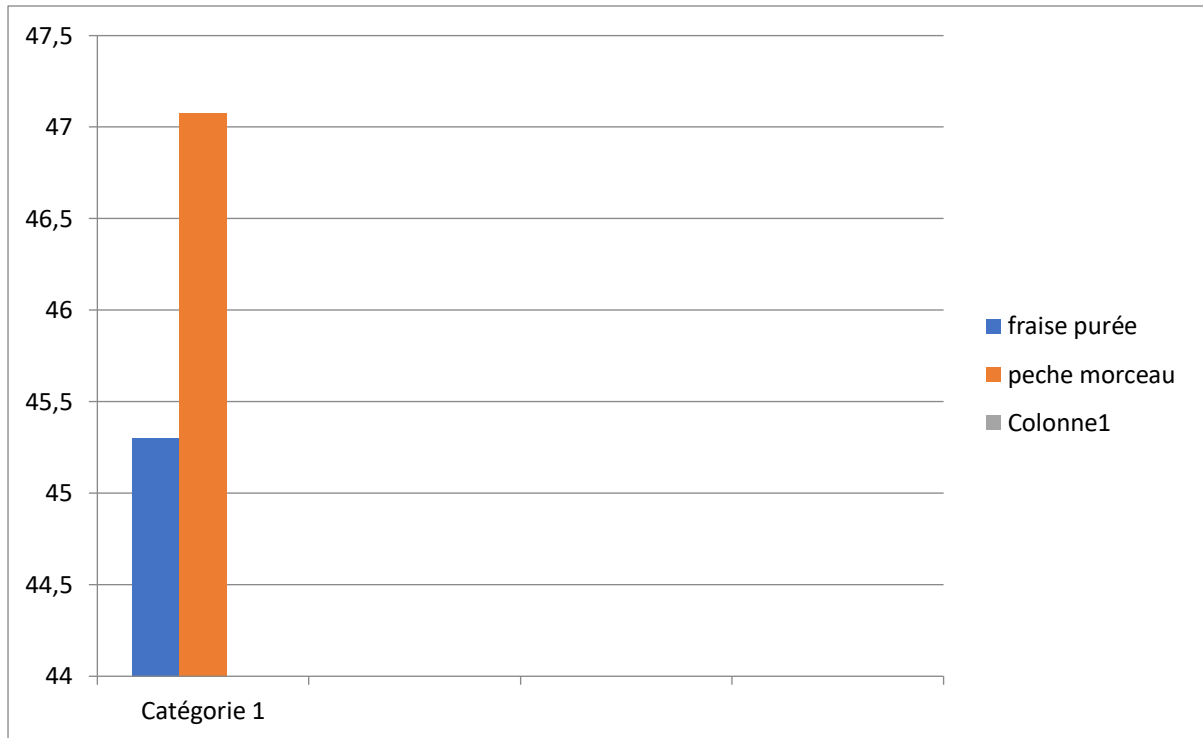
Désignation	La fraise purée	La pêche morceau
Quantité produite	3 962 000	4 220 000
Coût de revient	45.03	47.08
Marge opérationnelle	74.97	82.92

Source : réaliser par nos soins

Nous remarquons dans ce tableau qu'il n'y a pas une grande différence entre les deux produits que on a calculés, dans la quantité produite, les coûts de revients et les marges opérationnelle.



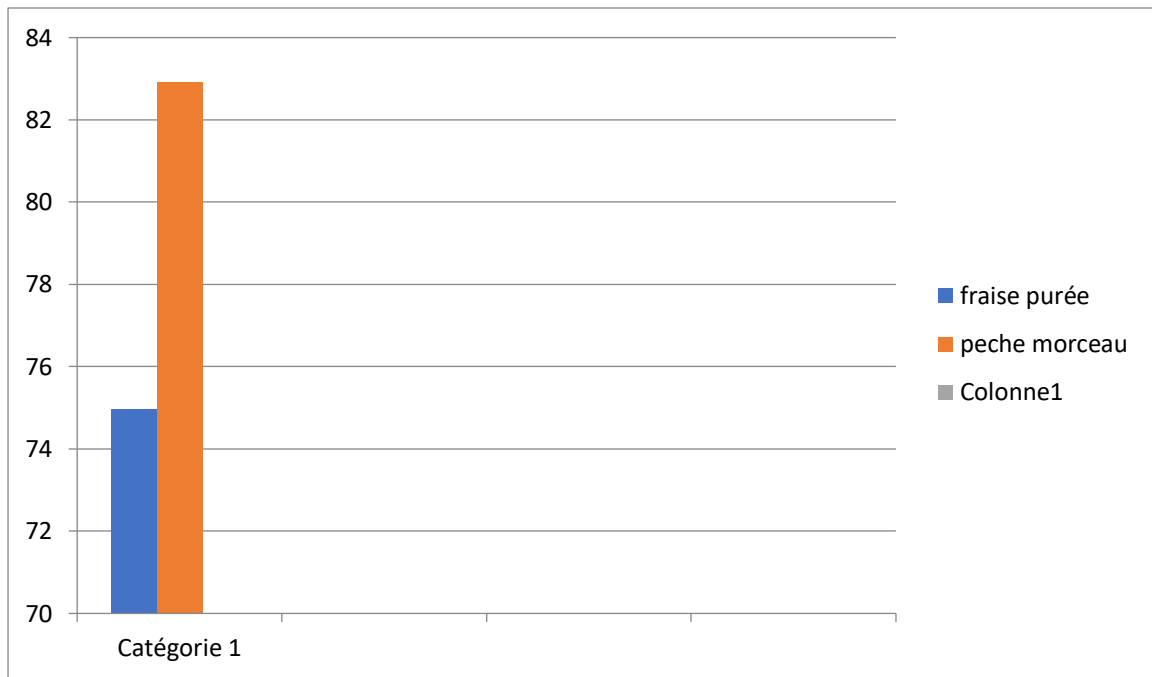
La production des deux produits « la purée de la fraise » et « la pêche en morceau » Et à partir des calculs de traitement on remarque que la quantité produite de la pêche est élevée par rapport à la fraise à cause de la demande de marche.



Comparaison entre les coûts de revient

On remarque que le coût de revient de la pêche morceau est plus élevée par rapport à la fraise mais il y a pas une grande différence entre les deux produit parce que il y a pas une grande différence de coût d'achat et les autre coûts.

Comparaison entre la marge opérationnelle



La marge opérationnelle est positif entre les deux produits ce que prouve que l'entreprise est bénéficiaire, on a comparais les deux produit on obtenu que la marge opérationnelle de produit la pêche morceau est la plus importantes.

2.4. Etude comparative par rapport à la méthode des sections homogènes :

La méthode des sections homogène est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité. Le principe de cette méthode consiste à introduire toutes les catégories de charge (directes, indirectes, variables et fixe). A partir de notre étude nous allons arriver à répondre à la question suivante : si l'entreprise respecte les étapes théorique de cette dernière :

Etape n°1 : Le découpage des centres d'analyses :

Le choix des centres d'analyse correspond plusieurs centres d'activité qui distinguent entre les centres principaux et les centres auxiliaires.

Parce que l'entreprise ne dispose pas des services de comptabilité analytique.

Etape n°2 : La distinction entre les charges directes et les charges indirectes et leurs affectations :

La distinction entre les charges directes et les charges indirectes va permettre à toute entreprise d'effectuer des calculs de coûts servant à valoriser des stocks ou évaluer le coût d'entrée d'une production immobilisée. Elle permet également de fixer des prix de vente lorsque la politique de prix dépend des coûts.

- **Charges directes** : une charge est dite directe par rapport à un produit lorsqu'elle participe sans ambiguïté à la fabrication de ce produit.

Parmi les charges directes, on a entre autres les matières premières et fournitures qui entrent en fabrication des produits et la main d'œuvre directe composée des frais de personnel résultant des travaux effectués sur un seul produit.

- **Charges indirectes** : On appelle charges indirectes les charges qui concernent plusieurs produits « et parfois même tous les produits » de l'entreprise et qui sont réparties (ou « imputées ») entre ces produits à l'aide de répartition.

Ce sont par exemple :

- ✓ Certains frais d'usine (entretien, assurances...etc.)
- ✓ Les coûts des services généraux de l'entreprise (direction générale, direction de la recherche, direction commerciale,...etc.)
- ✓ Les campagnes publicitaires portant sur plusieurs produits de l'entreprise ou sur l'entreprise elle-même (publicité corporative).

Etape n°3 : Calcul des coûts :

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

- **Le coût d'achat :** Est le cumul des charges directes composées de prix d'achat des matières premières et fournitures achetées, les frais d'achat et les charges indirectes d'approvisionnement. Il permet de déterminer la valeur des entrées en stocks des éléments achetés.
- **Le coût de production :** Est la somme de coût d'achat des matières premières consommées lors de la fabrication d'un produit, majorée de toutes les charges directes de la production (frais de main d'œuvre direct regroupant les salaires ainsi que les charges sociales) et les charges indirectes de production, elles sont imputées en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées par chaque produit. Il permet de valoriser les entrées en stocks des éléments fabriqués par l'entreprise.
- **Coût de distribution :** Se sont les charges liés aux différentes opérations de distribution, elle n'est pas utiliser dans l'entreprise AGRANA fruit par ce que toutes les charges sont calculés ensemble.
- **Coût de revient :** Le **coût de revient** est un élément très important pour la gestion d'une entreprise, qu'elle ait une activité de production, de négoce ou de service.

L'entreprise AGRANA fruit respect aussi cette étapes mais la détermination de ce coût se fait a sa manière ou elle englobe toutes les charges de l'entreprise.

Etape n°4 : Résultat et marge opérationnel :

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

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

Conclusion

Nous avons présenté dans ce chapitre la méthode suivie pour mettre en place un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogène au niveau de l'entreprise *AGRANA fruit*. L'entreprise n'utilise pas système de calcul des coûts à son niveau nous avons proposé de mettre en place un système de comptabilité analytique, par la méthode des sections homogène pour l'année 2017.

Pour le calcul de coût de revient on a procédé ce calcul :

Calcul des coûts de matière première consommée et calcul les charge directe et indirecte de production et distribution. On a obtenu le coût de revient et la marge opérationnelle des deux produits.

Malgré que l'entreprise utilise un décalage dans la méthode des sections homogène, mais il obtenu des bénéfices et facilité le fonctionnement de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

La comptabilité de gestion est une discipline qui évolue en fonction de contexte.

Tout outil de gestion est influencé des variables contextuelles telles que la stratégie, la technologie, la structure et la culture. L'apparition d'un nouveau contexte ou régime de l'incertitude fait perdre à la comptabilité analytique sa pertinence.

Ainsi, notre travail de recherche consiste à modaliser l'activité de l'entreprise par le biais d'optimisation du coût de revient, et cela, a été réalisé par la minimisation des coûts variable d'un part et la l'optimisation de la production dans le but d'optimiser le coût le coût fixe d'autre part. Et pour ce faire, nous avons procédé dans les deux premiers chapitres, le cas théorique sur la comptabilité analytique et ses méthodes de calcul de coût de revient dans lesquelles ont essayé de vérifier nos hypothèses et notre problématique, autour de quel nous avons construire la partie pratique de notre travail dans le troisième chapitre.

Notre stage au siens AGRANA fruits, bien qu'il ait été caractérisé par courte durée nous a permet de concrétisernos acquis théoriques sur la comptabilité analytique et ses méthodes de calcul de coût de revient dans les quelles en essayé de vérifier nos hypothèses.

L'étude effectuée nous a affirmé que deux systèmes de calcul du coût de revient : Système des coûts complet et le Système des coûts partiel.

Le stage que nous avons fait, nous a permet de comprendre les différentes étapes, et technique d'évaluation des coûts utilisé par l'entreprise AGRANA fruits. A travers son évaluation de production par la méthode des coûts formalisé.

Nous avons conclu que l'entreprise AGRANA fruit utilise la méthode des complets à cause de sa simplicité d'utilisation c'est pour cela en a fait une courte analyse sur la méthode des sections homogène.

D'après cette analyse on a obtenu qu'il y a un décalage entre la section homogène et le travail de l'entreprise parce que l'entreprise utilise une méthode formalisée.

Nous espérons avoir contribué à vulgariser certaines de ces techniques même si nous sommes conscients que de futures recherches dans ce domaine sont nécessaires pour mieux appréhender la complexité de l'entreprise productive et les multitudes des techniques quantitatives.

Références

Bibliographies

Bibliographie

Ouvrages

- ❖ Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed. Public union 1985.
- ❖ ACKLOFF R, Méthodes De Planification Dans L'entreprise, Ed D'organisation 1973.
- ❖ Ardoin J.L. & Jordan H.(1979), “Le Contrôleur De Gestion” ,Paris, Flammarion.
- ❖ Batac J., Errami Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l’adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005.
- ❖ Baron P corfmat D ; Halley A « la mutation du contrôle de gestion », Organisation, paris, 2000.

- ❖ Ibidem.
- ❖ Burlaud A, Simon C (1997), « Le Contrôle De Gestion », La Découverte, Collection Repère N0227.

- ❖ Bouquin ,H, 2008.
- ❖ Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2009
- ❖ Berland N., « Mesurer et piloter la performance », e-book, 2009, Disponible sur le site.
- ❖ BOUQUIN.H, LAUZEL.P « comptabilité analytique et gestion », édition Sirey, 1985.
- ❖ C. Alazard& S.Separi, Le Contrôle De Gestion Manuel Et Application, Ed. Dunod, 2eme Edition, Paris, 2010.
- ❖ C, & RICHARD. M, « comptabilité de gestion », Nathan ; 1997.

- ❖ Didier L., « comptabilité analytique » Edition Eyrolles, paris,1991,
- ❖ SAHRAOUI ALI : « comptabilité analytique de gestion », exercice et études des cas corrigés, éditions berti,Alger , 2004
- ❖ .
- ❖ DUBRULLE.L et JOURDAIN.D, « la comptabilité analytique et gestion », Dunod, Paris, 2007.

- ❖ Gautier F., Pezet A., « contrôle de gestion », Pearson, paris, 2006.
- ❖ Langlois C. Bonnier M. Bringer « contrôle de gestion », BERTI Edition .
- ❖ Le Plant Marshall, Ou Européen Recovery Program(Erp), Est Le Principal Programme Des Etats-Unis Pour La Reconstruction De L’Europe A L Suite De La Seconde Guerre Mondiale.
- ❖ R. N. ANTHONY, (1993), « la fonction contrôle de gestion », public-union.
- ❖ Loing H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Leric J, Michel D, sole A, »le contrôle de gestion », 3eme Edition DUNOD, paris, 2008.
- ❖ Löning H, & Pesqueux Y. (1998), “ le contrôle de gestion”, Dunod, Paris.
- ❖ Leclere Didier ; « l’essentiel de la comptabilité analytique », édition d’organisation, paris,2007.

- ❖ TOUDJINE.A, « des charges aux coûts », édition office des publications universitaires, 2007.
- ❖ Patrick P., Gilbert Ch « comptabilité analytique », 4eme Edition
- ❖ SAADA T « comptabilité analytique et contrôle de gestion », paris.

Mémoire

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

Autres documents :

- ❖ Documents internes de l'entreprise AGANA fruit.
- ❖ Documents comptables de l'entreprise AGANA fruit.

Site internet

- ❖ <http://www.iquesta.com>

Annexes

L'année 2017

Annexe 01

SPA AGRANA fruit Algérie

Coût d'achat de la fraise purée :

Code article	Description	Quantité	Coût d'achat/unité
ARMO209	AROME FRAISE	0.12	2051.88
COPC001	COLORANT PONCEAU	0.01	950.67
HIAD003	AMIDON FIRMTEX	0.1	547.64
HIVG002	FARINE SEMENT CAROUBE	0.37	72.40
CVSP001	SORBATE DE POTASSIUM GRANULE (SIN202)	0.40	176.62
EDGR001	SUCRE	0.3	175.31
FCMG015	Mangue	0.06	128.47
AGUA005	EAU CHAUDE	0.19	0

Annexe 02

SPA AGRANA fruit

Coût d'achat de la matière première pour la production « pêche au morceau »

Code article	Désignation	Quantité	Coût/Kg
AGUA005	Eau chaude	0.20	00
ARPS008	MP A	0.24	1345.16
COBC009	MP B	0.02	2455.82
CORV002	MP C	0.09	19636.58
EDGR001	Sucre	0.27	72.41
CVSP001	Sorbate de potassium	0.1	547.64
FAPS003	Pêche	0.5	181.84
HISG006	MP D	0.2	125.51
HIVG003	Farine Sement	0.02	797.26
HIAD003	Amidon firmtex	0.15	175.26

Annexe 03

SPA AGRANA Fruits

2017 Fraise Purée :

	Volume en T	Coût matière	Coût production variable	Coût de production fixe	Coût logistique	Prix de vente	Chiffre d'affaire
Janvier	500	7 999 890	1 684 227	6 081 930	6 081 930	120 000	
Février	320	5 810 840	1 405 633	1 405 633	640 300	120 000	
Mars	270	3 604 315	899 099	899 099	690 888	120 000	
Avril	381	6 688 836	1 604 026	1 604 026	742 950	120 000	
Mai	440	7 800 450	6 670 840	6 670 840	812 960	120 000	
Juin	330	5 850 890	1 524 030	1 524 030	644 280	120 000	
Juillet	280	3 610 420	907 541	907 541	533 360	120 000	
Aout	450	7 980 760	6 781 856	6 781 856	815 160	120 000	
Septembre	250	3 506 318	897 088	897 088	641 990	120 000	
Octobre	260	3 505 215	880 288	880 288	642 600	120 000	
Novembre	405	7 110 180	5 413 586	5 413 586	811 960	120 000	
Décembre	310	4 281 990	1 270 557	1 270 557	639 980	120 000	
Total	3926		29 938 711				471 120 000

Annexe 04 :**SPA AGRANA Fruits****2017 Pêche Morceau :**

	Volume en T	Coût matière	Coût de production variable	Coût de production fixe	Prix de vente	Chiffre d'affaire
Janvier	505	800 300	1 706 822	900 200	130 000	
Février	300	6 783 521	1 399 711	630 011	130 000	
Mars	280	6 778 320	1 398 365	603 933	130 000	
Avril	400	7 459 934	1 659 320	798 600	130 000	
Mai	420	7 597 311	1 667 000	809 980	130 000	
Juin	310	6 798 805	1 400 080	632 220	130 000	
Juillet	295	6 782 227	1 398 900	629 840	130 000	
Aout	430	7 598 720	1 668 030	812 630	130 000	
Septembre	270	6 769 980	137 862	589 977	130 000	
Octobre	240	6 692 571	1 300 380	532 800	130 000	
Novembre	420	7 597 311	1 667 000	809 980	130 000	
Décembre	350	6 998 600	1 405 643	712 320	130 000	
Total	4220					548 600 000

Annexe 05 :

SPA AGRANA fruits

Répartition des Charges indirecte de production

La fraise Purée :

Coût indirecte de production	Coût / Kg
Salaire de production	15.66
Coût machine	6.45
Coût stockage	13.85
Coût énergie+ coût eau	1.67

La pêche Morceau :

Coût indirecte de production	Coût / Kg
Salaire de production	15.66
Coût machine	6.45
Coût stockage	13.85
Coût énergie+ coût eau	1.67

Annexe 06 :

SPA AGRANA Fruit

Répartition des charges indirectes logistique (Distribution) :

La fraise purée :

Coût indirecte de distribution	Coût/Kg
Transport des produits finis	4.20
Location dépôt stockage	1.60
Autre coût machine (amortissement)	0.90
Coût de perte produit finis	0.15

La pêche Morceau :

Coût indirecte de distribution	Coût/Kg
Transport des produits finis	4.20
Location dépôt stockage	1.60
Autre coût machine (amortissement)	0.90
Coût de perte produit finis	0.15

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des figures

Liste des tableaux

Sommaire

Introduction générale.....01

Chapitre 01 : Analyse théorique de la comptabilité analytique et de contrôle de gestion...04

Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion.....04

1.1. Historique et définition du contrôle de gestion.....04

1.1.1 Historique du contrôle de gestion..... 05

1.1.2 Définition de contrôle de gestion.....05

1.2 Les différents niveaux du contrôle de gestion.....06

1.3 Les phases du contrôle de gestion.....08

1.4 Les processus du contrôle de gestion.....10

1.5 Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation.....13

1.6 Les objectifs du contrôle de gestion..... 15

1.6.1 L'efficacité..... 15

1.6.2 L'efficience..... 16

1.6.3 L'économie 16

1.7 Les missions du contrôle de gestion..... 16

1.8 Le rôle du contrôle de gestion.....17

1.9 Limites du contrôle de gestion.....18

1.10 Les finalités de contrôle de gestion.....19

Section 02 : généralité sur la comptabilité analytique.....20

2.1 historique et définition de la comptabilité analytique20

2.1.1 historique de la comptabilité analytique.....20

2.1.2 Définition de la comptabilité analytique.....	21
2.2 Le domaine d'application de la comptabilité analytique.....	21
2.3 Les objectif de la comptabilité analytique.....	22
2.4 le rôle de la comptabilité analytique.....	23
2.5 la comparaison entre le contrôle et la comptabilité analytique.....	24
Chapitre 02 : les différentes méthodes de Calcul des coûts complet.....	25
Section 01 : les méthodes des coûts complet.....	25
1.1 La méthode des sections homogène.....	26
1.1.1 Définition.....	26
1.1.2 Principe de la méthode.....	26
1.1.3 Les différentes étapes du calcul des coûts.....	26
1.1.4 Les avantages et les incontinents de la méthode.....	29
1.2 La méthode ABC (Activity Based Casting)	30
1.2.1 La définition de la méthode ABC.....	30
1.2.2 Principe de la méthode ABC.....	30
1.2.3 Mise en œuvre de la méthode ABC.....	31
1.2.4 Les avantages et les inconvénients de la méthode ABC.....	32
1.3 La méthode standard.....	33
1.3.1 Définition de la méthode standard.....	33
1.3.2 Principe de la méthode.....	33
1.3.3 L'objectif de la méthode.....	34
1.3.4 Analyse les écarts.....	34
1.3.4.1 La détermination de l'écart globale.....	35
1.3.5 Mise en œuvre de la méthode.....	38
1.3.6 Les avantages et les inconvénients de la méthode.....	38
Section 02 : la méthode des coûts partiel.....	39
2.1 La méthode des coûts variable.....	39
2.1.1 Définition de la méthode.....	39
2.1.2 Principe de la méthode.....	39

2.1.3 La mise en œuvre de la méthode.....	40
2.1.4 Intérêt du coût variable.....	41
2.1.5 Les avantages et les inconvénients de la méthode.....	42
2.2 La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe.....	43
2.2.1 Définition de la méthode standard.....	43
2.2.2 Principe de la méthode standard.....	43
2.2.3 les étapes de la méthode standard.....	43
2.2.4 les avantages et les inconvénients de la méthode standard.....	44
2.3 la méthode des coûts marginaux.....	45
2.3.1 la définition de la méthode des coûts marginaux.....	45
2.3.2 principes de la méthode des coûts marginaux.....	46
2.3.3 la mise en œuvre de la méthode des coûts marginaux.....	46
2.3.4 Les avantages et les inconvénients de la méthode.....	47
Chapitre 03 : Calcul le coût de revient au siens de l'entreprise <i>AGRANAFRUIT</i>	49
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	49
1.1 Historique de la SPA <i>Ela fruit</i>	49
1.1.1 Evaluation de la <i>spa elafruit</i>	50
1.1.2 Création de la <i>spa Ela fruit</i>	51
1.1.3 La transaction de la <i>spa elafruit</i>	52
1.1.4 L'organigramme général de <i>AGRANA FRUIT</i>	53
1.1.5 L'organisation de l'entreprise.....	54
1.2 La détermination le prix de revient pour les matières première.....	54
1.2.1 La détermination des charges directes de SPA <i>AGRANA fru</i>	54
1.2.2 La gestion des coûts par <i>AGRANA fruit</i>	55
1.2.3 Coût de production.....	55
Section 02 : Présentation de la méthode de calcul du coût de revient utilisé par l'entreprise <i>AGRANA fruit</i>	55

2.1 Calculs le coût de revient de produit « fraise purée »	55
2.1.1 Calcul le coût de production.....	56
2.1.2 Calcul le coût indirect de distribution.....	57
2.1.3 Calcul le coût de revient de produit la fraise purée.....	59
2.2 Calcul le coût de revient de produit « la pêche morceau »	60
2.2.1 Calcul le coût de production pour le produit « la pêche »	62
2.2.2 Calcul le coût indirect de distribution.....	63
2.2.3 Calcul le coût de revient de produit.....	63
2.3 comparaisons entre les résultats obtenu.....	63
2.4 Etude comparative par rapport à la méthode des sections homogènes.....	64
Conclusion générale.....	70

Annexe

Bibliographie

Résumé

La **comptabilité analytique** est un système des 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 de l'entreprise.

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, en corrigeant les objectifs et les moyens¹.

Le travail présenté dans ce mémoire s'inscrit dans le cadre d'application d'une méthode de calcul du coût de revient à base d'activité au niveau de la SPA *AGRANA fruit*.

En générale, la comptabilité, la gestion et le contrôle apparaissent donc indissociable et essentiel des lors qu'une activité doit être maitrisé et une entreprise soit performante.

Summary :

The cost accounting is a system of accounts adjusted to the general accounting, allowing to identify and value the elements constituting the result of the exercise and to allow interpretation and exploitation by the management of the company.

Management control is the activity aimed at controlling the reasonable and correct conduct of an organization by anticipating events and adapting to changes, defining objectives, setting up means, comparing past and future performance and objectives, correcting objectives and means

The work presented in this thesis is part of the framework of application of an activity-based costing method at the SPA *AGRANA fruit*.

In general, accounting, management and control appear inseparable and essential when an activity must be mastered and a company is performing.

Les mots clé : Contrôle de gestion, comptabilité analytique, les coûts, méthode des coûts complets, méthode homogène.