



**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET  
DES SCIENCES DE GESTION**

**Département sciences financières et comptabilité**

**Mémoire de fin de cycle**

En vue d'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité

Option : Comptabilité et Audit

**Thème**

**La comptabilité analytique suivant la  
méthode ABC**

**Cas de SENTEX-KHERRATA**

**Réalisé par :**

**BOUFADENE Aziza**

**CHEMACHE Sabiha**

**encadré par :**

**Mr FRISSOU. Mahmoud**

**Année universitaire**

**2021-2022**

# *Remerciements*

L'âme nous est offert par lui, la vie est invivable sans lui, rien n'est réalisable sans sa Volonté, de prime à bord les remerciements sont à l'endroit du tout puissant dieu.

D'abord, nous tenons à exprimer notre gratitude à notre **encadreur Mr. FRISSOU Mahmoud**, pour son soutien probant tout au long de l'élaboration de ce mémoire, pour sa patience et sa disponibilité exceptionnelle et inconditionnée.

Nos vifs remerciements s'adressent également à tout le personnel de **l'entreprise SENTEX-KHERRATA**.

Enfin, c'est avec reconnaissance que nous remercions tous ceux qui ont contribués, de près ou de loin, à la réalisation de ce travail et à l'accomplissement de notre mission.

Et nous remercions tous les enseignants de la section Comptabilité et Audit.

# *Dédicaces*

J'ai le plaisir de dédier ce modeste travail :

Allah unique ; éternel, le tout puissant et son prophète Mohamed alaihi sallat w saalam.

A toutes ces personnes qui ont toujours cru en ma modeste personne elle ne serait nullement à la hauteur de vos actions.

A mes très chers parents, particulièrement à mon père Mouloud dieux le garder pour moi, et ma mère Hafida que dieu l'accueil dans son vaste paradis, mes parents sont les principales causes de ma réussite par leur amour, leurs sacrifices, leurs encouragements, pour tout ce qu'ils m'ont apporté et les valeurs qu'ils m'ont enseignées pour leur confiance durant mes études.

Merci papa et maman.

A mon cher unique frère ABD EL MOUMEN.

Ames très chères sœurs : Kamilia, Fairouz, Mounira et leurs maris et leurs enfants.

A ma chère amie SONIA

A tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin durant mon parcours, qui m'ont supporté et encouragé.

A toute les personnes que j'aime

Enfin, Une dédicace spéciale à mon binôme Sabiha, pour la remarquable compréhension et solidarité dont elle a fait preuve tout au long de cette aventure.

Que le tout puissant vous récompense.

**Aziza**

# *Dédicaces*

J'ai le plaisir de dédier ce modeste travail :

Allah unique ; éternel, le tout puissant et son prophète Mohamed alaihi sallat w saalam.

A toutes ces personnes qui ont toujours cru en ma modeste personne elle ne serait nullement à la hauteur de vos actions.

A ma très chère grand-mère de là où elle qui je lui souhaite le paradis.

A mes très chers parents, particulièrement à mon père A /lazziz et ma mère Malika la principale cause de ma réussite par leur amour, leurs sacrifices, leurs encouragements, pour tout ce qu'ils m'ont apporté et les valeurs qu'ils m'ont enseignées pour leur confiance durant mes études. Que dieu leur procure bonheur, santé et longue vie.

Merci papa et maman.

Ames très chères sœurs : Zakia et son mari El Hachemi et ces enfants, Linda et son mari Cherif et ces enfants, Hanifa et son mari Hamoud et ces enfants, et a Fahima et son fiancée Hakim, Siham, Sandrina, Silia.

A mon cher unique frère Hilal.

A tout ma famille, mes proches, mes amis, mes camarades.

A tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin durant mon parcours, qui m'ont supporté et encouragé.

A toute les personnes que j'aime.

Enfin, Une dédicace spéciale à mon binôme Aziza, pour la remarquable compréhension et solidarité dont elle a fait preuve tout au long de cette aventure.

Que le tout puissant vous récompense.

*Sabiha*

<i>Remerciements</i> .....	
<i>Dédicace</i> .....	
<i>Dédicace</i> .....	
<i>Sommaire</i> .....	
<b>Introduction générale</b> .....	<b>01</b>
<b>Chapitre I : Système d'information et comptabilité</b> .....	<b>06</b>
Introduction .....	06
<b>Section 01 : Le système et l'information</b> .....	<b>07</b>
<b>Section 02 : Le système d'information</b> .....	<b>12</b>
<b>Section 03 : La comptabilité</b> .....	<b>14</b>
<b>Section 04 : La comptabilité générale</b> .....	<b>22</b>
<b>Section 05 : Le système d'information comptable</b> .....	<b>26</b>
Conclusion .....	29
<b>Chapitre II : comptabilité analytique</b> .....	<b>31</b>
Introduction .....	31
<b>Section 01 : Contrôle de gestion</b> .....	<b>32</b>
<b>Section 02 : Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique</b> .....	<b>40</b>
<b>Section 03 : Systèmes des coûts complets</b> .....	<b>53</b>
<b>Section 04 : Systèmes des coûts partiels</b> .....	<b>74</b>
<b>Section 05 : Généralité sur la méthode ABC</b> .....	<b>82</b>
Conclusion .....	96
<b>Chapitre III : Mise en place de la méthode ABC au sein de SENTEX</b> .....	
Introduction .....	97

<b>Section 01</b> : La présentation de l'organisme d'accueil.....	97
<b>Section 02</b> : La réalisation dans le cadre sociale.....	101
<b>Section 03</b> : La réalisation dans les cadres économiques dans la localité.....	102
<b>Section 04</b> : La comptabilité analytique dans la Sentex .....	103
<b>Section 05</b> : La mise en application de la méthode ABC au sein de Sentex Kherrata.....	106
Conclusion .....	112
<b>Conclusion générale</b> .....	114
<b>Bibliographie</b> .....	117
<b>Annexe</b> .....	119
<i>Liste des abréviations</i> .....	124
<i>Liste des figures</i> .....	125
<i>Liste des tableaux</i> .....	126
<b>Table des matières</b> .....	127
<b>Résumé</b> .....	
..	

---

## *Introduction générale*

---

A ce jour la comptabilité analytique fait partie des pratiques à mettre en place au sein des entreprises qui souhaitent savoir et maîtriser les coûts de façon détaillée, elle permet aussi le recensement, ainsi qu'identifier les éléments constitutifs aux résultats de l'exercice.

Au début des années 1980, les entreprises publiques algériennes sont entrées dans un nouvel environnement économique marqué par la libéralisation et l'ouverture des marchés.

L'entreprise, unité économique de production, utilise les plus efficacement possible pour fournir les biens et les services aux tiers et de rémunérer équitablement ceux qui fournissent ces ressources. En effet, l'objectif poursuivi par l'entreprise est de gagner un rendement satisfaisant sur le capital employé par une compensation équitable payée pour l'utilisation du capital. Non seulement, cela doit être complété par une organisation efficiente qui doit refléter cette motivation économique. Parmi les instruments liés à son organisation, la comptabilité, au-delà de sa mission réelle, apparaît actuellement comme l'instrument régulateur de l'entreprise. Par le fait qu'elle constitue une banque de données caractéristiques de sa situation et de son évolution, son organisation devient comme le reflet de l'entreprise.

L'entreprise n'est pas seulement une entité génératrice de profit ou des pertes. Elle est essentiellement un agencement dynamique et durable d'homme, de moyens technique et de capitaux, organisé, en vue de l'exercice d'une activité économique débouchant sur la réalisation d'un produit brut, permettant d'attribuer des revenus bruts ou net à tous ceux qui ont concouru à sa réalisation.

Avec la diversité des opérations et des flux de croissance, l'entreprise s'intègre dans un système global et doit fournir une image fidèle de ses actifs grâce au système de contrôle interne qui regorge le fonctionnement et l'organisation de ses comptes. C'est en même temps qu'il convient de souligner que par sa consolidation intérieure, l'entreprise est concernée par la comptabilité qui lui sert à la fois de système nerveux pour assurer sa permanence interne et des moyens d'expression pour communiquer avec l'extérieure et réaliser les échanges nécessaires à sa continuité.

## Introduction générale

---

Très longtemps, la comptabilité a été considérée comme une sonrions statique se contentant d'enregistrer les opérations de vente et de dépenses de l'entreprise.

Aujourd'hui, la comptabilité ne s'affirme plus simplement un moyen de communication et de preuve vis-à-vis des tiers, mais comme l'instrument de synthèse le plus efficace pour présenter les résultats avec possibilité des techniques modernes de traitement de l'information. A ce titre, elle est devenue un élément de gestion irremplaçable pour les études de la dynamique de l'entreprise, c'est-à-dire des relations entre les mouvements et les forces qui les engendrent.

En outre, la comptabilité est l'outil de contrôle de gestion de l'entreprise. Elle constitue le tableau de bord et renseigne sur la situation de l'entreprise au niveau tant interne qu'externe. C'est pourquoi dans une entreprise bien organisée, aucune opération (relative à un échange économique entre l'entreprise et son environnement) ne peut se faire sans que la fonction comptable n'intervienne.

Plus l'entreprise est grande, plus il devient nécessaire d'analyser l'utilisation efficace des ressources. A ce titre la comptabilité analytique est un outil de traitement de l'information irremplaçable pour les études de la dynamique de la gestion de la firme. L'analyse de la gestion est justement le processus par lequel les responsables des entreprises s'assurent que les ressources obtenues sont utilisées efficacement au sein des entreprises pour atteindre leurs objectifs.

En effet, chaque entreprise a le pouvoir de résoudre les problèmes quotidiens de l'analyse de la gestion de la production en vue d'exploiter les ressources dont elle dispose à quantité limitée. Grâce à la comptabilité analytique, nous dégagerons des prévisions sur base des réalisations passées car : « gérer une entreprise aujourd'hui plus que Jamie consiste pour les dirigeants à chercher la maîtrise du devenir de leur firme ».

De nos jours, certains pensent que la tenue de la comptabilité est recommandée seulement à une catégorie d'entreprise, oubliant que la comptabilité revête la même importance dans toutes les entreprises selon leurs caractéristiques communes.

Du fait que le législateur ait laissé la latitude d'appliquer ou non la comptabilité analytique, a conduit moult bon nombre d'entreprises (publiques et privées) à purement et

simplement abandonner cette comptabilité au profit de la comptabilité générale. Et c'est le cas de SENTEX qui n'a plus pratiqué la comptabilité analytique, relative au canevas d'information pour la comptabilité analytique, adressée à toutes les directions ou autres gestionnaires d'un frais par laquelle.

Le but de ce travail est d'essayer de mettre en œuvre la comptabilité par activité au sein de l'entreprise SENTEX qui applique la méthode des coûts complet, a priori, nous pouvons souligner que la Méthode ABC nous permet d'améliorer la politique de communication interne pour comprendre les arguments pertinents pour l'introduction de la méthode ABC ? Et nous pensons qu'il est judicieux de répondre aux questions suivantes :

**Comment la comptabilité par activité ou système ABC peut être conçue et mise en œuvre au sein de l'entreprise SENTEX, est-elle la mieux adaptée pour l'entreprise ?**

- ✓ **Quel est le rôle du système d'information comptable dans la prise de décisions dans l'entreprise ?**
- ✓ **Quelles sont les caractéristiques et le contenu du système d'information comptable ?**
- ✓ **Quelles sont les conditions de mise en place de l'ABC ?**
- ✓ **Est-ce que la méthode ABC peut être la plus adéquate pour le calcul des coûts ?**

C'est dans ce sens que nous sommes proposés d'apprécier la tenue de cette comptabilité analytique au sein de l'entreprise ci-haut citée.

Ainsi, les questions suivantes retiendront notre attention tout au long de ce travail :

- **Comment l'entreprise SENTEX fixe-t-elle le coût de sa production ?**
- **Quels sont les problèmes liés à la détermination des coûts, coût de revient et résultat analytique ?**
- **Les méthodes utilisées par l'entreprise SENTEX permettent-elles de bien évaluer les coûts de productions ? En d'autres termes, si les méthodes d'évaluation des coûts sont-elles efficaces pour déterminer les coûts et coûts de revient ?**

Nous avons anticipativement répondu aux questions posées ci-haut que :

- Il est vrai qu'il existerait une comptabilité analytique qui se tient déjà à l'entreprise **SENTEX** mais est – il qu'elle présenterait des insuffisances quant à la détermination des différents coûts.
- Il se pourrait qu'il n'y pas maîtrise de différents couts et ce qui poserait d'irrégularités dans la tenue de la comptabilité.

L'objectif de ce thème est justifié par l'importance de la comptabilité analytique dans une entreprise industrielle à l'insert SENTEX vend qui est l'exploitation des informations pour leurs besoins interne liés au fonctionnement et à la vie de l'entreprise par la maitrise du processus de fabrication ou de prestation des services, évaluation des biens et services produits et ou vendus et le contrôle des conditions internes d'exploitation.

Ainsi l'entreprise est à mesure de connaitre en temps relativement court l'état de fonctionnement de différents organes t les couts et cout de revient de l'or et d'autres produits à différents stades de leur réalisation.

Et s'articule autour des points suivant :

- ✓ Présenter les principaux aspects du le système d'information et comptable
- ✓ Présenter les aspects du contrôle de gestion
- ✓ Présenter la comptabilité analytique
- ✓ Exposer les modèles de calcul des coûts
- ✓ Analyser et présenter la méthode ABC

Dans le cadre de ce travail, nous allons plus nous intéresser à l'appréciation de la tenue de comptabilité analytique au sein de SENTEX du début de sa refondation c'est-à-dire du 1982 jusqu'à nos jours.

Pour la vérification de nos hypothèses, quelques techniques scientifiques seront utilisées dont :

Etant le chemin parcouru par le chercheur pour atteindre le but, nous avons utilisé dans le cadre de notre recherche la méthode observatrice :

La méthode d'observation nous a permis d'observer comment se font les opérations comptables au sein de SENTEX et grâce à cette méthode nous avons essayé d'apprécier ladite comptabilité analytique.

Nous avons respecté quelque technique scientifique dont l'interview structurée qui a permis de nous entretenir avec quelques responsables comptables de SENTEX, en plus de l'interview, la documentation nous a permis d'analyser les archives de SENTEX et quelques ouvrages en rapport avec notre travail.

En l'exception de l'introduction générale et la conclusion, le présent travail comporte trois chapitres à savoir :

- **le premier chapitre** : est consacré sur le système d'information comptable. Dans ce chapitre, nous allons présenter les généralités du système d'information comptable, à savoir, sa définition, son contenu et ses caractéristiques.
- **le deuxième chapitre** : traite de la présentation de notre milieu ou espèce d'étude, nous allons présenter la comptabilité analytique et le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique et les différentes méthodes de calcul des couts (cout complet, cout partielles et la méthode ABC).
- **le troisième et dernière chapitre** : étant la charpente de notre travail qui consacré à l'étude pratique dans laquelle nous apprécierons la tenue de la comptabilité analytique suivant la méthode ABC au sein de l'entreprise SENTEX.

---

Chapitre I :

Systeme d'information et  
comptabilité

---

## Introduction

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

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

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

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

- D'une part, les principaux concepts du système d'information : ceux relatifs au système et à l'information dans une première section, et ceux relatifs au système d'information dans une deuxième section (sa place dans une entreprise, sa fonction, ses qualités et son rôle).
- D'autre part, la troisième section intitulée " Comptabilité " est réservée à l'analyse des principaux aspects comptables (Historique de la comptabilité, les principes comptables et les différents types de comptabilité...).

La quatrième section de ce première chapitre est consacrée à la première branche de la comptabilité " La comptabilité générale " et tout un chapitre sera réservé ultérieurement à l'étude de la deuxième branche de la comptabilité, objet de notre travail " La comptabilité analytique ".

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

## Section 01 : le système et l'information

### 1. Le système :

**1.1. Définition du système<sup>1</sup>:** plusieurs définitions sont données au terme ' système ' dont :

« Ensemble cohérent de structures » ;

« Ensemble cohérents plus ou moins complexe, composé d'un nombre déterminé de structures ou d'éléments, souvent divers, reliés à un plan commun ou concourant à un but commun »

« Un système pourra être défini comme une structure organisée réunissant plusieurs éléments différents mais qui fonctionnent ensemble pour atteindre un objectif commun ».

### 1.2. Le système 'entreprise' :

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

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

- des éléments différenciés interdépendants
- une frontière
- un environnement
- Un objectif
- Des processus de régulation

#### ❖ Les éléments différenciés :

L'entreprise est un système qui se compose d'un ensemble de sous-système. Ces sous-systèmes représentant les fonctions et services de l'entreprise (fonction financière, Approvisionnement, production....). Chaque une de ces fonctions à ces propres objectifs et moyens, mais elles doivent travailler ensemble

- ❖ La frontière : C'est la structure et l'organisation de l'entreprise.
- ❖ L'environnement : C'est les partenaires de l'entreprise (clients, fournisseurs, banques, l'état, concurrents).

---

<sup>1</sup> Ahmed silem, Jean-Marie Albertini, « lexique d'économie », Dalloz, 1999.

- ❖ L'objectif : L'ensemble des sous -systèmes de l'entreprise travaille ensemble pour atteindre un objectif commun qui est la Survie et d'autres objectifs économique et sociaux.
- ❖ Les processus de régulation : Représente les décisions et actions de pilotage qui permettent d'orienter l'organisation vers ces objectifs.

### 1.3. Les composants du système « entreprise » :

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

- ❖ **Les variables d'entrée :** Représentant l'ensemble des ressources matérielles, financière et humaines dont dispose l'entreprise ainsi que les informations en Provenance de l'environnement de l'entreprise.
- ❖ **Les actions :** C'est les opérations qui consistent à transformer les variables de sortie.
- ❖ **Les variables de sortie :** Sont les biens et services et informations produits par l'entreprise et qui sont destinées à son environnement.
- ❖ **Les actions correctives :** Ces actions consistent à comparer les réalisations avec les objectifs préalablement fixé, pour déterminer les écarts et prendre les décisions et les mesures correctives nécessaire.

## 2. L'information :

### 2.1. Définition et caractère de l'information :

Différents définitions ont été présentés parmi lesquelles on citera les suivantes :

- D. Mc Kay propose la définition suivante : « l'information est ce qui forme ou qui transforme une représentation »<sup>2</sup>.
- Et pour Davis, « l'information Représente les données transformée sous une forme significative pour la personne qui les reçoit ; elle a une valeur pour ces décisions et ses actions<sup>3</sup>.

Une information de qualité doit avoir les caractères suivants :

- **La forme :** L'information doit être complète, précise et exacte, c'est lié à la manière dont cette information est arrivée à notre niveau, et la méthode utilisée pour transformer les données en informations, elle doit être faible et facile à comprendre.

---

<sup>2</sup>Cité dans « les systèmes l'information dans les organisations », J.L le Moigne, p 14

<sup>3</sup>Davis, Olson, Ajenstat, peaucelle, système d'information pour le management, Économique.

- **Les délais :** Les informations nécessaires ne sont pas à la portée de la main, donc il faut faire en sorte que la bonne information arrive au bon moment et au bon endroit, l'information doit être donc disponible, récente et facile à obtenir.
- **Le contenu :** L'information doit être précise et son contenu doit être utile par rapport au besoin.

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

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

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

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

## 2.2. Les supports et les utilisations de l'information :

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

- Papier : ouvrage, normes, catalogue, compte, rendus, rapport, affiches, ...
- Audio et audiovisuel : photos, films, disques, cassettes, .....
- Informatique : logiciel de traitement d'informations, base de données, ....

Selon H. Simon, l'information dans l'entreprise, englobe 4 grandes catégories d'utilisation :<sup>4</sup>

- Elle est une mesure des résultats.
- Elle attire l'attention sur d'éventuels problèmes.
- Elle permet l'analyse d'une structure et la dynamique d'un système.
- Elle fixe les Paramètres de la situation présente de l'entreprise.

---

<sup>4</sup> H. Simon, Le nouveau management, P. 118.

M. Chokron et R. Reix proposent 04 usages de l'information<sup>5</sup> :

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

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

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

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

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

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

- **L'information, un support de connaissances individuelle :**

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

- **L'information, un instrument de liaisons avec l'environnement :**

Les 03 usages de l'information que nous venons de décrire ont un caractère interne, ce quatrième usage est lié à l'environnement, l'information assure la communication entre l'entreprise et son environnement.

### **2.3. Les différents types de l'information :**

Les différentes informations existantes dans l'entreprise sont :

- Informations technique ;
- Informations personnelles ;
- Informations économiques.

### **2.4. La nature et les sources de l'information collectée par l'entreprise :**

---

<sup>5</sup> M. Chokron et R. Reix, planification des systèmes d'information et stratégies de l'entreprise. R.F.G.N.1987.

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

- **Les informations d'ordre comptable :** permettant tout à la fois d'avoir Une idée sur la situation patrimoniale d'une entreprise (ensemble de ses avoirs et de ses dettes), sur sa capacité à dégager un profit (compte de résultat) mais permet aussi de calculer ses coûts de production (comptabilité analytique) et de fournir des informations sur la situation financière de l'entreprise.
- **Les informations d'ordre commercial :** (provenant du réseau de vente de l'entreprise) permettant à cette dernière de mesurer Le niveau d'adéquation entre la production d'une entreprise et la demande qui lui est adressée, permet d'évaluer l'impact d'une politique de prix ou de fournir des informations quant aux évolutions des modes de consommation (évolutions de la part de marché...).
- **Les informations d'ordre technique :** permettant à l'entreprise de définir son mode de production en tenant compte des contraintes qui y sont associés (planification des tâches...). La maîtrise de ces informations techniques est indispensable pour définir un processus productifs le plus efficace possible. De plus, le suivi des innovations techniques permet de modifier le plus rapidement possible l'organisation du système productif de manière à pouvoir conserver un avantage compétitif dans ce domaine.
- **L'information d'ordre sociale :** est indispensable dans le Sens où elle détermine le champ d'action des différents acteurs de l'entreprise soit au travers de la définition claire des fiches de poste (qui fait quoi, sous le contrôle de qui...) soit au travers de la connaissance des droits et devoirs relatifs à ces différentes acteurs (code de travail...).
- **L'information d'ordre juridique :** est essentiel lors par exemple de la création de l'entreprise va exercer son activité.

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

## **2.5.Le rôle de l'information pour l'entreprise :**

L'information joue un triple rôle dans une entreprise :

- **Avant la prise de décision :** La collecte d'informations doit être là plus complet possible dès qu'une entreprise souhaite prendre une décision que celle-ci soit opérationnelle ou stratégique. D'une part, une décision ne sera pertinente que si elle repose sur un ensemble d'informations disponibles, pertinentes, faibles, précises et récentes. D'autre part, par ce

que cette collecte d'informations permet de définir le plus précisément possible les choix qui se présentent à l'entreprise lors de sa prise de décision.

- **Avant la prise de décision :** Il ne faut pas oublier que l'entreprise doit être capable, après avoir pris une décision de la transmettre à l'ensemble des membres de l'organisation de manière à ce qu'elle soit comprise, acceptée et appliquée par tous en conformité avec l'objectif défini. Une mauvaise compréhension de l'information transmise à l'intérieur de l'entreprise ou une transmission incomplète de l'information peut amener les membres de l'entreprise à agir dans le sens contraire au but poursuivi par l'entreprise ce qui est la source de nombreux dysfonctionnements internes qui peuvent avoir de graves conséquences sur la survie même de l'entreprise.
- **Dans le suivi des conséquences de la prise de décision :** Enfin, la collecte d'informations va permettre à l'entreprise de mesurer a posteriori l'efficacité des décisions prises dans le passé ce qui nécessite de déterminer des critères d'évaluation de la pertinence d'une décision que ce soit sur la santé financière de l'entreprise ( amélioration des bénéfices ), sur l'amélioration de sa compétitivité ( variation du chiffre d'affaire, de sa part de marché... ) ou encore sur l'adaptation de son processus productif ( augmentation des ventes, des stocks,... ).

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

## Section 2 : le système d'information

### 1. Historique et définitions de système d'information

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

La notion de systèmes d'information est donc historiquement liée à l'application de l'informatique à la gestion, cependant il ne faut pas oublier qu'il existe des systèmes d'information non informatisés, et il ne faut pas confondre entre Système informatique et

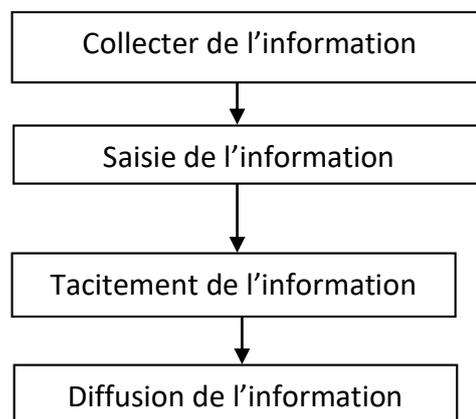
systemes d'information, car l'information n'est qu'un support technique des systemes d'information.

## Définitions :

- H.C. LUCAS. Analyse le systeme d'information SI comme « l'ensemble des procedures organisees qui permettent fournir l'information necessaire à la prise de decision et / ou au controle de l'organisation »<sup>6</sup>.

**2. Le fonctionnement du systeme d'information :** La gestion de l'information dans l'entreprise suit plusieurs etapes : collecter, saisir, traiter et diffuser l'information

**Figure 01 : fonctionnement du systeme d'information**



Source : Conception personnelle

### o La collecte de l'information (acquisition) :

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

### o La saisie de l'information (stockage) :

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

L'ensemble de ces informations peut donner lieu à la rédaction d'un formulaire type de prise de message permettant de ne pas oublier certains informations ou de faciliter leur traitement futur.

<sup>6</sup>LUCAS H. C. Systeme d'information pour le management, 1987

## o **Traitement de l'information :**

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

## o **Diffusion de l'information (communication) :**

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

## **Section 03 : La comptabilité**

### **1. Les origines et les évolutions historiques de la comptabilité<sup>7</sup> :**

La connaissance des fondements historiques de la comptabilité est indispensable pour comprendre le rôle de l'activité comptable. Elle a évolué au fil des époques et son importance explique sa légitimité pour les agents économiques.

#### **La comptabilité dans l'Antiquité :**

Les premières traces d'activité comptable ont été datées par les archéologues et les historiens au début du troisième millénaire. Ce travail de datation n'est pas certain mais les spécialistes s'accordent pour fixer la naissance de l'activité comptable à l'Antiquité.

Les recherches historiques confirment que la nécessité de <<compter>> est étroitement liée à l'existence même de transactions. Quel que soit le stade de développement des populations, la comptabilité est une science qui s'impose d'elle-même au fil du temps.

#### **❖ Exemples :**

Les recherches historiques ont, par exemple, montré des traces d'activités comptables :

- En Mésopotamie, le souverain Hammourabi évoque la comptabilité des marchands dans ses lois.

---

<sup>7</sup> Françoise Ferré, Fabrice Zarka, « comptabilité », 2ème édition Dunod, 2020, P. 04

- En Egypte, les scribes devaient suivre des enseignements d'arithmétique et de tenue de livres.
- En Amérique du sud, les Incas utilisaient des rubans de couleurs pour tenir des comptes : un nœud par transaction et une couleur par produit.
- A Rome, on tenait des livres de comptes en distinguant les dépenses (expensa) et les recettes (accepta).

Dans l'Antiquité, les Romains ont fait considérablement progresser la formalisation de la comptabilité. Bien que la naissance de l'activité comptable soit plus ancienne. Les Romains ont formalisé les registres comptables et codifié les termes à utiliser.

### **La comptabilité au Moyen Age :**

Au Moyen Age, le développement de la comptabilité est principalement lié à l'existence de puissances économiques. Les principales évolutions de la comptabilité, à cette époque, reposent moins sur les objectifs et la technique de la comptabilité que sur l'organisation interne des opérations comptables rendues incontournables par la taille des domaines et des ordres religieux.

D'un point de vue technique, la comptabilité reste une comptabilité en partie simple. Les notions de dépenses et de recettes, de créances et de dettes sont utilisées couramment par les trésoriers des ordres et de domaines.

La période du Moyen Age est surtout marquée par la mise en évidence du rôle de la comptabilité comme un véritable instrument de communication. Elle permet de compter, de rendre des comptes et de surveiller.

### **Moderne :**

La technique comptable a significativement évolué après le Moyen Age. Des textes fondamentaux vont marquer la naissance de la comptabilité dite en partie double : toute transaction se traduit par deux mouvements de sens inverse. La comptabilité en partie double constitue le fondement de la technique comptable telle qu'elle est utilisée aujourd'hui.

### **❖ Trois grandes dates à retenir ...**

Les textes fondateurs de la comptabilité moderne ne sont pas des documents dédiés à la comptabilité. Mais les différents auteurs contribuent sensiblement à l'avancée de la technique.

- En 1494, le moine italien Luca Pacioli publie ce qui va s'avérer être le premier traité de comptabilité. Luca Pacioli synthétise dans cet ouvrage de référence les connaissances accumulées depuis plus de deux siècles et décrit de manière très détaillée la méthode de la comptabilité en partie double.
- En 1673, Colbert souhaite identifier les banqueroutes frauduleuses et les faillites involontaires. Il introduit les premières obligations comptables dans une ordonnance sur le commerce : le Code Savary
- En 1675, Savary publie Le Parfait Négociant, ouvrage qui recueille toutes les pratiques commerciales et comptables du XVII<sup>e</sup> siècle.

Cette période de l'histoire est particulièrement importante pour l'évolution de la technique comptable car elle marque l'avènement de la méthode en partie double. Cette technique est encore appliquée aujourd'hui. Le développement de l'activité comptable en tant que telle est également poussé par la naissance de l'imprimerie dans la mesure où la technologie va permettre d'industrialiser le suivi des opérations économiques.

Elle marque également le rôle de comptabilité en matière de transparence d'information et traduit surtout la nécessité d'une réglementation spécifique des opérations de commerce et de leur traduction. Déjà, à cette époque, les banquiers et les marchands italiens se retrouvent à la tête de véritables empires. L'éloignement de leurs activités et les moyens de communication et de transport de l'époque les contraignent à faire appel à des intermédiaires pour gérer leurs affaires. La comptabilité s'impose comme un langage nécessaire au pilotage des activités économiques et comme un outil indispensable pour le contrôle de leurs agents.

### **Le XIX<sup>e</sup> et le XX<sup>e</sup> siècle : naissance des états comptables et mondialisation :**

L'environnement économique a fortement évolué et connaît des mutations qui vont imposer la tenue de comptes périodiques. Le capitalisme et la révolution industrielle font naître de nouveaux besoins en matière d'information rendus possibles par les évolutions technologiques. Parallèlement, les sociétés par action se développent. Les textes de loi construisent progressivement les prémices d'une normalisation comptable.

Le XIX<sup>e</sup> siècle consacre le rôle du comptable et de la comptabilité. L'essor des sociétés par actions positionne le comptable comme un interlocuteur clé entre les apporteurs de capitaux (actionnaires-en anglais shareholders) et les dirigeants. Dans les théories économiques, cette relation entre les apporteurs de capitaux et la direction de l'entreprise s'appelle la relation

d'agence. Dans une relation d'agence, l'agent agit pour le compte du propriétaire et doit, à ce titre, lui rendre des comptes.

A cette époque les comptables doivent être capables de communiquer l'état du patrimoine de l'entreprise et les revenus qu'elle dégage. Ainsi vont apparaître des états comptables :

- Le bilan (situation du patrimoine).
- Le compte de résultat (revenus).

Dans ce contexte, les évolutions de l'environnement économique des entreprises et leur mode de fonctionnement conduisent les comptables à occuper une fonction sensible. Ils doivent faire preuve d'une déontologie et d'une éthique irréprochables.

## 2. Définition de la comptabilité :

### Qu'est-ce que c'est la comptabilité ?

« La comptabilité est un langage qui traduit la vie de l'entreprise en chiffres. Cette présentation peut être faite de différentes manières. Cela dépend de qui la fait et pour qui. La communication sur la vie de l'entreprise est résumée et condensée dans des tableaux de synthèse. Ces tableaux sont destinés à l'État, aux investisseurs, à l'administration fiscale, aux salariés, aux propriétaires, aux dirigeants, aux citoyens et aux bailleurs de fonds.

## 3. Les principes comptables <sup>8</sup> :

Le bilan et le compte de résultat constituent une modélisation de l'entreprise. Comme tout modèle, ils reposent sur des hypothèses et des conventions appelées « principes ». Ils sont définis dans le code de commerce. Ils permettent de répondre à deux questions principales :

- QU'ALLONS-NOUS OBSERVER ?
- COMMENT ALLONS-NOUS MESURER CE QUE NOUS OBSERVONS ?
- 

### ➤ QU'ALLONS-NOUS OBSERVER ?

#### A. Périmètre de l'entreprise

❖ **Le principe de l'entité** : il faut considérer l'entreprise comme une entité autonome. Il n'y a pas de problème si l'entreprise est juridiquement indépendante. Mais si l'entreprise est

---

<sup>8</sup> Bernadette Collain, Frédérique Déjean, Marie-Astrid Le Theule, « comptabilité générale », 3<sup>e</sup> édition, France, février 2017, P. (24-25-26-27).

individuelle, il faut séparer le patrimoine de l'entreprise et celui du commerçant. Si c'est un groupe d'entreprises, il est nécessaire de définir le périmètre du groupe.

**B. Temps d'observation :** Trois principes constituent le temps d'observation :

- ❖ **Le principe de la périodicité** (12 mois) : on ne peut attendre la mort de l'entreprise pour avoir des informations, il faut donc enregistrer les comptes régulièrement et clôturer les exercices tous les 12 mois.
- ❖ **Le principe de séparation des exercices** : il faut rattacher chaque opération à l'exercice qui la concerne tout particulièrement les charges et les produits. Le critère juridique est le critère principal.
- ❖ **Le principe de continuité d'exploitation** : on suppose que l'entreprise continuera à exister dans les prochaines années et on évalue les biens en ayant l'assurance raisonnable que l'entreprise va survivre. Ceci peut avoir une influence sur l'évaluation dans la mesure où la valeur des biens pour l'entreprise peut être spécifique à celle-ci. Si ce principe ne peut plus s'appliquer, les règles d'évaluation sont différentes.

➤ **ALLONS-NOUS MESURER CE QUE NOUS OBSERVONS ?**

On donne à chaque catégorie une valeur monétaire (prix, coût). Cela peut poser des problèmes car les « choses » difficilement mesurables ne sont pas intégrées dans le bilan : les éléments sociaux, humains, écologiques, l'innovation. Des problèmes se posent aussi en période d'inflation.

- **Le principe du coût historique** : est de valoriser au coût d'achat ou de production par l'entreprise.
- **Le principe de prudence** : complète le principe du coût historique. Pour arbitrer entre les différents choix d'évaluation, on prend la valeur la moins élevée pour un actif. C'est-à-dire si la valeur réelle d'un bien est inférieure à son coût historique, on enregistre une dépréciation (perte probable) pour respecter le principe de prudence. On doit aussi enregistrer des provisions pour risques et charges si des événements futurs (directement liés à des événements nés dans l'exercice) sont susceptibles de grever le patrimoine de l'entreprise.

Ce principe permet de traiter l'incertitude et évite de distribuer des bénéfices trop importants qui pourraient avoir le caractère juridique des dividendes fictifs. Cela permet donc de protéger les droits des créanciers.

- **Le principe de non-compensation** : les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat, sauf dans des cas exceptionnels prévus par un règlement de l'autorité de normes comptables.
- **Le principe de permanence des méthodes** : la cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures.
- **Le principe de l'importance relative** : on peut d'ailleurs rapprocher le principe d'importance relative avec la règle essentielle qui régit l'annexe et consiste à indiquer toutes les informations d'importance significative.

De façon générale, la comptabilité doit respecter l'objectif d'**une image fidèle** en étant régulière (c'est-à-dire en respectant les règles) et sincère (c'est-à-dire en fonction des éléments connus).

#### 4. Les types de la comptabilité <sup>9</sup> :

**La comptabilité générale ou comptabilité financière** : elle permet de tenir les comptes d'une entreprise ou d'une organisation, en enregistrant toute l'activité de manière chronologique.

Obligatoire, sauf pour les micro-entreprises, elle permet de connaître sa santé financière et la valeur de son patrimoine.

**La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion** : si la comptabilité générale donne une vue d'ensemble des comptes de l'entreprise, la comptabilité de gestion propose de les analyser et de les interpréter, afin de faciliter la prise de décision (pour plus de détaille voir **chapitre 2 section 1**). Elle a pour but de décortiquer les coûts inhérents à chaque création de valeur, en calculant la rentabilité :

- d'un produit.
- d'un projet ou d'une activité.
- de la valeur des stocks (avec la marge sur coût variable, par exemple).

**La comptabilité d'engagement** : Elle enregistre les créances et les dettes de l'entreprise au moment où l'engagement est pris, sans qu'elles soient encore matérialisées par des flux

---

<sup>9</sup> [www.appvizer.fr](http://www.appvizer.fr).

financiers .Ce La peut-être Le cas au moment de l'émission ou de la réception d'une facture, par exemple.

**La comptabilité budgétaire :** la comptabilité budgétaire a pour mission de définir les budgets pour les années à venir. Elle se concentre uniquement sur les dépenses et les recettes budgétaires validées au préalable, pour un exercice comptable donné. Elle ne prend pas en compte :

- les actifs et passifs.
- les dettes et les créances.

Elle n'est pas obligatoire, et est souvent utilisée comme outil de gestion de l'entreprise et de maîtrise de son budget. Elle donne notamment une visibilité sur les écarts avec le prévisionnel, et permet de faire des ajustements pour les futures prévisions.

**La comptabilité de trésorerie :** la comptabilité de trésorerie enregistre des flux financiers entrants et sortants d'une entreprise.

Elle crée une écriture comptable pour chaque encaissement et décaissement, en se basant sur les activités du compte bancaire.

Elle est réservée aux entreprises individuelles relevant du régime des bénéfices non commerciaux (BNC), et à certaines entreprises du régime BIC (bénéfices industriels et commerciaux). C'est une solution simple à gérer et moins chronophage que la comptabilité d'engagement, donc moins coûteuse.

Autre types de comptabilité <sup>10</sup> :

**La comptabilité nationale :** est un ensemble de comptes de la nation, c'est un outil indispensable pour la compréhension de l'économie de la nation.

C'est une présentation de l'ensemble des informations chiffrées relatives à l'activité économique d'une nation, elle décrit les phénomènes fondamentaux de la production, de la distribution, et de la richesse de la nation.

**La comptabilité publique :** est un ensemble de procédures macroéconomiques qui déterminent les recettes et les dépenses de l'Etat et les collectivités publiques.

---

<sup>10</sup> [www.lacompta.org](http://www.lacompta.org).

## 5. Les rôles et les utilisateurs de la comptabilité :

### 5.1 Les rôles de la comptabilité <sup>11</sup> :

- Les documents comptables doivent donner une image fidèle de l'organisation. En effet, les documents comptables informent les dirigeants, les investisseurs, les banquiers, les salariés, les fournisseurs, les clients, les tribunaux de commerce, l'État. Les dirigeants rendent compte aux actionnaires et aux prêteurs de la bonne gestion des ressources financières que ceux-ci ont engagées. les dirigeants également rendant compte à l'état, ainsi qu'aux créanciers, de la solvabilité de leur entreprise.
- **Les dirigeants donnent les moyens aux commissaires aux comptes de contrôler si :**  
« les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.
- **Les documents comptables permettent aux différentes parties prenantes de participer aux décisions et aux négociations.** Par exemple les banquiers analysent grâce aux comptes la possibilité de financer les investissements, les comités d'entreprise analysent la répartition des richesses... la finalité de la comptabilité est toujours de donner une information financière. Cette information financière traduit et rend compte de l'activité d'une entreprise au cours d'une certaine période. nous sommes informés sur :
  - Son résultat, bénéfice ou perte ;
  - Le volume de ses transactions et opérations, chiffre d'affaires, montant des achats, des rémunérations ;
  - Son enrichissement, augmentation des fonds propres, augmentation de l'actif immobilisé, etc., ou son appauvrissement.
- **En cas de litige, la comptabilité est un élément de preuve.**

**5.2. Les utilisateurs de la comptabilité :** les dirigeants-les propriétaires-les banques- les administrations-les fournisseurs-les clients-les salariés ...

---

<sup>11</sup> Bernadette Collain, Frédérique Déjean, Marie-Astrid Le Theule, « comptabilité générale », 3<sup>e</sup> édition, France, février 2017, P. (13-14).

## Section 04 : la comptabilité générale

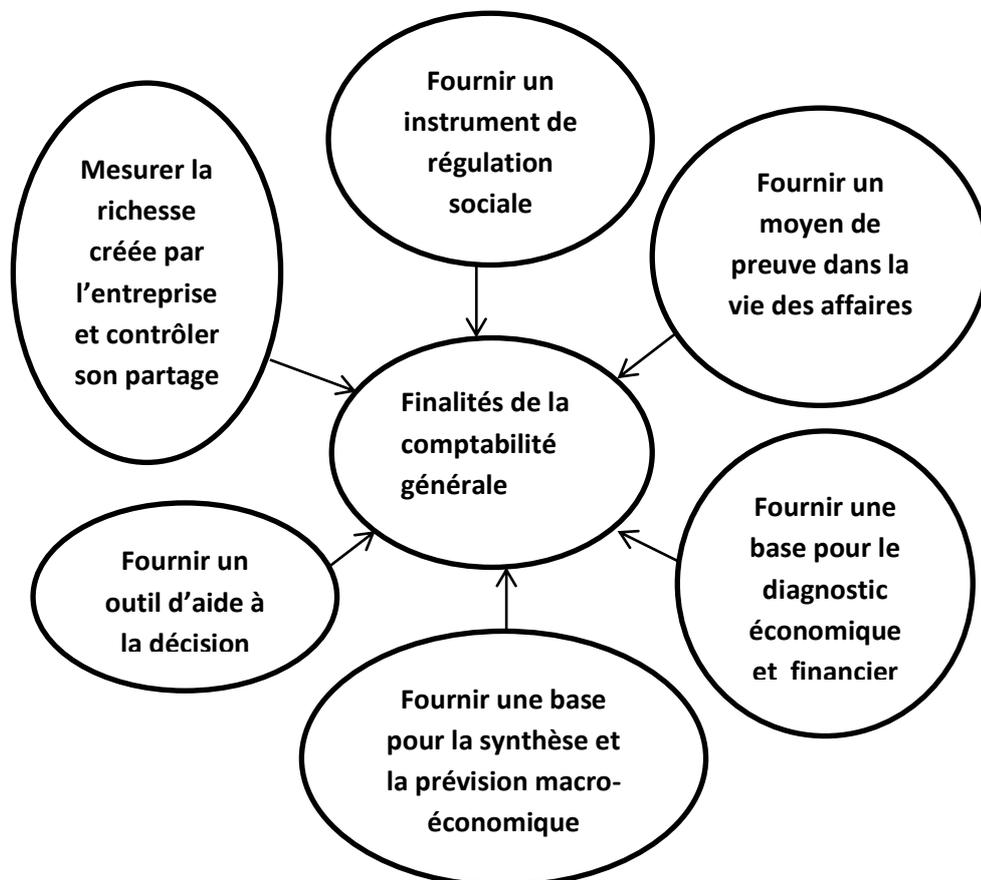
## 1. Définition de la comptabilité générale :

**Définition**

« La comptabilité générale ayant pour principal but d'informer les parties extérieures à l'entreprise, la comptabilité générale présente via trois documents majeurs la situation d'une entreprise à l'issue d'un exercice comptable, généralement égal à 12 mois. Elle est obligatoire pour toutes les entreprises..»<sup>12</sup>

2. **Les objectifs de la comptabilité :** La comptabilité générale répond à six finalités principales, on peut les résumer à travers le schéma ci-après

**Figure 02 : les finalités de la comptabilité générale**



(Source : pierre Lassègue, « Gestion de l'entreprise et comptabilité », Edition Dalloz, 1996.)

<sup>12</sup> [www.fizeo.fr](http://www.fizeo.fr).

- **Mesurer la richesse créée par l'entreprise et contrôler son partage :**

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

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

- **Fournir un moyen de preuve dans la vie des affaires :**

En tant que mémoire écrite des transactions réalisées par l'entreprise, il est naturel que la comptabilité puisse être utilisée comme moyen de preuve dans la vie des affaires.

Cela est réalisé par le fait de l'obligation de tenir des comptes selon des règles formelles dont le respect donnerait à la comptabilité une valeur probante.

- **Fournir un outil d'aide à la décision :**

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

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

- **Fournir une base pour le diagnostic économique et financier :**

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

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

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

- **Fournir une base pour la synthèse et la prévision macro-économique :**

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

- **Fournir un instrument de régulation sociale :**

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

### **3. Les tableaux comptables de synthèse :**<sup>13</sup>

Les tableaux comptables sont composés de trois éléments : le bilan, compte de résultat et l'annexe. Ce sont les comptes annuels.

#### **Définitions des comptes annuels :**

- **Le bilan**

Le **bilan** est une description et une évaluation du patrimoine juridique et économique à un instant t. Le **bilan** est un modèle composé de deux parties intitulées l'actif et le passif. **L'actif est ce que l'on possède, le passif est ce que l'on doit.**

➤ **L'actif donc toujours égal au passif.**

Le bilan est représenté de la façon suivante :

---

<sup>13</sup> Bernadette Collain, Frédérique Déjean, Marie-Astrid Le Theule, « comptabilité générale », 3<sup>e</sup> édition, France, février 2017, pages (18-19-22-23-24-46)

Tableau 01 : le Bilan

Actif	Passif
<b>Actif immobilisé</b> : « ce que l'on possède » <b>classe 2</b> -immobilisations incorporelles (frais de R&D, brevets....) -immobilisations corporelles (terrains, constructions, machines) -immobilisations financières (participations, prêts)	<b>Capitaux propres</b> (capital, réserves, résultat de l'exercice) : « ce qui appartient aux actionnaires » (différence entre les actifs et les dettes) « <b>classe 1</b> »
	<b>Provisions pour risques et charges</b> (dette ou diminution de valeur potentielle, par exemple un procès en cours avec risques de dommages et intérêts) « <b>classe 1</b> »
<b>Actifs circulant</b> (« <b>classe 3</b> » stocks, « <b>classe 4</b> » créances, « <b>classe 5</b> » disponibilités)	<b>Dettes</b> (« <b>classe 1</b> » emprunts, « <b>classe 4</b> » dettes fournisseurs, dettes fiscales et sociales « <b>classe 4</b> »).

Source : (Bernadette Collain, Frédérique Déjean, Marie-Astrid le Theule, comptabilité générale, 3<sup>e</sup> édition, France, février 2017, page 17.)

Tableau 02 : Compte de résultat

Charges 6	Produits 7
<b>Charges d'exploitation</b> (achats consommés, charges de personnel, impôts, dotation aux amortissements et provision, autres charges d'exploitation)	<b>Produits d'exploitation</b> (vente de produits, production stockée)
<b>Charges financières</b> (intérêt des prêts) <b>66</b>	<b>Produits financières</b> (de participations) <b>76</b>
<b>Charges exceptionnelles 67</b>	<b>Produits exceptionnelles 77</b>
<b>Résultat bénéficiaire</b>	<b>Résultat déficitaire</b>

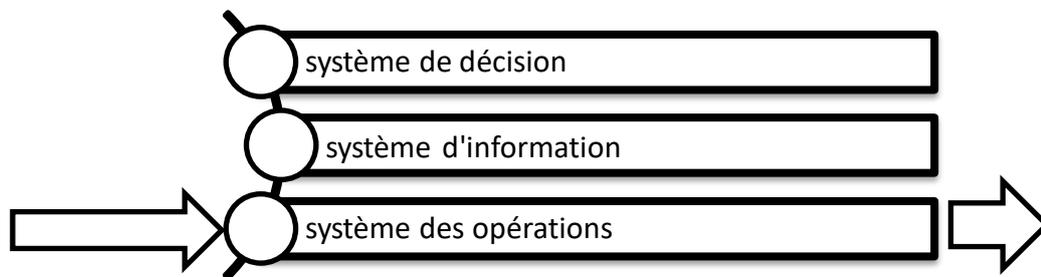
Source : (Bernadette Collain, Frédérique Déjean, Marie-Astrid le Theule, comptabilité générale, 3<sup>e</sup> édition, France, février 2017, page 18.)

- **L'annexe**

L'**annexe** est un document qui comprend des informations supplémentaires susceptibles de faciliter et compléter l'interprétation du compte de résultat et du bilan.

### Section 05 : le système d'information comptable de gestion

**Figure 03 : le modèle systémique**



Source : P. Vidal et V. Petit (2009). « Système d'informations organisationnelles », Pearson Education France, Paris, P.19.

#### 1. Le système d'information comptable de gestion

##### 1.1.L'information comptable de gestion

##### 1.1.1. caractéristiques de l'information comptable de gestion :

L'information comptable de gestion peut être influencée par les besoins exprimés par les utilisateurs et par des aspects organisationnel ou même légale de l'entreprise. Cependant, on peut imaginer aussi que la structure et caractéristiques de l'information comptable de gestion peut influencer sur ces derniers.

Les caractéristiques principales qu'on peut attribuer à l'information comptable gestion sont<sup>14</sup> :

- L'importance de la rapidité : les informations comptables de gestion doivent être actuelles pour permettre la planification et pilotage en temps opportun ;
- Destinées principalement pour les décideurs : la comptabilité de gestion est connue pour être destinées à ceux qui ont la capacité et le pouvoir de prendre des décisions pour qu'ils puissent contrôler et piloter leurs processus et activités ;
- Orientée vers le futur : l'objectif de l'information de gestion est d'assister les décideurs avant tout de prévoir, de fixer des décisions et objectifs futurs ;

<sup>14</sup> Jean R. Williams, Susan F. Haka, Mark S. Bettner, Joseph V. Canello financial and management accounting: the basic for business Decisions, P.11-12.

- Mesure l'efficacité et l'efficience de l'utilisation des ressources ;
- Un moyen de pilotage et non une fin en soi : l'information comptable de gestion est destinée pour la prise de décision et pilotage de l'entreprise.

## **1.1.2. Objectifs de l'information comptable de gestion :**

Globalement l'objectif de l'information comptable de gestion est d'assister l'organisation à définir ses objectifs à tous les niveaux et d'aider à les atteindre avec moins de dégâts et de pertes.

## **1.2. Le système d'information comptable de gestion<sup>15</sup> :**

### **1.2.1. Caractéristique de système de l'information comptable de gestion :**

D'après les caractéristiques d'un système, le système d'information comptable de gestion de l'entreprise est aussi caractérisé par sa structure, son activité et finalité :

- Il est composé de matériels, de logiciels et de personnels ;
- A pour finalité d'aide au pilotage et de régulation des activités de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions ;
- Moyens de communication entre les systèmes opérationnels et les systèmes de pilotage ;
- A comme fonctions la collecte, mémorisation, traitement, et diffusion d'informations ;
- A pour finalité de procurer le personnel d'activités opérationnels et le personnel des activités de gestion d'informations nécessaires à accomplir leurs activités respectivement ;
- Le caractère répétitif de certaines opérations et le volume des informations ont permis le développement de l'automatisation du traitement comptable, l'introduction d'applications opérationnelles et d'applications d'aide à la décision.

## **2. Objectifs du système d'information comptable de gestion :**

L'objectif principal attribué au système d'information comptable est le pilotage de l'organisation. Cet objectif peut être comparé aux objectifs attribués d'une manière générale au système d'information de l'entreprise :

- Aide à la décision de l'organisation : le système d'information de gestion permet de produire d'information utile à la prise des décisions programmables et non programmable qui se traduisent par des actions appropriés. Il peut être concerné par des informations concernant le futur afin d'aider les décideurs à prévoir les conséquences des actions, ce qui les aident à prendre en conséquence les meilleurs choix ;

---

<sup>15</sup> Cours système d'information comptable sous la direction Mr. B Touazi, master1 CA, université A. mira de Bejaia, 2020/2021, P.11-12.

- Aide à la communication : le traitement des informations concerne les activités de l'entreprise qui sont en interaction permanente. Ces dernières utilisent des informations et le système d'information comptable pour se communiquer afin de continuer à se coordonner et à se fonctionner ;
- Aide au fonctionnement : l'entreprise est composée d'un ensemble de processus, activités et opérations. Les résultats d'un processus sont les événements déclenchant le fonctionnement des activités d'un autre processus. Donc, pour fonctionner, en plus de matières premières, moyens humains, etc. Ces processus et activités doivent se communiquer et utiliser des informations parmi lesquelles des informations comptables de gestion ;
- Aide à l'apprentissage : la mémorisation des informations concernant les objectifs, actions et résultats au fil du temps, permettra à l'organisation d'avoir la capacité dans le futur de prendre des décisions convenables au moment opportun.

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

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

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

➤ **L'analyse financière :**

Les documents de synthèse établis par la comptabilité générale servent de base à l'établissement de l'impôt sur les bénéfices.

➤ **La comptabilité analytique :**

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

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

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

---

*Chapitre II*

*Comptabilité analytique*

---

### Introduction

La comptabilité analytique ou la comptabilité de gestion « elle permet de produire l'information financière ainsi que d'autres sortes d'information qui sont essentiellement destinées à aider les dirigeants à réaliser les objectifs de l'organisation. »<sup>16</sup>

Selon **A .Cibert**, il y a plusieurs façons de calculer un coût comme il y a plusieurs coûts pour un même fait, il faut donc choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis<sup>17</sup>.

Donc, pour atteindre ces objectifs, il est important pour une entreprise de chercher une meilleure méthode de calcul des coûts 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.

En effet, le calcul des coûts en comptabilité analytique repose sur deux systèmes fondamentaux, ayant chacun plusieurs méthodes différentes :

- Système des coûts complets ;
- Système des coûts partiels.

Dans ce chapitre, on va parler sur le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique dans la première section, on a réservé la deuxième section pour parler sur la mise en place de la comptabilité analytique dans une entreprise, et pour la troisième on va parler sur le contrôle de gestion dans la quatrième section nous allons présenter le système des coûts complets, et l'avant dernière section on va présenter le système des coûts partiels, enfin dans la dernière section on va parler sur la généralité sur la méthode ABC.

---

<sup>16</sup> Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, « comptabilité de gestion », Traduction et Adaptation française par Georges Langlois, 4<sup>e</sup> édition France 2001, P.4

<sup>17</sup> Cibert .A comptabilité analytique », Dunod, Paris, 1976, P.12

## Section 01 : Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de fournir aux décideurs toutes les éléments pour une bonne prise de décision stratégique.

### Introduction au contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique dans de nombreuses organisations est pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution, concepts clés, sa place dans l'entreprise et son processus.

#### 1. L'évolution de contrôle de gestion<sup>18</sup>

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

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création aux États-Unis du « Controller Institute of Américain ». Il faudra attendre les années 60 pour que la notion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain Robert Newton Anithony définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés ».

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

- **Années 1960-1970 : (Le développement des outils classique)**

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

- L'utilisation de la comptabilité analytique ; appliquer aux produits, marche ou régions (dans les entreprises les plus complexes) ;
- Les budgets (qui peuvent être décline en sous-budgets pour chaque entité) et le contrôle budgétaire ;

---

<sup>18</sup>PAGES Cindy, « la mise en œuvre d'un management de la performance au centre hospitalier d'Orsay », Rennes 2006, p, 07- 09.

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

- **Années 1980 : (le pilotage de la gestion)**

Dans ces années, l'attention est davantage sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage. Les outils privilégiés sont :

- Le plan moyens terme pluriannuel ; on dépasse ainsi le cadre de l'année budgétaire ;
- La déclinaison de ce plan en plan d'action détaillé et en budget ;
- Les outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

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

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

Dans cette période y a eu une véritable remise en cause du modèle classique de contrôle de gestion. Des autres, Comme Philippe Lorino, avancent l'idée selon laquelle le contrôle de gestion classique qui s'appuie sur l'analyse des coûts, Les centres de la et les budgets serait. En effet, ce d'autre part, ce modèle repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la modèle sur la conception taylorienne de l'entreprise marquée Par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif a atteindre « maîtrise des coûts », prédominance des coûts directs. Or, celui-ci semble inadapté à la densification des entreprises (multiplication des entités et filiales, diversification des produits et des marchés...Etc.) et à la tertiarisation de l'économie :

- Les coûts indirects représentant une part croissante de l'ensemble des coûts ;
- Le découpage en section de coût homogène pose alors problèmes ;
- L'apparition d'une nouvelle méthode de calcul des coûts dite ABC (Activité Bases Costing) ;
-

## 2. Définition et objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est l'activité visant de la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.

### 2.1. Définition du contrôle de gestion

**Contrôle :** c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

**Gestion :** c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rare mise à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Le contrôle de gestion est le processus par lequel des dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation<sup>19</sup>.

Le contrôle de gestion est un processus de mesure et d'analyse des performances, conçu pour maîtriser la gestion d'une entreprise c'est-à-dire pour prévenir, mesurer et contrôler les performances analysées dans un environnement soumis à l'incertitude, plusieurs définitions de ce concept ont été proposées :

- Définitions proposées par J. I, Ardouin, M. Michel, J. Schmidt « le contrôle de gestion est l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs ». <sup>20</sup>
- **A, Burlat et C, Simon** définit le contrôle de gestion comme un « système de régulation et de comportement de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation » <sup>21</sup>.

Tout système de contrôle de gestion repose sur trois éléments qui sont : les objectifs, les moyens et les résultats.

L'analyse des articulations entre ces trois éléments fait ressortir trois concepts fondamentaux :

---

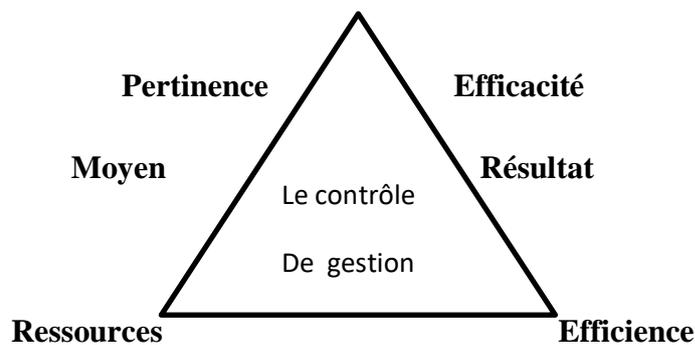
<sup>19</sup>BOISSELIER Patrick, « contrôle de gestion », Vuibert 3ème éditions, Paris, 2005, P9.

<sup>20</sup>ANNE-MARIE, Keiser, « contrôle de gestion », ESKA 2ème éditions, Paris, 1999, P 13.

<sup>21</sup>LANGLOIS. Georges, BONNIER. Carole, BIRINGER Michel, « contrôle de gestion », FOUCHER, Paris, 2006, P 13.

- **Efficacité** : mesure le rapport entre les objectifs initialement fixe et les réalisations ces derniers concernant notamment le résultat final de l'action et le niveau de qualité atteint.
- **Efficience** : c'est le rapport entre les moyens et les réalisations. L'efficience constitue les premières dimensions de la performance.
- **Pertinence** : Se définit comme le rapport entre les objectifs et les moyens qui leurs sont consacrés. La pertinence relève typiquement d'une décision politique.

**Figure 04 : Le triangle du contrôle de gestion Objectifs**



Source : LOINIG, H et les autres. « Le contrôle de gestion », DUNOD (3ème édition), 2008, P.06.

## 2.2. Objectifs du contrôle de gestion

L'évolution de l'environnement extérieur des entreprises comme la mondialisation, le développement et le changement au sein des entreprises comme la contraintes des normes comptables international a permis de mieux mettre en évidence les évolutions d'objectifs du contrôle de gestion qui était auparavant la maîtrise des coûts, prévoir, mesure, contrôler les coûts pour alloués les ressources est atteindre les objectifs assignés par l'entreprise, mais aujourd'hui, on ajoute un deuxième ensemble objectif qui est l'amélioration continue de processus et de la performance.

- Prévoir, progresser ;
- Accompagner le changement ;
- Faire évoluer les outils, le système d'information

## 3. La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

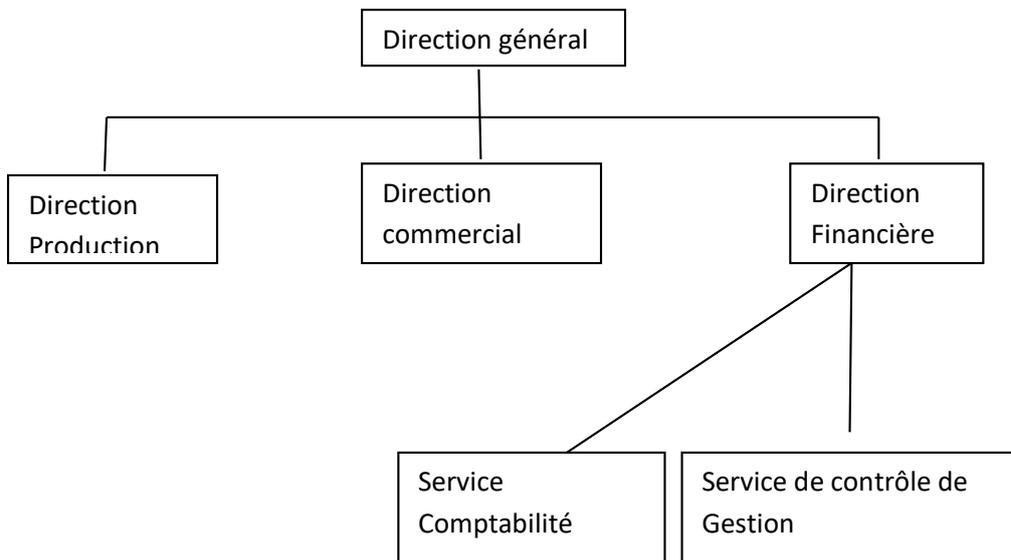
Il est nécessaire de rappeler qu'un variable service de contrôle de gestion est rare dans les entreprises et sa présence est limitée à grandes entreprises.

L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'options néanmoins trois possibilités semblent émerger :

### 3.1. Une position fonctionnelle

Le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière.

**Figure 05 : Organigramme illustratif de la position fonctionnelle de contrôle de gestion**



SOURCE : <http://www.performance.com-contrôle> de gestion-php.

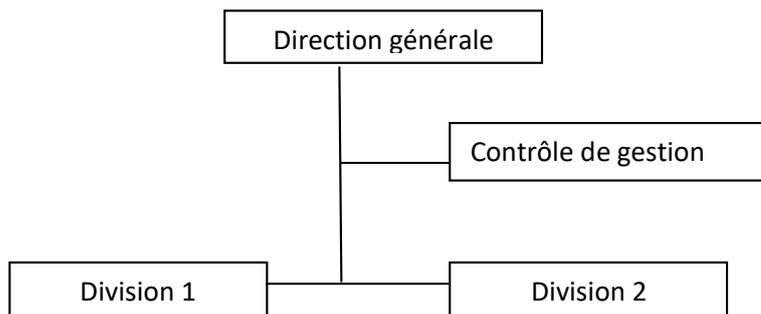
L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité générale et ne coïncide pas avec la définition actuelle du contrôle de gestion.

### 3.2. Une position d'état-major

Le contrôle de gestion occupe une place de « staff » ou d'état-major disposant non pas d'une autorité de spécialité.

Le contrôleur de gestion joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animation du système d'information.<sup>22</sup>

<sup>22</sup>MARGOTTEAU Envie, « contrôle de gestion », Ellipses, 2001, P 470.

**Figure 06 : organigramme illustratif de la position d'état-major du contrôle de gestion**

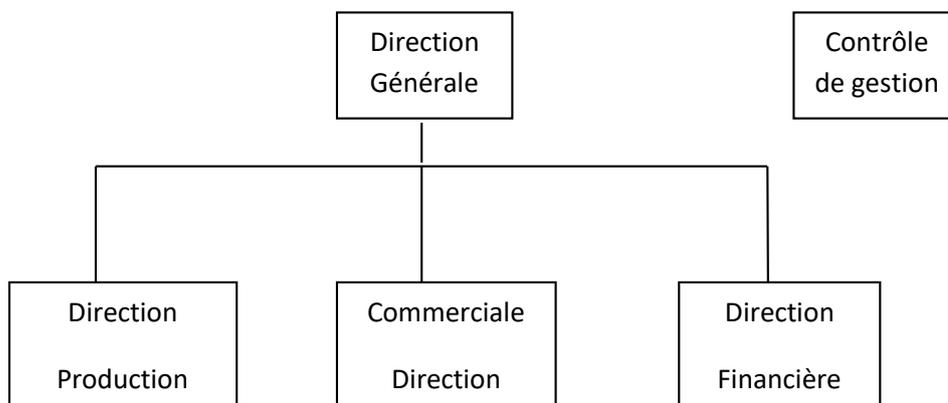
(Source : MARGOTTEAU Erié, « contrôle de gestion », Ellipses, paris, 2001, P.470).

L'horizon de contrôleur de gestion s'allonge puisqu'il intervient :

- Dans le processus de planification stratégique ;
- Dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- Dans la prise de décision à long terme : choix d'investissement, partenariat....

### 3.3. Une position de conseil

Le contrôleur de gestion n'intervient pas, mais il propose à la direction générale et c'est cette dernière qui intervient.

**Figure 07 : organigramme illustratif de la position de conseil de contrôle de gestion**

(Source : <http://performance.com/role> - contrôle, php).

#### 4. Les limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites qui peuvent être rattachées au contrôle de gestion à savoir <sup>23</sup> :

- N'est pas mesurable à coût raisonnable, le contrôle de gestion n'est pas Panacée ;
- 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 avec les 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 ;
- 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 ;

#### 5. Le processus de contrôle de gestion

Selon ARDON MICHEL et SCHMIDT, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et de la gestion de l'entreprise.

En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnelle décident, agissant et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau et agissant encore.

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

Le processus du contrôle de gestion regroupe sur les étapes suivantes :

##### ❖ Planifications

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

##### ❖ Budgétisations

La phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent les programme d'action à moyens terme, mais tiennent aussi compte et des plans d'action décidés pour l'année à venir.

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

---

<sup>23</sup>[www.memoireonline.com/.../Mcontrôle -de-gestion-de-loffice-cherif](http://www.memoireonline.com/.../Mcontrôle-de-gestion-de-loffice-cherif).

**❖ Action et suivi des réalisations**

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action et leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixe.

Il s'agit d'atteindre les objectifs :

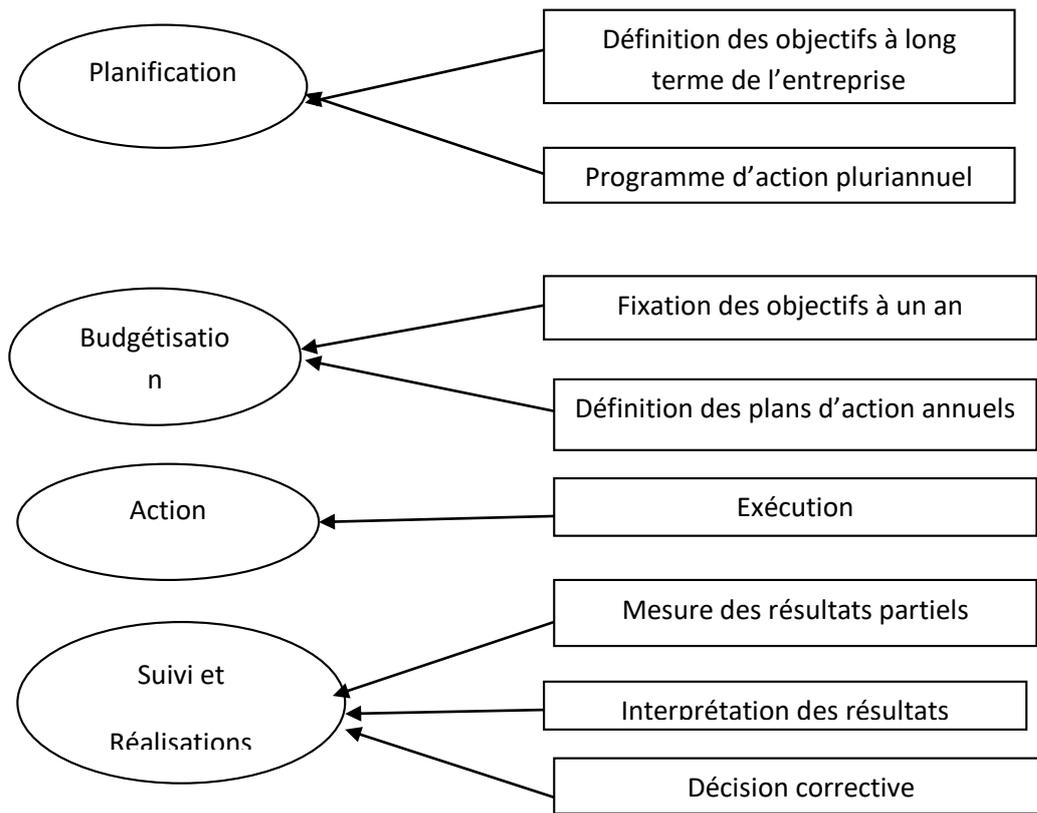
- en traduisant les fait en plans d'action ;
- en évaluant les résultats futurs ;
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats ;
- en modifiant les exécutions et les plans d'action ;

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

Le processus de contrôle de gestion est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moyens de réflexion /prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

Le contrôle de gestion contribue aux performances de l'entreprise à travers un processus, que l'on peut illustrer par la figure suivante :

Figure 08 : Processus du contrôle de gestion



(Source : MINTZBERG. Henri, « le pouvoir des organisations », Edition organisation, paris, 1990, P119).

## Section 02 : le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique

La comptabilité générale a pour but d'enregistrer et de classer les flux financiers et d'expliquer les résultats financiers, la comptabilité analytique elle propose de les analyser pour la prise de décision donc la comptabilité analytique continue la comptabilité générale.

### 1. Définition de la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion

« La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision. »<sup>24</sup>

<sup>24</sup> Gerard Melyon, « comptabilité analytique », édition Breal, 2004, P.8

« La comptabilité analytique est un outil qui permet d'analyser les charges et les produits recensés par la comptabilité générale ayant rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise en vue de déterminer les coûts de production et les de revient. »<sup>25</sup>

## 2. Les principales caractéristiques de la comptabilité analytique

Outre le fait, déjà signalé, qu'elle repose surtout sur le calcul des coûts des biens et services proposés par l'entreprise aux consommateurs, nous pouvons insister sur 5 caractéristiques de la comptabilité analytique que nous allons reprendre ci-dessous :

- **Elle est organisée en fonction des besoins spécifiques de chaque entreprise et n'est soumise à aucune contrainte de forme.** Seules quelques recommandations sont données par le P.C.G. toutefois, s'il n'existe aucune obligation de droit pour la tenue d'une comptabilité analytique, une obligation de fait joue dans toutes les entreprises soucieuses de la nécessité de connaître et de contrôler leurs coûts et de maîtriser leur avenir. Contrairement aux dispositions de la comptabilité générale qui sont les mêmes pour toutes les entreprises (sous réserve de quelques adaptations possibles compte tenu de leur taille), celles de la comptabilité analytique sont représentées par un ensemble de solutions entre lesquelles chaque entreprise peut choisir en fonction de ses besoins, c'est-à-dire du niveau de détail souhaité. La grande diversité des solutions envisageables pour organiser une comptabilité analytique s'oppose à la rigidité et à l'uniformité de la comptabilité générale.
- **La comptabilité analytique est destinée à servir à tous les responsables de l'entreprise quelle que soit leur position hiérarchique.** Elle peut même être communiquée à des tiers. C'est le cas des experts comptables ou des partenaires dans les contrats de sous-traitance prévoyant une méthode précise d'établissement des tarifs, qui ont la faculté de la consulter... en ce qui concerne la possibilité pour l'expert-comptable du comité d'entreprise de prendre connaissance des données de la comptabilité analytique, plusieurs jurisprudences et interprétations récentes sont intervenues. Ainsi, l'arrêt CLAUSE (1985) concluait de façon restrictive, de même qu'un arrêt de la Cour d'Appel de Paris du 04/03/1986 (AIR LIQUIDE/SECAFI) considérait que la comptabilité analytique n'était pas un document nécessaire à l'intelligence des comptes et à l'appréciation de la situation de l'entreprise. Toutefois, une réponse du Ministre du travail à un député, parue au journal officiel du 17/03/1986, note que le caractère facultatif de

---

<sup>25</sup> Lochard Jean, « la comptabilité analytique », édition d'organisation, Paris, 1992, P.16

l'élaboration de cette comptabilité ne fait pas obstacle à sa communication à l'expert-comptable du comité d'entreprise. Ce point de vue est d'ailleurs appuyé par l'article L 434-6 du code du travail qui prévoit que l'expert-comptable a accès aux mêmes documents que le commissaire aux comptes. Or, nous savons que ce dernier peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission...

- **Elle puise ses informations dans la comptabilité générale et dans les documents lui servant de base**, après des retraitements divers, **et aussi dans des études technico-comptables, statistiques, financières ...**
- **La comptabilité analytique doit être actuelle et fournir ses informations rapidement**, d'où le recours de plus en plus fréquent à l'outil informatique compte tenu du nombre de calculs et de la complexité des systèmes mis en place (les regroupements, retraitements et calculs exigés nécessiteraient beaucoup trop de temps s'ils étaient entrepris par l'homme). Mais il est indispensable qu'elle soit tournée vers l'avenir et vers l'action. Cette orientation vers le futur en fait un instrument essentiel de la planification opérationnelle dans la mesure où elle fournit toutes les informations prévisionnelles utiles à chaque centre d'activité de l'entreprise.
- **Elle doit être organisée pour mettre en cause des responsabilités.** La prise en compte de la façon dont est organisée l'entreprise et la création de supports d'informations spécifiques, sans intérêt pour la comptabilité générale (exemples des feuilles d'attachement du personnel et des bons de sorties de magasins), sont indispensables à sa mise en place. le contrôle de la gestion des divers responsables est obtenu par rapprochement périodique des réalisations et des prévisions afin de dégager, au plus tôt, les écarts d'amplitude normale et de décider des mesures correctives qui s'imposent. La comptabilité analytique fait donc apparaître, suivant le cas, par jour, semaine, quinzaine, mois... des indicateurs utiles pour juger la gestion de l'entreprise (rendement réel par rapport au rendement prévu, accroissements des coûts liés à la non-qualité...). La recherche des causes des dépassements et la prise des décisions qui en découlent, après discussions avec les responsables concernés, s'avèrent permises.

### 3. Les définitions des termes courants de la comptabilité analytique<sup>26</sup>

Nous retiendrons **6 termes essentiels** (prix, coûts, produits, coûts de revient, résultat et marge) de la comptabilité analytique que nous définirons en nous référant au P.C.G. 1982. Les innovations et précisions apportées par ce document nous paraissent justifier ce paragraphe qui remet en cause une terminologie souvent spécifique à chaque entreprise. Il nous semble que l'adoption des définitions des auteurs du P.C.G. par les entreprises faciliterait, d'une part, le dialogue entre leurs différentes parties prenantes et, d'autre part, les comparaisons inter-entreprises.

**Définition du prix :** le prix est l'expression monétaire de la valeur d'une transaction amont (prix d'achat) ou aval (prix de vente). La notion de prix s'applique uniquement aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur. Il est donc désormais impropre de parler de prix de revient, de prix industriel de production d'un article, ou encore de prix de la minute productive... obtenus grâce à des calculs internes à l'entreprise.

**Définition d'un coût :** un coût est une somme de charges s'appliquant à un moyen d'exploitation ou à un produit ou à un stade dans l'élaboration du produit. Rappelons que les charges correspondent aux sommes ou valeurs versées ou à verser – soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entreprise ou en contrepartie d'avantages qui lui ont été consentis, soit du fait d'une obligation légale, soit, exceptionnellement, sans contrepartie -, aux dotations aux amortissements et provisions, et à la valeur comptable des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus. Selon le stade où le coût est calculé dans le cycle d'exploitation de l'entreprise, il est question de coût du produit approvisionné (après les opérations d'approvisionnement), de coût du produit fabriqué (après les opérations de production), ou de coût du produit distribué – voir coût de revient – (après sa distribution). Parce qu'il est une accumulation de charges, un coût est propre à l'entreprise qui le calcule. Précisons, dès à présent, que le terme de coût n'est pas spécifique aux produits mais à toute chose désignée (atelier coupe, service gestion des bâtiments, service commercial,... dans une grande entreprise de l'industrie de l'habillement par exemple) pour laquelle l'attribution de charges et leur total présentent un intérêt pour la gestion de l'entreprise.

---

<sup>26</sup> Robert Paturol, « LA COMPTABILITE ANALYTIQUE système d'information pour le diagnostic et la prise de décisions », éditions EYROLLES Paris, 1987, P. (03-04-05)

**Définition du terme “produits”** : en comptabilité analytique, le terme “ produits” désigne les biens et les services créés par l’entreprise, qu’ils soient à la fin d’un stade de leur élaboration (produits intermédiaires et finis) ou en cours de transformation ou de réalisation au sein d’un stade du cycle d’exploitation (produits en cours) ou au terme du cycle d’exploitation ( produits vendus).

**Définition du coût de revient d’un produit** : la notion de coût de revient remplace celle de prix de revient qu’employait le P.C.G. 1957. Le coût de revient comprend tout ce qu’a coûté le produit dans l’état où il se trouve au stade final (dernier stade) d’exploitation de l’entreprise, distribution comprise. Par conséquent, le coût de revient est une somme de coûts qui ne peut intéresser que des produits vendus. Par conséquent, le coût de revient est une somme de coûts qui ne peut intéresser que des produits vendus. Par exemple, dans une boutique, il est possible de calculer le coût de revient d’une robe vendue alors que dans l’entreprise de confection de la robe, il convient de déterminer successivement :

- Le coût d’achat des tissus et fournitures,
- Le coût de production de la robe à la sortie des ateliers de montage et de finition,
- Le coût de revient de la robe, c’est-à-dire son coût de production majoré des coûts de commercialisation correspondants.

Notons encore que le P.C.G. 1982 recommande de distinguer dans le coût de revient :

- d’une part, le coût de production (à savoir le coût d’achat des matières, fournitures et services consommés auxquels s’ajoutent les autres coûts supportés par l’entreprise durant les opérations de fabrication),
- d’autre part, le coût hors production qui se compose du coût de distribution et d’une quote-part des charges d’administration générale, des charges financières et du coût de la recherche—développement notamment pour les études générales menées.

**Définition d’un résultat** : un résultat est la différence entre un prix de vente ou un chiffre d’affaires hors taxes et le coût (complet) de revient correspondant. Dans la pratique, il est encore souvent question de marge nette alors que le terme résultat devrait être employé. Le résultat peut être positif ou négatif : dans le premier cas, il s’agit d’un bénéfice et, dans le second, d’une perte. Lorsque le résultat se rapporte à un produit particulier ou à une famille de produits ou à une commande..., il prend le nom de résultat analytique ou résultat d’exploitation élémentaire. Ainsi, une entreprise de confection détermine des résultats analytiques pour les chemises ou les blousons qu’elle fabrique tandis que le commerçant de

quartier fait apparaître ses résultats d'exploitation élémentaires par rayon (rayon papeterie, rayon jouets, rayon librairie, rayon disques... par exemple). Théoriquement, la somme des résultats analytiques d'une entreprise doit être égale au résultat trouvé en comptabilité générale pour la même période. Nous verrons plus loin que, du fait des retraitements que subissent les informations issues de la comptabilité générale, divers ajustements sont utiles pour obtenir cette concordance entre les résultats des deux comptabilités.

**Définition d'une marge :** une marge s'obtient grâce à la différence entre un prix de vente ou un chiffre d'affaires hors taxes d'un produit, d'une famille de produits, d'une activité, d'une commande... et un coût qui lui est rattaché. La marge prend le nom du coût qui permet de la calculer. Autrement dit, les coûts qui servent aux calculs des marges sont exclusivement des coûts partiels ou intermédiaires ; ne effet, utiliser le coût de revient nous ramène au cas précédent, c'est-à-dire au calcul d'un résultat (improprement appelé marge nette sur coût de revient complet). Remarquons enfin que :

- s'il existe une unique notion de résultat par produit, famille de produits, activité, commande..., il est possible de faire apparaître plusieurs types de marges selon le stade du cycle d'exploitation où le calcul est effectué, l'importance et la catégorie des charges prises en compte dans les coûts partiels ou intermédiaires ;
- la notion de marge n'est pas réservée aux seules méthodes de calculs de coûts partiels, car tous les coûts intermédiaires apparaissant avec la méthode des coûts complets sont susceptibles de faire naître des marges (marge sur coût d'achat calculée par différence entre le chiffre d'affaires hors taxes et le coût d'achat des marchandises vendues ; marge sur coût de production obtenue par soustraction du coût de production des ventes de produits finis P1 au montant du chiffre d'affaires réalisé par P1 ; ...).

#### 4. Les typologies des coûts

##### 4.1. Les caractéristiques des coûts<sup>27</sup>

Chaque type de coût sont définie par les trois caractéristiques fondamentales et indépendantes les unes des autres que sont :

- Son champ d'application,
- Son contenu,
- Le moment de son calcul.

---

<sup>27</sup> Robert Paturol, « LA COMPTABILITE ANALYTIQUE système d'information pour le diagnostic et la prise de décisions », éditions EYROLLES Paris, 1987, P. (06-07)

#### 4.1.1. Le champ d'application du coût

Les charges peuvent être groupées selon des critères divers dont nous fournissons quelques exemples ci-dessous.

- **Groupement par fonction économique** telle qu'approvisionnement, production, distribution, administration avec subdivision possible pour chacune de ces fonctions. Les coûts fonctionnels ainsi dégagés permettent d'élaborer un compte de résultat fonctionnel ou tableau d'exploitation fonctionnel mettant en évidence diverses marges.
- **Groupement par moyen d'exploitation** aboutissant à des coûts par magasin, usine,... avec calcul de coûts possible à un niveau plus fin (exemple de l'atelier montage dans l'usine et même du poste de travail n°12 dans l'atelier de montage...).
- **Groupement par activité d'exploitation.** les charges font l'objet d'un regroupement par famille de produits au sein d'une même activité d'exploitation. Bien entendu, les coûts des divers produits composant la famille peuvent être déterminés ainsi que leurs coûts aux différentes étapes du processus de la production (cas des coûts de la création, des matières et fournitures utilisées, puis de la coupe, du montage, de la finition, de l'emballage-expédition et de la distribution des anoraks fabriqués dans une entreprise de confection).
- **Groupement par centre de responsabilité.** Il s'agit de faire apparaître les coûts sous la responsabilité de chaque dirigeant de l'entreprise et de "descendre" cette détermination de coûts au niveau des chefs d'atelier, de service, de rayon, des contremaîtres... afin de faciliter le jugement de leur gestion (le directeur de la fabrication des vêtements est responsable des coûts de leur fabrication mais il peut se retourner contre le contremaître ou le chef de l'équipe de coupeuses qui est, par exemple, à l'origine de dépassements de coûts ; de dernier cherchera ensuite quelles sont les personnes qui n'ont pas respecté les temps alloués...).
- **Groupement par type de clientèle, secteur de vente, canal de distribution.** Ainsi, les charges sont groupées suivant qu'elles concernent le marché intérieur ou les exportations, puis, pour le marché intérieur, par secteur – secteur du Sud-Est, de la Franche-Comté,... –, et, à l'étranger, par pays ou région.

Outre le fait de calculer, comme nous l'avons vu, des coûts pour des sous-ensembles composant les grands regroupements de charges retenus, il est possible de déterminer :

# Des coûts totaux par période (semaine, quinzaine, mois, saison...) et/ou pour une quantité économique particulière lancée ou commandée (5 000 pantalons...),

# Et des coûts unitaires en se fondant sur l'un des coûts précédents.

#### 4.1.2. Le contenu du coût

Pour une période donnée, un coût est obtenu :

- Soit en y incorporant **TOUTES** les charges qui l'intéressent,
- Soit en y incluant qu'**UNE PARTIE** de ces charges.

Dans le premier cas, il est question de coût complet et, dans le second, de coût partiel. Sans anticiper sur les développements détaillés que nous ferons sur chaque type de méthode, précisions dès maintenant que :

- Le **coût complet** est dit **traditionnel** lorsque, dans son calcul, sont retenues toutes les charges de la comptabilité générale qui le concernent sans modification de leur montant ;
- Le **coût complet** est appelée **économique** (ou coût complet avec différences d'incorporation) quand il comprend les mêmes charges que dans le coût complet traditionnel après diverses majorations ou minorations destinées à fournir une meilleure vision économique du coût calculé ;
- Les **coûts partiels** sont appelés coûts variables ou coûts directs ou coûts variables évolués suivant qu'ils comprennent respectivement les charges variables (c'est-à-dire celles qui varient avec le niveau de la production ou des ventes, à structure productive et distributive inchangée), ou les charges directes (c'est-à-dire celles qui peuvent être affectées sans calcul intermédiaire à un produit, à une famille de produits, ... déterminé(e)), ou les charges variables et les charges fixes directes à la fois.

#### 4.1.3. Le moment du calcul du coût

Les coûts peuvent être calculés :

- **A posteriori**, c'est-à-dire postérieurement aux faits qui les ont générés ; ce sont donc des **coûts réels** ou coûts **constatés** ou **historiques** ;
- **A priori**, c'est-à-dire antérieurement aux faits qui seraient susceptibles de les entraîner. Il s'agit de **coûts préétablis**, utilisés en tant qu'objectifs ou normes ou, plus simplement, comme prévisions. Suivant les études à l'origine de ces coûts et la raison de leur calcul, il est question :
  - De coûts prévisionnels,

- De coûts standards,
- De budgets de charges,
- De devis.

Le rapprochement des coûts réels et des coûts préétablis met en évidence des écarts dont la recherche des causes permet de dégager des responsabilités et de décider des mesures correctives à prendre.

#### **4.2. systèmes de calcul des coûts<sup>28</sup> :**

En à deux systèmes de calcul des coûts sont :

##### **4.2.1. Système des coûts complets :**

Le système des coûts complets (telle que la méthode des centres d'analyse, anciennement dénommée des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le cout de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité.

Cette méthode est sur a distinction « coûts directs/coûts indirects » et consiste à affecter l'ensemble des coûts directs et des coûts indirects aux travers d'un processus de répartition et de diversement.

##### **4.2.2. Système des coûts partiels :**

Le système des coûts partiels (direct costing) est fondé sur la distinction « couts variables/couts fixés » ; il permet de réaliser de façon simple des études de coûts pertinentes sur des services ou des activités ; sans les biaiser par des éléments liés à l'ensemble de la structure.

Il s'agit d'une famille de méthodes ayant en commun :

- La créatique de l'approche des couts complets qui ne permet pas d'orienter de façon rationnelle la gestion de l'organisation ;
- L'adoption d'un raisonnement en termes différentiels ;
- L'orientation du raisonnement vers « le cout de la décision » (coût marginal).

#### **4. Les insuffisances de la comptabilité générale pour les besoins de la gestion**

---

<sup>28</sup> ARAB Zoubir : op.cit., p.74.

Il est classique de dégager au moins six caractéristiques de la comptabilité générale qui sont autant d'insuffisances pour le gestionnaire. En effet, la comptabilité générale est <sup>29</sup> :

- **Une comptabilité du passé** : elle fournit surtout des informations que nous pouvons qualifier de démodées, manquant d'actualité, provenant du décalage inévitable entre la date de fin d'exercice et le moment où les documents de synthèse sont effectivement disponibles.
- **Une comptabilité soumise à des règles rigides et à un formalisme accentué** : des règles strictes d'évaluation, d'enregistrement et même de présentation des documents de synthèse sont à respecter.
- **Une comptabilité souvent éloignée de la réalité économique** : des raisons juridiques et fiscales sont à l'origine des différences entre les montants figurant en comptabilité générale et ceux qui devraient être retenus dans une optique économique. Par exemple, les dotations aux amortissements n'ont souvent rien à voir avec les véritables dépréciations économiques des biens de l'entreprise ; le principe d'évaluation au coût d'acquisition historique aboutit à l'élaboration de bilans sans grand intérêt économique du fait de l'addition de francs dont la valeur en pouvoir d'achat n'est pas identique ; le respect du principe de prudence entraîne la prise en compte de faits dont la survenance éventuelle réduirait la valeur de l'entreprise, mais l'exclusion de tous les accroissements de valeur non concrétisés par une transaction (d'où des bilans avec des valeurs ridicules pour les terrains, ou une valeur nulle pour le fonds commercial non racheté par l'entreprise, mais constitué par elle-même) ; suivant le degré retenu dans l'acquisition des biens utiles à son exploitation, l'entreprise présente un bilan différent car si les achats de biens immobilisés figurent à l'actif, les locations y sont absentes (l'annexe mentionne, toutefois, toutes les informations utiles concernant les immobilisations financées par crédit-bail)... ;
- **Une comptabilité qui donne des informations beaucoup trop globales** : ainsi est-elle inefficace pour permettre de comprendre, dans une entreprise qui vend plusieurs produits, comment chaque produit contribue à améliorer ou détériorer le résultat.
- **Une comptabilité qui néglige les phénomènes se présentant sous la forme non monétaire** : pourtant, dans la vie des affaires, de nombreuses grandeurs physiques constituent des éléments fondamentaux pour expliquer le résultat (exemples du temps de

---

<sup>29</sup> Robert Paturel, « LA COMPTABILITE ANALYTIQUE système d'information pour le diagnostic et la prise de décisions », éditions EYROLLES Paris, 1987, p. IX.

travail employé, des quantités de matières, du nombre de Kw/h consommés,... par produit par rapport à une période de référence).

- **Une comptabilité qui a pour objectif de consigner les échanges de l'entreprise avec ses différentes parties prenantes :** (actionnaires, fisc, banquiers, fournisseurs, clients, salariés, prêteurs, organismes sociaux...). Cette orientation explique que son utilisation interne soit surtout limitée à la Direction Générale.

Conclusion : La comptabilité générale est donc insuffisante pour la gestion notamment à court terme, d'où la recherche, par les responsables, d'informations complémentaires plus détaillées sur les conditions internes de fonctionnement de leur entreprise (quelles sont les performances de chaque service ? quels sont les produits, familles de produits... qui dégagent un résultat positif ou un résultat négatif ?...). Ces renseignements indispensables à une bonne gestion de la firme sont fournis par la comptabilité analytique.

## 5. L'objet de la comptabilité analytique

« **Dans les organisations privées à but lucratif ou non lucratif :** l'objet essentiel de la comptabilité analytique consiste à calculer les coûts des prestations de leurs centres d'activité et des produits qu'elles proposent au marché. Ces coûts peuvent être réels (à posteriori) ou normatifs (à priori). Par exemple, dans une association sportive s'intéressant au football, il est possible de déterminer les coûts respectifs de l'équipe féminine, de l'équipe des juniors, de l'équipe opérant en deuxième division, du tournoi international junior organisé chaque année... et de les rapprocher de leurs recettes propres (cas réel).

**Dans l'Administration :** la comptabilité analytique cherche, d'après un décret du 29 décembre 1962, à faire apparaître le coût des services rendus ou le prix de revient des produits fabriqués et à permettre le contrôle du rendement des services de l'État...

Autrement dit, dans toutes les organisations, qu'elles soient publiques ou privées, à but lucratif ou non, la comptabilité analytique possède au moins un double rôle :

- Le calcul des coûts des services ou centres d'activité qui les constituent afin de juger leur efficacité de fonctionnement ;
- La détermination des coûts de leurs productions de biens ou services.

En fait, la connaissance des coûts des centres d'activité est une **condition nécessaire** au calcul des coûts des biens ou services fournis. Nous voyons, dès à présent, que la comptabilité analytique exige le suivi et la saisie des flux internes de l'organisation (origine et

destination) pour atteindre les objectifs précédents (il est alors possible de répondre à la question : combien consomme de chaque moyen de production tel centre pour produire telle quantité de biens ou services ?). »<sup>30</sup>

#### **6. Comparaison entre la comptabilité générale et comptabilité analytique**

La comparaison des deux comptabilités est résumée dans le tableau suivant :

---

<sup>30</sup> Robert Paturel, « LA COMPTABILITE ANALYTIQUE système d'information pour le diagnostic et la prise de décisions », éditions EYROLLES Paris, 1987, P. (X-XI).

**Tableau 03 : comparaison des particularités de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique**

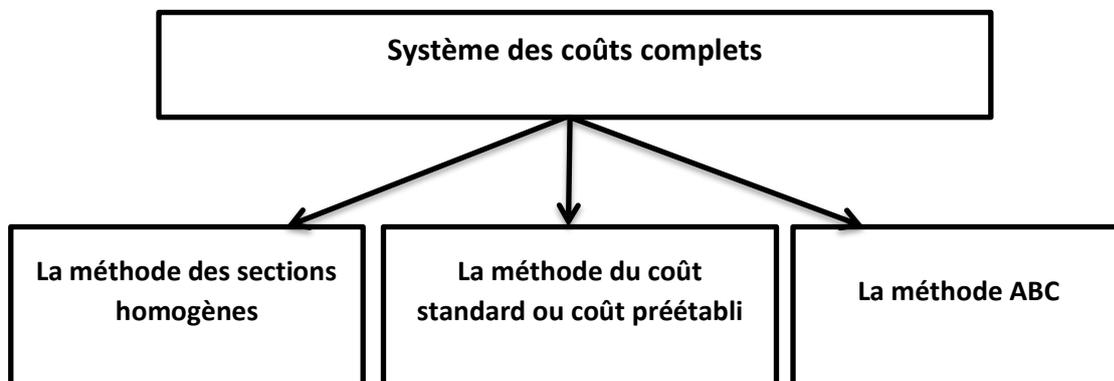
<b>Critères</b>	<b>Comptabilité générale</b>	<b>Comptabilité analytique</b>
Période étudiée	Passée	Passée mais récente, présente et future.
Optique retenue	Juridique et financière	Économique
Obligation légale	Oui	Non (1)
Obligation de fait	Non	Oui
Règles à suivre	Imposées, rigides	Souples avec évolution suivant les changements intervenus dans l'entreprise
Niveau d'analyse	Surtout global	Très détaillé
Nature du résultat	Fiscal	Économique
Fréquence de calcul du résultat	Année, semestre voir trimestre ou mois	Journée, semaine, quinzaine, mois...
Organisation	Rigide	Souple
Origine et destination de la plupart des flux pris en compte	Extérieures	Intérieures
Origine des documents de base	Extérieure et intérieure	Surtout intérieure
Informations des documents de base traités	Monétaires	Techniques, économique
Qualité de l'information obtenue	Précise et certifiée (le plus souvent)	Approchée, rapide, appropriée
Destinataires de l'information	Les parties prenantes externes+ la Direction	Tous les responsables de l'entreprise
Regroupement des charges	Par nature	Par destination
Possibilité de contrôler	Non	Oui
Aide à la planification opérationnelle	Non	Oui
Indicateurs d'alerte fournis	Exclusivement juridiques et financiers	Nombreux et pertinents

Source : Robert Paturel, « LA COMPTABILITE ANALYTIQUE système d'information pour le diagnostic et la prise de décisions », éditions EYROLLES Paris, 1987, page (XIV)

### Section 03 : système des coûts complet

Dans cette section en vas parler sur trois méthodes de calcul des coûts (la méthode des sections homogène, ainsi la méthode du cout standard, enfin la méthode ABC).

**Figure 09 : les différentes méthodes du système des coûts complet**



(Source : Arab .Z, enseignant et chercheur, université Abderrahmane mira, 2020)

#### 1. LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES

La méthode des sections homogène appelée aussi la méthode des centres d'analyse cette méthode constitue le système de base dans le plan comptable générale, elle vise à calculer le coût de revient complet d'un objet de coût.

Cette méthode est comme techniquement simple et se fonde sur un découpage organique préétablie et stable de l'entreprise en centres d'analyse.

##### 1.1.Définition de la méthode

« La méthode des coûts complets (méthode des centres d'analyse, anciennement dénommée méthode des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet d'aboutir au calcul des coûts de revient d'un produit, d'une prestation, d'un service ou de toute autre activité.

Il s'agit de l'ensemble des coûts directs affectables et des coûts indirects repartis et imputés à travers d'un processus de répartition et de déversement »<sup>31</sup>.

« Une section dite « homogène » lorsque sa production peut être valorisé à partir d'une unité d'œuvre mesurable (ou d'un groupe d'unités d'œuvres pouvant être rapportée a

<sup>31</sup> Gibert Patrick, op. cit., P. 127.

une unité commune). C'est le cout unitaire de l'unité d'œuvre multiplié par le nombre d'unités d'œuvre produites qui est imputé aux comptes des produits »<sup>32</sup>.

### 1.2. Les objectifs et le contexte économique<sup>33</sup>

La méthode des centres d'analyse, est issue des travaux menés avant la Seconde Guerre mondiale par le lieutenant-colonel RIMAILHO à la CEGOS. Elle a été reprise par le plan comptable 1947 et reste le système de base dans le plan comptable 1982.

Les sections sont appelées homogènes « du fait de l'homogénéité des charges qui les constituent par rapport à leur activité et au mode d'imputation retenu »<sup>34</sup>.

Dans sa version la plus simple, la méthode du coût complet n'a pas pour objectif premier d'apporter une aide à la gestion mais correspond plutôt à la recherche d'un mode d'évaluation. On pourrait presque dire que le coût complet constitue implicitement une forme de contrôle de l'échelle des valeurs que donne le marché à travers un système de prix. Sauf exception, le prix doit être supérieur ou égal au coût complet.

Mise en place le plus souvent sous la pression de contraintes externes, les coûts complets ne constituent pas une information dénuée d'intérêt pour les dirigeants. Ils peuvent être calculés a posteriori (ex post) et constituent alors un instrument de contrôle de l'évolution des conditions d'exploitation par produit, atelier ou centre d'activité. La connaissance du passé n'a d'intérêt que si les événements sont susceptibles de se reproduire ou, tout au moins, d'engager pour l'avenir. Aussi, ce type de calcul est-il particulièrement précieux dans le cadre d'une industrie produisant en série « pour le stock ».

En revanche, dans le cas d'une production « à la commande » d'articles « sur mesure », la nécessité de produire des devis entraîne un calcul de coût a priori (ex ante) qui peut être mené selon la même méthode mais en introduisant dans le programme de traitement des données prévisionnelles. Lorsque le coût prévisionnel est érigé en norme, il prend le nom de coût préétabli (ou de coût standard) et se prête à des développements importants en matière de contrôle de gestion, fondés sur la comparaison de ces normes avec les réalisations. Ces derniers s'appliquent d'ailleurs aussi bien à une production « pour le stock » qu'à une

---

<sup>32</sup> Louchard. Jean, « la comptabilité analytique, ou comptabilité de responsabilité », édition d'organisation, 1998, Paris, P.15.

<sup>33</sup> Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simone, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, P.16.

<sup>34</sup> Grenon A, Pinson G, Gautier P-H, « l'analyse des coûts à hôpital », Dunod, 1981, P.18.

production « à la commande » et constituent quasiment une condition préalable à une politique de décentralisation des responsabilités.

Quelque riche que puisse être la méthode du coût complet, elle n'en rencontre pas moins certaines limites, qu'on peut remmener à trois points principaux :

- Il existe plusieurs fonctions de coût ; or la méthode ne donne les coordonnées que d'un seul point pour une période déterminée. Par exemple, il existe des courbes de coût en fonction du niveau d'activité, de la longueur des séries, du degré de substitution du capital au travail, etc., dont la connaissance peut s'avérer au moins aussi importante que celle du coût complet.

En suivant les variations du coût complet unitaire (qui est une moyenne) au cours de plusieurs périodes consécutives, on peut avoir une première approximation de l'allure de ces différentes courbes ; mais elle ne remplace pas leur exploration systématique surtout lorsque l'environnement économique est instable. Une première conclusion s'impose donc: le coût complet n'est suffisant que dans un univers stable, car les différentes variables explicatives d'un coût s'écartent peu de la moyenne qui reste significative.

- Un coût complet, comme nous le verrons plus en détail par la suite, se compose de charges directes (exemple : matières premières incorporées dans un produit) et de charges indirectes (exemple : frais généraux nécessaires à la cohésion de l'entreprise en tant qu'organisation mais sans rapport immédiat avec la production d'un seul article). La complexité croissante des produits, l'allongement et la mécanisation de leur cycle de production qui vont de pair et la concentration industrielle qui alourdit les frais d'administration dans les grandes organisations aboutissent à une très forte croissance des charges indirectes et à une diminution des charges directes. Or, comme nous le verrons plus en détail par la suite, les charges indirectes devront être réparties au moyen de clés (coefficients plus ou moins objectifs, conventionnels voire arbitraires) puis imputées au coût des différents produits. Plus leur masse ne représente une part importante de l'ensemble des charges, plus le résultat final, le coût complet, prend un caractère artificiel ou arbitraire.
- La collecte et le traitement des informations nécessaires au calcul d'un coût entraînent des opérations souvent longues et coûteuses parce que complexes. La durée du traitement risque d'aboutir à la production d'informations qui ont perdu toute actualité et tout intérêt

du point de vue du gestionnaire. Nous verrons que les entreprises peuvent avoir recours à un certain nombre de simplifications permettant de franchir pratiquement cet obstacle en sacrifiant un peu à la rigueur du calcul. Le coût du traitement peut entraîner l'abandon de ce type de calcul dans un certain nombre de cas : application d'un simple coefficient au prix d'achat ou au prix de vente pour certains articles de faible valeur unitaire, par exemple.

Enfin, la complexité peut être telle (certaines activités de services très diversifiées) que l'on renonce purement et simplement à tout calcul.

### **1.3. Les étapes de construction du système de la méthode des centres d'analyse**<sup>35</sup>

La comptabilité analytique repose sur la répartition de l'ensemble des charges de l'entreprise en charges (directement imputables à un produit) et charges indirectes qui nécessitent une opération, fixées en général par le contrôleur de gestion avant leurs affectations aux produits. Et pour cette raison qu'on va mettre en place cette méthode. Pour mettre en place ce système plusieurs étapes s'imposent :

- Etape 1 : une définition préalable des objets de coûts ;
- Etape 2 : le découpage de l'entreprise en centre d'analyse ;
- Etape 3 : le choix des clés de répartition et des unités d'œuvre ;
- Etape 4 : définition du périmètre de charges (charges incorporables) ;
- Etape 5 : le déversement des charges sur les centres d'analyse, puis sur les objets de coûts.

#### **1.3.1. Une définition préalable des objets de coût :**

L'objet de coût est l'élément dont on veut mesurer le coût. Pour les experts de A.M.U.E les objets de coûts « correspondent à ce que l'on souhaite calculer. Il s'agit donc des éléments de base de la comptabilité analytique et ils peuvent être de nature très différente. Déterminer en fonction des objectifs visés par la mise en place la comptabilité analytique »<sup>36</sup>. Une entité organique (direction générale, directions opérationnelles, directions fonctionnelles...)

- Un processus, une décision (une décision d'ajout ou découpe d'une direction...) ;
- Une prestation, un produit ou un service rendu (le produit...) ;
- Un moyen de production (le coût de fonctionnement d'une chaîne de production...).

---

<sup>35</sup> Amalou. M, Op.cit. P.58.

<sup>36</sup> A.M.U.E., mise en place d'une comptabilité analytique au sein des E.P.S.C.P : recueil des fiches techniques et méthodologiques, Paris, 2006, P.19.

### 1.3.2. Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse :

Théoriquement, le découpage en centres d'analyse doit pouvoir se faire indépendamment de toute relation avec l'organigramme de l'entreprise. Mais pratiquement il est généralement souhaitable d'en faire un élément de contrôle de la gestion en le faisant correspondre à une division réelle de l'entreprise liée à l'exercice d'une responsabilité. Les centres d'analyse prennent alors le nom de centre de frais, section, centre d'activité, centre de travail, centre de responsabilité, voire centre de profit ou centre d'investissement. Chaque chef de service a la responsabilité d'un ou plusieurs centres, ce qui permet un regroupement des coûts par fonction.

### 1.3.3. Le choix des clés de répartition et des unités d'œuvre:

Après avoir déterminé la du découpage analytique de l'entreprise en centre d'analyse, il convient maintenant d'étudier la démarche comptable pour choisir les clés de répartition et les unités d'œuvre qui vont nous faciliter le déversement des charges indirectes sur les d'analyses, puis les objets de coûts.

#### 1.3.3.1. Les clés de répartition<sup>37</sup> :

On appelle clé de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classées par nature) entre les différents centres. Les clés sont donc utilisées en amont des unités d'œuvre et à défaut d'une mesure permettant une affectation « exacte » des charges indirectes aux différents centres.

En outre, « la clé de répartition distingue de l'unité d'œuvre par la fixité des bases de répartition. Partager le coût d'une centrale productrice d'électricité sur la base des consommations réelles relevées sur des compteurs divisionnaires, c'est utiliser une unité d'œuvre. Effectuer ce partage à partir des puissances installées, c'est recourir à une clé de répartition. Dans le premier cas, des mesures exhaustives doivent être faites pour chaque période ; les pourcentages seront toujours les mêmes. »

On a recours aux clés de répartition pour ventiler les charges par nature dans les centres d'analyse (répartition primaire), mais aussi pour répartir les centres auxiliaires dans les centres principaux.

---

<sup>37</sup> Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, P. (20-21)

- **Les clés de répartition primaire** sont fonction de la nature de la charge à partir. On rencontre fréquemment les suivantes :
- Mètre carré pour les frais d'entretien des bâtiments effectué par du personnel étranger à l'entreprise, leur amortissement, leur éclairage, chauffage, certains impôts, gardiennage, loyers ;
  - Nombre de travailleurs pour les frais de restaurant d'entreprise, visite médicale, honoraires de cabinets de recrutement, transport du personnel ;
  - Puissance installée pour les factures de gaz et d'électricité ;
  - Nombre de postes téléphoniques pour les frais de téléphone ;
  - Nombre de machines pour les contrats d'entretien de ces machines ;
  - Valeur des immobilisations pour certains frais financiers, voire pour leur totalité ;
  - Nombre de secrétaires pour les fournitures de bureau, les frais d'affranchissement, etc.
- **Les clés de répartition secondaire** sont utilisées pour les cessions de prestations entre centres d'analyse. En effet, lorsque les centres auxiliaires réalisent des prestations pour les centres principaux, la répartition secondaire peut se faire grâce à un système d'unités d'œuvre (fondé sur « l'importance de la prestation ») ou un système de clé lorsqu'il n'est pas possible de mesurer le volume des prestations. Cette dernière solution a donc un caractère conventionnel plus marqué. On rencontre les clés suivantes :
- Nombre de travailleurs pour certains frais administratifs (comptabilité des salaires, gestion du personnel) ;
  - Budget moyen des différents centres pour répartir les frais du centre « administration » ;
  - Puissance installée pour répartir les frais du centre « force motrice » ;
  - Mètre carré pour répartir les frais du centre « entretien ».

### 1.3.3.2. Le rôle des unités d'œuvre :

L'unité de mesure de l'activité d'un centre joue trois rôles principaux<sup>38</sup> :

- Les charges indirectes dégagées par un centre d'analyse auxiliaire sont imputées aux centres principaux au prorata des niveaux de prestations offertes et donc au prorata des unités d'œuvre consommées par les centres principaux ;
- Elles permettent de mesurer le niveau d'activité atteint par les centres opérationnels. Cet élément permet de surveiller l'activité d'un centre dans le cadre d'un contrôle de gestion efficace ;

---

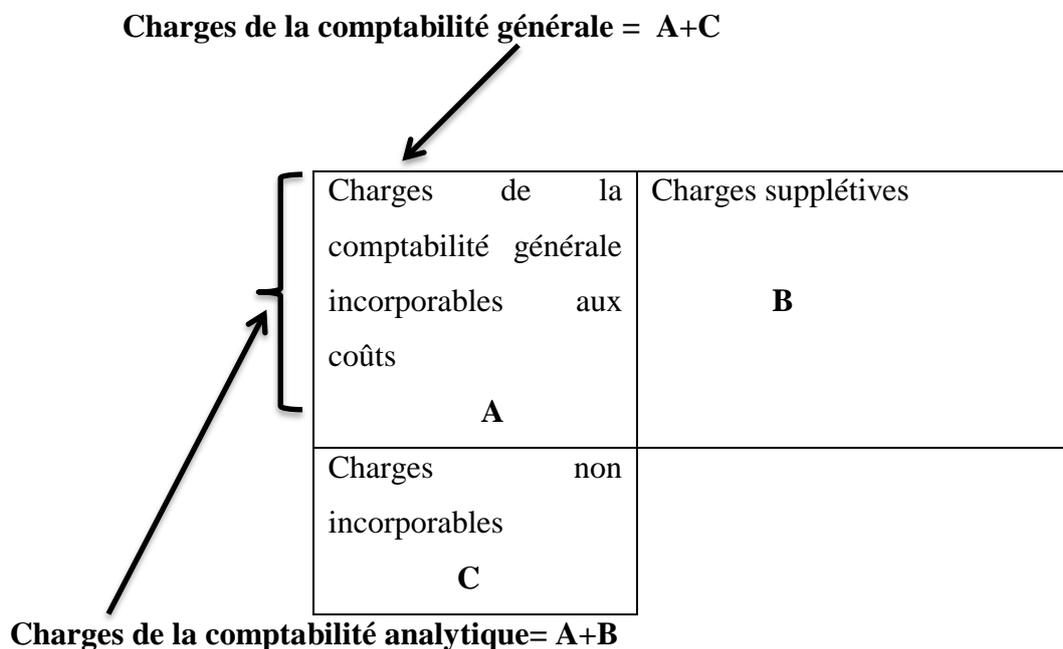
<sup>38</sup> Keiser A-M., op. cit. P.144.

- Elles permettent de valoriser le coût unitaire de la prestation offerte par les centres opérationnels. L'interprétation de la variation du coût de l'activité sera réalisée en décomposant le coût global en charges opérationnelles et charges fixes afin d'identifier convenablement les impacts liés aux modifications de l'activité.

#### 1.3.4. Définition du périmètre de charges incorporables

« La comptabilité analytique ne se contente pas de reprendre telles quelles les charges de la comptabilité générale. Les comptes annuels sont en effet établis en application des principes et conventions comptables dont certains peuvent se révéler non pertinents pour les besoins de la comptabilité de gestion. C'est la raison pour laquelle certaines charges de la comptabilité sont écartées du calcul des coûts (charges non incorporables) alors qu'à l'inverse, d'autres éléments, non pris en compte par la comptabilité générale, devront être intégrés dans les coûts (charges supplétives) »<sup>39</sup>.

**Figure 10 : Les charges incorporables aux coûts**



Source : Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, P .22

La figure ci-dessus montre bien que l'ensemble des données n'est pas le même dans les deux systèmes comptables.

<sup>39</sup> Toufik SAADA, Alain BURLAUD, CLAUDE Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, P. 22.

Les charges communes (représentées par le rectangle A) représentent en général la part la plus importante des charges. Lorsque la périodicité du calcul du résultat dans les deux systèmes comptables ne coïncide pas (résultat annuel dans la comptabilité générale mais nécessité de calculer un résultat analytique mensuel à des fins de contrôle de gestion), le problème des charges calculées se pose. Il s'agit essentiellement des amortissements et de certaines régularisations (charges constatées d'avance et surtout charges à payer) qui ne sont connus qu'en fin d'année.

Afin de remédier à cette discordance temporelle, on a recours à la technique de l'abonnement qui consiste, par exemple, à répartir sur douze mois le coût des assurances, le montant des amortissements, le montant prévu de la taxe professionnelle, etc. Les difficultés pratiques sont nombreuses et il ne faut pas hésiter à faire d'importantes simplifications si le biais introduit n'est pas excessif. Le respect de la constance des méthodes comptables importe plus que la perfection dans les détails.

#### 1.3.4.1. Les charges non incorporables et les charges supplétives<sup>40</sup>

- **Les charges non incorporables** : ce sont celles qui ne correspondent pas vraiment aux conditions normales de fonctionnement et de réalisation de l'objet de l'entreprise :
  - Amortissement des frais d'établissement (sauf l'amortissement des primes de remboursement d'obligations qui peut être assimilé à des constatations de frais financiers) ;
  - Excédent de l'amortissement dégressif par rapport à l'amortissement linéaire en début de période (on peut en effet considérer une partie du dégressif comme une incitation fiscale à l'investissement et non une charge) ou amortissement dérogatoire ;
  - Charges exceptionnelles (comptes 67 du plan comptable) et dotations aux provisions réglementées (provision pour hausse des prix, fluctuations des cours, investissement, etc.) ;
  - Charges ne présentant pas un caractère habituel dans la profession et devant être considérées comme un risque telles les provisions pour dépréciation, les provisions pour litige, etc. ;
  - Enfin, les charges somptuaires que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés doivent faire apparaître distinctement dans leur comptabilité.

---

<sup>40</sup> Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, P. 23.

- **Les charges supplétives :**

Elles correspondent à des « consommations de biens ou services auxquelles la comptabilité générale ne reconnaît pas le statut de charges pour des raisons juridiques ou fiscales et qui pourtant représentent la rémunération de facteurs concourant au bon fonctionnement de l'entreprise. La plus usuelle des charges supplétives est la rémunération conventionnelle des capitaux propres investis qui, ajoutée à la rémunération des capitaux d'emprunt mesurée par les frais financiers, permet de prendre en compte la totalité du coût de la structure financière. On rend ainsi comptables les conditions d'exploitation de deux entreprises qui ne diffèrent que par leur niveau d'endettement.

De même, dans le cas d'entreprises individuelles, la rémunération du travail de l'exploitant, constituée par son bénéfice puisqu'il n'est pas salarié, peut être incluse dans les calculs des coûts. On rend ainsi le coût de revient indépendant de la forme juridique de l'entreprise.

Cette double manipulation peut être résumée dans les deux relations suivantes :

- **Charges de la comptabilité générale**

$$\begin{aligned} & - \textit{charges non incorporable} + \textit{charges supplétives} \\ & = \textit{charges traitées en comptabilité analytique} \end{aligned}$$

- **Résultat de la comptabilité générale**

$$\begin{aligned} & + \textit{charges non incorporables} - \textit{charges supplétives} \\ & = \textit{somme des résultats analytique} \end{aligned}$$

#### 1.3.4.2. La distinction charges directes/charges indirectes<sup>41</sup>

Cette distinction est essentielle car le traitement de ces deux types de charges est différent.

Les charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. Les autres charges, communes à plusieurs produits ou activités, sont dites indirectes.

Nous insistons sur le caractère conventionnel de cette distinction. Il n'y a pas de charges directes « en soi », comme nous essaierons de le montrer à travers quelques exemples. Les pièces détachées qu'un garagiste monte sur les véhicules qu'il répare

---

<sup>41</sup> Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, p.24.

constituent généralement des charges directes. Le coût de chaque pièce est affecté à une réparation bien identifiée, le détail devant d'ailleurs figurer sur la facture destinée au client. De même, le coût horaire de l'ouvrier mécanicien qui a effectué le travail constitue une charge directe.

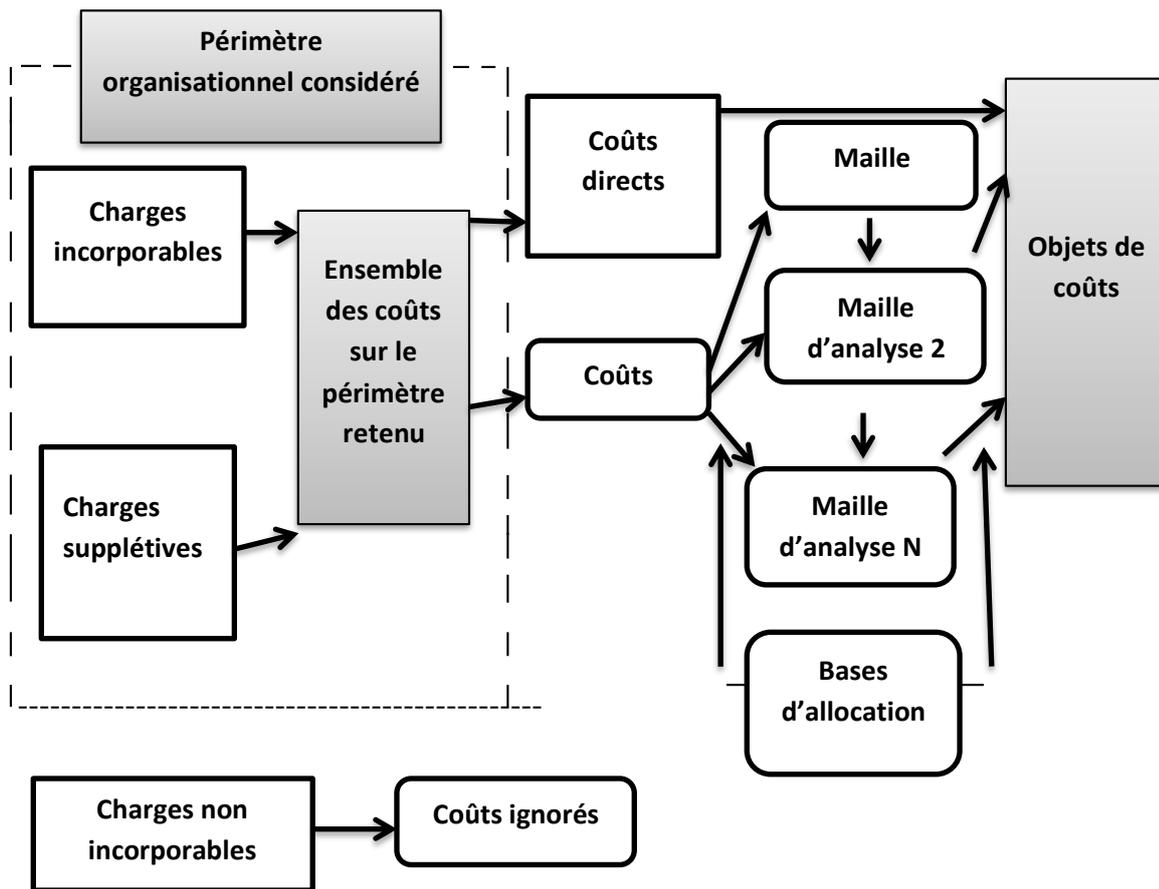
En revanche, les petites pièces (boulons, rondelles, écrous, etc.) ne font pas l'objet d'un inventaire permanent et ne sont pas affectées aux différentes réparations. On ajoute simplement  $x\%$  au coût de la main-d'œuvre pour tenir compte de ces consommations qui constituent alors des charges indirectes. Pourtant un boulon est remplacé sur un véhicule au même titre qu'une bougie. Seul le traitement comptable diffère.

Si l'on cherche à calculer le coût complet de chaque réparation effectuée par le garage, le salaire du chef d'atelier constitue une charge indirecte puisqu'il ne réalise aucune réparation pouvant être facturée aux clients. Il a simplement pour rôle d'organiser le travail des ouvriers de son atelier. Mais si l'on se contente de calculer le coût complet de l'activité « réparation mécanique » du garage pour une période donnée, le salaire du chef d'atelier qui n'a participé qu'à cette seule activité devient une charge directe. Les seules charges indirectes sont alors celles qui concernent plusieurs activités du garage (mécanique, carrosserie, vente de véhicules) tels les frais administratifs.

Ces exemples montrent que le caractère direct ou indirect d'une charge résulte de deux conditions :

- Le degré de finesse du suivi comptable des différentes consommations ;
- La définition du produit ou de l'activité dont on souhaite calculer le coût, autrement dit, le choix de l'objet de coût ou de son champ d'application.
- **Les charges de substitution** : il s'agit de charges calculées avant d'être incorporées au coût de la comptabilité de gestion, leurs montants se substituent à ceux de la comptabilité générale.

Figure 11 : architecture type d'un système de coût

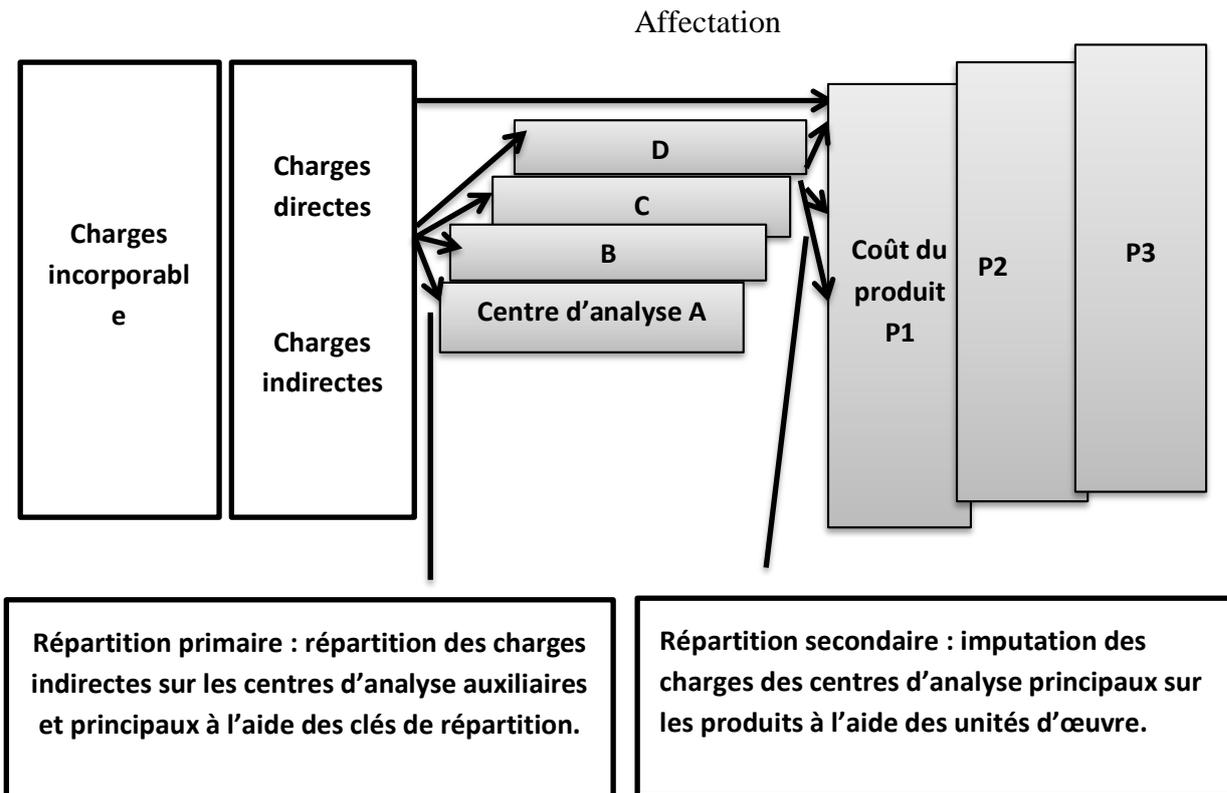


(Source : Nicolas B, Yves R « contrôle de gestion », édition Pearson, Paris, page 151).

### 1.3.5. Le déversement des charges sur les centres d'analyse et sur les objets de coût :

Les charges indirectes concernent plusieurs objets de coûts simultanément. Elles doivent donc être analysées et réparties avant leur imputation. La répartition des charges indirectes s'effectue généralement en trois étapes, dans un tableau de répartition.

Figure 12 : traitement des charges directes et indirectes



(Source : LANGLOIS L, BONNIER C, BRINGER M, « contrôle de gestion », édition BERTI, Paris, 2006, P39).

### - La répartition primaire

Nous portons en ligne les charges indirectes par nature et on les ventile par centres d'analyse, se colonne. Ceci permet de calculer les totaux de répartition primaire, qui indique le montant des frais engagés pour le fonctionnement de chaque centre. Notons que ces totaux peuvent jouer un rôle très important en contrôle de gestion, puisqu'ils permettent le contrôle budgétaire par centre de responsabilité<sup>42</sup> ; la ventilation des charges indirectes entre les sections principales et auxiliaires donne lieu à l'établissement d'un tableau de répartition des charges indirectes.

<sup>42</sup> Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> Edition Eyrolles, 1997, Paris, P.21.

**Tableau 04 : Tableau de répartition primaire et secondaire**

	Centre auxiliaires				Centre principaux				
Nom des centres nature des charges	A'₁	A'₂	A'₂	A'₃	P'₁	P'₂	p'₃	P'₅	P'₅
Consommable charge personnel etc.									
Total primaire	-A'₁	+	+	+	+	+	+	+	+
	0	-A'₂	+	+	+	+	+	+	+
	+		+	+	+	+	+	+	+
	Totale secondaire				P'₁	P'₂	p'₃	P'₄	P'₅
Nature de l'unité d'œuvre					UO₁	UO₂	UO₃	UO₄	UO₅
Le nombre de l'unité d'œuvre					N₁	N₂	N₃	N₄	N₅
Le coût unitaire de l'unité d'œuvre					P₁/N₁	P₂/N₂	P₃/N₃	P₄/N₄	P₅/N₅

(Source : Mévelle P, section homogène, article in : encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, p 108).

#### - Répartition secondaire

Les totaux de répartition primaire des centres auxiliaires sont refacturés aux centres principaux, afin d'obtenir les totaux de répartition secondaire, sur la base desquels seront calculés les coûts des unités d'œuvre. Nous faisons ainsi supporter à chaque centre principal une quote-part exemple des charges administratives générales.»<sup>43</sup>

#### 1.4. Définition de l'unité d'œuvre :

« C'est l'unité de mesure d'une section de la comptabilité analytique d'exploitation servant notamment à imputer le coût de ce centre aux coûts des produits.»<sup>44</sup>

$$\text{cout de l'unité d'oeuvre} = \frac{\text{total des charges indirectes de la section}}{\text{nombre d'unités d'oeuvre de la section}}$$

<sup>43</sup> Didier L op.cit., p21.

<sup>44</sup> Lecler Didier, « l'essentiel de la comptabilité analytique

### 1.5.Principe de la méthode des centres d'analyses<sup>45</sup>

La méthode des coûts complets repose sur le principe d'une affectation de toutes les charges de la comptabilité analytique aux coûts des produits fabriqués. Le problème essentiel est d'abord celui de l'affectation préalable des charges de la comptabilité générale, puis de leur imputation aux coûts de produits.

L'organisation est découpée en centres d'analyses (ou sections homogènes) qui doivent s'approcher autant que possible d'une division réelle de l'organisation en tenant compte de la logique du processus interne de l'organisation.

On distingue deux types de centres d'analyse : les principaux qui font partie intégrante du cycle « approvisionnement-production-distribution » et les centres auxiliaire qui gèrent les factures de production et contribuent à l'organisation interne de la structure.

Les coûts indirects sont ventilés entre les produits, prestations ou activités selon les étapes suivantes :

- Les charges incorporables en comptabilité de gestion sont affectées au centre d'analyse auxiliaires et principaux (répartition primaire des charges) ;
- Les coûts des centres auxiliaires sont repartis entre les centres principaux au moyen d'unités d'œuvre ou de clés de répartition (répartition secondaire, qui consiste à ventiler l'ensemble des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres principaux ;
- Une unité d'œuvre est un moyen de ventilation des charges d'un centre d'analyse, qui doit permettre à la fois de mesurer l'activité du centre d'analyse et d'imputer les charges ;
- Une clé de répartition est un procédé permettant de répartir forfaitairement les charges indirectes entre les différentes centres d'analyse.

A l'issue de la répartition des coûts sur les centres d'analyse, les coûts définitifs des centres principaux (charges directes issues de la répartition primaire et charges indirectes ventilées) sont imputés aux différents produits (processus d'imputation des charges).

La méthode de calcul des coûts complets permet de mieux connaître la réalité des coûts, de sensibiliser les gestionnaires ou les consommateurs à la réalité de certaines charges, en prenant en compte l'intégralité des charges.

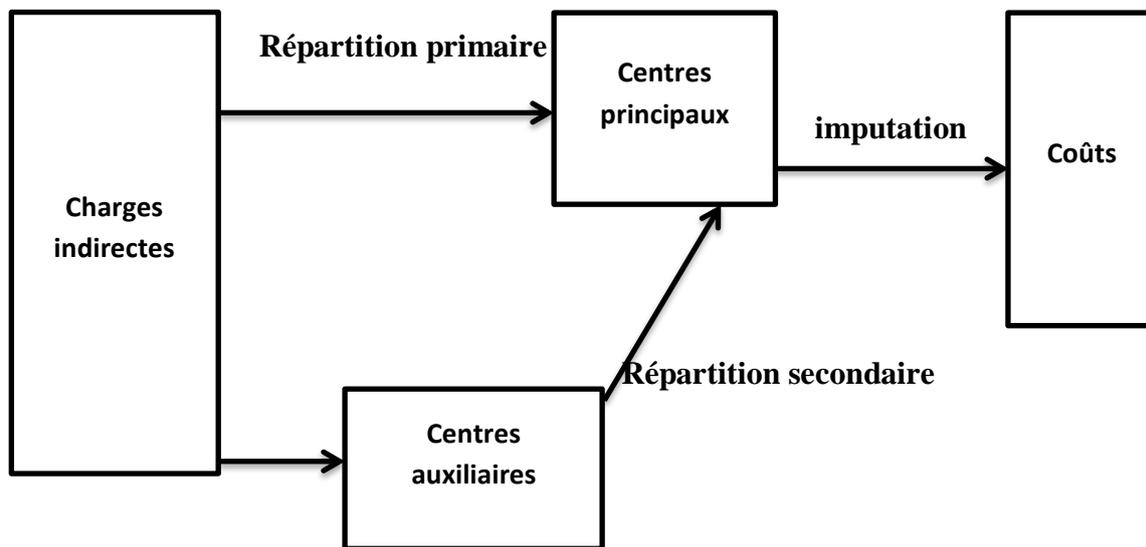
---

<sup>45</sup>Arab. Z, op.cit., P.76.

Cette méthode permet aussi de déterminer un coût qui puisse servir de comparaison avec le prix proposé par un prestataire.

Il convient toutefois d'être prudent dans la comparaison et de faire ressortir irréversibles (charges qui ne disparaîtront pas même si l'activité est sous-traitée et externalisée, comme par exemple certaines charges de personnel).

**Figure 13 : principe de la méthode des sections homogène**



Source : Gervais Michel, «contrôle de gestion», édition économique, 7<sup>ème</sup> édition, page 97.

### 1.6.L'imputation des charges indirectes aux coûts des produits

Cette étape consiste à allouer le coût non encore réparti des centres restants (il s'agit, en principe, du coût total des centres principaux) aux coûts des produits en fonction du nombre d'unités d'œuvres utilisées.

« Cette imputation se fait proportionnellement au nombre d'unités d'œuvres nécessaire pour chaque produit »<sup>46</sup>.

Donc après avoir déterminé les coûts des unités d'œuvres en procédant à leurs affectations aux coûts recherchés selon la formule suivante<sup>47</sup> :

$$\begin{aligned}
 & \textit{charges indirectes imputées aux couts recherchés} \\
 & = \textit{cout de l'unité d'oeuvre} \\
 & \times \textit{nombre d'unités d'oeuvre consommées par le produi}
 \end{aligned}$$

<sup>46</sup> Lecler. Didier ; op.cit., P.21.

<sup>47</sup> Boughaba Abdellah, op. cit. P.176.

### 1.7.L'intérêt et limites de la méthode

La méthode des coûts complets présente des intérêts et limites, qui peuvent se résumer comme suit :

#### 1.7.1. Les intérêts de la méthode

- La méthode des centres d'analyse sert de moyen de traitement des charges pour de calcul des coûts complets corrects et précis par produit, fonction, étape de fabrication.
- Elle permet d'obtenir des coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise, et par conséquent le résultat analytique (la marge) ainsi que celui de l'ensemble de l'activité, ces coûts de revient constitueront une aide à la fixation des prix de ventes ;
- Le détail de la formation des coûts que nous fournit cette méthode, constitue une aide aux décisions de sous-traitance ;
- Cette méthode est mieux adaptée aux entreprises travaillant sur commande, ainsi que pour rétablissement de devis (qui a les particularités : d'avoir peu de problèmes d'imputation ; et une prestation unique).

#### 1.7.2. Les limites de la méthode

- La méthode nécessite une analyse trop détaillée des activités de l'entreprise, ce qui fait d'elle une méthode monotone réservée aux entreprises industrielles d'une certaine taille.
- L'abondance des centres alourdit les calculs et rend plus complexe la répartition des charges indirectes.
- La division en sections et les clés de répartition peuvent être arbitraires. L'analyse n'est pas exacte.
- Les tâches composant les centres d'analyse n'étant pas toujours homogènes, il est donc difficile voire impossible, de définir ressources engagées ;
- Les coûts déterminés par la méthode sont uniquement valables pour l'activité réelle réalisée, mais n'autorisent pas les prévisions, entendent les simulations délicates ;
- Le plus important à savoir, c'est que les résultats obtenus sont de faible utilité pour la prise de décision commerciales ou stratégiques : car nous ne connaissons pas la contribution des produits à la couverture des charges fixes communes.

## 2. LA METHODE DES COÛTS STANDARDS

La méthode des coûts standards est apparue au États-Unis dans les années 20, et a été reprise en France sous le nom des méthodes des coûts préétablie.

A l'origine, la méthode des coûts préétablie est née dans le but de mieux gérer la main d'œuvre et de rationaliser la production dans un souci de plus grand efficacité.

Cette méthode est particulièrement outil pour les entreprises qui fabriquent de très nombreux produits selon des processus de fabrication bien déterminé<sup>48</sup>.

### 2.1.Définition de la méthode :

« Un coût prévisionnel ou coût préétablis est un coût calculé à partir des charges estimé à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historique ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaire de déverser nature »<sup>49</sup>.

« Les coûts préétablis peuvent être simple prévisions, mais ils peuvent également constituer des coûts de référence, des objectifs à atteindre ; ils auront alors la valeur de norme et constituerons dans ce cas des coûts standards »<sup>50</sup>.

Solon **Patrick PIGET** la méthode des coûts standards, « on établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction de d'une action norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels pour dégager des déférence appelées écart dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer a partir des normes , la consommation théorique de qu'en activité doit entrainer et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude. Enfin, un écart n'a d'intérêt que si on constate débouche sur une action correctrice éventuelle adresse a une personne responsable capable réagir ».

### 2.2.Objectifs de la méthode du coût standards <sup>51</sup> :

Le calcul de coût préétabli permet :

De déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets.

---

<sup>48</sup> ARAB, Z, op.cit., p. 79.

<sup>49</sup>BOISSELIER.Patrick, op.cit, P. 256.

<sup>50</sup> Idem.

<sup>51</sup> SAADA. T, BURLAUD. A, SIMON. C, «comptabilité analytique et contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2005, P. 151 – 152.

- Une meilleure identification des responsabilités.
- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement et de compte infr-annuels.
- Gagner du temps dans les calculs des coûts réels.
- Du mesurer des standards et écarts et nécessairement décentralisée.
- De contrôler les conditions d'exploitation.
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux
- Du mesurer les performances.

### 2.3.Principe de la méthode : <sup>52</sup>

« Les coûts standards où les coûts préétablis sont déterminés avant la réalisation des opérations. Une fois déterminés, Les coûts deviennent une référence de normes, d'objectifs et d'établissement des prévisions tels qu'elles devis et les soumissions »<sup>53</sup> . La méthode des coûts standards permet le contrôle budgétaire et la mesure de performance et des responsabilités par la comparaison des coûts réels de la période concernée avec les coûts standards de l'activité réels, ce dernier (le coût standards) est calculé sur la base des données comme normal.

Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standards :

- **Coût calculé en fonction du passé (coût historique) :** Les standards utilisables au cours d'une période future peuvent être fondés sur les observations réelles effectuées au cours des périodes passée (tout en supposant que l'activité ne soit pas nouvellement créée) :
  - Dernier coût réels connu.
  - Coût réels moyens calculés sur une période donnée.
- **Coût standards théorique (idéaux) :** Qu'il est déconseillé d'utiliser, car impossible à atteindre, ils mobilisent les acteurs de l'entreprise, ces coûts sont calculés à partir de l'analyse théorique de l'objet et de travail nécessaire, en supposant connaître la technique du produit ou de la prestation à produire.
- **Coût budgétés (coût standards normaux) :** Ces coûts fondés des analyses techniques dont le résultat sont corrigés pour tenir compte des variations qui résulteront vraisemblablement des conditions réelles de travail ; les coûts standards, ainsi calculés, sont des objectifs à atteindre.

---

<sup>52</sup> ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital – méthode et outils – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Arman de Bejaïa », thés de magister, université de Bejaïa, 2012, p. 55.

<sup>53</sup> ARAB, Z, op.cit. p. 55.

#### 2.4. Typologie des coûts préétablis <sup>54</sup> :

Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standards :

Selon le type et l'optique de leur calcul, on distingue quatre types de coût préétablis :

##### **Le coût standard :**

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

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

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

- **Le standards de base** : c'est un standards stable à travers les années, il ne change pas périodiquement.
- **Le standard de performances historiques moyennes** : Le passée devient standard, il est facile à atteindre et ne dégage pas d'écart significatif.
- **Le standards idéal** : il tient compte d'une efficience totale, c'est le coût minimale absolu, il est difficile à atteindre (conditions idéales).
- **Le devis** : Le devis représente le coût déterminé à priori pour une commande précise.
- **Le coût budgétaire** : Il constitué d'éléments extraits d'un budget de charges.
- **Le coût prévisionnel** : Il est déterminé par observations statistiques (moyenne ou tendance) des périodes comptables antérieures et par anticipation des modifications prévisibles dans les conditions techniques et économiques de production.

#### 2.5. Mise en œuvre de la méthode <sup>55</sup> :

Afin de mettre en œuvre la méthode de calcul des coûts standards, trois phases sont nécessaires :

- Détermination des standards de quantités.
- Détermination des standards de prix.

---

<sup>54</sup> BOUKSSESSA Souhila : « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérien, cas de l'Algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON - », thèse de magister, université d'Oran 2009/2010.

<sup>55</sup> ARAB, Z, op. Cit, p. 80.

➤ Détermination des niveaux d'activité prévisionnels.

Pour mener à bien cette méthode de calcul des coûts préétablis, certaines conditions sont à réunir :

- l'activité concernée doit être suffisamment homogène et répétitive pour que la mise en place de standards puisse s'appliquer.
- Le consensus sur les standards : les standards doivent être négociés, motivés, expliqués et pour être acceptés par tous les acteurs concernés (notamment les responsables d'un budget ou d'une structure à qui reviendra la charge d'expliquer les écarts observés entre les objectifs fixés et les réalisations, la hiérarchie et les responsables de la préparation et de l'exécution budgétaire).
- Les standards doivent être représentatifs de la réalité : ils ne doivent pas être trop ambitieux.
- La relation à une responsabilité et la clarté des causes d'écart : Les responsabilités des écarts doivent être finement déterminées et analysées. Pour cela, la définition des centres de responsabilités et des latitudes des gestionnaires doit être très claire.
- La réactivité et la rapidité d'intervention : l'écart n'a d'intérêt que si son constat débouche sur une action possible dans des délais raisonnables<sup>56</sup>.

### **2.6. Avantages et inconvénients de la méthode des coûts standards <sup>57</sup> :**

La présentation de cette méthode nous permet de retirer les avantages et les inconvénients suivants :

#### **2.6.1. Les avantages :**

Le contrôle peut s'effectuer facilement au niveau des centres de responsabilités.

- De l'emploi des coûts préétablis facilite à la fois l'établissement des budgets et le contrôle de la rentabilité. Problème de la représentativité des coûts préétablis ; ils doivent être accessibles mais ambitieux.
- Réduction des coûts.
- facilite des décisions.
- Enfin, l'emploi des coûts préétablis facilite à la fois l'établissement des budgets et le contrôle de la responsabilité

---

<sup>56</sup> GIBERT Patrick: op. Cit, page 149.

<sup>57</sup> SAADA. T, BURLAUD. A, SIMONE.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2005, p 32.

### 2.6.2. Les inconvénients :

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

## 3. LA METHODE DES COÛTS A BASE D'ACTIVITES (ABC)

La méthode ABC elle est la troisième méthode de calcul des coûts dans le système des coûts complet.

### 3.1. Le contexte économique et organisationnel<sup>58</sup>

- l'évolution du marché a pour conséquence que la concurrence ne se fait plus seulement par les prix ; la qualité du service, le respect des délais, etc. Constituent également des facteurs de compétitivité importants ;
- le raccourcissement du cycle de vie des produits entraîne un alourdissement des coûts de conception et de lancement des produits. Le développement des « activités de support » se traduit par une expansion des charges indirectes, lesquels deviennent prépondérantes dans la structure des coûts ;
- l'évolution des techniques de production se traduit par une baisse rapide de la part de main-d'œuvre directe dans le coût global.

### 3.2. Définition de la méthode ABC

« Selon **Bescos** et **Mendoza** la méthode à base activité (méthode ABC) « est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes »<sup>59</sup>

**(Cette méthode sera développée dans la section 5 de ce chapitre)**

---

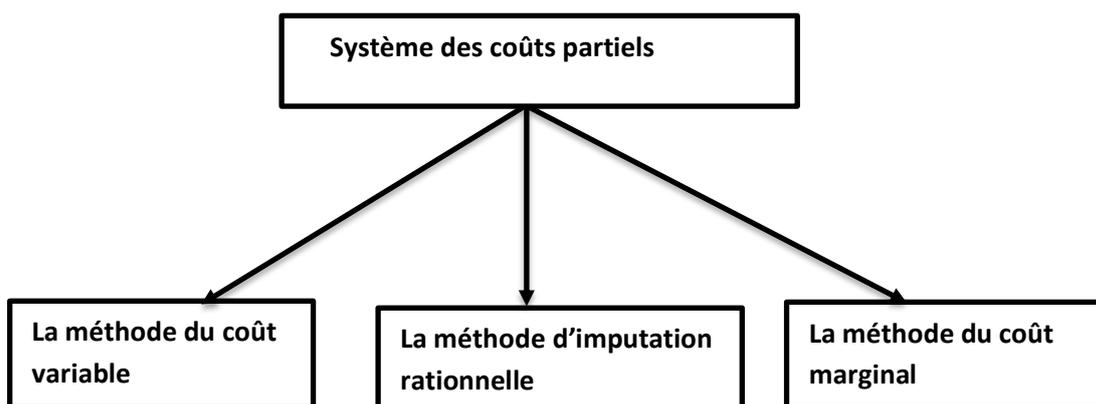
<sup>58</sup> Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, P.123.

<sup>59</sup> Bescos et Mendoza, « le management de la performance, Edition comptables Malesherbes, 1994, P.186.

### Section 04 : système des coûts partiels

Les coûts partiels sont les couts qui par définition n'incluent pas toutes les charges. Le but des différentes méthodes de coût partiel est de pallier les insuffisances des couts complets. On peut dire que la méthode des couts complets sert essentiellement à évaluer les produits stockés tandis que les coûts partiels sont utiles pour la prise de décision. Un type de cout partiel est donc choisi en fonction du problème à résoudre. Dans ce qui suit, sont présentés les principaux couts partiels.

**Figure 14 : Les différentes méthodes du système des coûts partiels**



Source : Arab. Z, « enseignant et chercheur, université Abd Rahman mira 2020

#### 1. LA METHODE DE COUT VARIABLE SIMPLE (DIRECTE COSTING) :

Selon **PIGET. P**, «La méthode du coût variable simple » est également appelée « méthode du coût directe costing simple<sup>60</sup> » en raison de ses origines américain, le terme directe étant traduit par ‘ variable ’ et non pas par ‘ direct ’, cette méthode elle repose sur la distinction entre les charges opérationnelles (variable en fonction du niveau d’activité) et les charges de structure (indépendantes de niveau d’activité).

##### 1.1.Définition

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

<sup>60</sup> PIGET .P, « comptabilité analytique », édition ECONOMI A, 2003, P.73.

Cette méthode ne comprend pas de charge de structure qui sont fixes pour la période de calcul considéré. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, mais traitées globalement pour la détermination du résultat global.<sup>61</sup>

### 1.2. Principe de la méthode

En principe, la méthode des coûts variables considère que les charges variables sont des charges d'exploitation à faire supporter aux différents produits en les individualisant. Ces charges sont effectués aux produits qu'elles concernant, tandis que les charges fixes, non imputées, doivent être couvertes par l'ensemble des marges sur coût variables dégagées de calcul considéré, elle est aussi appelée direct costing. Lors de la commercialisation des produits.

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

**Tableau 05 : principe de la méthode des coûts variables :**

	<b>Charges directes</b>	<b>Charges indirectes</b>
<b>Charges variables</b>	Affecter	Imputer
<b>Charges fixes</b>	Exclues	Exclues

Source : réalisé par nous-mêmes

### 1.3. Objectifs de la méthode des coûts variables :

L'objectif de cette méthode est de mesurer la contribution de chaque produit à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture de ses charges fixes, elle permet aussi de déterminer le seuil de rentabilité et de prévoir l'évaluation du résultat en cas de variations de l'activité.

La méthode de direct costing est caractérisée par les deux relations suivantes :

$$\text{Chiffre d'affaire (CA)} - \text{coût variable (CV)} = \text{marge sur coût variable (MCV)} \dots (1).$$

$$\text{MCV} - \text{coût fixe (CF)} = \text{résultat analytique (RA)} \dots (2).$$

<sup>61</sup> BOUKSSESSA Souhila Kheira : « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'Algérie ne des fonderies d'ORAN – ALFON- », thèse de magister, université d'Oran 2009/2010 page 94.

#### 1.4. Mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de la méthode du coût variable simple se déroule en quatre étapes :

- ❖ **première étape** : Dans la première étape de calcul de cette méthode il s'agit simplement de calculer le chiffre d'affaire d'exercice.
- ❖ **Deuxième étape** : Imputation des charges variables aux différents produits, d'une part affectation des charges variables directes et d'autres part imputation des charges variables indirectes.
- ❖ **Troisième étape** : Calcul de la marge sur coût variable pour chaque produit, elle représente la différence entre le chiffre d'affaire et le coût variable :

$$\text{MCV} = \text{chiffre d'affaire (CA)} - \text{coût variable (CV)}$$

- ❖ **Quatrième étape** :

La dernière étape consiste à calculer le résultat avec la formule suivante :

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{cout fixe}$$

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

La marge sur coût variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaire. Elle est alors appelée « taux de marge sur coût variable (TMCV) » et se calcule comme suite :

$$\text{TMCV} = \text{MCV} / (\text{chiffre d'affaire} * 100).^{62}$$

#### 1.5. Intérêts et limites de la méthode :

Cette méthode apporte plusieurs intérêts et limites dont on peut citer :

##### 1.5.1. Les intérêts de la méthode :

- Cette méthode est plus simple à mettre en œuvre que celle des coûts complets.
- Elle améliore la fiabilité des coûts en évitant la ventilation des charges fixes, dont la plupart sont indirectes.
- Elle permet une politique des prix souples, et autorise les simulations et les prévisions.
- Elle facilite les comparaisons entre produits, car les coûts variables ne sont pas effectués significativement par les variations de l'activité.

<sup>62</sup> GERRARD Maylon « comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> EDITION, EDITION BREAL. PARIS 2004, p 134.

- Concernant la rentabilité de l'entreprise, cette méthode est de loi la méthode par excellence permettant.
- L'identification du chiffre d'affaire à partir duquel l'entreprise pour réaliser des bénéfices.

### 1.5.2. Les limites de la méthode :

- La méthode ne permet pas d'obtenir de coût de revient complet ni de résultat analytique par produit, étant donné que tous les charges ne sont pas incorporées aux coûts des produits (notamment les charges fixes).
- La distinction entre charges fixes et variables n'est pas toujours facile.
- La part des charges fixes indirectes dans la structure des coûts a tendance à s'accroître dans certaines activités industrielles, de telle façon que la méthode du coût variable simple peut devenir peu d'arguments pour décider de l'abandon inadaptée.
- La méthode du coût variable simple, tout comme celle des coûts complets, fournisseur d'une activité.

### 1.6. Le seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est la valeur du chiffre d'affaire pour laquelle l'entreprise ne réalise, ni bénéfice, ni perte. C'est donc le volume d'activité auquel correspond un résultat nul. La marge sur coût variable est alors égale aux charges fixes. C'est la valeur minimale du chiffre d'affaire à partir de laquelle l'exploitation est rentable. Par définition, au seuil de rentabilité, le résultat est nul.

## 2. LA METHODE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES FRAIS FIXES

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode en principe qui consiste à éclaircir l'influence de niveau d'activité sur les coûts que la méthode des sections homogènes ignore totalement.

$$\text{DIR} = \text{CF constatées} - \text{CF imputées}$$

### 2.1. Définition

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF) est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectif d'éliminer, ou plutôt d'isoler, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complets des centres d'analyse et des produits<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup>PTUREL Robert, la comptabilité analytique, système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, Paris 1987.

## 2.2. Principe de la méthode <sup>64</sup> :

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes consiste à tenir compte de la sous-activité et de la sur activité et de rendre les coûts unitaires fixes constatant en introduisant un coefficient des charges fixes. Il 'agira d'inclure dans les coûts que la part des charges fixes calculées sur la base d'un niveau d'activité définit comme le niveau normale<sup>65</sup>.

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

## 2.3. Fonctionnement de la méthode

Après avoir distingué entre les charges variables et les charges fixes, il convient de :

Différence au passé (des productions passées), soit par rapport à la capacité théorique de production diminuée des aléas de fabrication (temps de congés, arrêt de travail, réparation...).

- **Déterminer l'activité normale de chaque centre d'analyse :** l'activité normale se détermine soit par référence au passée (des productions passées). Soit par rapport à la capacité théorique de production diminuée des aléas de fabrication (temps de congés, arrêt de travail, réparation...).
- **Calcul du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) pour chaque centre :**

$$\text{CIR} = \text{Niveau d'activité réelle} / \text{Niveau d'activité normale}$$

- **Calcul de la part des charges fixes a imputées :**

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{charge fixes constatées} * \text{CIR}$$

- **Calcul de coût d'imputation rationnel :**

$$\text{Part des charges fixes} \text{ Cout d'imputation rationnel} = \text{CV} + \text{a imputées}$$

- **Calcul de différence d'imputation rationnelle (DIR) :**
  - Si **DIR > 0** : C'est-à-dire que l'activité réelle inférieur à l'activité normale, donc une mali de sous activité, appelée aussi coût de chômage.
  - Si **DIR < 0** : signifie que l'activité réelle supérieurs à l'activité normale, donc un boni de sur activité.

<sup>64</sup> SAADA, T : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, 2008, P80.

<sup>65</sup>TOUDJINE Abdelkrim, « l'analyse des coûts dans l'entreprise », office des publications universitaire ben-Aknoun Alger, 2005,P, 104.

- Si **DIR = 0** : c'est-à-dire qu'on a réalisé ni un boni de sur activité, ni un mali de sous activité.

#### **2.4. Intérêts et limites de la méthode :**

L'imputation rationnelle des frais fixes dispose des intérêts et limites suivants :

##### **2.4.1. Intérêts de la méthode :**

- Constitue une référence pour la fixation des prix de vente notamment à long terme
- Cette méthode permet d'éliminer l'influence des charges de structure sur les coûts unitaires.
- Elle permet une meilleure connaissance de coût de revient des produits.
- La simplification de calcul de coût puisque l'imputation des charges indirectes est limitée seulement aux charges variables.

##### **2.4.2. Limites de la méthode :**

- La difficulté dans la fixation du niveau de l'activité normale.
- L'exigence de beaucoup de calcul de répartition très complexe.
- Sa mise en œuvre est complexe si les centres d'analyses ont des niveaux d'activités différents de chacun d'eux.
- Elle suppose résoudre le problème de détermination de l'activité normale.
- La méthode d'imputation rationnelle n'est pas plus correcte et précise que celle des coûts complets.
- La répartition des charges indirectes est parfois arbitraire (même problème que les coûts complets).
- Elle permet l'élaboration d'une politique de prix.
- Les coûts unitaires obtenus peuvent être comparés facilement au coût de même produit pendant deux périodes différents (comparaison pertinente).

### **3. LA METHODE DU COÛT MARGINAL**

L'analyse marginal permet de savoir ce que va coûter en place (coût marginal) ou rapporter en place (recette marginal) la production ou la vente d'une unité produite supplémentaire.

#### **3.1. Définition de la méthode**

Le plan comptable Général (PGG) définit le **coût marginal** comme étant « la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaire à une production donnée et

l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité »<sup>66</sup>.

Cette unité peut être soit :

- Un article fabriqué ;
- Un lot de produits ;
- Une série d'éléments ;
- Une prestation de service ;...

« On appelle aussi le coût marginal le changement de niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges variables et parfois des charges fixes, c'est-à-dire le coût de la dernière unité produite et vendue, concrètement on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancé en réalité »<sup>67</sup>.

On peut dire aussi que le coût de la dernière unité fabriqué pour atteindre un niveau de production donnée<sup>68</sup>.

Un coût marginal est égal à l'augmentation du coût à une augmentation de la production.

Autres expression synonyme : Coût différentiel.

### 3.2. Les objectifs de la méthode <sup>69</sup>

La méthode de coût marginal permet d'assurer les objectifs cités ci-dessus :

- L'objectif principale étant de comparer le coût marginal au chiffre d'affaires supplémentaire qu'il a peut espérer ;
- Déterminer l'économie marginal que l'on ferait en abandonnant une production et la comparer au chiffre d'affaires auquel cela obligatoire à renoncer ;
- La traduction des activités entraîne une diminution des charges variables ;
- Détermination des coûts prévisionnels des produits nouveaux ;
- Déterminer l'optimum de productivité et de rentabilité ;

---

<sup>66</sup>DUBRUELLE Louis, JOURDAND Didier, « comptabilité analytique de gestion », EDITION DUNOD, Paris 2003.

<sup>67</sup> DUBRUELLE, JOURDAIND, op cit, page 269.

<sup>68</sup> GERRARD Melyon « comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition, dirigée par raimbourg, édition Bréal 2004, Paris, page 192 – 202.

<sup>69</sup> MEUNIER.B : « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2011. P.136.

### 3.3.Principe de la méthode

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

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

La méthode des coûts marginaux consiste à étudier la variation des charges qu'elle soit leur nature (variable, fixe, directe ou indirecte) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global<sup>70</sup>.

On peut présenter le coût marginal d'après la formule suivante<sup>71</sup> :

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

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

### 3.4. La mise en œuvre de la méthode :

La mise en place de la méthode du coût marginal s'appuie sur les étapes suivantes

❖ **Première étape :** calcul de coût marginal :

$$\text{Coût marginale} = \text{variation du cout totale} / \text{variation de la quantité}$$

Ou :

$$\text{Coût marginale} = \text{dérivée du cout total}$$

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

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

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

<sup>70</sup> BOUKSESSA Souhila : « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'Algérie ne des fonderies d'ORAN -ALFON- », thèse de magister, université d'Oran 2009/2010, page 94.

<sup>71</sup>PIGET Patrick, CHA Gilbert, op cit, page 112.

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

### **3.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode**

Cette méthode présente les avantages et les inconvénients suivant :

#### **3.5.1. Les avantages de la méthode :**

- Le coût marginal permet de décrire les équilibres à long et moyen terme en comparant le prix de vente avec le coût complet moyens.
- Elle permet à certaines entreprises de différencier par les prix d'un même produit par tranche de clientèle.
- Elle permet d'éclairer la décision du développement envisagé, en connaissant le résultat marginale.
- Éclair sur la contribution au résultat final nouvelle commande, nouvelle activité.

Mais elle dispose aussi de certaines limites qui sont résumées ainsi :

#### **3.5.2. Les inconvénients de la méthode :**

Malgré les avantages du coût marginal, cette dernière comporte cependant certaines limites :

- Il lui est difficile de mesurer avec précision l'impact d'une production supplémentaire sur la productivité de personnel et des machines ou sur les coûts organisationnelles.
- La difficulté de distinguer un coût marginal d'un coût variable.
- L'inadaptation de l'outil comptable à la saisie des coûts marginaux.
- Difficulté de vendre du matériel et des installations (seul conditions pour ne plus supporter les amortissements correspondants).

La réduction des frais de structure induire une difficulté de licencier du personnel

### **Section 05 : Généralité sur la méthode ABC**

Méthode Activity based costing (ABC), consiste à répartir les charges indirectes aux coûts en fonction des indicateurs de coût consommés dans tout le processus de production de l'entreprise. Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliquerons les différents étapes de mise en œuvre pour calculer les coûts de revient.

Le modèle classique dont la variable essentiel est le volume, conduit à des arbitrages parfois grossiers entraînant des choix inadéquats pour l'entreprise compromettant ainsi sa

rentabilité voir même sa pérennité. Un système d'information de gestion basé sur une comptabilité par activité semble être l'alternative à la multiple attente des décideurs.

N'étant pas seulement une technique nouvelle de calcul de coût de revient, elle permet une perception du point de vue stratégique afin d'entreprendre les mesures adéquates et correctives nécessaire pour rester dans la "course"<sup>72</sup>.

### 1. Origines de la méthode ABC <sup>73</sup> :

Afin de réagir efficacement aux perturbations pouvant affecter la vie de l'entreprise, le CAMI (Consortium Advanced Management International : qui a débuté ces travaux en 1996 associant des grands groupes industriels, des cabinets de consultants, des universités,...), sous forme d'un programme de recherche appelée « Vost Management Système (CMS) », regroupant des entreprises ( Général Motors, IBM, Boeing,...), des cabinets d'audit d'experts comptable ainsi que des universités, consacre une de ses recherches à développer un programme de comptabilité analytique. Cela débouche ainsi sur une nouvelle méthode de calcul et de contrôle des coûts dénommée Activitybasedcosting (ABC) ou la comptabilité par activité (CA).

Cette méthode est apparue aux Etats- Unis à la fin des années 1980, suite à la publication de l'article de Miller et Vollmann (1985) « The hidden Factory » puis des deux ouvrages.

### 2. Diffusion de la méthode ABC

La méthode ABC est issue des travaux du CAM-I 156 (Consortium for Advanced Manufacturing International). Elle a été développée pour faire face aux insuffisances de l'organisation comptable analytique traditionnelle. Cette méthode repose sur l'idée selon laquelle que ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités, et les divers activités de l'entreprise sont utilisés par les produits.

Selon Bescos et Mendoza (1994, p.40 – 41), « le principe de base de la méthode ABC est de pratiquer une affectation des charges indirectes plus fine que dans les méthodes traditionnelles (...) l'ambition de l'ABC est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources ». Le concept de la

---

<sup>72</sup>MEBBANI Y, « Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Bases Costing) dans une entreprise algérienne : Cas de la société GAOORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem » Université d'Oran 2007/2008.

<sup>73</sup>BENDAOU Hamid Bachir page1/5.op.cit.

méthode est l'activité, selon Lebas (1991, p.51), « une activité est définie par un ensemble d'action ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur ». Une activité est considérée comme un ensemble de tâches. Un ensemble d'activités homogènes est appelé « processus ».

Elle peut être aussi définie comme suite « La méthode à base d'activité (méthode ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment, les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la responsabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes<sup>74</sup> ».

### 3. Définition de la méthode ABC

La méthode d'analyse des coûts fondée sur les activités (Activity Based Costing « ABC ») considérant l'entreprise ou la structure sous l'angle des processus mise en œuvre qui concourent à la réalisation et à la distribution des produits ou des services.

On appelle « processus » un ensemble d'activité concernant à un même objectif et relevant généralement de responsables différents. Pour cette raison, les processus sont qualifiés de transverses. La méthode ABC repose donc sur une vision transversale qui fait abstraction des fonctions et des centres de responsabilités, plusieurs centres de responsabilités pouvant contribuer à la réalisation d'un même processus<sup>75</sup>.

Selon **Bescos** et **Mendoza** La méthode à base activité (méthode ABC) « est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes »<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », EDITION comptable Maleseherbes, Paris, 1994, p. 186.

<sup>75</sup>GIBERT Patrick : Op.cit, page. 181.

<sup>76</sup>BESCOS et Mandoza : le management de la performance, édition comptable Maleseherbes, 1994, p 186.

#### 4. Les objectifs de la méthode ABC

La méthode ABC a pour but de :

- **Obtenir des coûts de revient plus précis** : La répartition approximative et arbitraire des importantes charges indirectes, par des clefs souvent volumique, conduit à sous les décisions de tarification et arrêt ou développement de certains produits.
- **Rendre visibles les activités cachées** : Ce découpage plus fin de fonctionnement permet de faire apparaître le coût d'une activité parfois coûteuse, alors qu'elle ne peut apporter que peu de valeur.
- **Rendre variables les charges fixes** : Les charges fixes ne le sont que par rapport au niveau d'activité général, il faut donc déterminer un indicateur de coût à chaque activité afin d'obtenir une relation pertinente.
- **Un nouveau modèle de fonctionnement cohérent** : On peut suivre de façon cohérente, le coût, le délai et la qualité des produits.
- **Enfin, la détermination d'unité d'œuvre plus fiable** : Facilite la construction de budget plus crédibles.

#### 5. Principe de la méthode ABC <sup>77</sup>

La méthode ABC a été développée par une association, CAM-I « computer Aider Manufacturing International », créée en 1972 aux Etats-Unis et située à Austin au Texas, qui s'est spécialisée dans la recherche collaborative visant l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production. Ses membres c'est des grands entreprise américaines et des éditeurs de progiciels de gestion comme « SAP » ; un des leaders mondiaux dans le domaine de l'informatique de production qui a intégré la méthode ABC dans ses progiciels.

**« Le postulat de la méthode ABC est le suivant : les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources »<sup>78</sup>.**

La comptabilité de gestion traditionnelle repose sur un lien de causalité directe entre les produits et les ressources : les produits consomment des ressources et Cette consommation est la cause de l'existence des coûts. Dans l'approche ABC, le lien de causalité est différent : les produits consomment des activités, et ces activités consomment des ressources. Un soin particulier sera apporté à l'identification de ces activités qui jouent un rôle central dans cette nouvelle mécanique ABC.

---

<sup>77</sup>ARAB, Zoubir, op, cit, p. 200.

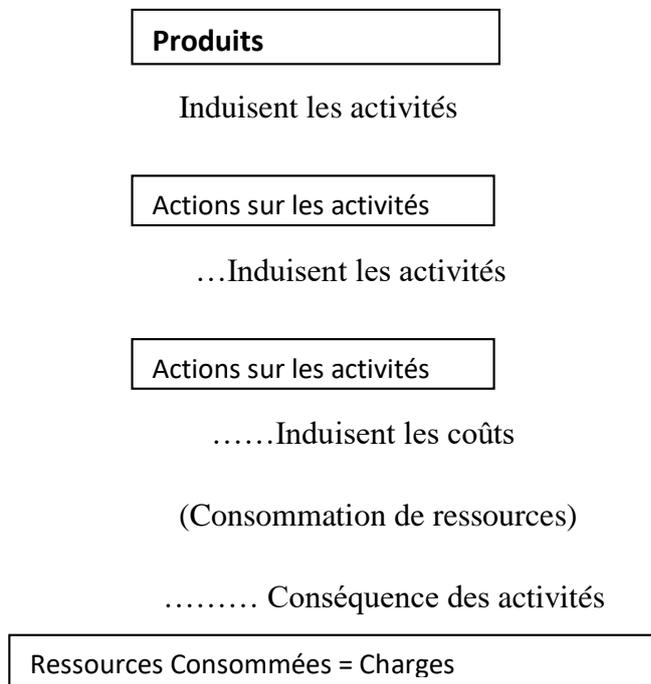
<sup>78</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S, op. cit, p 316.

Pour la plupart des autres, le schéma suivant présente cette nouvelle logique :

**Figure 15 : Lien de causalité entre les produits et les charges selon la méthode ABC**

*Postulat de base de la méthode ABC :*

« Les produits consomment les activités, et les activités consomment les ressources »



Source (réalisée par nos soins selon le postulat de base de la méthode ABC)

Maîtriser ses coûts et parvenir à les réduire de manière régulière est un enjeu très essentiel pour l'établissement, mais la gestion des coûts n'implique pas uniquement leur rédaction ; il s'agit aussi de pouvoir répondre aux questions stratégiques concernant les leviers d'action les plus prometteurs, les décisions à prendre en matière de gestion de portefeuille de produits ou de clients, les changements technologiques, l'opportunité d'une externalisation, etc. La gestion des coûts renvoie donc à la fois à une dimension opérationnelle, au pilotage des centres de responsabilités, et à celui des coûts de revient et des marges.

Pour mieux assimiler cette méthode, il serait préférable de définir certains concepts de base, tels que : l'activité, les tâches, les ressources, le processus et l'inducteur.

## 6. Concepts de base de la méthode ABC

Cette méthode s'appuie sur certains concepts, que nous allons retrouver fréquemment et qu'il convient de définir afin de faciliter la compréhension de son fonctionnement.

### ❖ Ressource :

«Les ressources telles que la comptabilité de gestion les voir sont des ressources économiques, des factures de production : personnel, matières, fournitures, locaux, Matériels»<sup>79</sup>.

Nous pouvons déduire que les ressources sont les moyens dont l'entreprise a besoin pour remplir sa mission. Elles sont constituées par les charges de l'entreprise consommées par ses activités.

### ❖ Activité :

C'est un ensemble de tâches homogènes imputable à une personne ou (inclusifs) à un ensemble de personne ; à une machine ou à un ensemble de machines, caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources. L'activité constitue une pièce du puzzle organisationnel mais bien évidemment, aucune activité n'est isolée au sein de l'entreprise<sup>80</sup>.

On distingue généralement quatre catégories d'activité :

- Les activités liées aux volumes fabriqués ;
- Les activités liées aux changements de lots ou de séries fabriqués ;
- Les activités de support concernant le produit ou tout autre objet de coût ;
- Les activités de support visant l'ensemble des productions ;

---

<sup>79</sup>BOUQUIN. H, « comptabilité de gestion », Dalloz-Sirey, Paris 1993, p. 95.

<sup>80</sup>CHA GILBERT, PIGET Patrick : « comptabilité analytique », 2<sup>e</sup>édition, Economica, 1998, p. 52

Tableau 06 : Décomposition des fonctions et activités :

Fonctions	Activités
Approvisionnements	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Etablir la commande</li> <li>- Gérer les fonctions</li> <li>- Contrôler les livraisons</li> </ul>
Production	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planifier le travail</li> <li>- Produire</li> <li>- Contrôler la production</li> <li>- Entretenir le matériel</li> </ul>

Source : ([www.manager-go-co method-des- coûts completes –Hml](http://www.manager-go-co-method-des-coûts-completes-Hml))

#### ❖ Tâche :

La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût<sup>81</sup>.

Un ensemble de tâches peut former un ensemble cohérent d'activité.

Exemple : L'activité relation avec les fournisseurs peut comprendre les tâches suivantes :

- Détermination des quantités à acheter.
- Détermination des délais de livraison.

#### ❖ processus :

Un processus est défini comme l'enchaînement d'activité déclenchée par un même cause et délais de livraison. Produit, un service ou une autre information ayant de la valeur pour un client interne ou externe<sup>82</sup>.

Les suites d'activités concourent à un but commun forment un processus auquel participent plusieurs divisions (ateliers et services). L'entreprise est vue comme un réseau de processus transversaux.

Exemple : les activités de prise de commande du client, de réception des composants, d'usinage et de montage sur nu ligne de fabrication suivies enfin des activités de mise à disposition des clients sont des activités qui forment un processus d'exécution d'une commande.

<sup>81</sup>LANGLOOIS.G ; BONNIER. C & BRINGER. M ; « contrôle de gestion », Edition, Foucher, Paris, 2006, page 79.

<sup>82</sup>BESCOS. P-L, MENDOZA. C, « le management de la performance », édition comptable Maleseherbes, Paris, 1994, page 42.

**❖ Inducteur de coût :**

Le concept d'unité d'œuvre utilisé dans la méthode des centres d'activité est remplacé dans la méthode ABC par l'inducteur. Ce nouveau concept est défini comme « un facteur explicatifs de la formation des coûts, un facteur dont la survenance crée le coût »<sup>83</sup>.

L'inducteur de coût remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle (sections homogènes), servant à imputer le coût des activités aux différents produits.

Ainsi que le coût unitaire d'indicateurs est ensuite calculé selon la formule :

**Coût unitaire de l'inducteurs = ressources Consommés par le centre d'activité / volume de l'inducteur (nombre d'inducteurs)**

Les indicateurs de coûts peuvent être regroupés en 04 catégories :

- **Inducteur de volume** : heure-machine, heure de main d'œuvre, quantité de matière première,.....etc.
- **Inducteur d'organisation ou de gestion** : nombre de séries fabriqués, nombre de commandes passée, nombre de livraison,...etc.
- **Inducteur de production ou de gestion** : nombre de références, nombre de fournisseurs, nombre de clients,...etc.
- **Inducteur caractéristiques de l'entreprise** : superficie, chiffre d'affaires,...etc.

**❖ Les clés de répartition :**

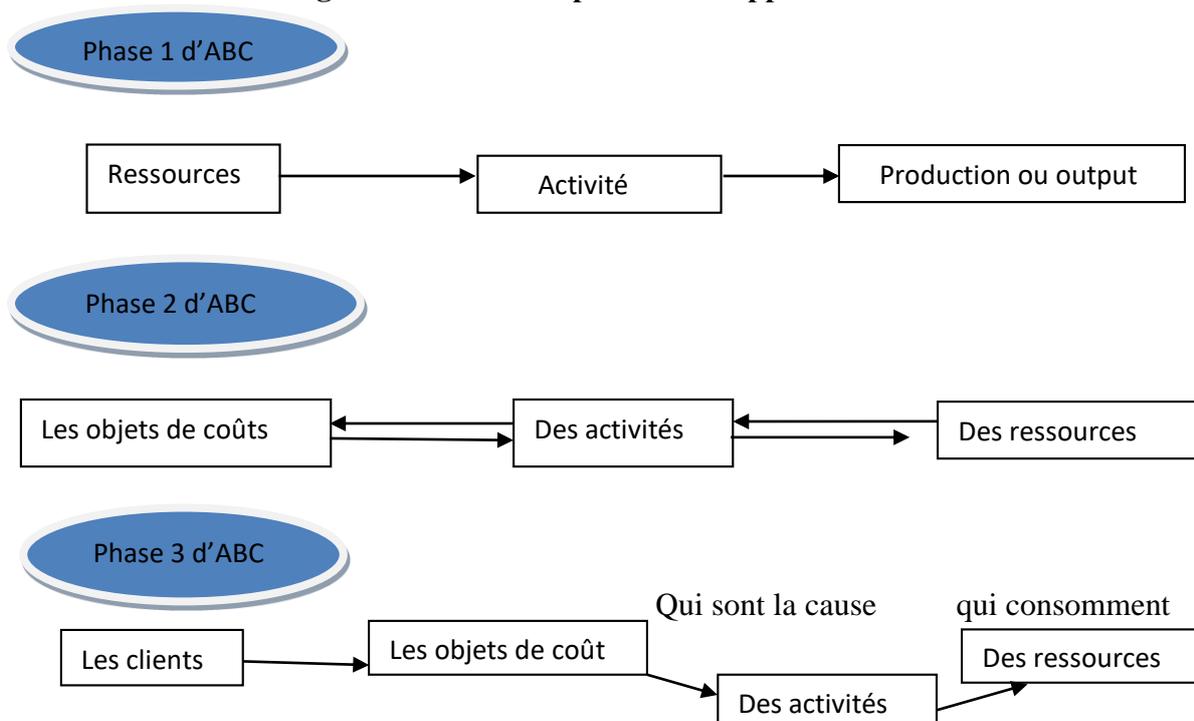
Appelée aussi coefficient de répartition (assiette de répartition) sont utilisés seulement pendant l'étape de répartition primaire.

Celle-ci correspond au « critère à partir duquel il est possible de répartir les charges indirectes sur les centres d'analyse », il s'agit simplement donc d'un coefficient qui permet d'imputer, de manière plus au moins exact, à chaque centre d'analyse principale ou appelle clé de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes entre les différents centres.

---

<sup>83</sup> LANGLOOIS. G ; BONNIER. C & BRINGER. M ; « contrôle de gestion », édition, Foucher, Paris, 2006, page 79.

Figure 16 : Les trois phases de l'approche ABC



Source : M. Lebas & P. Mévelle, « Vingt ans de chantier en comptabilité de gestion », CCA, 1999, p 84.

### 7. Les étapes pour mettre en place la méthode ABC :

La mise en place d'une étude par la méthode ABC au niveau d'une organisation nécessite sept étapes essentielles <sup>84</sup> :

#### ❖ première étape : Analyse et identification des activités

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant liens entre au sein du processus. L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche. La difficulté majeure qui se présente est de définir les activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents.

Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Pour cela, une analyse doit être menée sur le terrain à partir de la documentation existant dans l'entreprise telle que l'organigramme, les fiches de poste et des enquêtes auprès de personnel des différents niveaux hiérarchiques. La collaboration du personnel opérationnel est nécessaire à l'aboutissement de cette étape.

<sup>84</sup>ALAZARD, C et SEPARI, S, op,cit, p261.

Pour ce faire, analyse descendant sera ensuite menée en partant du niveau hiérarchique le plus élevé jusqu'au niveau souhaité. Il est à noter qu'en pratique, il convient de ne pas descendre à un niveau hiérarchique plus bas pour les deux causes suivantes :

- Les activités ne doivent pas être trop détaillées pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteuse, il ne faut pas confondre les activités avec les tâches alimentaires.
- Les activités ne doivent pas être trop succinctes pour que ces dernières restent homogènes.

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

Il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources dans la méthode des coûts complets traditionnels.

Une fois les activités définies, il s'agit dans cette étape d'affecter les ressources réellement consommés par chaque activité. Autrement dit, de rattacher le coût des ressources aux activités qui les ont consommées.

- 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 à l'aide des clés de répartition ; pour chaque activité, il est nécessaire de déterminer la facture responsable de la variation du coût de l'activité ; on cherche ainsi à « tracer » le coût. En comptabilité, ce facteur est appelé « cost drive » (Inducteur de coût)<sup>85</sup>.

❖ **Troisième étape : choix d'inducteurs de coût :**

Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité : c'est l'inducteur d'activité, il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités, et pour la détermination d'un Inducteur de coût Adéquat, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation du coût de l'activité, exemple : si l'activité est déclenchée par le volume de production on choisira plus tôt un indicateur de style « nombre de pièces produits ».

Pour choisir un Inducteur, il convient de déterminer le facteur de déclenchement de l'activité, alors que cet Inducteur permet de mesurer l'activité.

---

<sup>85</sup>ARAB Zoubir, « Le contrôle de gestion – méthode et outils-, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Béjaïa », mémoire de magistère, université de Béjaïa, 2012, p. 209.

Les inducteurs de coût peuvent être classés en :

- Inducteur liés à l'existence des références : d'un composant, d'un produit, nombre de fournisseurs, nombre de clients...etc.
- Inducteur liés au lancement de lots ou de séries : nombre de séries fabriqués, nombre de commandes passées, nombre de livraison...etc.
- Inducteur liés au volume fabriqué (Inducteur volumique) : heure-machine, heure de main d'œuvre, quantité de matière première...etc.
- Inducteur caractéristiques de l'entreprise : superficie, chiffre d'affaires...etc.

❖ **Quatrième étape : regroupement des activités par Inducteur :**

Ce regroupement est une chaîne d'activités ayant un déclenchement ou un facteur de consommation Commun (Inducteur). Il s'agit donc dans cette étape de regrouper toutes les activités ayant des inducteurs identiques. Ce travail se présente sous forme d'une matrice croisant les activités et les indicateurs, permettant ainsi d'obtenir des centres de regroupement homogènes pour lesquels l'inducteur est le même<sup>86</sup>.

Dans ce cadre, le coût de centre de regroupement caractérisé par l'inducteur commun, correspond à la somme des coûts de toutes les activités concernant à sa formation.

❖ **Cinquième étape : calcul du coût d'inducteur :**

Après avoir calculé la somme des charges qui avaient été affectées aux activités regroupées dans le centre, nous recensons le volume de l'inducteur, c'est-à-dire le nombre d'unités de l'inducteur choisi pour le centre (ou nombre d'unités d'œuvre).

Enfin, un coût unitaire de l'inducteur sera calculé selon la formule suivante<sup>87</sup> :

***cout unitaire d'inducteur =***

$$\frac{\text{ressources par le centre de regroupement}}{\text{valeur du l'inducteur}}$$

❖ **Sixième étape : effectuation du coût des activités aux coûts des produits :**

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

<sup>86</sup>ARABE Zoubir, Op.cit, p208.

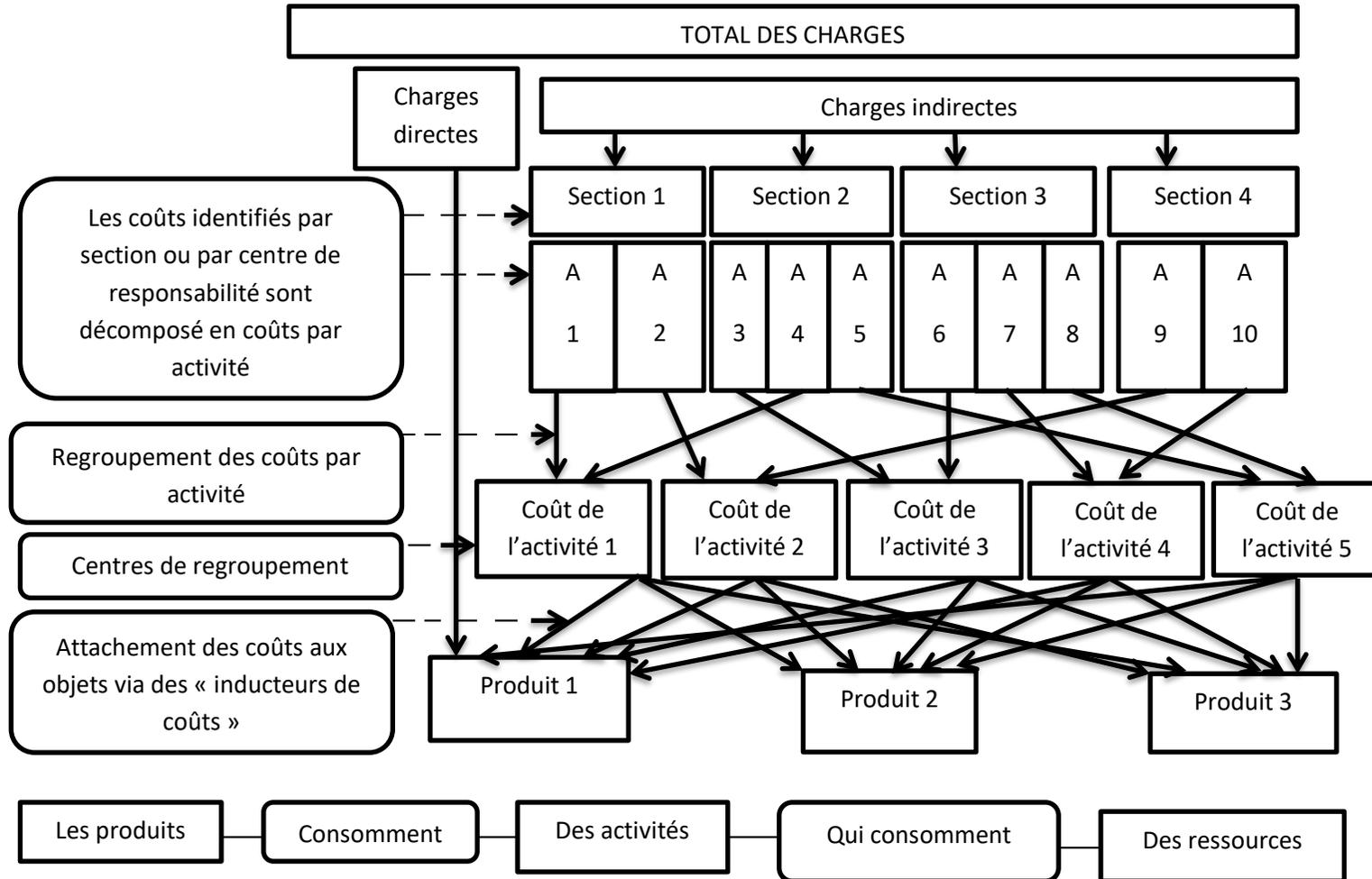
<sup>87</sup>De RONGE Y ces, « comptabilité de gestion », de Boeck Université, Paris, Bruxelles, 1998, p 391.

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

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

Pour calculer le coût de revient du produit fini, il faut additionner les charges directes consommées et les charges indirectes, pour estimer ces derniers, il faut déterminer les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommés par ces activités. Ce nombre d'inducteurs de chaque activité est multiple par le coût unitaire de l'inducteur, on obtient le coût d'une quantité donnée d'un produit.

Figure 17 : les étapes de traitement des charges par la méthode ABC.



Source : T. Saada, A. Burlaud, C. Simon « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, paris, 2008, P116

## 8. Les apports et limites de la méthode ABC

La méthode ABC contient plusieurs apports et limites en particulier :

### ❖ **Apports :**

- Une réduction du recours à l'arbitraire : les charges indirectes deviennent directes PAO rapport aux activités qui sont affectables aux objets de coût. Le lien de causalité entre produits et consommation de ressources est renforcé.
- La suppression des distorsions de la comptabilité analytique traditionnelle.
- Des coûts plus proches de la réalité qui permettent d'avoir la prise de décision sur des informations plus fiables.
- La méthode ABC est une amélioration de la connaissance et de fonctionnement de l'entreprise.
- Elle est souple et réactive car elle repose sur l'observation de l'enchaînement des activités et processus de l'entreprise pour comprendre la formation des coûts et de la valeur apportée aux clients.
- La notion de répartition des charges est abandonnée. Elle est remplacée par l'affectation du coût des ressources consommés à des activités et une utilisation variable des activités par les produits.
- La suppression de la distribution : centres auxiliaire / centre promo évite la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitraire et d'approximation dans le calcul.
- Il permet également de s'intéresser au couple « coût-valeur » et d'apprécier la pertinence de centre activités généralement de coût au regard de la valeur qu'elles apportent au produit.

### ❖ **Limites :**

- Avant de commencer la réflexion sur la mise en place d'un système ABC il est donc essentiel de s'assurer que les données nécessaires seront disponibles.
- La mise en place d'une comptabilité par activité exige une refonte majeure du système d'information. Elle nécessite du temps et des investissements ; installations de compteurs, logiciel informatique, formation,...

**Pour conclure**, la comptabilité analytique produit l'information financière ainsi que d'autres sortes d'information qui sont essentiellement destinées à aider les dirigeants à réaliser les objectifs de l'organisation.

Ainsi que La comptabilité analytique permet de connaître les coûts pour valoriser certains postes de bilan expliqués les résultats pour faire des choix (savoir pourquoi on perd et pourquoi on gagne).

---

*Chapitre III*

*Mise en place de la méthode ABC*

*au*

*sein de SENTEX- KHERRATA*

---

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

---

Après avoir présenté la comptabilité analytique sous un aspect théorique, nous allons essayer d'évaluer la comptabilité analytique de la SENTEX KHERRATA, et la mise en application de la méthode ABC au sein de cette entreprise à l'aide de ses documents.

### **Section 01 : Présentation de l'organisme de SENTEX**

#### **1. Historique et définition**

**SENTEX** est une entreprise à un caractère industriel, commerciale et économique. Le rôle de cette unité spécialisée dans l'ennoblissement de tissu plats imprimé et mélanger de coton polyester haute qualité.

La mission fondamentale de l'unité et de traiter et ennoblir les tissus écrus provenant des autres unités.

SENTEX de KHERRATA situé sur la route nationale numéro 09, elle est entre deux wilayas Sétif et Bejaia, la société de finissage de KHERRATA se trouve à l'environ 60 km de port de Bejaia elle possède une place stratégique notamment pour le secteur de textile, Elle est issue de la rétraction industrielle textile en trois sociétés nouvelles elle à une forme de la société par action, le capitale sociale est de 1000.000 Da. Elle crée en 1982 répondait au souci de mettre sur le marché des produits de grande qualité à des prix compétitifs.

Le SENTEX dans le cadre de sa nouvelle politique commerciale et de vents direct des tissus finis à votre dispositions ses compétences et équipements hautement performant pour les opérations de blanchissements impressions , teinture , grattage ,création de tissu avec logo personnalité et fabrication de cadre.

#### **2. Réalisation :**

La SENTEX de KHERRATA, l'unité de COYITEX est le fruit d'un contrat de trois ans avec la société japonaise MARUBENI et d'autres sous-traitants : DIANGAZAKI le génie civil, FOUJIBO le savoir-faire. Elle a débuté ses travaux le 14.01.1979 et terminer le 30.12.1981.

#### **3. Situation géographique:**

Le complexe de finissage de coton de KHERRATA est situé à trois kilomètres du chef-lieu de la DAIRA de KHERRATA et à quelques mètres du barrage et qui situant 63 Km au sud de chef-lieu de la wilaya de BEJAIA.

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

---

### 4. Superficie

- Surface totale <<100 225 km<sup>2</sup>>>.
- Surface courante << 25 128 m<sup>2</sup>>> dont 24 048 pour l'usine.
- Unicité d'hébergement de 25 chalets soit une surface de 245.

### 5. Capacité de production

- 12 000 000 mètres linières/An capacité théorique ;
- 10 000 000 mètres linéaires/An capacité pratique.

### 6. Stockage

- Tissus écrus 47 jours ouvrable de stocks
- Tissus finis 36 jours ouvrable de stocks
- GPL 20 tonnes
- Fuel 900 M<sup>3</sup>
- Energie 3500 KVA
- Vapeur 36 tonnes
- Eau 156/m<sup>3</sup>/heure
- Air comprimé 66 KW

### 7. Les effectifs

Les effectifs en mois d'**Avril 2022** sont au nombre de trop 130 personnes réparties comme suit :

- Cadres dirigeant : 01
- Cadres supérieurs : 06
- Cadres : 06
- Maitre : 34
- Exécution : 82
- Invalide : 2

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

---

### **8. Missions et objectifs de l'organisme d'accueil**

#### **Les missions**

SENTEX de KHERRATA est chargé de réaliser les activités suivantes :

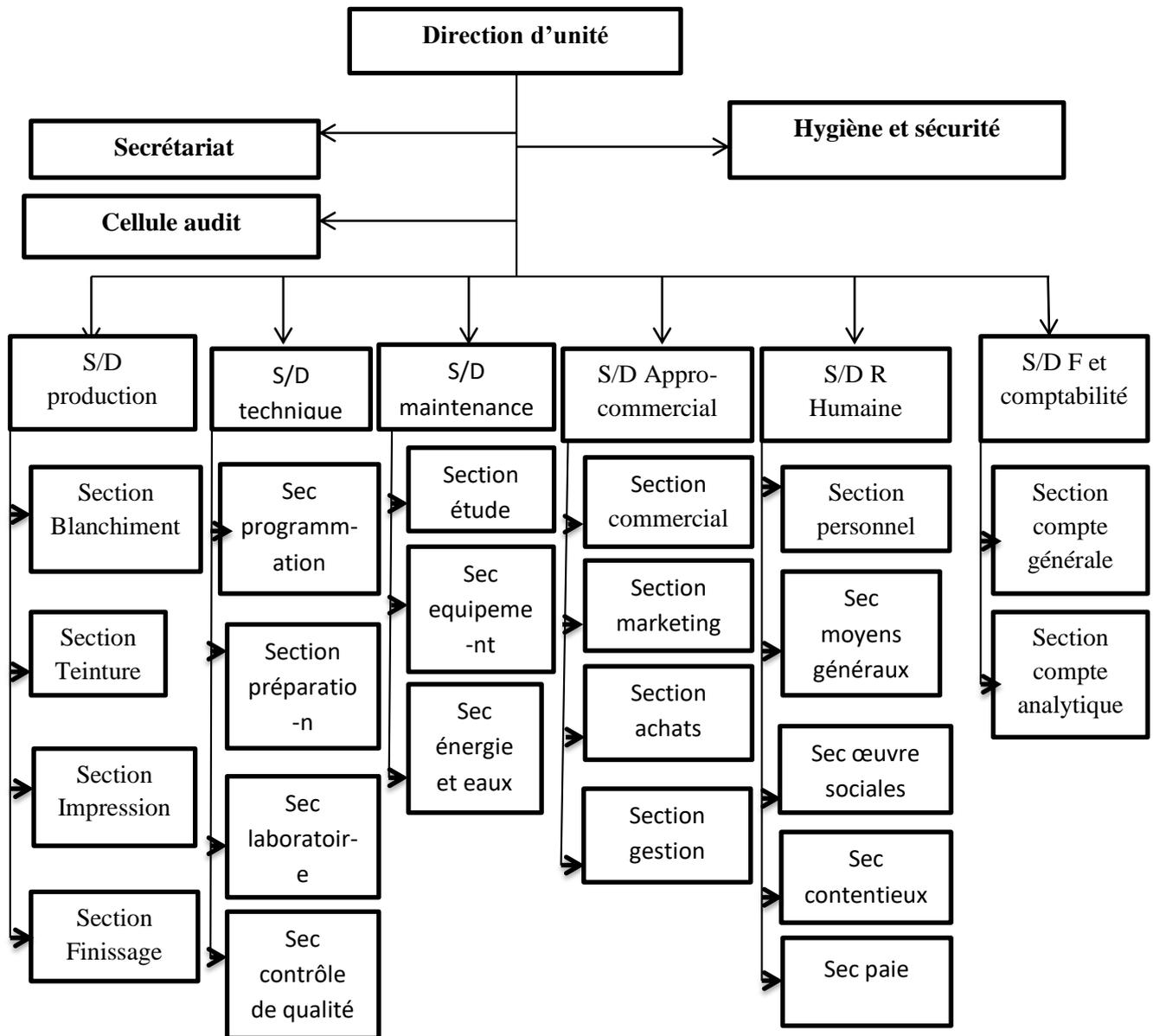
- Gestion et développement de production matière de perfection
- Application de toute opération de n'importe qu'elle forme économique, commerciale, sociale ou financier.
- Exploitation de toute opération de n'importe quelle forme économique, juridique, commerciale sociale et financière.
- consiste à faire le finissage des produits de l'unité Laghouat et commercialisation des tissus, coton, mélange et autre textile.

#### **Les objectifs**

- Objectifs de l'entreprise et de satisfaire les besoins de peuples en produits textiles le territoire national, et offrir de l'emploi aux habitants de la région afin de diminuer le taux de chômage au niveau de la région.
- Atteindre un haut niveau de souplesse, une adaptation rapide avec les changements, Veiller sur la qualité de ses produits, et ce pour bien positionner sur le marché.

9. Organigramme « présentations de la direction d'accueil)

Figure 18 : organigramme « présentation de la direction d'accueil »



(Source : établie par nos soins sur la base des documents de l'entreprise Sentex)

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

### Section 02 : Les réalisations dans la cadre social

#### L'effectif de la SENTEX

Le tableau suivant permet une illustration de l'évolution de l'effectif par catégories socioprofessionnelle.

#### 1. évolution de l'effectif de l'entreprise SENTEX Entre (2013-2022).

**Tableau 07 : évolution de l'effectif de l'entreprise SENTEX Entre (2013-2022).**

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Cadre dirigeant	1	1	1	1	1	1	-	-	1	1
Cadre supérieur	7	8	7	8	8	8	-	-	6	5
cadre	16	12	9	8	8	8	-	-	6	6
Maitrise	81	73	75	55	39	37	-	-	35	34
Exécution	116	73	73	45	37	37	-	-	81	82
Invalide	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2
Effectif total	221	167	165	117	93	91	-	-	131	130

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de l'entreprise SENTEX).

#### 2. La répartition des effectifs de l'entreprise selon le sexe

##### 2.1.la répartition des effectifs de l'entreprise de mois du Mai 2021

**Tableau 08 : la répartition des effectifs de l'entreprise de mois du Mai 2021**

Sexe	Fréquence
Masculin	120
Féminin	11
<b>Total</b>	<b>131</b>

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

---

### 2.2.La répartition des effectifs de l'entreprise de mois d'Avril 2022

**Tableau 09: la répartition des effectifs de l'entreprise ou mois d'Avril 2022**

Sexe	Fréquence
Masculin	119
Féminin	11
<b>Total</b>	<b>130</b>

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX

### Section 03 : les réalisations dans le cadre économique dans la localité

#### 1. L'approvisionnement et les achats dans localité de KHERRATA

Avant de fabriquer un produit, l'entreprise SENTEX KHERRATA a besoin de s'ouvrir sur ses marchés situés en amont, les fournisseurs, pour pouvoir s'approvisionner.

#### Définition

L'approvisionnement a pour but de répondre aux besoins de l'entreprise en matière de produits ou de services nécessaires à son fonctionnement. Il consiste à acheter, au bon moment et au meilleur prix, les quantités nécessaires de produits de qualité à des fournisseurs qui respecteront les délais.

#### 2. Le rôle de l'entreprise SENTEX-KHERRATA dans le développement local :

Le rôle de l'entreprise publique SENTEX dans la fourniture de service sociaux et l'intégration au travail est assez bien reconnu, son rôle dans le, développement économique local, en particulier dans la restructuration des économies locales dans les communautés défavorisées n'est pas tellement exploré. La restructuration des économies locales est devenue besoin croissant à la suite des cerises économiques ainsi que la polarisation.

#### 3. Autres entreprises locales (prestation de service) :

Dans le titre précédant en à parler juste sur les entreprises qui font des provisionnements soit fournitures ou matières consommable.

S'en intéresse maintenant sur autres entreprises qui ont un autre rôle important dans les prestations de services, en donne un exemple sur l'année 2020 :

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

---

- Primes d'assurance : 1 378 147,77
- charges financières : 28 827 121,46

En constat réellement, que l'entreprise SENTEX KHERRATA à participée dans le développement des entreprises de services locale de Kherrata. Donc les entreprises de service local de Kherrata assurant leurs continuités et leur développement et donnent à leur localité une certaine vie économique ou elle participant dans l'emploi et dans la continuité de la fourniture de services locaux.

### **4. Etat, collectivités publique**

L'entreprise SENTEX KHERRATA a versé pour l'administration des impôts pour année 2020 :

Impôts, taxes et versements assimilés : 9 767 249,67

### **Section 4 : la comptabilité analytique dans la Sentex**

La comptabilité analytique est parmi les outils indispensables de contrôle de gestions au niveau de SENTEX, car elle permettra de suivre et de connaitre les coûts réels des réalisations et de les comparer par la suite avec des prévisions pour dégager les écarts qui feront l'objet d'une analyse et d'une recherche des causes, d'en informer les responsables à temps pour une mise en place de mesures correctives, induisant à une amélioration de la performance, et aussi pour aider le dirigeant de prendre des décisions nécessite d'engager la venir de l'entreprise.

La méthode utilisée au sein de Sentex pour le calcul des coûts est la méthode « des coûts complets », Sentex ne produise pas un seul produit à cause de ça nous avons pris comme exemple deux produit « tissus blanc et tissus teint), afin de bien comprendre cette méthode de calcul.

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

### 1) Calcul du coût de production

**Tableau 10 : calcul du coût de production**

Désignation	Tissus blanc			tissus teint		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
<b>1) Charges directs</b>						
<u>Matières première :</u>						
• Tissus	245564	200,00	49 112 739,5	377061	200,00	75 412 260,4
• Colorant			–			13 764 195,05
• Produit chimique auxiliaire			3 906 185,34			1 697 393,47
Matière consommables.			13 200			4600
<u>Autre consommation :</u>						
emballage			1 517 02			232 937,4
<u>Autre charge directe :</u>						
Amortissement			4 191 173,54			419 1173,54
Charge personnel			13194616,13			20 260 238,74
Fourniture non stockée			3 551 290, 9			5 452 981,87
<b>TOTAL (1)</b>			74 120 907,41			121 015 780,5
<b>1) Charges indirects</b>						
• Location			96 892,96			148 778,45
• Service extérieurs			745 242,84			1144315,05
• Charges personnelles			15 326 415,3			23 533 601,13
• Charges opérationnelles			626 272,54			961 637,01
• Impôt et taxes			3 718 576,7			5 709 847,88
• Charges financières			10 975030,29			16 852 080,55
• Amortissement			2 000 000			2 000 000
• Maintenance			373 623,74			573 696,58
• Prime d'assurances			524 686,92			805 653,01
<u>Autres consommation</u>			54 545,44			83 754,11
<b>TOTAL (2)</b>			34 441 286,73			51 813 363,77
<b>Coût de production (1+2)</b>	<b>244993</b>	<b>443,12</b>	<b>108 562 194,1</b>	<b>376185</b>	<b>459,42</b>	<b>172 829 144,2</b>

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX).

### CALCUL :

➤ Tissus blanc :

Montant de coût de production = total (1) + total (2) = 74 120 907,41 + 34 441 286,73 = 108 562 194,1 DA.

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

$$\text{Coût de production unitaire} = \frac{\text{total des charges(directes+indirectes)}}{\text{qauntité produit}} = \frac{108\,562\,194,1}{244\,993} = 443,12 \text{ DA}$$

- Tissus teint : (En vas suivre les mêmes étapes pour le calcul du coût de production du tissu teint).

### 2) Le calcul des coûts de revient pour chaque produit

Tableau 11 : le calcul des coûts de revient pour chaque produit

Désignation	tissus blanc			tissus teint		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de production (1)	244 993	443,12	108 562 194,1	376 185	459,42	172 829 144,2
Charges de distribution (2)	-	-	519 865	-	-	809 227,06
Coût de revient (1+2)	244 993	445,24	109 082 059,1	376 185	461,58	173 638 371,3

(Source établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

### CALCUL :

- Tissus blanc :

- Montant de coût de revient = mt de coût de production + charges de distribution  
= 108 562 194,1 + 519 865 = 109 082 059,1 DA

- coût de revient unitaire =  $\frac{109\,082\,059,1}{244\,993} = 445,24 \text{ da}$

- Tissus teint :(En vas suivre les mêmes étapes pour le calcul du cout de revient du tissu teint).

Le prix de vente c'est les coûts unitaires de revient avec une marge de distribution de 10% (marge bénéfice des produits de Sentex)

### 3. Prix de vente de Tissus blanc

La marge bénéficiaire =  $445,24 \times 10\% = 44,525 \text{ DA}$

Prix de vente HT =  $445,24 + 44,525 = 489,765 \text{ DA}$

TVA =  $19\% = 489,765 \times 19\% = 93,06 \text{ DA}$

Le prix de vente TTC =  $489,765 + 93,06 = 582,82 \text{ DA}$

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

### 4. Prix de vente de tissus teint

La marge bénéficiaire =  $461,58 \times 10\% = 46,158$  DA

Prix de vente =  $461,58 + 46,158 = 507,738$  DA

TVA =  $19\% = 507,74 \times 19\% = 96,47$  DA

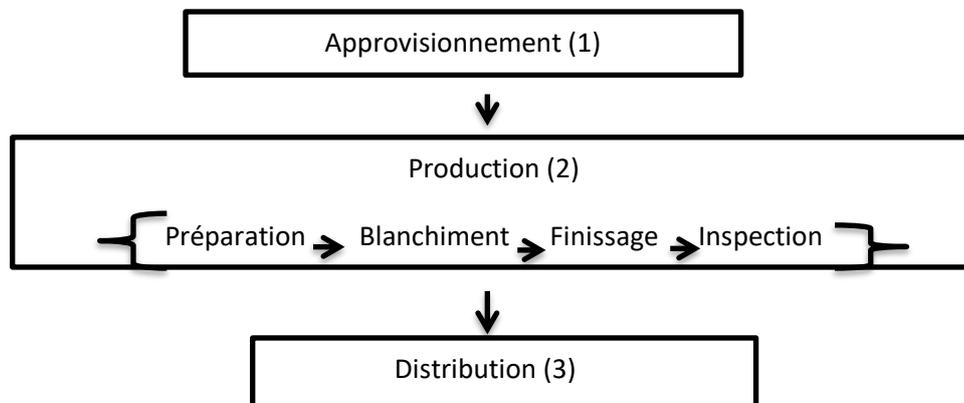
Le prix de vente TTC =  $507,74 + 96,47 = 604,21$  DA

### Section 5 : la mise en application de la méthode ABC dans l'entreprise SENTEX

Dans cette méthode en vas faire un essai seulement sur deux produits (tissus blanc, tissus teint) comme en a fait dans la section précédant (méthode des sections homogènes), après en termine cette section avec une comparaison des couts de reviens des deux ces méthodes.

#### ➤ Le processus de production de produit « tissus blanc »

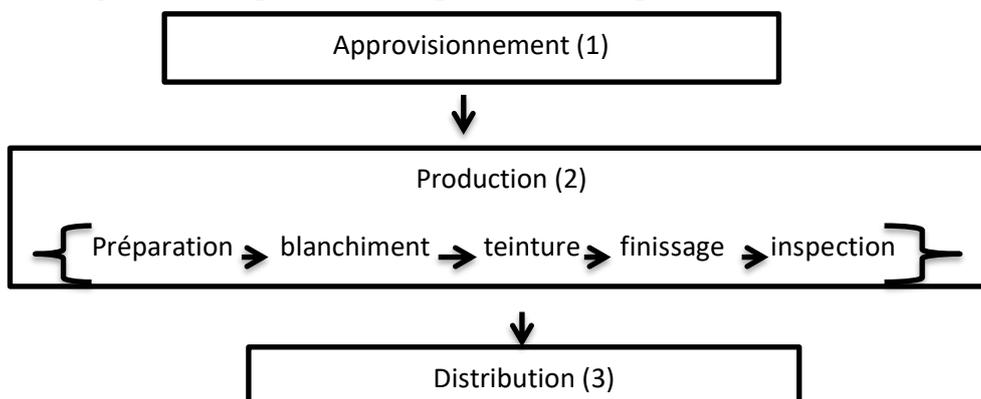
Figure 19 : le processus de production de produit « tissus blanc »



(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

## ➤ Le processus de production de produit (tissus teint)

**Figure 20 : le processus de production de produit « tissus teint »**



(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

### 1) Identification des activités de l'entreprise

**Tableau 12: identification des activités de l'entreprise**

Centre principaux	Activités
Approvisionnement	Gestion des stocks
	Les achats assurés
Production	Préparation
	Blanchiment
	Teinture
	Finissage
	Inspection
Distribution	

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

### 2) Affectation des charges indirectes aux activités

Total des charges directes = 200 136 687

Total des charges indirectes = 86 254 650,40

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

---

La totalité des charges indirectes sont répartir comme suite :

**Tableau 13 : les pourcentages de répartitions des charges**

❖ <b>Approvisionnement</b>
• Gestion des stocks 10%
• Achats assurés 10%
❖ <b>Production</b>
• Préparation 15%
• Blanchiment 20
• Teinture 15%
• Finissage 15%
• Inspection 05%
❖ <b>Distribution</b> 10%

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

**Tableau 14 : réparations des charges indirectes**

Désignation	Activités	Montant	Total des charges du chaque activité
<b>Approvisionnement</b>	Gestion des stocks	8 625 465,04	17 250 930,08
	Les achats assurés	8 625 465,04	
<b>Production</b>	Préparation	12 938 197,60	60 378 255,42
	Blanchiment	17 250 930,10	
	Teinture	12 938 197,60	
	Finissages	12 938 197,60	
	Inspection	4 312 732,52	
<b>Distribution</b>		8 625 465,04	8 625 465,04

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX).

Montants des charges indirectes de chaque activité :

= (le montant total des charges indirectes)

× (le pourcentage de charge indirectes chaque activités )

Gestion des stocks =  $86\,254\,560,4 \times 10\% = 8\,625\,465,04$  DA

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

(En vas suivre les mêmes étapes pour la suite de calcul des charges indirectes de chaque activité).

### 3) Choix d'inducteurs

**Tableau 15 : choix d'inducteurs**

Désignation	Activités	Inducteurs
<b>Approvisionnement</b>	Gestion des stocks	Nombre de référence
	Les achats assurés	Montant des achats
<b>Production</b>	Préparation	Mètre linière de tissus consommés
	Blanchiment	Mètres linières de tissus consommés
	Teinture	Mètres linières de tissus teintés
	Finissage	Mètres linières de tissus produits
	Inspection	Mètres linières de tissus produits
<b>Distribution</b>		Chiffre d'affaire réalisé

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX

### 4) Calcul des couts unitaires par inducteur

Le calcul des coûts unitaires et comme suit :

$$\text{Coût par inducteur} = \frac{\text{coûts des activités}}{\text{volumes des inducteurs}}$$

**Pour le calcul des coûts unitaire en a :**

- ✓ Le coût total des achats : 135 450 002,00 DA
- ✓ Nombre de références est : 25
- ✓ Mètres linière de tissus consommés : 622 625 ML
- ✓ Mètres linières de tissus teintés : 376 185 ML
- ✓ Mètres linières de tissus produits : 621 178 ML
- ✓ Chiffre d'affaire réalisé par SENTEX dans l'année 2020 est : 177 330 322,19 DA

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

**Tableau 16 : calcul des coûts unitaire par inducteur**

Activités	Nature de l'inducteur	Coûts des activités	Volumes des inducteurs	Coût par inducteurs
Gestion des stocks	Nombre de référence	8 625 465, 04	25	345 018,60
Les achats assurés	Montant des achats	8 625 465,04	135 450 002,00	0,064
Préparation	Mètres linière de tissus consommés	12 938 197,60	622 625	20,78
Blanchiment	Mètres linière de tissus consommés	17 250 930,10	622 625	27,71
Teinture	Mètres linière de tissus teintés	12 938 197,60	376 185	34,39
Finissage	Mètres linière produit	12 938 197,60	621 178	20,83
Inspection	Mètres linière produit	4 312 732,52	621 178	6,94
Distribution	Chiffre d'affaire réalisé	8 625 465,04	177 330 322,19	0,05

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

➤ Les calculs des coûts unitaires par inducteurs :

- Coût unitaire par inducteur de gestion des stocks =  $\frac{8\,625\,465,04}{25} = 345\,018,60$
- Coût unitaire par inducteur des achats assuré =  $\frac{8\,625\,465,04}{135\,450\,002,00} = 0,064$
- Coût unitaire par inducteur de la préparation =  $\frac{12\,938\,197,60}{622\,625} = 20,78$
- Coût unitaire par inducteur de blanchiment =  $\frac{17\,250\,930,10}{622\,625} = 27,71$
- Coût unitaire par inducteur de teinture =  $\frac{12\,938\,197,60}{376\,185} = 34,39$
- Coût unitaire par inducteur finissage =  $\frac{12\,938\,197,60}{621\,178} = 20,83$
- Coût unitaire par inducteur l'inspection =  $\frac{4\,312\,732,52}{621\,178} = 6,94$
- Coût unitaire par inducteur de distribution =  $\frac{8\,625\,465,04}{177\,330\,322,19} = 0,05$

## Chapitre III Mise en place de la méthode ABC au sien de SENTEX-KHERRATA

### 05) Calcul du coût de production de chaque produit avec la méthode ABC :

**Tableau 17 : Calcul du coût de production de chaque produit**

Elément	Tissus blanc			Tissus teint		
	Q	Pu	Mt	Q	Pu	Mt
<b>Charge directe</b>	-	-	<b>74 120 907,41</b>	-	-	<b>121 015 780,5</b>
<u>Coûts des activités :</u>						
Nombre de référence	4	345 018,60	1 380 074,40	5	345 018,60	1 725 093,00
Montant des achats	49 112 739,5	0,064	3 143 215,33	75 412 260,4	0,064	4 826 384,67
ML de tissus consommés	245 000	27,71	6 788 950,00	377 500	27,71	10 460 525,00
ML de tissus teinté	-	-	-	377 500	34,39	12 982 225,00
ML de tissus produit	244 993	20,83	5 103 204,19	376 185	20,83	7 835 933,55
ML de tissus produit	244 993	6,94	1 700 251, 42	376 185	6,94	2 610 723,90
<b>Coût total des activités</b>	-		<b>23 206 795,34</b>			<b>48 285 335,12</b>
<b>Coût de production</b>	<b>244 993</b>	<b>397,27</b>	<b>97 327 702,75</b>	<b>376 185</b>	<b>450,05</b>	<b>169 301 115,60</b>

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

## Chapitre III : mise en place de la méthode ABC au sein de SENTEX- KHERRATA

### 6) Calcul du coût de revient

Tableau 18 : calcul du coût de revient

Désignation	Tissus blanc			Tissus teint		
	Q	Pu	Mt	Q	Pu	Mt
<b>Coût de production</b>	244 993	397,27	97 327702,75	376185	450,05	169 301115,60
<b>CA réalisé</b>	51 986500	0,05	2 599325,00	80 922706	0,05	4 046135,3
<b>Coût de revient</b>	244993	407,88	99 927027,75	376185	460,80	173 347250,9

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

#### Tissus blanc :

$$\text{CA réalisé} = 51986\ 500 \times 0,05 = \mathbf{2\ 599\ 325,00\ DA}$$

$$97\ 327\ 702,75 + 2\ 599\ 325,00 = \mathbf{99\ 927\ 027,75\ DA}$$

$$\text{Coût de revient unitaire} = \frac{99\ 927\ 027,75}{244\ 993} = \mathbf{407,88\ DA}$$

(En vas suivre les mêmes étapes pour le calcul du coût de revient du tissus teint).

La marge de bénéfice des produits de Sentex est de 10%.

#### ➤ Prix de vente de Tissus blanc

- La marge bénéficiaire =  $407,88 \times 10\% = 40,788\ DA$
- Prix de vente HT =  $407,88 + 40,788 = \mathbf{448,67\ DA}$
- TVA=19%=  $448,67 \times 19\% = 85,25\ DA$
- TTC= $448,67+85,25= 533,91\ DA$

#### ➤ Prix de vente de tissus teint

- La marge bénéficiaire=  $460,80 \times 10\% = 46,08\ DA$
- Prix de vente HT=  $460,80 + 46,08 = \mathbf{506,88\ DA}$
- TVA= 19%=  $506,88 \times 19\% = 96,14\ DA$
- TTC=  $506,88+ 96,14=603,02\ DA$

### 7) La comparaison des coûts de revient unitaire entre les deux méthodes

Tableau 19 : la comparaison des coûts obtenue

Produit	Le coût de revient		Ecart
	Méthode traditionnel	Méthode ABC	
tissus blanc	445,24 DA	407,88	37,36 da
Tissus teint	461,58	460,80	0,78 da

(Source : établie par nos soins sur la base des documents de SENTEX)

## Chapitre III : mise en place de la méthode ABC au sein de SENTEX- KHERRATA

---

### Le Calcul de l'écart

Pour le tissu blanc :

$$\text{➤ } 445,24 - 407,88 = 37,36$$

Pour le tissu teint :

$$\text{➤ } 461,58 - 460,80 = 0,78$$

### Commentaire

L'écart obtenue entre les deux méthodes de deux produits montre que, les charges indirecte sont imputée autoritaires et d'une façon ne permettre pas de différencier entre les produits rentable et non rentable.

**En Conclusion** à travers notre étude du cas et la mise en application de la méthode ABC au sein de l'organisme d'accueil, nous concluons que cette méthode permet de minimiser les coûts mieux que la méthode utilisée par l'organisation (coût complet), donc elle est bénéficiaire pour elle. Il y'a une convergence entre les deux méthodes en a pour tissus blanc (37,36), et pour le tissu teint (0,78), ces derniers remontent à les charges indirectes qui sont imputées autoritaires par la méthode des coûts complet, donc il est déficitaire de différencier entre les deux produits rentables et non rentable.

---

## *Conclusion générale*

---

Du point de vue global du rôle de la comptabilité analytique, on peut conclure que la bonne gouvernance prépare les entreprises économiques à affronter son environnement, en particulier dans le système d'économie de marché hautement concurrentiel, qui ne peut être atteint que par la mise en place d'un système de comptabilité analytique.

Cependant, la comptabilité de gestion n'a pas de rapport direct avec les facteurs clés de succès du marché, et l'analyse des causes de performance n'est pas prépondérante.

Quant à la réalisation des objectifs recherchés, une application rigoureuse dans l'ordre réalisation des tâches qui doivent exécuter les différents intervenants contribué efficacement à asseoir une base solide de gestion analytique de la comptabilité des coûts.

Au terme de notre travail portant sur l'appréciation du système de la comptabilité analytique dans une entreprise publique, et dans le but de bien mener cette étude avons pris le cas de l'entreprise SENTEX, avant de jeter l'ancre dans cette étude, récapitulons les grandes lignes qui l'en constitué.

**Le premier chapitre :** portant sur le cadre conceptuel et théorique, nous avons traité sur les principaux du système d'information et comptable, et ceux relatifs au (sa place dans une entreprise, sa fonction, ses qualités et son rôle).

**Le deuxième chapitre :** nous a permis de présente notre champ de la comptabilité analytique en dégagant son historique, sa saturation, ses déférents insuffisances, ses objectifs, et les déférents méthodes de calcul des coûts (les coûts complet, les coûts préétablis, la méthode ABC).

**Le troisième chapitre :** constituant la charpente de notre étude nous somme proposées d'abord de procède à un introduction sur les sections, unité d'œuvre, et la comptabilité analytique suivant la méthode ABC dans une entreprise industrielle en suite les branches d'activités organisés au sein de SENTEX, saisie des charges et pertes en déterminant le résultat analytique et critique et proposition en SENTEX.

Ayant le souci de redonder aux questions qui ont pu retenir toute notre attention : « comment l'entreprise SENTEX fixe-t-elle le cout de sa production ?

Quel sont les problèmes liés à la détermination des coûts, cout de revient ? Les méthodes utilisées par l'entreprise SENTEX permettent-elles de bien évaluer les coûts de productions, en d'autre terme si les méthodes d'évaluation des coûts sont-elle efficaces pour déterminer les coûts et les coûts de revient ?» nous avons pu constater que nul ne peut se

passer de la comptabilité analytique en ce sens qu'elle lui permette signalé au niveau de nos hypothèses non seulement de calculer les différents coûts hiérarchisés et coûts de revient, de dégager un résultat analytique et aussi et surtout de faire un contrôle de gestion en lui permettant de dégager le délai d'écoulement d'un stock de produit dans le but de lutter contre la concurrence et cela pour la prise de décision rationnelle.

Lors de notre stage dans l'organisme SENTEX, nous n'avons pas trouvé les informations facilitant la mise en œuvre des calculs des coûts par la méthode ABC au sein de cette dernière.

La méthode ABC est une méthode de comptabilité analytique qui permet de déterminer et d'identifier des indicateurs de performance en fonction des activités.

Il permet également d'identifier les défaillances et les coûts cachés pour améliorer la rentabilité et mieux comprendre les coûts consommés par chaque activité.

La méthode ABC est une méthode qui nous a permis d'analyser les performances du processus de bout en bout en fonction des coûts et des contributions consommées par ces activités. Chaque activité est en unités de coût, et elle permet également une analyse détaillée et fine des coûts indirects qui constituent un produit ou un service.

Une analyse plus approfondie du coût dans la méthode ABC, bien que les activités du conducteur et le choix de sa base soient arbitraires, on peut affirmer que le coût de l'ABC est généralement plus proche de la réalité de la consommation des charges par les produits par rapport aux différentes méthodes.

Compte tenu de la relation de causalité entre les produits et la consommation de ressources, la corrélation ABC des coûts est déjà une étape importante dans la prise de décision et semble fournir une base solide pour l'orientation des politiques. Et l'amélioration continue des processus. La méthode ABC n'est peut-être pas la méthode comptable la plus simple, mais c'est la plus efficace et la plus moderne. C'est le raison pour laquelle nous recommandons à l'entreprise SENTEX de la mettre en œuvre, principalement parce qu'il peut favoriser le développement du système d'information de l'entreprise, il est donc un élément important dans la prise de décision et de gestion de l'entreprise.

Les techniques des comptabilités analytiques les plus utilisées dans la prise de décision sont l'analyse en coût complet et l'analyse en coût variable, mais n'auront pas la même influence sur la prise de décision ; l'analyse en coûts complets n'est pas vraiment efficace et

## **Conclusion générale**

---

ne constitue pas réellement un outil d'aide à la prise de décision, car elle considère les coûts fixe comme des coûts de production. Tandis que l'analyse en coût variable est la mieux adaptée pour prendre les décisions, les coûts fixes sont supportés par l'entreprise et non par l'activité à court et moyen terme et aboutit à la notion de coût pertinent, le coût pertinent (par rapport à une décision à prendre) est le coût qui incorpore toutes les charges effectuées par la décision, et uniquement ces charges. Lorsque la décision prise n'a d'impact que sur les charges variables, le coût variable est le coût pertinent à utiliser.

---

## *Bibliographie*

---

### Ouvrage

1. Ahmed silem, Jean-Marie Albertini, « lexique d'économie », Dalloz, 1999
2. ANNE-MARIE, Keiser, « contrôle de gestion », ESKA 2eme éditions, pris, 1999, P 13.
3. A. Sahraoui, « comptabilité analytique de gestion », édition Berti, Alger, 2004, P.4
4. Bescos et Mendoza, « le management de la performance, Edition comptables Malesherbes, 1994, P.186.
5. Bernadette Collain, Frédérique Déjean, Marie-Astrid Le Theule, « comptabilité générale »,3<sup>e</sup> édition, France, février 2017, P. (19-27).
6. BOISSELIER Patrick, « contrôle de gestion », Vuibert 3eme éditions, Paris, 2005, P9.
7. Boughaba Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », édition Berti, 1998, P.03.
8. Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugghe, Organisation et gestion de l'entreprise, Dunod, 1994.
9. Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, « comptabilité de gestion », Traduction et Adaptation française par Georges Langlois, 4<sup>e</sup> édition France 20011, P.4
10. Cité dans « les systèmes l'information dans les organisations», J.L le Moigne, p 14
11. Davis, Olson, Ajenstat, peaucelle, système d'information pour le management, Économique, p.7.
12. DUMOULIN C, Management des systèmes d'information, Éditions d'organisation, 1986
13. DUBRUELLE Louis, JOURDAND Didier, « comptabilité analytique de gestion », EDITION DUNOD, Paris 2003
14. Françoise Ferré, Fabrice Zarka, « comptabilité », 2<sup>e</sup>me édition Dunod, 2020, P. 04
15. Jan R. Williams, Susan F. Haka Mark Bettner, Joseph V. Canello, financial and management accounting: the basic for business decisions, p.11-12.
16. H. Simon, Le nouveau management, P. 118.
17. GERRARD Maylon « comptabilité analytique »,3<sup>e</sup>me EDITION, EDITION BREAL. PARIS 2004, p 134.
18. Grenon A, Pinson G, Gautier P-H, « l'analyse des coûts à hôpital », Dunod, 1981, P.18.
19. Le Moigne J-L (1977)), d'après Grenier C et B Jean 1998 Op.cit. p.21
20. LUCAS H, Système d'information Pour le management, 1978.
21. LANGLOIS. Georges, BONNIER. Carole, BIRINGER Michel, « contre de gestion », FOUCHRR, Paris, 2006, P 13.
22. Lazard, « la comptabilité analytique », édition Dar El Othemanian, Alger, 2007, P.20.
23. MEUNIER.B : « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5<sup>e</sup>me édition, Paris, 2011. P.136.
24. M. Chokron et R. Reix, planification des systèmes d'information et stratégies de l'entreprise.
25. M. Darrdelet et J.M Loagine « Économie d'entreprise », P.30.
26. MEUNIER.B : « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5<sup>e</sup>me édition, Paris, 2011.P.136.
27. PEROCHON.C, LEURRION. J, « analyse comptable gestion prévisionnelle », Foucher 1982

28. PIGET .P, « comptabilité analytique », édition ECONOMI A, 2003, P.7.
29. S.ALTER, Informations systèmes : a Management prédictives, Benjamin Cummings publishing Company, 1996, P. 2.
30. Toufik Saada, Alain Burlaud, Claude Simone, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, P.16.

### Thèses mémoires

- Laggoune karima, OURABAht Nawel, « la comptabilité de gestion : essai de la mise en place de la méthode ABC cas de la CO.GF.B LA BELLES », mémoire Abderrahmane mira de Bejaia, 2019.
- ALOUI Nouria, DJERMOUNE Hanane, « analyse des coûts et calcul du cout de revient-mise en place de la méthode A.B.C ». », mémoire Abderrahmane mira de Bejaia,2020-2021
- BAHLOUL ferhat, BATROUNI A.Ouahib, « comptabilité analytiques, outil de contrôle de gestion, cas de la mise en place de la méthode a base d'activité (ABC) à DPR AXXAM, mémoire Abderrahmane mira de Bejaia, 2021

### Site web

[Www.fizeo.fr](http://www.fizeo.fr).

[www.lacompta.org](http://www.lacompta.org).

---

# *Annexes*

---

## Annexe 01

**SENTEX - KHERRATA**

Societe d'Enoblissement des Textiles

**FICHE DE CALCUL DES PRIX**

N°	DATE

Nom ou raison social du client	
Produit:	
Réf:...	
U.M:	Laize:

DEMANDE DE TRAITEMENT:	BLANC: / /	TEINT: / /	IMPRIME: / /
------------------------	------------	------------	--------------

CODE DU TRAITEMENT:

ELEMENTS DE CLCULES	TRAITEMENTS		
	BLANC	TEINT	IMPRIME
<b>60/CONSOMMATIONS</b>			
*TISSUS ECRUS			
*COLORNTS			
*PRODUITS CH ET AUXILLIAIRES			
*FORCE MOTRICE			
*PIECE DE RECHANGE			
*AUTRES			
<b>61*62/SERVICES EXTERIEURE ET AUTRES</b>			
<b>63/FRAIS DE PERSONNEL</b>			
<b>64/IMPOTS ET TAXES</b>			
<b>65/AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES</b>			
<b>66/CHARGES FINANCIERS</b>			
<b>68/DOTATIONS AU AMORTISSEMENTS</b>			
<b>COUT DE REVIENT</b>			
<b>MARGE BENEFICIAIRE</b>			
<b>PRIX DE VENTE HORS TAXES</b>			
<b>T.V.A 19 %</b>			
<b>PRIX DE VENTE T.T.C</b>			

**KHERRATA LE:**

## Annexe 02

ALGERIENNE DES TEXTILES  
 Complexe industriel SENTEX-KHERRATA

Rapport Mensuel d'Activité  
 Du Mois de Mai 2021

S T R U C T U R E	G R O U P E					Invalide	Total
	Cadre Dirig	Cadre Super	Cadre	Maîtrise	Ixecution		
DIRECTION	1	0	0	1	0	0	2
HYGIENE ET SECURITE	0	0	0	4	12	0	16
S/D.R.HUMAINES	0	1	1	3	4	0	9
S/D COMPT. FINANCES	0	2	1	3	0	0	6
S/D COMMERCIAL	0	0	0	3	0	0	3
S/D APPROVISIONNEMENT	0	0	0	3	2	1	6
S/D TECHNIQUE	0	1	1	6	13	0	21
S/D PRODUCTION	0	1	2	7	33	0	43
S/D MAINTENANCE	0	1	1	5	17	1	25
T O T A L	1	6	6	35	81	2	131

le Sous Directeur des RH

S,MEZOUAR

## Annexe 03

ALGERIENNE DES TEXTILES  
TEXALG (S P A)

## UNITE SENTEX KHERRATA

## SITUATION DES EFFECTIFS

Effectif au : 30/04/2022.

NATURE	G R O U P E							Total
	Cadre Dirig	CADRE SUPER.	CADRE	MAITRISE	EXECUTIO N	INVALIDE	CTA	
EFFETIF CONTRACTUEL	01		1	-	-	-	12	14
EFFECTIF PERMANENT		05	05	28	76	02	-	116
<b>T O T A L</b>	01	05	06	28	76	02	12	130

Effectif au 30/04/2022

Période	Situation au 31/12/2021	Situation début du mois	Mouvements		Situation fin du mois
			Entrées	Sorties	
Permanent	117	116	-	-	116
Contractuels	01	01	-	-	01
Programme D.A.I.P	12	12	-	-	12
Insertion	00	00	-	-	00
Cadre dirigeant	01	01	-	-	01
<b>Total</b>	131	130	-	-	130

Le Chef de Service Personnel

E.IKHLEF

S/D.F.C  
S.C.A

## ETAT RECAP DES EFFECTIFS ET MASSE SALARIALES AU 31/12/2020

N°OR	SECTIONS	C.Sup	Cadre	Maitrise	Execut	MASSE
1	DIRECTION	20	2	2	16	14 460 780,25
2	DRH	9	1	3	4	5 886 210,87
3	S/D, FINANCES ET COMPTABILITE	4	1	2		1 437 506,51
4	S/D APPROS CLAL	8	1	3	4	3 555 937,16
5	S/D TECHNIQUE	3	1	1		2 103 299,00
6	S/D MAINTENANCE	22	1	5	16	12 812 777,93
	<u>SECTIONS ANNEXES</u>	66	7	16	40	40 256 511,71
	<u>SECTIONS PRINCIPALES</u>	56	0	8	45	34 657 107,25
7	SERVICE PREPARATION	7		1	6	5 056 821,84
8	SERVICE BLANCHIMENT	11	1	2	8	6 627 967,50
9	SERVICE TEINTURE	15	1	2	12	6 218 738,05
10	SERVICE IMPRESSION	8		1	7	6 274 097,73
11	SERVICE FINISSAGE	7	1	1	5	4 554 625,89
12	SERVICE INSPECTION	8		1	7	5 924 856,25
	<b>T O T A L</b>	<b>122</b>	7	24	85	74 913 618,96

## Annexe 05

ALGERIENNE DES TEXTILES  
Complexe industriel SENTEX-KHERRATA

Rapport Mensuel d'Activité  
Du Mois d'Avril 2022

S T R U C T U R E	G R O U P E					Invalide	Total
	Cadre Dirig	Cadre Super	Cadre	Maîtrise	Ixecution		
DIRECTION	1	0	0	1	0	0	2
HYGIENE ET SECURITE	0	0	0	4	12	0	16
S/D,R,HUMAINES	0	0	1	3	4	0	8
S/D COMPT. FINANCES	0	2	1	3	0	0	6
S/D COMMERCIAL	0	0	0	3	0	0	3
S/D APPROVISIONNEMENT	0	0	0	3	2	1	6
S/D TECHNIQUE	0	1	1	6	14	0	22
S/D PRODUCTION	0	1	2	6	33	0	42
S/D MAINTENANCE	0	1	1	5	17	1	25
<b>T O T A L</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>34</b>	<b>82</b>	<b>2</b>	<b>130</b>

le Chef de Service Personnel

E,IKHLEF

---

# *Liste des abréviations*

---

## Liste des abréviations

---

**ABC:** Activity based costing

**BIC :** Bénéfice industriels et commerciaux

**BNC :** bénéfice non commerciaux

**C A :** Chiffre d'affaire

**CIR :** Coefficient d'imputation rationnelle

**CT :** Coût total

**DA :** Dinard Algérien

**HT :** hors taxes

**MIS :** Management information systèmes

**MT :** Montant.

**MCV :** Marge sur coût variable.

**ML :** Mètre linière.

**PCG :** Plan comptable générale.

**Pu :** prix unitaire.

**Q :** Quantité.

**TTC :** Tout taxes compris.

**TVA :** Taxe sur la valeur ajoutée

---

# *Liste des figures*

---

<b>N°</b>	<b>Figures</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Fonctionnement du système d'information	<b>13</b>
<b>02</b>	Les finalités de la comptabilité générale	<b>22</b>
<b>03</b>	Le modèle systémique	<b>26</b>
<b>04</b>	Le triangle de contrôle de gestions objectives	<b>35</b>
<b>05</b>	Organigramme illustratif de la position fonctionnelle de contrôle de gestion	<b>36</b>
<b>06</b>	organigramme illustratif de la position d'état-major du contrôle de gestion	<b>37</b>
<b>07</b>	organigramme illustratif de la position de conseil de contrôle de gestion	<b>37</b>
<b>08</b>	Processus du contrôle de gestion	<b>40</b>
<b>09</b>	Les différentes méthodes du système des coûts complet	<b>53</b>
<b>10</b>	Les charges incorporables aux coûts	<b>59</b>
<b>11</b>	Architecture type d'un système	<b>63</b>
<b>12</b>	Traitement des charges directes et indirectes	<b>64</b>
<b>13</b>	Les principes de la méthode de section homogène	<b>67</b>
<b>14</b>	Les différentes méthodes du système des coûts partiels	<b>74</b>
<b>15</b>	Lien de causalité entre les produits et les charges selon la méthode ABC	<b>86</b>
<b>16</b>	Les trois phases de l'approche	<b>90</b>
<b>17</b>	Les étapes de traitement des charges par la méthode ABC	<b>94</b>
<b>18</b>	Organigramme « présentation de la direction d'accueil »	<b>100</b>
<b>19</b>	le processus de production de produit « tissus blanc »	<b>106</b>
<b>20</b>	le processus de production de produit « tissus teint »	<b>107</b>

---

# *Liste des tableaux*

---

## Liste des tableaux

---

<b>N°</b>	<b>Tableaux</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Le bilan	<b>25</b>
<b>02</b>	Compte de résultat	<b>25</b>
<b>03</b>	La comparaison des particularités de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique	<b>52</b>
<b>04</b>	La répartition primaire et secondaire	<b>65</b>
<b>05</b>	Principe de la méthode des coûts variables	<b>75</b>
<b>06</b>	Décomposition des fonctions et activités	<b>88</b>
<b>07</b>	Evolution de l'effectif de l'entreprise Sentex entre (2013-2022)	<b>101</b>
<b>08</b>	La répartition des effectifs de l'entreprise Sentex au mois du mai 2021	<b>101</b>
<b>09</b>	La répartition des effectifs de l'entreprise Sentex au mois d'avril 2022	<b>102</b>
<b>10</b>	Calcul du coût de production (méthode des coûts complets)	<b>104</b>
<b>11</b>	Le calcul des coûts de revient pour chaque produits (méthode des coûts complets)	<b>105</b>
<b>12</b>	Identification des activités de l'entreprise	<b>107</b>
<b>13</b>	Les pourcentages de répartition des charges	<b>108</b>
<b>14</b>	Répartition des charges indirectes	<b>108</b>
<b>15</b>	Choix d'inducteurs	<b>109</b>
<b>16</b>	Calcul des coûts unitaire par inducteur	<b>110</b>
<b>17</b>	Calcul du coût de production de chaque produit (méthode ABC)	<b>111</b>
<b>18</b>	Calcul du coût de revient (méthode ABC)	<b>112</b>
<b>19</b>	La comparaison des coûts obtenue	<b>112</b>

---

# *Table des matières*

---

<b>Remerciement.....</b>	<b>.....</b>
<b>Dédicaces.....</b>	<b>.....</b>
<b>Dédicaces.....</b>	<b>.....</b>
<b>Sommaire.....</b>	<b>.....</b>
<b>Introduction générale.....</b>	<b>01</b>
<b>Chapitre I : système d'information et comptabilité.....</b>	<b>.....</b>
Introduction.....	06
<b>Section 1 : le système et l'information.....</b>	<b>07</b>
1. Le système.....	07
1.1. Définition du système.....	07
1.2. Le système "entreprise".....	08
1.3. Les composantes de système" entreprise".....	08
2. L'information.....	08
2.1. Définition et caractère de l'information.....	08
2.2. Les supports et les utilisations de l'information.....	09
2.3. Les différents types de l'information .....	10
2.4. Le rôle de l'information pour l'entreprise.....	11
<b>Section 2 : le système d'information.....</b>	<b>12</b>
1. Historique et définition du système d'information.....	12
2. Le fonctionnement du système d'information .....	13
<b>Section 3 : la comptabilité.....</b>	<b>14</b>
1. Les origines et les évolutions historiques de la comptabilité.....	14
2. Définition de la comptabilité.....	17
3. Principes comptables fondamentaux.....	17
4. Différents types de la comptabilité.....	19
5. Les rôles et les utilisateurs de la comptabilité.....	21
5.1.Les rôles de la comptabilité.....	21
5.2.Les utilisateurs de la comptabilité.....	21
<b>Section 4 : la comptabilité générale.....</b>	<b>22</b>
1. Définition de la comptabilité générale.....	22
2. Les objectifs de la comptabilité générale.....	22
3. Les tableaux comptables de synthèse.....	24
<b>Section 5 : le système d'information comptable de gestion.....</b>	<b>26</b>
1. Le système d'information comptable de gestion.....	26
1.1. L'information comptable de gestion .....	26
1.1.1. Caractéristique de l'information comptable de gestion .....	26
1.1.2. Objectifs de l'information comptable de gestion .....	27

1.2. Le système d'information comptable de gestion.....	27
1.2.1. Caractéristiques de système de l'information comptable de gestion.....	27
1.2.2. Objectifs du système d'information comptable de gestion .....	27
Conclusion.....	29

## Chapitre II : comptabilité analytique

Introduction.....	31
-------------------	----

### **Section 1 : contrôle de gestion.....32**

1. L'évolution du contrôle de gestion .....	32
2. Définition et objectifs de contrôle de gestion.....	34
2.1. Définition.....	34
2.2. Objectifs du contrôle de gestion.....	35
3. La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise .....	35
3.1. Une position fonctionnelle.....	36
3.2. Une position d'état-major.....	36
3.3. Une position de conseil.....	37
4. Les limites du contrôle de gestion .....	38
5. Le processus du contrôle de gestion.....	38

### **Section 2 : le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique.....40**

1. Définition de la comptabilité analytique.....	40
2. Les principales caractéristiques de la comptabilité analytique.....	41
3. Les définitions des termes courant de la comptabilité analytique.....	42
4. Les typologies des coûts.....	45
4.1. Les caractéristiques des coûts.....	45
4.1.1. Le champ d'applications du coût.....	46
4.1.2. Le contenu du coût.....	47
4.1.3. Le moment du calcul du coût .....	47
4.2. Systèmes de calcul des coûts .....	48
4.2.1. Système des coûts complets.....	48
4.2.2. Système des coûts partiels .....	48
5. Les insuffisances de la comptabilité générale pour les besoins de la gestion.....	49
6. L'objet de la comptabilité analytique.....	50
7. La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.....	51

### **Section 3 : systèmes des coûts complets.....53**

1. La méthode des sections homogène.....	53
1.1. Définition.....	53
1.2. Les objectifs et le contexte économique.....	54
1.3. Les étapes de construction de système de la méthode.....	56
1.3.1. Une définition préalable des objets de coût.....	56
1.3.2. Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse .....	57
1.3.3. Le choix des clés de répartition et des unités d'œuvre.....	57

1.3.3.1. Les clés de répartition.....	57
1.3.3.2. Le rôle des unités d'œuvre .....	58
1.3.4. Définition périmètre de charges incorporables .....	59
1.3.4.1. Les charges non incorporables et les charges supplétives.....	60
1.3.4.2. La distinction charges directes/ charges indirectes .....	61
1.3.5. Le déversement des charges sur les centres d'analyses et sur les objets des coûts.....	63
1.4. Définition des unités d'œuvre .....	65
1.4.1. Principe de la méthode des centres d'analyse.....	65
1.4.2. L'imputation des charges indirectes aux coûts des produits.....	65
1.5. Intérêts et limites de la méthode des coûts complets.....	66
1.5.1. Les intérêts.....	66
1.5.2. Les limites.....	66
2. La méthode des couts préétablis (standards).....	69
2.1. Définition .....	69
2.2. Objectifs de la méthode du coût standard.....	69
2.3. Principe de la méthode du coût standard.....	70
2.4. La typologie des coûts préétablis.....	71
2.5. Avantages et inconvénients de la méthode.....	71
2.5.1. Les avantages.....	72
2.5.2. Les inconvénients.....	72
3. La méthode ABC.....	73
3.1. Contexte économique et organisationnel .....	73
3.2. Définitions .....	73
<b>Section04 : le système des coûts partiels .....</b>	<b>74</b>
1. La méthode du coût variable (direct casting) .....	74
1.1.Définition.....	74
1.2.Principe de la méthode.....	75
1.3.Objectifs de la méthode.....	75
1.4.Mise en œuvre de la méthode.....	76
1.5.Intérêt et limite de la méthode.....	76
1.5.1. Les intérêts.....	76
1.5.2. Les limites.....	77
1.6.Le seuil de rentabilité.....	77
2. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixe.....	77
2.1.Définition.....	77
2.2.Principe de la méthode.....	78
2.3.Fonctionnement de la méthode.....	78
2.4.Intérêt et limite.....	78
2.4.1. Intérêt.....	79
2.4.2. Limite .....	79
3. La méthode du coût marginale.....	79
3.1. Définition .....	79
3.2.Les objectifs de la méthode.....	80
3.3.Principe de la méthode.....	81
3.4.La mise en œuvre de la méthode.....	81

3.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode.....	82
3.5.1. les avantages de la méthode.....	82
3.5.2. Les inconvénients de la méthode.....	82
<b>Section 05 : la méthode ABC (activity based costing).....</b>	<b>83</b>
1. Les origines de la méthode ABC.....	83
2. Diffusion de la méthode ABC.....	83
3. Définition.....	84
4. Objectifs de la méthode ABC.....	85
5. Principes de la méthode ABC.....	85
6. Concept de base de la méthode abc.....	87
7. Les étapes pour mettre en place la méthode abc.....	90
8. Les apports et les limites.....	95
8.1. Les apports.....	95
8.2. Les limites .....	95
Conclusion CH II.....	96
<b>Chapitre III : mise en place de la méthode ABC dans SENTEX.....</b>	
<b>Section 01 : la présentation de l'organisme d'accueil.....</b>	<b>97</b>
1. Historique et définition.....	97
2. Réalisation .....	97
3. Situation géographique .....	97
4. Superficie .....	98
5. Capacité de production.....	98
6. Stockage.....	98
7. Effectif .....	98
8. Mission et objectifs de l'organisme d'accueil.....	99
9. Organigramme « présentation de la direction d'accueil ».....	100
<b>Section 02 : les réalisations dans le cadre sociale.....</b>	<b>101</b>
1. Évolution de l'effectif de la Sentex entre 2013-2022.....	101
2. La répartition des effectifs de l'entreprise selon le sexe.....	101
2.1. La répartition des effectifs de l'entreprise de mois de mai 2021 .....	101
2.2. La répartition des effectifs de l'entreprise de mois d'avril 2022.....	102
<b>Section 03 : les réalisations dans les cadres économiques dans la localité.....</b>	<b>102</b>
1. L'approvisionnement et les achats dans la localité Kherrata.....	102
2. Le rôle de l'entreprise Sentex Kherrata dans le développement local.....	102
3. Autres entreprise locale (prestation des services) .....	102
4. Etat, collectivité publique.....	103
<b>Section 04 : la comptabilité analytique dans la SENTEX.....</b>	<b>103</b>
1. Calcul des coûts de production (tissus blanc – tissus teint) .....	104
2. Calcul des coûts de revient (tissus blanc- tissus teint) .....	105

<b>Section 05 : la mise en application de la méthode ABC dans l'entreprise SENTEX.....</b>	<b>106</b>
1. Identification des activités de l'entreprise.....	107
2. Affectation des charges indirectes aux activités.....	107
3. Choix d'inducteurs .....	109
4. Calcul des coûts unitaire par inducteur.....	109
5. Calcul de coût de production (tissus blanc- tissus teint) .....	111
6. Calcul de cout de revient (tissus blanc – tissus teint) .....	112
7. La comparaison des coûts de revient unitaire entre les deux méthodes (traditionnel – ABC) .....	112
Conclusion chapitre III.....	112
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>114</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>117</b>
<b>Les Annexes.....</b>	<b>119</b>
<b>Liste des abréviations.....</b>	<b>124</b>
<b>Les figures .....</b>	<b>125</b>
<b>Les tableaux .....</b>	<b>126</b>
<b>La table des matières .....</b>	<b>127</b>
<b>Résumé.....</b>	<b>.....</b>

## *Résumé*

Dans la continuité de ces recherches, cette étude se propose d'apprécier dans quelle mesure la comptabilité analytique est une pratique institutionnalisée, c'est-à-dire une pratique produite pour d'autres motifs que la rationalité économique.

La comptabilité analytique constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, permettant d'une part la détermination des différents coûts et prix de revient par plusieurs méthodes, et d'autre part d'apporter aux dirigeants et aux responsables des données périodiques et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décision. Elle est utilisée pour déterminer les composants des coûts et des résultats. L'analyse des coûts est effectuée en utilisant une variété de méthodes telle que la méthode des coûts complets. Ces méthodes de calcul des coûts peuvent être complétées par la méthode ABC.

La comptabilité analytique est le plus souvent présentée comme un outil de rationalisation des choix de l'entreprise.

En effet les entreprises algériennes, utilisent la méthode des coûts complets qui reste solidement implantée tel que le cas de l'entreprise SENTEX. Pourtant il existe d'autres méthodes plus pertinentes, tels que la méthode ABC. Cette méthode est basée sur l'hypothèse que les produits consomment les activités. Notre travail consistera à essayer de mettre en place la méthode ABC au sein de l'entreprise SENTEX et de ressortir les différences entre la méthode des sections homogènes et la méthode ABC.

**MOTS clés :** contrôle de gestion, coût, comptabilité analytique, ABC, activité

### **Abstract:**

In the continuity of this research, this study proposes to assess to what extent cost accounting is an institutionalized practice, that is to say a practice produced for reasons other than economic rationality.

Cost accounting is most often presented as a tool for rationalizing company choices.

Indeed the Algerian companies, use the method of the complete costs which remains solidly established such as the case of the company SENTEX.

Bearing there is other more relevant method, such as the ABC method. This method is based on the assumption that products consume activities. Our work will consist in trying to set up the ABC method within the SENTEX Company and to highlight the differences between the method of homogeneous sections and the ABC method.

**Keys words:** management control, cost, cost accounting, ABC, activity.