

**UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA**



**Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales Et Des Sciences De  
Gestion**

**Département des Sciences Financières et Comptabilité**

**Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention de diplôme de Master en Finance et Comptabilité**

**Option : Comptabilité Audit**

**Intitulé :**

**Calcul du coût de revient au sein d'une entreprise  
algérienne**

**Cas de: CO.G.B La Belle**

**Réalisé par :**

M.BOULKARIA Cherif

M. BOUAICHI Sammer

**Encadré par :**

M. FRISSOU Mahmoud

**Année universitaire : 2021/2022**

## **Remerciement**

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

*on veut exprimer notre reconnaissance à monsieur **FRISSOU MAHMOUD** pour son accompagnement, sa disponibilité et son exigence dans l'encadrement de notre travail de recherche.*

*on voudra également exprimer nos plus vifs remerciements à madame **SEKHERI IBTISSAM**, notre promoteur dans le lieu de stage qui nous à orientées et suivies au sein de l'entreprise **CO-GB LABELLE** et Un grand merci à l'ensemble du personnel de cette entreprise.*

*nous remercions aussi les enseignants qui nous ont suivi notre cursus universitaire surtout, **MAMERI MOUSSA***

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

*Et on termine ces remerciements par une pensée pour nos proches qui nous ont soutenus durant de cette année.*

**CHERIF ET SAMMER**

## *Dédicaces*

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

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

*Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu,*

*Tous mes enseignants qui ont contribué à ma formation,*

*Toute la famille BOUAICHI,*

*Et BOULKARIA,*

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

*Mr FRISSOU qui a dirigé ce travail.*

*SAMMER & Cherif*

## Liste des illustration

### Liste des tableaux

|  |    |
|--|----|
| Tableau 1: Tableau de répartition secondaire.....  | 36 |
| Tableau 2: principe de la méthode des coûts variable.....  | 49 |
| Tableau 3: les étapes du calcul le résultat .....  | 50 |
| Tableau 4: La somme des charges des comptes du (TCR) .....   | 68 |
| Tableau 5: décomposition des charges non incorporables .....   | 68 |
| Tableau 6: Détermination des charges des produits « savon » et « copeaux » d'après la balance analytique ..... | 69 |
| Tableau 7: Les charges indirectes de la production du « savon » et copeaux ».....                              | 70 |
| Tableau 8: Fiche technique des consommations du savon de ménage.....   | 71 |
| Tableau 9: fiche technique des consommations des copeaux .....   | 72 |
| Tableau 10: le chiffre d'affaire des produits savon et copeaux .....   | 73 |
| Tableau 11: répartition des charges indirectes du savon de ménage et des copeaux .....                         | 73 |
| Tableau 12: Coût de revient de produit savon de ménage .....   | 74 |
| Tableau 13: détermination de la marge sur vente d'un carton de savon de ménage .....                           | 75 |
| Tableau 14: Coût de revient de produit copeaux.....  | 76 |
| Tableau 15: détermination de la marge sur vente d'un sac des copeaux .....                                     | 77 |

### Liste des figures

|   |    |
|---|----|
| Figure 1: la relation entre la comptabilité générale et analytique .....              | 12 |
| Figure 2: Les étapes du contrôle de gestion. ....                                     | 26 |
| Figure 3: Le contrôle de gestion comme outil de communication dans l'entreprise ..... | 29 |
| Figure 4: Le triangle du contrôle de gestion. ....                                    | 30 |
| Figure 5: les différentes méthodes des coûts complets.....                            | 33 |
| Figure 7: Marges et résultats .....   | 39 |
| Figure 8: principes de base de la méthode ABC .....                                   | 40 |
| Figure 9: les différentes méthodes du coût partiel .....                              | 48 |

**Sommaire**

Introduction générale..... 7

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

Introduction ..... 11

I.1. La comptabilité analytique..... 11

I.2. Le contrôle de gestion..... 21

En conclusion ..... 31

**Chapitre II: Techniques de calcul des coûts**

Introduction ..... 33

II.1. Le système des coûts complets..... 33

II.2. La méthode des coûts partiels..... 48

En conclusion ..... 56

**Chapitre III: Essai pratique**

Introduction ..... 58

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil « CO.G.B (La Belle)» ..... 58

Section 02 : description du système de calcul des coûts au sein de l'unité CO.G.B (La Belle)66

En conclusion ..... 78

Conclusion générale ..... 80

Liste bibliographique..... 83

Annexes..... 85

Table des matières..... 93

# **Introduction générale**

### Introduction générale

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

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

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

Cette dernière (comptabilité analytique) est définie comme "un outil conçu pour expliquer et détailler l'origine des coûts. Elle mesure les flux économiques internes, en particulier les approches des coûts. Elle sert à expliquer aux responsables les écarts entre les prévisions et les réalisations dans le cadre de contrôle budgétaire. La comptabilité analytique nécessite un découpage de l'entreprise en centre de responsabilité<sup>1</sup>" ce qui veut dire que c'est un instrument qui permet aux dirigeants la prise de décision, elle représente un système d'information qui traite les données fournies par la comptabilité générale afin de faciliter la gestion de l'entreprise. Donc elle est formellement nécessaire à la prise de décision managériale, elle s'adapte et répond aux besoins des dirigeants et s'élabore de manière différente en fonction de chaque organisation.

La comptabilité analytique prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de calculer de différentes méthodes, parmi ces méthodes nous avons la méthode des sections homogènes, qui permet d'expliquer le résultat.

---

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

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

Afin d'étendre notre étude on doit connaître l'intérêt de contrôle de gestion au niveau des entreprises. Pour bien comprendre, il s'agit de répondre à la question principale qui constitue la problématique de notre travail :

**"Cette entreprise applique telle une méthode du calcul des coûts conforme aux principes théoriques de la comptabilité analytique?"**

Donc on essaiera la mise en place de système de la comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans l'entreprise "LABELLE". Pour pouvoir répondre à la question principale, nous nous proposons d'autres questions secondaires, qui servent à ressortir une réponse fiable à la question principale :

- Quel est l'intérêt du contrôle de gestion au sein de l'entreprise "LA BELLE"?
- Quelles sont les méthodes existantes dans la comptabilité analytique ?
- Quel est l'objectif de déterminer le coût de revient au niveau de l'entreprise "LABELLE"?

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

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

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

Ce mémoire, vas nous permettre de répondre à ces interrogations intitulé par le cas d'application de la méthode des sections homogènes dans cette entreprise. A cet effet, notre travail est structuré de 3 chapitres comme suite :

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

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

Dans le troisième et dernier chapitre, on va présenter la mise en place d'un système de la comptabilité analytique et de voir l'organisme d'accueil dans l'entreprise intitulé "Le calcul du coût de revient dans une entreprise algérienne « LABELLE »".

# **Chapitre I : Généralités sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion**

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

---

---

## **Introduction**

Une entreprise doit tenir un ensemble d'informations suffisantes pour pouvoir agir avec efficacité, c'est donc de prendre les bonnes décisions au bon moment, l'utilité de ses informations dépend en grande partie de leur qualités : il faut donc pouvoir assurer la gestion de cette information. Pour bien gérer l'information d'une façon active, la mise en place d'un système d'information est donc crucial.

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

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

## **I.1. La comptabilité analytique**

### **I. 1.1. De la comptabilité générale à la comptabilité analytique**

Pour l'entreprise, l'action comptable ne sont pas enregistrés qu'une seule fois, en comptabilité générale.

C'est donc grâce à les données de la comptabilité générale qu'on alimente la comptabilité analytique, les mesures effectuées sur le terrain ne servant qu'à déterminer la ventilation interne de ces données.

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

Autre part, on est souvent forcé d'estimer certaines charges (dotations aux amortissements, charges financières, charges non encore facturées, etc.) faute de les connaître exactement en temps efficace.

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

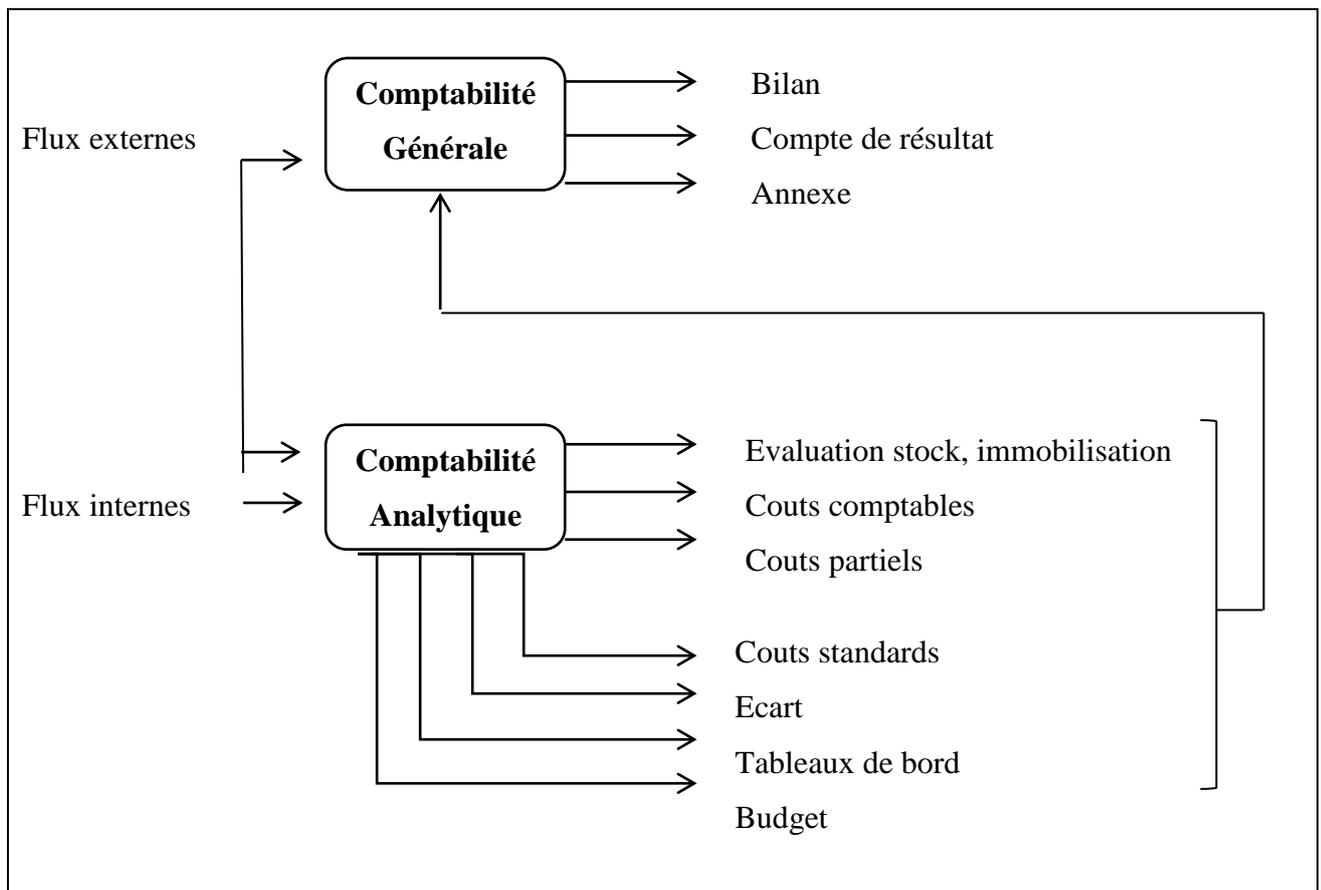
Les différences entre les charges enregistrées par la comptabilité générale et les charges affilié dans le système d'analyse ajusté ce que le PCG appelle des différences d'incorporation.

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

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

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

**Figure 1: la relation entre la comptabilité générale et analytique**



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

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

---

## I.1.2. Historique

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

A la fin du 19<sup>ème</sup> siècle<sup>2</sup> la comptabilité rendait compte aux transactions externes comme la main-d'œuvre employée réalisées dans des firmes, qui sont étaient au prix du marché, au mesure du temps ces transaction sont inclus par la firme, c'est la alors ou la comptabilité analytique été développées.

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

### B. Les évolutions succession de la comptabilité analytique :

Dans les années 60<sup>3</sup> aux états unis chaque produit fabriqué doit être calculé en comparant ses consommations aux ressources de l'entreprise par la production de l'information comptable nécessaire à l'établissement des états financiers qui permettent de déterminer le coût de revient de chaque produit, ces états financiers doivent être présentées sous une forme standardiste prévu par le législateur, et être audité. Par des réviseurs d'entreprise indépendante donc l'entreprise est efforcée à s'adapter au système comptable et aux exigences de la loi.

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

Dans les années 80<sup>4</sup> de nombreux systèmes comptables on était mis en évidence dans l'environnement des entreprises comme le croisement rapide de la concurrence et les innovations technologiques dans l'automatisation de la production et de l'information. Toute transformation de l'environnement fait naitre de nouvelles demandes sur le système

---

<sup>2</sup>DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris, 2007, p11

<sup>3</sup>Brahim Idellakkar, comptabilité bod-books on demande, 3 février 2009 page 5 à 10.

<sup>4</sup><http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html>.

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

---

---

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

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

## I.1.3. Définition

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

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »<sup>5</sup>

« La comptabilité analytique comme un système de saisie et de traitement des informations comptables qui a pour but de connaître et de contrôler les coûts à l'aide de ventilation, de regroupement...comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, une aide de décision »<sup>6</sup>.

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

---

<sup>5</sup>DUBRULLELOUIS & JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », op cit p11.

<sup>6</sup>DE BOISLANDELLE HenriMahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998, p79.

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

---

l'entreprise et les informations qu'elle fournit sont elle-même sujettes à une analyse coût-bénéfice, puisque les gestionnaires ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité analytique que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision»<sup>7</sup>

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

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

Outre le fait<sup>8</sup>, déjà signalé, qu'elle repose surtout sur le calcul des coûts des biens et services proposés par l'entreprise aux consommateurs, nous pouvons insister sur cinq caractéristiques de la comptabilité analytique que nous allons reprendre ci-dessous :

### A. La comptabilité analytique est une comptabilité :

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

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

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

### B. La comptabilité analytique est une comptabilité auxiliaire :

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

- par une double codification des faits comptables et des moyens informatiques les deux comptabilités sont toujours séparées, le PCG affirme que cette solution n'est pas sécurisée

---

<sup>7</sup>Michel Lebas, comptabilité analytique de gestion, Nathan, 1986 pages 13

<sup>8</sup>HENRI Cullmann, comptabilité analytique 5<sup>ème</sup> édition, Bouchene pages 6 à 11

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

---

---

seulement si elle est totale et applique l'ensemble des comptes comme les comptes du bilan qui sont non aucune relation avec la comptabilité analytique

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

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

### **C. La comptabilité analytique est une comptabilité facultative :**

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

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

### **D. La comptabilité est libre mais offerte :**

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

Une analyse plus précise donnerait les indications suivantes :

-le problème dans les entreprises est d'établir un plan comptable à partir de sa comptabilité analytique

-le problème à des données et des contraintes

-les données sont des données de fait ou des élaborations

-les données conçues sont de deux ordres : quel coût de revient peut-il connaitre et quelle information de gestion peut-elle avoir ?

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

---

---

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

Corrélativement à la comptabilité financière générale, une entreprise de production devra accaparer sa comptabilité analytique pour calculer les coûts et estimer les actifs. Parmi ces coûts, les impôts et taxes multiples dont elle doit se justifier. Dans ce sens, les analyses devront porter sur une amélioration fiscale pour les entreprises afin de payer le minimum d'impôts sur les sociétés et de diminuer ses charges sociales.

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

La comptabilité analytique est alimentée, pour chaque période de calcul des coûts et de prix de revient, par des informations qu'elle enregistre et étudie. Ces informations sont de trois natures différentes<sup>9</sup> :

#### **A. Les données comptables et financières**

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

Ces données aux comptes de gestion. Ces derniers, complété par des données conformes dans les sous-systèmes de gestion (investissements, paie, stocks, etc.) permettent de dériver, sans trop d'abandonnances, à l'affectation et à l'implication des données comptables aux coûts et prix de revient.

#### **B. Données quantitatives**

Plusieurs structures de l'entreprise sont concernées :

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

---

<sup>9</sup> Mémoire, La Comptabilité Analytique: Rôles et Objectifs Cas : *CEVITA*, *AIDLI* et *MOUHOUBI* 2013 page 10.

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

---

## C. Eléments supplétifs

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

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

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

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

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

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

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

### I.1.7. Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs peuvent être résumés de la manière suivante<sup>10</sup> :

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

- Arriver à adapté le système d'information à la structure organique de l'entreprise ;

---

<sup>10</sup>Robert PATUREL, la comptabilité analytique, Eyrolles 61, Boulevard Saint-Gemmain\_75005 PARIS 1987  
PAGES 4 et 5

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

---

---

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

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

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

## **B. Dans l'administration :**

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

Donc la comptabilité analytique a procédé à un double rôle :

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

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

## **C. La définition de la comptabilité analytique du PCG :**

Ses objectifs essentiels sont :

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

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

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

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

---

---

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

Les insuffisances de la comptabilité analytique d'exploitation sont<sup>11</sup> :

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

---

<sup>11</sup>IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique » 6<sup>ème</sup> édition, paris, 2009, p. 23.

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

---

---

## I.2. Le contrôle de gestion

### I.2.1. De la comptabilité analytique au contrôle de gestion :<sup>12</sup>

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

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

Dans ce cas la comptabilité de gestion a pour but de garantir et garder l'accord des décisions de la stratégie, et cela pour fixer une vision à long terme.

Les outils de pilotages utilisés par les dirigeants sont

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

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

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

### I.2.2. Historique

#### A. L'apparition du contrôle de gestion :

La gestion, la comptabilité, le contrôle était apparue pour maîtriser des activités économiques, des manufactures textiles italiennes au XVe siècle et un imprimeur français au XVI<sup>e</sup> siècle<sup>13</sup> on remarquer que le besoin au mesure et au contrôle des activités économiques

---

<sup>12</sup>Emmanuelle Plot-Vicard, Olivier Vidal, Madeleine Deck-Michon, Contrôle de gestion, Vuibert, pages 8 et 9.

<sup>13</sup>Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, édition FRANCIS LEFEBVRE, 2010 pages 3 à 6.

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

---

---

augmentes surtout à la fin de XIX<sup>e</sup> siècle où les grandes entreprises industrielles sont étai construites.

Il est important de faire une différence entre l'évolution des coûts et celle du contrôle et pour cela on vous représente un résumé de leurs historiques

## **B. L'historique des coûts :**

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

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

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

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

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

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

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

## **C. Historique de contrôle :**

L'apparition du contrôle de gestion, comme fonction spécifique au sein de l'entreprise est concomitante avec le développement, dans les années 1920 les grandes entreprises aux États-Unis comme GENERAL MOTORS ou du PONT DE NEMOURS<sup>14</sup>, tous ces développements font naître le contrôle de gestion des activités de production en développement de la taille des entreprises et le degré de production, les tâches et les responsabilités s'agrandissent et pour cela le contrôle de gestion s'apparaît afin de contrôler les exécutantes.

---

<sup>14</sup>Yves De Rongé, Karine Cerrada, Contrôle de gestion, Pearson Education France, 14 sept. 2012, pages VII.

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

---

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

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

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

## I.2.3. Définitions

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

« Le contrôle de gestion est défini comme étant un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »<sup>15</sup>

« Le contrôle de gestion est le processus met en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité»<sup>16</sup>

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>17</sup>

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

---

<sup>15</sup>Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001; page : 8.

<sup>16</sup>AKHEMAKHEM, J.L. ADROUIN « introduction au contrôle de gestion », Paris, 1976, P10.

<sup>17</sup>Anthony R., cité in : Le Duff R, Cliquet G, Valens C-A, « encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1998, page 194.

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

---

---

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

## I.2.4. Les types du contrôle de gestion

Il existe trois types du contrôle de gestion qui sont les suivants<sup>18</sup> :

### a. Contrôles préventifs

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

### b. Le contrôle chemin faisant

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

### c. Le contrôle correctif

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

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

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

### A. Les processus :

Il existe quatre processus correspond aux phases traditionnelles du management<sup>19</sup> :

---

<sup>18</sup>Mémoire, Le contrôle de gestion par le processus budgétaire Cas : Spa Général Emballage, CHEBAH et BENHAMMOUCHE, 2017, page 20,21

<sup>19</sup>L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer. Contrôle de gestion, BERTI Edition, pages 18 et 19

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

---

---

### **a. Phase de prévision :**

Dans cette phase la direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel, les résultats attendus par la direction constituant un modèle de représentation des objectifs à court terme, et tout ça dépend de la stratégie défini par l'organisation.

### **b. Phase d'exécution :**

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

### **c. Phase d'évaluation :**

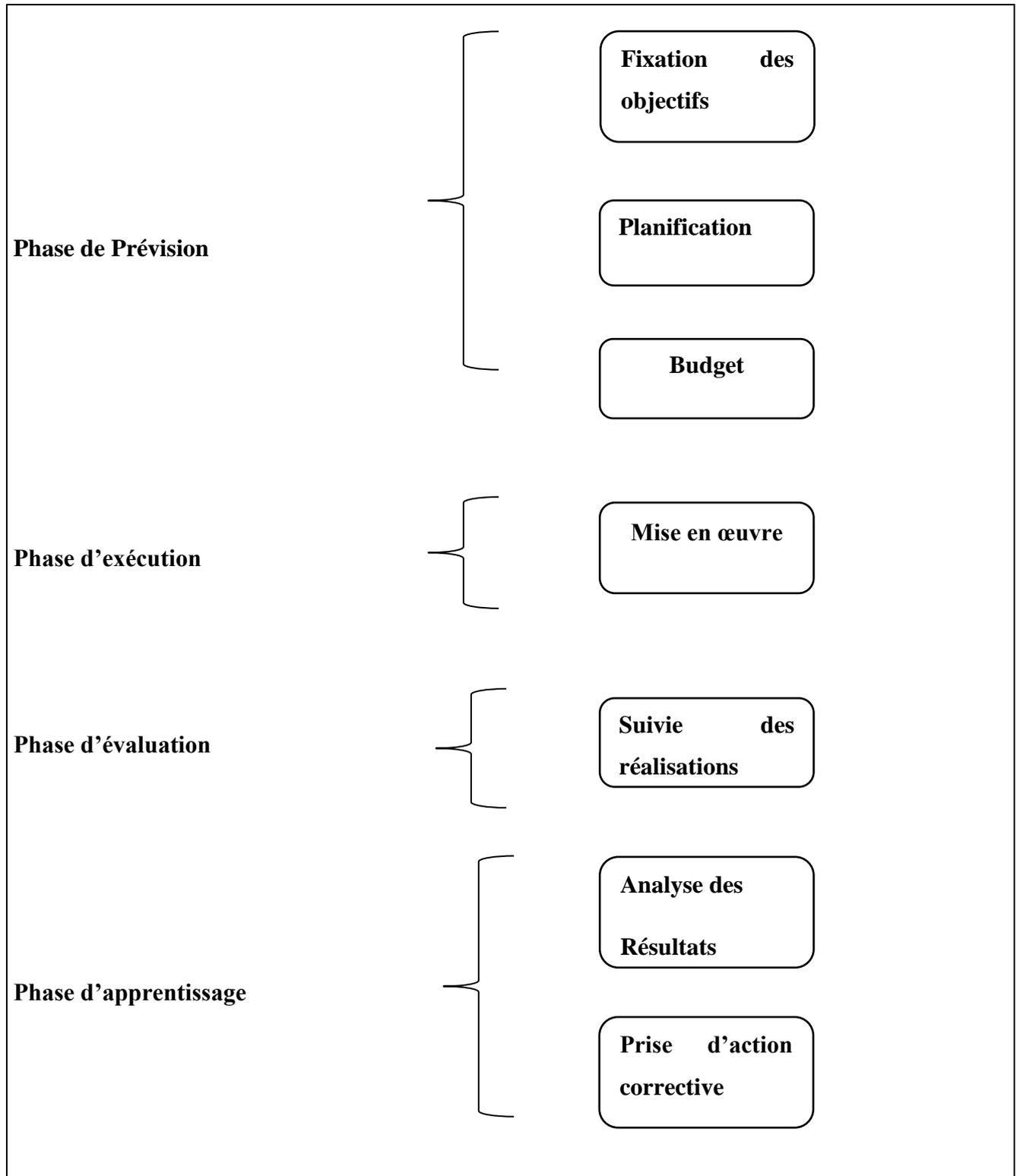
C'est la phase où les résultats obtenus par les entités sont comparé par rapport aux résultats provisionnée par la direction, cette phase détermine la cause des écarts, et conduit le responsable des mesures correctives.

### **d. Phase d'apprentissage :**

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

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

Figure 2: Les étapes du contrôle de gestion.



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

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

---

## B. Les outils :

Il existe trois outils du contrôle de gestion qui sont :

- ✓ Un Système d'information de gestion
- ✓ Un Système Budgétaire
- ✓ Une comptabilité analytique<sup>20</sup>

### a. Un système d'information de gestion :

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

### b. Le système budgétaire :

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

### c. La comptabilité analytique :

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

## I.2.6. Le champs d'application

Le contrôleur de gestion peut se situer au niveau financier, au niveau stratégique ou au niveau Technique dans l'entreprise<sup>21</sup>, la dimension comptable et budgétaire de calcul des

---

<sup>20</sup>[http://www.mjs.gov.ma/sites/default/files/initiation\\_au\\_cg\\_0.pdf](http://www.mjs.gov.ma/sites/default/files/initiation_au_cg_0.pdf)

<sup>21</sup>Emmanuelle Plot-Vicard, Olivier Vidal, Madeleine Deck-Michon, op cit page 9 et 10.

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

---

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

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

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

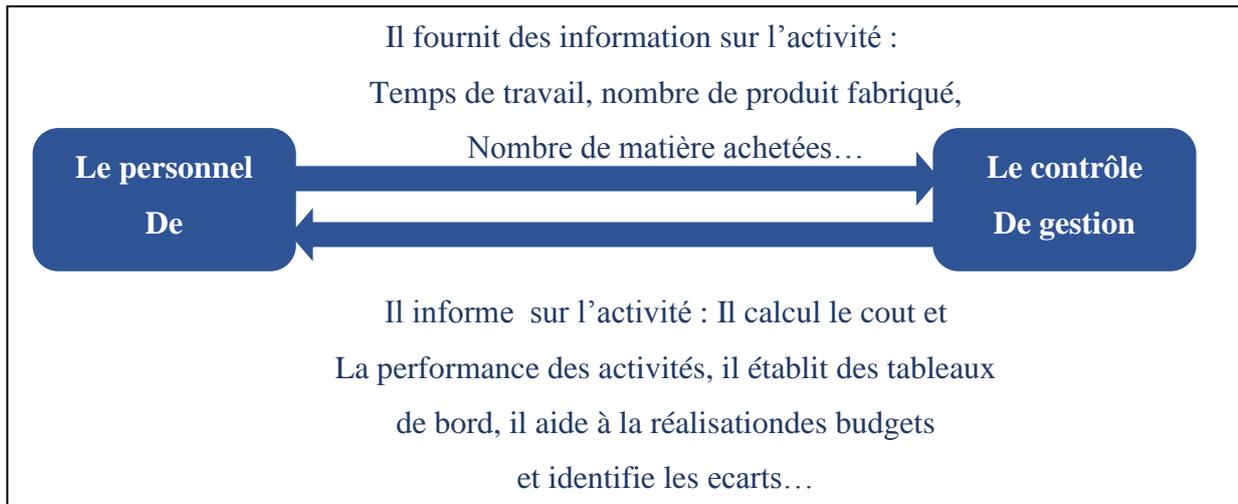
Au niveau stratégique le contrôleur fournit des informations utiles à la direction générale, comme les processus budgétaires, la mise en place des tableaux de bord..., en plus à la contribution à la mesure de la performance des différents services.

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

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

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

Figure 3: Le contrôle de gestion comme outil de communication dans l'entreprise



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

## I.2.7. Les objectifs

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

Le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux, et dans toutes les fonctions de l'entreprise .Il rêve donc à <sup>22</sup>:

- Assurer le pilotage des services sur la base d'objectif et l'engagement des services.
- Donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie.
- C'est un instrument de conseil et de suivi des réalisations pour améliorer l'efficacité.
- Il permet de contrôler, mesurer, et analyser l'activité d'une organisation.
- Assurer la remontée des mesures et leur évolution à l'intention de la direction générale.
- Contribuer à l'élaboration du système d'information de gestion.
- Aider à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management.

<sup>22</sup>Mémoire Mr CHEBAH, Mr BENHAMMOUCHE, op cit 2017, page 13.

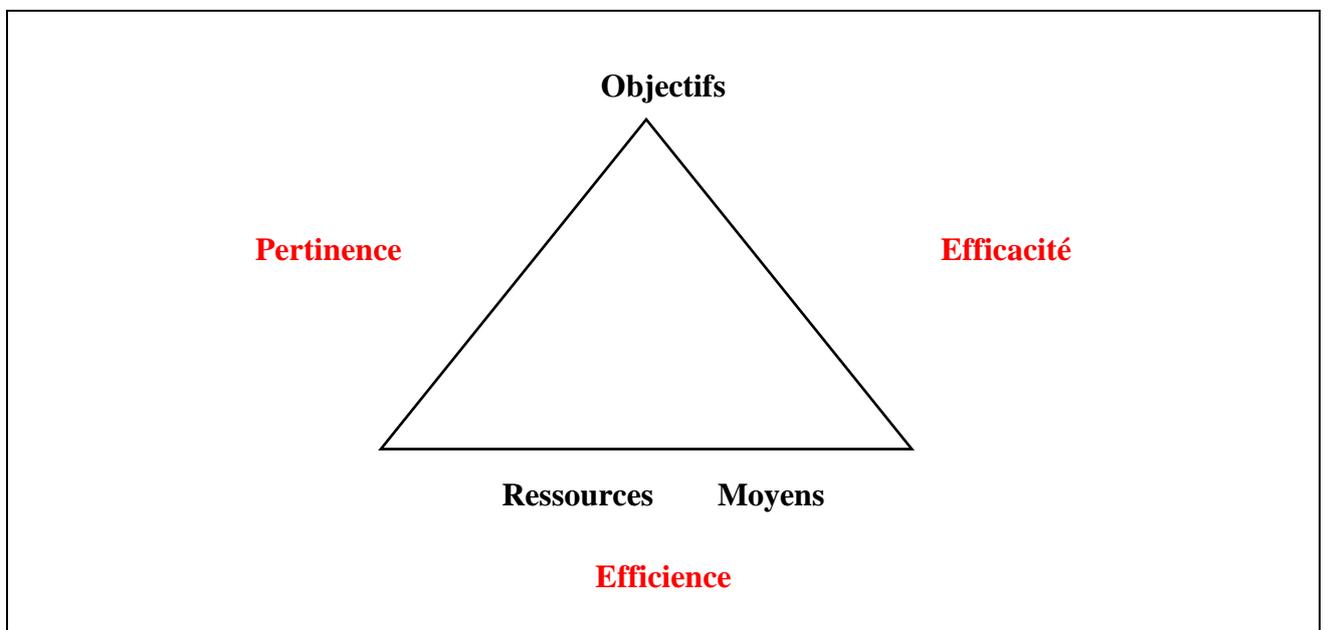
## Chapitre I : Généralité sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion

---

- Il assure la cohérence de la stratégie de l'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable :
- **La pertinence** : les objectifs doivent être en rapporte avec les moyens existants ou mobilisable en peu de temps.
- **L'efficacité** : s'apprécie avec les objectifs de l'organisation. Un centre de responsabilité peut être efficace dans la mesure où il accomplit sa tâche en consommant la moindre quantité des ressources, mais il ne permet pas à l'entreprise d'atteindre ses objectifs, il est inefficace.
- **L'efficience** : c'est les sommes des outputs obtenu par unité d'inputs engagées. Une machine efficiente est celle qui produit une quantité donnée d'output avec un minimale de consommation d'inputs, ou celle qui produit plus d'outputs possible à partir d'une quantité d'inputs données.

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

**Figure 4: Le triangle du contrôle de gestion.**



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

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

---

---

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

Le contrôle de gestion apporte une meilleure compréhension :

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

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

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

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

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

## En conclusion

A travers cette aperçu sur le rôle de la comptabilité analytique, on constate, qu'une bonne gestion et une bonne préparation de l'entreprise économique affronte l'avenir, surtout dans un système d'économie de marché qui est basé principalement sur la concurrence ne peut pas être assurées que part la mise en place d'un système de comptabilité analytique. Son rôle d'outil de gestion permettra aux gestionnaires, s'il est bien utilisé de prendre les décisions rationnelles et de se prémunir ainsi d'un moyen de prévention contre toute forme de menace pouvant affecter la pérennité de l'entreprise.

# **Chapitre II: Techniques de calcul des coûts**

## Introduction

Dans l'histoire de la comptabilité<sup>23</sup>, il est intéressant de noter que les calculs des coûts ne peuvent être analysés comme une simple technique proposée par des « théoriciens » et « plaquée » sur des entreprises. Les calculs des coûts reflètent plutôt des pratiques d'acteurs qui utilisent des outils pour gérer des structures, pour canaliser des comportements, pour organiser le travail.

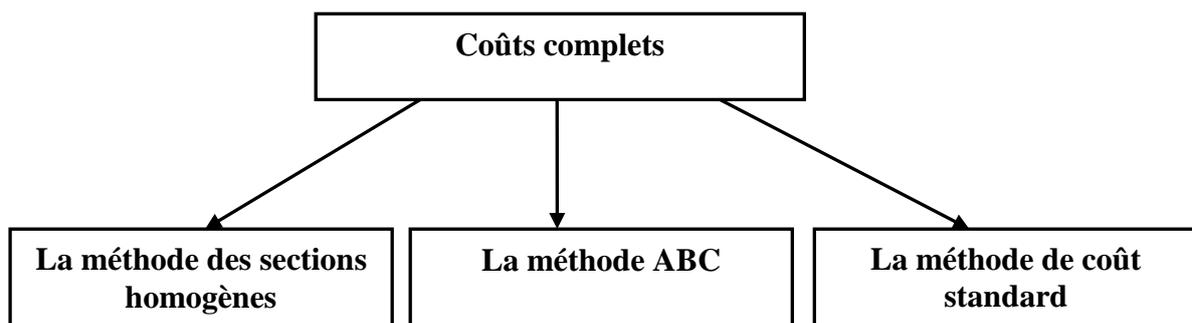
L'objet de ce travail porte sur la connaissance des méthodes de calcul des coûts, c'est dans cette optique que nous avons pris le soin d'aborder ces méthodes dans ce chapitre.

### II.1. Le système des coûts complets

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

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

**Figure 5: les différentes méthodes des coûts complets**



<sup>23</sup>CHATFIELD, A history of accounting thought, The Dryden press, 1974.

**II.1.1. La méthode des sections homogènes**

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

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

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

**II.1.1.1. Les centres d'analyse**

La méthode traditionnelle de détermination des coûts complets est la méthode des centres d'analyse qui est caractérisée par<sup>24</sup> :

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

**❖ Le découpage des centres d'analyse :**

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

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

---

<sup>24</sup>L. LANGLOIS, C. BONNIER. M. BRINGER, P19

On distingue habituellement<sup>25</sup> :

**a. Les centres principaux**

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

- ✓ Les centres d'approvisionnements

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

- ✓ Les centres de production

Correspondant aux fonctions de production de bien et de service ;

- ✓ Les centres de distribution

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

**b. Les centres auxiliaires**

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

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

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

**II.1.1.2. La répartition des charges**

On distingue dans la comptabilité analytique les charges directes et les charges indirectes, elles sont réparties comme suit<sup>26</sup> :

---

<sup>25</sup>DIDIER LECLERE, P20.

<sup>26</sup>L.LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, P38.

**a) Les charges directes**

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

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

**b) Les charges indirectes**

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

✓ **La répartition primaire :**

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

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

✓ **La répartition secondaire :**

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

**Tableau 1: Tableau de répartition secondaire**

|   | <b>Centre auxiliaire</b> | <b>Centre principaux</b> |            |              |
|---|--------------------------|--------------------------|------------|--------------|
|   | Administration           | Approvisionnement        | production | Distribution |
| <b>Totale répartition primaire</b>                    |                          |                          |            |              |
| <b>Répartition des centres auxiliaires</b>            |                          |                          |            |              |
| <b>Total après répartition des centres auxiliaire</b> |                          |                          |            |              |

|                               |  |  |  |  |
|-------------------------------|--|--|--|--|
| <b>Nature d'unité d'œuvre</b> |  |  |  |  |
| <b>Nombre d'unité d'œuvre</b> |  |  |  |  |
| <b>Coût d'unitaire</b>        |  |  |  |  |

Source : établis par nos soins

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

**II.1.1.3.1. Définition**

Un coût est la valeur d'un ensemble de consommations dont le regroupement est utile à la prise de décisions de gestion<sup>27</sup>.

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

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

Il se calcule comme suite :

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

**II.1.1.3.3. Calcul des coûts**

**a) Le coût d'achat**

Appelé aussi le coût d'acquisition, le coût d'achat comprend le prix d'achat et les frais accessoires d'achat directe ou indirecte, tel<sup>28</sup> :

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

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

<sup>27</sup>L.LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER p 31, 50

<sup>28</sup> Inspiré des connaissances déjà acquises au long du parcours universitaire.

**b) Le coût de production**

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

Un coût de production comprend :

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

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

**c) Le coût de distribution**

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

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

**d) Le coût de revient**

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

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

$$\text{Coût de revient} = \text{coût de production des produits vendus} + \text{coût de distribution} + \text{autres charges hors production}$$

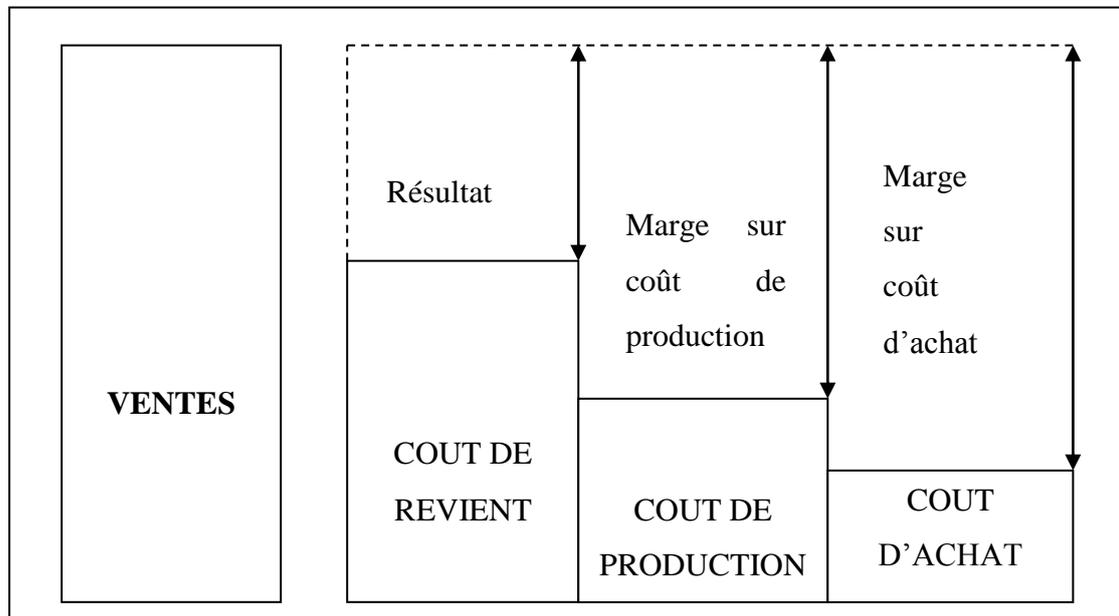
**II.1.1.4. Marges et résultats analytiques**

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

$$\text{Le résultat analytique} = \text{ventes (chiffre d'affaires)} - \text{le coût de revient}$$

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

**Figure 6: Marges et résultats**



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

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

##### a) Les avantages

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

##### b) Les inconvénients

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

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

##### II.1.2.1. Définition la méthode « ABC »

( Activity Based Costing ) c'est-à-dire comptabilité à base d'activités a été développée aux Etats-Unis on l'an 1980. C'est une méthode de coût complet qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts.

La méthode de comptabilité à base d'activités présente beaucoup d'analogies avec la méthode des centres d'analyse. Elle en diffère cependant sur des points importants<sup>29</sup> :

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

### II.1.2.2. Principe de la méthode

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

**Figure 7: principes de base de la méthode ABC**



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

### II.1.2.3. Concepts de bases de la méthode

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

- **La tâche :** la tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût<sup>30</sup>.
- **L'activité :** une activité est un ensemble de tâche ordonnées et liées entre elles dans un but donné.

<sup>29</sup>LANGLOIS.G, BRINGER.M, BONNIER.C;« contrôle de gestion, Manuel et application » p 79.

<sup>30</sup>LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M « contrôle de gestion » p, 79

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

Les inducteurs d'activités peuvent être classés en :

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

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

La mise en œuvre de la méthode comporte les étapes suivantes<sup>31</sup> :

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

Les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés.

La liste des activités retenues :

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

##### ✓ Affectation des ressources aux activités

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

- S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe (ex : les frais de voyage pour visiter un client sont affectés à l'activité « suivi des clients »).

<sup>31</sup>LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M « contrôle de gestion » p 84

- S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie au prorata des effectifs ou des moyens matériel occupés aux tâches constituant les activités.

✓ **Regroupement des activités par inducteur**

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

✓ **Calcul du coût unitaire des inducteurs**

Pour chaque centre de regroupement :

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

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

✓ **Imputation au coût des produits**

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

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

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

#### a) Les avantages

La méthode ABC est un outil d'analyse et donc de maîtrise des coûts. Elle présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits sa mise en œuvre permet.<sup>32</sup>

<sup>32</sup>GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, 1988, P.186, 187.

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

**b) Les inconvénients**

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

**II.1.3. Le coût standard**

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

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

**II.1.3.1. Définition**

Un coût prévisionnel ou coût préétablis est un coût calculé à partir des charges estimé à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historique ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaires de diverses natures<sup>33</sup>.

«Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit standard, il présente généralement le caractère de norme »<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> BOISSELIER.P, « Contrôle de gestion », cour et application, 3<sup>ème</sup> édition librairie Vuibert, février 2005 P8.

<sup>34</sup>ALAZARD.C, SEPARI.S, « contrôle de gestion » Edition DUNOD, Paris, 1998, P 340.

**II.1.3.2. Principe**

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

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

Le calcul de coût préétabli permet<sup>35</sup>

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

**II.1.3.4. La mise en œuvre de la méthode**

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

---

<sup>35</sup>SAADAT.T « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, P 151, 152.

### II.1.3.5. Calcul et analyse des écarts

On établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme d'étalon de référence, opposer a l'avenir ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels. Pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra<sup>36</sup> :

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

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

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

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

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

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

Il faut donc distinguer :

- Les écarts sur les charges directes :
  - Ecart sur matière première ;
  - Ecart sur main d'œuvre ;
  - Ecart sur d'autres charges indirectes.

#### a) Analyse des écarts sur les charges directes

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

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

<sup>36</sup>DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « Comptabilité analytique de gestion», DUNOD, Paris, 1994. P 157.

❖ **Analyse de l'écart sur matière première**

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

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

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

D'où  $E/MP = E/Q + E/P$

En notant :

$Q_R$  : Quantité réelle de matière première ;

$Q_P$  : Quantité préétabli de matière première ;

$C_R$  : Coût unitaire réel de matière première ;

$C_P$  : coût unitaire préétabli de matière première ;

❖ **Analyse de l'écart sur main d'œuvre**

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

$T_R$  : Temps réel ;

$T_P$  : Temps préétabli ;

$t_r$  : taux horaire réel ;

$t_b$  : taux horaire budgété ;

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

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

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

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

**b) Analyse des écarts sur charges indirectes**

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

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

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

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

❖ **Ecart sur le budget**

Il doit être calculé par référence à l'activité

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

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

❖ **Ecart sur activité**

Il est lié aux charges fixes

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

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

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

**II.1.3.6. Avantages et inconvénients de la méthode**

**a) Les avantages**

- ✓ Le contrôle peut s'effectuer facilement au niveau des centres de responsabilité ;

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

#### b) Les inconvénients

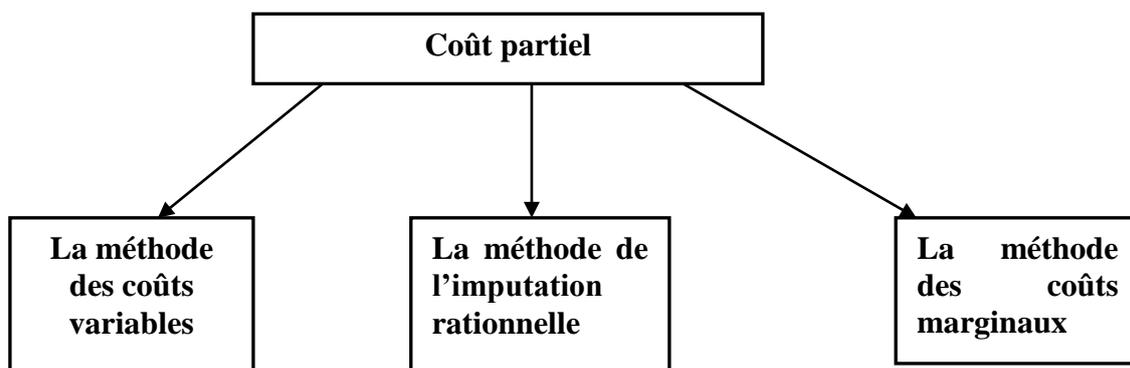
- ✓ Problème de la représentativité des coûts préétabli ; ils doivent être accessibles mais ambitieux<sup>37</sup>.
- ✓ Mais le standard ne doit pas être trop flexible car il n'est plus possible d'apprécier la performance si l'unité de mesure est élastique.

## II.2. La méthode des coûts partiels

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

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

**Figure 8: les différentes méthodes du coût partiel**



Source : réaliser par nos soins

<sup>37</sup> SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, Op. cit, P 32.

## II.2.1. La méthode des coûts variable (direct costing)

### II.2.1.1. Définition

La méthode du coût variable a été développée aux Etats-Unis dans les années 1950 sous le nom de « **directe costing** ». <sup>38</sup>

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

Le direct costing a deux variantes :

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

### II.2.1.2. Principe

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

Le principe de cette méthode peut se présenter comme suite <sup>39</sup> :

**Tableau 2: principe de la méthode des coûts variable**

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

### II.2.1.3 la présentation de la méthode :

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

<sup>38</sup>LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », Op. cit, P 150.

<sup>39</sup>ROBERT PATUREL,« Comptabilité analytique », Paris 1987, P 267.

- **Première étape** : dans cette étape, il s'agit simplement de calculer le chiffre d'affaire d'exercice ;
- **Deuxième étape** : imputation des charges variables aux différents produits, d'une part affectation des charges variables directes et d'autre part intégrer des charges variables indirectes.
- **Troisième étape** : calcul de la marge sur coût variable MCV pour chaque produit, elle représente la différence entre chiffre d'affaire (CA) et le coût variable;

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

- **Quatrième étape** : la dernière étape consiste à calculer le résultat et le seuil de rentabilité avec les formules suivantes :

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{Coûts Fixes}$$

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

**Tableau 3: les étapes du calcul le résultat**

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

Source : réaliser par nos soins

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

$$\text{SR}_{(v)} = \frac{\text{CA} * \text{CF}}{\text{MCV}}$$

On peut l'exprimer en quantité

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

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

##### a) Les avantages

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

##### b) Les inconvénients

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

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

#### II.2.2.1. Définition

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectif d'éliminer, ou plutôt d'isoler, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complets des centres d'analyse et des produits<sup>40</sup>.

L'imputation rationnelle est une méthode ayant pour but<sup>41</sup> :

<sup>40</sup>ROBERT PATUREL « comptabilité analytique », Paris 1987, P 300

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

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

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

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

- Charges fixes imputées (CFI) :

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

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

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

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

En effet, important de bien comprendre que cette pratique ne modifie pas le montant réel des charges fixes mais uniquement le montant imputé dans les coûts. Ces différences expriment<sup>42</sup> :

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

<sup>41</sup>L. LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER « contrôle de gestion », P 168

<sup>42</sup>Berland N. ; Rongé Y. ; « contrôle de gestion », Edition pearson, Paris, 2012, P. 186

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

#### a) Les avantages

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

#### b) Les inconvénients

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

### II.2.3. La méthode des coûts marginaux

#### II.2.3.1. Définition

##### ○ Définition 'empirique' ou 'comptable' :

Le coût marginal est l'accroissement du coût total entraîné par la production d'une unité supplémentaire<sup>43</sup>.

##### ○ Définition plus économique ou 'mathématique' :

Le coût marginal est la dérivée du coût total.

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

En effet :

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

<sup>43</sup>DIDIER LECLER « Comptabilité analytique » 2<sup>e</sup> Edition, 113

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

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

### II.2.3.2. Les principes de la méthode :

Le coût marginal est le coût d'une unité additionnelle produite<sup>44</sup>. Par conséquent, il s'agit de l'accroissement des charges résultant de la production de la dernière unité. La décision de prendre une commande supplémentaire entraînera un accroissement d'activité et en principe, seules les charges variables varieront puisque, sur une courte période, les charges fixes restent constantes quelle que soit l'activité. Les économistes font alors la distinction entre la théorie des coûts sur courte période et sur longue période.

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

$$Cm(x+1)^{ème} = CT(x+1) - CT(x)$$

### II.2.3.3. Les caractéristiques du coût marginal

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

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

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

<sup>44</sup>Patrick Piget « Comptabilité Analytique », 4<sup>ème</sup> Edition, P 108

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

$$C_m(x) = c'(x)$$

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

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

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

**Ou**

**Coût marginal = dérivée de coût total**

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

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

**Le résultat marginal = recette marginal – coût marginal**

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

#### II.2.3.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode

##### a) Les avantages

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

##### b) Les inconvénients

- Les hypothèses de fixation de l'optimum économique sont rarement vérifiées ;
- Il faut impérativement calculer ces coûts ponctuellement à partir d'analyse prévisionnelle et stratégique ;

- Insuffisante pour le contrôle des activités car l'évaluation des coûts de revient et des stocks est partiel.

**En conclusion**

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

# **Chapitre III: Essai pratique**

## **Introduction**

Après avoir achevé la partie théorique de notre étude, on va passer à l'étude pratique dans ce chapitre qui est répartie en deux sections dont la première est consacrée pour la présentation de l'organisme d'accueil, son aperçu historique, son évolution et son organigramme. La seconde sera réservée à l'étude d'un cas pratique où nous avons essayé d'analyser le système de calcul des coûts de revient au sein de l'unité CO.G.B (La Belle), afin d'acquérir une connaissance concernant le fonctionnement et la démarche de mise en place de la méthode appliquée d'une part, et d'une autre part, proposer des solutions aux défaillances de ce système s'il ya lieu.

### **Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil « CO.G.B (La Belle)»**

Dans cette section nous allons essayer de faire une présentation générale de l'entreprise « CO.G.B (La Belle) », son évolution historique, ces objectifs et ces différents services et moyens de productions.

#### **I. 1 Situation de l'entreprise**

Le complexe industriel agroalimentaire « CO.G.B (La Belle) », implanté dans la zone industrielle de la capitale des Hammadites, est considéré l'un des plus grands complexe en Algérie, disposant d'une technologie de pointe, il s'étend sur une superficie de 108 800 m<sup>2</sup>, dont 56 500 couvert.

D est limité par :

la route des Aurès et L'ENTP/SPA à l'ouest. ALCOST/SPA et Oued Sghir au nord.

SN LB liège au sud.

- l'EDIMIA à l'est.

#### **I.2 Aperçu historique**

L'entreprise est créé en 1939 par le groupe de TAMZALI, fut nationalisé en 1967, il était issu de la restructuration de la Société National de Gestion et de Développement des Industries.

Alimentaires (SOGEDIA) en 1972, ce complexe avait accédé au statut d'entreprise autonome en 1989 et est devenue la Société Par Action des Corps Gras ( SPA-ENCG) ayant pour activités de transformer les matières d'origine animale et végétale afin de fabriquer des

produits alimentaires et industriels. A partir du 01/04/2006, CO.G.B. Fut privatisée par le groupe « La Belle » sous la dénomination de CO.G.B. La Belle/SPA.

### **1.3 Objectifs missions et activités**

#### **I. 3. 1 Missions de l'entreprise**

Les principales missions de la CO.G.B La Belle sont :

Elaborer et réaliser des plans annuels de production et de vente.

Assurer les ventes des produits sur le marché national ou l'exploitation dans le cadre des surplus de production.

Procéder à des études de projet pour répondre aux besoins de la demande national Organiser et développer des structures de maintenance permettant d'optimiser la performance des appareils de production.

Assister les unités de production pour assurer une politique uniforme en matière de production, distribution, maîtrise des coûts.

Mettre en place ou développement d'un système de gestion en vue de satisfaire les besoins nationaux et maintenir en permanence des stocks stratégiques tant en matière produite. Mettre en place les voies et les moyens en vue d'une assimilation progressive de la technologie et de son activité.

- La satisfaction des besoins du consommateur en matière d'huile alimentaire, de savon, de margarine et d'autres dérivés des corps gras.

Leur métier est la transformation des matières d'origines animales et végétales en vue de la fabrication de produits de grande consommation et de produits destinés à l'industrie.

#### **I. 3.2 Les objectifs de l'entreprise**

par l'entreprise du groupe Labelle sont :

##### **Les objectifs tracés**

- Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires - Répondre aux besoins des consommateurs en termes de qualité.

Accroître les capacités de production par la création d'autres unités de production.

**Lancement de** nouveaux produits et élargir sa gamme de production.

Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions algériennes.

- Exploiter, gérer et développer principalement les activités de production d'huile alimentaire et industrielle, du savon, de margarine et d'autres activités industrielles liées à son objet.

### **1. 3. 3 Les activités de l'entreprise**

- La fabrication d'huile végétale

- Fabrication des margarines de table, de feuilletage et pâtisserie.

- Fabrication de produits végétaux aromatisés.

- Fabrication du savon de ménage et de toilette.

Fabrication de graisse végétale à usage industriel, de glycérine, d'acides gras dessillés et du savon industriel.

## **I. 4 Potentiel de production et les moyens de l'entreprise**

### **1. 4. 1 Potentiel de production**

Le potentiel de production de l'entreprise est présenté comme suit :

Raffinage d'huile : 530 Tonnes/j.

- Production de savon de ménage « ANTILOPE » : 150 Tonnes/j.

Production de savon de toilette « PALME » et « NESRIA » : 50 Tonnes/j.

Production de Glycérine : 50 Tonnes/j.

Production d'Acides Gras Distillés : 20 Tonnes/j.

Production de la Margarine : 80 Tonnes/j.

Production de PVA : 30 Tonnes/j.

### **1. 4. 2 Moyens de l'entreprise**

#### **1) Moyens matériels**

Les moyens matériels que l'entreprise dispose sont comme suit : Raffinerie,

- Savonnerie

- Margarinerie

- Hydrogénation.

- Station d'épuration des eaux

2) Moyens humains

L'effectif total de la CO.G.B Labelle enregistré à la fin 2014 est 539 agents réparti par catégorie comme suit :

- Cadres supérieurs : - Cadres :

– Maîtrise :

– Exécution :

7 agents soit 1% 52 agents soit 10% 265 agents soit 49% 215 agents soit 40%

### **3) Les équipements de production**

La société CO.G.B Labelle dispose des équipements suivants :

– Raffinage d'huile alimentaire.

Margarinerie.

Chaufferie.

- Unité de conditionnement des huiles et savons. - Savonnerie de ménage et de toilette.

Distillerie des acides gras.

Station d'épuration des eaux usées.

Glycérinerie.

## **I. 5 Les différents départements et services**

Avec un effectif qui travaille 24/24, partagé en quatre équipes de 8h/jour, ce département est composé de quatre services :

### **I. 5. 1 Service de raffinage**

Sa mission *est* la transformation de l'huile brute alimentaire destinée au conditionnement.

### **I. 5. 2 Service de conditionnement des huiles**

Ce service est partagé en deux ateliers :

➤ Atelier de plastique : son rôle est la fabrication de bouteilles en plastique

Atelier de conditionnement : son rôle est la mise en bouteille de l'huile pour la commercialisation.

**I. 5. 3 Service savonnerie**

Son rôle est la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique.

**I. 5. 4 Service margarinerie**

Sa mission est la production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine.

**I. 5. 5 Département technique**

Il a pour rôle la maintenance du matériel de production.

**I. 5. 6 Services études et méthodes**

Ce service est chargé de l'organisation du département technique, de renouveler les équipements, de procéder aux différentes études (investissement, projets...)

**I. 5. 7 Service électricité**

Son rôle est d'exécuter les plans d'actions, gérer le curatif, rembobiner les moteurs électriques.

**I. 5. 8 Service mécanique**

Ce service est chargé de la maintenance mécanique.

**I. 5. 9 Service utilité**

Il assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'air comprimé.

**I. 5. 10 Département des ressources humaines**

Il s'occupe de la gestion du personnel, il est composé des sections suivantes :

- > Section personnel : cette section assure le pointage, les absences autorisées et irrégulière. Elle gère aussi la carrière des travailleurs, maladies et recrutements.
- > Section paie : elle s'occupe de la gestion des fiches de paie du mois.
- > Section moyens généraux : la structure des moyens généraux est chargée des travaux suivants :

- Répartition du matériel de bureau.
- Démarche auprès des assurances contre les incendies ou tout autre dégât.

Il s'occupe de la sécurité en matière de protection individuelle et collective et la sensibilisation sur les risques d'accidents.

#### **I. 5. 11 Département comptabilité et finance**

Ce département est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise et de connaître les mouvements des stocks et les existants en magasin.

#### **I. 5. 12 Département d'approvisionnement**

Il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matière premières et consommable, emballages et pièces de rechange.

Son fonctionnement est assuré par un ensemble de fonctionnaires chargés de la gestion administrative, ils sont les suivants :

- Un chef de département central.
- Un assistant chargé des approvisionnements. - t ln chef de service chargé des achats locaux.
- Un chef de service chargé du suivi des opérations d'importation.
- Un déclarant en douanes chargé des formalités douanières
- Un agent administratif.

#### **I. 5. 13 Service laboratoire**

Ce service est chargé de contrôler et gérer la qualité de tous les produits entrant dans le processus de production.

#### **I. 5. 14 Direction commerciale**

Après le conditionnement des huiles et autres produits, la direction commerciale intervient pour la commercialisation et la distribution des produits finis.

#### **I. 5. 15 Services transport**

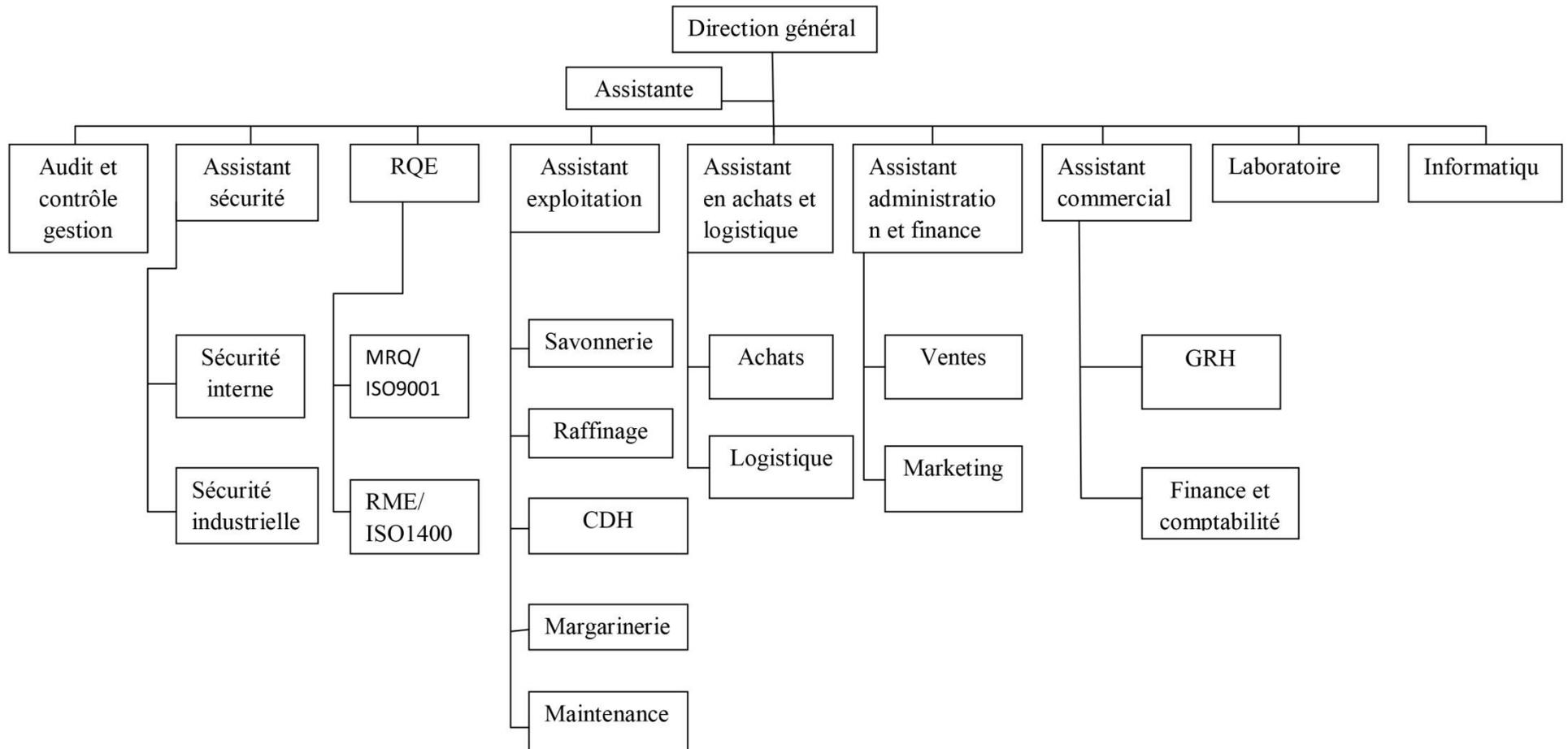
Il est composé d'un atelier de réparation. Il assure l'acheminement des matières premières et consommables vers l'entreprise, et assure la distribution des produits finis aux clients.

**I. 5. 16 Service de contrôle de gestion**

Il a pour une principale mission de veiller à l'élaboration, au suivi de l'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, états et rapports statistiques de gestion.

**NB :** Tous ces départements et services dépendent du président directeur général (PDG) qui gère l'entreprise et prend les décisions stratégiques. Ce lien est représenté dans l'organigramme suivant :

I.6.Organigramme de l'entreprise LABELLE



---

---

**Section 02 : description du système de calcul des coûts au sein de l'unité CO.G.B (La Belle)**

CO.G.B (La Belle) utilise le système des coûts complets pour la détermination des différents coûts. Système repose sur la décomposition du coût de revient, sur la structure de cycle de transformation de l'entreprise, elle est basée sur la distribution entre charges directes, indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges sur les différents éléments de coûts.

Vu le nombre de produits fabriqués par l'entreprise, nous avons optée pour la description du système de calcul du coût de revient de deux produits, qui sont le « savon de ménage » et « les copeaux », sachant qu'ils ont le même processus technologique et presque les mêmes consommations.

**II. 1 présentation des produits savon de ménage et copeaux et leurs processus de production**

A partir de nos investigations et compte tenu des documents met à notre disposition, nous avons constaté que, le produit « savon de ménage » et le produit « copeaux » passe par deux ateliers principaux qui sont :

Atelier saponification

Atelier conditionnement des savons

➤ **Atelier saponification** : dans cet atelier on passe par un mélange de plusieurs matières premières, plus des différents aditifs pour avoir du savon lisse (voir la fiche technique dans les annexes). Apres le mélange de ces matières, le savon lisse passe par les étapes suivantes :

Séparation ;

Lavage et centrifugation ; Liquidation et spontage ;

Séchage ;

Afin d'avoir un produit prés au conditionnement.

> Atelier conditionnement : dans cet atelier les produits seront conditionnés dans des canons et des sacs et seront misent en vente.

**II. 2 l'organisation de la comptabilité analytique**

Le système de la comptabilité analytique a l'entreprise CO.G.B (La Belle) est informatisée. Il enregistre les écritures comptables avec un système de codification multiple sur les différents fichiers. Donc la charge est saisie avec sa contre partie financières dans les compte de la classe 06 par nature concernée. Après, on trouve le découpage de ces comptes par les comptes de la classe 09. Chaque compte de la classe 09 représente une charge d'un compte de la classe 06.

**II. 3 Identification des centres d'analyse**

L'entreprise CO.G.B (La Belle) récapitule les charges de la classe 06 dans plusieurs centres tel que :

921 ATELIER CONDIT SAVON&CPX

933 ATELIER CONDITION SAVTIES

942 ATELIER "POTS PLAST «3KGS"

943 ATELIER "BIDONS PLAST 2L"

948 ATELIER SAVON MEDIAN

961 ATELIER GLYCERINE

9400 ATELIER CONDITION HUILE

9600 ATELIER PVA /GRAIS

9701 CHARGES APPROVE

9702 CHARGES CHAUF

9801 CHARGES A D M

9802 CHARGES CPTE

9803 CHARGES H S

9804 CHARGES LABO

9805 CHARGES TRANSI

9806 CHARGES ENTRETIEN

9807 CHARGES DISTRIBUTION

9808 CHARGES SOCIAL

**NB :** le détail de ces charges est bien présenté dans les annexes fournis par l'entreprise. Sachant que les comptes : 933 - 942 - 943 - 9400 - 9600, n'ont pas une relation avec la production du savon ni des copeaux.

**II.4 Récapitulation des charges de l'unité CO.G.B (La Belle)**

Cette étape primordiale de l'analyse, consiste à réaliser les comptes de charge et produit du tableau des comptes de résultat (TCR)

**Tableau 4: La somme des charges des comptes du (TCR)**

| Compte       | Désignation               | Montant                 |
|--------------|---------------------------|-------------------------|
| 61           | Mat. Et fournitures       | 418 776 655,23          |
| 62           | Services                  | 13 175 315,78           |
| 63           | Frais de personnels       | 120 844 767,16          |
| 64           | Impôts et taxes           | 3 217 250,81            |
| 65           | Frais financiers          | 7 206 974,20            |
| 66           | Frais divers              | 2 332 655,05            |
| 68           | Amortissement             | 14 686 434,22           |
| 69           | Charges non incorporables | -1 795 834,14           |
| 72           | Production stockée        | 618 388 782,30          |
| <b>Total</b> |                           | <b>1 196 833 000,50</b> |

**Source:** document fourni par l'entreprise CO.G.B (La belle)

Le compte 96 des charges non incorporables se décompose comme suit:

**Tableau 5: décomposition des charges non incorporables**

| <b>69 CHARGES NON INCORPORABLES</b> |                      |
|-------------------------------------|----------------------|
| CONSOM.M.C.COND.EMBAL METALL PLAST  | -60 420,00           |
| CONSOM MAT. COND. SAVON DE MENA     | -60 581,47           |
| FRET&TRANSPORT S/VENTES             | -1 382 012,67        |
| V.F                                 | -292 235,00          |
| INTERET S/EMPRUNTES BADR            | -585,00              |
| <b>TOTAL</b>                        | <b>-1 795 863,14</b> |

**Source:** document fourni par l'entreprise CO.G.B (La belle)

## II.5 Détermination des charges Incorporables dans le coût du savon et copeaux

Suivant la balance analytique fournis par l'unité CO.G.B (La Belle). et suivant les critères de destination des charges sur les centres d'analyse on a pu calculer les montants des charges incorporables de l'atelier (conditionnement) des deux produits « savon de ménage » et « Copeaux » par rapport aux charges totales de l'entreprise dans les tableaux suivants :

**Tableau 6: Détermination des charges des produits « savon » et « copeaux » d'après la balance analytique**

| N° DE COMPTE | DESIGNATION               | MONTANT               |
|--------------|---------------------------|-----------------------|
| 61           | -Mat. Et Fourniture       | 245 915 079,50        |
| 62           | -Services                 | 826 705,89            |
| 63           | -Frais De Personnel       | 27 999 761.40         |
| 64           | -Impôts Et Taxes          | 561 509,10            |
| 65           | -Frais Financiers         | 00                    |
| 66           | -Frais Divers             | 00                    |
| 68           | -Amortissement            | 6 624 949             |
| 69           | -Charges Non Incorporable | -60 581,47            |
| 72           | -Production Stockée       | 2 185 050.49          |
| <b>TOTAL</b> |                           | <b>284 052 473,91</b> |

**Source :** réaliser par nos soin. à partir des documents fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle)

En plus des charges directes de l'atelier (conditionnement savon et copeaux) qu'on vient de calculer, on doit incorporer au coût du savon et copeaux les charges indirectes engendrées par les autres centres qui ont une relation avec la production de ces deux produits.

Les charges indirectes sont réparties à travers des clés de répartitions on fonction des pourcentages déterminées par le conseil d'administration de l'entreprise après une recherche profonde sur les centres de l'entreprise. Les pourcentages sont fixe pour toutes les périodes, et la détermination des ces pourcentages prend beaucoup de temps car ça demande une étude générale des processus de production des différents produits.

Tableau 7: Les charges indirectes de la production du « savon » et copeaux »

| N° de Compte | Centre            | Montant       | Taux en%<br>clé de | Quote part           |
|--------------|-------------------|---------------|--------------------|----------------------|
| 961          | Glycérine         | 634 747,97    | 100%               | 634 747,97           |
| 9701         | Approvisionnement | 12 174 140,23 | 33 AO%             | 4 066 162,8          |
| 9702         | Chaufferie        | 19 088 849,44 | 82,80%             | 15 805 567           |
| 9801         | Administration    | 12 307 880,84 | 71,45%             | 8 793 980,9          |
| 9802         | Comptabilité      | 9 114 654,73  | 86,80%             | 7 890 025,4          |
| 9803         | Hygiène sécurité  | 17 498 855,55 | 71,45%             | 12 502 933           |
| 9804         | Laboratoire       | 2 676 825,65  | 74,82%             | 2 002 800,9          |
| 9805         | Transport         | 8 980 689,92  | 33,40%             | 2 999 550,4          |
| 9806         | Entretien         | 18 119 666,18 | 66,08%             | 11 973 475           |
| 9807         | Distribution      | 5 909 998,05  | 30,52%             | 1 803 731,4          |
| 9808         | Social'           | 5 927 758,09  | 73,18%             | 4 337 933,4          |
| <b>TOTAL</b> |                   |               |                    | <b>72 810 908,17</b> |

Source : réaliser par nos soins 8 partir des documents fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle) Le montant total des charges incorporables se présente dans le tableau suivant :

| Total des Ch.<br>Indirecte | Autres charges auxiliaires<br>(Indirectes) | Montant des ch.<br>Incorporelles |
|----------------------------|--|----------------------------------|
| 284 052 473,91             | 72 810 908,17                              | 356 863 382,08                   |

## II.6 Répartition des charges directes, serin directes et indirectes entre les deux produits

Cette étape est la plus importante et la plus compliquée car c'est ici que les charges des produits savon et copeaux sont déterminer.

### II. 6. 1 Détermination des charges directes de chaque produit

Les charges directes de la production du savon et copeaux se résument dans les consommations qui sont : (matières premières, matières consommables, autres matières et fourniture et les emballages).

## 1) Charges directes du savon de ménage

Tableau 8: Fiche technique des consommations du savon de ménage

| Désignation                                  | Quantités | Prix unitaire | Valeur en (DA)        |
|--|-----------|---------------|-----------------------|
| <b><u>Matières premières:</u></b>            |           |               |                       |
| Huile de palme RBD                           | 62 670,6  | 32,96         | 2 065 813,81          |
| Coprah                                       | 260 152,9 | 46,69         | 12 146 216,72         |
| Stéarine de palme                            | 2 417 747 | 40,77         | 98 565 053,06         |
| Huile de palme 42/44                         | 8 318,6   | 50,12         | 416 904,07            |
| Huile de soja 34/36                          | 15 603,7  | 74,55         | 1 163 205,97          |
| Huile de soja 36/38                          | 1 498,95  | 58,93         | 88 338,15             |
| Huile cuve T. sol non conditionné            | 1 096,51  | 53,49         | 58 651,63             |
| Huile de soja non conditionné                | 921,1     | 53,49         | 49 268,53             |
| Huile acide gras distillé                    | 35 534,79 | 18            | 639 626,27            |
| Huile oléine/palme                           | 1 692,83  | 53,49         | 90 548,36             |
| <b><u>Matières consommables:</u></b>         |           |               |                       |
| Soude caustique                              | 104 013,8 | 28,98         | 3 014 520,59          |
| Soude caustique liquide                      | 366 005,1 | 28,23         | 10 333 042,12         |
| Sel industriel                               | 217 117,9 | 1,8           | 390 812,44            |
| Oxyde titane                                 | 1 086,19  | 212,54        | 230 854,16            |
| Colle bel col R85                            | 1 269,25  | 92,75         | 117 722,74            |
| Citronnelle                                  | 2 668,7   | 370           | 987 417,36            |
| Sodium hydro sulfite                         | 135,77    | 89,85         | 12 130,84             |
| <b><u>Emballages:</u></b>                    |           |               |                       |
| Carton savon 400g                            | 204 293   | 18,50         | 3 779 826,78          |
| Carnet identification P°                     | 66,26     | 64,30         | 4 260,84              |
| <b><u>Autres matières et fournitures</u></b> |           |               |                       |
| Autres M&F                                   | --        | --            | 976 843,25            |
| <b>TOTAL</b>                                 |           |               | <b>135 131 057,69</b> |

Source: document fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle)

## 2) Charges directes des copiant

Tableau 9: fiche technique des consommations des copeaux

| Désignation                             | Quantité           | Prix U        | Valeur en (DA)       |
|---|--------------------|---------------|----------------------|
| <b>Mailittlittlang</b>                  | <b>38 861,92</b>   | <b>32 96</b>  | <b>1 281 007,27</b>  |
| <b>Huile de palme RBD</b>               | <b>161 320, 34</b> | <b>46,69</b>  | <b>7 531 846,21</b>  |
| <b>Coprah</b>                           | <b>1 499 240,4</b> | <b>40,77</b>  | <b>61 120004,54</b>  |
| <b>Stéarine de palme</b>                | <b>5 158,35</b>    | <b>50,12</b>  | <b>258 521,43</b>    |
| <b>Huile de palme 42 /44</b>            | <b>9 675,83</b>    | <b>74,55</b>  | <b>721 301,24</b>    |
| <b>Huile soja 36/38</b>                 | <b>929,49</b>      | <b>58,93</b>  | <b>54 778,32</b>     |
| <b>Huile cuve T.sol non conditionné</b> | <b>679,94</b>      | <b>53,49</b>  | <b>36 369,76</b>     |
| <b>Huile soja non conditionné</b>       | <b>571,17</b>      | <b>53 ,49</b> | <b>30 551,32</b>     |
| <b>Huile acide gras distillé</b>        | <b>22 035,06</b>   | <b>18</b>     | <b>396 631,05</b>    |
| <b>Huile oléine /palme</b>              | <b>1049,72</b>     | <b>53,49</b>  | <b>56 148,87</b>     |
| <b>Matières consommables :</b>          |                    |               |                      |
| <b>Soude caustique</b>                  | <b>M 498,77</b>    | <b>28,98</b>  | <b>1 869 298,56</b>  |
| <b>Soude caustique liquide</b>          | <b>226 959 ,08</b> | <b>1,80</b>   | <b>6 407 500,04</b>  |
| <b>Sel industriel</b>                   | <b>134 634 ,44</b> | <b>212,53</b> | <b>242 342,06</b>    |
| <b>Oxyde titane</b>                     | <b>673,55</b>      | <b>89,35</b>  | <b>143 152,23</b>    |
| <b>Sodium hydro sulfite</b>             | <b>84,19</b>       | <b>51,28</b>  | <b>7 522,31</b>      |
| <b>Emballages :</b>                     |                    |               |                      |
| <b>Cornes fil polys ter</b>             | <b>434</b>         | <b>196,44</b> | <b>22 257</b>        |
| <b>Ficelle 0.33</b>                     | <b>47,39</b>       | <b>196,44</b> | <b>9 309,22</b>      |
| <b>Sacs copeaux Craft</b>               | <b>113 389</b>     | <b>9,52</b>   | <b>I 080 021,66</b>  |
| <b>Fil à coudre</b>                     | <b>1,09</b>        | <b>72,54</b>  | <b>79,07</b>         |
| <b>Carnet identification P''</b>        | <b>41,09</b>       | <b>64,30</b>  | <b>2 642,14</b>      |
| <b>Autres matières et fournitures :</b> |                    |               |                      |
| <b>Autre matières et fournitures</b>    |                    | <b>--</b>     | <b>605 738,67</b>    |
| <b>TOTAL</b>                            |                    |               | <b>81 877 023 47</b> |

**Source :** Document fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle)

**NB :** les normes de consommations sont déterminées dans laboratoire de l'entreprise, et les coûts d'achat sont calculés par le service de la comptabilité des matières, ce coût d'achat.

### III. 6. 2 Répartition des charges Indirectes pour chaque produit

Les charges indirectes du savon et des copeaux représentent les charges des centres de l'entreprise comme présentée dans le tableau N°04. L'entreprise C.O.GB (La Belle) utilise le chiffre d'affaire comme clé de répartition des charges indirectes du savon et des copeaux.

**Tableau 10: le chiffre d'affaire des produits savon et copeaux**

| Produits           | C.A eu (DA)    | Taux en (%) |
|--------------------|----------------|-------------|
| SAV de ménage 400g | 271 237 875,66 | 68.47%      |
| Coupeaux           | 124 908 095,70 | 31,53%      |
| TOTAL              | 396 145 971,36 | 100%        |

Source : Document fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle)

Après la détermination des clés de répartition on passe à l'étape de répartition des charges indirectes des centres de l'entreprise.

**Tableau 11: répartition des charges indirectes du savon de ménage et des copeaux**

| Centre            | Montant de la Charge en (DA) | Part du savon de ménage | Part des copeaux |
|-------------------|------------------------------|-------------------------|------------------|
| Approvisionnement | 4 066 162,8                  | 2 784 101,67            | 1 282 061,13     |
| Chaufferie        | 15 805 467                   | 10 822 003,25           | 4 983 463,75     |
| Administration    | 8 793 980,9                  | 6 021 238,72            | 2 772 742,18     |
| Comptabilité      | 7 890 025,4                  | 5 402 300,39            | 2 487 725,01     |
| Hygiène Sécurité  | 12 502 933                   | 8 560 758,23            | 3 942 174,77     |
| laboratoire       | 2 002 800,9                  | 1371 317,78             | 631 483,12       |
| Transport         | 2 999 550,4                  | 2 053 792,16            | 945 758,24       |
| Entretien         | 11 973 475                   | 8 198 238,33            | 3 775 236,67     |
| Distribution      | 1 803 731,4                  | 1 235 014,89            | 568 716,51       |
| Social            | 4 337 933,4                  | 2 970 183               | 1367 750,40      |
| Glycérine         | 634 747,97                   | 434 611,94              | 200 136,03       |
| TOTAL             | 72 810 808,17                | 49 853 560,36           | 22 957 247,81    |

**Source :** réaliser par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle)

Après notre observation sur ce dernier tableau. on n constaté que la répartition des charges indirectes semble injuste et parfois déséquilibrée. à cause du fait que l'entreprise utilise le

chiffre d'affaire comme clés de répartition pour l'ensemble des centres des charges indirectes de chaque produit. Alors l'unité CO.G.B (12 Belle) doit prendre en considération cette diversité des centres dans la détermination des clés de répartitions. et trouver des clés de répartitions indépendantes pour chaque centre. On peut par exemple utiliser les quantités des matières achetée comme clés de répartition pour le centre (approvisionnement).

Cela peut aider l'entreprise à avoir des résultats plus pertinents et un système de calcul beaucoup plus fiable.

## **II. 7 La détermination du coût de revient du savon de ménage et des copeaux**

C'est dans cette étape qu'on va déterminer le coût de revient des deux produits « savon de ménage » et « les copeaux ». C'est la dernière étape avant le calcul de la marge du chiffre d'affaire sur le coût de revient, pour déterminer le résultat de chaque produit.

Dans cette dernière étape de calcul du coût de revient, le but est de calculer la somme de toutes les charges directes, serai directes et indirectes de chaque produit dans un seul tableau, en commençant par le savon de ménage.

### **II 7. 1 Le coût de revient du savon de ménage**

On obtient le coût de revient global du savon après la collecte de l'ensemble des charges liées à sa production comme suite

**Tableau 12: Coût de revient de produit savon de ménage**

| <b>Nature de la Charge</b>    | <b>Libelle</b>             | <b>Montant de la charge en(Da)</b> | <b>Prix de revient en (%)</b> |
|-------------------------------|----------------------------|------------------------------------|-------------------------------|
| <b>Chartes Directes</b>       | <b>-M.</b>                 | <b>115 283 626,57</b>              | <b>55.19%</b>                 |
|                               | <b>-M. consommable</b>     | <b>15 086 500 ,25</b>              | <b>7.22%</b>                  |
|                               | <b>-Emballage</b>          | <b>3 784 087.62</b>                | <b>1 ,81%</b>                 |
|                               | <b>- Autre M&amp;F</b>     | <b>976 843 ,25</b>                 | <b>0,47%</b>                  |
|                               | <b>Total</b>               | <b>135 131 057,69</b>              | <b>64,69%</b>                 |
| <b>Charges Senti Directes</b> | <b>-Service</b>            | <b>548 271,35</b>                  | <b>026%</b>                   |
|                               | <b>-Frais de Personnel</b> | <b>I 8 569 441,76</b>              | <b>8,89%</b>                  |
|                               | <b>-Impôts</b>             | <b>372 392,84</b>                  | <b>0,18%</b>                  |

|                           |                    |                       |               |
|---------------------------|--------------------|-----------------------|---------------|
|                           | -Amortissement     | 4 393 666,18          | 2.10%         |
|                           | <b>Total</b>       | <b>23 883 772,13</b>  | <b>11,43%</b> |
| <b>Charges Indirectes</b> | -Approvisionnement | 2 784 101,67          | 1,33%         |
|                           | -Chaufferie        | 10 822 003,25         | 5,19%         |
|                           | -Administration    | 6 021 238,72          | 2,88%         |
|                           | -Comptabilité      | 5 402 300,39          | 2,57%         |
|                           | -Hygiène Sécurité  | 8 560 758,23          | 4,10%         |
|                           | -Laboratoire       | 1 371 317,78          | 0,66%         |
|                           | -Transport         | 2 053 792,16          | 0,98%         |
|                           | -Entretien         | 8 198 238,33          | 3,94%         |
|                           | -Distribution      | 1 235 014,89          | 0,59%         |
|                           | -Social            | 2 970 183             | 1,43%         |
|                           | -Glycérine         | 434 611,94            | 0.21%         |
|                           | <b>Total</b>       | <b>49 853 560,36</b>  | <b>23,88%</b> |
| <b>Coût De Revient</b>    |                    | <b>208 868 390,18</b> | <b>100%</b>   |

source : réaliser par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle)

Après la détermination du coût de revient global du savon de ménage, on va calculer le coût de revient d'un kilogramme de savon sachant que la production total du savon est à 4 716 497 Kg. Ensuite nous allons déterminer le coût de revient d'un canon de savon qui pèse 19,2kg. Et enfin on va déterminer la marge d'un carton qui est vendus au prix de t 104,16DA le canon.

**Tableau 13: détermination de la marge sur vente d'un carton de savon de ménage**

|   |                   |
|---|-------------------|
| Coût de revient globale en DA               | 208868 390,18 DA  |
| Quantité produite en KG                     | 4 716 497 Kg      |
| Coût de revient d'un KG de savon            | 44,28 DA          |
| Quantité produite en carton de 19,2 KG      | 245 650           |
| Coût de revient d'un carton de savon        | 850,176 DA        |
| Prix de vente d'un carton de savon          | 1 104,160 DA      |
| <b>Marge sur vente d'un carton de savon</b> | <b>253,984 DA</b> |

|                                |                 |
|--------------------------------|-----------------|
| Marge globale du produit savon | 62391 169,60 DA |
|--------------------------------|-----------------|

Source : réaliser par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise (CO.G.B La Belle)

### 11. 7.2 Le coût de revient des copeaux

Le produit copeaux passe par les mêmes étapes que le savon du ménage alors le calcul de son coût n'est pas vraiment différent, comme présenté dans le tableau suivant :

**Tableau 14: Coût de revient de produit copeaux**

| Nature de la Charge    | Libelle             | Montant de la charge en(DA) | Prix de revient en (%) |
|------------------------|---------------------|-----------------------------|------------------------|
| Charges Directes       | -M. première        | 71 487 160,61               | 61.12%                 |
|                        | -M. consommable     | 0 007 013,20                | 7.41%                  |
|                        | -Emballage          | 1 114 309,09                | 0.95%                  |
|                        | - Autre M&F         | 605 738,67                  | 0,52%                  |
|                        | <b>Total</b>        | <b>81 877 023,57</b>        | <b>70%</b>             |
| Charges Serai Directes | -Service            | 278 434,54                  | 0.24%                  |
|                        | -Frais de Personnel | 9 430 319,64                | 8.06%                  |
|                        | -Impôts             | 189 116,26                  | 0.16%                  |
|                        | -Amortissement      | 2 231 282,82                | 1,91%                  |
|                        | <b>Total</b>        | <b>12 129 153,26</b>        | <b>10,37%</b>          |
| Charges Indirectes     | -Approvisionnement  | 1 282 061,13                | 1.10%                  |
|                        | -Chaufferie         | 4 983 463,75                | 4.26%                  |
|                        | -Administration     | 2 772 742,18                | 2,37%                  |
|                        | -Comptabilité       | 2 487 725,01                | 2,13%                  |
|                        | -Hygiène Sécurité   | 3 942 174,77                | 3,37%                  |
|                        | -Laboratoire        | 631 483,12                  | 0,54%                  |
|                        | -Transport          | 945 758,24                  | 0,81%                  |
|                        | -Entretien          | 3 775 236,67                | 3,23%                  |

|                        |               |                       |               |
|------------------------|---------------|-----------------------|---------------|
|                        | -Distribution | 568 716,51            | 0.48%         |
|                        | -Social       | 1 367 750,40          | 1,17%         |
|                        | -Glycérine    | 200 136,03            | 0.17%         |
|                        | <b>Total</b>  | <b>22 957 247,81</b>  | <b>19,63%</b> |
| <b>Coût De Revient</b> |               | <b>116 963 424,64</b> | <b>100%</b>   |

Source : réaliser par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise .G.B (La Belle)

Après la détermination du coût de revient global du produit « copeaux », on va calculer le coût de revient d'un kilogramme des copeaux sachant que la production total est à 2 394 940 Kg. Ensuite nous allons déterminer le coût de revient d'un sac des copeaux qui pèse 20kg. Et enfin on va déterminer la marge d'un sac qui est vendus au prix de 1 043,10 DA le sac.

**Tableau 15: détermination de la marge sur vente d'un sac des copeaux**

|   |                         |
|---|-------------------------|
| Coût de revient globale en DA               | 116963 <b>424,64 DA</b> |
| Quantité produite en KG                     | 2394 940 Kg             |
| Coût de revient d'un KG <i>des</i> copeaux  | 48,84 DA                |
| Quantité produite des sacs de 20 KG         | 119 747                 |
| Coût de revient d'un sac des copeaux        | 976,80 DA               |
| Prix de vente d'un sac des copeaux          | 1 043,10 DA             |
| <b>Marge sur vente d'un sac des copeaux</b> | <b>66,30 DA</b>         |
| <b>Marge globale du produit copeaux</b>     | <b>7 939 226,1 DA</b>   |

Source : réaliser par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise CO.G.B (La Belle)

## II.8.Commentaires et observations

En plus *de* l'obligation de l'entreprise de connaître les coûts de revient en vue de la fixation des prix de vente et la valorisation de ses stocks de produit finie, la connaissance des détails concourant à la confection du coût permet au gestionnaires d'apporter les correctifs nécessaires en cours d'exploitation en temps opportun.

Ainsi le calcul du prix de revient industriel des différents produits fabriqués ne permet pas d'avoir une analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations, donc les coûts ne sont pas maîtrisés.

L'efficacité du système de comptabilité analytique doit être complétée par un contrôle budgétaire régulier qui permet d'analyser et d'expliquer ces écarts entre les prévisions et les réalisations.

Le manque de cohésion entre les services existants, ce qui crée une grande difficulté de la circulation de l'information entre eux. Il n'existe pas de supports ou de canevas formalisant les flux d'informations entre les services.

- L'application strictes des procédures de saisie, d'enregistrement des donnés.
- La proposition de choisir des clés de répartition des charges indirectes adéquates pour chaque centre.
- La nécessité de former le personnel en place, ou de recruter des personnes qualifiées.

### **En conclusion**

Au terme de ce chapitre. et durant notre stage au sein de l'organisme CO.G.B (La Belle) nous avons conclu que personne ne peut ignorer le rôle de la comptabilité analytique dans la bonne gestion de l'entreprise, si elle est utilisée efficacement. Cette utilisation de la comptabilité analytique ne se résume pas dans le simple calcul du coût de revient mais dans la manière dont il est déterminé, la saisie des différents éléments liée à la production, et la répartition fine des charges des différents centres nécessite un système de traitement des coûts efficace et pertinent.

# **Conclusion générale**

### Conclusion générale

Les entreprises économiques algériennes font face à des changements structurels importants qu'elles doivent maîtriser car leur survie en tant que entreprise en dépendra et surtout leur capacité à s'adapter à ces changements.

La bonne gestion est la préparation de l'entreprise économique à affronter l'avenir, particulièrement dans un système d'économie de marché basé principalement sur la concurrence. Cette bonne gestion ne peut être assurée que par la mise en place d'un système de comptabilité analytique, son rôle d'outil de gestion permettra aux gestionnaires, s'il est utilisé efficacement de prendre des décisions rationnelles et de se munir ainsi d'un moyen de prévention contre toute forme de menace pouvant affecter la pérennité de l'entreprise.

Quant à la réalisation des objectifs recherchés, une application rigoureuse dans l'ordre de réalisation des tâches que doivent exécuter les différents intervenants contribue efficacement à asseoir une base solide de gestion analytique de la comptabilité des coûts.

En effet, l'entreprise CO.G.B (La Belle) souffre d'un retard considérable dans l'utilisation des méthodes d'analyse des coûts, car il existe une inconscience de la notion de coût.

C'est le cas de l'entreprise « CO.G.B (La Belle) » qui utilise la méthode des coûts complets qui a tendance à augmenter considérablement ses coûts.

Notre stage pratique au sein de l'entreprise « CO.G.B (La Belle) » nous a permis de comprendre déjà l'importance que recèle le coût de revient, puis nous a permis de voir réellement les éléments de ce coût, par la suite les étapes que l'entreprise doit effectuer pour arriver à désigner ces éléments pour pouvoir calculer le coût de revient.

Notre passage au sein de l'unité dans le cadre de l'analyse du réseau de traitement des coûts de revient nous a également permis de comprendre le processus technologique de production des différents produits.

Même si nous avons pu relever des points forts qui sont notamment une maîtrise de la comptabilité analytique et l'établissement de prix de revient industriels qui sont une référence pour la fixation des prix de vente, nous avons constaté que le système de comptabilité de gestion reste à l'état embryonnaire dès lors qu'il ne permet pas le traitement de la totalité des charges et l'aboutissement aux calculs des coûts de revient réels pour l'ensemble des produits.

Malgré l'utilisation du système des coûts complets dans cette entreprise pour la simplicité de l'application, nous avons constaté qu'elle présente des insuffisances au niveau de traitement des charges indirectes. C'est pour cela qu'une réorganisation de traitement des charges indirectes est nécessaire pour la détermination d'un coût de revient plus pertinent.

La comptabilité analytique au sein de l'unité « CO.G.B (La Belle) » a des insuffisances à combler comme la lourdeur des calculs, et l'arbitraire des clés de répartition, ce qui provoque une impertinence d'informations qui circulent à l'intérieur de leurs système de contrôle de gestion en général et le système de la comptabilité analytique en particulier.

Enfin on espère que les responsables de l'entreprise prennent conscience de l'importance de la fonction du contrôle de gestion, et prennent en considération nos observations à renforcer l'encadrement et tout particulièrement le service contrôle de gestion à travers des actions de formation du personnel, qui garantira la pérennité de l'organisme.

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

# Liste bibliographique

### Liste bibliographique

#### Ouvrages

- ✚ AKHEMAKHEM, J.L. ADROUIN « introduction au contrôle de gestion », Paris, 1976, P10.
- ✚ ALAZARD.C, SEPARI.S, « contrôle de gestion » Edition DUNOD, Paris, 1998, P 340.
- ✚ Anthony R., cité in : Le Duff R, Cliquet G, Valens C-A, « encyclopédie de gestion et de management », Dalloz,Paris, 1998, page 194.
- ✚ Berland N. ; Rongé Y. ; « contrôle de gestion », Edition pearson, Paris, 2012, P. 186
- ✚ BOISSELIER.P, « Contrôle de gestion », cour et application, 3<sup>eme</sup> édition librairie Vuibert, février 2005 P8.
- ✚ Brahim Idellakkar, comptabilité bod-books on demande, 3 février 2009 page 5 à 10.
- ✚ CHATFIELD, A history of accounting thought, The Dryden press, 1974.
- ✚ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, édition FRANCIS LEFEBVRE, 2010 pages 3 à 6.
- ✚ DE BOISLANDELLE HenriMahe : « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998, p79.
- ✚ DIDIER LECLER « Comptabilité analytique » 2<sup>e</sup> Edition, 113
- ✚ DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris, 2007, p11
- ✚ DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « Comptabilité analytique de gestion», DUNOD, Paris, 1994. P 157.
- ✚ Emmanuelle Plot-Vicard, Olivier Vidal, Madeleine Deck-Michon, Contrôle de gestion, Vuibert, pages 8 et 9.
- ✚ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, 1988, P.186, 187.
- ✚ HENRI Cullmann, comptabilité analytique 5<sup>ème</sup> édition, Bouchene pages 6 à 11
- ✚ Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001; page : 8.
- ✚ IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique » 6<sup>ème</sup> édition, paris, 2009, p. 23.
- ✚ Inspiré des connaissances déjà acquises au long du parcours universitaire.
- ✚ L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer. Contrôle de gestion, BERTI Edition, pages 18 et 19
- ✚ LANGLOIS.G, BRINGER.M, BONNIER.C;« contrôle de gestion, Manuel et application » p 79.

- ✚ Lochard Jean « la comptabilité analytique » Edition D'OGANISATION Paris, 1998, p 15
- ✚ Mémoire Mr CHEBAH, Mr BENHAMMOUCHE, op cit 2017, page 13.
- ✚ Mémoire, La Comptabilité Analytique: Rôles et Objectifs Cas : *CEVITA*, AIDLI et MOUHOUBI 2013 page 10.
- ✚ Mémoire, Le contrôle de gestion par le processus budgétaire Cas : Spa Général Emballage, *CHEBAH et BENHAMMOUCHE*, 2017, page 20,21
- ✚ Michel Lebas, comptabilité analytique de gestion, Nathan, 1986 pages 13
- ✚ Patrick Piget « Comptabilité Analytique », 4<sup>ème</sup>Edition, P 108
- ✚ Robert PATUREL, la comptabilité analytique, Eyrolles 61, Boulevard Saint-Gemmain\_75005 PARIS 1987, PAGES 4 et 5
- ✚ ROBERT PATUREL,« Comptabilité analytique », Paris 1987, P 267.
- ✚ SAADAT.T « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, P 151, 152.
- ✚ Yves De Rongé, Karine Cerrada, Contrôle de gestion, Pearson Education France, 14 sept. 2012, pages VII.

### Sites internet

- ✚ <http://www.jybaudot.fr/Gestion/comptagest.html>.
- ✚ [http://www.mjs.gov.ma/sites/default/files/initiation\\_au\\_cg\\_0.pdf](http://www.mjs.gov.ma/sites/default/files/initiation_au_cg_0.pdf)

# **Annexes**

## FICHE TECHNIQUE DU PRODUIT SAVON

| Désignation                           | quantités | Prix unitaire | Valeur en (DA)        |
|---------------------------------------|-----------|---------------|-----------------------|
| <b>Matières premières :</b>           |           |               |                       |
| Huile de palme Rn)                    | 62 670,6  | 32,96         | 2 065 813,81          |
| Coprah                                | 260 152,9 | 46,69         | 12 146 216,72         |
| Stéarine de palme                     | 2 417 747 | 40 ,77        | 98 565 053,06         |
| Huile de palme 42/44                  | 8 318,6   | 50,12         | 416 904 ,07           |
| Huile de soja 34/36                   | 15 603,7  | 74,55         | 1 163 205,97          |
| Huile soja 36/38                      | 1498,95   | 58,93         | 88 338,15             |
| Huile cuve T.sol non conditionné      | 1 096,51  | 53,49         | 58 651,63             |
| Huile soja non conditionné            | 921,1     | 53,49         | 49 268,53             |
| Huile acide gras distillé             | 35 534,79 | 18            | 639 626,27            |
| Huile oléine/palme                    | 1 692,83  | 53,49         | 90 548,36             |
| <b>Matières consommables :</b>        |           |               |                       |
| Soude caustique                       | 104 013,8 | 28,98         | 3 014 520,59          |
| Soude caustique liquide               | 366 005,1 | 28,23         | 10 333 042,12         |
| Sel industriel                        | 217 117,9 | 1,8           | 390 812,44            |
| Oxyde titane                          | 1 086,19  | 212,54        | 230 854,16            |
| Colle bel col R85                     | 1 269,25  | 92,75         | 117 722,74            |
| Citronnelle                           | 2 668,7   | 370           | 987 417,36            |
| Sodium hydro sulfite                  | 135,77    | 89,85         | 12 130,84             |
| <b>Emballages :</b>                   |           |               |                       |
| Carton savon 400g                     | 204 293   | 18,50         | 3 779 826,78          |
| Carnet identification P'              | 66,26     | 64,30         | 4 260,84              |
| <b>Autres matières et fournitures</b> |           |               |                       |
| Autres M&F                            |           |               | <b>976 843,25</b>     |
| <b>TOTAL</b>                          |           |               | <b>135 131 057,69</b> |

**FICHE TECHNIQUE DU PRODUIT COPEAUX**

| <b>Désignation</b>                      | <b>Quantité</b> | <b>Prix U</b> | <b>Valeur en (DA)</b> |
|---|-----------------|---------------|-----------------------|
| <b>Matières premières :</b>             |                 |               |                       |
| Huile de palme RBD                      | 38 861,92       | 32 ,96        | 1 281 007,27          |
| Coprah                                  | 161 320, 34     | 46,69         | 7 531 846,21          |
| Stéarine de palme                       | 1 499 240,4     | 40,77         | 61 120 004,54         |
| Huile de palme 42 /44                   | 5 158,35        | 50,12         | 258 521,43            |
| Huile soja 34/36                        | 9 675,83        | 74,55         | 721 301,24            |
| Huile soja 36/38                        | 929,49          | 58,93         | 54 778,32             |
| Huile cuve T.sol non conditionné        | 679,94          | 53,49         | 36 369,76             |
| Huile soja non conditionné              | 571,17          | 53 ,49        | 30 551,32             |
| Huile acide gras distillé               | 22 035,06       | 18            | 396 631,05            |
| Huile oléine /palme                     | 1049,72         | 53,49         | 56 148,87             |
| <b>Matières consommables :</b>          |                 |               |                       |
| Soude caustique                         | 64 498,77       | 28,98         | 1 869 298,56          |
| Soude caustique liquide                 | 226 959 ,08     | 1,80          | 6 407 500,04          |
| Sel industriel                          | 134 634 ,44     | 212,53        | 242 342,06            |
| Oxyde titane                            | 673,55          | 89,35         | 143 152,23            |
| Sodium hydro sulfite                    | 84,19           | 51,28         | 7522,31               |
| <b>Emballages :</b>                     |                 |               |                       |
| Comes fil polys ter                     | 434             | 196,44        | 22 257                |
| Ficelle 0,33                            | 47,39           | 196,44        | 9 309 ,22             |
| Sacs coupeaux Craft                     | 113 389         | 9,52          | 1 080 021,66          |
| Fil à coudre                            | 1,09            | 72,54         | 79,07                 |
| Carnet identification P                 | 41,09           | 64,30         | 2 642,14              |
| <b>Autres matières et fournitures :</b> |                 |               |                       |
| Autre matières et fournitures           |                 |               | 605 738,67            |
| <b>TOTAL</b>                            |                 |               | <b>81 877 023 ,57</b> |

|      |                             |                |
|------|-----------------------------|----------------|
| 921  | ATELIER CONDIT SAVON&CPX    | 245 355 922,71 |
| 933  | ATELIER CONDITION SAVTTES   | 111 688,25     |
| 942  | ATELIER « Pots plats 3kgs » | 10 498 610,61  |
| 943  | ATELIER bidons plats 2l     | 15 190 008,28  |
| 948  | ATELIER GLYCERINE           |                |
| 961  | ATELIER CONDITION HUILE     | 19 593 068,68  |
| 9400 | ATELIER PVA/GRAIS           | 109 625 495,66 |
| 9600 | CHARGES APPROVE             | 374 078,16     |
| 9701 | CHARGES CHAUF               | 13 615 480,01  |
| 9801 | CHARGES A D M               | 266 319,37     |
| 9802 | CHARGES CPTÉ                | 106 377,22     |
| 9803 | CHARGES H S                 | 410 842,27     |
| 9804 | CHARGES LABO                | 175 833,86     |
| 9805 | CHARGES TRANSP              | 1 607 062 ,54  |
| 9806 | CHARGES ENTRETIEN           | 824 194,25     |
| 9807 | CHARGES DISTRIBUTION        | 222 128,50     |
| 980  | CHARGES SOCIAL              | 235 036,44     |

| Cpte Princip. | COMPTE                           | DÉSIGNATION  | MONTANT                        |
|---------------|----------------------------------|--|--------------------------------|
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 61 (45 enregistrements détail) |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>418 776 655,23</u>          |
| <b>62</b>     | <b>SERVICES</b>                  |  |                                |
|               |                                  | 6200000 FRET&TRANSPORT S/VENTES                                | 13 175 315,78                  |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 62 (1 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>13 175 315,78</u>           |
| <b>63</b>     | <b>FRAIS DE PERSONNEL</b>        |  |                                |
|               |                                  | 6300000 SALAIRE DE BASE  | 120 844 767,16                 |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 63 (1 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>120 844 767,16</u>          |
| <b>64</b>     | <b>IMPOTS ET TAXES</b>           |  |                                |
|               |                                  | 6400000 V.F  | 3 217 250,81                   |
|               |                                  | 6410000 T A P EX (TAIC)  | 0,00                           |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 64 (2 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>3 217 250,81</u>            |
| <b>65</b>     | <b>FRAIS FINANCIERS</b>          |  |                                |
|               |                                  | 6500000 INTERETS S/EMRUNTS BAD                                 | 7 206 974,20                   |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 65 (1 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>7 206 974,20</u>            |
| <b>66</b>     | <b>FRAIS DIVERS</b>              |  |                                |
|               |                                  | 6600000 ASSURANCE INCENDIE MAT&BATIM                           | 2 332 655,05                   |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 66 (1 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>2 332 655,05</u>            |
| <b>68</b>     | <b>AMORTISSEMENTS</b>            |  |                                |
|               |                                  | 6820000  | 14 686 434,11                  |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 68 (1 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>14 686 434,11</u>           |
| <b>69</b>     | <b>CHARGES NON INCORPORABLES</b> |  |                                |
|               |                                  | 6103090 CONSOM. M.C.COND.EMBAL METALL PLAST                    | -60 420,00                     |
|               |                                  | 6103120 CONSOM MAT. COND. SAVON DE MENA                        | -60 581,47                     |
|               |                                  | 6200000 FRET&TRANSPORT S/VENTES                                | -1 382 012,87                  |
|               |                                  | 6400000 V.F  | -292 235,00                    |
|               |                                  | 6500000 INTERETS S/EMRUNTS BAD                                 | -585,00                        |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 69 (5 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>-179 583,44</u>             |
| <b>72</b>     | <b>PRODUCTION STOCKEE</b>        |  |                                |
|               |                                  | 7234000 PROD. STOCKEE H. TOURNESOL                             | 224 752 838,44                 |
|               |                                  | 7234030 PROD. STOCKEE ACIDE GRAS DISTIL.                       | 1 177 740,00                   |
|               |                                  | 7234100 PROD. STOCKEE HUILE SOYA                               | 217 908 688,53                 |
|               |                                  | 7234600 PROD. STOCKEE HUILE PALME                              | 142 059 771,40                 |
|               |                                  | 7235031 PROD. STOCKEE GLYCERINE CODEX                          | 85,02                          |
|               |                                  | 7235080 PROD. STOCKEE PROD. EMB. ENTREPIE                      | 32 489 678,91                  |
|               |                                  | Synthèse pour "cpte Princip." = 69 (5 enregistrement détail)   |                                |
|               |                                  | Somme  | <u>618 388 782,30</u>          |
|               |                                  |  | <u><b>1 196 833 000,50</b></u> |

## BALANCE GENERALE

A1

| Cpte Princip. | COMPTE                               | DESIGNATION | MONTANT        |
|---------------|--------------------------------------|-------------|----------------|
| 61            | MAT. ET FOURNITURES                  |             |                |
| 6100130       | CONSOM. MAT. PREMIERE HB PALMISTE    |             | 3 803 770,54   |
| 6100200       | CONSOM. MAT PREMIERE HB COPRAH       |             | 22 371 227,20  |
| 6100230       | CONSOM. MAT PREMIERE H STEARINE PAL  |             | 181 504 435,06 |
| 6100250       | CONSOM. MAT PREMIERE H PALME 42/44   |             | 29 718 913,73  |
| 6100260       | CONSOM. MATIERE H SOYA RH 34/3       |             | 80 709 913,87  |
| 6100400       | CONSOM. PEHD                         |             | 20 994 589,31  |
| 6100410       | CONSOM. PEBD                         |             | 2 295 953,59   |
| 6101040       | CONSOM. SEL INDUSTRIEL               |             | 721 926,20     |
| 6101060       | CONSOM. SOUD CAUSTIQUE FUT LOCAL     |             | 5 843 409,54   |
| 6101070       | CONSOM. SOUD CAUSTIQUE AUTRES        |             | 20 693 273,21  |
| 6101080       | CONSOM. PHOSPHATE TRISODIQUE         |             | 40 442,96      |
| 6101300       | CONSOM. PIECES DETACHEES INDUSTRIEL  |             | 3 322 684,94   |
| 6101400       | CONSOM. PETIT OUTILLAGES LABORATOI   |             | 58 526,46      |
| 6101500       | CONSOM. P D AUTOMOBILES              |             | 780 546,33     |
| 6101600       | CONSOM. FOURNITURES DE BUREAU        |             | 560 039,65     |
| 6101700       | CONSOM. PRODUIT D'ENTRETIEN          |             | 140 998,84     |
| 6101900       | CONSOM. FOURNITUR DE LABORATOIRE     |             | 79 566,79      |
| 6102000       | CONSOM. FICELLE LIEUSE SAC DE JUTE   |             | 34 114,85      |
| 6102010       | CONSOM. MAT CONS RAF HB ALLIMENTAIRE |             | 40,01          |
| 6102300       | CONSOM. FOURNITURES MEDICALES        |             | 7 392,30       |
| 6102600       | CONSOM. TENUS DE SECURITE            |             | 1 258 204,91   |
| 6102700       | CONSOM. FOURNIT D'ELECT              |             | 5 605 288,72   |
| 6102710       | CONSOM. STOCK FOURNIT EAU            |             | 1 967 548,56   |
| 6102720       | CONSOM. STOCK FOURNIT GAZ NATUREL    |             | 2 176 737,51   |
| 6102740       | CONSOM. FOURNIT MAT ELECTRIQUE       |             | 373 552,76     |
| 6103000       | CONSOM. MAT CINS FAB GLYCERINE       |             | 1 514 877,08   |
| 6103010       | CONSOM. MAT CONS FAB SAVONNERIE      |             | 708 810,46     |
| 6103020       | CONSOM. MAT CONS FAB MARG PVA GRAIS  |             | 581 127,48     |
| 6103030       | CONSOM. MAT CONS FAB SAVONNETTES     |             | 1 300 811,78   |
| 6103040       | CONSOM. MAT CONS FAB CHAUFFERIE      |             | 8 486,35       |
| 6103050       | CONSOM. MAT CONS FAB EMBAL PLASTIQUE |             | 193 968,46     |
| 6103060       | CONSOM. MAT CONS TRAIT DES EAU UTI   |             | 6 202,74       |
| 6103070       | CONSOM. MAT CONS EMBAL ETIQUETTE H   |             | 1 587 276,24   |
| 6103080       | CONSOM. MAT C.COND H,CART BARQ & AU  |             | 16 139 341,95  |
| 6103090       | CONSOM. M,C.COND EMBAL METALL PLAST  |             | 60 420,00      |
| 6103110       | CONSOM. MAT CONS COND MARGARINES     |             | 2 509 625,22   |
| 6103120       | CONSOM. MAT CONS COND SAVON DE MENA  |             | 5 721 580,63   |
| 6103130       | CONSOM. MAT CONS COND SAVONNETTES    |             | 276 451,58     |
| 6103140       | CONSOM. MAT CONS COND COLLES         |             | 535 167,57     |
| 6103160       | CONSOM. CARBURANT ET LUBRIFIANT      |             | 1 142 461,48   |
| 6103170       | CONSOM. MC PPTS ENTRET MENUISERIE    |             | 38 709,62      |
| 6103180       | CONSOM. MAT CONS PPTS DE PLOMBERIE   |             | 56 280,86      |
| 6103190       | CONSOM. MAT CONS PDT ENT PEINTURE    |             | 123 473,79     |
| 6103220       | CONSOM. MAT CONS ENT MACONNERIE      |             | 4 170,52       |
| 6103230       | CONSOM. MAT CONS PROD ENT DIVERS     |             | 1 204 113,48   |

## TABLEAU COMPTE RESULTAT

| N° CPTE      | LIBELLES                            | DU MOIS       |              | CUMUL            |                  |
|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|------------------|------------------|
|              |                                     | DEBIT         | CREDIT       | DEBIT            | CREDIT           |
|              |                                     |               | 0,00         |                  | 5 843 760,00     |
| 70           | Ventes de M/ses                     |               |              | 5 835 582,74     |                  |
| 60           | Achats de M/ses                     | 0,00          |              | 5 835 582,74     | 5 843 760,00     |
| <b>TOTAL</b> |                                     | 0,00          | 0,00         |                  | 208 177,28       |
| 80           | MARGE BRUTE                         |               |              |                  | 208 177,28       |
| 80           | MARGE BRUTE                         |               | 0,00         |                  | 1 283 809 611,24 |
| 71           | Production vendue                   |               |              | 662 223 672,35   |                  |
| 72           | Production stockee                  | 304 707,65    |              |                  |                  |
| 73           | Production entreprise elle-même     |               |              |                  | 13 675,22        |
| 74           | Prestation fournies                 |               |              |                  | 1 503 014,12     |
| 75           | Transferte charges production       |               |              |                  |                  |
| 61           | Matier et fourniture consommées     | 4 111 680,71  |              | 4 418 776 655,23 |                  |
| 62           | Services                            | 1 632 211,44  |              | 13 175 315,78    |                  |
| <b>TOTAL</b> |                                     | 2 784 176,92  | -            |                  | 1 285 534 477,86 |
| 81           | VALEUR AJOUTEE                      |               | 2 784 164,92 | 1 094 175 643,36 | 191 358 834,50   |
| 81           | VALEUR AJOUTEE                      |               | 2 784 164,92 |                  | 191 358 834,50   |
| 77           | Produit divers                      |               |              |                  | 28 000,00        |
| 78           | Transferte charge de d'exploitation |               |              |                  | 292 820,00       |
| 63           | Frais de personnel                  | 1 286 895,02  |              | 120 844 767,16   |                  |
| 64           | Impotes et taxes "VF" et "autres"   | 25 822,82     |              | 3 217 250,81     |                  |
| 64           | impotes et taxes "T A P"            |               |              | 18 036 007,00    |                  |
| 65           | Frais financiers                    | 3 365 436,24  |              | 7 206 974,20     |                  |
| 66           | Frais divers                        |               |              | 2 332 655,05     |                  |
| 68           | Amortissements                      |               |              | 14 686 434,11    |                  |
| <b>TOTAL</b> |                                     | 4 678 154,08  | 2 784 164,92 | 166 324 088,33   | 191 679 654,50   |
| 83           | RESULTAT D'EXPLOITATION             | 1 893 977,16  |              |                  | 25 355 566,17    |
| 83           | RESULTAT D'EXPLOITATION             | 1 893 977,16  |              |                  | 25 355 566,17    |
| 84           | RESULTAT HORS EXPLOITATION          | 10 775 213,78 | 0,00         | 53 653 746,32    | 0,00             |
| 89           | RESULTAT NET DE L'EXRCICE           | 12 669 190,94 | 0,00         | 28 298 180,15    |                  |

## TABLEAU COMPTE DE RESULTAT ANALYTIQUE

| ELEMENTS CHARGES     |                                | VALEUR CHARGES          | N° POSTE | ELEMENTS PRODUITS                  | VALEURS PRODUITS        |
|----------------------|--------------------------------|-------------------------|----------|------------------------------------|-------------------------|
| 1                    | Charges Huile 2 l              | 262 051 382,75          | 1        | Chiff Huile 2 l                    | 269 184 454,56          |
| 2                    | Charges Huile 5 l              | 396 634 491,24          | 2        | Chiff Huile 5 l                    | 480 251 908,08          |
| 3                    | Charges Savon 400 g            | 193 474 215,57          | 3        | Chiff Savon 400 g                  | 180 449 897,76          |
| 4                    | Charges Savon 450 g            | 42 736 113,74           | 4        | Chiff Savon 450 g                  | 39 638 243,52           |
| 5                    | Charges Copeaux                | 118 202 647,39          | 5        | Chiff Copeaux                      | 124 940 055,96          |
| 6                    | Charges Savon bébé             | 40,71                   | 6        | Chiff Savon bébé                   | 8 489,60                |
| 7                    | Charges P V A                  | 179 217 877,61          | 7        | Chiff P V A                        | 180 768 588,12          |
| 8                    | Charges Savon Médian           | 4 180 522,37            | 8        | Chiff Savon Médian                 | 4 363 150,00            |
| 9                    | Charges Savttes Hôtel          | 176 531,09              | 9        | Chiff Savttes Hôtel                | 94 348,80               |
| 10                   | Charges Savttes Nesria 84 u    | 1 181,37                | 10       | Chiff Savttes Nesria 84 u          | 343 653,24              |
| 11                   | Charges Savttes Nesria 144 u   | 5 285,48                | 11       | Chiff Savttes Nesria 144 u         | 1 537 509,60            |
| 12                   | Charges Savttes Maya           | 9 418,04                | 12       | Chiff Savttes Maya                 | 2 229 312,00            |
| 13                   | Charges Pots 3 kgs en stock    | 143 293,12              | 13       | 176531,09                          | 0,00                    |
| 14                   | Charges bouteille 2 L en stock | 0,00                    | 14       |                                    | 0,00                    |
| <b>Somme</b>         |                                | <b>1 196 833 000,50</b> |          |                                    | <b>1 283 809 611,24</b> |
| 15                   | T A P Impôt T A I C            | 18 036 007,00           | 15       | Marge brute sur vente inter filial | 208 177,26              |
| 16                   | Écart production stockée       | 43 834 890,05           | 16       | Produit exceptionnels              | 41 675,22               |
| <b>Somme</b>         |                                | <b>61 870 897,05</b>    |          |                                    | <b>249 852,48</b>       |
| 17                   | Resultat analytique            | 25 355 266,17           | 17       |                                    |                         |
| <b>Somme</b>         |                                | <b>25 355 266,17</b>    |          |                                    |                         |
| <b>Total Général</b> |                                | <b>1 284 059 463,72</b> |          |                                    | <b>1 284 059 463,72</b> |

# **Table des matières**

|  |    |
|--|----|
| Remerciement   |    |
| Dédicace   |    |
| Liste des illustration   |    |
| Sommaire   |    |
| Introduction générale.....   | 7  |
| <b>Chapitre I : Généralités sur la comptabilité analytique et le contrôle de gestion</b>     |    |
| Introduction .....   | 11 |
| I.1. La comptabilité analytique.....   | 11 |
| I. 1.1. De la comptabilité générale à la comptabilité analytique .....                       | 11 |
| I.1.2. Historique.....   | 13 |
| I.1.3. Définition .....  | 14 |
| I.1.4. Les principes caractéristiques de la comptabilité analytique .....                    | 15 |
| I.1.5. Les sources d'informations de la comptabilité analytique.....                         | 17 |
| I.1.6. Champs d'application de la comptabilité analytique .....                              | 18 |
| I.1.7. Les objectifs de la comptabilité analytique.....                                      | 18 |
| I.1.8. Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique d'exploitation ..... | 20 |
| I.2. Le contrôle de gestion.....   | 21 |
| I.2.1. De la comptabilité analytique au contrôle de gestion : .....                          | 21 |
| I.2.2. Historique.....   | 21 |
| I.2.3. Définitions.....  | 23 |
| I.2.4. Les types du contrôle de gestion .....  | 24 |
| I.2.5. Les processus et outils du contrôle de gestion .....                                  | 24 |
| I.2.6. Le champs d'application .....   | 27 |
| I.2.7. Les objectifs .....   | 29 |
| I.2.8. Les avantages et inconvénients du contrôle de gestion.....                            | 31 |
| En conclusion .....  | 31 |

**Chapitre II: Techniques de calcul des coûts**

|  |    |
|--|----|
| Introduction .....   | 33 |
| II.1. Le système des coûts complets .....                        | 33 |
| II.1.1. La méthode des sections homogènes .....                  | 34 |
| II.1.1.1. Les centres d'analyse .....                            | 34 |
| II.1.1.2. La répartition des charges .....                       | 35 |
| II.1.1.3. Définition et calcul du coût des unités d'œuvre .....  | 37 |
| II.1.1.3.1. Définition .....                                     | 37 |
| II.1.1.3.2. Calcul du coût des unités d'œuvre .....              | 37 |
| II.1.1.3.3. Calcul des coûts .....                               | 37 |
| II.1.1.4. Marges et résultats analytiques .....                  | 38 |
| II.1.1.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode ..... | 39 |
| II.1.2. La méthode « ABC » Activity Based Costing .....          | 39 |
| II.1.2.1. Définition la méthode « ABC » .....                    | 39 |
| II.1.2.2. Principe de la méthode .....                           | 40 |
| II.1.2.3. Concepts de bases de la méthode .....                  | 40 |
| II.1.2.4. Etapes de la mise en œuvre de la méthode .....         | 41 |
| II.1.2.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode ..... | 42 |
| II.1.3. Le coût standard .....                                   | 43 |
| II.1.3.1. Définition .....                                       | 43 |
| II.1.3.2. Principe .....   | 44 |
| II.1.3.3. Objectif de la méthode du coût standard .....          | 44 |
| II.1.3.4. La mise en œuvre de la méthode .....                   | 44 |
| II.1.3.5. Calcul et analyse des écarts .....                     | 45 |
| II.1.3.5.1. La détermination de l'écart globale .....            | 45 |
| II.1.3.6. Avantages et inconvénients de la méthode .....         | 47 |
| II.2. La méthode des coûts partiels .....                        | 48 |

|   |    |
|---|----|
| II.2.1. La méthode des coûts variable (directe costing).....      | 49 |
| II.2.1.1. Définition.....   | 49 |
| II.2.1.2. Principe.....   | 49 |
| II.2.1.3 la présentation de la méthode : .....                    | 49 |
| II.2.1.4. Les avantages et les inconvénients de la méthode :..... | 51 |
| II.2.2. La méthode d'imputation rationnelle des charges .....     | 51 |
| II.2.2.1. Définition.....   | 51 |
| II.2.2.2. Les avantages et les inconvénients de la méthode :..... | 53 |
| II.2.3. La méthode des coûts marginaux .....                      | 53 |
| II.2.3.1. Définition.....   | 53 |
| II.2.3.2. Les principes de la méthode : .....                     | 54 |
| II.2.3.3. Les caractéristiques du coût marginal .....             | 54 |
| II.2.3.4.La mise en œuvre de la méthode .....                     | 55 |
| II.2.3.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode.....   | 55 |
| En conclusion .....   | 56 |

### Chapitre III: Essai pratique

|   |    |
|---|----|
| Introduction .....  | 58 |
| Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil « CO.G.B (La Belle)» ..... | 58 |
| I. 1 Situation de l'entreprise.....   | 58 |
| I.2 Aperçu historique.....  | 58 |
| 1.3 Objectifs missions et activités .....                                     | 59 |
| I. 3. 1 Missions de l'entreprise.....   | 59 |
| I. 3.2 Les objectifs de l'entreprise.....                                     | 59 |
| 1. 3. 3 Les activités de l'entreprise .....                                   | 60 |
| I. 4 Potentiel de production et les moyens de l'entreprise .....              | 60 |
| 1. 4. 1 Potentiel de production.....  | 60 |
| 1. 4. 2 Moyens de l'entreprise.....   | 60 |

|   |    |
|---|----|
| I. 5 Les différents départements et services .....  | 61 |
| I. 5. 1 Service de raffinage .....  | 61 |
| I. 5. 2 Service de conditionnement des huiles .....   | 61 |
| I. 5. 3 Service savonnerie .....  | 62 |
| I. 5. 4 Service margarinerie .....  | 62 |
| I. 5. 5 Département technique .....   | 62 |
| I. 5. 6 Services études et méthodes.....  | 62 |
| I. 5. 7 Service électricité.....  | 62 |
| I. 5. 8 Service mécanique .....   | 62 |
| I. 5. 9 Service utilité .....   | 62 |
| I. 5. 10 Département des ressources humaines.....   | 62 |
| I. 5. 11 Département comptabilité et finance .....  | 63 |
| I. 5. 12 Département d'approvisionnement.....   | 63 |
| I. 5. 13 Service laboratoire .....  | 63 |
| I. 5. 14 Direction commerciale.....   | 63 |
| I. 5. 15 Services transport.....  | 63 |
| I. 5. 16 Service de contrôle de gestion .....   | 64 |
| I.6.Organigramme de l'entreprise LABELLE .....  | 65 |
| Section 02 : description du système de calcul des coûts au sein de l'unité CO.G.B (La Belle)      | 66 |
| II. 1 présentation des produits savon de ménage et copeaux et leurs processus de production       | 66 |
| II. 2 l'organisation de la comptabilité analytique .....  | 67 |
| II. 3 Identification des centres d'analyse .....  | 67 |
| II.4 Récapitulation des charges de l'unité CO.G.B (La Belle) .....                                | 68 |
| II.5 Détermination des charges Incorporables dans le coût du savon et copeaux .....               | 69 |
| II.6 Répartition des charges directes, serin directes et indirectes entre les deux produits ..... | 70 |
| II. 6. 1 Détermination des charges directes de chaque produit.....                                | 70 |
| III. 6. 2 Répartition des charges Indirectes pour chaque produit .....                            | 73 |

## Table des matières

---

---

|  |    |
|--|----|
| II. 7 La détermination du coût de revient du savon de ménage et des copeaux..... | 74 |
| II 7. 1 Le coût de revient du savon de ménage.....                               | 74 |
| 11. 7.2 Le coût de revient des copeaux .....                                     | 76 |
| II.8.Commentaires et observations.....   | 77 |
| En conclusion .....  | 78 |
| Conclusion générale .....  | 80 |
| Liste bibliographique.....   | 83 |
| Annexes.....   | 85 |
| Table des matières.....  | 93 |

## **Résumé**

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

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

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

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

## **Abstract**

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

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

The work presented in this thesis is part of the application of an activity-based cost accounting method at the level of company" CO.G.B LABELLE"

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