

Ministre de l'enseignement Supérieur et de Recherche Scientifique
Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA
Faculté des Sciences Economique, Commerciales et les Sciences de Gestion

MÉMOIRE DE FIN DE CYCLE

En vue d'obtention du diplôme de master en Sciences Financières et Comptabilité

Option : Comptabilité, contrôle, Audit

Thème

*La gestion des coûts et la performance financière
d'une entreprise
CAS : Général Emballage*

Réalisé par :
Oufella Hanifa

Encadré par :
Mr. ARAB ZOUBIR



ANNEE UNIVERSITAIRE
2023/2024

Remerciement

Avant tout, je remercie le bon « DIEU » le tout puissant de m'avoir donné la santé, le courage, la chance, et la volonté pour réaliser ce modeste travail.

Tout d'abord, je souhaite présenter mes sincères remerciements à mon encadrant, Monsieur ARAB ZOUBIR pour son professionnalisme indéfectible, sa patience continuelle, sa disponibilité sans faille et ses conseils avisés. Qui m'a guidé vers la voie de la réussite.

Un grand merci pour le directeur de l'entreprise « Générale Emballage » qui m'a donné la chance de faire mon étude pratique au sein de cette entreprise. Et aussi l'ensemble du personnel et tous les membres du service contrôle de gestion et audit pour leurs accueils chaleureux et leur aide durant le stage pratique.

Je tiens à exprimer ma reconnaissance et ma gratitude à l'ensemble du corps enseignant du département de finance et comptabilité de l'université Abderrahmane Mira pour leurs efforts et leur entière disponibilité dans la transmission de leur savoir et de leurs connaissances afin de nous garantir l'aboutissement de ce cycle de master.

Mes profonds remerciements vont également à toutes les personnes qui m'ont aidé et soutenu de près ou de loin pour la réalisation de ce travail.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

Spécifiquement à mon père qui été toujours à mes côtés de puis que j'ai commencé mes études à ce jour, j'espéré qu'un jour viendra où il sera fier de moi et que je serai à la hauteur de ses attentes, je prie DIEU de le protéger pour moi.

Je remercie ma chère mère, qui ne m'a jamais oublié dans ses prières, et qui a été avec moi à chaque instant et à chaque minute.

Sans oublier mes chères sœurs Samia et Dihia, qui m'ont soutenu avec tous les conseils et méthodes.

A toutes la famille OUFELLA et AMGHAR.

A tous mes enseignants.

A mes Amies qui sans leur soutien et encouragement je n'aurai pas pu y arriver. Que ce travail traduit ma gratitude, mon affection et mon grand amour.

HANIFA

Sommaire

Introduction générale.....	1	
Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique.....		4
Introduction du chapitre 01.....	5	
Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique.....	5	
Section 02 : Eléments de base de calcul des coûts et valorisations des stocks.....	14	
Section 03 : Les différents systèmes de calcul des coûts.....	28	
Conclusion chapitre 01.....	53	
Chapitre 02 : Aspect théorique de la performance financière.....	54	
Introduction du chapitre 02.....	55	
Section 01 : Généralités sur la performance financière	55	
Section 02 : Les outils et les méthodes d'analyse de la performance financière	66	
Section 03 : L'impact de la maîtrise des coûts sur la performance financière	84	
Conclusion du chapitre 02.....	87	
Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage.....	89	
Introduction du chapitre 03.....	89	
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil « Général Emballage ».....	89	
Section 02 : Les méthodes de calcul des coûts au sein de Général Emballage.....	97	
Section 03 : Analyse de la performance financière de Général Emballage.....	112	
Conclusion du chapitre 03.....	134	
Conclusion générale.....	137	

Bibliographie

Annexes

Liste des tableaux

Tableau N°01 : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique ...	12
Tableau N°02 : Le champ d'application du coût	17
Tableau N°03 : Les coûts complet et les couts partiel	18
Tableau N°04 : Les coûts préétablis et les coûts constatés	18
Tableau N° 05 : Avantages et inconvénients de chaque méthode	27
Tableau N°06 : les charges qui peuvent être intégrées grâce à la méthode du coût variable simple	44
Tableau N°07 : la compétitivité de l'entreprise	63
Tableau N°08 : Représentation schématique de l'actif de bilan	68
Tableau N°09 : Représentation schématique de passif de bilan	70
Tableau N°10 : Représentation schématique de compte de résultat	72
Tableau N°11 : Calcul de la CAF par la méthode soustractive	83
Tableau N°12 : Calcul de la CAF par la méthode additive.....	84
Tableau N°13 : Total des charges directes et indirectes consommées par les trois produits durant le mois de février 2021	99
Tableau N°14 : Répartition des charges indirectes.....	100
Tableau N° 15 : Liste des inducteurs	100
Tableau N°16 : Calcul des coûts par inducteurs	102
Tableau N°17 : Calcul du coût de production.....	103
Tableau N° 18 : Calcul du coût de revient (plaques, caisses).....	104
Tableau N° 19 : Calcul du coût de revient (Barquettes)	104
Tableau N° 20 : Calcul du résultat analytique et le résultat global.....	105
Tableau N° 21 : Calcul du coût de production	108
Tableau N°22 : Calcul de coût de revient (Plaques, Caisses)	109
Tableau N° 23 : Calcul de coût de revient (Barquettes).....	109
Tableau N° 24 : Calcul du résultat analytique et le résultat global	110
Tableau N° 25 : Comparaison des coûts de revient obtenus par les deux méthodes, ABC et sections homogènes.....	111
Tableau N° 26 : Elaboration du bilan financier de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2021	113
Tableau N° 27 : Elaboration du bilan financier de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2022	114

Tableau N° 28 : Elaboration du bilan financier de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2023	115
Tableau N° 29 : Le bilan en grandes masses de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2021	116
Tableau N° 30 : Le bilan en grandes masses de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2022	116
Tableau N° 31 : Le bilan en grandes masses de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2023	117
Tableau N° 32 : Calcul de FRN par haut de bilan	119
Tableau N° 33 : Calcul de FRN par le bas de bilan	120
Tableau N° 34 : Calcul le besoin en fond de roulement	121
Figure N° 21 : La représentation graphique de la variation de BFR.....	121
Tableau N° 35 : Calcul de TR	122
Tableau N° 36 : le calcul des soldes intermédiaires de gestion	123
Tableau N° 37 : Calcul de la capacité d'autofinancement par la méthode soustractive	124
Tableau N° 38 : Calcul de la capacité d'autofinancement par la méthode additive	125
Tableau N° 39 : le calcul du ratio de financement permanent	126
Tableau N° 40 : le calcul du ratio de financement propre.....	127
Tableau N° 41 : le calcul du ratio de financement des immobilisations.....	128
Tableau N° 42 : le calcul du ratio d'autonomie financière	128
Tableau N°43 : le calcul ration financement total.....	129
Tableau N° 44 : le calcul ration financement total.....	130
Tableau N° 45 : le calcul de ratio de liquidité réduite.....	130
Tableau N° 46 : le calcul de ratio de liquidité immédiate.....	131
Tableau N° 47 : le calcul ratio de solvabilité	132
Tableau N° 48 : le calcul ratio de rentabilité économique	133
Tableau N° 49 : le calcul ratio de rentabilité financière.....	133

Liste des figures

Figure N°01 : Les objectifs de la comptabilité analytique	7
Figure N°02 : Les charges prises en compte en comptabilité générale et analytique	13
Figure N°03 : Les différentes méthodes <i>du</i> système des couts complets	28
Figure N°04 : <i>Les différentes méthodes du système des couts partiels</i>	42
Figure N°05 : <i>Localisation de l'entreprise General Emballage</i>	90
Figure N°06 : <i>Organigramme de l'entreprise General Emballage</i>	91
Figure N°07 : <i>Arrivage des bobines de papier devant l'onduleuse General Emballage</i>	93
Figure N°08 : <i>Schéma d'une onduleuse</i>	94
Figure N°09 : <i>Le carton simple face</i>	94
Figure N°10 : Le carton double face	95
Figure N°11 : Le carton double face	95
Figure N°12 : Types de cannelures	95
Figure N°13 : Le processus de production des plaques	98
Figure N°14 : Le processus de production des caisses	98
Figure N°15 : Le processus de production des barquettes	99
Figure N°16 : La représentation graphique des actifs immobilisée	117
Figure N° 17 : La représentation graphique des actifs circulant.....	118
Figure N° 18 : La représentation graphique des capitaux permanents.....	118
Figure N°19 : La représentation graphique des dettes à court terme	119
Figure N° 20 : La représentation graphique de la variation de FRN	120
Figure N° 21 : La représentation graphique de la variation de BFR.....	121
Figure N° 22 : La représentation graphique de la variation de TR	122
Figure N° 23 : La représentation graphique de la CAF	126
Figure N°24 : La représentation graphique des ratios de structure financière	129
Figure N° 25 : La représentation graphique des ratios de liquidité.....	131
Figure N° 26 : La représentation graphique de ratio de solvabilité	132
Figure N° 27 : La représentation graphique des ratios de rentabilité.....	134

Liste des abréviations

ABC	Activity based costing
AC	Actif circulant
AI	Actif immobilisée
BFR	Besoin en fonds de roulement
C	Consommations
CA	Chiffre d'affaire
CAF	Capacité d'autofinancement
CB	Concours bancaire
CR	Compte de résultat
CP	Capitaux propres
DCT	Dette a court terme
DZD	Dinar Algériens
EBE	Excédent brut d'exploitation
FR	Fond de roulement
FRNG	Fonds de roulement net global
GE	Général Emballage
KP	Capitaux permanant
MC	Marge commerciale
MT	Montant
P.U	Prix unitaire
Q	Quantités
R	Ratio
R .F.P	Ratio de financement permanant
R.A.F	Ratio d'autonomie financière
R.F	Ratio financier
R.F.I	Ratio de financement d'immobilisations
R.F.T	Ratio de financement total
R.L	Ratio de liquidité
R.L .R	Ratio liquidité réduite
R.L.G	Ratio de liquidité général
R.L.G	Ratio liquidité global
R.L.R	Ratio liquidité réduite

R.S	Ratio de solvabilité
RCAI	Résultat courant avant impôt
RE	Résultat d'exploitation
RFP	Ratio financement permanent
SIG	Soldes intermédiaire de gestion
TR	Trésorerie
U.M	Unité monétaire
VA	Valeur ajoutée
VE	Valeur d'exploitation
VD	Valeur disponible
VR	valeur Réalisable
DLMT	Dette à long moyen terme.
X°	Production

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est une unité économique, juridiquement autonome dont la fonction principale est de produire des biens ou des services en échange d'une rémunération. Elle peut prendre de différentes formes juridiques, telles que les sociétés, les associations, les coopératives, ou être constituée en tant qu'entreprise individuelle. Cette dernière atteint son objectif à condition de disposer d'une ressource humaine bien motivée et compétente, d'un matériel adéquat et d'un capital financier capable de couvrir les charges d'exploitation en vue de générer des bénéfices.

L'entreprise occupe une position importante et essentielle dans l'activité économique qui est devenue l'une des principales préoccupations de notre pays, car elle est à la fois une source de richesse, d'emplois et de développement.

Pour cela la comptabilité analytique est une technique qui permet de calculer quelle part revient à tel produit, à telle activité de l'entreprise pour chaque dépense ou charge, elle joue aussi un rôle essentiel pour élaborer des prévisions pour faire progresser l'activité, planifier des budgets, analyser ensuite les écarts par rapport aux prévisions et fournir à l'entreprise les éléments chiffrés nécessaires pour déterminer son prix de vente.

En effet jusqu'au aujourd'hui, la comptabilité analytique est considéré comme une pratique qui doit être mise en place au sein des entreprises qui souhaitent savoir et maîtriser les coûts d'une façon détaillée.

La gestion efficace des coûts implique l'identification, l'évaluation et le contrôle des dépenses liées à la production de bien ou de service, elle joue un rôle crucial dans la maximisation des bénéfices et dans la prise de décision.

D'autre part, la performance d'une entreprise désigne sa capacité à atteindre ses objectifs et à générer des résultats positifs dans divers domaines. Elle évalue l'efficacité et l'efficience de l'entreprise dans l'utilisation de ses ressources pour générer de la valeur, et il existe autant d'approche de la performance que de parties prenantes « performance économique, technique, humaine, environnementale, citoyenne, éthique ...etc. » Chacun la construit en fonction des objectifs qu'il assigne à l'organisation.

L'évaluation de la performance est cruciale, car seules les entreprises capables de répondre aux exigences pourront survivre et saisir les opportunités. Ces dernières années, l'évaluation et le suivi de la performance des entreprises ont connu une croissance significative,

Introduction générale

et sont devenues essentielles compte tenu de la marge de manœuvre considérablement réduite des dirigeants.

En analysant ces deux domaines de manière conjointe, les dirigeants peuvent prendre des décisions éclairées pour améliorer l'efficacité opérationnelle et la rentabilité de l'entreprise, assurant ainsi sa pérennité et sa croissance sur le marché concurrentiel.

❖ **Problématique de recherche :**

Afin d'approfondir dans mon thème, je me suis basée principalement sur la problématique suivante :

Quel est l'impact de la maîtrise des coûts sur la performance financière de l'entreprise « Général Emballage » ?

De cette question principale peuvent découler les questions subsidiaires suivantes :

- ✓ Général Emballage dispose-t-elle d'une comptabilité analytique de gestion ?
- ✓ Quelles sont les méthodes utilisées par général emballage pour analyser et suivre sa performance ?

❖ **Hypothèses de recherche :**

Pour débiter ma recherche et répondre à mes interrogations, j'ai formulé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Général Emballage a mis en place une comptabilité analytique de gestion.

Hypothèse 2 : Général Emballage se base principalement sur les méthodes d'analyse financière pour analyser et suivre sa performance financière.

Afin de répondre aux questions posées précédemment, j'essaie de vérifier les hypothèses de réflexions suivantes :

❖ **Méthodologie de recherche :**

Dans le but d'apporter des réponses aux questions posées, j'ai choisi de suivre une démarche méthodologique qui s'appuie sur deux niveaux d'analyse :

En premier lieu, une approche théorique qui m'aidera à comprendre les concepts essentiels de la comptabilité analytique et la performance financière d'une entreprise. Pour les réaliser j'ai opté pour une recherche bibliographique.

En deuxième lieu, j'ai réalisé un stage pratique au sein de l'entreprise « Général Emballage », dans le but de recueillir plus d'information sur la gestion des coûts et la performance financière.

Introduction générale

❖ Plan du travail :

➤ Chapitre 01 :

Le 1^{er} chapitre, intitulé « Notions fondamentales sur la comptabilité analytique », aborde en détail les principes de base de la comptabilité analytique et le contrôle de gestion avec la présentation de ses outils, et les différents coûts et charges prises en compte par la comptabilité analytique et en dernier les systèmes de calcul des coûts.

➤ Chapitre 02 :

Le 2^{ème} chapitre, intitulé « Aspect théorique de la performance financière », aborde le cadre conceptuel relatif à la performance de l'entreprise, avec les méthodes et les outils d'analyse de la performance financière avec l'impact de la maîtrise des coûts sur la performance financière.

➤ Chapitre 03 :

Le 3^{ème} chapitre, intitulé « La gestion des coûts au sein de l'entreprise Général Emballage », est consacré à la présentation de l'organisme d'accueil, la mise en œuvre de la méthode de calcul des coûts et l'analyse de la performance financière de l'entreprise « Général Emballage ».

**Chapitre 01 : Notions fondamentales sur
la comptabilité analytique**

Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

Introduction du chapitre 01 :

La comptabilité analytique, souvent désignée comme la comptabilité de gestion, constitue un outil fondamental pour les entreprises, le principal objectif c'est d'aider les gestionnaires à prendre des décisions éclairées en fournissant des informations précises sur la rentabilité des produits, des services, des départements ou même les clients, il s'agit donc d'une technique quantitative de collecte, traitement et d'interprétation des données globales.

La gestion d'une entreprise suppose obligatoirement la connaissance exacte de tous les coûts qui peuvent être calculés par plusieurs méthodes liées à l'activité de l'entreprise.

L'objectif de ce chapitre est d'offrir une vision synthétique du périmètre et des fonctions de la comptabilité analytique.

Le présent chapitre va être consacré donc aux aspects de base de la comptabilité analytique en premier lieu après en seconde lieu on va exposer les notions fondamentales de la comptabilité.

Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique

Pour mieux comprendre la base de la comptabilité analytique on va consacrer cette section pour des différents aspects théoriques de cette dernière commençant en premier lieu par ses origines puis le passage au développement des différentes notions nécessaires.

1-1 : Historique de la comptabilité analytique

Pour faire valoir l'historique de la comptabilité analytique nous allons fournir un bref aperçu de l'apparition et l'évolution de la comptabilité analytique.

❖ Apparition :

A la fin de 19^{ème} siècle quelques entreprises industrielles ont commencé à calculer les coûts de leurs produits pour définir leur politique de prix, mais ce n'est qu'à partir de 1930 que la comptabilité analytique s'est développée surtout aux Etats-Unis et son utilisation n'a débuté en Europe qu'en 1950.

❖ Evolution :

La comptabilité analytique s'est intéressé au départ à la connaissance des prix de revient complet des produits par la méthode des sections homogènes, inventé en 1928 par un militaire et promu par le plan comptable de 1947, à partir de 1960 les entreprises se sont intéressé par

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

la gestion budgétaire alors elles ont opté des systèmes destinés au contrôle à court terme parallèlement des méthodes de comptabilité en coûts partiels (directs ou variables) apparurent pour parer aux difficultés d'usage des coûts complet dans une optique de contrôle et d'aide à la décision.

1-2 : Définitions de la comptabilité analytique

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi elles :

Martin et A-C et Silem, Dubrulle et Jourdain, Lazary, B.Rebouh

❖ Définition de Martin et A-C et Silem :

«La comptabilité analytique est un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilation, abonnement, calcul des charges....en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non »¹

❖ Définition de Dubrulle et Jourdain :

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre et relie les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer en place. La collecte et le traitement des informations qu'il suppose. Dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »²

❖ Définition de Lazary :

« La comptabilité analytique est un ensemble d'information comptables internes propres à la structure de l'entreprise et à la nature de son environnement, qui permet aux dirigeants de l'entreprise de suivre l'évolution des coûts intermédiaires et de prendre un ensemble de décision de gestion »³

1-3 : Les Caractéristiques de la comptabilité analytique

Ci-dessous on va présenter les différentes caractéristiques de la comptabilité analytique :

- S'adapter à la structure organique et aux activités de l'entreprise
- Effectuer un découpage de l'entreprise par centre de responsabilité
- Utiliser les données financières, techniques et logistiques liées au cycle d'exploitation

¹ ALAINA-CHARLES Martent et AHMED Silem, « lexique de gestion », édition DALLOZ, 2000

² DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier « comptabilité analytique de gestion », édition DONOD, paris, 2007, p11

³ LAZARY, « La comptabilité analytique », DAR EL OTHMANIA, Alger, 2007, p20

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

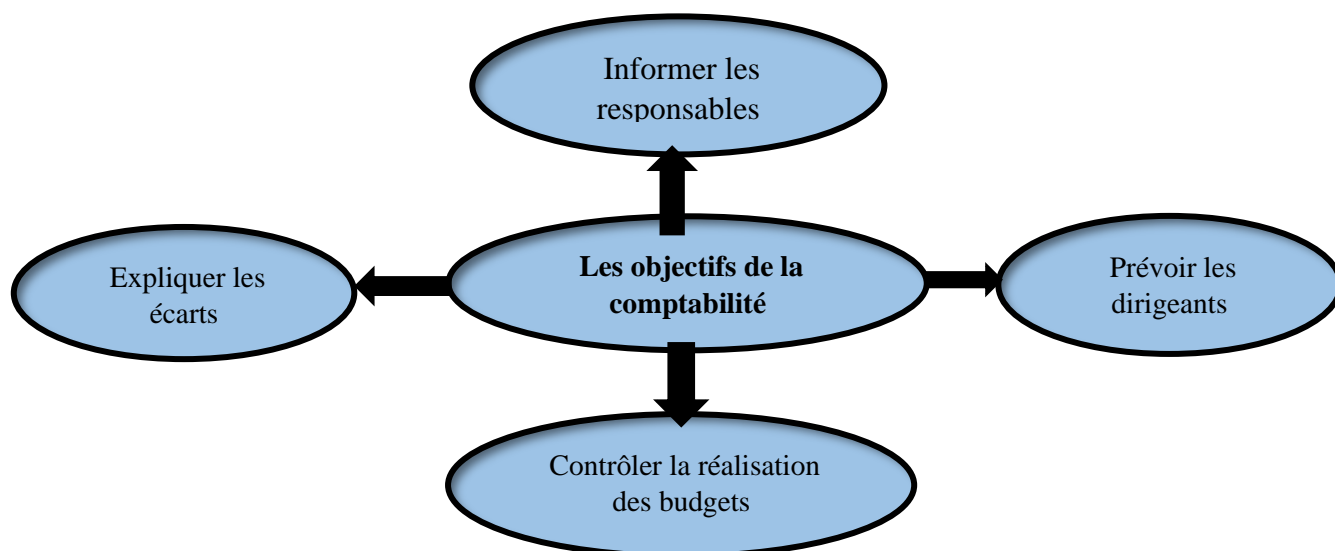
- Mettre en place un système d'information rapide et efficace facilitant le pilotage des centres de responsabilité
- Elle n'utilise pas toutes les informations, elle introduit des données dans son système de calcul qui ne prend pas en compte la comptabilité générale
- Affectation et imputation des charges aux produits dont on cherche à déterminer le coût de revient

1-4 : Les objectifs de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique diffèrent selon les besoins des dirigeants, en générale elle permet de :

- Déterminer les coûts à différentes étapes du processus opérationnel de l'entreprise
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branche d'activité en calculant les coûts complets des produits pour les comparer à leur prix de vente
- Fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions
- Elle permet d'analyser la rentabilité afin de mesurer les variations de marges en fonction des étapes de la production
- La connaissance du coût de revient et de ses composantes
- Analyser les performances de l'entreprise
- Atteindre les objectifs de la gestion prévisionnelle

Figure N°01 : Les objectifs de la comptabilité analytique



Source : PATRICK Boisselier, « contrôle de gestion », édition Vuibert, Aout 2013, p109.

Les différents objectifs de la comptabilité analytique peuvent être regroupés selon 3 axes :⁴

- ❖ L'axe de calcul des coûts et analyse de la rentabilité
- ❖ L'axe contrôle de gestion
- ❖ L'axe aide à la prise de décision

A. L'axe de calcul des coûts et analyse de la rentabilité

Ce premier axe, c'est l'axe de la détermination des coûts différents produits ou services proposés à la clientèle, dans ce dernier, la comptabilité constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des coûts de revient des produits qui peuvent ensuite fixer leur prix de vente.

On peut dire aussi que la comptabilité analytique devient une aide à la comptabilité générale dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments du bilan.

En économie de marché, vaut mieux maîtriser les coûts et agir sur les facteurs contrôlables, compte tenu de fait que le prix de vente constitue généralement une contrainte imposée par le marché.

B. L'axe contrôle de gestion

L'axe contrôle de gestion tend à faire de la comptabilité analytique un outil de contrôle au sens maîtrise et donc de pilotage. Pour atteindre cet objectif de maîtrise des conditions internes d'exploitation, la comptabilité analytique doit être organisée autour des centres de responsabilité afin de permettre :

- ❖ La distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charges variable) et celles qui sont liées à la structure (charge fixe)
- ❖ L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution
- ❖ Le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions
- ❖ L'analyse des écarts entre provision et réalisation.

C. L'axe aide à la prise de décision :

Le 3^{ème} axe de la comptabilité analytique, qui se situe dans le droit fil du précédent, est l'axe décisionnel. L'objectif consiste à mettre à la disposition des responsables de l'entreprise à quelque niveau qu'ils se situent les informations interne dont-ils ont besoin pour prendre les décisions qui leur incombent, dans le cadre de la délégation de pouvoir qu'ils ont reçue.

⁴ MARGERIN.J, AUSSET.G « comptabilité analytique : outil de gestion, AIDE A LA Décision », édition d'organisation, 1994, p 102-104

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

De point de vue, la comptabilité analytique tend à devenir un outil de préparation des décisions, en ce qu'elle a vocation à constituer une banque d'information internes, à laquelle tous les décideurs doivent avoir accès pour sélectionner et agréger les éléments de cout concernés par les décisions à prendre.

Les couts en question sont les couts pertinents ou encore différentiels :

- ❖ Pertinents c'est-à-dire appropriés à la décision à prendre et à la situation dans laquelle se trouve l'entreprise au moment de la prise de décision.
- ❖ Différentiels, en ce sens qu'il s'agit des éléments de cout qui seront modifiés par la décision à prendre.

Parmi les couts pertinents, qui sont des couts économiques, le plus connu est le cout marginal, qui constitue la base économique, la plus utilisée pour orienter les décisions tactiques ou stratégiques concernant par exemple :

- ❖ L'opportunité d'un sous-traitant
- ❖ L'acceptation ou le refus d'une commande à un prix-plafond fixé par le client.
- ❖ L'abandon d'une activité ou d'un produit.

1-5 : Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique elle représente des avantages comme elle représente aussi des insuffisances telles :

1-5-1 : Les avantages

La comptabilité analytique représente les avantages suivants :

- ✓ Il permet d'identifier précisément les charges et les couts
- ✓ Améliorer la gestion des couts de l'entreprise
- ✓ Faciliter le calcul de la rentabilité
- ✓ Le stock dans la comptabilité analytique peut être tenu à n'importe quel moment de l'année grâce à la technique de l'inventaire permanent
- ✓ Elle peut être annuelle, trimestrielle ou mensuelle

1-5-2 : Les insuffisances⁵

Les insuffisances de la comptabilité analytique sont :

- ✓ Les informations comptables tirées de la comptabilité générale ne sont 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.

⁵ IDELHAKKAR Brahim « comptabilité analytique », 6^{ème} édition, Paris, 2009, p23

- ✓ Les informations comptables arrivent en retard à la direction. Perdent beaucoup de leurs fiabilités, néanmoins, les facteurs temps et espace ont leur place dans la saisie, l'analyse, le contrôle et la prise de décision.
- ✓ La comptabilité analytique peut varier d'une entreprise à une autre, et elle dépendra essentiellement : de la nature des opérations effectuées, l'organisation interne, la politique poursuivie par la direction, et degré d'analyse souhaité.

1-6 : Source d'information de la comptabilité analytique

Comme tout système, la comptabilité analytique a besoin d'input pour fonctionner et concrétiser les objectifs.

➤ **Les données comptables et financières :**

La comptabilité générale est la principale source d'information de la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique utilise des données comptables et financières pour analyser les coûts, le prix de revient et la performance financière d'une entreprise sur une base plus détaillée et spécifique. Et communique des données historiques pour permettre l'abonnement des charges. Non enregistrées dans la comptabilité générale, pendant cette période de calcul.

➤ **Données quantitatives :**

Les données quantitatives utilisées en comptabilité analytique comprennent des mesures telles que les matières premières utilisées, les heures de main-d'œuvre directe affectées à un produit, les unités produites, les quantités vendues et les heures machine, etc. En générale on peut dire que les données quantitatives dans la comptabilité analytique concernent plusieurs structures de l'entreprise telle que les ateliers et le service entretien.

➤ **Eléments supplétifs :**

Que l'on peut nommer aussi comme (charges supplétives) dont l'essentiel est :

- ✓ La rémunération du travail de l'exploitation de l'entreprise individuelle ou familiale quand ce dernier reçoit un salaire, en qualité de gérant d'entreprise.
- ✓ De la différence entre l'amortissement comptable et l'amortissement économique
- ✓ La rémunération des fonds propres de l'entreprise.

1-7 : La mise en place de la comptabilité analytique⁶

La mise en place de la comptabilité analytique contient :

⁶ ARAB Zoubir : « Le contrôle de gestion à l'hôpital-méthodes et outils-cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », thèse de magister, université de Bejaia, 2012, p70

1-7-1 : Conception et mise en œuvre

- Définir les objectifs attendus de la mise en place de la comptabilité analytique
- Etablir le périmètre estimé et consacré par la comptabilité analytique
- Déterminer le niveau des coûts pour qu'ils soient connus
- Définir la méthode de calcul
- Définir l'ensemble des charges du système de la comptabilité analytique
- Désigner les acteurs, de la collecte de l'information à l'exploitation des résultats, qui vont participer à l'ensemble du processus
- Anticiper les modalités d'utilisation des résultats obtenus par la mise en place de la comptabilité analytique
- Former les principaux acteurs et sensibiliser tout le personnel des services.

1-7-2 : Exploitation

Qui consiste à :

- Etablir un diagnostic partagé et formalisé entre le service analysé et le responsable du contrôle de gestion
- Intégrer les résultats de la comptabilité analytique au processus de discussion budgétaire
- Prendre en considération les réalisations de l'année actuelle pour la fixation des objectifs de l'année suivante.
- Améliorer le mécanisme de la comptabilité analytique en prenant en compte les préoccupations de la structure analysée
- Offrir une communication au-delà de la structure concernant les accomplissements et les actions entreprises pour répondre aux problèmes soulevés.

1-7-3 : Les conditions de réussite

- Lors de la mise en œuvre de la comptabilité analytique au sein de l'entreprise doit reposer sur le système d'information adaptée aux objectifs fixés
- Les responsables doivent disposer des moyens d'agir sur le montant des coûts qui leur sont imputés.
- Donner aux agents les bénéfices qui peuvent en découler afin d'éviter que la comptabilité analytique ne soit perçue comme une contrainte.
- Il est essentiel de développer des programmes de formation et d'accompagnement pour le personnel.

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

- Le fait de montrer que les résultats obtenus sont pris en considération pour la prise de décision et la mesure de la performance est extrêmement bénéfique pour l'ensemble du personnel.

1-8 : La comptabilité générale et la comptabilité analytique

L'exploration comparative entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale ce comporte sur :

1-8-1 : Caractéristiques comparées des deux comptabilités

Il existe plusieurs caractéristiques pour faire la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :

1-8-1-1 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont les deux types de comptabilité les plus utilisées par les entreprises. Les deux sont complémentaires. L'analyse comptable concerne les informations financières provenant de la comptabilité générale, ce qui permet d'expliquer les performances de l'entreprise. La comptabilité analytique offre une analyse approfondie de chaque produit tandis que la comptabilité générale offre une vision globale des comptes de l'entreprise.

Le tableau suivant représente la comparaison entre ces deux types de comptabilité :

Tableau N°01 : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizon	Passé	Présent-futur
Nature des flux observés	Externes	Interne
Document de base	Externes	Interne
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financières	Economique
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers+ direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise-certifiée-formelle	Rapide-pertinente-approchée

Source : Cf. Margerine Ausset, « comptabilité analytique », édition Sedifor, juin, 1981, p16

1-8-1-2 : La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique⁷

La comptabilité analytique constitue une richesse des données et offre un moyen essentiel de traiter l'information, elle complète la comptabilité générale en permettant l'analyse des charges et des produits enregistrés dans cette dernière. Elle détermine :

- ✓ Le coût de revient par produit ou par marchandise.
- ✓ Le suivi d'inventaire permet de déterminer la valeur des stocks à tout moment.
- ✓ Le résultat analytique par produit ou par marchandises.
- ✓ Des prévisions dans le cadre de la planification budgétaire.

L'entreprise à chaque fin d'année elle est obligée de faire un rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique pour vérifier les égalités suivantes :

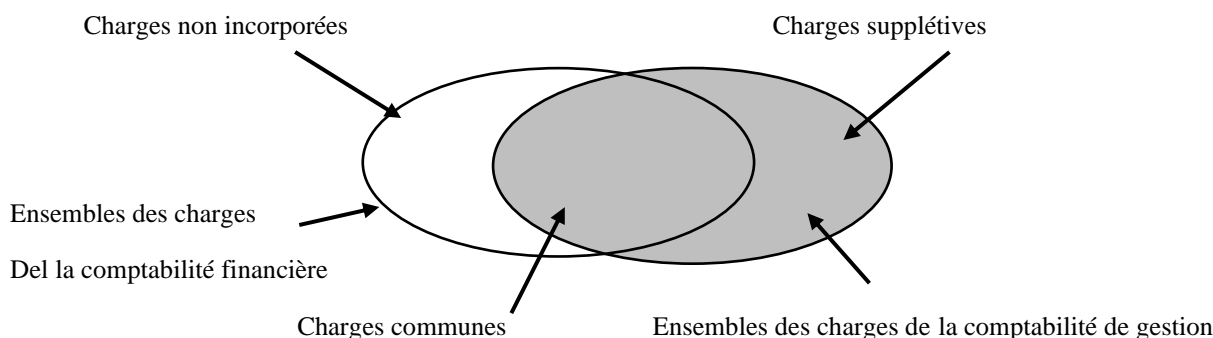
Charges incorporable en comptabilité analytique = Charge de la comptabilité financière – charges non Incorporées+ charge supplétives

Charges de la comptabilité générale = Charges de la comptabilité analytique + charges non incorporables – charges supplétives

Résultat de la comptabilité générale = résultat analytique + produits non incorporables – charges non incorporables + charges supplétives

On va présenter ci-dessous une figure qui explique les charges prises en compte en comptabilité générale et analytique :

Figure N°02 : Les charges prises en compte en comptabilité générale et analytique



Source : GALLON Laurence « cours de la comptabilité analytique », Paris 2006, p2.

⁷ ARAB Zoubir, « ma comptabilité dans une entreprise-rôle et objectif », rapport de stage d'expertise comptable, novembre 2000.

On a donc :

Charges de la comptabilité analytique = charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives

1-8-2 : Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique

La comptabilité analytique utilise les données de la comptabilité générale, ou elles sont classées par nature.

Une catégorie des charges de la comptabilité générale peut être affectée à un seul coût, et autres catégories sont affectées à plusieurs coûts, nous pouvons alors, après le traitement des charges les classer en deux catégories suivant la difficulté de leur incorporation aux coûts :

- ✓ Charges directes, affectables directement aux coûts des produits.
- ✓ Charges indirectes, affectables après des traitements intermédiaires aux coûts des produits.

En conclusion, la comptabilité générale permet de calculer le résultat global. En revanche, la comptabilité analytique permet de déterminer et d'analyser les résultats par produit, par série, par commande fabriquée, c'est pourquoi elle est appelée « comptabilité analytique ».

Section 02 : Eléments de base de calcul des coûts et valorisations des stocks

Dans cette section on va présenter dans un premier point les deux notions de charge et de coût ensuite les différentes méthodes de valorisations des stocks dans un second point.

2-1 : Notion de charge

Le mot « charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrée en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation, ou ses objectifs de production et de vente de biens et service.⁸

2-1-1 : Définition

❖ Définition de GERARD MYLON :

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion... toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins

⁸ HERNARD.M, HEIM. J « Dictionnaire de la comptabilité », 4^{émé} édition la Ville Guérin, paris, 1993, p43

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

de préciser que certaines charges peuvent être calculées et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple »⁹

2-1-2 : Les charges de la comptabilité incorporées dans le calcul des coûts

La comptabilité générale est une source d'information essentiel pour la comptabilité analytique, mais cette dernière ne prend pas les données de la comptabilité générale telles qu'elles sont, prennent en compte des aspects juridiques et fiscaux. Dans ce sens les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements avant d'être inclus dans les coûts.

➤ **Les charges incorporables :**

Ce sont les charges retenues par le responsable analytique comme pertinentes pour le calcul des couts. Elles représentent la majeure partie des charges de la comptabilité générale qui n'appelle aucun retraitement préalable aux travaux de comptabilité analytique.

Charges incorporables de la comptabilité analytique = charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives

Et aussi :

Résultat de la comptabilité analytique = résultat de la comptabilité générale + charges non incorporables – charges supplétives ± charges calculées – produits non incorporables

➤ **Charges non incorporables :**

Ce sont des charges qui n'ont a priori aucun lien avec l'activité, ou ne relèvent pas de l'exploitation ordinaire, et à ce titre n'ont pas à être incluses dans le calcul de coût du produit ou du service.

➤ **Les charges supplétives : ¹⁰**

Ce sont des éléments n'apparaissant pas en comptabilité générale mais qu'il est nécessaire de prendre en compte dans une approche économique. Elles sont de deux types :

- ✓ La rémunération des capitaux propres
- ✓ La rémunération de l'exploitant individuel

Nous obtenons donc les charges de la comptabilité analytique comme indiqué ci-dessous :

Charges de la comptabilité analytique = charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives

⁹ GERARD Mylon, « comptabilité analytique », 3^{ème} édition Breal, 2004, p10

¹⁰ : E. Margotteau « contrôle de gestion », édition ISB, octobre 2001, p 27.

2-1-3 : Typologie des charges d'exploitation :

Il existe deux classifications fondamentales :¹¹

- Celles qui distinguent les charges directes des charges indirectes
- Celles qui distinguent les charges fixes des charges variables.

2-2 : Notion de coût

La comptabilité analytique réalise les calculs et analyses de coûts qui sont nécessaire à la prévision et au contrôle des résultats.

2-2-1 : Définition

Pour mieux comprendre c'est quoi un coût on représente les définitions suivantes :

❖ **Définition de Claud Alazard :**

« Un coût est défini comme la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage. »¹²

❖ **Définition de L.Langlois :**

« Un cout est la valeur d'un ensemble de consommation dont le regroupement est utile à la prise de décision de gestion »¹³

2-2-2 : Caractéristique d'un coût

Trois dimensions sont nécessaires pour caractériser un cout : son champ d'application, son contenu et le moment de son calcul.

• **Le champ d'application du coût :**

La comptabilité analytique permet d'obtenir selon les besoins de chaque entreprise les regroupements suivants:

- Par fonction économique :
 - Cout de la production
 - Cout de la distribution
 - Cout de l'administration
- Par moyen d'exploitation
 - Cout par usine
 - Cout par magasin.....

¹¹ ARFAOUI. N et AMRANI. A, « Méthodes d'analyse des coûts » Edition du Management, Alger, 1991, P.20

¹² CLAUD Alazard, SABINE Sépari, « DCG11, contrôle de gestion », édition Dunod, paris, 2010, p47

¹³ L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer, « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P31

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

- Par activité d'exploitation
 - Cout par produit ou famille de produits
 - Cout des services rendus....
- Par centre de responsabilité
 - Cout de l'entretien
 - Cout du service après-vente
 - Cout de l'atelier
- Par circuit de distribution
 - Cout par famille de clients
 - Cout par secteur géographique

Pour chacun de ces ensembles, il est possible de déterminer le coût de sous-ensembles.

Tableau N°02 : Le champ d'application du coût

Domaine d'application du coût	Nature du coût
Fonction économique	Approvisionnement, production, distribution, administration
Moyen d'exploitation	Magasin, usine, rayon, atelier, bureau
Activité d'exploitation	Unité de produit, famille de produits, stade d'élaboration du produit
Responsabilité	Directeur général, directeur commercial, directeur technique
Autres	Région, canal de distribution, groupes de clients

Source : GERARD Melyon, « comptabilité analytique », édition Breal, 2004, p.18

- **Contenu d'un coût :**

Un coût peut contenir l'ensemble des charges de la comptabilité générale sans ou avec modification. Les retraitements éventuels se justifient du fait des déformations introduites par le droit ou par les principes comptables.

Un coût peut être, par ailleurs, ne contenir qu'une partie des charges le concernant :

-Un coût complet contient l'ensemble des charges le concernant.

Il est dit économique lorsque les charges de la comptabilité générale ont été retraitées ; il est dit traditionnel lorsque les charges de la comptabilité générale n'ont subi aucun retraitement.

-Un coût partiel ne contient qu'une partie des charges le concernant (par exemple les charges variables qui varient avec l'activité ou les charges directes qui sont directement liées au produit).

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

Un coût partiel est économique lorsque les charges de la comptabilité générale ont été retraitées ; il est dit traditionnel, dans le cas inverse.

Tableau N°03 : Les coûts complet et les couts partiel

	Coût Complet	Coût Partiel
Retraitement des charges de la comptabilité générale	Coût complet économique	Coût partiel économique
Absence de retraitement des charges de la comptabilité générale	Coût complet traditionnel	Coût partiel traditionnel

Source : ANNE-MARIE Keiser, « contrôle de gestion », 2^{ème} édition Eska, 1999, p58

- **Moment de calcul d'un coût :**

Dans une optique contrôle de gestion, nous avons insisté sur la nécessité du calcul d'écarts. La comptabilité de gestion doit donc, non seulement permettre de calculer :

- ✓ Des couts constatés ou cout réel. Ceux qui sont calculés postérieurement aux faits qui les ont engendrés.
- ✓ Mais aussi des couts préétablis. Ceux qui sont calculés antérieurement aux faits qui les entendront.

Les coûts préétablis ont été ainsi dénommés par le plan comptable ; ils sont aussi appelés standards, cout budgétés, couts prévisionnels. Ils sont à la fois normes et objectifs.

Tableau N°04 : Les coûts préétablis et les coûts constatés

Coût	Moment du calcul et objectifs
Coûts constatés	Ces coûts sont calculés postérieurement aux frais qui les ont engendrés. Ils permettent notamment d'établir des comparaisons avec ceux des périodes de calcul précédentes
Coûts préétablis	Ces coûts sont calculés antérieurement aux faits qui les engendreront. Ce sont des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de « norme », d'objectifs, ou de simples prévisions. Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par coûts standards, devis, budget de charges, coûts prévisionnels.

Source : GERARD Melyon, « comptabilité analytique », édition Breal, 2004, p.19

2-2-3 : Objectifs de calcul des coûts

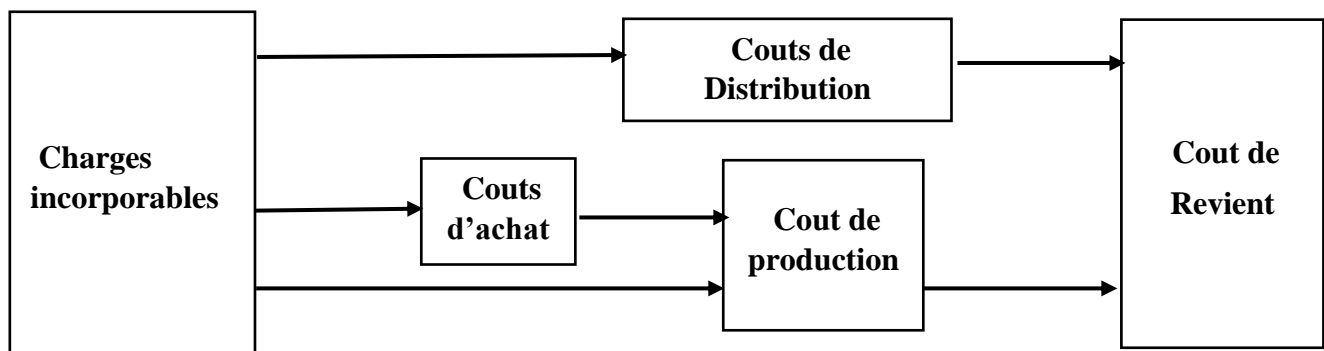
Le calcul des coûts a plusieurs objectifs tels-que :

- ✓ Fixer le prix de vente le plus adéquat
- ✓ Il aide l'entreprise a la prise de décision
- ✓ S'avoir gérée le budget de l'entreprise et de définir préalablement les objectifs attendus

2-2-4 : La hiérarchie des coûts

Des différents coûts d'une entreprise industrielle se succèdent d'une manière logique. Cela peut être schématisé de la manière suivante :

Schéma N° 01 : Hiérarchie des coûts



Source : LAKHOUA Lamine : « Comptabilité analytique d'exploitation », édition Bénédicte, 2004, P4

2-3 : Notion de coût d'achat et de coût de production

Dans cette partie je présente la notion de coût d'achat et la notion de coût de production.

2-3-1 : Coût d'achat

Une exploration du concept de coût d'achat :

❖ Définition

Le coût d'achat ou coûts d'acquisition se situent au premier stade de l'activité de l'entreprise, il représente l'ensemble des charges dues à l'acquisition de biens et/ou de marchandises achetées, jusqu'au moment de leur mise en stock.

Le coût d'achat regroupe :

- ✓ Le prix d'achat hors taxes récupérables.
- ✓ Les frais de transport et commissions.
- ✓ Les frais d'approvisionnement et de stockages

❖ Composition d'un coût d'achat

Le coût d'achat représente tout ce qu'ont coûté les marchandises, les matières mises en stock jusqu'au moment où cette mise en stock est réalisée.

Il comprend le **prix d'achat**, net des réductions commerciales et de l'escompte de règlement, hors taxes majoré de l'ensemble des **autres frais** d'approvisionnement engagés pour acheminer les biens achetés dans l'état où ils se trouvent, jusqu'à leur entrée en stock.

Les frais de stockage sont généralement exclus sauf dans le cas où la durée de stockage a pour effet d'augmenter la valeur du stock.

❖ Méthodes de calcul

Pour calculer le coût d'achat il faut avoir des informations sur les éléments suivants :

- ✓ Prix d'achat
- ✓ Charges directes d'achat
- ✓ Charges indirectes d'achat

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

Avec :

$$\text{Coût d'achat unitaire} = \text{coût d'achat total} / \text{quantité achetée}$$

2-3-2 : Coût de production

Pour bien comprendre la notion « coût de production », on va présenter les éléments suivants :

❖ Définition

C'est l'ensemble des charges liées aux différentes étapes de production, il est considéré comme un indicateur compétitif pour l'entreprise. Le calcul du coût de production concerne les entreprises industrielles qui transforment des matières premières en produits intermédiaires ou produits semi-finis ou produits finis.

❖ Composition

Le coût de production est composé du coût d'achat des matières et fournitures consommées et l'ensemble des autres charges directes (Les charges de main d'œuvre directe des productions, les frais de fournitures éventuelles), et indirectes (Les charges réparties dans

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

les différents centres d'analyse) engagées par l'entreprise pour produire des biens ou des services et les amener dans l'état et le lieu où ils se trouvent.

❖ **Méthode de calcul**

On peut représenter le coût de production par la formule suivante :

Coût de production total = coût d'achat des matières première utilisés (CAMPU) ou consommées (CAMPC) + charges de main d'œuvre directe de production+ charges indirectes de production imputées

Avec :

Coût de production unitaire = coût de production total / quantité fabriquée

2-3-3 : Les coûts hors production

Les coûts hors production se situent à la fin du cycle d'exploitation dans une entreprise industrielle ou de production de service. Ils se composent :

2-3-3-1: Le coût de distribution

❖ **Définition**

Le cout de distribution comprend l'ensemble des charges directes et indirectes lié à la fonction distribution (promotion des ventes, réalisation des ventes, livraison, service après-vente...).

❖ **Méthode de calcul**

Suivant l'organisation de la fonction distribution, le cout de distribution peut être calculé :

- ✓ Globalement
- ✓ Par phase de distribution
- ✓ Par secteur géographique
- ✓ Par canal de distribution
- ✓ Par commande ou par produit

En générale :

Coût de distribution = charges liées à la distribution + charges liées à l'administration

2-3-3-2: Les autres charges hors production

Les autres charges hors production regroupent essentiellement les charges indirectes à caractère général qui figurent dans les centres d'analyse de structure :

- Les charges indirectes du centre « administration générale ».
- Les charges indirectes du centre « gestion financière ».
- Les autres charges incorporables qui ne sont pas prises en compte dans d'autres centres (assurances, les commissions d'intermédiaires...).

2-4 : Notion de coût de revient

Le coût de revient est déterminé pour chaque sorte de produit vendu par l'entreprise.

2-4-1 : Définition

❖ Définition de Marc Duménil :

« Le coût de revient d'un produit ou d'un service est la somme de toutes les dépenses (ou des charges) nécessaires pour que ce produit ou ce service arrive à son état final. De manière plus précise il correspond à l'ensemble des coûts directs et indirects, variable et fixe de production et de distribution pour une unité de bien ou de service vendue. »¹⁴

2-4-2 : Le calcul de coût de revient

Ce coût complet se détermine comme suit :

- ✓ Dans l'entreprise de production des biens et services :

Coût de revient = Coût de production des produits finis vendus + Coût hors production

- ✓ Dans l'entreprise commerciale :

Coût de revient = Coût d'achat des marchandises vendues + Coût hors production

2-5 : Notion de résultat analytique

Pour mieux approfondir dans la notion de résultat analytique on représente les concepts suivants :

¹⁴ MARC Duménil, « le contrôle de gestion », édition Gereso, France, 2014, p 30

2-5-1 : Définition

« Le résultat analytique dévoile des données que la comptabilité financière ne peut pas fournir, il est aussi considéré comme un outil qui permet d'analyser la rentabilité d'un produit. Il convient de comparer le résultat analytique avec celui de la comptabilité financière ».

2-5-2 : Calcul du résultat analytique

Le résultat analytique d'un objet de coût est égale à la différence entre son prix de vente son coût de revient comme suit :

$$\text{Résultat analytique} = \text{Prix de vente} - \text{cout de revient}$$

2-5-3 : La mise en évidence des résultats analytique permet

- ✓ D'apprécier l'évolution de la rentabilité des produits ou de tout autre objet de coût.
- ✓ D'orienter les ventes sur les produits les plus rentables.
- ✓ De prendre les décisions nécessaires (révision des prix et vente, amélioration des conditions d'exploitation....).

2-6 : Les stocks

Le problème dans le calcul des couts complet ou cout partiel se pose lors de l'évaluation des stocks.

Avant de faire l'étude sur les méthodes qui permettent de résoudre ce problème, il est essentiel de définir la notion de stock, ses composantes, ainsi que de déterminer les techniques qui contribuent à leur valorisation.

2-6-1 : Définition

Il existe plusieurs définitions des stocks on va présenter quelque'une ci-dessous :

❖ Définition de Rambeau :

« Le stock est un ensemble des marchandises ou des articles accumulées dans l'attente d'une utilisation ultérieure plus ou moins proche et qui permet d'alimenter les utilisateurs au fur et à mesure de leur besoins, sans leur imposer les délais et les à-coup d'une fabrication ou d'une livraison par les fournisseurs. »¹⁵

¹⁵ RAMBEAU, « gestion économique des stocks » Edition DUNOD 1969, p 21

❖ Définition de Vizza Vona :

« Le stock est l'ensemble des marchandises accumulées en attente d'être transformées et/ou vendues. »¹⁶

2-6-2 : Typologies des stocks

Dans un premier lieu il est nécessaire de définir les différentes typologies de stocks :

- ✓ **Les stocks de marchandises :** Ce sont des biens économiques revendus à profit, sans transformation préalable. Les stocks de marchandises concernent les entreprises ayant une activité commerciale (objets, matières, fournitures...).
- ✓ **Les stocks de matières premières :** Ce sont des éléments de stock qui ont été achetés auprès de fournisseur en vue d'une fabrication d'un produit et qui se retrouvent dans la composition physique ou chimique de ce dernier.
- ✓ **Les stocks des matières consommables :** Il s'agit des matières qui concourent indirectement à la fabrication, à la distribution ou l'administration.
- ✓ **Stocks des produits semi-finis :** Ce sont des réserves de matières qui ont été lancées au cycle de fabrication mais qui n'ont pas atteint la phase finale de la fabrication.
- ✓ **Stocks des produits finis :** Ce sont des réserves des produits qui ont atteint le stade final du cycle de fabrication et qui sont prêts à la vente.

2-6-3 : Les catégories des stocks

Dans chaque entreprise existe plusieurs catégories des stocks on distingue les plus importants ci-dessous :

- ✓ **Stock initial :** C'est le stock au début de l'exercice comptable.
- ✓ **Stock final :** C'est le stock en fin de l'exercice comptable.
- ✓ **Stock maximum :** C'est la quantité maximale d'un produit à ne pas dépasser, dans le cas où cette quantité est dépassée par l'entreprise le coût de stockage devient trop coûteux.
- ✓ **Stock minimum :** C'est la quantité minimale d'un produit qui permet de continuer l'activité pour répondre à la demande des clients sans risquer de rupture de stock.
- ✓ **Stock de sécurité :** C'est les quantités supplémentaires de produit que l'entreprise conserve dans le cas où il reçoit une commande qu'il doit être exécuté en urgence.

¹⁶ VIZZA VONA P, « la gestion financière », 9^{ème} édition, Atoll, Paris 1985, P.226

- ✓ **Stock outil** : Lorsque les livraisons des commandes sont régulières, le stock en magasin entre le stock maximum et le stock de sécurité, la moyenne de cette variation constitue le stock outil.

2-6-4 : Les avantages et les inconvénients des stocks

❖ Les avantages :

Le principal avantage c'est d'empêcher les ruptures de stock.

- Dans le cas où il y'a un achat avec des grandes quantités, on peut bénéficier d'une réduction dans le prix unitaire.
- Lorsqu'un produit n'est pas disponible immédiatement, le stock permet de l'avoir.
- La présence d'un stock permet de répondre aux imprévus liés aux consommations ou la livraison.

❖ Les inconvénients :

- Un manque des stocks peut provoquer des ruptures d'approvisionnement, ce qui peut entraîner une perte de clientèle.
- Plusieurs produits ont une date de péremption, donc leur valeur diminue avec le temps.

2-6-5 : Valorisation des stocks

Il existe plusieurs manières pour valorisées les stocks tels que :

2-6-5-1 : La valorisation des entrées en stocks

En principe, les entrées ne présentent aucune difficulté pour être valorisées d'où :

- ✓ **Le coût d'entrée en stock est** : Le coût d'achat pour les approvisionnements :

$$\text{Le coût d'entrée en stock} = \text{Prix d'achat HT} + \text{Frais accessoires d'achat} + \text{Coût de stockage}$$

- ✓ **Le coût de production pour les produits intermédiaires, semi-fini et finis** :

C'est l'ensemble des couts d'achats des matières utilisées avec les charges de production déterminées par la comptabilité de gestion.

2-6-5-2 : La valorisation des sorties de stocks

Les méthodes de valorisations des stocks sont nombreuses. Certaines sont préconisées par le PCG mais sans obligation formelle, ce qui explique que les entreprises puissent en choisir d'autres pour des motifs économiques ou de simplicité.

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

Il existe deux familles :

- Celle du cout unitaire moyen pondéré (CUMP)
- Celles d'épuisement des lots

A . La méthode de coût unitaire pondéré

Cette méthode, recommandée par le PCG, est la plus fréquente, il en existe deux variantes :

➤ Le CUMP après chaque entrée :

Il s'agit d'additionner en quantité et en valeur toutes les entrées depuis le début de la période, avec la considération de stock initial.

Le CUMP après chaque entrée en stock permet la valorisation des sorties tant qu'un nouveau lot de matières n'est pas réceptionné.

Si on désigne par M1 et M2 les lots entrés durant une période, et P1, P2 les couts unitaires correspondants :

$$\text{CUMP (Après chaque entrée)} = \text{SI} + \text{p1} / \text{QSI} + \text{M1} + \text{M2}$$

➤ Le CUMP à la fin de la période :

La valorisation des sorties ne s'effectue qu'en fin de période en calculant le cout unitaire moyen pondéré par les quantités des éléments en stock selon la formule suivante :

$$\text{CUMP (fin de période)} = \text{SI} + \text{P1} + \text{P2} + \dots + \text{Pn} / \text{QSI} + \text{M1} + \text{M2} + \dots + \text{Mn}$$

B. La méthode d'épuisement des lots

Cette méthode permet une valorisation immédiate des sorties de stocks sans nécessiter des calculs longs et complexe

➤ La méthode FIFO (first in first out)

Le principe de la méthode c'est que les éléments stockés sortent du stock en étant prélevés sur les lots les plus anciens.

2-6-5-3 : Avantages et inconvénients des méthodes

En résumé les avantages et les inconvénients des méthodes dans un tableau qu'on va présenter ci-dessus :

Tableau N° 05 : Avantages et inconvénients de chaque méthode

Méthode	Avantages	Inconvénient
FIFO	<ul style="list-style-type: none">✓ Méthode admise par l'administration fiscale.✓ Les stocks finaux sont valorisés aux valeurs les plus récentes et sont donc plus proches de la réalité économique.	<ul style="list-style-type: none">✓ Les sorties de stocks sont sous-valorisées en période d'inflation, ce qui conduit à une minimisation des charges et à une surévaluation du résultat.✓ A l'inverse, les sorties de stocks sont surévaluées en période de baisse de prix.
CUMP	<ul style="list-style-type: none">✓ Simplicité d'un calcul unique.✓ Méthode autorisée par l'administration fiscale.	<ul style="list-style-type: none">✓ La valeur des stocks finaux et des consommations n'est connue qu'en fin de période.✓ La valeur des stocks finaux est minimisée en période de hausse des prix et surévaluée en période de baisse des prix.

Source : ANNE-MARIE Keiser, « contrôle de gestion », édition Eska, Paris, 1999, p72/73/74

Dans l'objectif de faciliter la prise de décision en matière d'évaluation et d'analyse des coûts, on a bien défini les notions de coût, charge et stock. La comptabilité analytique d'une entreprise peut être organisée selon différents systèmes de calcul des coûts.

Section 03 : Les différents systèmes de calcul des coûts

La comptabilité analytique d'exploitation est un outil qui aide l'entreprise dans ses prises de décisions et d'orienter son action sur le marché.

D'après A.Cibert, il existe différentes méthodes pour calculer un coût, car il existe différents coûts pour un même fait. Il est donc nécessaire de sélectionner des méthodes d'analyse qui peuvent s'adapter aux différents objectifs visés.¹⁷

On peut effectuer le calcul des coûts en utilisant deux systèmes essentiels :

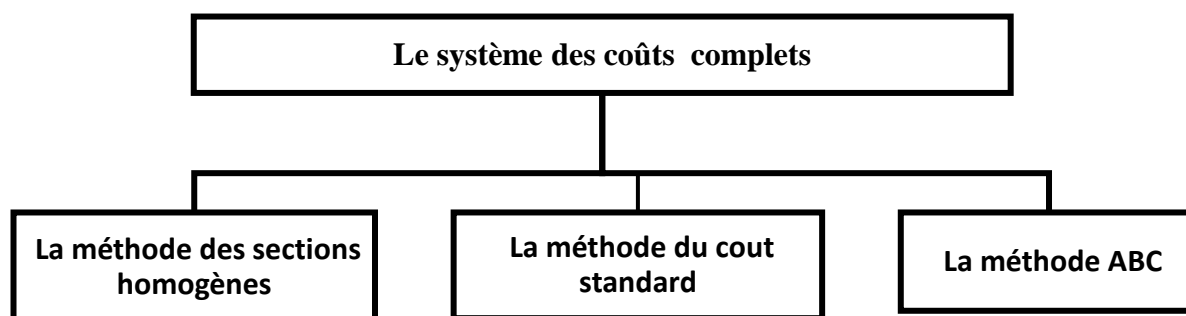
- ✓ Système des coûts complets
- ✓ Système des coûts partiels

Pour cela nous avons divisé cette section en deux parties, la première partie sera réservée pour le système de calcul des coûts complets, et la seconde pour le système des coûts partiels.

3-1 : Le système de calcul des coûts complets

Le système de calcul des coûts complets est une méthode utilisée en comptabilité analytique pour déterminer avec précision les coûts associés à la production de biens ou de services. Pour bien comprendre ce système nous allons exposer les différentes méthodes de calcul des coûts définies par ce système qui englobe : la méthode des sections homogènes (centre d'analyse), la méthode des coûts standards (coût préétabli) et en dernier la méthode ABC.

Figure N°03 : Les différentes méthodes du système des coûts complets



Source : réalisé par M^F ARAB Zoubir, enseignant-chercheur à la faculté SEGC de l'université Abderahmane MIRA Béjaia.

3-1-1 : La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse

La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse, est une approche qui consiste à gérer les charges indirectes et qui vise à déterminer les coûts de revient.

¹⁷ CIBERT. A, « comptabilité analytique », édition Dunod, Paris, 1976, P.12

3-1-1-1 : Définition de la méthode des sections homogène

❖ Définition de Dupuy Yves :

« La méthode des sections homogènes consiste à décomposer l'activité en centre de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charge indirecte doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée (unité d'œuvre) »¹⁸

3-1-1-2 : Principe de la méthode

Les principes de la méthode des sections homogènes sont les suivants :

- ✓ Chaque centre de coût est supposé avoir des charges qui varient en fonction de l'unité d'œuvre choisie. Un centre de coût doit effectuer une seule catégorie d'opérations dont l'activité pourra être mesurée à l'aide d'une même unité d'œuvre physique ou monétaire.
- ✓ Chaque section correspond à l'activité d'une fonction clairement identifiable, à des tâches précises et à une responsabilité même si le découpage en centre d'analyse doit pouvoir se faire indépendamment de l'organigramme structurel, ceci doit correspondre à une division réelle de l'entreprise.
- ✓ Le choix des centres d'analyse dépend également des choix de gestion, c'est-à-dire des modes d'organisation et des objectifs de contrôle.
- ✓ Le nombre est déterminé en fonction de la complexité organisationnelle de l'entreprise, ses activités et le degré de précision souhaité pour le calcul des coûts.

3-1-1-3 : Les centres d'analyse de la méthode

La méthode des centres d'analyse est une méthode de la comptabilité analytique qui permet de répartir les charges indirectes d'une entreprise entre ses différents produits ou services.

3-1-1-3-1 : Définition du centre d'analyse

« Un centre d'analyse correspond à la subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts. »¹⁹

¹⁸ DUPUY. Yves « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition Economica, Paris, 2003, p17

¹⁹ MARC Duménil, « le contrôle de gestion », édition Gereso, France, 2014, p43

3-1-1-3-2 : Classification des centres d'analyses²⁰

Les centres d'analyse correspondent à des fonctions économiques de l'entreprise, leur nombre dépend du type de l'entreprise et de son organisation administrative.

On peut classer les centres d'analyse selon les grandes fonctions auxquelles ils sont rattachés :

- ✓ Centre d'administration
- ✓ Centre de financement
- ✓ Centre de gestion de personnel
- ✓ Centre de gestion des moyens matériels
- ✓ Centre des prestations connexes
- ✓ Centre d'approvisionnement
- ✓ Centre d'étude technique et recherche
- ✓ Centre de production
- ✓ Centre de distribution
- ✓ Autres frais à couvrir.

Ces centres sont répartis entre :

- **Les centres de structures** : Correspond à un centre d'analyse dont l'activité ne peut être mesurée par une unité physique. On utilise alors une assiette de calcul monétaire (chiffre d'affaires, cout de production....) pour mesurer le niveau de l'activité.
- **Les centres opérationnels** : correspond à un centre d'analyse dont l'activité peut être mesurée par une unité physique, appelée unité d'œuvre. Les charges du centre sont alors essentiellement des charges opérationnelles, c'est-à-dire, dont l'existence est liée au niveau de l'activité.

A l'intérieur des centres opérationnels, on distingue un centre d'analyse principal et un centre auxiliaire :

- **Un centre d'analyse principal** : correspond à un centre d'analyse dégageant des charges affectés ou imputées aux produits, aux commandes, aux prestations de services.
- **Un centre d'analyse auxiliaire** : correspond à un centre d'analyse offrant l'essentiel de ses prestations à un centre principal. C'est le cas du centre entretien maintenance qui travaille essentiellement pour les centres de production.

²⁰ BOUKSSESSA Souhila Kheira « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », thèse de magister, Université d'Oran 2009/2010, P100.

3-1-1-4 : La démarche de la méthode

Pour la réalisation de cette démarche il faut suivre plusieurs étapes tels que :

- ✓ **La 1^{ère} étape** : de calcul des coûts de revient dans cette méthode c'est de faire la répartition entre les charges directes et indirectes.
- ✓ **La 2^{ème} étape** : est faite pour le traitement des charges indirectes des centres d'analyse à partir de clés de répartition. La répartition des charges indirectes s'effectue généralement en deux temps, dans un tableau de répartition.

Clé de répartition : Une clé de répartition permet de déterminer un pourcentage fixe s'appliquant à une charge indirecte entre les différents centres. On distingue deux catégories des clés de répartition (primaire et secondaire).

-Répartition primaire des charges indirectes :

Cette étape consiste à répartir l'ensemble des charges indirectes entre les différents centres d'analyse.

-Répartition secondaire :

Correspond à la réaffectation des charges des centres auxiliaires vers les centres principaux.

La répartition secondaire donne lieu à deux types de transferts entre les centres d'analyse :

- Les transferts en escaliers
- Les transferts croisés

- ✓ **La 3^{ème} étape** : c'est l'imputation des charges indirectes aux coûts. Pour chaque produit, va consommer, à chaque étape de calcul de coût, une partie de l'activité du centre d'analyse. Pour pouvoir évaluer cette consommation il suffit de déterminer pour chaque centre une unité de mesure de son activité : unité d'œuvre.

***Unité d'œuvre** : L'unité d'œuvre c'est une unité de mesure de l'activité des différents centres d'analyse.

➤ Les principales unités d'œuvres retenus sont :

- L'heure de main d'œuvre directe dans les ateliers peu mécanisés
- L'heure machine dans les ateliers très mécanisés
- Le poids ou le volume de la matière traitée
- Les unités de produits élaborés.

➤ Le type d'unité d'œuvre dépend de la nature d'activité du centre d'analyse, on a :

Pour un centre d'analyse dont l'activité est mesurée par une unité physique :

$$\text{Coût à imputer} = \text{Coût de l'unité d'œuvre} \times \text{Nombre d'unités d'œuvre consommées}$$

Pour un centre d'analyse dont l'activité est mesurée par une unité d'œuvre monétaire :

$$\text{Cout à imputer} = \text{Taux de frais} \times \text{Assiette de frais}$$

***Taux de frais** ²¹: Dans les centres d'analyse de structure, il n'est pas possible de définir une unité d'œuvre physique. A la place, on calcule un taux de frais en divisant les charges du centre d'analyse par un montant monétaire relatif à l'activité de l'entreprise dans son ensemble.

$$\text{Taux de frais} = (\text{total des charges du centre}) / \text{Assiette}$$

* **Assiette** : de frais est égal à l'équivalent de nombre d'unité d'œuvre

Ensuite, les charges indirectes seront affectées aux coûts de chaque produit proportionnellement aux nombre d'unités d'œuvre consommées.

$$\text{Charges indirectes imputées} = \text{Consommation d'unités d'œuvre} \times \text{Coût d'unité d'œuvre}$$

3-1-1-5 : Les avantages et les inconvénients de la méthode

On peut citer les avantages et les inconvénients suivants pour la méthode des sections homogènes :

3-1-1-5-1 : Les avantages

- Connaissance des coûts aux différentes phases d'élaboration et de distribution du produit.
- Détermination du prix de vente et de résultat dégagé.
- Connaissance du résultat par produit ou par activité.

3-1-1-5-2 : Les inconvénients

Les inconvénients de la méthode sont :

- Méthode établie a posteriori.
- Procédure lourde et souvent complexe.
- Aucune distinction entre charges variables et charges fixes

²¹ L.Langlois, « Contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P 44

- Traitement des charges indirectes mal adapté aux nouveaux modes de production.
- Ignorance du comportement des charges face à une variation du niveau d'activité.

3-1-2 : Méthode des coûts standards (Préétabli)

La méthode des coûts standards est une méthode qui consiste à établir des coûts prévisionnels, ou standards pour chaque composante du coût de revient d'un produit.

3-1-2-1 : Définition de la méthode

La méthode des coûts standards est une méthode qui consiste à déterminer à l'avance des coûts de référence ou standards, puis à les comparer ensuite aux coûts réels afin de dégager des écarts et à les analyser. L'analyse des écarts débouche sur des propositions d'actions correctrices. L'écart s'analyse en un écart sur charges directes et un écart sur charges indirectes.

3-1-2-2 : Définition du cout préétabli

« Un coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaires de diverses natures »²²

3-1-2-3 : Principe de la méthode

Les coûts standards, également appelés coûts préétablis, sont des coûts établis avant la réalisation des opérations. Ils sont basés sur le principe de déterminer des coûts prévisionnels considérés comme normaux à partir d'une activité normale. Son objectif est de simplifier certaines analyses et de faciliter la gestion pour l'analyse des écarts et la valorisation des prévisions budgétaires et des devis.

3-1-2-4 : Objectifs de la méthode

Grâce au calcul de coût préétabli, il est possible :

- ✓ De calculer des coûts préétablis qui servent à l'établissement des budgets.
- ✓ Une meilleure compréhension des responsabilités.
- ✓ Pour évaluer les résultats.
- ✓ De contrôler les conditions d'exploitation.
- ✓ Économiser du temps en calculant les coûts réels.

²² BOISSELIER. P, « Contrôle de gestion, cours et application », 3ème Edition, Librairie Vuibert, Février 2005, P 8

3-1-2-5 : Mise en œuvre de la méthode

Pour bien appliquer la méthode des coûts standards il faut suivre trois phases nécessaires :

- ✓ **La première phase** : Détermination des standards de quantités
- ✓ **La deuxième phase** : Détermination des standards de prix
- ✓ **La troisième phase** : Détermination des niveaux d'activité prévisionnels

3-1-2-6 : Calcul et analyse des écarts

Un écart est défini comme la différence entre une donnée de référence (coût préétabli) et une donnée constatée (coût réel).

Chaque écart est évalué en valeur monétaire et calculé, par convention, de la manière suivante :

$$\text{Ecart} = \text{Coût constaté} - \text{Coût standard}$$

Il existe ainsi deux types d'écarts :

- ✓ Les écarts sur éléments directs,
- ✓ Les écarts sur frais des centres d'analyse.

A .Calcul et analyse des écarts sur éléments directs

On calcule l'écart global pour chacun de ces éléments, qui est la différence entre le montant réel et le montant prévu.

$$\begin{aligned}\text{Coût réel} &= \text{coût unitaire réel} * \text{quantité réelle} \\ \text{Coût standard} &= \text{coût unitaire standard} * \text{quantité standard} \\ \text{Ecart global} &= \text{coût réel} - \text{coût standard.}\end{aligned}$$

L'écart peut être positif ou négatif :

Ecart positif :	Ecart négatif :
Coût réel > coût préétabli	Coût réel < coût préétabli
=	=
Ecart défavorable	Ecart favorable

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

Cet écart global peut être analysé :

✓ **Pour les matières premières :**

-Ecart sur quantité,

-Ecart sur coût unitaire (ou prix unitaire).

✓ **Pour la main d'œuvre directe :**

-Ecart sur temps (quantité),

-Ecart sur coût unitaire (ou prix unitaire).

1) Analyse des écarts sur matières premières :

A : Ecart sur quantité

L'écart de quantité est calculé de la manière suivante :

E : Ecart / Q : quantité / S : standard / R : réel / P : prix (ou coût)

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

La différence de quantité peut être attribuée à la responsabilité des approvisionnements.

Si :

✓ $Q_r > Q_s$ l'écart est défavorable (écart positif)

✓ $Q_r < Q_s$ l'écart est favorable (écart négatif)

Lorsque cet écart est négatif, cela indique que les quantités de matières consommées dépassent celles prévues.

B : Ecart sur prix unitaire

On peut déterminer l'écart comme suit :

$$E/P = (P_r - P_s) * Q_r$$

Cet écart sur coût est recherché dans le service d'achat.

Si :

✓ $P_r < P_s$ l'écart est défavorable (écart positif)

✓ $P_r > P_s$ l'écart est favorable (écart négatif)

2) Analyse des écarts sur main d'œuvre directe :²³

Le calcul de l'écart sur la main-d'œuvre est similaire à celui des matières premières, à la différence que pour les matières premières, on utilisera en réalité des termes de quantité et de prix, tandis que pour la main-d'œuvre directe, on utilisera plus généralement des termes de temps et de taux.

Soit :

Tr : le taux horaire réel / Ts : le taux horaire standard

Hr : temps réel de travail / Hs : temps standard de travail

Ecart total = Cr – Cs

Or : Cr = Tr × Hr

Et: Cs = Ts × Hs

➤ **L'écart total devient donc :**

$$(Tr \times Hr) - (Ts \times Hs)$$

➤ **Ecart sur taux (Et) :**

$$Et = Hr (Tr - Ts) \quad Et = Hr \Delta \text{Taux}$$

Si :

Tr > Ts donc : écart défavorable (écart positif)

Tr < Ts donc : écart favorable (écart négatif)

➤ **Ecart sur temps (Eh) :**

$$Eh = Ts (Hr - Hs) \quad Eh = Ts^* \Delta \text{Temps}$$

Si :

Hr > Hs Donc : écart défavorable (écart positif)

Hr < Hs Donc : écart favorable (écart négatif)

²³ Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA Souhila Kheira, 2009/2010, P 102.

B. Calcul et analyse des écarts sur éléments indirects

Les charges indirectes englobent à la fois des charges fixes et variables. Dans l'approche des standards, elles sont réduites à un niveau d'activité normal afin de déterminer un "taux standard de charges indirectes".

Appelons :

C_{Fr} : Les charges fixes réelles (effectivement supportées)

H_r : les heures réelles correspondant à la production obtenue (réelles)

T_{Vr} : le taux réel de charges variables (= charges variables réelles par heure de machine)

H_s : les heures standards correspondant à la production réelle

H_n : les heures machinent correspondant à la capacité normale de production

T_{Vs} : le taux standard de charges variables (= charges variables standards / H_n)

T_{Fs} : le taux standard de charges fixes (= charges fixes standards / H_n)

La différence entre le coût réel et le coût standard adapté à la production réelle constitue **l'écart total** :

$$\text{Ecart total} = (H_r * T_{Vr}) + C_{Fr} - (H_s * T_{Vs} + H_s * T_{Fs})$$

Cet écart global se dissocie en quatre écarts :

➤ Ecart sur budget pour les charges fixes (E_f) :

On peut les calculés comme suit :

$$C_{Fr} - T_{Fs} * H_n$$

Où :

$$(H_r * T_{Vr} + C_{Fr}) - (H_r * T_{Vr} + H_n * T_{Fs})$$

En général, peu importe l'activité de la période, les charges fixes restent inchangées.

➤ Ecart sur budget pour les charges variables ou écart de dépense (E_v) :

C'est l'écart dû aux différences de coût unitaire des charges variables. Il est égal à :

$$H_r (T_{Vr} - T_{Vs})$$

Où :

$$(H_r * T_{Vr} + T_{Fs} * H_n) - (H_r * T_{Vs} + T_{Fs} * H_n)$$

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

➤ **Ecart de rendement (Er) :**

Il permet d'évaluer si la productivité a été supérieure ou inférieure à ce qui était attendu. Il s'agit de la différence entre les heures réelles et les heures standards qui correspondent à la réelle production, en fonction du taux standard de charges variables.

$$(Hr - Hs) \cdot TVs$$

Où :

$$(Hr \cdot TVs + TFs \cdot Hn) - (Hs \cdot TVs + TFs \cdot Hn)$$

➤ **Ecart de capacité (Ec) :**

Il mesure la différence due à la sur ou sous-activité par rapport au niveau d'activité normale.

Il s'agit :

$$(Hn - Hs) \cdot TFs$$

Où :

$$(Hs \cdot TVs + TFs \cdot Hn) - (Hs \cdot TVs + TFs \cdot Hs)$$

$$\text{Ecart global} = E_f + E_v + E_r + E_c$$

3-1-2-7 : Intérêt et limites des écarts

• **Intérêt :**

Les principaux intérêts de la méthode sont :

- La réalisation de contrôle au sein des centres de responsabilité s'effectue d'une manière facile.
- L'utilisation des coûts préétablis simplifie à la fois la création des budgets et le contrôle de la rentabilité.
- Rapidité de comptabilisation.

• **Inconvénients :**

Les inconvénients de calcul des écarts sont :

- Dans le cas où le standard est trop flexible sera plus possible d'apprécier la performance.
- En tant qu'outil de gestion, sa caractéristique contraignante peut exercer une pression sur les individus et engendrer une résistance.

3-1-3 : La méthode ABC

La méthode de comptabilité à base d'activité ou méthode (ABC) a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode des coûts complets qui veut remporter avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts.

3-1-3-1 : Définition

❖ Définition de BESCOS et MENDOZA :

<< La méthode à base d'activité (ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes>>. ²⁴

3-1-3-2 : Principe de la méthode

Les phénomènes ci-dessous qui définissent la structure actuelle de l'entreprise :

- ✓ La complexité de la production liée à la flexibilité.
- ✓ L'orientation marquée vers le marché.

Pour la maximisation de la valeur ajoutée devient un processus d'activité indépendante, au lieu d'un ensemble de centres indépendants qui cherchant à minimiser les coûts.

La logique du nouveau système peut se résumer comme suit : ²⁵

- ✓ Les activités consomment des ressources au niveau du processus.
- ✓ Les produits consomment des activités.

3-1-3-3 : Les concepts fondateurs de la méthode ABC

Il est nécessaire de définir un certain nombre de termes employés dans cette méthode :

- **La tâche :** Le premier niveau de description des travaux est la tâche. Elle ne permet pas de calculer le coût.
- **L'activité :** Une activité est un ensemble de tâches de même nature ou homogènes, accomplies par plusieurs personnes à partir d'un savoir faire et contribuant à ajouter de la valeur au produit pour le client.

²⁴ BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Malesherbes, Paris, 1994, P186.

²⁵ Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise Algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA Souhila Kheira, université d'Oran 2009/2010

- **Le processus** : un processus est composé d'un ensemble d'activités liées entre elles autour d'un objectif commun.
- **Les ressources** : « Ce sont les éléments qui sont consommés par la production et la vente des objets de couts. Ils correspondent aux charges retenues dans la comptabilité analytique, par exemple les charges de personnel, loyers, électricité...etc. »²⁶
- **Inducteur d'activité** : Il représente la clé permettant de répartir les activités consommées entre les différents objets de cout. En d'autres termes, c'est le déclencheur de l'activité, l'explication de la variation du volume de l'activité.
- **Inducteur de coût** : C'est la consommation de charge par les activités et la consommation d'activités par les produits.

3-1-3-4 : Objectifs de la méthode²⁷

Les principaux objectifs de la méthode ABC sont :

- Identifier pour chaque produit les activités qu'il consomme.
- Permettre le calcul d'un grand nombre d'objets de coût.
- Déterminer des coûts de revient des produits plus pertinents que ceux issus de la méthode classique, grâce à une analyse plus fine des facteurs de coûts.
- Améliorer la qualité des prises de décision et la performance de l'entreprise.

3-1-3-5: Mise en place de la méthode²⁸

Pour une bonne mise en place de la méthode ABC il faut suivre les cinq phases suivantes :

- ✓ **Identification des activités** : cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche. La difficulté majeure qui se présente est la définition des activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents. Le nombre des activités doit rester raisonnable pour qu'il ne soit pas trop complexe. Les activités sont composées de tâches élémentaires qui s'enchaînent vers un seul objectif commun.
- ✓ **Calculer le coût des activités** : Une des principales hypothèses de la méthode ABC est basé sur le fait que les produits ne consomment pas directement des coûts mais des activités qui utilisent des ressources qui, elles-mêmes, ont un coût. Chaque ressource

²⁶ XAVIER Bouin, XAVIER Francois-Simon « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Dunod, France, juin 2015, p175

²⁷ BEATRICE et FRANCIS Grandguillot, « La comptabilité de gestion », 20^{ème} édition, Gualino, 2019-2020, p110

²⁸ Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA souhila kheira, université d'Oran 2009/2010, P116

est liée directement à une activité, chaque ressource est acquise pour un certain usage bien déterminé

- ✓ **Définir les inducteurs de coût :** La méthode ABC met en opposition les unités d'œuvre des méthodes traditionnelles et les inducteurs d'activité. Ces derniers définissent le lien de causalité entre les objets de coût, d'une part, et les activités, d'autre part.
- ✓ **Valoriser les objets de coût :** Les objets de coût se fait par l'affectation du coût des activités grâce aux inducteurs. C'est à cette étape que les subventionnements croisés sont problématiques et parfois inévitables, même si les calculs sont faits de manière rigoureuse et les inducteurs déterminés judicieusement. Le phénomène est le plus souvent présent lorsqu'il existe un décalage dans le temps entre l'engagement des coûts et la vente des produits.
- ✓ **Interpréter les résultats :** Un des principaux arguments des promoteurs de la méthode ABC est qu'elle permet, plus finement que les méthodes traditionnelles, d'identifier les liens de causalité existant entre les ressources consommées et les objets de coût. Dans de nombreux cas, une confusion est apparue quant aux notions auxquelles fait appel la méthode ABC, notamment entre charges directes et variables, ainsi qu'entre causalité et consommation de ressources.

3-1-3-6 : Avantages et inconvénients de la méthode

Les principaux avantages et inconvénients de la méthode sont :

A. Les avantages

- Analyse transversale des processus.
- Calcul du cout des activités fournies par les centres de travail.
- Evaluation de la proportion d'utilisation de l'activité par le produit.
- Meilleur traitement des charges indirectes.

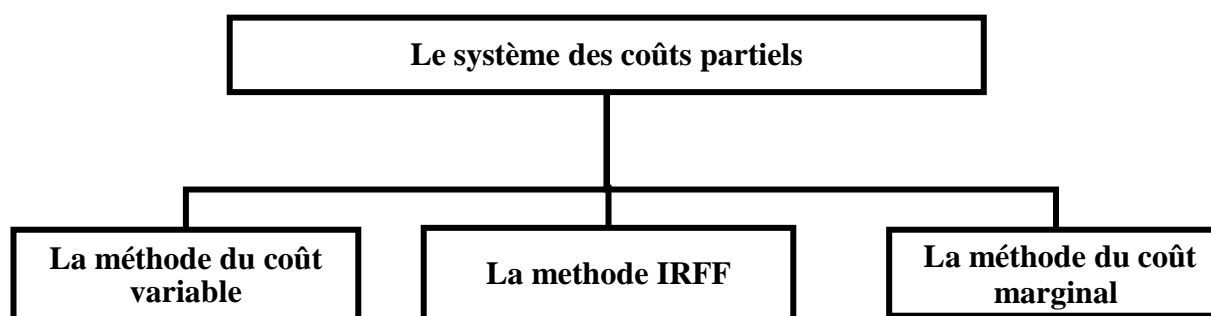
B. Les inconvénients

- Méthode coûteuse.
- Système de calcul complexe.

3-2 : Le système de calcul des coûts partiels

Dans cette partie nous présentons le système de calcul de coût partiel qui englobe la méthode du coût variable simple (direct costing), la méthode du coût variable spécifique ou direct costing évolué et la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes et en dernier la méthode du cout marginal.

Figure N°04 : Les différentes méthodes du système des coûts partiels



Source : réalisé par M^r ARAB Zoubir, enseignant-chercheur à la faculté SEGC de l'université Abderrahmane MIRA Bejaia.

3-2-1 : Méthode de Coût Variable

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.

3-2-1-1 : Méthode de Coût Variable Simple ou Direct Costing

La méthode du coût variable simple, aussi connue sous le nom de direct costing, est une technique qui permet d'analyser la rentabilité d'une entreprise en se focalisant sur les coûts variables.

3-2-1-1-1 : Définition

« La méthode des coûts variables simple est constituée de l'ensemble des charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité, elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit. Cette méthode ne comprend pas des charges de structures qui sont fixes pour la période de calcul considérée. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit mais traitées globalement pour la détermination du résultat global »²⁹

3-2-1-1-2 : Objectif de la méthode : ³⁰

La méthode de coût variable simple permet d'effectuer le calcul et l'analyse des marges sur les coûts variables par produit ou par activité puis de mesurer la performance.

3-2-1-1-3: La distinction entre les charges directes et les charges indirectes ³¹

²⁹ BOUKSSESSA Souhila kheira : « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », thèse de magister, Université d'Oran 2009/2010, P 94.

³⁰ : Béatrice et Francis, Gradghillot « l'essentiel du contrôle de gestion », édition Gualino, Rue du gouverneur général eboue, 2018, P 37

³¹ Y. De Rongé, « COMPTABILITE ANALYTIQUE ET BUDGETAIRE », op.cit., p 11/12.

➤ **Les charges directes :**

Une charge directe est une charge dont il est facilement observable qu'elle a été encourue pour un objet de coût spécifique et peut donc être affectée, sans aucune ambiguïté, à cet objet de coût. C'est la charge que l'on peut rattacher sans ambiguïté à un coût de l'objet de coût.

Exemples de charge directe :

- ✓ Matière première
- ✓ La main d'œuvre directe

➤ **Les charges indirectes :**

Une charge indirecte est une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût. Une charge peut aussi être indirecte parce qu'il est soit impossible, soit extrêmement coûteux, dans la pratique, de l'affecter directement à un objet de coût particulier. C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coûts. Si on voulait la rattacher, il faudrait mettre en place un système d'information qui généralement coûte cher et donc est peu utilisé par les entreprises.

Exemples de charge indirecte :

- ✓ La consommation d'électricité de l'entreprise
- ✓ L'assurance des locaux

3-2-1-1-4 : La distinction entre les charges fixes et les charges variables

➤ **Les charges fixes :**³²

Les charges fixes, appelées aussi « charges de structure » (parfois de même charge du siège) sont des charges qui n'évoluent que très peu à mesure que l'activité augmente dans des limites étroites (nouvel outillage, recrutement du personnel d'encadrement etc.).

Parmi les charges fixes, on cite :

- ✓ Les loyers
- ✓ Assurance
- ✓ Amortissement des immobilisations
- ✓ Salaires de cadre administratif.

➤ **Les charges variables :**³³

³² ARFAOUI. N et AMRANI. A « Méthodes d'analyse des coûts » Edition du Management, Alger, 1991, P 21

³³ LOUI Dubrulle, ROGER Servain « la comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, paris, juin 1994, p25

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

Sont celles dont le montant fluctue avec le niveau de l'activité. Ce sont :

- ✓ Les consommations d'énergie
- ✓ Les frais de personnel d'exécution
- ✓ Les commissions des représentants
- ✓ Les frais de transports

3-2-1-1-5 : La mise en œuvre de la méthode

Pour bien appliquer la méthode de cout variable il faut suivre les étapes suivantes :

- ✓ **Etape 01** : Cette étape est consacrée pour calculer le chiffre d'affaire de l'exercice.
- ✓ **Etape 02** : imputation des seules charges variables aux différents produits avec d'une part l'affectation des charges variables directes, et d'autre part l'imputation des charges variables indirectes, ici on récence toutes les charges incorporables (directes et indirectes). Ensuite on les ventile en cout variable et en cout fixe.

Tableau N°06 : les charges qui peuvent être intégrées grâce à la méthode du coût variable simple

Charges incorporables	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	Non incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
Total	Coût variable	Coût fixe

Source : FERDJELLAH Mohamed « La comptabilité des couts et prix de revient », Edition ENAG, Alger, p80

- ✓ **Etape 03** : le calcul successif des couts variables en prend en considération les variations des stocks.
- ✓ **Etape 04** : on calcul la marge sur coût variable (MSCV) :

C'est un indicateur de gestion qui permet de mesurer la performance d'un produit.

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

- Si $\text{MSCV} > 0$, l'objet de cout est rentable
- Si $\text{MSCV} < 0$, l'objet de cout est non rentable
- Si $\text{MSCV} = 0$, l'objet de cout ne contribue pas à la couverture des charges fixes directes et indirectes

La marge sur cout variable il est calculé en pourcentage par rapport au chiffre d'affaire. Donc il s'appelle « taux de marge sur le cout variable », et se calcule comme suit :

$$\text{TMCV} = \text{MCV} / (\text{chiffres d'affaires} * 100)$$

- ✓ **Etape 05** : Cette étape est consacrée pour la détermination de résultat, qui correspond à la différence entre la marge sur cout variable et les couts fixes, la formule est la suivante :

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

- Si le résultat est positif donc l'entreprise réalise un bénéfice
- Si le résultat est négatif donc l'entreprise supporte une perte

3-2-1-1-6 : Le seuil de rentabilité

Le chiffre d'affaire pour lequel le résultat est égale à zéro est appelé seuil de rentabilité.

❖ Définition ³⁴

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire ou le niveau d'activité que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges variables ou fixes et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice, ni perte.

Ou encore : le seuil de rentabilité est le niveau de chiffre d'affaires pour lequel la marge sur cout variable finance exactement le montant des charges fixes.

❖ La marge sur le cout variable (MCV)

C'est la différence entre le prix de vente et un cout partiel correspondant à une marge, la marge est appelée marge sur cout variable.

$$\text{Marge sur cout variable} = \text{Chiffre d'affaire} - \text{cout variable}$$

❖ La détermination du seuil de rentabilité

Il existe trois méthodes de calcul du seuil de rentabilité :

- ✓ La marge sur cout variable = aux charge fixes
- ✓ Le résultat est nul
- ✓ Le chiffre d'affaire = le total des charges

A) $\text{MCV} = \text{CF}$

³⁴ BEATRICE et FRANCIS Grandguillot « La comptabilité de gestion », 20^{émé} édition, Gualino, 2019-2020, p145.

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur cout variable est égale aux charges fixes.

Seuil de rentabilité= chiffre d'affaire*charge fixes /marge sur cout variable

$$SR = CA * CF / MCV$$

B) $R = 0$

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul.

$$CA - CF - CV = 0$$
$$R = 0 \text{ et } SR = CA$$

C) $CA = CV + CF = CT$

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaire couvre le cout total des charges.

$$\text{Seuil de rentabilité} = \text{charges fixes} / \text{taux de marge sur cout variable}$$
$$SR = CF / TMCV$$

3-2-1-1-7 : Les indices de gestion

Il s'agit de résultats de la relation entre le chiffre d'affaires et les bénéfices ou les dépenses de structure, on distingue entre :

➤ **La marge de sécurité :**

Lorsque le chiffre d'affaire est supérieur au seuil de rentabilité, l'entreprise peut calculer l'activité rentable.

$$MS = CA - SR$$

➤ **L'indice de prélèvement :**

Il mesure l'importance du chiffre d'affaire à réaliser par l'entreprise pour couvrir ses charges fixes.

$$IP = CF / CA$$

Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique

➤ Le levier opérationnel :

Le levier opérationnel vient compléter celle de l'indice de sécurité pour apprécier le risque d'exploitation. Il détermine l'élasticité du résultat d'exploitation, avant charges et produits financiers, par rapport au chiffre d'affaires.

$$E = \text{variation de résultat} / \text{variation du CA} \cdot \text{CA} / \text{RT}$$

Il peut être calculé par l'équivalent qui met une relation entre le levier opérationnel et l'indice de sécurité comme suit :

$$E = \text{CA} / \text{CA} - \text{SR} = 1 / \text{MS}$$

➤ Indice de sécurité :

Est un indice qui mesure la marge de sécurité en pourcentage du chiffre d'affaires. Il indique la baisse de chiffre d'affaires que l'entreprise peut supporter avant d'être en perte.

$$\text{IS} = \text{CA} - \text{SR} / \text{CA}$$

$$\text{IS} = \text{MS} / \text{CA}$$

➤ Le point mort :

Le point mort représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. Il permet de connaître le temps nécessaire pour atteindre le seuil de rentabilité. Plus ce temps est court, plus la période d'activité rentable est longue.

$$\text{Point mort} = \text{Seuil de rentabilité} / \text{chiffre d'affaire} \cdot 360 \text{ jours}$$

3-2-1-1-8 : Avantages et inconvénients de la méthode cout variable simple

La méthode des coûts variables simple représente les avantages et les inconvénients suivants :

-Les avantages :

- Simplification du calcul des couts
- Calcul d'indicateurs de risque (seuil de rentabilité...)
- Détermination des produits à forte marge.

- Réalisation d'une gestion prévisionnelle.

-Les inconvénients :

- Sous-évaluation des stocks.
- Difficulté de la distinction entre les charges variables et les charges fixes.
- Exclusion des frais fixes spécifiques aux produits dans les décisions de gestion.
- Ignorance du résultat par produit ou par activité.

3-2-1-2: Méthode de Cout Variable Spécifique :

3-2-1-2-1 : Définition

« La méthode du cout spécifique est une méthode qui incorpore aux couts, non seulement les charges variables, mais aussi les charges fixes spécifiques qui peuvent leur être rattachées sans arbitraire. Les charges fixes communes à plusieurs produits ou activités restent seules exclues des couts. »³⁵

3-2-1-2-2 : Objectifs de la méthode³⁶

La méthode des couts spécifiques distingue les charges selon deux critères : variable ou fixe, direct ou indirect. Elle permet de calculer et d'analyser des marges sur couts spécifiques par produit ou par activité. La méthode des couts spécifiques permet d'affiner la méthode des couts variables simple.

3-2-1-2-3 : Les éléments de calcul

Le cout spécifique est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Chaque cout spécifique est composé du cout variable et du cout fixe direct.

$$\text{Cout spécifique} = \text{Cout variable} + \text{Cout fixe directe.}$$

La marge sur coût spécifique est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité.

Elle permet :

- ✓ D'estimer l'incidence des frais fixes spécifiques sur le résultat global
- ✓ D'analyser la contribution de chaque produit ou activité à la couverture des charges fixes communes
- ✓ D'affiner la prise de décision relative à l'abandon d'un produit.

³⁵ L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P155

³⁶ BEATRICE et FRANCIS Gradghillot « l'essentiel du contrôle de gestion », édition Gualino, Rue du gouverneur général eboue, 2018, P 49

Marge sur le cout spécifique = Marge sur cout variable – cout fixe spécifique

Taux de marge sur cout spécifique = (marge sur le cout spécifique / chiffres d'affaires)*100

-Le coût fixe indirect : est constitué de l'ensemble des charges fixes communes qu'il n'est pas pertinent de répartir.

-Le résultat courant de l'entreprise : s'obtient par différence entre la somme des marges sur cout spécifique et le cout fixe indirect.

Résultat = (chiffre d'affaire * taux de marge sur cout spécifique) – cout fixe indirect

Cette méthode ne permet pas de connaître le résultat analytique par produit ou par activité.

3-2-1-2-4 : Intérêt et limite de la méthode

-Intérêt :

- ✓ Permet de prendre des décisions techniques et commerciales
- ✓ Est une méthode utile pour la fixation des prix de vente à court terme
- ✓ Une méthode qui aide à déterminer les raisons de variation des couts unitaire et les prévisions.

-Limite :

- ✓ La difficulté de la détermination des frais de structure
- ✓ En générale les stocks sont sous- évalués par rapport à leur cout complet
- ✓ Les couts définis par cette méthode ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix long terme.

3-2-2 : Méthode d'imputation rationnelle des charges fixes (IRFF)

3-2-2-1 : Définition

« La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode qui permet de déterminer des couts de revient unitaires constants d'une période à l'autre, malgré la variation du niveau d'activité. Les couts sont calculés d'après un niveau normal d'activité. »³⁷

³⁷ BEATRICE et FRANCIS Grandguillot « l'essentiel du contrôle de gestion », édition Gualino, rue du gouverneur général eboue,2018, p39

3-2-2-2 : Principe de la méthode³⁸

Le principe de la méthode de l'IRFF est de déterminer des coûts de revient unitaires constants malgré une variation du niveau d'activité. C'est la raison pour laquelle seulement une partie des charges fixes est attribuée aux coûts, ce qui signifie qu'elles sont « variables ». Les charges fixes sont imputées en fonction d'un niveau d'activité normal.

3-2-2-3 : Le fonctionnement de la méthode

Une fois que les charges variables et les charges fixes ont été distinguées, il est important de :

- ✓ **Déterminer l'activité normale de chaque centre d'analyse :**

On peut déterminer l'activité normale soit par référence au passé, soit par rapport à la capacité théorique de production diminuée des aléas de fabrication.

- ✓ **Calcul du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) pour chaque centre :**

$$\text{CIR} = \text{Niveau d'activité réel} / \text{Niveau d'activité normal}$$

- ✓ **Calcul de la part de charges fixes imputées :**

$$\text{Charges fixes à imputer} = \text{Charges fixes constatées} * \text{CIR}$$

- ✓ **Calcul du coût d'imputation rationnel :**

$$\text{Coût d'imputation rationnel} = \text{CV} + \text{part des charges à imputer}$$

- ✓ **Calcul de différence d'imputation rationnel (DIR) :**

$$\text{DIR} = \text{Charges fixes constatées} - \text{charges fixes imputées}$$

Interprétation du résultat :

- ✓ **Si DIR > 0 :** c'est-à-dire que l'activité réelle inférieure à l'activité normale, donc une mali de sous activité, appelé aussi coût de chômage.
- ✓ **Si DIR < 0 :** veut dire que l'activité réelle supérieure à l'activité normale, donc un boni de sur activité.
- ✓ **Si DIR = 0 :** Donc on n'a réalisé ni un boni ni une mali de sous activité.

³⁸ CHRISTELLE Baratay et LAURENCE Monaco « contrôle de gestion », 8^{ème} édition, Gualino, 2019/2020, France, P 53

3-2-2-4 : Avantages et limites de la méthode ³⁹

-Les avantages :

- Des couts complets non affectés par des variations du niveau d'activité
- La fixation de prix de vente de longue période
- La mise en évidence du cout de sous-activité
- La méthode de l'imputation rationnelle est un premier pas vers les couts standards et la gestion prévisionnelle
- Les couts de l'imputation rationnelle permettent de bien mesurer l'efficacité des centres de responsabilité

-Les limites :

- Le principal problème posé par la méthode est celui de la fixation de l'activité normale
- La méthode de l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser
- Les couts d'imputation rationnelle ne sont pas, sans autre analyse, plus précis et fiables que ceux obtenus avec la méthode des couts complets

3-2-3 : Méthode de cout marginal

L'analyse marginale permet de déterminer les dépenses supplémentaires (coût marginal) ou les bénéfices supplémentaires (recette marginale) liées à la production ou à la vente d'une unité supplémentaire.

3-2-3-1 : Définition

*Le Plan Comptable Général (PCG) définit le coût marginal comme étant « la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité ».*⁴⁰

3-2-3-2 : Objectif de la méthode

La méthode de coût marginal a pour objectif de :

- ✓ L'aide à la décision pour l'acceptation ou le refus d'une commande supplémentaire
- ✓ La détermination des tarifs pour les entreprises publiques
- ✓ Il consiste à proposer les différents tarifs de l'entreprise, pour mieux gérer les capacités et maximiser la marge.

³⁹ LOUIS Dubrulle et ROGER Servan « comptabilité analytique de gestion », 1^{ème} édition, Dunod, juin 1994, France, p 101/102/103

⁴⁰ : DUBRUELLE Louis, JOURDAND Didier, « comptabilité analytique de gestion », EDITION DUNOD, paris 2003.

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

- Calcul du cout marginal :

$$\text{Cout marginal} = \text{variation du cout total} / \text{variation de la quantité}$$
$$\text{Cout marginal} = \text{dérivée du cout total}$$

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

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

3-2-3-4 : Les composants du cout marginal

Le cout marginal comprend toujours des charges variables supplémentaires puisqu'il y a accroissement de la production. Ces charges variables peuvent être directes (matières premières, main-d'œuvre), ou indirectes (consommation d'énergie par exemple).

Le cout marginal peut également comporter des charges fixes si la structure doit être modifiée. Elles sont en général directement liées à l'augmentation de la production.

3-2-3-5 : Les avantages et les limites de la méthode

-Avantages de la méthode :

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

-Limites de la méthode :

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

Conclusion chapitre 01 :

A travers les différentes sections de ce chapitre on peut conclure en premier lieu que la comptabilité analytique est un outil essentiel pour les entreprises, car elle permet de comprendre en détail les coûts et les dépenses associés à chaque activité et processus, et aussi est la plus souvent présentée comme outil de gestion orientée vers l'intérieur de l'entreprise, ainsi elle peut être perçue comme un outil supplémentaire mais indispensable pour une gestion efficace et aider à prendre des décisions.

Afin de remplir son rôle la comptabilité analytique procédera à une analyse des coûts par des méthodes qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories de charges, on distingue la méthode du coût complet et la méthode des coûts partiel.

**Chapitre 02 : Aspect théorique de la
performance financière**

Aspect théorique sur la performance financière

Introduction du chapitre 02 :

La performance est la capacité d'atteindre des objectifs fixés par les dirigeants, exprimés en termes d'efficacité du processus ou d'efficience de la gestion. Une approche de la performance est un système de pilotage dont le but est d'améliorer l'efficacité de l'organisation en guidant l'entreprise vers l'atteinte des résultats dans le cadre d'une approche prédéterminée.

Pour mieux comprendre l'objet de la performance financière, le présent chapitre est subdivisé en trois sections : la première section traite des généralités sur la performance financière et la deuxième section traite les outils et les méthodes de l'analyse de la performance financière et on termine la troisième section traite l'impact de la maîtrise des coûts sur la performance financière.

Section 01 : Généralités sur la performance financière

Dans cette section, nous allons aborder le cadre théorique de la performance financière de l'entreprise, sa définition, et ses caractéristiques, sa typologie, et ses objectifs.

1-1 : Notion de base sur la performance

Pour mieux comprendre la notion « performance » on va consacrer cette partie pour présenter des différents aspects théoriques de cette dernière.

1-1-1 : Définition de la performance

La notion « performance » a été définie par plusieurs auteurs :

❖ Définition d'Annick Bouguignon :

« En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels »⁴¹

❖ Définition de LORINO :

« La performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur/coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de la valeur (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur si cela n'améliore pas le solde valeur-coût ou le ratio valeur/coût) »⁴²

❖ Définition de Claude Alazard et Sabine Spari :

« La performance n'est pas ponctuelle, elle ne se comprend que de façon dynamique, dans le long terme, un résultat n'est qu'un instantané. Il ne devient significatif de performance

⁴¹ ANNICK Bouguignon, « peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n°269

⁴² Marums, C. Performance et In Joffre, P. et Simon, Y. (coord.), Encyclopédie de gestion en 1997. P214

que si l'entreprise, se donne la capacité à renouveler, pour le futur, et de façon récurrente, ce résultat favorable »⁴³

❖ **Définition de N. Aubert :**

« La performance constitue un dogme et un ethos qui va charger l'individu de la responsabilité de sa vie. La performance peut ainsi être associée à une forme de narcissisme compte-tenu d'une forme de normalisation de l'investissement par excès. »⁴⁴

1-1-2 : Les objectifs de la performance

La gestion de la performance joue un rôle majeur dans le contrôle. Elle a pour objectif de porter un diagnostic sur la sante d'une entreprise en examinant son équilibre financier, son aptitude à faire face à ses engagements à court terme et à long terme et partant, sur l'autonomie des décisions de l'entreprise.

En effet, elle a de nombreux objectifs et buts qui se répartissent de la manière suivante :

- Développer les produits innovants ;
- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer les processus de fabrication et l'ambiance de travail ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Lancer de nouveaux produits et respecter les délais de livraison ;
- Développer la créativité du personnel ;
- Améliorer le traitement des réclamations ;
- Développer les parts de marché et fidéliser la clientèle ;
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail ;
- Identifier et évaluer les compétences –clés ;
- Anticiper les besoins des clients et améliorer la rentabilité ;
- Consolider et développer les savoir –faire.

1-1-3 : Les caractéristiques de la performance :

C'est une bonne occasion pour développer une réflexion collective.

Il existe trois caractéristiques de la performance :

✓ **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) :**

La performance est donc le résultat ou le fruit d'action coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des ressources, ce qui implique que l'entreprise possède un potentiel de réalisation (technologie, compétence du personnel...).

⁴³ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion, Manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2007, P16

⁴⁴ N.Aubert « la performance une nouvelle ideologie ? » édition la découverte, paris, 2004, p 128

✓ **Elle s'apprécie par une comparaison :**

On compare la réalisation aux objectifs en utilisant un ensemble d'indicateurs, chiffrées ou non chiffrées. La comparaison implique une certaine forme de concurrence : être meilleure que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents.

✓ **La comparaison traduit le succès de l'action :**

La notion de performance étant positive. La performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

1-1-4 : Les dimensions de la performance⁴⁵

La performance peut être mesurée à travers divers dimension telles que :

- ✓ **Performance et actionnaire :** les actionnaires cherchent une performance à travers de la valeur de l'action de la distribution des dividendes.
- ✓ **Performance et client :** le client évalue la performance à travers de sa satisfaction perçue dans la valeur apportée le bien et le service qu'il utilise.
- ✓ **Performance et personnel :** le personnel perçoit la performance à partir du fonctionnement de l'organisation, de la qualité des conditions de travail et des relations, il s'agit de développer la coopération, la motivation et l'implication par les indicateurs, de responsabiliser les acteurs et les engendres, un apprentissage organisationnel.
- ✓ **Performance et public :** pour le public, la performance consiste pour une entreprise à développer l'information sur ses produits, à préserver l'environnement à savoir un comportement éthique et responsable vis-à-vis de la société.
- ✓ **Performance et système de qualité :** il s'agit de respecter des procédures pour garantir la fiabilité, les couts, les délais des biens et des services proposés aux clients tant internes qu'externes à l'organisation.

1-1-5 : Les critères de la performance

Différents critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance, tels que l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

❖ **L'efficacité :**

Peut être défini comme le degré de réalisation des objectifs. Il s'agit de faire ce que l'on a prévu même si on doit y affecter des ressources supplémentaires. On considère qu'une activité est efficace si les résultats obtenus sont identiques aux objectifs définis.

⁴⁵PASCAL Fabre et CATARINO thomas : « Management et control de gestion » DSCG3, Dunod, 2007, P 27-30

Selon Voyer « L'efficacité peut être interne ou externe de l'unité ». ⁴⁶L'efficacité interne mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, par contre l'efficacité externe détermine les bons résultats obtenus.

Efficacités = Résultats atteints/ objectifs visés

❖ **L'efficience :**

Est la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné, par exemple assurer un service en mobilisant un temps minimum de main-d'œuvre.

L'efficience peut être exprimée par différentes notions, on va les citer ci-dessous :

- ✓ **La productivité :** est le rapport entre une production et un volume de facteurs consommés.
- ✓ **La profitabilité :** est le rapport d'un résultat au chiffre d'affaire qui lui est associé.
- ✓ **La rentabilité :** est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir.

Efficience = Objectifs visés / Moyens mise en œuvre

❖ **La pertinence :**

La pertinence est : « La mesure de performance d'une entité est considérée comme pertinente si elle oriente le comportement du manager dans le sens des objectifs de l'entreprise »⁴⁷

Il s'agit de maîtriser en place les ressources de production dont dispose l'entreprise en accord avec les objectifs établis. Il consiste d'une part, de garantir la faisabilité du projet et d'autre part d'éviter des charges trop coûteuses.

❖ **L'économie des ressources :**

L'économie des ressources consiste à réguler les consommations de ressources et donc de travailler à moindre coût. En effet le mot « économique » désigne l'acquisition des ressources.

⁴⁶ PIERRE Voyer, « tableau de bord, de gestion et indicateurs de performance », 2^{ème} édition, presse de l'université du Québec, 2002, P113

⁴⁷ F. GIRAUD, SAULPICO: «le contrôle de gestion et pilotage des performances», édition Gualino, France, 2002, p72

1-1-6 : Les caractéristiques d'une entreprise performante

Les caractéristiques d'une entreprise performante sont étroitement liées et contribuent à faciliter un processus spécifique qui est celui du développement et de la croissance à savoir :

- ✓ **Adaptation rapide à l'évolution :** C'est la dynamique des ressources qui s'oriente en fonction des possibilités et des évolutions du marché. Elle se distingue par ses transformations ponctuelles. La progression d'une entreprise nécessite une adaptation constante.
- ✓ **Ouverture au progrès :** Une ouverture au progrès signifie être disposée à adopter l'ensemble des politiques qui permettent à l'entreprise de rester compétitive et répondre aux besoins changeants du marché.
- ✓ **Développement de la gestion :** C'est un système de gestion qui garantit une préparation améliorée et un contrôle accru de l'action. Les dirigeants se concentrent sur la croissance et à la créativité, qui facilite l'accomplissement des structures.
- ✓ **Flexibilité des structures :** Peut également se référer à la capacité d'adaptation et de modification d'une structure pour répondre à différents besoins ou conditions, il s'agit aussi d'établir les structures selon les buts à atteindre et de définir les liaisons selon les impératifs de mouvement.
- ✓ **Direction participative et développement :** Il s'agit de créer et de promouvoir un système de direction qui implique une meilleure définition des objectifs, une délégation des pouvoirs et un contrôle des résultats plutôt que des moyens. C'est l'ensemble des possibilités qui réunissent une véritable implication.
- ✓ **Développement et justification du pouvoir de l'action :** C'est l'ensemble des politiques permettant à l'entreprise de disposer d'un pouvoir suffisant, pour mettre en œuvre une stratégie de progrès. Ce sont les choix qui feront des pouvoirs le support autant que les résultats de cette stratégie.

1-1-7 : Typologie de performance

Il existe différents types de performances dans l'entreprise, parmi elle :

1-1-7-1: La performance interne et la performance externe ⁴⁸

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs, de fonds, car ils ont des objectifs différents. On peut distinguer deux formes de performance : la performance interne et la performance externe

- ❖ **La performance externe** : qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Il porte sur le résultat, présent ou futur et il nécessite de produire et de communiquer les informations financières. La performance externe a la nécessité de produire et communiquer les informations financières qui vont donner lieu à des débats entre les différentes parties prenantes.
- ❖ **La performance interne** : qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation est tournée vers les managers, il porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'entreprise. Elle a besoin de fournir des informations pour la prise de décision.

1-1-7-2 : La performance organisationnelle

La performance organisationnelle est une notion qui vise à faire état de la performance globale d'une entreprise, c'est-à-dire de sa capacité à satisfaire une pluralité d'objectifs.

La performance organisationnelle est un concept hétéroclite, globalisant, qui cherche à appréhender la complexité de la notion de performance d'une organisation. Cette approche repose sur le postulat selon lequel il n'est pas possible de capter la performance réelle d'une firme sur la base d'un seul indicateur de performance unidimensionnel.

1-1-7-3 : La performance sociale

La performance sociale résulte des décisions et choix d'actions au sein de l'organisation qui vont avoir un impact sur l'ensemble des salariés en matière, par exemple, de sécurité, de santé, de rémunération, de gestion des compétences.

1-1-7-4 : La performance commerciale

Il s'agit de la prédisposition de l'entreprise à satisfaire les besoins de ses clients habituels et ceux des clients potentiels. Cela se traduit par la capacité à proposer des produits et services adaptées à leurs attentes. Elle est reflétée par les parts de marché occupées par l'entreprise, le

⁴⁸ BRIGITTE Doriath, CHRISTIAN Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, 2011, P 173

nombre de clients fidèles, l'opinion de la clientèle sur l'entreprise et la rentabilité dégagée par client, secteur d'activité...etc.

1-1-7-5 : La performance économique

« Soutenable à long terme, elle est attribuable à des facteurs non financiers comme la loyauté des clients, la satisfaction des employés, les processus internes et le degré d'innovation de l'entreprise »⁴⁹

La performance économique peut être mesurée en se basant sur la rentabilité, c'est-à-dire un surplus économique ou marge économique obtenue par la différence entre un revenu et un coût.

1-1-7-6 : La performance financière

La performance financière est un indicateur clé de la **santé financière** de l'entreprise. Elle permet aux investisseurs, aux actionnaires et aux créanciers d'évaluer la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices et à rembourser ses dettes.

L'entreprise peut être considérée comme financièrement performante lorsqu'elle atteint les objectifs établis sur une période déterminée en utilisant ses ressources financières de la meilleure manière.

1-1-7-7 : La performance stratégique

Elle s'appelle aussi la performance à long terme, est garante de la pérennité, intègre le maintien de la distance avec les concurrents et utilise un système d'excellence comme indicateur de mesure. Les facteurs nécessaires pour sa réalisation sont entre autres : la croissance des activités, une stratégie bien pensée, une culture d'entreprise dynamique, une forte motivation des membres de l'organisation ou un système de volonté visant le long terme, la capacité de l'organisation à créer de la valeur pour ses clients, la qualité du management et du produit pour les clients, la maîtrise de l'environnement.

1-1-7-8 : La performance concurrentielle

Cette performance repose sur la logique, selon laquelle l'atteinte d'un résultat donné dépend de la nature des systèmes concurrentiels et surtout des modes de compétition et de l'intensité de la lutte concurrentielle entre les forces en présence. Dans cette logique, les entreprises ne peuvent valablement saisir des opportunités de performance que si elles sont capables de déceler de façon claire les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels

⁴⁹CUMBY J., J. CONORD, Non Financial performance measures in the Canadian biotechnology industry, Journal of Intellectual capital, 2001, PP261-272.

et des forces concurrentielles liées à chacune de leurs activités, d'anticiper les changements du jeu concurrentiel par la politique de différenciation, de construire si possible les règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir.

1-2 : La performance financière

La performance financière est une mesure de l'efficacité d'une entreprise dans la gestion de ses ressources financières. Elle permet d'évaluer la rentabilité de l'entreprise, sa capacité à générer des bénéfices et à créer de la valeur pour ses actionnaires.

1-2-1 : Définition de la performance financière

La performance financière est définie selon différents auteurs comme :

❖ Définition de P.Paucher :

« La firme performante est celle qui investit de façon régulière, c'est-à-dire des dépenses immédiates réalisées en vue de recettes futures, à fin d'assurer sa croissance et sa survie »⁵⁰

❖ Définition de Mallot.J et Jean.C :

« La performance financière est une association de l'efficacité et de l'efficience qui consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficience correspond à la meilleure gestion des moyens et des capacités en relation avec les résultats »⁵¹

1-2-2 : Les déterminants de la performance financière

Il existe trois types de déterminants de la performance financière en distinguant : la politique financière, la compétitive et la création de la valeur.

1-2-2-1 : La politique financière

La politique financière est l'un des plus importants déterminants de la performance financière.

La politique financière est la conduite des affaires de l'entreprise pour ce qui concerne ses aspects financiers structurels. Elle consiste à préparer et à prendre les décisions utiles en vue d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse énoncé ci-dessus

- ✓ Cela suppose la définition et la mise en place d'instruments de mesure et d'évaluation adaptés.
- ✓ Cela nécessite de choisir les critères et les sous-objectifs pour les décisions intermédiaires.

⁵⁰ : PAUCHER P « mesure de la performance financière de l'entreprise », collection de gestion en plus : Office des publications universitaire, Algérie 1993.p.20.

⁵¹ : SAHUT Jean Michel, LANTZ Jean Sébastien, « La création de valeur et la performance financière », la revue du financier, 2003, P28

✓ Cela implique, enfin, d'organiser les circuits d'informations.

Les principales composantes de la politique financière sont les suivantes :

- ✓ Identifier les besoins de financement et réduire leur importance.
- ✓ La recherche des ressources financières au moindre coût et à risque supportable.
- ✓ Prendre la décision d'investissement.
- ✓ La gestion des risques d'investissement et de financement.

En effet, la politique financière est l'ensemble des pratiques mises en œuvre par les dirigeants d'une firme pour appréhender les flux financiers qui la traversent et influencer sur eux dans le sens voulu. Elle est une pratique orientée vers l'accomplissement d'un but ou, plus exactement, vers l'atteinte d'un ensemble d'objectifs.

1-2-2-2 : La compétitivité

La compétitivité c'est la capacité de l'entreprise de faire face à la concurrence étrangère.

Plus précisément, la compétitivité peut se manifester à travers le produit. La compétitivité prix est donc différenciée de la compétitivité hors prix. La première concerne des produits qui peuvent être remplacés entre eux et qui rivalisent en termes de prix. La seconde mentionne des raisons structurelles pour expliquer les performances en matière de qualité de produit.

Tableau N°07 : la compétitivité de l'entreprise

Diminuer les coûts	Capacité de l'entreprise à réduire ses coûts de fonctionnement, d'organisation, de production et de commercialisation
Valoriser les compétences	Capacité de l'entreprise à valoriser l'organisation du travail et les compétences de la firme.
Suivre l'évolution des marches	Capacité de l'entreprise à assurer une liaison permanente à la marche (adoption Rapide de l'organisation aux variations de l'environnement)
Anticiper et créer de la valeur	Capacité de l'entreprise à régénérer et renouveler son system de ressources en fonctions des attentes et évolution de l'environnement.

Source : Olivier Meier, Diagnostic Stratégique, Evaluer la compétitivité de l'entreprise, 4^{ème} édition, Dunod, 2015, Paris, p6.

1-2-2-3 : La création de valeur

D'après Gaby. Jérôme « L'entreprise crée de la valeur si la rentabilité de ses fonds propre est supérieure à la rentabilité souhaitée »⁵²

La création de valeur vise à augmenter la productivité de l'entreprise et à favoriser une croissance durable et rentable. On peut mesurer la création de valeur en observant la capacité de l'entreprise à réaliser des investissements plus sécurisés, avec une rentabilité supérieure au coût moyen pondéré du capital.

La création de valeur doit éveiller un véritable système de gestion par la valeur gouvernant l'ensemble des procédures de toute entreprise par exemple le budget et l'allocation des ressources. Elle est alors employée au niveau de toute prise de décision pour orienter tout le personnel vers la maximisation de la performance financière.

1-2-3 : Les indicateurs de la performance financière

Il est essentiel de mettre en œuvre des indicateurs de performance au sein d'une entreprise.

1-2-3-1 : Définition

Plusieurs chercheurs ont défini la notion « Indicateurs », parmi eux :

❖ Définition de LORINO.P :

Un indicateur de performance « est une information devant aider un acteur individuel ou plus généralement collectif, à conduire les cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat ».⁵³

❖ Définition de VOYER :

« Les indicateurs de performance est une mesure liée à la valeur ajoutée, au rendement, à la réalisation et à la réalisation des objectifs, aux résultats d'impact »⁵⁴

❖ Selon A. FERNANDEZ :

« Un indicateur doit être intelligent, donc il doit être SMART »⁵⁵

S : Spécifique ou significatif, bien décrit, compréhensible par les opérateurs.

M : Mesurable, quantifiable en quantité ou en qualité.

⁵² : GABY.J « la création de valeur de l'entreprise » 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2001, p15.

⁵³ : LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 2003, P.130.

⁵⁴ : VOYER Pierre, « tableau de bord de gestion et indicateurs de la performance », 2^{ème} Edition, presse de l'université du Québec, 2002, p114.

⁵⁵ www.organiser.org

A : Atteignable ou acceptables par le ou les utilisateurs

R : Raisonnable ou responsable, ce dernier doit être identifié.

T : Temporel, l'indicateur doit être fixé dans le temps

1-2-3-2 : Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur doit être :⁵⁶

- ✓ **Pertinent :** porte sur les bons enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- ✓ **Accessible :** l'accès aux informations et leurs traitements doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable ;
- ✓ **Ponctuel :** l'indicateur doit être disponible à temps ;
- ✓ **Lisible :** il doit être aussi facile que possible à comprendre et interpréter ;
- ✓ **Contrôlable :** il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent ;
- ✓ **Finalisé :** un objectif doit lui être attaché.

1-2-3-3 : L'utilité d'un indicateur

Il est indispensable « de positionner la valeur de l'indicateur par rapport à une valeur de référence ou une cible à atteindre. Le choix de la référence est déterminant pour le jugement qui sera porté, il fait partie intégrante de la construction de l'indicateur »⁵⁷

Par conséquent, un indicateur doit permettre de :

- Fixer des cibles traduisant les objectifs ;
- Mesurer les réalisations par rapport à ces cibles ;
- Comprendre et analyser ces réalisations ;
- Orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance ;
- Nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques.

1-2-3-4 : Les catégories d'indicateurs

Les catégories des indicateurs sont : ⁵⁸

- ✓ **Les indicateurs de coûts :** ils mesurent la valeur monétaire des ressources consommées.
- ✓ **Les indicateurs de résultats :** ils apprécient en termes qualitatifs et ou quantitatifs ce qui est finalisé et produit.

⁵⁶MOTTIS. Nicolas, « contrôle de gestion », 2ème édition EMS, Paris, 2006, P.108.

⁵⁷GALDMER, Gilles et SIMON « Performance, efficacité, efficience : les critères d'évaluation des politiques sociales sont-ils pertinents ? », Crédoc cahier de recherche, 2012, p13

⁵⁸DAVID Autissier, « Mesure la performance du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Group Eyrolles, Paris, 2007. p : 31.

- ✓ **Les indicateurs d'activités :** ils donnent des éléments relatifs à l'action réalisée pour l'obtention des résultats.
- ✓ **Les indicateurs stratégiques :** ils nous renseignent directement sur la réalisation de la stratégie et de ses objectifs.
- ✓ **Les indicateurs de performance :** ils s'assurent de la réalisation de l'activité au moindre coût et de la réalisation de la stratégie.

Section 02 : Les outils et les méthodes d'analyse de la performance financière

La performance est une notion qui signifie la capacité de l'entreprise à atteindre ces objectifs fixés.

Pour faire l'analyse de la performance financière les dirigeants disposent de plusieurs méthodes et outils, ce qui permettra de suivre les activités de son entreprise et de prendre des décisions correctives.

Cette section divisée en deux parties, la première comporte les différents outils d'analyse, et la seconde comporte les différentes méthodes d'analyse de la performance financière.

2-1 : Les outils d'analyse de la performance financière

Pour bien appliquer les méthodes d'analyse de la performance financières, il faut s'avoir les quels outils utilisés par l'entreprise (Bilan, Compte de résultat.....etc).

2-1-1 : Le bilan

Le bilan est un document qui décrit la santé financière de l'entreprise, a un moment donné, en général la clôture des comptes annuels.

2-1-1-1 : Définition

*« Le bilan comptable est un document rendant compte de la situation patrimoniale d'une entreprise à un instant précis. Le bilan est divisé en deux parties équilibrées sur le plan comptable. La première partie comprend l'ensemble des emplois d'une entreprise, la seconde partie comprend l'ensemble de ses ressources ».*⁵⁹

2-1-1-2 : Présentation du bilan

Il se constitue de deux parties, ce que on va développer suit :

- ✓ La partie gauche « actif ».
- ✓ La partie droite « passive »

2-1-1-2-1 : Actif

L'actif représente l'ensemble des emplois qui sont classés d'après leur fonction et par ordre de liquidité croissante. On distingue deux parties qui sont : actifs non courants et courants.

⁵⁹ BARREAU.J, DELHAYEJ, « gestion financière », 4^{émé} édition DUNUD, Paris, P38

➤ **L'actif non courant :**

Il est considéré comme stable, conçu pour être utilisé de manière perpétuelle, même s'ils ne sont pas utilisés dès le premier usage. On utilisera par rapport leur montant brut, on distingue :

- **Immobilisations incorporelles :** Ce sont des actifs non monétaires sans substance physique.
- **Immobilisations corporelles :** Ce sont des actifs physiques détenus pour être utilisés dans la production, ou la fourniture de biens et de services ou pour être loués à des tiers.
- **Immobilisations financières :** il s'agit de titres de participation.

➤ **L'actif courant :**

L'actif courant est composé de trois rubriques :

- **Les stocks et les en-cours :** Ce sont l'ensemble des biens et services intervenant dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être vendus ou consommés dans le processus de production.
- **La créance :** Il s'agit de créances que l'entité détient envers des tiers.
- **Les disponibilités :** Il englobe l'ensemble des sommes figurant en caisse et des soldes positives des comptes bancaires.

Tableau N°08 : Représentation schématique de l'actif de bilan

N° de compte	Actif	Montant Brut	Amortissements, prévisions	Montant Net
	<u>Actif non Courant</u>			
207	Ecart d'acquisition			
20	Immobilisations incorporelles			
21	Immobilisation corporelles			
26	Autres participation et créances rattachées			
271	Autres titres immobilisés			
274	Prêts et autres actifs financiers non courant			
	Total Actif Non Courant			
	<u>Actif Courant</u>			
30	Stock et en cours			
411	Clients			
444	Impôt			
48	Disponibilités et assimilés			
50	Placements et autres actifs courants			
409	Autres débiteurs			
	Total Actif Courant			
	Total Général Actif			

Source : Yves Eglem, Jean Philipps, André, « Analyse comptable et financière », 9^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005, Page 142

2-1-1-2-2 : Passif

Le passif du bilan nous informe sur l'origine des capitaux de l'entreprise. Il se compose de deux postes principaux :

- **Les capitaux propres** : regroupent
 - **Le capital social** : C'est la part sociale apportée par les associés de l'entreprise au moment de la création et/ou au moment d'une augmentation du capital.
 - **Les réserves** : Ce sont les sommes gardé par l'entreprise.
 - Le report à nouveau positif : somme des bénéfices qui attendent une décision d'intégration aux réserves ou une décision de distribution aux actionnaires.

- **Le report à nouveau négatif** : Le déficit de l'exercice en cours et les déficits des exercices antérieurs.
- **Le résultat de l'exercice** : représente le bénéfice ou la perte de l'exercice
- **Dettes** :
 - **Les emprunts** : Regroupent toutes les facilités de caisse et les crédits octroyés par les banques au profit de l'entreprise.
 - **Les emprunts obligataires** : montant des emprunts constitués suite à un appel public à l'épargne sur la base de l'émission des obligations ou tout autre instrument financier.
 - **Les dettes fournisseurs** : regroupe le montant des dettes envers les fournisseurs.
 - **Les dettes fiscales et sociales** : regroupe les dettes envers l'administration fiscale, salaires, cotisations sociales.
 - **Les dettes sur immobilisations** : regroupe le montant des dettes envers les fournisseurs des immobilisations.
 - **Les autres dettes** : c'est le montant des dettes hors les dettes fournisseurs, les dettes fiscales et sociales et les dettes sur immobilisations.

Tableau N°09 : Représentation schématique de passif de bilan

N° de compte	Passif	Montant Brut	Amortissements, prévisions	Montant Net
	<u>Capitaux Propres</u>			
101	Capital émis			
109	Capital non appelé			
106	Primes et réserves			
105	Ecart de réévaluation			
12	Résultat net (part de groupe)			
	Total des Capitaux			
	<u>Passif non Courants</u>			
16	Emprunts de dettes financières			
134	Impôts (différés et provisionnés)			
15	Provisions et produits comptabilisés d'avance			
229	Autres dettes non courantes			
	Total Passif non Courant			
	<u>Passif Courant</u>			
40	Fournisseurs et comptes rattachés			
444	Impôts			
519	Trésorerie passif			
419	Autres dettes			
	Total Passifs Courants			
	Total Général de Passif			

Source : YVES Eglem, JEAN Philipps, André, « Analyse comptable et financière », 9^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005, Page 142

2-1-2 : Le compte de résultat (CR)

2-1-2-1 : Définition

Selon Hubert « le compte de résultat présente l'ensemble des flux de produits et de charges imputable à la période de temps déterminée par l'exercice comptable. Il est organisé en distinguant les produits et charges d'exploitation, financières et exceptionnels qui mettent en évidence chacun un résultat d'exploitation, un résultat financier et un résultat exceptionnel. A

l'intérieur de ces trois rubriques, les charges sont présentées par nature, le résultat net de l'exercice bénéfice ou perte, est le solde final du compte de résultat». ⁶⁰

Il est établi à la fin de l'exercice, et il permet de connaître :

- L'ensemble des coûts hors taxes engagés.
- L'ensemble des revenus hors taxes.
- Le résultat de l'exercice par différence entre le total des produits et le total des charges.

⁶⁰ HUBER Bruslerie, «Analyse Financière», 4^{ème} Edition, Dunod, paris, 2010, p 12

Tableau N°10 : Représentation schématique de compte de résultat

Désignations des comptes	Débit	Crédit
Ventes de marchandises		
Marchandises consommées		
Marge brute		
Marge brut		
Production vendues		
Production stockées		
Production immobilisées		
Prestation fournies		
Transfert et charges de production		
Matière et fournitures consommées		
Services		
Valeur ajoutée		
Valeur ajoutée		
Produits divers		
Transfert de charges d'exploitation		
Frais de personnels		
Impôts et taxes		
Frais financiers		
Frais divers		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
Résultat d'exploitation		
Produits hors exploitation		
Charges hors exploitation		
Résultat hors exploitation		
Résultat d'exploitation		
Résultat hors exploitation		
Résultat de l'exercice		
Impôt sur le bénéfice		
Résultat net de l'exercice		

Source : Yves Eglen, Jean Philipps, André, « Analyse comptable et financière », 9^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005, page 157.

2-2 : Les méthodes d'analyse de performance financière

Les méthodes d'analyse de la performance financière sont l'analyse par la méthode des écarts financiers, l'analyse par les ratios et l'analyse par la méthode des soldes intermédiaire (SIG), capacité d'autofinancement (CAF), et l'autofinancement.

2-2-1 : Analyse par la méthode des écarts financiers

2-2-1-1 : L'équilibre financier

Trois indicateurs permettent de juger du degré d'équilibres financiers : le fonds de roulement nets, le besoin en fonds de roulement et la situation de trésorerie.

A. Le fonds de roulement net global (FRNG)

Est une mesure de capacité d'une entreprise à couvrir ses dettes à court terme et à financer ses activités à long terme

Le FRNG peut être déterminé par deux formules de calcul à partir de bilan financier :

✓ **La méthode de haut du bilan** : C'est la différence entre les KP et les actifs Immobilisés, dont la formule du calcul est la suivante :

$$\text{FRNG} = \text{Capitaux permanents} - \text{actif immobilisés}$$

✓ **La méthode de bas du bilan** : C'est la différence entre l'actif circulant et les dettes à court terme, dont la formule du calcul est la suivante :

$$\text{FRNG} = \text{actif circulant} - \text{dettes à court termes}$$

❖ Interprétation du FRNG :

Il y'a 3 cas de figures possibles :

➤ **Lorsque les $KP > AI$ ou $AC < DCT$; $FRNG > 0$**

FRNG est positif, les immobilisations ont été intégralement financées tout en dégageant un excédent de ressources. Cet excédent représente une marge de sécurité à court terme.

➤ **Lorsque les $KP < AI$ ou $AC > DCT$; $FRNG < 0$**

FRNG est négatif, les immobilisations n'ont pas été financées en totalité et une partie des dettes à court terme a servi au financement du besoin en matière d'immobilisations

- Lorsque les $KP=AI$ ou $AC=DCT$; $FRNG=0$

FRNG est nul, les ressources à long terme ont pu financer de justesse l'intégralité des emplois stables. Il en est de même pour les emplois cycliques qui ont été financé en totalité par des ressources cycliques.

B. Le besoin en fonds de roulement (BFR)

Selon Christophe THIBIERGE « Le BFR représente la différence entre les actifs d'exploitation (stocks et créances clients) et les dettes d'exploitation. Il s'exprime alors par la différence entre les besoins nés du cycle d'exploitation (financement des stocks et des créances) et les ressources d'exploitations (dettes à court terme) »⁶¹

Il est calculé de la manière suivante :

Ou encore :

$$\text{BFR} = (\text{Actifs circulants} - \text{Valeurs disponibles}) - (\text{Dettes à court terme} - \text{Concours bancaires})$$

❖ Interprétation de BFR :

Il existe trois cas pour interpréter le BFR

- Si $(VE+VR) > DCT$ **BFR > 0**

Le BFR est positif, les emplois d'exploitation sont supérieurs aux ressources de la même nature. L'entreprise doit alors financer ses besoins à court terme soit par son fonds de roulement, soit par ses dettes financières à court terme.

$$\text{BFR} = (VR+VE) - (DCT - CB)$$

- Si $(VE+VR) < DCT$ **BFR < 0**

Le BFR est négatif, les emplois sont inférieurs aux ressources. Aucun besoin financier n'est généré par l'activité et l'excédent de ressources dégagé va permettre d'alimenter la trésorerie nette de l'entreprise.

- Si $(VE+VR) = DCT$ **BFR = 0**

Le BFR est nul, les ressources d'exploitation permettent de couvrir les emplois en intégralité. L'entreprise n'a aucun besoin à financer mais elle ne dispose d'aucun excédent financier.

⁶¹ THIBIERGE, Christophe, « Analyse financière », Paris, Décembre ,2005,P46.

C. La trésorerie (TR)

La trésorerie nette se produit lorsque le fonds de roulement net global est comparé à une date donnée avec le besoin en fonds de roulement.

Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance de fonds de roulement net global après financement du besoin en fonds de roulement. ⁶²

$$TR = FRN - BFR$$

Où :

$$TR = \text{Trésorerie actif} - \text{Trésorerie passif}$$

❖ Interprétation (TR) :

Il existe trois cas pour interpréter la TR

➤ Si $FRNG > BFR$ $TR > 0$

Elle correspond à la situation dans laquelle le fonds de roulement net global assure le financement non seulement du cycle d'exploitation mais également un excédent en trésorerie qui permet de d'effectuer des placements. Dans ce cas les capitaux permanents sont suffisant pour financer les actifs immobilisés et l'activité d'exploitation ($FR > BFR$) et dégagent de liquidités excédentaires.

➤ Si $FRNG < BFR$ $TR < 0$

Une trésorerie négative signifie un fonds de roulement net global insuffisant pour financer le besoin en fonds de roulement, l'entreprise doit alors couvrir le besoin en financement induit par le cycle d'exploitation par des concours bancaires ce qui pose un risque de dépendance aux banques qui fournissent ces découverts bancaires.

➤ Si $FRNG = BFR$ $TR = 0$

L'entreprise se trouve dans cette situation lorsque le BFR est égal au FRNG. Une trésorerie presque zéro prémunit la firme contre d'une part de surliquidités non investis et d'autre part, la dépendance à l'égard des banques.

2-2-2 : Analyse par la méthode des ratios :

L'analyse par la méthode des ratios est la plus utilisée, elle vise à calculer des rapports entre différents postes ou regroupements de postes du bilan et du compte de résultat.

⁶² BEATRICE Grandguillot, FRANCIS grandguillot, « Mémentos LMD - Analyse financière », 12ème édition, Paris 2015-2016, P124

2-2-2-1 : Définition

Un ratio est un indicateur permettant de porter un jugement objectif sur le fonctionnement d'une entreprise.

Ils sont exprimés le plus souvent par un pourcentage ou par un coefficient. Les ratios s'appliquent à de nombreux domaines. Ils ont leur utilité notamment dans le cadre de l'analyse financière pour effectuer des comparaisons entre les sociétés et pour apprécier la performance d'une entreprise. ⁶³

2-2-2-2 : Les intérêts des ratios

L'utilisation de la méthode des ratios permet d'évaluer si les ressources financières de l'entreprise ont permis d'atteindre l'objectif fixé. C'est une méthode qui permet aux dirigeants d'avoir une idée sure :

- ✓ La performance financière de leur entreprise.
- ✓ Évaluer la taille de ses points faibles afin de comprendre comment y faire face.
- ✓ Contrôler l'entreprise et évaluer l'importance de ses compétences.

2-2-2-3 : Les types de ratios

Nous avons cinq types de ratios :

2-2-2-3-1 : Les ratios de structure financière**✓ Le ratio de financement permanent :**

Ce ratio est également appelé ratio de fonds de roulement. Il mesure le financement des emplois stables par les ressources durables.

$$\text{Ratio de financement permanent} = \frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Actif fixe}}$$

Interprétation :

- **Si : R.F.P > 1**, les ressources stables financent non seulement les immobilisations nettes mais Aussi, une partie de l'actif circulant. C'est-à-dire que l'entreprise dispose d'un fonds de roulement positif.
- **Si : R.F.P < 1**, le fonds de roulement net est négatif, c'est-à-dire que l'entreprise n'arrive pas à couvrir l'actif immobilisé par les fonds permanents.
- **Si : R.F.P = 1**, dans ce cas, le fonds de roulement net est nul. C'est une situation d'équilibre financière minimale.

⁶³ <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/ratios>.

✓ **Le ratio de financement propre :**

Ce ratio est une expression du fonds de roulement propre. Il mesure le financement des emplois stables par les fonds propres.

$$\text{Ratio de financement propre} = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{actif fixe}}$$

Interprétation :

- **Si R.F.propre > 1**, l'entreprise est capable de financer son programme d'investissement sans faire recours à l'extérieure et elle est dotée d'une autonomie financière. Dans ce cas, elle dégage un F.R propre positif.
- **Si R.F.propre < 1**, à part ses financements propres, l'entreprise fera recours aux emprunts.
- **Si R.F.propre = 1**, la situation de l'entreprise est idéale.

✓ **Le ratio de financement d'investissement :**

Ce ratio permet d'évaluer le poids des immobilisations par rapport au total de l'actif. L'objectif de ce ratio est de connaître l'importance de la politique d'investissement de l'entreprise.

$$\text{Ratio de financement d'investissement} = \frac{\text{Valeurs immobilisées}}{\text{total actif}}$$

✓ **Ratio de financement total :**

Ce ratio permet de savoir quelle part de l'actif est financée par les capitaux propres de la société et donc de mieux évaluer la solidité financière de l'entreprise et les sources de financement de son actif.

$$\text{Ratio de financement total} = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{total passif}}$$

✓ **Ratio d'autonomie financière :**

Il permet d'indiquer le degré d'indépendance de l'entreprise vis-à-vis de ses créances, plus il est élevé plus l'entreprise est financièrement indépendante.

$$\text{Ratio d'autonomie financière} = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{total dettes}}$$

Interprétation :

- Si **R.A.F** > 1, l'entreprise dispose d'une autonomie financière.
- Si **R.A.F** < 1, l'entreprise ne dispose d'une autonomie financière, donc elle ne peut pas faire face à ses dettes.

2-2-2-3-2 : Les ratios de liquidités

La capacité d'une entreprise à générer des flux financiers explique sa position face à ses obligations en termes de liquidité.

✓ **Ratio de liquidité générale :**

Ce ratio traduit la capacité de remboursement globale à court terme de l'entreprise.

$$\text{Ratio de liquidité générale} = \text{Actif circulant} / \text{dettes à court terme}$$

Interprétation :

Ce ratio doit toujours être supérieur à (1). Plus il est élevé, plus la latitude dont dispose une société pour développer ses activités est grande.

✓ **Ratio de liquidité réduite :**

Ce ratio traduit la capacité de remboursement à court terme de l'entreprise en comparant les éléments les plus liquides de l'actif circulant aux dettes à court terme.

$$\text{Ratio de liquidité réduite} = (\text{Valeurs réalisables} + \text{valeurs disponibles}) / \text{dette à court terme}$$

Interprétation :

Ce ratio doit être supérieur à 0,7 et proche de 1, il mesure le degré de couverture des dettes à court terme par les créances à moins d'un an, les disponibilités et les valeurs mobilières de placement. Il faut veiller également à ce que la durée du crédit fournisseur soit supérieure à celle du crédit clients.

✓ **Ratio de liquidité immédiate :**

Il traduit la capacité de l'entreprise à partir de ses seules liquidités, à l'état de payer l'ensemble de ses dettes à court terme dans l'immédiat.

$$\text{Ratio de liquidité immédiate} = \text{Valeur disponible} / \text{dette à court terme}$$

Interprétation :

Ce ratio doit être supérieur à 0,5 pour les entreprises commerciales et 0,3 pour les entreprises industrielles, il présente peu d'intérêt et il peut traduire soit des difficultés de trésorerie, soit au contraire une gestion de trésorerie Proche de 0.

2-2-2-3-3 : Ratio de solvabilité

Il mesure la capacité de l'entreprise à faire face à ces dettes à court et long terme

Il doit être supérieur ou égale à 1, car en cas de faillite ou liquidation, l'entreprise peut payer ces dettes par la vente de ces actifs comme dernière solution.

$$\text{Ratio de solvabilité} = \text{Total de l'actif} / \text{Total des dettes}$$

2-2-2-3-4 : Ratio de rotation

Les ratios de rotation constituent la série qui fournit les indications qualitatives les plus riches pour l'analyse du bilan. L'objectif de cette catégorie de ratios est d'évaluer la gestion du cycle d'exploitation de l'entreprise. ⁶⁴

✓ **Délai de rotation des stocks :**

Ce ratio permet de déterminer le nombre moyen de renouvellement des stocks dans la période. Il se calcule de la manière suivante :

Pour une entreprise industrielle :

$$R = (\text{Stock moyen} / \text{Consommations}) \times 12 \text{ (en mois) ou } 360 \text{ (en jours)}$$

Pour une entreprise commerciale :

$$R = (\text{Stock moyen} / \text{Achats (HT)}) \times 12 \text{ (en mois) ou } 360 \text{ (en jours)}$$

Avec :

$$\text{Stock moyen} = (\text{stock initial} + \text{stock final}) / 2$$

✓ **Le ratio de rotation des créances clients :**

Il mesure la durée moyenne en jours du crédit consenti par l'entreprise à ses clients.

⁶⁴FRANCK Nicolas, « Finance pour non-financiers », DUNOD, Paris, 2012, P220.

$$R = (\text{Clients et comptes rattachés} + \text{EENE}) / \text{CA (TTC)} \times 12 (\text{en mois}) \text{ ou } 360 (\text{en jours})$$

✓ **Le délai de rotation des crédits fournisseurs :**

Cet indicateur permet d'estimer la moyenne des délais obtenus des fournisseurs.

$$R = (\text{Fournisseurs et comptes rattachés} / \text{Achats (TTC)}) \times 12 (\text{en mois}) \text{ ou } 360 (\text{en jours})$$

2-2-2-3-5 : Les ratios de rentabilité

Même si nous avons la possibilité de calculer différents types de ratios de rentabilité, nous nous concentrons uniquement sur les deux indicateurs les plus fréquemment estimés et qui ont également une importance pour l'entreprise d'une part et pour ses parties prenantes.

✓ **Le ratio de rentabilité économique :**

Il permet d'estimer le degré de rentabilité des actifs de l'entreprise. Il est calculé de la manière suivante :

$$R = \text{Résultat d'exploitation} / \text{Capitaux permanents}$$

✓ **Le ratio de rentabilité financière :**

Il est également appelé « ratio de rentabilité des capitaux propres », car il permet de savoir combien rapporterait chaque unité monétaire investie dans l'entreprise.

$$R = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propres}$$

Pour ces deux ratios, on peut déterminer si l'entreprise est rentable ou non en se basant sur les normes suivantes :

- Si la rentabilité (économique ou financière) est inférieure ou égale à 0, on dira que l'entreprise n'est pas rentable.
- Si $0 \leq R \leq 5\%$: la rentabilité est faible.
- Si $5\% \leq R \leq 10\%$: la rentabilité est moyenne.
- Si $R \geq 10\%$: la rentabilité est bonne.

2-2-3 : L'analyse par la méthode des soldes intermédiaire (SIG), capacité d'autofinancement (CAF), et l'autofinancement**2-2-3-1 : Soldes intermédiaire de gestion (SIG)**

Les soldes intermédiaires de gestion, ou SIG, constituent la succession articulée des flux issus du compte de résultat. Cet ensemble complet de variables se justifié car le diagnostic financier ne peut se satisfaire du simple solde global du compte de résultat.⁶⁵

Il existe dix soldes successifs obtenus par différence entre certains produits et certaines charges :

➤ **Marge commerciale (MC)**

C'est le supplément de valeur apporté par l'entreprise au coût d'achat des marchandises vendues.

$$\text{MC} = \text{Ventes de marchandises} - \text{coûts d'achat des marchandises vendues}$$

➤ **Production de l'exercice :**

C'est la valeur des produits et des services fabriqués par l'entreprise qui aurait été vendus ou stockés ou ayant servi à constituer des immobilisations.

$$\text{Production de l'exercice} = \text{chiffre d'affaire} + \text{variations stocks produits finis et en cours} + \text{production immobilisée} + \text{subventions d'exploitation}$$

➤ **Consommation de l'exercice (C) :**

Elle est l'ensemble des produits et services consommés durant l'exercice. Elle se calcule par la somme des achats consommés, services extérieurs et autres consommations et autres services.

$$\text{C} = \text{Achats consommés} + \text{services extérieure et autres consommation.}$$

➤ **Valeur ajoutée (VA) :**

Elle représente l'accroissement de valeurs apportées par l'entreprise aux biens et services en provenance des tiers et constitue un critère pertinent concernant la taille de l'entreprise.

⁶⁵ BURAND.X, « comptabilité et audit », Groupe EYROLLES, Paris, 2015, P.13.

$$VA = \text{production de l'exercice} - \text{consommation de l'exercice}$$

➤ **L'excédent brut d'exploitation (EBE) :**

C'est la part de la valeur ajoutée revenant à l'entreprise et aux apporteurs des capitaux.

$$EBE = VA - \text{Charge personnel} - \text{impôt, taxe et versement assimilés}$$

➤ **Le résultat d'exploitation :**

Le résultat d'exploitation est un indicateur privilégié pour étudier la rentabilité commerciale et économique on le calcule par différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation.⁶⁶

$$\text{Résultat d'exploitation} = EBE + \text{autres produits d'exploitation} - \text{autres charges d'exploitation} - \text{dotation aux amortissements et aux provisions} + \text{reprise sur pertes de valeur et provisions}$$

➤ **Résultat financier :**

C'est la différence entre les produits financiers et les charges financières.

$$\text{Résultat financier} = \text{Produits financiers} - \text{Charges financières}$$

➤ **Résultat courant avant impôt (RCAI) :**

Il évalue la performance des activités d'exploitation et financière de l'entreprise.

$$RCAI = \text{résultat d'exploitation} + \text{résultat financier}$$

➤ **Résultat exceptionnel :**

Elle est calculée à base des opérations ayant un caractère exceptionnel.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{Produit exceptionnel} - \text{charge exceptionnelle}$$

⁶⁶DOV Ogien « Gestion financière de l'entreprise », 1ère Edition Dunod, 2008, P14

➤ **Résultat net de l'exercice :**

C'est le résultat final qui prend en compte tous les aspects économiques et fiscaux de l'entreprise.

$$\text{Résultat net de l'exercice} = \text{RCAI} + \text{résultat exceptionnel} - \text{participation des salariés- impôts sur le bénéfice}$$

2-2-3-2 : Capacité d'autofinancement (CAF)

La capacité d'autofinancement se détermine à partir de tableau des soldes intermédiaires de gestion. Ainsi la CAF représente les ressources internes potentielles générées par le biais de l'activité de l'entreprise.

La CAF, peut être évaluée selon deux méthodes de calcul :

- **La méthode soustractive** : expliquée à partir de l'EBE, qui s'obtient par la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables de l'activité d'exploitation.
- **La méthode additive** : calculée à partir de résultat net de l'exercice.

Tableau N°11 : Calcul de la CAF par la méthode soustractive

Excédent brut d'exploitation
+ Transfert de charge d'exploitation
+ Autres produits d'exploitation
- Autres charges d'exploitation
+ - Quotes-parts de résultat sur opération faites en commun
+ Produits financiers (a)
- Charges financière (b)
+ Produits exceptionnels (C)
- Charges exceptionnels (d)
- Participation des salariés aux résultats
- Impôts sur les bénéfices
= Capacité d'autofinancement

(a) Sauf reprise sur dépréciations et provisions

(b) Sauf dotations aux amortissements, dépréciation et provisions financiers.

(c) Sauf :

- ✓ Produit de cession d'immobilisation :
 - Quotes-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice
 - Reprises sur dépréciations et provisions exceptionnelles

(d) Sauf :

- ✓ Valeur comptable des immobilisations cédées
- ✓ Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions exceptionnelles

Tableau N°12 : Calcul de la CAF par la méthode additive

Résultat net de l'exercice
+ Dotation aux amortissements
- Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions
+ Valeur comptable des éléments d'actifs cédés
- Produits des cessions d'éléments d'actifs immobilisés
- Quotes-parts des subventions d'investissements virées aux résultats de l'exercice
= Capacité d'autofinancement

2-2-3-3 : L'autofinancement

Correspond au reste de capacité d'autofinancement après avoir distribué les dividendes aux associés :

$$\text{Autofinancement} = \text{capacité d'autofinancement} - \text{dividendes payé en « N »}$$

Section 03 : L'impact de la maîtrise des coûts sur la performance financière

La maîtrise des coûts n'est pas seulement une question de réduction des dépenses, mais aussi d'optimisation des opérations et de gestion efficace des ressources. En mettant en œuvre des stratégies de contrôle des coûts, les entreprises peuvent non seulement améliorer leur performance financière actuelle mais aussi se positionner favorablement pour une croissance future durable.

3-1 : La gestion stratégique des coûts

La gestion stratégique des coûts prend appui sur :

- ✓ L'analyse de la chaîne de valeur telle, par exemple, que l'a présentée M. Porter et que l'on retrouve dans nombre de justifications de la méthodes ABC qui mettent l'accent sur des fonctions de support trop souvent considérées comme secondaires.
- ✓ L'analyse du positionnement stratégique, en travaillent notamment avec le marketing, l'innovation..., en fait des activités telles que l'innovation ou la qualité qui peuvent quelque fois prendre plus d'importance en termes de performance.
- ✓ L'analyse des facteurs déterminants des coûts.

En réalité, ces raisonnements seront individuels et adaptés à chaque entreprise, à chaque situation et ne sont pas normatifs.

3-2 : L'influence de la maîtrise des coûts

La maîtrise des coûts influence plusieurs éléments tels que :

3-2-1 : Amélioration de la rentabilité

- ✓ **Réduction des dépenses** : En contrôlant les coûts, les entreprises peuvent réduire leurs dépenses opérationnelles, ce qui conduit à une amélioration directe de la marge bénéficiaire.
- ✓ **Optimisation des ressources** : Une gestion efficace des coûts permet d'utiliser les ressources de manière plus productive, maximisant ainsi les rendements pour chaque unité monétaire dépensée.

3-2-2 : Augmentation de la compétitivité

- ✓ **Prix plus compétitifs** : Avec des coûts bien maîtrisés, une entreprise peut offrir des prix plus compétitifs sur le marché sans sacrifier la qualité, ce qui peut attirer plus de clients et augmenter les parts de marché.
- ✓ **Flexibilité en matière de tarification** : La capacité à maintenir des coûts bas permet une plus grande flexibilité dans la fixation des prix, facilitant des stratégies comme les promotions ou les réductions pour stimuler les ventes.

3-2-3 : Amélioration de la trésorerie

- ✓ **Meilleure gestion des flux de trésorerie** : Réduire et maîtriser les coûts contribue à une gestion plus efficace des flux de trésorerie, assurant que l'entreprise dispose des fonds nécessaires pour ses opérations quotidiennes et ses investissements futurs.
- ✓ **Réduction de l'endettement** : En améliorant la rentabilité et la trésorerie, les entreprises peuvent réduire leur dépendance à l'égard des financements externes, diminuant ainsi les coûts d'intérêt et les risques financiers associés.

3-2-4 : Renforcement de la stabilité financière

- ✓ **Résilience économique** : Les entreprises avec des coûts bien maîtrisés sont souvent mieux préparées à faire face aux fluctuations économiques et aux imprévus, leur permettant de maintenir une performance financière stable en période de crise.

- ✓ **Amélioration de la notation de crédit** : Une gestion rigoureuse des coûts peut améliorer la notation de crédit de l'entreprise, réduisant les coûts de financement et ouvrant des possibilités d'emprunt à des conditions plus favorables.

3-2-5 : Investissements stratégiques

- ✓ **Capacité d'investissement accrue** : Les économies réalisées grâce à une gestion efficace des coûts peuvent être réinvesties dans des projets stratégiques, comme la recherche et développement, l'expansion des capacités de production ou l'amélioration des technologies.
- ✓ **Avantage concurrentiel** : Ces investissements peuvent renforcer la position concurrentielle de l'entreprise, contribuant à une croissance soutenue et à long terme

3-2-6 : Amélioration de la rentabilité opérationnelle

- ✓ **Efficacité opérationnelle** : La maîtrise des coûts permet de mettre en place des processus opérationnels plus efficaces, réduisant les gaspillages et les inefficacités. Cela peut se traduire par une augmentation de la productivité sans une augmentation proportionnelle des coûts.
- ✓ **Qualité des produits et services** : En optimisant les coûts, les entreprises peuvent investir dans des technologies et des processus de meilleure qualité, améliorant ainsi la qualité globale des produits et services offerts, ce qui peut attirer et fidéliser les clients.

3-2-7 : Gestion des risques financiers

- ✓ **Prévention des dépassements budgétaires** : Une bonne maîtrise des coûts permet de mieux prévoir et gérer les budgets, réduisant ainsi le risque de dépassements budgétaires qui pourraient impacter négativement les finances de l'entreprise.
- ✓ **Réduction des risques liés aux fournisseurs** : En diversifiant les fournisseurs et en négociant des conditions plus favorables, les entreprises peuvent réduire les risques liés aux fluctuations des prix des matières premières et aux interruptions de la chaîne d'approvisionnement.

3-2-8 : Motivation et engagement des employés

- ✓ **Programme de participation aux bénéfices** : La maîtrise des coûts et l'amélioration de la performance financière peuvent permettre aux entreprises de mettre en place des

programmes de participation aux bénéfices, motivant ainsi les employés à contribuer activement à la réduction des coûts.

- ✓ **Formation et développement** : Les économies réalisées peuvent être utilisées pour investir dans la formation et le développement des compétences des employés, augmentant ainsi leur efficacité et leur engagement envers l'entreprise.

3-2-9 : Amélioration de la gouvernance d'entreprise

- ✓ **Transparence financière** : Une gestion rigoureuse des coûts nécessite une transparence accrue dans les finances de l'entreprise, ce qui peut améliorer la gouvernance et la prise de décision.
- ✓ **Responsabilité et contrôle** : En mettant en place des systèmes de contrôle des coûts, les entreprises peuvent améliorer la responsabilité des gestionnaires et des employés, réduisant les risques de fraudes et d'abus financiers.

Conclusion du chapitre 02 :

Nous avons présenté tout au long de ce chapitre, le cadre théorique et les généralités sur la performance financière d'une entreprise, avec l'impact de la maîtrise des coûts sur la performance financière.

En premier lieu, nous avons conclu que la performance est considérée comme la réalisation du couple efficacité et efficience, en effet, être performante c'est être efficient et efficace. En deuxième lieu, les différents outils de l'analyse de la performance financière qui sont (bilan, compte de résultat.....), ainsi que les différentes méthodes d'analyse tels que l'analyse d'équilibre financier, les soldes intermédiaires de gestion, la capacité autofinancement et analyse par la méthode des ratios, et enfin nous avons conclu que la bonne gestion des coûts joue un rôle essentiel sur la performance financière.

**Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein
de l'entreprise**

Général Emballage

General Emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Introduction du chapitre 03 :

Afin de mené bien notre travail, nous avons effectué un stage pratique au sein de l'entreprise « Général Emballage ».

Ce chapitre est constitué en premier lieu la présentation de l'organisme d'accueil l'entreprise General Emballage, par ailleurs l'application des méthodes de calculs des coûts, ainsi que les méthodes d'analyse de la performance financière.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil « Général Emballage »

Général Emballage est l'une des entreprises les plus performantes dans l'industrie de la fabrication et la transformation du Carton Ondulé destiné à l'emballage en Algérie, qui est conçu aujourd'hui comme un élément de système de distribution des produits ; il doit répondre à des exigences précises en fonction du contenu et des manipulations auxquelles il pourra être soumis.

1. Historique et localisation de l'entreprise « General Emballage »

1-1 : Historique de l'entreprise G.E

General emballage a été créé en 1998 par les frères ait Yahia, sous forme de société à responsabilité limitée (SARL) au capital de 115000 DA divise en 115 parts sociales.

Général Emballage est une entreprise papetière algérienne spécialisée dans la fabrication et la transformation de carton ondulé. Créée en 1er Aout 2000, par Ramadan Batouche qui assure aujourd'hui la présidence du Conseil d'administration. Général Emballage est le plus grand producteur de carton ondulé en Afrique.

Général Emballage est créé le 20 aout 2000 avec un capital de 32 million DZD, elle est située dans la Zone d'activités de Taharacht à Akbou dans la wilaya de Bejaia.

L'entreprise évolue en 2006, à cette date elle dispose d'un capital 150 millions DZD, et d'un effectif de 318 employés. L'évolution continue en 2007 avec l'entrée en production de l'unité de Sétif, son capital est porté à 1,23 milliard DZD avec un effectif de 425 employés. G.E réalise un chiffre d'affaires et un résultat net de 38,053 millions de dollars et 2,071 millions de dollars respectivement, ce qui la place au 50e rang des entreprises algériennes. L'entreprise s'est encore développé en 2011, en effet les trois usines de production d'Akbou, Oran et Sétif cumulaient une capacité de production de 130 000 tonnes équivalent à 80 % de la consommation algérienne. Toujours dans la même année, l'effectif de 699 employés. D'ici là l'entreprise continue d'évoluer et fait des expéditions vers plusieurs pays (la Tunisie, la France, la Belgique...).

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

1-2 : Localisation de l'entreprise G.E

La Spa General Emballage est implantée au niveau de la Zone d'Activité de Taharacht, située à 2.5 km au Nord-est du chef-lieu de la commune d'Akbou. D'une superficie de 24HA, elle est un véritable carrefour économique vu le nombre d'unités industrielles qui exercent dans différents domaines.

Figure N°05 : Localisation de l'entreprise General Emballage



2 : La raison sociale et les missions de l'entreprise « Général Emballage »

2-1 : La raison social de l'entreprise G.E

Général Emballage est une société par action au capital de deux (02) milliards de Dinars Algériens. Son activité principale est la fabrication et la transformation du carton ondule.

L'entreprise dispose actuellement d'un siège social et de deux unités de production implantées à Akbou, Oran et Sétif.

2-2 : La mission de l'entreprise G.E

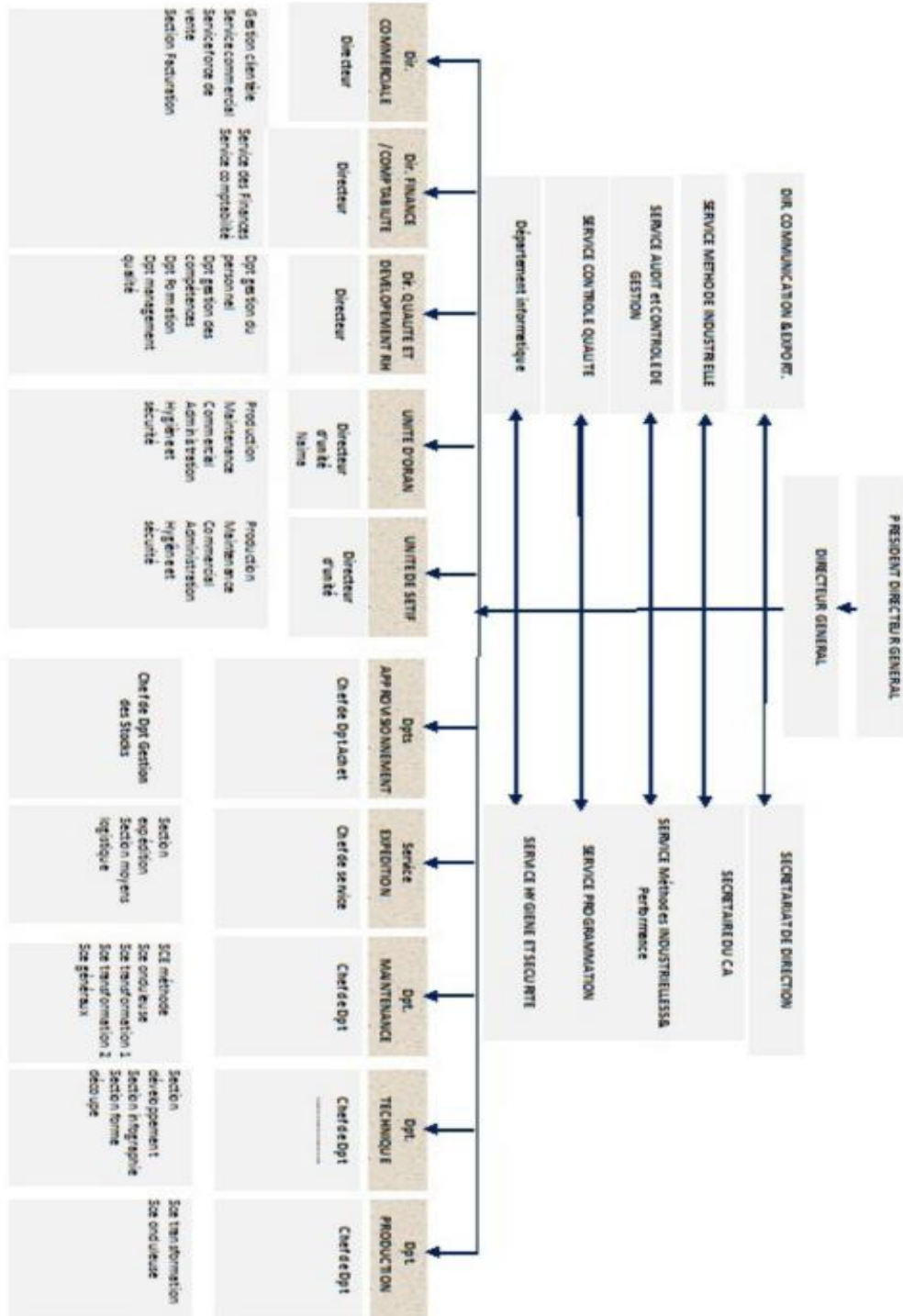
La mission de General Emballage est de satisfaire sa clientèle de plus en plus exigeante, cette entreprise est spécialisée dans la fabrication et la transformation de carton ondulé. Avec 130000 tonnes de capacité installées et une infrastructure industrielle déployée sur trois sites, General Emballage est en progression croissante.

3. Structure organisationnelle de la SPA « General Emballage »

L'organisation de l'entreprise est présentée selon l'organigramme illustre par la figure ci-dessous :

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Figure N°06 : Organigramme de l'entreprise General Emballage



Source : Document interne de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

3.1. La direction générale

Elle veille à l'élaboration de la politique générale de la société, elle est chargée de Coordonner et de contrôler les principales structures de la société, ainsi que le suivi des budgets et les plans de développement.

3-2 : les directions constituantes de l'entreprise G.E

3-2-1 : La Direction Commerciale

Elle assure le suivi des commandes clients et exprime les besoins de formation de chaque agent de la fonction vente, elle étudie et suit l'évolution et les tendances des marchés et recherche de nouveaux segments de marche et définit toutes conditions pour les satisfaire, et fidéliser les nouveaux clients et procéder aux recouvrements des créances.

3-2-2 : la Direction Finance et Comptabilité

Elle a pour rôle la tenue de la comptabilité de l'entreprise, la gestion de la trésorerie (dépenses, recette et placement), la tenue des inventaires, le contrôle de gestion (comptabilité analytique et le contrôle budgétaire).

3-2-3 : La Direction Qualité et Développement RH

La gestion des ressources humaines est la fonction organisationnelle qui s'occupe du recrutement, de la gestion, de perfectionnement et de la motivation du personnel, y compris de fournir du soutien et des systèmes fonctionnels et spécialisés pour favoriser la participation des employés ainsi que des systèmes de gestion pour favoriser le respect réglementaire des normes liées à l'emploi et aux droits de la personne.

➤ Département Approvisionnements

Il assure la mission d'achat des matières nécessaires, et de la gestion des stocks.

➤ Département Maintenance

Il s'occupe de l'entretien de la maintenance des onduleuses, il est chargé d'organiser, de coordonner et de contrôler l'ensemble des actions liées à l'exploitation des machines.

➤ Département Technique

Il assure le pilotage de la structure technique sous tous ses aspects : technique, production, maintenance et il supervise l'activité de la maintenance.

✓ Département Production

La gestion de production est la mise en application de méthodes et techniques dans le but d'accomplir la transformation de matière en produit fini. Elle se résume en la combinaison de ressources : les moyens matériels (les machines), les moyens humains (le personnel par qualification) et les matières (matières premières, matière consommables) suivant un planning précis dans le but d'assurer la fabrication du produit en qualité et en quantité bien définies.

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

✓ Service Programmation

- Planification Onduleuse :

Elle consiste en l'établissement d'un programme de production optimisé (déchet minimal avec un minimum de changement de papiers) destiné à l'atelier Ondulation, basé sur le séquençage des commandes (Plaques et Transformations) désignées par le délai de livraison et charges machines de Transformation tout en vérifiant la disponibilité de la matière première (Qualité du papier et laize) avec laquelle le programme doit être réalisé.

- Planification Transformation

Il s'agit d'établir un programme en tenant compte des délais de livraison sous d'autres critères tels que les nuances des encres et les charges machines. Le lancement de la production de la plaque destinée à la Transformation ne se fait qu'après vérification de la disponibilité des accessoires (Clichés et Moules).

4. Processus de production de l'entreprise « General Emballage »

4.1. Les matières premières utilisées

- ✓ Bobines de papier (papier pour couverture et papier pour cannelure).
- ✓ Amidon de maïs pour la fabrication de la colle utilisée sur l'onduleuse.
- ✓ Encre à base d'eau pour imprimer le carton ondulé selon le procédé "flexographique".

Ces matières ne présentent aucun risque ni pour l'environnement ni pour la santé du consommateur, elles sont biodégradables.

Figure N°07 : *Arrivage des bobines de papier devant l'onduleuse General Emballage*



4.2. Présentation de l'onduleuse

L'onduleuse peut être considérée comme une ligne de production, elle utilise le papier et la colle comme matière première pour créer du carton ondulé. Le procédé technique utilisé par l'onduleuse pour fabriquer le carton est pratiquement le même depuis les 100 dernières années.

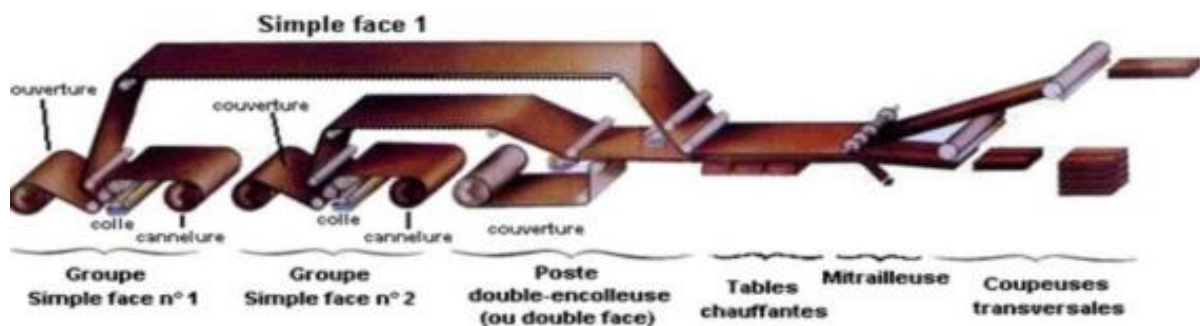
General Emballage possède 2 onduleuses, le procédé technique est pratiquement le même pour chaque machine. En moyenne, une nouvelle machine reste en état pendant dix ans, ensuite on commence à renouveler les différents modules.

Brève description du système

Une onduleuse est composée de sept sections principales :

- Poste simple face n_1
- Poste simple face n_2
- Poste double face
- Tables chauffantes
- Mitrailleuse
- Coupeuse transversale
- Tables montantes et descendantes

Figure N°08 : Schéma d'une onduleuse



4-3 : La formation du carton ondulé

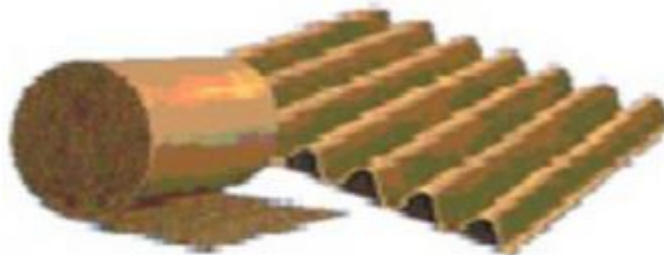
4-3-1 : Présentation du carton ondulé

Le carton ondulé est formé d'une ou plusieurs feuilles de papier ondulées ainsi que d'une ou plusieurs feuilles de papier horizontales. Ces deux composantes sont annexées ensemble en utilisant de la colle. Ce sont le nombre de feuilles ondulées et le nombre de feuilles couvertures qui définissent le type de carton ondulé.

✓ Le carton simple face

Consistes-en une feuille de papier canulé collée avec une feuille de papier couverture.

Figure N°09 : Le carton simple face



✓ Le carton double face

Consistes-en une feuille ondulée au milieu collée avec deux feuilles couvertures.

Figure N°10 : Le carton double face



✓ **Le carton double double face**

Consiste en deux feuilles de papiers canulées collés avec trois feuilles couvertures.

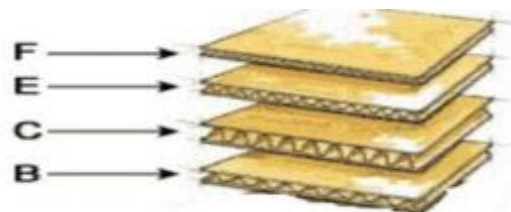
Figure N°11 : Le carton double face



4-3-2 : Caractéristiques des cannelures

Le type de carton produit dépend non seulement du nombre de feuilles de papier ondulées et de feuilles de papier horizontales utilisées, mais il résulte également du type de cannelures. En effet, l'épaisseur du carton ondulé dépend principalement des caractéristiques des cannelures utilisées.

Figure N°12 : Types de cannelures



4-3-3 : Processus de fabrication du carton ondulé

Le procédé de fabrication du carton ondulé débute avec l'arrivée de bobines de papier à l'onduleuse. Chez General Emballage, les bobines sont transportées sur un tapis roulant automatisé jusqu'à l'onduleuse. Les bobines ont une laize (largeur) de 2,4 m, ce qui est normalement la norme dans chaque usine. Par contre, il a été récemment possible d'observer des onduleuses acceptant une largeur de bobine allant jusqu'à 3,3 m.

a. Poste simple face n°1

La fabrication du carton ondulé simple face nécessite deux bobines de papier, une première bobine pour le papier de face dite couverture et une seconde pour le papier de cannelure. La première bobine est donc préchauffée à une température d'environ 185°C, ce

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

processus est effectué par les cylindres chauffants. Ce procédé facilite la manipulation des fibres de papier.

En effet, un papier chauffé permet une pénétration de la colle plus efficace et donne également une meilleure horizontalité du carton.

La seconde bobine est également préchauffée puis circule à travers une presse cannelée qui lui donnera la forme ondulée désirée.

La tâche du poste simple face n°1 se termine par l'application de la colle sur le sommet des cannelures, le papier de face sera alors annexé aux cannelures à l'aide de la presse lisse.

Le produit sortant de ce poste est donc un carton simple face.

b. Poste simple face n°2

Les bobines de papier entrantes dans le poste simple face n_2 subissent les mêmes transformations que celles du poste simple face n_1. L'assemblage des 2 types de carton simple face sortant des postes 1 et 2 avec une bobine de couverture (issue du poste double face) forme du carton double double face.

c. Poste double face

Le poste double face est aussi utilisé pour la fabrication du carton double face. De fait, cette étape sert à joindre une feuille de papier couverture sur la face cannelée du carton simple.

d. Tables chauffantes

Elles reçoivent les cartons issus des postes simples face 1 et 2 qui passent à ce niveau sous des rouleaux presseurs afin d'assurer le maintien de l'encollage. Un risque d'écrasement est ici bien présent.

e. Mitrailleuse

Une fois la production du carton ondulé terminée, il faut le couper à l'aide du poste mitrailleuse pour obtenir la largeur désirée. Cette dernière comporte plusieurs arbres sur lesquels sont positionnés des couteaux rotatifs circulaires, ainsi que des outils rotatifs circulaires de rainage, qui sont :

- ✓ Les couteaux découpent longitudinalement la nappe de carton en nappes secondaires, et en rognure de laize.
- ✓ Les outils rainent longitudinalement les nappes secondaires, c'est à dire les écrasent suivant une ligne, pour faciliter le pliage ultérieur des rabats.

f. Coupeuse transversale

Ce poste est utilisé pour couper le carton ondulé dans sa longueur, c'est en effet la coupeuse transversale qui complète le procédé technique pour rendre le carton dans le format

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

désiré par le client. Par la suite, les feuilles de carton ondulé sont envoyées sur un tapis roulant qui les amène vers le dernier poste de l'onduleuse, les tables montantes et descendantes.

g. Tables montantes et descendantes

L'arrivée des feuilles de carton sur les tables montantes et descendantes n'est pas aussi simple qu'il pourrait y paraître, car la vitesse du convoyeur de ce dernier poste est environ cinq fois inférieure à la vitesse de l'onduleuse. Les cartons pré empilés sont compacts sur la table montante descendante par lots de 175 feuilles maximums. Le carton est ensuite évacué sur un convoyeur à rouleau vers la section expédition de la cartonnerie.

4-4 : Transformation de la plaque en emballage

Les plaques en carton ondulé produites sur l'onduleuse seront transformées en emballages sur les machines dites de transformation. Il existe 3 grandes familles d'articles d'emballage en carton ondulé :

- ✓ Caisses à rabats dont la plus courante est la caisse américaine.
- ✓ Plateaux, barquettes, enveloppes pliantes, etc.
- ✓ Le petit façonnage, croisillons, plaques de renfort, séparations, etc.

Conclusion :

Général Emballage est une entreprise qui fait partie des entreprises industrielles les plus pertinentes en Algérie, nous l'avons présenté dans cette section tout en récapitulant son historiques, ses missions, et son organigramme, dans la prochaine section nous allons passer à l'élaboration du cas pratique.

Section 02 : Les méthodes de calcul des coûts au sein de Général Emballage

Pour bien illustré notre problématique citée avant, nous avons consacré cette section pour le cas pratique qui consiste à analyser le coût de revient par la méthode ABC qui est utilisée au sein de Général Emballage et ensuite par la méthode des sections homogène, afin de faire une comparaison entre les deux méthodes.

2.1. Méthode utilisée par l'entreprise (méthode ABC)

L'entreprise « Général Emballage » utilise la méthode ABC pour le calcul de ses coûts. Cette méthode repose sur le principe « les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources ».

2-1-1 : Présentation des processus de production des trois produits

Avant de calculer le coût de revient il est important de présenter ci-dessous les processus de production des trois produits :

Figure N°13 : Le processus de production des plaques

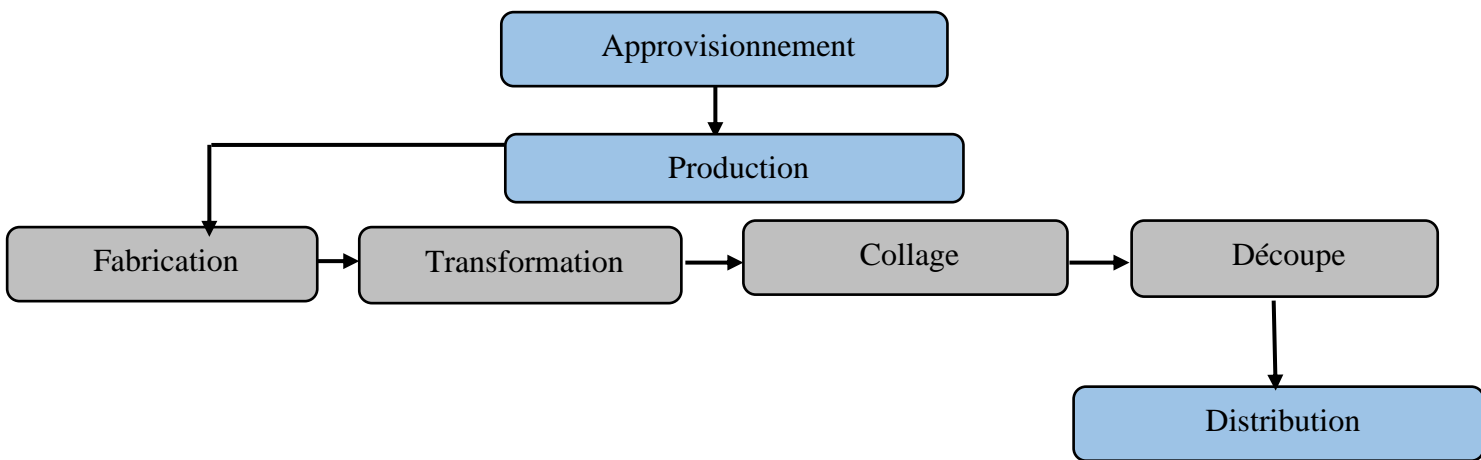


Figure N°14 : Le processus de production des caisses

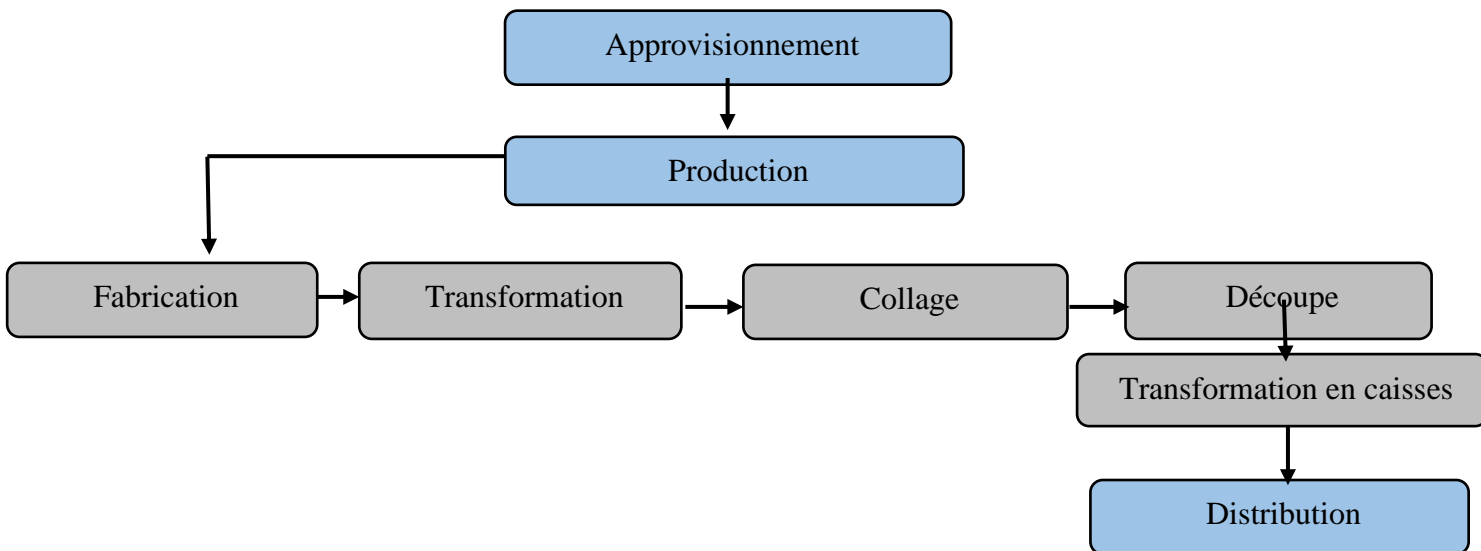
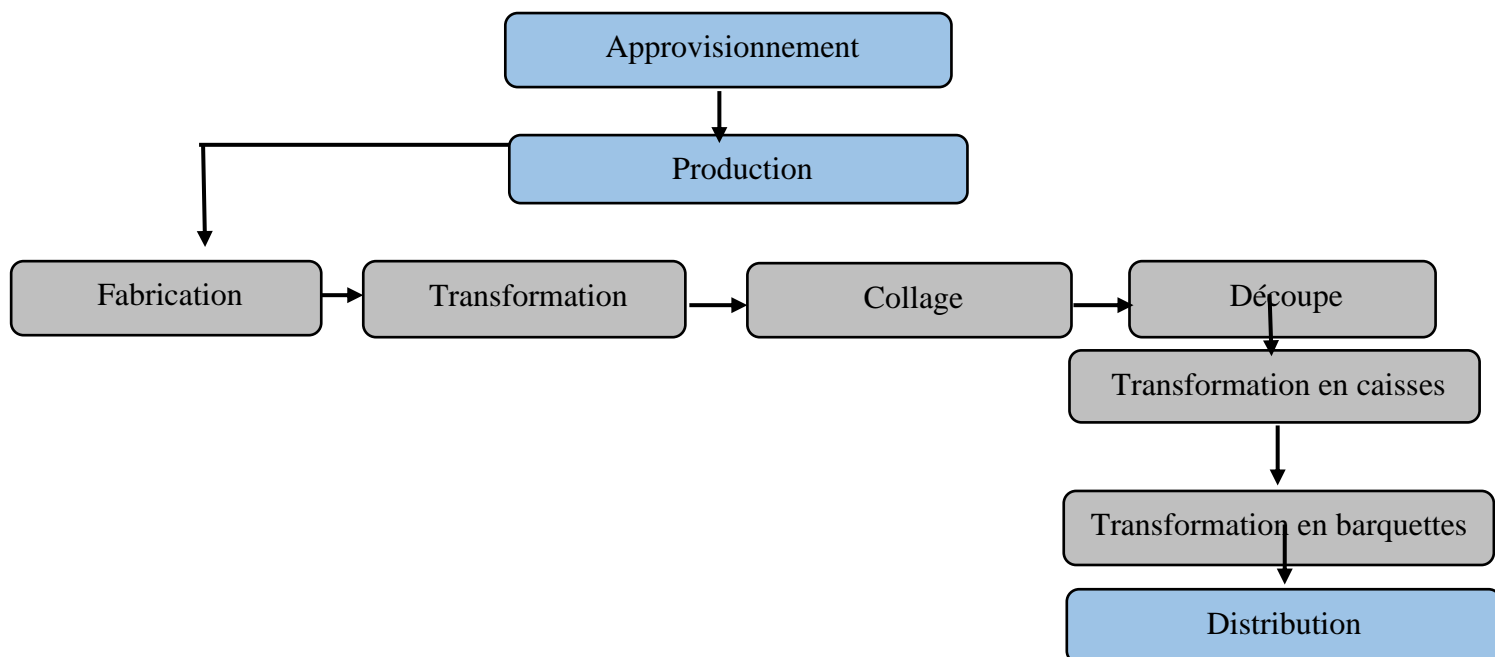


Figure N°15 : Le processus de production des barquettes



Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

❖ **Commentaire sur le processus de la production :**

Les trois processus sont imbriqués : la fabrication des barquettes s'effectue à partir de la production des caisses, et ces dernières s'effectuent à partir des plaques.

2-1-2 : Identification des activités et calcul de leurs coûts

Présentation des activités de l'entreprise ainsi que leurs coûts

Tableau N°13 : Total des charges directes et indirectes consommées par les trois produits durant le mois de février 2021

U.M : DZD

Designation	Montant
Total des charges directs	728 820 562 DA
Total des charges indirect	137 605 449 DA

Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

La répartition des charges indirectes sur les différents centres est comme suivie :

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N°14 : Répartition des charges indirectes

U.M : DZD

Activités		Montant
Approvisionnement	Achat	13 760 544.94
	Gestion des stocks	13 760 544.94
Production	Fabrication	20 640 817.41
	Transformation	13 760 544.94
	Collage	1 376 054.49
	Découpe	1 376 054.49
	Transformation en caisse	27 521 089.88
	Transformation en barquette	31 649 253.36
Distribution		13 760 544.94

Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

2-1-3 : Choix des inducteurs et calcul de leurs coûts

D'abord on doit faire une présentation des indicateurs d'activité :

Tableau N° 15 : Liste des inducteurs

Activités		Inducteurs
Approvisionnement	Achat	Coût des achats
	Gestion des stocks	Nombres de références
Production	Fabrication	Nombres de bobine de papiers consommés
	Transformation	Nombres de bobine de papiers consommés
	Collage	Quantités de cartons consommés
	Découpe	Quantités de cartons consommés
	Transformation en caisse	Quantités produites en tonnes
	Transformation en barquette	Quantités produites en tonnes
Distribution		chiffre d'affaire réalisé

Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

Informations complémentaires pour le mois de février 2021 :

- Le coût total des achats des trois produits : 695 646 353 DA ;

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

- Nombre de références est : 50 ;
- Nombres de bobines de papiers consommés : 11 841 Bobines ;
- Quantités de cartons consommés : 3 947 Tonnes ;
- Quantités produites des plaques 3 948 Tonnes ;
- Quantité produites des caisses 2 665 Tonnes ;
- Quantité produites des barquettes 2 954 Tonnes ;
- CA réalisé par l'entreprise dans l'année 2022 est : 1 073 401 408 DA ;
- Coût d'achat 111 210 DA / Tonne ;
- Prix de vente d'un lot d'une tonne de plaques 100 444 DA /Tonne
- Prix de vente d'un lot d'une tonne de caisses 120 432 DA /Tonne
- Prix de vente d'un lot d'une tonne de barquettes 120 576 DA/Tonne

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

2-1-4 : Calculs du coût des inducteurs

On détermine le coût par inducteur en divisant le coût d'activité par le nombre des inducteurs.

Tableau N°16 : Calcul des coûts par inducteurs

U.M : DZD

Activité	Coûts des achats	Nombres de références	Nombres de bobine de papiers consommés	Quantités de cartons consommés	Quantités produites en tonnes	Chiffre d'affaire réalisé
Achat	13 760 544,94					
Gestion des stocks		13 760 544,94				
Fabrication			13 760 544,94			
Transformation			6 880 305.80			
Collage				1 376 054,49		
Découpe				1 376 054,49		
Transformation en caisse					41 281 634.83	
Transformation en barquette					31 649 253,37	
Distribution						13 760 544,94
Nombre d'inducteur	695 646 353,00	50.00	11 842.00	3 947.00	5 618.00	1 073 401 407,00
Coût d'inducteur	0,02	275 210,90	1 743.02	697,27	12 981.65	0,01

Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

2-1-5 : Calcul du coût de production et du coût de revient des trois produits

Le coût de production des produits (plaques, caisses, barquettes) est comme suit :

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N°17 : Calcul du coût de production

U.M : DZD

Désignation		Plaque			Caisse			Barquette		
		Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Charges directes				299 013 810.00			204 591 919.00			225 223 641.00
Charges indirectes	Coût des achats	284 206 422.00	0.02	5 684 128.44	197 527 495.0 0	0.02	3 950 549.90	213 912 435.00	0.02	4 278 248.70
	Nbrs de référence	25.00	275 210,90	6 880 272.50	10.00	275 210,90	2 752 109.00	15.00	275 210,90	4 128 163.50
	Nbrs de bobines	11 841.00	1 743.02	20 639 099.82						
	De papiers consommés									
	Q de cartons consommés	3 947.00	697.27	2 752 124.69						
	Q produites En tonne				2 665.00	12 981.65	34 596 097.25	2 954.00	12 981.65	38 347 794.10
Coût de production		3 947.00	84 866.84	334 969 435.00	2 665.00	92 266.66	245 890 675.2 0	2 954.00	92 071.03	271 977 847.30

Source : établi par nous-même sur la base des documents de General Emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

- ❖ **Commentaire :** après le calcul du coût de production des trois produits, nous concluons que la production du produit caisse consomme plus de ressources que les autres produits, ainsi que le produit plaque c'est le produit le moins consommée des ressources.

➤ **Calcul du coût de revient**

Le coût du revient est comme suit :

Tableau N° 18 : Calcul du coût de revient (plaques, caisses)

U.M : DZD

Désignation	Plaque			Caisse		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de production	3 948.00	84 866.84	334 969 435.00	2 665.00	92 266.66	245 890 675.20
Distribution	396 480 232.00	0.01	3 964 802.32	320 836 514.00	0.01	3 208 365.14
Coût de revient	3 948.00	85 871.35	338 934 237.30	2 665.00	93 470.55	249 099 040.30

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise Général Emballage

Tableau N° 19 : Calcul du coût de revient (Barquettes)

U.M : DZD

Désignation	Barquette		
	Q	PU	MT
Coût de production	2 954.00	92 071.03	271 977 847.3
Distribution	356 084 661.00	0.01	3 560 846.61
Coût de revient	2 954.00	93 276.47	275 538 693.90

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise Général Emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

❖ **Commentaire :** Nous remarquons que le coût de revient des caisses (**93 470,55 DA /Tonne**) est plus élevé que celui des barquettes (**93 276,47 DA/Tonne**) et que ce dernier est encore plus important que celui des plaques (**85 871,35 DA/Tonne**). Le coût de revient signifie la consommation des charges de chaque produit.

2-1-6 Calcul du résultat analytique et le résultat global

Après avoir calculé le coût de revient, on passe au calcul du résultat analytique pour chaque lot de produit :

Tableau N° 20 : Calcul du résultat analytique et le résultat global

U.M : DZD

Designation	Plaques			Caisses			Barquettes		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
prix de vente (1)	3 948.00	100 444.00	396 552 912.00	2 665.00	120 432.00	320 951 280.00	2 954.00	120 576.00	356 181 504.00
Coût de revient(2)	3 948.00	85 871.35	338 934 237.30	2 665.00	93 470.55	249 099 040.30	2 954.00	93 276.47	275 538 693.90
Résultat analytique= (1-2)	3 948.00	14 572.64	57 618 674.70	2 665.00	26 961.44	71 852 239.70	2 954.00	27 299.52	80 642 810.10
Résultat global	210 113 724.50								

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise Général Emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

❖ Les Calculs :

Résultat global = résultat du produit plaque + résultat du produit caisse + résultat du produit barquettes

Résultat global = 57 518 230.7+71 852 239.7+80 642 810.1

Résultat global = 210 013 280 DA

La marge réalisée par les trois produits est de **210 013 280 DA**, ce qui donne un taux de marge de :

$$\text{Taux de marge} = \text{Marge} / \text{CA}$$

Taux de marge = 210 013 280/ 1 073 401 407= 19.56%

❖ Commentaire :

Le chiffre d'affaire réalisé par l'entreprise pendant le mois de février 2021 est de **1 073 401 407 DA** et la marge réalisé par les trois produits est de **210 013 280 DA**, ce qui donne un taux de marge de **19.56%**

Malgré ce taux de marge positif l'entreprise Général Emballage cherche toujours à maximiser sa marge.

2-2 : Calcul du coût de revient par la méthode des sections homogènes

Cette méthode base sur la distinction entre les charges directes et les charges indirectes.

2-2-1 : Identifications des centres d'analyse

Il existe deux grands types de centres d'analyse :

❖ Les centres principaux :

Pour l'entreprise « General Emballage » nous distinguons les centres suivants :

- ✓ Approvisionnement
- ✓ Production
- ✓ Distribution.

❖ Les centres auxiliaires :

En plus des centres principaux l'entreprise « General Emballage » a retenu les centres supports suivants :

- ✓ Centre administration
- ✓ Centre maintenance

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

2-2-2 : Les charges directes et indirectes des différents centres d'analyse

UM : DZD

Produits	Plaques	Caisses	Barquettes
Charges directes			
Matières Directes	284 206 422	197 527 495	213 912 435
Amortissements directs	7 127 666	3 841 596	5 565 469
Salaires directs	7 677 145	3 225 664	5 736 670
Total charges directes	299 011 233	204 594 755	225 214 574
Coût d'Amortissement Indirect	4 744 603	7 792 576	7 231 999
Coût de Salaires Indirects	11 930 897	19 595 407	18 185 765
Coût de Matières Indirectes	3 908 161	6 418 797	5 957 046
Autres Coûts Indirects	12 441 648	20 434 269	18 964 282
Total charges indirectes	33 025 308	54 241 050	50 339 092
Charges de distribution	7 929 604	6 416 730	7 121 693

Source : Document interne de l'entrepris

2-2-3 : Calcul du coût de production et du coût de revient des trois produits « Plaques, caisses et barquettes » :

Avant de calculer le coût de revient pour le mois de février 2021, il est nécessaire de calculer d'abord le coût de production des produits.

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

➤ Calcul du coût de production

Tableau N° 21 : Calcul du coût de production

U.M : DZD

Designation	Plaques			Caisse			Banquette8		
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
1) Charge directes									
Matière Directe	2 555.58	111 120.00	284 206 422.00	1 776.17	111 210.00	197 527 495.00	1 923.50	111 120.00	213 912 435.00
Amortissements directs			7 127 666.00			3 841 596.00			5 565 469.00
Salaires directs			7 677 145.00			3 225 664.00			5 736 670.00
Total charges directes			299 011 233.00			204 594 755.00			225 214 574.00
2) charges indirectes									
Coût d'Amortissement Indirect			4 744 603.00			7 792 576.00			7 231 999.00
Coût de Salaires Indirects			11 930 897.00			19 595 407.00			18 185 765.00
Coût de Matières Indirectes			3 908 160.00			6 418 798.00			5 957 046.00
Autres Coûts Indirects			12 441 648.00			20 434 269.00			18 964 282.00
Total charges indirectes			33 025 308			54 241 050.00			50 339 092.00
Coût de production	3 948.00	84 102.47	332 036 541.00	2 665.00	97 124.13	258 835 805.00	2 954.00	93 281.54	275 553 666.00

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

❖ Le calcul :

$$\text{Coût } X^{\circ} \text{ unitaire} = \frac{\text{Total des charges}}{\text{Q. produites}}$$

❖ Commentaire :

Nous remarquons que le coût de X° de produits caisse (**97 124.13 DA/Tonne**) est plus important que celui des barquettes (**93 281.54 DA/Tonne**), et que ce dernier est encore plus important de celui des plaques (**84 102.47 DA/Tonne**), cela est relié aux quantités des charges supportées par chaque produit.

➤ Calcul du coût de revient

Tableau N°22 : Calcul de coût de revient (Plaques, Caisses)

U.M : DZD

Designations	Plaques			Caisses		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de production	3 948.00	84 102.47	332 036 541.00	2 665.00	97 124.13	258 835 805.00
Charges de distribution			7 929 604.00			6 416 730.00
Coût de revient	3 948.00	86 110.97	339 966 145.00	2 665	99 531.90	265 252 535.00

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise général emballage

Tableau N° 23 : Calcul de coût de revient (Barquettes)

U.M : DZD

Designation	Barquettes		
	Q	PU	MT
Coût de production	2 954.00	93 281.54	275 553 666.00
Charges de distribution			7 121 693.00
Coût de revient	2 954.00	95 692.40	282 675 359.00

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise général emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

2-2-4 : Calcul du résultat analytique et le résultat global

Tableau N° 24 : Calcul du résultat analytique et le résultat global

U.M : DZD

Designation	Plaques			Caisses			Barquettes		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Prix de vente (1)	3 948.00	100 444.00	396 552 912.00	2 665.00	120 432.00	320 951 280.00	2 954.00	120 576.00	356 181 504.00
Coût de revient (2)	3 948.00	86 110.97	339 966 145.00	2 665.00	99 531.90	265 252 535.00	2 954.00	95 692.40	282 675 359.00
Résultat analytique=(1-2)	3 948.00	14 333.02	56 586 767.00	2 665.00	20 900.09	55 698 745.00	2 954.00	24 883.59	73 506 145.00
Résultat global	185 791 657.00								

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

❖ Le calcul :

Résultat global = résultat du produit plaque + résultat du produit caisse + résultat du produit barquettes

Résultat global = 56 586 767 + 55 698 745 + 73 506 145

Résultat global = 185 791 657 DA

La marge réalisée par les trois produits est de **210 013 280 DA**, ce qui donne un taux de marge de :

$$\text{Taux de marge} = \text{Marge} / \text{CA}$$

Taux de marge = 185 791 657 / 1 073 401 407 = 17.30%

❖ Commentaire :

Nous avons remarqué que le taux de marge dans la méthode des sections homogène est de (17.30%) est moins important par rapport à la marge qui a été réalisé avec la méthode ABC (19.56%), cela signifié l'augmentation du coût de revient des trois produit

2-2-5 : La comparaison entre les deux méthodes

Tableau N° 25 : Comparaison des coûts de revient obtenus par les deux méthodes, ABC et sections homogènes

U.M : DZD

Designation	Plaques	Caisses	Barquettes
Méthode traditionnelle(1)	86 110.97	99 531.90	95 692.40
Méthode ABC(2)	85 871.35	93 470.55	93 276.47
Ecart= (1-2)	239.62	6 061.35	2 415.93

Source : réalisé par nous-même à partir des documents de l'entreprise General Emballage

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

❖ Commentaire :

Nous constatons que les coûts dans la méthode ABC sont diminués cela est due à la différence du choix des unités d'œuvre, on peut dire que dans cette méthode les inducteurs représentent un lien de causalité des ressources consommées par les trois produits (plaque, caisse, barquette), cette diminution peut être expliquée aussi par l'utilisation de plusieurs inducteurs qui donnent la possibilité d'affecter les charges indirectes d'une façon pertinente suite à la conception du lien de causalité.

Section 03 : Analyse de la performance financière de Général Emballage

Dans cette section nous allons présenter les différentes méthodes d'analyse de la performance financière appliquée au sein de l'entreprise « Général Emballage », à partir des états financiers.

3-1 : Présentation des états financiers de l'entreprise

Dans cette partie on doit présenter les états financiers de général emballage

3-1-1 : Les bilans financiers des exercices 2021, 2022, 2023

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 26 : Elaboration du bilan financier de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2021

U.M : DZD

Actifs	Montant	Passif	Montant
Actif immobilisée non courant	4 469 442 301.00	Capitaux permanent	8 062 421 789.00
Immobilisation corporelles	2 156 587 660.00	Capitaux propres	7 280 209 494.00
Immobilisation incorporelles	15 397 194.00	-Capital émis	1 000 000 000.00
Immobilisation financière	39 374 627.00	-Prime et réserve	4 704 247 091.00
Prêts et autres actif financiers non courants	2 316 996.00	-Résultat net	1 575 962 403.00
Impôts différés actif		Passif non courant (DLMT)	782 212 295.00
Immobilisations en cours	37 057 631.00	-Emprunt et dettes financières	749 750 134.00
	2 258 082 821.00	-Impôt (différés et provisionnes)	32 462 161.00
Actif circulant (AC)	7 050 552 409.00	Passif circulant (DCT)	3 457 572 921.00
Valeur d'exploitation (VE)	2 364 850 727.00	-Fournisseurs et comptes rattachés	1 351 309 426.00
-Stock et en cours	2 364 850 727.00	-Impôts	140 979 002.00
Valeur Réalisable (VR)	3 751 019 209.00	-Autres dettes	277 523 993.00
-Clients		-Trésorerie passif	1 687 760 500.00
-Autres débiteurs	3 510 997 747.00		
-Impôts et assimilés	211 411 143.00		
-Autres créances et emplois assimilés	28 610 319.00		
	00		
Valeur disponible (VD)	934 682 473.00		
-Placement et autres actifs financiers - courants			
-Trésoreries Actif	80 000 000.00		
-Chèques à l'encaissement			
	619 690 628.00		
	234 991 845.00		
Total Actif	11 519 994 710.00	Total passif	11 519 994 710.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 27 : Elaboration du bilan financier de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2022

U.M : DZD

Actifs	Montant	Passif	Montant
Actif immobilisée non courant	4 082 315 712.00	Capitaux permanent	9 990 973 054.00
Immobilisation corporelles	3 906 675 292.00	Capitaux propres	9 268 782 002.00
Immobilisation incorporelles	19 737 729.00	-Capital émis	1 000 000 000.00
Immobilisation financière	46 172 230.00	-Prime et réserve	6 255 209 494.00
Prêts et autres actif financiers non courants	3 737 523.00	-Résultat net	2 013 572 508.00
Impôts différés actif		Passif non courant (DLMT)	722 191 052.00
Immobilisations en cours	42 434 707.00	-Emprunt et dettes financières	689 121 499.00
	109 730 461.00	-Impôt (différés et provisionnes)	33 069 553.00
Actif circulant (AC)	9 690 732 498.00	Passif circulant (DCT)	3 782 075 157.00
Valeur d'exploitation (VE)	4 294 939 399.00	-Fournisseurs et comptes rattachés	1 302 503 154.00
-Stock et en cours	4 294 939 399.00	-Impôts	5 615 734.00
Valeur Réalisable (VR)	4 193 316 523.00	-Autres dettes	296 836 655.00
-Clients	3 913 124 378.00	-Trésorerie passif	2 177 119 614.00
-Autres débiteurs	145 440 734.00		
-Impôts et assimilés	134 751 411.00		
-Autres créances et emplois assimilés	00		
Valeur disponible (VD)	934 682 473.00		
-Placement et autres actifs financiers - courants	80 000 000.00		
-Trésoreries Actif			
-Chèques à l'encaissement	619 690 628.00		
	234 991 845.00		
Total Actif	13 773 048 210.00	Total passif	13 773 048 210.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 28 : Elaboration du bilan financier de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2023

U.M : DZD

Actifs	Montant	Passif	Montant
Actif immobilisé non courant	3 801 518 155.00	Capitaux permanent	7 463 183 716.00
Immobilisation corporelles	3 665 074 213.00	Capitaux propres	6 871 661 020.00
Immobilisation incorporelles	13 236 662.00	-Capital émis	902 440 000.00
Immobilisation financière	36 852 790.00	-Prime et réserve	4 366 362 002.00
Prêts et autres actif financiers non courants	3 810 023.00	-Résultat net	1 602 859 018.00
Impôts différés actif	33 042 767.00	Passif non courant (DLMT)	591 522 696.00
Immobilisations en cours	86 354 490.00	-Emprunt et dettes financières	564 248 800.00
		-Impôt (différés et provisionnes)	27 273 896.00
Actif circulant (AC)	8 976 568 335.00	Passif circulant (DCT)	5 314 902 775.00
Valeur d'exploitation (VE)	4 167 086 340.00	-Fournisseurs et comptes rattachés	729 715 870.00
-Stock et en cours	4 167 086 340.00	-Impôts	69 290 943.00
Valeur Réalisable (VR)	3 735 182 703.00	-Autres dettes	2 295 623 330.00
-Clients	3 525 875 016.00	-Trésorerie passif	2 220 272 632.00
-Autres débiteurs	141 977 892.00		
-Impôts et assimilés	67 329 795.00		
-Autres créances et emplois assimilés	00		
Valeur disponible (VD)	1 074 299 292.00		
-Placement et autres actifs financiers - courants	00		
-Trésoreries Actif			
-Chèques à l'encaissement	816 017 351.00		
	258 281 941.00		
Total Actif	12 778 086 490.00	Total passif	12 778 086 490.00

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

3-1-2 : Les bilans en grande masses

Ces bilans, établis à partir des bilans comptables des exercices de 2021, 2022 et 2023, comprennent quatre masses :

- ✓ A l'actif : actif immobilisé et actif circulant ;
- ✓ Au passif : capitaux permanents et passifs circulant.

Pour la période d'étude, ces bilans en grandes masses se présentent comme suit:

Tableau N° 29 : Le bilan en grandes masses de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2021

U.M : DZD

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
AI	4 469 442 301.00	38.80%	KP	8 062 421 789.00	69.99%
AC	7 050 552 409.00	61.20%	CP	7 280 209 494.00	63.20%
VE	2 364 850 727.00	20.53%	DLMT	782 212 295.00	6.79%
VR	3 751 019 209.00	32.56%	DCT	3 457 572 921.00	30.01%
VD	934 682 473.00	8.11%	-	-	-
Total Actif	11 519 994 710.00	100%	Total Passif	11 519 994 710.00	100%

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Tableau N° 30 : Le bilan en grandes masses de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2022

U.M : DZD

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
AI	4 082 315 712	29.64%	KP	9 990 973 054	72.54%
AC	9 690 732 498	70.36%	CP	9 268 782 002	67.3%
VE	4 294 939 399	31.18%	DLMT	722 191 052	5.24%
VR	4 193 316 523	30.45%	DCT	3 782 075 156	27.46%
VD	1 202 476 575	8.73%	-	-	-
Total Actif	13 773 048 210	100%	Total Passif	13 773 048 210	100%

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 31 : Le bilan en grandes masses de l'entreprise « Général Emballage » de l'exercice 2023

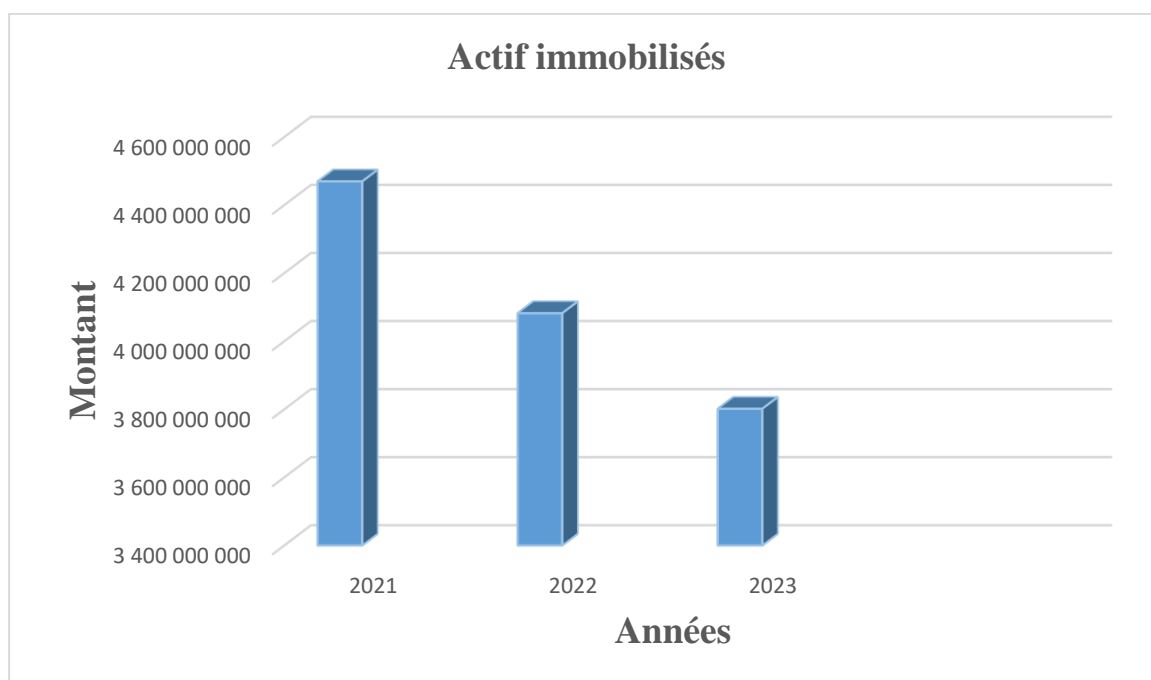
U.M : DZD

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
AI	3 801 518 154.00	29.75%	KP	7 463 183 716.00	58.41%
AC	8 976 568 336.00	70.25%	CP	6 871 661 020.00	53.78%
VE	4 167 086 340.00	32.61%	DLMT	591 522 696.00	4.63%
VR	3 735 182 703.00	29.23%	DCT	5 314 902 774.00	41.59%
VD	1 074 299 292.00	8.41%	-	-	-
Total Actif	12 778 086 490.00	100%	Total Passif	12 778 086 490.00	100%

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

3-1-3 : La présentation graphique des bilans en grande masses

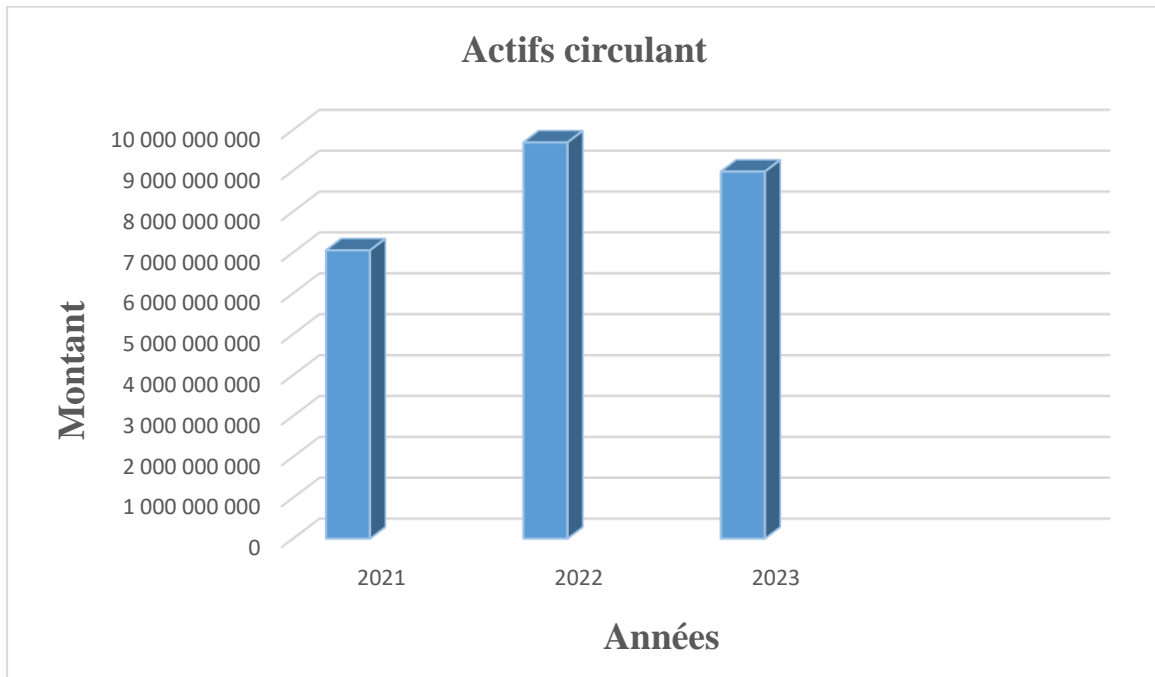
Figure N°16 : La représentation graphique des actifs immobilisée



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

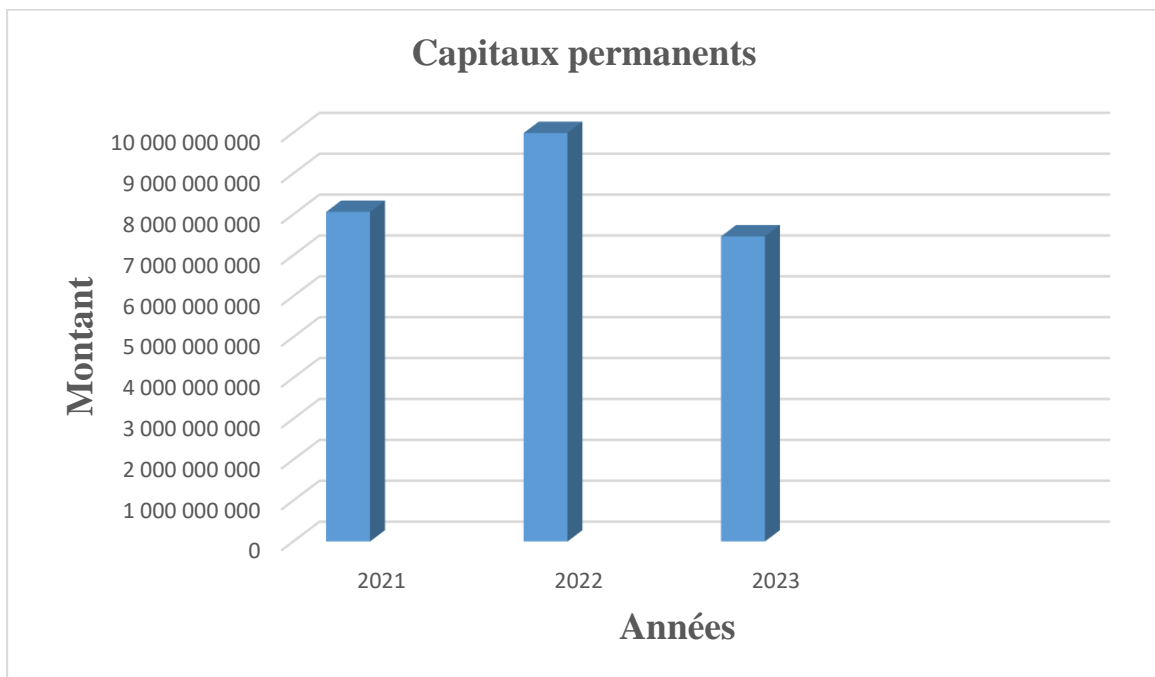
Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Figure N° 17 : La représentation graphique des actifs circulant



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

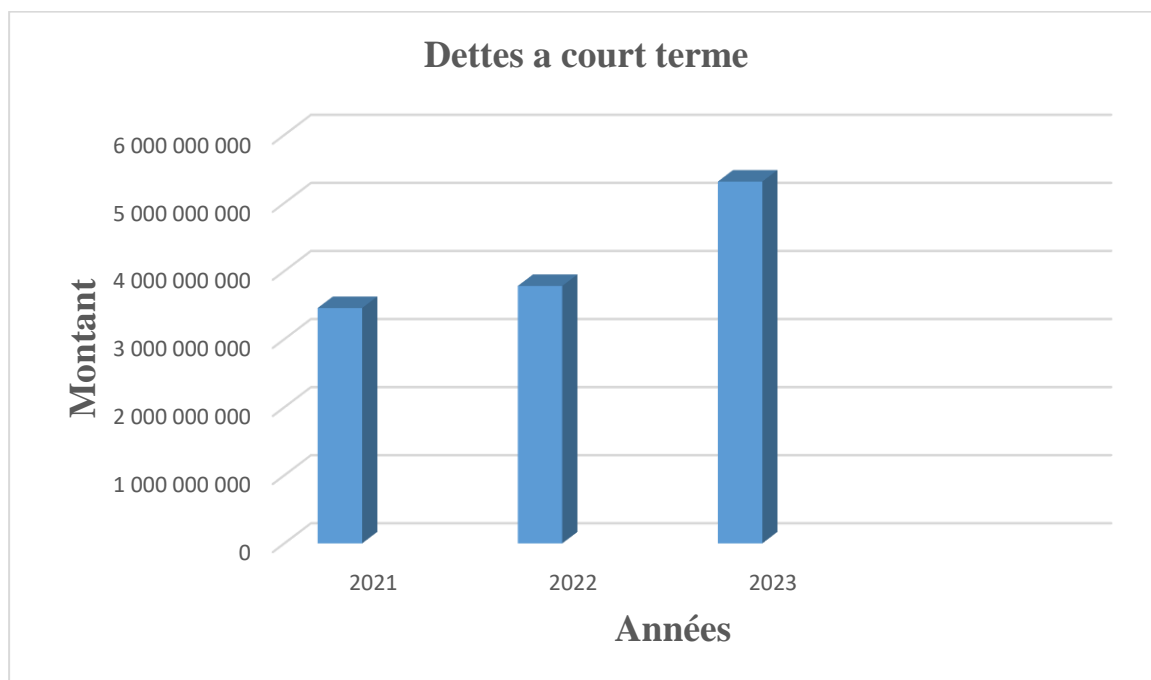
Figure N° 18 : La représentation graphique des capitaux permanents



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Figure N°19 : La représentation graphique des dettes à court terme



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

3-2 : Analyse Statique

3-2-1 : Calcul des équilibres financier

3-2-1-1 : Le fond de roulement

- Calcul fonds de roulement par le haut de bilan

$$\text{FRN} = \text{Capitaux permanents} - \text{Valeur immobilisées}$$

Tableau N° 32 : Calcul de FRN par haut de bilan

U.M : DZD

	2021	2022	2023
KP	8 062 421 789.00	9 990 973 054.00	7 463 183 716.00
AI	4 469 442 301.00	4 082 315 712.00	3 801 518 155.00
FRN	3 592 979 488.00	5 908 657 342.00	3 661 665 561.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

- Calcul fonds de roulement par le bas de bilan

$$\text{FRN} = \text{Actif Circulant} - \text{Dettes à court termes}$$

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

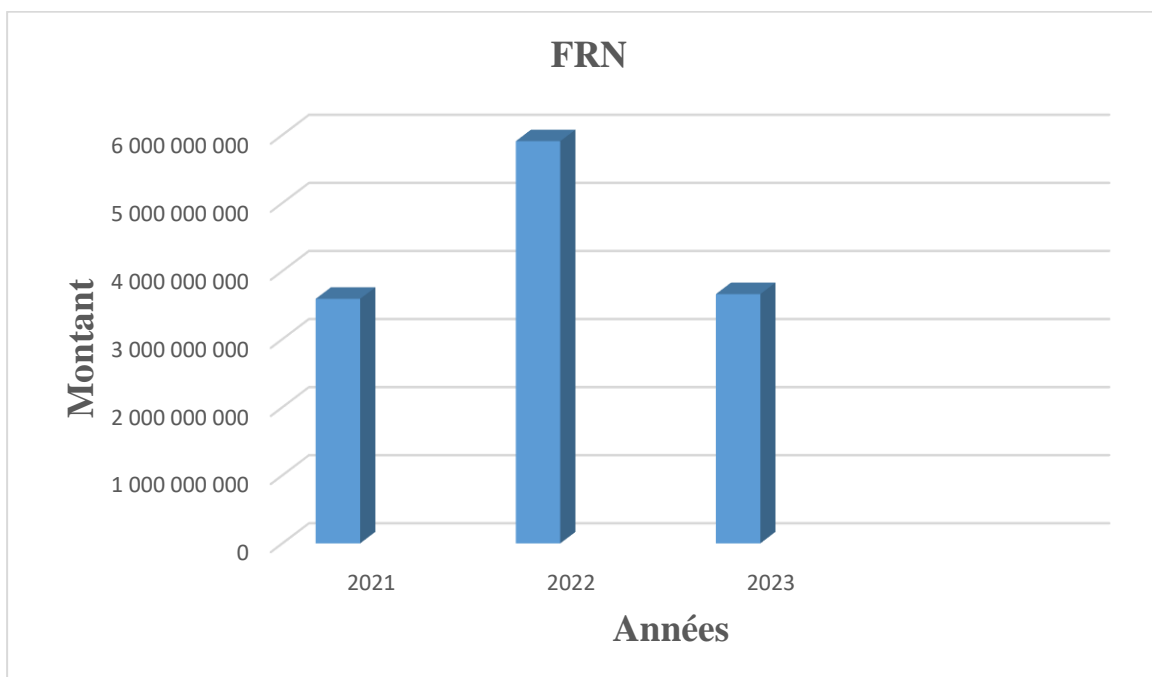
Tableau N° 33 : Calcul de FRN par le bas de bilan

U.M : DZD

	2021	2022	2023
AC	7 050 552 409.00	9 690 732 498.00	8 976 568 335.00
DCR	3 457 572 921.00	3 782 075 156.00	5 314 902 774.00
FRN	3 592 979 488.00	5 908 657 342.00	3 661 665 561.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Figure N° 20 : La représentation graphique de la variation de FRN



Source : réalisé par moi-même à partir des données de l'entreprise

❖ Interprétation :

Le FRN pour les trois années d'étude est d'un montant de **3 592 979 488 DA** en 2021, **5 908 675 342 DA** en 2022 et de **3 661 665 561 DA** en 2023, l'entreprise a enregistré des fonds de roulements positif pour les trois années, donc on peut dire que les **KP** de l'entreprise couvrent la totalité des immobilisations, qui veut dire que les ressources durables sont suffisantes pour financer les emplois stables.

3-2-1-2 : Le besoins en fonds de roulement

➤ Calcul le besoin en fond de roulement :

$$\text{BEF} = \text{VE} + \text{VR} - (\text{DCT} - \text{Concours bancaires})$$

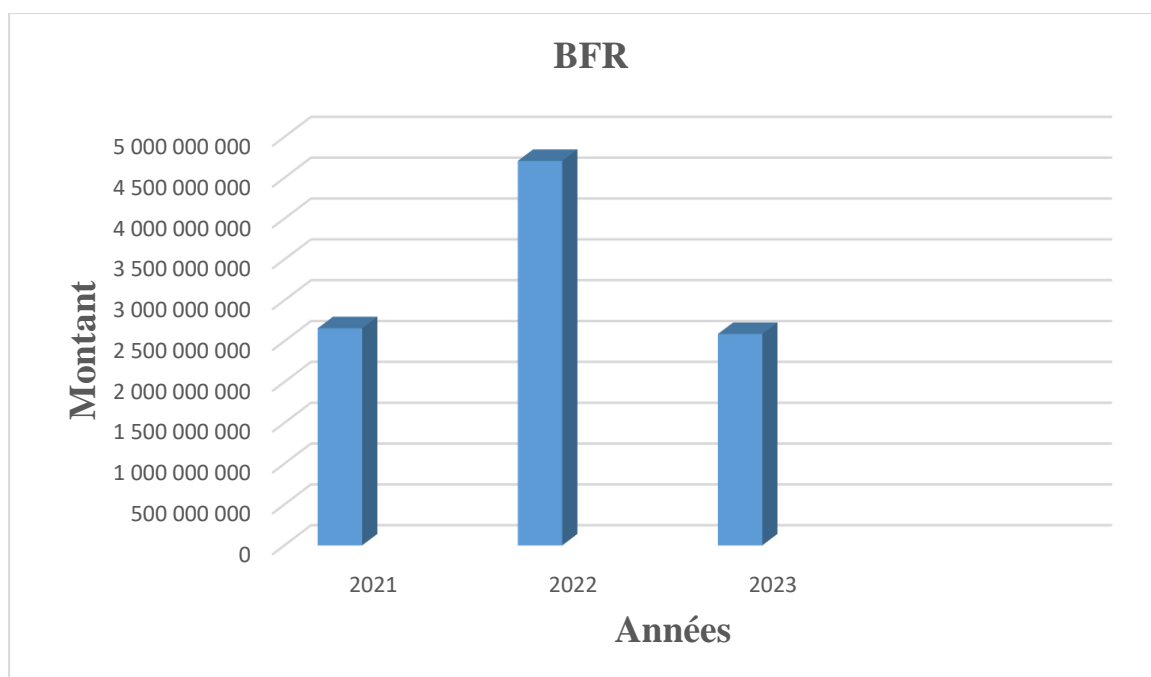
Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 34 : Calcul le besoin en fond de roulement

	2021	2022	2023
VE	2 364 850 727.00	4 294 939 399.00	4 167 086 340.00
VR	3 751 019 209.00	4 193 316 523.00	3 735 182 703.00
DCT	3 457 572 921.00	3 782 075 156.00	5 314 902 774.00
BFR	2 658 297 015	4 706 180 766	2 587 366 269.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Figure N° 21 : La représentation graphique de la variation de BFR



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

❖ Interprétation :

Le BFR est positif pour les trois années **2 658 297 015 DA** en 2021, **4 706 180 766** en 2022 et **2 587 366 269 DA** en 2023, cela indique que l'entreprise ne peut pas financer la totalité de ses besoins par les DCT, donc elle doit alors financer soit par son fonds de roulement, soit par les dettes financières pour subvenir à ses besoins.

3-2-1-3 : La trésorerie

➤ Calcul de la trésorerie :

$$TR = FRN - BFR$$

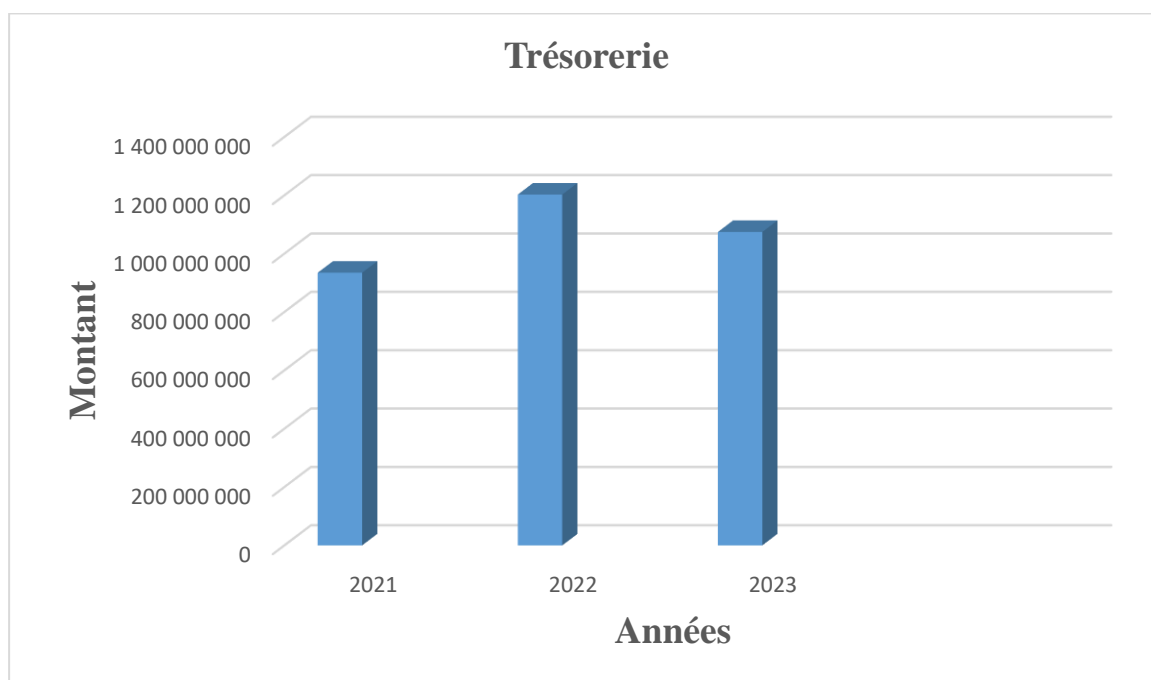
Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 35 : Calcul de TR

	2021	2022	2023
FRN	3 592 979 488.00	5 908 657 342.00	3 661 665 561.00
BFR	2 658 297 015.00	4 706 180 766.00	2 587 366 269.00
TR	934 682 473.00	1 202 476 576.00	1 074 299 292

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Figure N° 22 : La représentation graphique de la variation de TR



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

❖ Interprétation :

L'entreprise « Général Emballage » possède une TR positif pour les trois années, cela signifie que le FRN couvre largement les besoins de financement liés à l'activité de l'entreprise, qui générant un excédent de TR, donc elle a une bonne situation financière.

3-2-2 : Analyse par les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Le calcul de différents soldes intermédiaires de gestion

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 36 : le calcul des soldes intermédiaires de gestion

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
Chiffre d'affaire net	12 292 427 454.00	15 098 361 480.00	12 531 651 470.00
(+) production stockée	00	00	00
(+) variation stocks produits finis et en cours	29 963 202.00	22 042 664.00	-35 206 451.00
(+) production immobilisée			
(+) subvention d'exploitation	147 908 082.00	143 351 196.00	172 738 012.00
	8 594 790.00	11 007 504.00	14 864 152.00
Production de l'exercice	12 478 893 529.00	15 274 762 842.00	12 684 047 183.00
(-) achats consommés	8 277 591 820.00	10 399 889 799.00	8 360 560 204.00
(-) service extérieurs et autres consommations	690 524 288.00	775 257 705.00	671 527 323.00
La valeur ajoutée (VA)	3 510 771 421.00	4 099 615 339.00	3 651 959 657.00
(-) charge de personnel	819 972 478.00	853 323 529.00	825 819 883.00
(-) impôts, taxes et versement assimilés	126 268 879.00	10 198 225.00	6 614 160.00
Excédent Brut d'exploitation (EBE)	2 564 536 064.00	3 236 093 585.00	2 819 525 613.00
(+) autres produits opérationnels	73 721 477.00	38 633 334.00	31 588 539.00
(-) autres charges opérationnels	12 319 016.00	68 820 686.00	23 936 215.00
(-) dotation aux amortissements, provisions et pertes de valeur	587 220 323.00	734 117 973.00	719 663 408.00
(+) reprise sur perte de valeurs et provisions	1 140 597.00	8 079 920.00	10 315 234.00
Résultat d'exploitation	2 039 858 799.00	2 479 868 181.00	2 117 829 763.00
(+) produits financiers	34 300 138.00	72 141 828.00	37 070 541.00
(-) charges financiers	158 015 791.00	238 728 118.00	180 055 561.00
Résultat financiers	-123 715 653.00	-166 586 837.00	-142 985 020.00
Résultat courant avant impôt	1 916 143 145.00	2 313 281 344.00	1 974 844 743.00
(-) participation des travailleurs aux bénéfices	00	00	119 491 603.00
(-) impôts exigible sur le résultat ordinaire	342 449 931.00	304 478 520.00	248 897 839.00
(-) impôts différés sur résultat ordinaires	-2 269 189.00	-4 769 684.00	3 596 283.00
Total des produits des activités ordinaires	12 588 055 741.00	15 393 617 378.00	12 763 021 497.00
Total des charges des activités ordinaires	11 012 093 338.00	13 380 044 870.00	11 160 162 479.00
Résultat net des activités ordinaires	1 575 962 403.00	2 013 572 508.00	1 602 859 018.00
Eléments extraordinaires (produits)	00	00	00
Eléments extraordinaires (charges)	00	00	00
Résultat net de l'exercice	1 575 962 403.00	2 013 572 508.00	1 602 859 018.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

❖ Interprétation

➤ VA :

On constate une hausse de la valeur ajoutée durant l'année 2022 par rapport au 2021, cela est dû à l'augmentation des ventes, par contre de 2022 au 2023 une baisse cela signifie qu'il y'a une baisse dégressive de la vente.

➤ EBE :

On constate que l'excédent brut d'exploitation augmente en 2022 par rapport à l'année 2021 parce que la valeur ajoutée a augmenté, ensuite il est diminué en 2023 par rapport à l'année 2022 ce qui a été expliqué par la diminution de la valeur ajoutée.

➤ Résultat net de l'exercice :

Nous observons que le résultat net de l'exercice de 2021 au 2022 a augmenté de 1 575 962 403 DA a 2 013 572 508 DA soit une hausse de 437 610 105 DA, cela signifie une amélioration notable de la performance financière de l'entreprise. Par contre nous observons une diminution de résultat pendant 2022 au 2023 de 410 713 490 DA, cela signifie l'augmentation des charges et la diminution de la demande.

3-2-3 : Capacité d'autofinancement

Tableau N° 37 : Calcul de la capacité d'autofinancement par la méthode soustractive

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
EBE	2 564 536 064.00	3 236 093 585.00	2 819 525 613.00
(+) autres produits opérationnel	73 721 477.00	38 633 334.00	31 588 539.00
(+) transfère des charges	00	00	00
(+) produits financiers	34 300 138.00	72 141 282.00	37 070 541.00
(+) produits exceptionnel	00	00	00
(-) charges financiers	158 015 791.00	238 728 118.00	180 055 561.00
(-) charges exceptionnel	00	00	00
(-) participation	00	00	00
(-) autres charges opérationnel	12 319 016.00	68 820 686.00	23 936 215.00
(-) participations des travailleurs au bénéfice	00	00	119 491 603.00
(-) impôt exigible sur le résultat ordinaires	342 449 931.00	304 478 520.00	248 897 839.00
(-) impôts différés sur le résultat ordinaires	-2 269 189.00	-4 769 684.00	3 596 283.00
CAF	2 162 042 130.00	2 739 610 561.00	2 312 207 192.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 38 : Calcul de la capacité d'autofinancement par la méthode additive

U.M : DZD

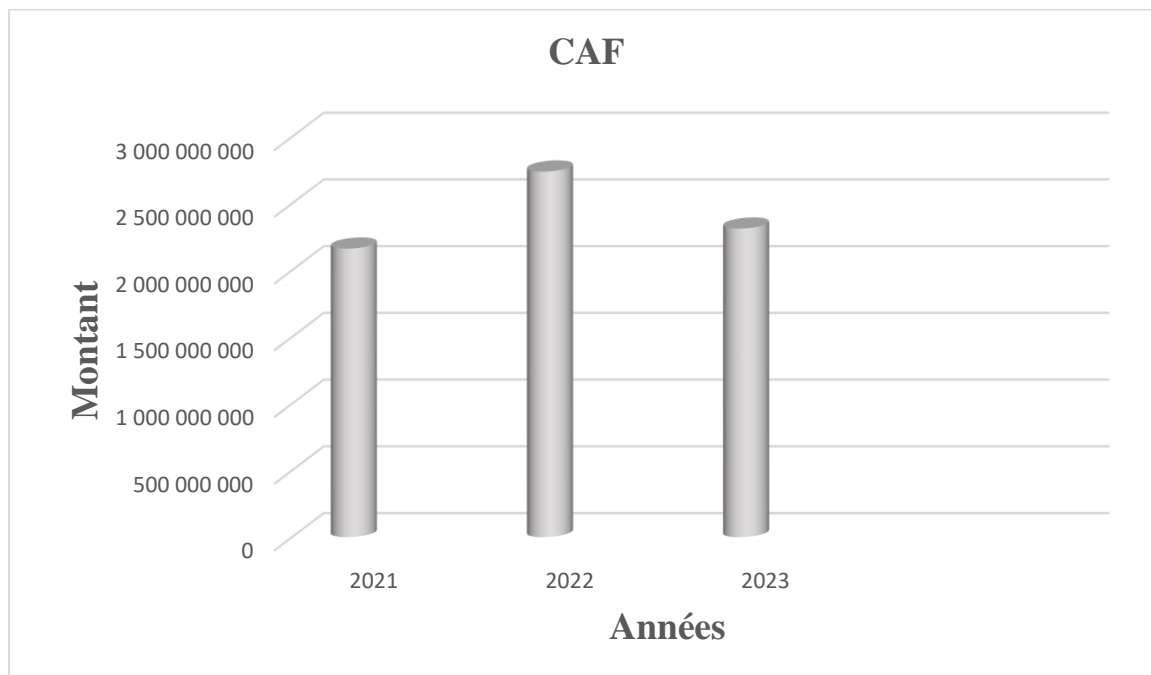
Désignations	2021	2022	2023
Résultat net de l'exercice	1 575 962 403.00	2 013 572 508.00	1 602 859 018.00
(+) Dotation aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	587 220 323.00	734 117 973.00	719 663 408.00
(-) Reprise sur pertes de valeurs et provisions	1 140 597.00	8 079 920.00	10 315 234.00
(+) valeur net comptable	00	00	00
(-) Produits des cessions d'éléments d'actifs immobilisés	00	00	00
(-) Quotes-parts des subventions d'investissements virées aux résultats de l'exercice	00	00	00
CAF	2 162 042 130.00	2 739 610 561.00	2 312 207 192.00

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

3-2-2-3-1 : La présentation graphique de la CAF

Figure N° 23 : La représentation graphique de la CAF



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

❖ Interprétation :

La CAF des trois années 2021, 2022 et 2023 sont positive, ce qui explique que l'entreprise « Général Emballage » dégage un surplus monétaire donc elle a la possibilité de financer des nouveaux investissements, ou de remboursements des emprunts, ce que rend l'entreprise assure une sécurité financière.

La CAF a réalisé une augmentation de 21.08% en 2021 jusqu'à 2022, après une diminution de 15.06%, cette variation est principalement due à la variation de résultat de l'exercice.

3-2-4 : L'analyse par la méthode des ratios

3-2-4-1 : Ration de structure financière

➤ Ratio de financement permanent

$$\text{Ratio de financement permanent} = \text{KP/AI}$$

Tableau N° 39 : le calcul du ratio de financement permanent

U.M : DZD

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Désignations	2021	2022	2023
KP	8 062 421 789.00	9 990 973 054.00	7 463 183 716.00
AI	4 469 442 301.00	4 082 315 712.00	3 801 518 154.00
RFP	1.08	2.44	1.96

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Ce ratio supérieur à 1, au cours de cette période 2021, 2022 et 2023, ce qui signifie que « Général Emballage » a financé son actif immobilisé par ses propres capitaux, ce qui nous donne un fonds de roulement positif.

➤ **Ratio de financement propre :**

$$\text{Ratio de financement propre} = \text{CP/AI}$$

Tableau N° 40 : le calcul du ratio de financement propre

Désignations	2021	2022	2023
CP	7 280 209 494.00	9 268 782 002.00	6 871 661 020.00
AI	4 469 442 301.00	4 082 315 712.00	3 801 518 154.00
R.F.Propre	1.62	2.27	1.8

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

On observe que ce ratio il est inférieure a 1 durant les trois exercices, signifie que les AI est financés par les CP et l'entreprise possède des KP supplémentaire pour financer ses besoins d'exploitation.

➤ **Ratio de financement des immobilisations :**

$$\text{Ratio de financement des immobilisations} = \text{AI/ Total actifs}$$

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 41 : le calcul du ratio de financement des immobilisations

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
AI	4 469 442 301.00	4 082 315 712.00	3 801 518 154.00
Total Actif	11 519 994 710.00	13 773 048 210.00	12 778 086 490.00
R.F.I	0.38	0.29	0.29

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Durant les trois exercices le ratio est inférieur à 0.5, ce qui signifie que l'entreprise n'arrive pas à financer l'actif immobilisé.

➤ **Ratio d'autonomie financière :**

$$\text{Ratio d'autonomie financière} = \text{CP/Total dette}$$

Tableau N° 42 : le calcul du ratio d'autonomie financière

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
CP	7 280 209 494.00	9 268 782 002.00	6 871 661 020.00
Total dette	4 239 785 216.00	4 504 266 208.00	5 906 425 470.00
R.A.F	1.71	2.05	1.16

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Ce ratio est supérieur à 1 dans les exercices 2021 et 2023 et supérieure à 2 dans l'exercice 2022, cela signifie que les CP de l'entreprise est la partie supérieure que les dettes financières. Donc l'entreprise est financièrement indépendante et dispose d'une bonne autonomie financière.

➤ **Ration financement total :**

$$\text{Ration financement total} = \text{CP/Total passif}$$

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N°43 : le calcul ration financement total

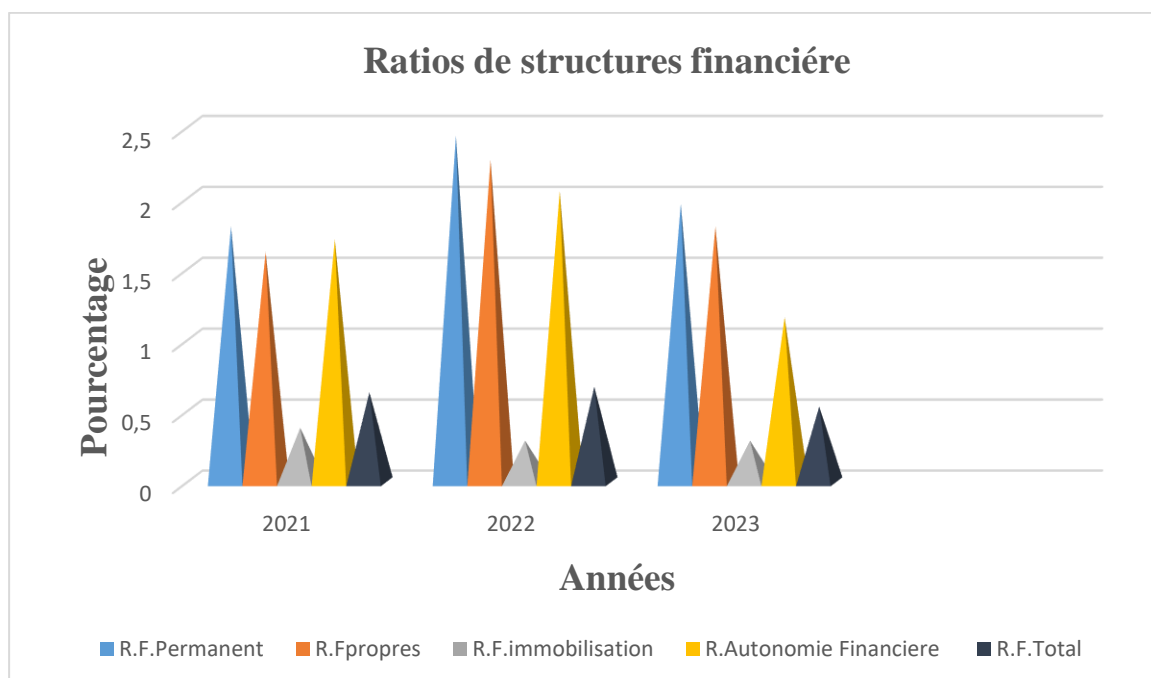
U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
CP	7 280 209 494.00	9 268 782 002.00	6 871 661 020.00
Total passif	11 519 994 710.00	13 773 048 210.00	12 778 086 490.00
R.F.T	0.63	0.67	0.53

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Durant les trois années ce ratio est supérieure a (1/3), les capitaux permanents représentent respectivement 63%, 67% et 53% du total des passifs.

Figure N°24 : La représentation graphique des ratios de structure financière



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

3-2-4-2 : Ration de liquidité

➤ Ratio de liquidité générale :

$$\text{Ratio de liquidité générale} = \text{AC/DCT}$$

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 44 : le calcul ration financement total

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
AC	7 050 552 409.00	9 690 732 498.00	8 976 568 336.00
DCT	3 457 572 921.00	3 782 075 156.00	5 314 902 774.00
R.L.G	2.03	2.56	1.68

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Pendant les trois années « Général Emballage » a enregistré un ratio de liquidité générale supérieure à 1, et cela signifie que l'entreprise peut rembourser ses DCT.

➤ **Ratio de liquidité réduite :**

$$\text{Ratio de liquidité réduite} = \text{VR} + \text{VD} / \text{DCT}$$

Tableau N° 45 : le calcul de ratio de liquidité réduite

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
VR	3 751 019 209.00	4 193 316 523.00	3 735 182 703.00
VD	934 682 473.00	1 202 476 575.00	1 074 299 292.00
DCT	3 457 572 921.00	3 782 075 156.00	5 314 902 774.00
R.L.R	1.35	1.42	0.9

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

L'entreprise « Général Emballage » a enregistré un ratio supérieur à 1 pendant les exercices 2021 et 2022, ce qui signifie que les DCT arrive à couvrir les VR et les VD, par contre durant l'exercice 2023 l'entreprise a enregistré un ratio de liquidité réduite inférieure à 1, ce qui traduit que les DCT ne peut pas couvrir les VR et les VD pendant cette période.

➤ **Ratio liquidité immédiate :**

$$\text{Ratio liquidité immédiate} = \text{VD} / \text{DCT}$$

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 46 : le calcul de ratio de liquidité immédiate

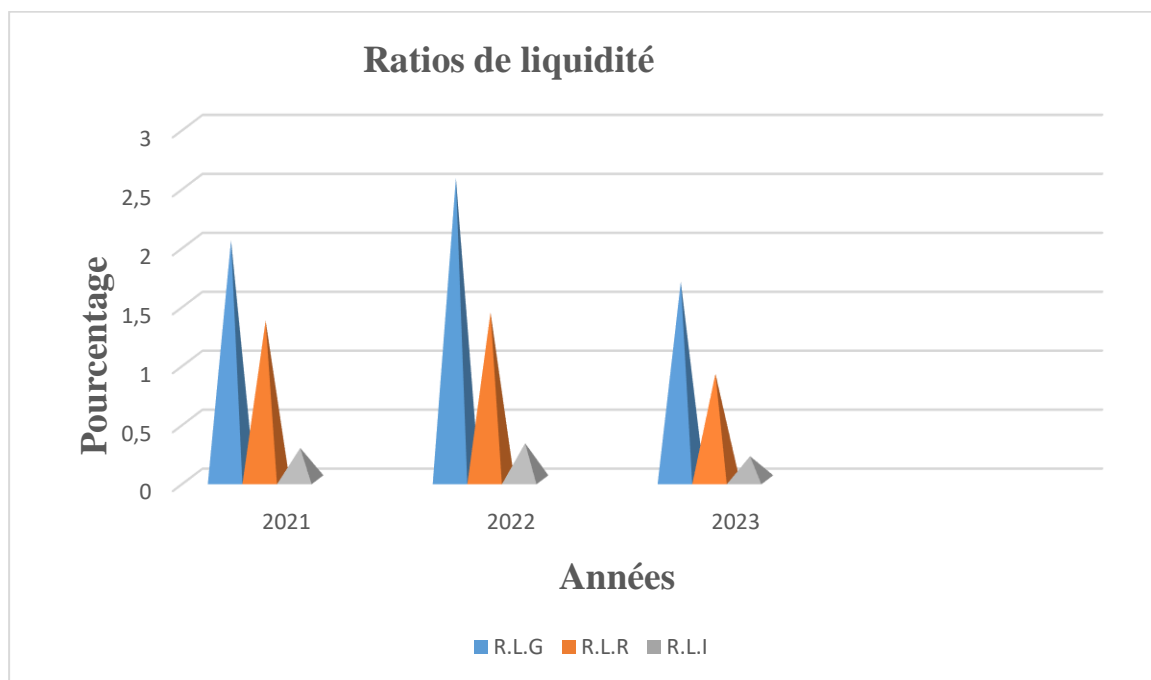
U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
VD	934 682 473.00	1 202 476 575.00	1 074 299 292.00
DCT	3 457 572 921.00	3 782 075 156.00	5 314 902 774.00
R.L.immédiate	0.27	0.31	0.20

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

D'après les résultats nous remarquons qu'en 2021 les VD peut couvrir que 27% des DCT, et en 2022 VD peut couvrir 31% des DCT, et en 2023 les VD couvre juste 20% des DCT, ces résultats font connaitre la capacité de l'entreprise à rembourser ses DCT immédiatement.

Figure N° 25 : La représentation graphique des ratios de liquidité



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

3-2-4-3 : Ratio de solvabilité

$$\text{Ratio de solvabilité} = \text{Total actif} / \text{Total dette}$$

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

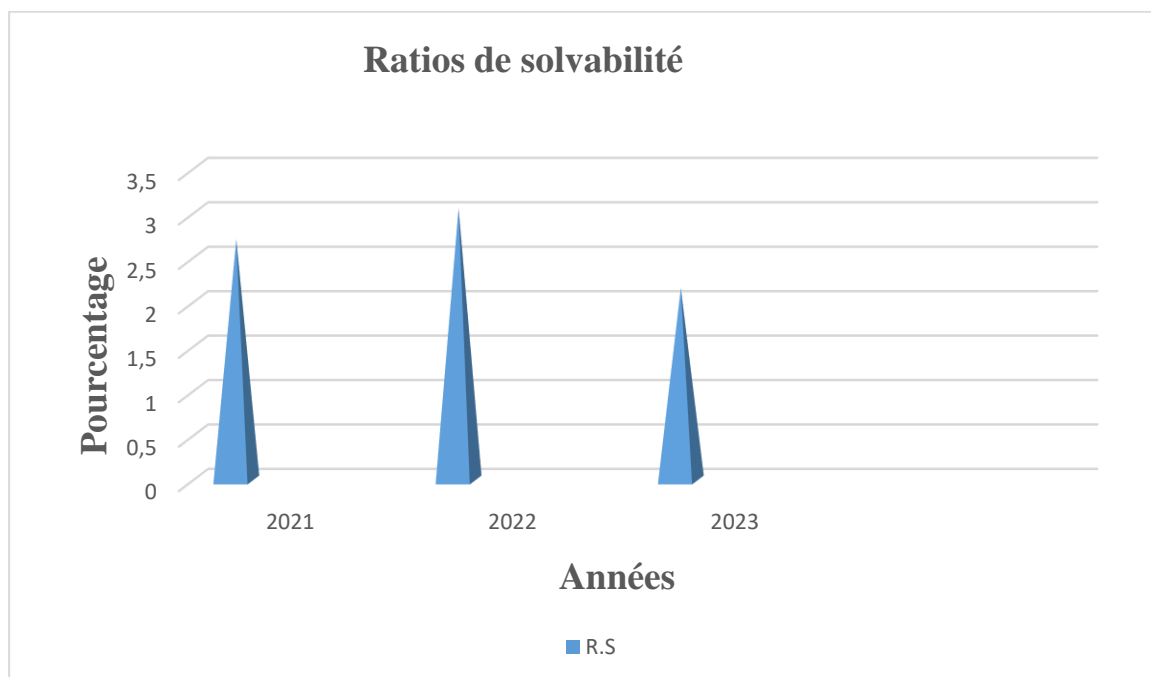
Tableau N° 47 : le calcul ratio de solvabilité

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
Total actif	11 519 994 710.00	13 773 048 210.00	12 778 086 490.00
Total dette	4 239 785 216.00	4 504 266 208.00	5 906 425 470.00
R.S	2.71	3.06	2.16

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Figure N° 26 : La représentation graphique de ratio de solvabilité



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Le ratio de solvabilité général positif durant les 3 exercices 2021, 2022 et 2023, cela explique que l'entreprise peut couvrir sa totalité des dettes par son actif

3-2-4-4 : Ratio de Rentabilité

➤ Ratio de rentabilité économique :

$$\text{Ratio de rentabilité économique} = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Actif total}}$$

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

Tableau N° 48 : le calcul ratio de rentabilité économique

U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
Résultat d'exploitation	2 039 858 799.00	2 479 868 181.00	2 117 829 763.00
Actif total	11 519 994 710.00	13 773 048 210.00	12 778 086 490.00
Ratio de rentabilité économique	0.17	0.18	0.16
La valeur en %	17%	18%	16%

Source : réalisé par moi-même à partir des données de l'entreprise

Le rendement des capitaux engagés pour l'exploitation est de 17% pour 2021, 18% pour 2022 et 16% pour 2023.

➤ **Ratio de rentabilité financière :**

$$\text{Ratio de rentabilité financière} = \text{Résultat net/capitaux propres}$$

Tableau N° 49 : le calcul ratio de rentabilité financière

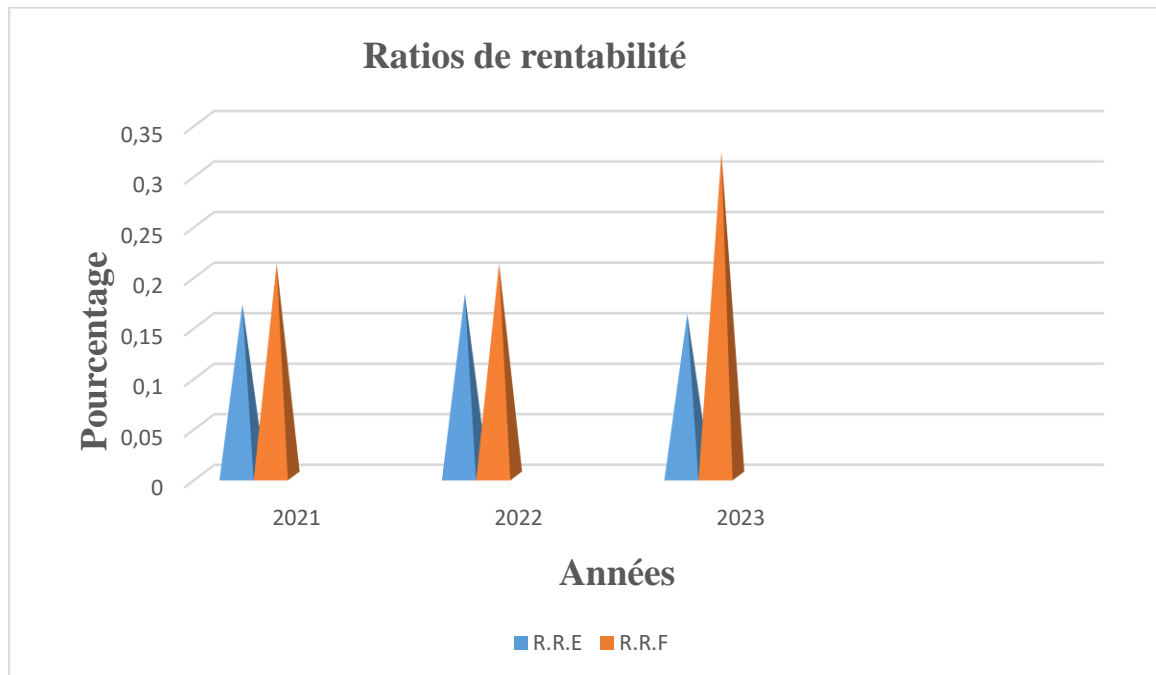
U.M : DZD

Désignations	2021	2022	2023
Résultat net	1 575 962 403.00	2 013 572 508.00	1 602 859 018.00
Capitaux propres	7 280 209 494.00	9 268 782 002.00	6 871 661 020.00
Ratio de rentabilité financière	0.21	0.21	0.23
La valeur en %	21%	21%	23%

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Le taux de rentabilité financière est de 21% pour 2021 et 2022, et pour l'année 2023 c'est 23%, cela signifie une augmentation de la capacité de l'entreprise de rémunérer ces associés.

Figure N° 27 : La représentation graphique des ratios de rentabilité



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise

Conclusion du chapitre 03 :

Le cadre pratique ma permit de comprendre l'organisation de « Général Emballage », et de décrire leurs systèmes de calcul des coûts afin de révéler l'impact de la maitrise des coûts sur la performance financière.

A partir des données chiffrées obtenues de la part de l'entreprise et après avoir réalisé une analyse de la méthode des coûts utilisée par l'entreprise, à savoir la méthode ABC, j'ai déduit que l'entreprise « Général Emballage », se limite à l'utilisation de la méthode ABC pour le calcul de prix de revient et détermination de résultat analytique, elle néglige les autres méthodes permettent de reprendre à d'autres besoins et objectifs.

D'après les résultats obtenus par notre analyse sur cette période étudiée, nous constatons que « Général Emballage » est en équilibre financier à long terme du fait qu'elle dégage un fond de roulement, besoin de fonds de roulement et une trésorerie positive qui lui permet de réaliser un équilibre immédiat

Suite aux calculs des différents ratios, nous pouvons dire que « Général Emballage », est rentable étant donné que les ratios de rentabilité financière et économique affichent des résultats satisfaisants et suffisants pour assurer son autofinancement.

Selon l'analyse du tableau des SIG, nous pouvons dire que « Général Emballage » est performante et cela en raison de ses résultats positifs durant les trois exercices étudiés.

Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage

En conclusion, on peut dire que la comptabilité analytique de gestion importante et aussi un moyen d'amélioration de la performance financière de « Général Emballage », afin de mettre en place une fonction de comptabilité analytique plus performante.

Conclusion générale

Conclusion générale :

Les entreprises doivent absolument disposer d'une organisation solide pour pouvoir prendre les meilleures décisions et élaborer des politiques qui leur permettront de préserver leur position sur le marché, étant donné la concurrence.

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

La fonction de comptabilité de gestion joue un rôle différent en fonction de la taille et du statut de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises, le département de comptabilité analytique est fréquemment associé à la division finance.

L'analyse de la performance financière est essentielle pour évaluer la santé d'une entreprise et prendre des décisions éclairées. Cela permet aux parties prenantes de prendre des décisions stratégiques informées pour maximiser la valeur pour les actionnaires, assurer la durabilité financière et maintenir une position compétitive sur le marché.

Grâce à notre étude, nous avons pu décrire les différents systèmes de calcul des coûts pour mettre en lumière l'importance de la maîtrise des coûts sur la performance financière.

A travers de notre recherche nous avons basées en premier lieu de présenter la comptabilité analytique ou la comptabilité de gestion d'une manière générale et son utilité dans l'amélioration et le développement des entreprises, en deuxième lieu on a démontré l'importance de l'analyse de la performance financière et les méthodes utilisés pour mesurer cette dernière.

En troisième lieu, on a réalisé une étude de cas au sein de l'entreprise « Général Emballage », qui nous a permis déléstrer comment la gestion des coûts peut être mis en œuvre et quels sont ses impacts sur la performance financière.

Les résultats montrant que la mise en œuvre des pratiques de la gestion des coûts au sein de l'entreprise « Général Emballage », permet aux dirigeants de contrôler leurs dépenses, d'identifier les domaines d'inefficacité et de réduire les gaspillages, afin d'améliorer sa performance financière.

En réponse à notre problématique posée, il est évident que la bonne gestion des coûts a un impact positif sur la performance financière des entreprises, il s'agit donc de choisir la méthode de coût pertinent la plus adaptée aux besoins et aux objectifs de l'entreprise.

Conclusion générale

Suite à notre stage pratique au sein de « Général Emballage », nous avons constaté l'existence de la comptabilité analytique de gestion au sein de cette dernière, ce qui confirme l'hypothèse N°01.

« Général Emballage a mis en place une comptabilité analytique de gestion ».

Nous pouvons ainsi conclure que « Général Emballage » utilise les méthodes d'analyse financière suivante :

- ✓ Les indicateurs d'équilibre financier.
- ✓ La méthode des ratios.
- ✓ Les soldes intermédiaires de gestion.
- ✓ La capacité autofinancement.

Ce qui confirme l'hypothèse N°02.

« Général Emballage se base principalement sur les méthodes d'analyse financière pour analyser et suivre sa performance financière. »

On peut évaluer la performance en se basant sur sa capacité à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. D'après notre étude, cela garantit le suivi et l'amélioration de la performance grâce à ces divers outils tels que la comptabilité analytique.

Notre thème de recherche est très vaste et nécessite une durée de stage pratique plus longue, c'est la contrainte principale que nous avons rencontrée, et aussi l'insuffisance des données remise par l'entreprise, pour cela nous avons juste étudié un seul mois pour la gestion des coûts.

En définitive, nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet et a pu aussi vous transporter les mots clés permettant de comprendre les principes de base de la gestion des coûts pour l'amélioration de la performance financière.

Bibliographie

Liste bibliographique

Ouvrage :

1. ALAINA-CHARLES Martent et AHMED Silem, « lexique de gestion », édition DALLOZ, 2000.
2. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion, Manuel et application », édition DUNUD, Paris, 2007.
3. ANNE-MARIE Keiser, « contrôle de gestion », 2^{ème} édition Eska, 1999
4. ARFAOUI. N et AMRANI. A « Méthodes d'analyse des coûts » Edition du Management, Alger, 1991.
5. ASCAL Fabre et CATARINO thomas : « Management et control de gestion » DSCG3, Dunod, 2007.
6. BARREAU.J, DELHAYEJ, « gestion financière », 4^{ème} édition DUNUD, Paris.
7. BEATRICE et FRANCIS Gradghillot « l'essentiel du contrôle de gestion », édition Gualino, Rue du gouverneur général eboue, 2018.
8. BEATRICE et FRANCIS Grandguillot « La comptabilité de gestion », 20^{ème} édition, Gualino, 2019-2020.
9. BEATRICE Grandguillot, FRANCIS grandguillot, « Mémentos LMD - Analyse financière », 12^{ème} édition, Paris 2015-2016.
10. BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Maleseherbes, Paris, 1994.
11. BOISSELIER. P, « Contrôle de gestion, cours et application », 3^{ème} Edition, Librairie Vuibert, Février 2005.
12. BRIGITTE Doriath, CHRISTIAN Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, 2011.
13. BURAND.X, « comptabilité et audit », Groupe EYROLLES, Paris, 2015.
14. Cf. Margerine Ausset, « comptabilité analytique », édition Sedifor, juin, 1981
15. CHRISTELLE Baratay et LAURENCE Monaco « contrôle de gestion », 8^{ème} édition, Gualino, 2019/2020, France.
16. CIBERT. A, « comptabilité analytique », édition Dunod, Paris, 1976.
17. CLAUD Alazard, SABINE Sépari, « DCG11, contrôle de gestion », édition Dunod, paris, 2010.
18. CUMBY J., J. CONORD, Non Financial performance mesures in the Canadian biotechnology industry, Journal of Intellectual capital, 2001.

19. DAVID Autissier, « Mesure la performance du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Group Eyrolles, Paris, 2007.
20. DOV Ogien « Gestion financière de l'entreprise », 1ère Edition Dunod, 2008.
21. DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier « comptabilité analytique de gestion », édition DONOD, paris, 2007.
22. DUPUY. Yves « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition Economica, paris, 2003.
23. E. Margotteau « contrôle de gestion », édition ISB, octobre 2001.
24. F. GIRAUD, SAULPICO: «le contrôle de gestion et pilotage des performances», édition Gualino, France, 2002.
25. FERDJELLAH Mohamed « La comptabilité des couts et prix de revient », Edition ENAG, Alger.
26. FRANCK Nicolas, « Finance pour non-financiers », DUNOD, Paris, 2012.
27. GABY.J « la création de valeur de l'entreprise » 2^{ème} édition, Economica, paris, 2001.
28. GALLON Laurence « cours de la comptabilité analytique », Paris 2006.
29. GERARD Mylon, « comptabilité analytique »,3ème édition Breal, 2004.
30. HERNARD.M, HEIM. J « Dictionnaire de la comptabilité », 4^{ème} édition la Ville Guérin, paris, 1993.
31. HUBER Bruslerie, «Analyse Financière», 4^{ème} Edition, Dunod, paris, 2010.
32. IDELHAKKAR Brahim « comptabilité analytique », 6^{ème} édition, Paris, 2009.
33. L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer, « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006.
34. LAKHOUA Lamine : « Comptabilité analytique d'exploitation », édition Bénédict, 2004.
35. LAZARY, « La comptabilité analytique », DAR EL OTHMANIA, Alger, 2007.
36. LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance », 3ème édition, Edition d'organisation, Paris, 2003.
37. LOUIS Dubrulle et ROGER Servan « comptabilité analytique de gestion », 1^{ème} édition, Dunod, juin 1994, France.
38. MARC Duménil, « le contrôle de gestion », édition Gereso, France, 2014.
39. MARGERIN.J, AUSSET.G « comptabilité analytique : outil de gestion, AIDE A LA Décision », édition d'organisation, 1994.

40. Marums, C. Performance et In Joffre, P. et Simon, Y. (coord.), Encyclopédie de gestion en 1997
41. MOTTIS. Nicolas, « contrôle de gestion », 2ème édition EMS, Paris, 2006.
42. N.Aubert « la performance une nouvelle ideologie ? » édition la découverte, paris, 2004.
43. Olivier Meier, Diagnostic Stratégique, Evaluer la compétitivité de l'entreprise, 4^{ème} édition, Dunod, 2015, Paris.
44. PATRICK Boisselier, « contrôle de gestion », édition Vuibert, Aout 2013
45. PAUCHER P « mesure de la performance financière de l'entreprise », collection de gestion en plus : Office des publications universitaire, Algérie 1993.
46. PIERRE Voyer, « tableau de bord, de gestion et indicateurs de performance », 2^{ème} édition, presse de l'université du Québec, 2002.
47. RAMBEAU, « gestion économique des stocks » Edition DUNOD 1969.
48. SAHUT Jean Michel, LANTZ Jean Sébastien, « La création de valeur et la performance financière », la revue du financier, 2003.
49. THIBIERGE, Christophe, « Analyse financière », Paris, Décembre ,2005.
50. VIZZA VONA P, « la gestion financière », 9ème édition, Atoll, Paris 1985.
51. VOYER Pierre, « tableau de bord de gestion et indicateurs de la performance », 2^{ème} Edition, presse de L'université du Québec, 2002.
52. XAVIER Bouin, XAVIER Francois-Simon « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Dunod, France, juin 2015.
53. YVES Eglem, Jean Philipps, André, « Analyse comptable et financière », 9^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005.

Thèses et mémoires :

1. ARAB Zoubir : « Le contrôle de gestion à l'hôpital-méthodes et outils-cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », thèse de magister, université de Bejaia, 2012, p70
2. ARAB Zoubir, « ma comptabilité dans une entreprise-rôle et objectif », rapport de stage d'expertise comptable, novembre 2000.
3. BOUKSSESSA Souhila kheira : « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN – ALFON- », thèse de magister, Université d'Oran 2009/2010.

Articles et revues :

1. GALDMER, Gilles et SIMON « Performance, efficacité, efficience : les critères d'évaluation des politiques sociales sont-ils pertinents ? », Crédoc cahier de recherche, 2012.
2. ANNICK Bouguignon, « peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n°269

Site internet :

1. www.organiser.org

Annexe

Table des matières

Dédicace

Remerciement

Liste des tableaux

Liste des figures

<i>Introduction</i> générale	11
Chapitre 01 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique.....	4
Introduction du chapitre 01 :	5
Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique	5
1-1 : Historique de la comptabilité analytique.....	5
1-2 : Définitions de la comptabilité analytique	6
1-3 : Les Caractéristiques de la comptabilité analytique	6
1-4 : Les objectifs de la comptabilité analytique	7
1-5 : Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique.....	9
1-7 : La mise en place de la comptabilité analytique	10
1-7-1 : Conception et mise en œuvre.....	11
1-7-2 : Exploitation.....	11
1-7-3 : Les conditions de réussite	11
1-8 : La comptabilité générale et la comptabilité analytique.....	12
1-8-1 : Caractéristiques comparées des deux comptabilités.....	12
1-8-2 : Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique	14
Section 02 : Eléments de base de calcul des coûts et valorisations des stocks	14
2-1 : Notion de charge	14
2-1-1 : Définition	14
2-1-2 : Les charges de la comptabilité incorporées dans le calcul des coûts.....	15
2-1-3 : Typologie des charges d'exploitation :	16
2-2 : Notion de coût.....	16

2-2-1 : Définition	16
2-2-2 : Caractéristique d'un coût	16
2-2-3 : Objectifs de calcul des coûts	19
2-2-4 : La hiérarchie des coûts	19
2-3 : Notion de coût d'achat et de coût de production.....	19
2-3-1 : Coût d'achat.....	19
2-3-2 : Coût de production.....	20
2-4 : Notion de coût de revient	22
2-4-1 : Définition	22
2-5-1 : Définition	23
2-5-2 : Calcul du résultat analytique.....	23
2-5-3 : La mise en évidence des résultats analytique permet	23
2-6-2 : Typologies des stocks	24
2-6-3 : Les catégories des stocks	24
2-6-4 : Les avantages et les inconvénients des stocks	25
2-6-5 : Valorisation des stocks	25
Section 03 : Les différents systèmes de calcul des coûts	28
3-1 : Le système de calcul des coûts complets	28
3-1-1 : La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse	28
3-1-2 : Méthode des coûts standards (Préétabli)	33
3-1-3 : La méthode ABC	39
3-2-1 : Méthode de Coût Variable.....	42
3-2-2 : Méthode d'imputation rationnelle des charges fixes (IRFF)	49
3-2-3 : Méthode de cout marginal	51
Conclusion chapitre 01 :	53
Chapitre 02 : Aspect théorique de la performance financière	54
Introduction du chapitre 02 :	55

Section 01 : Généralités sur la performance financière.....	55
1-1 : Notion de base sur la performance.....	55
1-1-1 : Définition de la performance	55
1-1-2 : Les objectifs de la performance	56
1-1-3 : Les caractéristiques de la performance :.....	56
1-1-4 : Les dimensions de la performance.....	57
1-1-5 : Les critères de la performance	57
1-1-6 : Les caractéristiques d'une entreprise performante	59
1-1-7 : Typologie de performance	59
1-2-2 : Les déterminants de la performance financière	62
1-2-3 : Les indicateurs de la performance financière	64
2-1 : Les outils d'analyse de la performance financière.....	66
2-1-1 : Le bilan	66
2-1-2 : Le compte de résultat (CR).....	70
2-2 : Les méthodes d'analyse de performance financière	73
2-2-1 : Analyse par la méthode des écarts financiers	73
2-2-2 : Analyse par la méthode des ratios :	75
2-2-3 : L'analyse par la méthode des soldes intermédiaire (SIG), capacité d'autofinancement (CAF), et l'autofinancement.....	81
3-1 : La gestion stratégique des coûts.....	84
3-2 : L'influence de la maîtrise des coûts.....	85
3-2-1 : Amélioration de la rentabilité	85
3-2-2 : Augmentation de la compétitivité.....	85
3-2-3 : Amélioration de la trésorerie	85
3-2-4 : Renforcement de la stabilité financière	85
3-2-5 : Investissements stratégiques	86
3-2-6 : Amélioration de la rentabilité opérationnelle	86

3-2-7 : Gestion des risques financiers.....	86
3-2-8 : Motivation et engagement des employés.....	86
3-2-9 : Amélioration de la gouvernance d'entreprise.....	87
Conclusion du chapitre 02 :.....	87
Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise	88
Général Emballage	88
Chapitre 03 : La gestion des coûts au sein de l'entreprise général emballage	89
Introduction du chapitre 03 :	89
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil « Général Emballage ».....	89
1. Historique et localisation de l'entreprise « General Emballage »	89
1-1 : Historique de l'entreprise G.E.....	89
1-2 : Localisation de l'entreprise G.E.....	90
2 : La raison sociale et les missions de l'entreprise « Général Emballage ».....	90
2-1 : La raison social de l'entreprise G.E	90
2-2 : La mission de l'entreprise G.E.....	90
3. Structure organisationnelle de la SPA « General Emballage »	90
3.1. La direction générale	92
3-2 : les directions constituantes de l'entreprise G.E	92
4. Processus de production de l'entreprise « General Emballage »	93
4-4 : Transformation de la plaque en emballage	97
Conclusion :.....	97
Section 02 : Les méthodes de calcul des coûts au sein de Général Emballage	97
2.1. Méthode utilisée par l'entreprise (méthode ABC)	97
2-1-1 : Présentation des processus de production des trois produits	97
2-1-2 : Identification des activités et calcul de leurs coûts	99
2-1-3 : Choix des inducteurs et calcul de leurs coûts	100
D'abord on doit faire une présentation des indicateurs d'activité :	100

2-2 : Calcul du coût de revient par la méthode des sections homogènes	106
2-2-1 : Identifications des centres d'analyse	106
2-2-2 : Les charges directes et indirectes des différents centres d'analyse	107
2-2-3 : Calcul du coût de production et du coût de revient des trois produits :	107
2-2-4 : Calcul du résultat analytique et le résultat global.....	110
2-2-5 : La comparaison entre les deux méthodes.....	111
U.M : DZD	111
Section 03 : Analyse de la performance financière de Général Emballage	112
3-1 : Présentation des états financiers de l'entreprise.....	112
3-1-1 : Les bilans financiers des exercices 2021, 2022, 2023	112
3-1-2 : Les bilans en grande masses	116
3-1-3 : La présentation graphique des bilans en grande masses.....	117
3-2-3 : Capacité d'autofinancement	124
3-2-4 : L'analyse par la méthode des ratios.....	126
Conclusion du chapitre 03 :	134
Conclusion générale :	137

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Résumé :

La comptabilité analytique est un système de comptabilité qui permet de suivre les coûts des produits d'entreprises qui est nécessaires à la prise de décisions stratégiques et opérationnelles.

La gestion des coûts est un élément essentiel de la performance financière d'une entreprise, en mettant en place une stratégie de gestion des coûts efficace, les entreprises peuvent améliorer leur rentabilité, leur compétitive et leur flexibilité.

Pour bien maitre en évidence notre recherche approfondie faite au sein de « Général Emballage », sur la l'impact de la maitrise des coûts sur la performance financière, nous avons constaté d'après notre analyse comment se comportent les coûts et aussi comment utiliser des analyses distinctes pour les maitriser, tout en respectant le processus de gestion. Nous avons conclu que la bonne gestion des coûts influence positivement sur la performance financière.

Mots clé : Comptabilité analytique, Coûts, ABC, Performance financière.

Summary:

Cost accounting is an accounting system that tracks the costs of business products that are necessary for making strategic and operational decisions.

Cost management is an essential element of a company's financial performance, by implementing an effective cost management strategy, companies can improve their profitability, competitiveness and flexibility.

For master highlights our in-depth research done within «General Packaging», on the impact of cost control on financial performance, we found from our analysis how costs behave and also how to use separate analyses to control them, while respecting the management process. We concluded that good cost management has a positive impact on financial performance.

Keywords: Cost accounting, ABC, Financial performance.