

Introduction :

Après avoir présenté la partie théorique portant sur l'évaluation des stocks et leurs traitements selon le système comptable financier ainsi que selon les normes comptables internationales IAS /IFRS, nous allons aborder la partie pratique afin de vérifier l'application de cela sur le terrain avec l'entreprise algérienne de fabrication du carton ondulé la SPA GENERAL EMBALLAGE.

Ce chapitre est consacré à l'étude des stocks, leurs évaluations ainsi leurs comptabilisations au sein de l'entreprise, pour appliquer ce que nous avons traité dans la partie théorique sur la pratique de l'entreprise, et pour pouvoir constater l'état d'application des normes, nous allons faire le rapprochement avec les comptes de stocks de la société susvisée.

La première section portera sur présentation de la SPA GENERAL EMBALLAGE. La deuxième section sera consacrée à la gestion des stocks au sein de la même société. Lors de la troisième section, nous aborderons la comptabilisation et l'évaluation des stocks au niveau de la société concernée par le cas pratique, quant à la quatrième section, nous allons traiter un projet ou un essai de l'adoption et la mise en place de la méthode du coût de production à la commande pour le calcul du coût du produit étudié qui est le carton ondulé.

Section 1 : Présentation de la société par action Général Emballage :

Dans cette section, nous procéderons à une présentation de la société Général Emballage, objet de notre cas pratique : sa création, son historique, son processus d'activité et aussi l'organisation de cette entreprise.

1.1. Raison social :

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 ondulé. L'entreprise dispose actuellement d'un siège social et de deux unités de production implantées à Akbou, Oran Et Sétif.

Général Emballage a été créée en 2000, par BATOUCHE Ramdane qui assure aujourd'hui la présidence du Conseil d'administration de la SPA (société par actions). Général Emballage est le plus grand producteur de carton ondulé en Afrique.

1.2. Localisation :

La Spa Général Emballage est implantée au niveau de la Zone d'Activité de Taharacht, située à 2.5 kms 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.

Les installations de la société occupent une assiette foncière d'une superficie de 25 175,00 m² les limites de la société sont les suivantes :

- Au Nord : lot inoccupé.
- Au Sud : projet d'une unité industrielle.
- A l'Ouest : chemin de servitude interne de la zone.
- A l'Est : Oued Tifrit.

Le site est accessible à partir de la R.N 26 (pont d'Oued Tifrit) sur une longueur de 1,5 Km, en empruntant le C.W.141, menant vers Seddouk.

1.3. Historique :

Suite à la nouvelle politique économique adoptée par l'Algérie et qui encourage les investissements dans l'industrie, plusieurs entreprises privées sont nées.

Cette société de nature juridique Sarl a été créée le 01 aout 2000 par décision APSI N°13051 du 06 juin 1998 à la zone d'activités Taharacht, Akbou, Bejaïa par Messieurs Mohand et Ramdane BATOUCHE avec un capital social de 32 millions de dinars algériens. Les travaux de construction de bâtiment ont débuté en aout de la même année et sont réalisés par des entreprises algérienne. En 2002, les équipements de fabrication importés d'Espagne furent installés, la société a commencé à fabriquer ses premiers produits en juin de la même année c'est-à-dire 2002.

Le capital de l'entreprise a été porté à 70 millions de dinars algérien en 2005, puis à 150 millions de dinars algériens en 2006 et ensuite 1 023 200 000,00 DA en 2007.

L'assemblée générale des actionnaires de la société tenue en date du 03 juin 2009 a décidé de modifier la société en société par action (SPA) et à augmenter le capital par l'intégration de deux nouveaux associés (MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II « Cyprus II » LP et MAGHREB PRIVATE EQUITY II « Mauritius » PCC) pour le porter à 1 823 200 000,00 DA, comme elle a décidé d'autoriser Monsieur Ramdane BATOUCHE à céder trois parts sociales lui appartenant à Mesdames Samia, Ourida et Lynda BATOUCHE.

Le capital de SPA Général Emballage a été porté à deux (02) milliards de dinars algérien par conversion du compte courant associés suite à la résolution N°02 de l'Assemblée Générale extraordinaire tenue le 30 juin 2009.

En 2013 la société a été certifié ISO 9001: 2008

1.4. Description de son activité :

Général emballage exerce dans la fabrication et la transformation du carton ondulé. Elle commercialise ses produits au niveau national et international (Tunisie). Elle détient une importante partie du marché Algérien.

Générale emballage propose et offre une gamme variée de produits de haute résistance pour tous types de produits. Les matières premières utilisées dans le processus de fabrication sont les suivantes :

- Les bobines de papier (papier kraft, test, fluting)
- Encre
- Colle
- Agrafes

Général emballage opte pour une main d'œuvre qualifiée et un encadrement compétent pour atteindre ses objectifs. La société améliore et ne cesse de progresser au fil des ans, c'est ainsi qu'aujourd'hui son portefeuille client avoisine les 1000 clients dont en retrouve de grande entreprises ainsi que de petites et moyennes entreprises. Cette progression est due principalement à l'importance et au souci que général emballage se fait du rapport qualité prix.

1.5. Organisation de la SPA GENERAL EMBALLAGE :

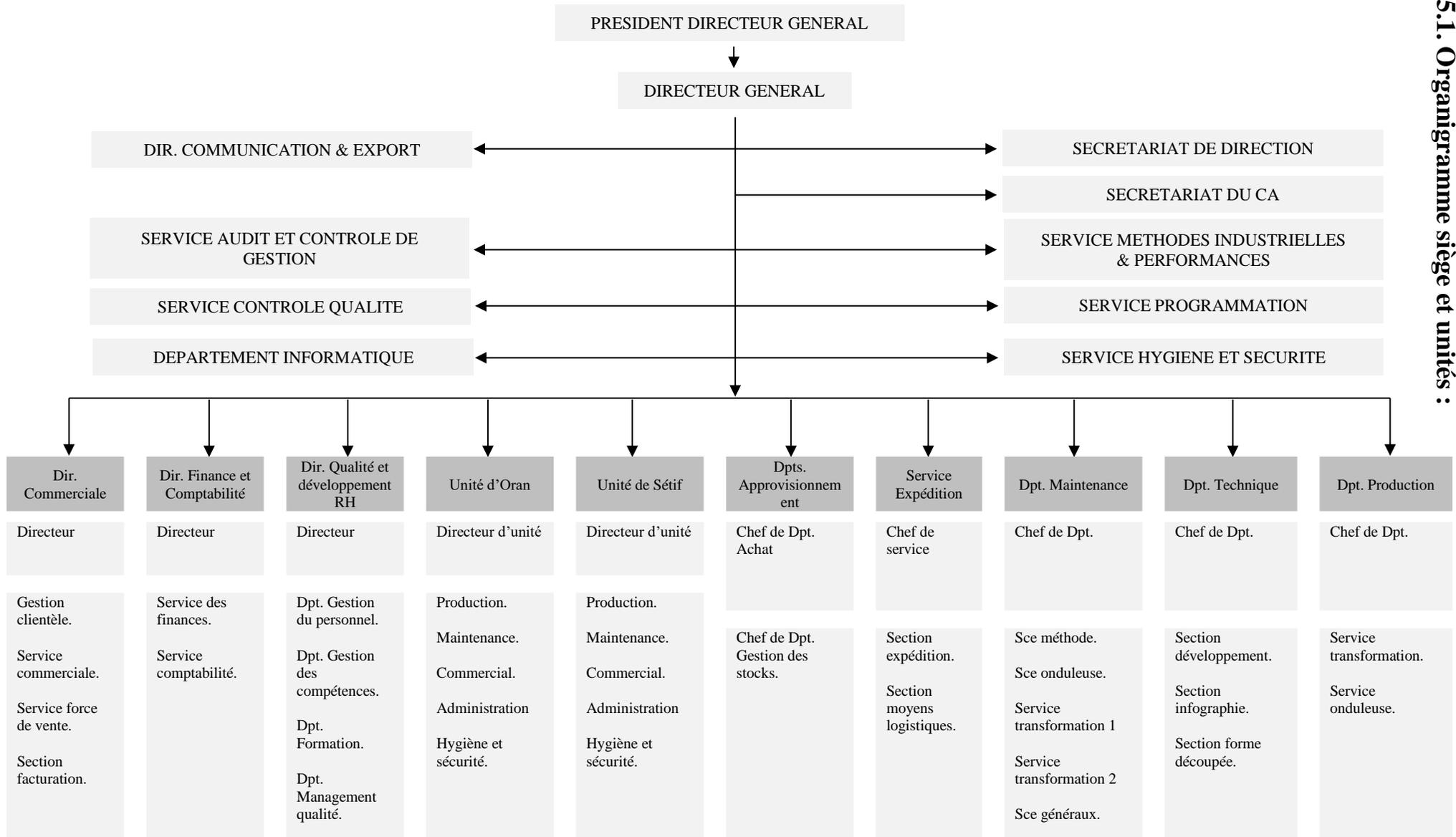
L'entreprise a adopté une démarche marketing et commerciale focalisée autour de la demande ; c'est-à-dire la satisfaction et la fidélisation de la clientèle en recherchant l'excellence de la qualité de produits.

La société est composée actuellement de sept directions et trois départements :

- Direction générale.
- Direction d'usine Sétif.
- Direction d'usine Oran.
- Direction maintenance.
- Direction commerciale.
- Direction finances et comptabilité.
- Direction des ressources humaines.
- Département technique.
- Département production.
- Département approvisionnement.

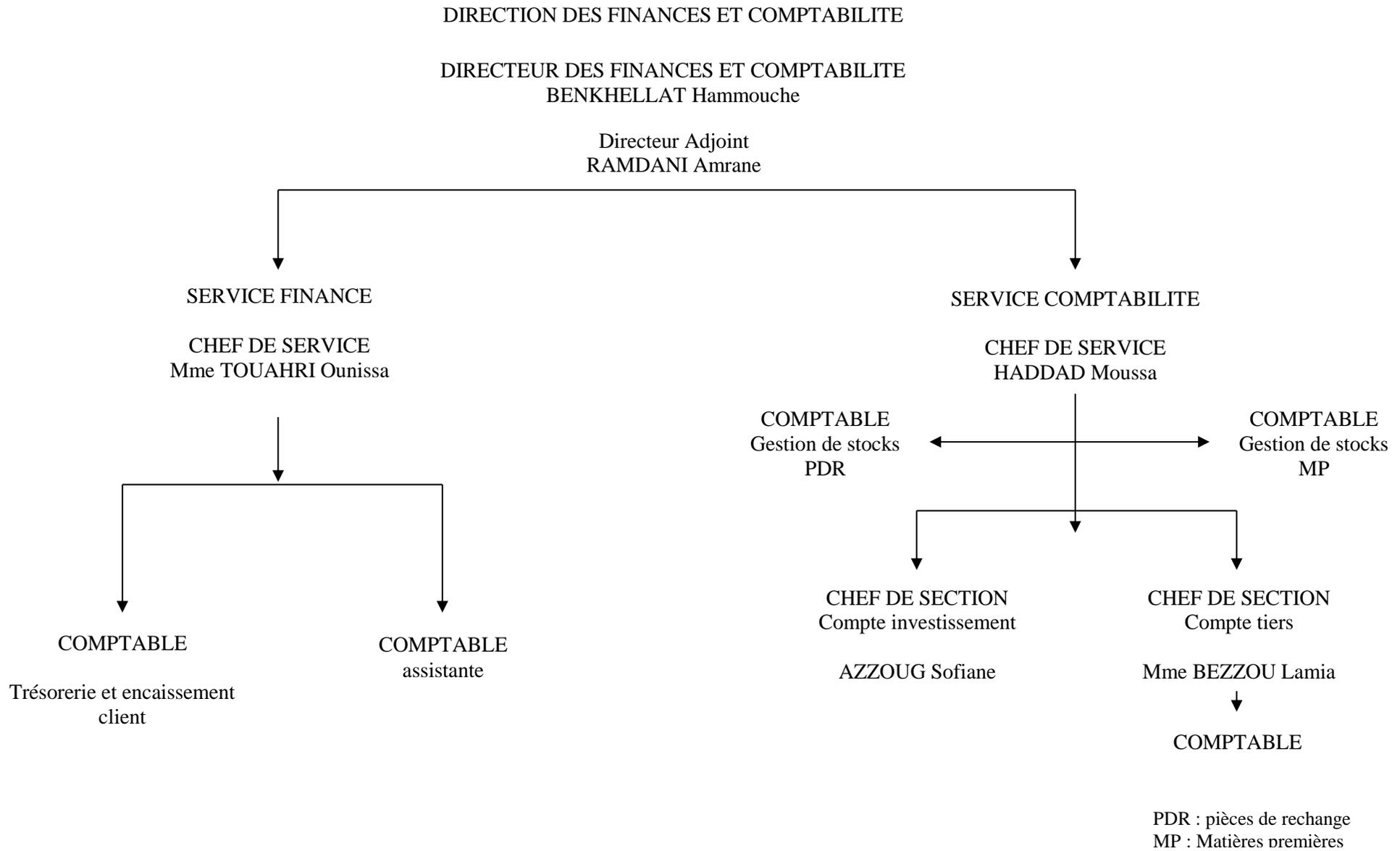
Chapitre III : L'évaluation et la comptabilisation des stocks au niveau de la SPA
Général Emballage

1.5.1. Organigramme siège et unités :



Chapitre III : L'évaluation et la comptabilisation des stocks au niveau de la SPA
Général Emballage

1.5.2. Organigramme direction des finances et comptabilité :



1.5.3. Description des différentes directions, départements et services :

1.5.3.1. La direction générale :

L'intervention et le rôle de la direction générale se situe sur le long et moyen terme ; elle est chargée de la coordination, de l'animation et du contrôle des actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

Les tâches qui lui sont attribuées sont les suivantes :

- Définition de la politique de l'entreprise et de la stratégie en matière de développement et d'organisation
- Mise en œuvre des systèmes d'information permettant la prise de décision et inspection de toute situation de l'entreprise

1.5.3.2. Direction contrôle qualité :

Elle a pour mission le contrôle de la qualité de la matière première, le contrôle de la qualité de résistance de la caisse, le contrôle du cliché, le test de la matière première, le contrôle du grammage.

1.5.3.3. Direction contrôle de gestion :

Elle a pour mission, le contrôle de la gestion de l'entreprise, élaborer les statistiques de production, calculer les coûts de revient.

1.5.3.4. Direction audit interne :

Elle a pour mission la détermination des méthodes avec lesquelles les services doivent fonctionner.

1.5.3.5. Direction hygiène et sécurité :

Elle a pour rôle la protection et hygiène de la société et des employés

1.5.3.6. Direction maintenance :

Subdivisée en quatre services : service maintenance qui a pour mission de maintenir l'outil de production avec l'intervention sur la machine et le choix des pièces de rechange, Service étude, service usinage et service menuiserie.

1.5.3.7. Département production :

Structuré comme suit : atelier ligne onduleuse pour la fabrication du carton ondulé, atelier transformation pour la transformation de produit semi fini en produit fini, presse à balle qui récupère tout les déchets dégagés au cours de la fabrication et de la transformation et petit façonnage.

1.5.3.8. Direction commerciale :

Structurée comme suit : service client et recouvrement, administration des ventes, expédition, étude et marketing

Cette direction a pour mission : la définition et la mise en œuvre de la politique commerciale de l'entreprise et le plan d'information des services.

1.5.3.9. Département technique :

- **Service planification** a pour mission de veiller à respecter les délais de commandes, planification et minimisation des déchets.
- **Service infographie** a pour mission la création des clichés et la préparation des maquettes.

- **Service méthode** a pour mission :
 - Contrôle de la performance des groupes
 - Transformation d'un prototype en produit industriel
 - Etablir les dossiers et plans nécessaires à la fabrication
 - Etablir une fiche technique pour chaque produit
 - Définition de mode opératoire en fonction des moyens de production existants
 - Etablir les barèmes des temps alloués afin de valoriser les opérations élémentaires pour chacun des postes de production
 - Effectuer les relevés chronométrés en atelier pour vérifier les temps estimés à la demande de préparateur ou de responsable atelier

- **Atelier (forme, découpe, cliché) :**
 - Atelier forme consiste à donner une forme à une caisse avec moule
 - Atelier de découpe consiste à découper le carton en fonction du prototype établie
 - Atelier cliché consiste à crée des clichés appropriés pour l'impression.

1.5.3.10. Direction finance et comptabilité :

- **Service finance**
- **Service comptabilité** a pour mission la tenue de la comptabilité générale, assurer les relations avec les commissaires aux comptes et la transmission dans les délais fixés par la réglementation en vigueur des déclarations auprès de l'administration fiscale.

1.5.3.11. Direction des ressources humaines :

Son rôle consiste en la définition et la mise en œuvre de la politique salariale, l'identification des besoins en ressources humaines en fonction des décisions stratégiques, choix des méthodes de recrutement, rapport d'activité des ressources humaines, l'établissement des fiches de postes, l'acquisition, développement et renouvellement des compétences et motivation des employés.

- **Service ressources humaines :**

Il a pour mission le recrutement, la rémunération, la gestion administrative et la correspondance sociale.

- **Service moyen généraux :**

Il a pour mission d'assurer les meilleures conditions de travail, de s'occuper des assurances, le suivi des chantiers et assurer les besoins des directions, départements et services concernant les moyens généraux.

- **Service informatique :**

Il a pour mission la maintenance du matériel informatique, le suivi des logiciels, le suivi de l'état des machines à travers le logiciel PC TOP, la maintenance des logiciels, la gestion des réseaux et la mise à jour des systèmes d'informations.

1.5.3.12. Département approvisionnement :

- **Service achat :**

Il a pour mission l'achat des matières premières, le suivi de l'importation des matières premières depuis la commande jusqu'à la réception et d'assurer les besoins de magasin de pièces de rechange.

- **Service gestion des stocks** assure les besoins en matières premières, établit les demandes, réceptionne la matière première, assure le suivi des mouvements et le suivi des entrées et sorties des matières premières.

1.6. La gamme de produits de général emballage :

Les produits général emballage répondent parfaitement aux normes de légèreté et de résistance. Ses emballages en carton ondulé peuvent résister à des chocs multiples qui interviennent le plus souvent lors de la manipulation et du conditionnement.

1.6.1. Cannelure :

Trois types de cannelures en fonction de la fragilité, du poids, des conditions de transport et de stockage.

- **Cannelure simple** : recommandée pour les produits légers et peu fragiles.
- **Double cannelure** : protège efficacement les produits lourds et fragiles.
- **Triple cannelure** : supporte les charges les plus lourdes et les plus fragiles, les transports difficiles notamment à l'exportation et lors de stockages de longue durée.

1.6.2. Le box :

Domaines d'applications : produits lourds et encombrants, export, transport maritime.

1.6.3. La caisse américaine :

Permet d'emballer des produits glacés et des produits lourds. Elle offre une plus grande résistance. Elle est disponible en plusieurs formats et styles.

1.6.4. La barquette.

1.6.5. Les plaques intercalaires :

Domaines d'applications : séparation des surfaces fragiles, séparation des bobines en acier, renfort intérieur des caisses, protection contre la pression des feuillards.

Section 2 : Généralités sur la gestion des stocks au sein de la SPA GENERAL EMBALLAGE :

Dans cette section, nous allons procéder à l'étude des stocks au sein de la société GENERAL EMBALLAGE selon le nouveau système comptable financier en présentant la tenue des stocks dans cette entreprise, les documents utilisés pour le mouvement de ses stocks et toutes opérations requises.

2.1. La tenue des stocks dans la société :

La notion de stock est importante dans l'entreprise. Cette dernière fabrique et stocke ses produits avant de les vendre. Gérer son stock est au cœur des préoccupations des chefs d'entreprise pour plusieurs raisons. Les conditions de stockage peuvent influencer la qualité des produits finis et entreposer coûte cher.

La tenue et la gestion des stocks consiste à connaître en permanence, ou périodiquement, la quantité exacte de matières physiquement détenues (en casier), potentielles (y compris les commandes attendues), affectées (réservations aux clients) et disponibles.

Chaque mouvement physique (entrées et sorties), comptable (commandes, réservations, régularisations, etc.) doit donc pouvoir être enregistré.

Une tenue des stocks peut être simplement quantitative ou valorisée. Mais quel que soit son degré de sophistication, elle n'est qu'une simple mesure du flux des produits.

Pour de meilleurs résultats les responsables de la société ont fait émerger la notion de pilotage de stocks ; c'est-à-dire qu'il ne s'agit plus de répondre pour chaque article, quand et combien commander, mais de définir une réelle politique, de connaître les répercussions financières sur la trésorerie et le besoin en fonds de roulement, et d'en déduire les stratégies de réapprovisionnements.

2.1.1. Procédure d'achat des stocks :

L'acquisition des biens et services nécessaires au fonctionnement de l'entreprise. Au sein de la société GENERAL EMBALLAGE est sous la responsabilité du département d'approvisionnement tutelle de deux services qui sont le service d'achat et service gestion des stocks.

Le service achat a pour mission l'achat des matières premières, le suivi de l'importation des matières premières depuis la commande jusqu'à la réception, assurer les besoins des magasins en pièces de rechange.

2.1.1.1. Les étapes suivies pour effectuer un achat :

Il est évident que tout achat trouve son origine dans l'émission d'un besoin provenant d'une certaine source dans l'organisation qui est le point de départ du processus de décision d'achat. La société a alors coutume d'utiliser la procédure classique de demande d'achat, transmise par tous les services demandeurs.

Cette demande d'achat comporte en général les informations suivantes :

- description détaillée du besoin ;
- numéro de code ;
- quantité souhaitée ;
- délai sous lequel l'utilisateur souhaite la mise à disposition.

Les demandes d'achat proviennent de tous les services de l'entreprise dans lesquels des matières, fournitures sont consommés. Il est nécessaire qu'elles soient approuvées (signées) par un responsable, ou toute autre personne habilitée à le faire. Dans ces conditions, le service achats dispose de la liste des « signatures » autorisées. En général, la demande d'achat est émise en deux exemplaires :

- le premier, est destiné aux achats pour enregistrement de la demande, et déclenchement effectif de la commande ;
- la seconde est renvoyée au demandeur comme accusé de réception.

Lorsque le service achat reçoit une demande d'achat, il est de sa responsabilité de vérifier que le besoin a été parfaitement défini, et qu'il correspond pour l'entreprise à une décision économique favorable et optimale.

La sélection des fournisseurs est une tâche fondamentale du service concerné dans les processus de décisions d'achat, et aussi une étape importante du traitement des commandes, l'évaluation des fournisseurs doit s'appuyer sur la collecte d'un grand nombre d'information, obtenues par des sources internes et externes à l'entreprise. Elle permettra par la suite d'effectuer une sélection entre les fournisseurs possibles pour un certain achat.

Par apport aux critères de choix on retrouve principalement :

- La qualité des fournitures, généralement observée en suivant la performance obtenue par le fournisseur à l'occasion du contrôle qualité ;
- Le respect des dates de livraison ;
- Le coût d'achat incluant le prix d'achat, les conditions de paiement et tous les coûts induits associés (frais d'approche, transport, coût financier du stock, etc.).
- Sa capacité d'adaptation, relative au degré de souplesse fourni par le fournisseur, et à sa vitesse de réaction face à des problèmes posés ;
- Sa capacité de production, caractérisée par la qualité de ses équipements, la compétence de ses personnels, l'organisation de sa production et l'efficacité de ses systèmes de contrôle opérationnels.

Le choix de fournisseur sera précédé alors d'une négociation dans le but de préciser les propositions et de définir pour l'acheteur le meilleur compromis possible (respect des spécifications, prix, délai, conditions de paiement, etc.). Cette négociation permet d'affiner la comparaison entre les Fournisseurs, et d'aboutir enfin à une sélection, selon une procédure plus ou moins formelle.

Au terme de ces étapes, le service achat aboutit naturellement à une passation de commande. Cette commande a juridiquement valeur d'un contrat liant les deux parties : il est donc important d'insister sur toute l'attention qu'il convient de porter à cette étape.

Il faut que cette commande exprime clairement les intentions des deux parties et qu'elle soit juste et valable aux yeux de la loi.

a) Achat local :

Demande d'achat et expression du besoin par le magasin pièce de rechange, le magasin matières premières et le magasin transport.

Le service achat reçoit les demandes d'achats des magasins et procède à la consultation des fournisseurs qui répondent aux critères : qualité, prix, délais de livraison. Une fois le choix porté sur un fournisseur, on confirme la commande par le biais du téléphone, fax ou e-mail.

Dans le cas où la commande est confirmée par téléphone, elle doit être suivie automatiquement par fax ou par e-mail.

Le bon de commande n'est établi qu'après le choix du mode de paiement.

La réception s'effectue par une vérification physique du produit ou matière et par une vérification informatique.

b) Importation (achat étranger) :

Demande d'achat, consultation fournisseurs, choix des fournisseurs, confirmation de la commande, suift, préparation de la demande, envoi de la marchandise au port, contrôle de la marchandise par le service contrôle.

Une fois le certificat de contrôle de qualité établi, on passe à la préparation d'autres documents : facture définitive, BL

Détermination du mode de transport, avis d'expédition : marchandises, documents, avis d'arrivée (envoi de documents originaux à la banque, envoi du dossier complet au transitaire + chèque pour la compagnie maritime), dédouanement (Droit de douane + TVA par le biais du transitaire, quittance, délivrance de bons par la compagnie maritime, transport de la marchandise, réception de la marchandise sur le site physique et informatique).

2.1.2. Procédure de réception des stocks :

La réception au niveau de la société est faite par le service gestion des stocks sous la tutelle du département d'approvisionnement.

Le rôle et les missions du service gestion des stocks sont les suivantes : recevoir les arrivages des transporteurs et/ou des fournisseurs eux-mêmes (réceptionner la matière première), assurer les besoins en matières premières, établir les demandes, le suivi des mouvements et le suivi des entrées et sorties des matières premières, informer des achats le magasin, les services utilisateurs et le contrôle, de mettre le plus rapidement possible ces marchandises à disposition.

2.1.2.1. Contrôle quantitatif :

Ces réceptions sont formellement enregistrées sur les bons de réception (voir annexe3). Ce document précise :

- L'identité du fournisseur
- Le n° de commande,
- La quantité reçue,
- La quantité rejetée éventuellement (abîmée dans le transport).

Ces bons de réceptions sont envoyés au service achat ou aux magasins. Ceux-ci feront ensuite un contrôle quantitatif de réception. Une fois le comptage effectué, la quantité reçue est portée sur le double de la commande. (Parfois, c'est une simple comparaison avec le bon de livraison du fournisseur qui est à la base du contrôle), si celle-ci est soldée, la réception est attestée dans le dossier achat ; sinon, il y a livraison partielle, et l'on attendra les livraisons ultérieures.

2.1.2.2. Contrôle qualitatif :

Ce contrôle sera effectué par rapport à certaines spécifications définies au cahier des charges, et donnera lieu à un rapport de contrôle.

Si les résultats sont positifs, le service achat en sera informé, ainsi que la comptabilité, et la commande pourra être soldée.

Dans le cas contraire, la commande n'est pas soldée et deux éventualités se présentent :

- Les achats retournent au fournisseur (marchandises défectueuses ou non conformes).
- Ou bien ils disposent de ses marchandises en faisant jouer par ailleurs une clause de Pénalité vis-à-vis du fournisseur ou une réduction sur le prix d'achat.

2.1.2.3. Contrôle de la facture :

La facture parvient de son côté à l'entreprise, soit au service achats, soit au service comptabilité directement. Dès que les deux réceptionnent et contrôlent, il convient d'en assurer le règlement au plus vite selon les conditions de paiement prévues après que la mention « bon à payer » est portée sur la facture.

a) Le contrôle des mentions obligatoires : une rapide vérification des mentions obligatoires doit être faite afin de déterminer la conformité du document, et donc de pouvoir l'enregistrer dans la comptabilité.

b) Le contrôle des produits, quantités et prix facturés :

Le client doit se munir du bon de commande, du bon de réception et du tarif en vigueur le jour de la commande.

- à l'aide du bon de commande, le client vérifie si les produits facturés sont identiques à ceux commandés.
- à l'aide du bon de réception, le client vérifie si les quantités des produits facturés sont identiques à celles livrées.

- à l'aide du tarif, le client vérifie si les prix des produits facturés sont identiques à ceux en vigueur le jour de la commande.

c) Le contrôle des conditions de vente :

Le client doit se munir de la fiche fournisseur et du bon de commande.

- à l'aide de la fiche fournisseur, et éventuellement du bon de commande, le client contrôle si les conditions de vente ont été respectées :
 - réductions prévues accordées et aux bons taux ;
 - frais accessoires prévus facturés et aux bons montants ;
 - délai de règlement prévu respecté ;
 - conditions de règlement prévues respectées.

2.1.3. Procédure de stockage :

Après réception des matières premières à l'entrepôt central de la société sur la base de la demande d'achat du service concerné, puis à la suite de l'examen en qualité et en quantité des entrées suit la date et la durée de livraison, les matières premières sont entreposées et stockées dans les magasins de la société tel que requis par les procédures internes en attendant un emploi ultérieur.

Les conditions de leurs stockages dépendent du choix de l'entrepôt (surface, hauteur, moyens de manutention, personnel) et de leur nature (problème de poids ou de conservation).

Les gestionnaires des magasins sont les premiers responsables de ses entrées en magasins, ils établissent un bon d'entrée mais ils peuvent aussi être à l'initiative d'une décision d'achat en cas de pénurie, le gestionnaire du magasin avise le service achat afin de prendre les mesures nécessaires avec le fournisseur.

Il envoie une copie du bon d'entrée au service de comptabilité et une copie de l'original au service achat, un dossier de réception pour les matières est établi et contient une copie de facture, le bon d'entrée et ainsi qu'une copie de la demande d'achat. Les matières entrées en magasin sont classées par groupe et type de matières, selon les caractéristiques similaires des zones.

2.1.3.1. Objectifs poursuivis

- Traiter et enregistrer rapidement, correctement et exhaustivement les mouvements.
- Les procédures mises en place doivent permettre de s'assurer d'une part que les comptes de stocks inscrits à l'actif du bilan, le cas échéant, correspondent à la réalité de la situation physique des stocks, d'autre part d'assurer une gestion rationnelle des mouvements de stock afin d'éviter les ruptures de stocks.
- S'assurer que les procédures de gestion de stocks garantissent la protection des fournitures et consommables stockés contre les risques de perte, de sorties frauduleuses ou non autorisées.
- S'assurer que l'organisation mise en place et la procédure d'inventaire permettent de justifier les écarts entre les existants physiques et le stock théorique

2.1.3.2. Règles de gestion

- Tous les mouvements du stock doivent être correctement reportés sur les fiches de stocks à la bonne date.
- Toutes les entrées de stocks doivent être justifiées par un procès-verbal de réception, un bordereau de livraison ou toutes autres pièces crédibles.

- Les sorties de stocks s'effectuent sur une autorisation de sortie de stocks signée par le Directeur/Gérant ou toute personne autorisée.
- L'inventaire physique exhaustif des stocks doit être effectué à la fin de chaque exercice.

2.1.3.3. Processus de contrôle des stocks

Le contrôle des fournitures consommables s'exerce à deux occasions principales :

- au renouvellement du stock ;
- à l'inventaire de fin de période.

L'inventaire physique est effectué au 30 juin et 31 décembre de chaque année (semestriellement).

Le Responsable en charge de la gestion des stocks et de la comptabilité matière assure le contrôle des stocks en organisant l'inventaire périodique. L'inventaire doit se faire au moyen de la fiche d'inventaire des stocks. Un procès-verbal d'inventaire est dressé à chaque contrôle effectué. Un exemplaire du PV est transmis au PDG et au Directeur Général ensuite au DFC qui l'affecte au service de la comptabilité pour constatation des écritures requises.

2.1.3.4. Codification des stocks :

a) La nomenclature des articles :

Le rangement des articles s'opère d'après une nomenclature comportant des subdivisions.

La désignation correcte de chaque article évite toute confusion :

- Aucun article déterminé ne doit avoir plusieurs dénominations différentes.
- Aucune dénomination ne doit être commune à plusieurs articles.

Elle mentionne, selon les cas :

- Le nom ;
- La matière constituante ;
- Les dimensions, la forme ou le poids ;
- Les différences de catalogue ;
- L'unité de comptage.

Les articles répertoriés sont divers soient :

- par matière d'origine ;
- par affinité de destination ;
- par lieu de stockage.

Dans beaucoup de cas on opère une codification ou le système de classement décimal peut rendre service, par suite de ses possibilités illimitées d'extension et de son aptitude à l'exploitation mécanographique.

b) Le principe de la codification :

On utilise généralement six (06) chiffres pour donner un code.

- Le premier chiffre désigne la catégorie ;
- Le deuxième désigne la nature de la matière ;
- Le troisième et le quatrième désignent le fournisseur ;
- Les deux derniers désignent les spécifications techniques (tailles, pointures, colories, dimensions ...).

c) Les règles de base

- La codification doit être la plus simple possible ;
- Un code ne doit représenter qu'un élément ou une famille d'éléments ;
- Une seule codification doit être utilisée pour la gestion des éléments ;
- La codification doit être acceptée de tous.

Pour parvenir à mieux cerner, on donne ces quelques explications supplémentaires :
Le code de l'article est partagé en quatre (04) voir plus selon le cas. Cette répartition se fait selon les gammes, les sous gammes, la formule et le client ou fournisseur et qui suit :

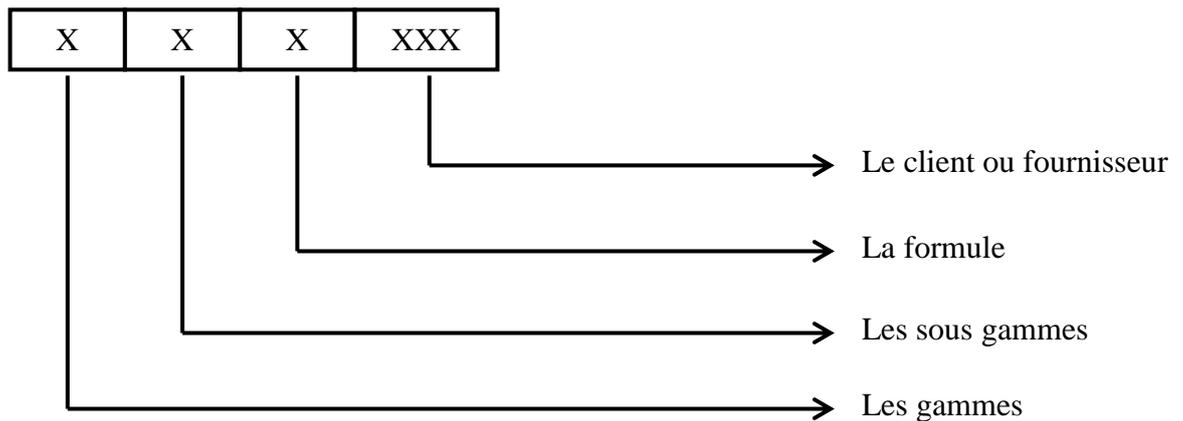


Figure N° 5 : codification au sein de la société.

Source : Documentation interne à l'entreprise.

d) Exemple sur la nomenclature et la codification d'un article « papier » :

Tableau N° 3 : Présentation de la codification du papier au sein de la société

Code de la matière première	Appellation de la matière première
XP-HS120220	PAPIER HIDROSAICA 2200/120GR
XP-HS150245	PAPIER HIDROSAICA 2450/150GR
XP-DS120195	PAPIER DUOSAICA 195/120GR
HP-TB125240	PAPIER TEST BLANC 2400/125GR
XP-SM140230	PAPIER SIMILI KRAFT 2300/140GR
XP-SKB140230	PAPIER SAIKRAFT BLANC 2300/140GR

Source : Document interne de l'entreprise.

2.1.4. Procédure de vente :

Le cycle de vente est l'une des plus importantes sources de valeur ajoutée pour l'entreprise. Il correspond à l'ensemble du processus allant de la prise de la commande jusqu'à la conclusion de la vente. Ainsi, on peut distinguer cinq principales étapes dans le cycle de vente :

- La prise de la commande ;
- La facturation ;
- La livraison ;
- L'encaissement de règlement ;
- La comptabilisation.

Les différents services intervenants dans la mise en œuvre et l'application de la procédure de vente se présentent comme suit :

- **Service commercial:** Ce service a pour mission principale le traitement des commandes tout en s'assurant du bon déroulement des contrats de vente. Ainsi, le responsable des ventes veille à :
 - La Validation et enregistrement des commandes des clients ;
 - La disponibilité des produits ;
 - Respect des délais de livraisons ;
 - Relance des impayés.
- **Service des finances :** A pour rôle de donner son approbation pour l'octroi de crédits ou non avant la finalisation des termes de vente. L'activité du contentieux lui est généralement rattachée.
- **Section expédition :** Se charge de la préparation et la livraison des marchandises.
- **Section facturation:** S'occupe de l'établissement des factures à partir des informations communiquées par les autres services ; généralement rattaché au service comptabilité.
- **Service comptabilité :** S'occupe des écritures comptables appropriées concernant les opérations des ventes.

En ce qui concerne l'exportation, Général emballage exporte sous forme de produits finis et déchets en Tunisie, les étapes suivies se font comme suit :

- Préparation de la commande
- Vérification de la demande par le service commercial
- Confirmation par le client
- Déclaration du chauffeur à la douane
- Préparation du dossier (Demande de constitution de dossier pour l'expédition, facture, déclaration sur l'honneur, lettre de transport routier, liste de colisage)
- Certificat d'origine
- Envoi de la marchandise
- Confirmation du client.

2.2. Les supports documentaires pour le mouvement des stocks dans la société :

Le suivi des mouvements des stocks ne se limite pas au seul aspect physique, mais tous les mouvements doivent être justifiés par un document officiel.

Dans le cas de Général Emballage le suivi des stocks se fait par plusieurs documents :

2.2.1. La demande d'achat : (voir annexe N°1)

Le responsable de la gestion des stocks établit cette demande dans le cas de l'insuffisance des matières et fournitures dans le magasin, et sur la base des demandes des centres qui nécessitent ces matières.

2.2.2. Le bon de commande : (voir annexe N°2)

2.2.2.1. L'objet du bon de commande :

Le bon de commande est destiné à la confirmation écrite, justificative et obligatoire de tout achat effectué auprès d'un fournisseur national ou étranger.

Toutefois, ce type de support n'est pas utilisable dans le cas d'achats résultant des marchés pour lesquels la confirmation est assurée par « une lettre de commande » rédigée selon la procédure d'exécution du marché considéré.

2.2.2.2. Exploitation du bon de commande :

La validation du bon de commande est soumise à double signature, celle :

- ❖ du directeur de l'entreprise ou de l'unité ou de son représentant ;
- ❖ du responsable des approvisionnements ou de son représentant.

Toutes les rubriques du bon de commande concernant en particulier les conditions d'achat doivent être remplies, et toutes les opérations de contrôle préalables (technique et financières) doivent être assurées avant la présentation du bon avant signature par les responsables de l'entreprise qui sont habilités à signer ce type de document.

Le bon de commande est généralement établi sur la base de la demande d'approvisionnement par le service achats ou approvisionnement en deux (02) exemplaires.

Il doit être obligatoirement numéroté.

- Feuille N°1 Magasinier matières
- Feuille N°2 Souche

Il comprend usuellement les renseignements suivants :

- Le nom du fournisseur ;
- La référence et les quantités des marchandises, matières premières ou autres produits ;
- Le prix d'achat de chaque type ou famille de produits proposés dans les catalogues des fournisseurs ou par ces derniers au client ;
- Le mode de paiement (espèce ou chèque) ;
- Eventuellement le délai de crédit fournisseurs.

2.2.3. La facture d'achat : (voir annexe N°3)

2.2.3.1. Définition de la facture :

La facture est un document transmis par un vendeur (d'une marchandise, d'un produit, d'une matière ou d'une fourniture), ou par un entrepreneur (travaux) à son client.

Elle relate toutes les conditions et les modalités d'accord intervenu entre le vendeur et l'acheteur (détail des marchandises livrées ou des travaux réalisés, prix unitaires et montant à payer, taxes en sus, conditions de règlement, ...).

Elle tient lieu de bon de livraison lorsqu'elle est remise en même temps que la marchandise (ou matière, fourniture, produit) livrée.

2.2.3.2. Importance de la facture :

Dans les opérations commerciales, la facture est le document le plus important. Elle a pour objet de permettre à l'acheteur de constater d'abord lors de leur réception l'état, la qualité, les quantités des marchandises en conformité à, d'en vérifier les prix, suivant les conditions de son achat et l'exécution des engagements du vendeur (dont le plus important est la livraison de la marchandise).

2.2.4 .Le Bon de réception : (voir annexe N°4)

A la réception de la commande, le réceptionnaire doit vérifier la conformité de la livraison avec le bon de commande et établir un bon de réception.

2.2.4.1. L'objet du bon de réception :

Le bon de réception est destiné à l'enregistrement, au contrôle et à la justification, en quantités et en valeur de toute réception, de matières, fournitures, matériels, marchandises ou produits approvisionnés par l'entreprise à la suite d'un marché ou d'une commande.

Il est établi dès l'arrivée de la marchandise et sans aucun retard, c'est-à-dire à l'instant même de la réception. Il permet d'enregistrer la réception quantitative et qualitative.

La réception qualitative peut être assurée soit par le service technique ou de production (fabrication), ou le service du matériel au sein du laboratoire du contrôle qualité par exemple.

Il se présente généralement sous la forme d'un carnet à souche relié et pré-numéroté.

2.2.4.2. Exploitation d'un bon de réception :

Le bon de réception doit être établi au moment même de la livraison. On doit émettre un bon de réception par commande reçue et par livraison (en cas de livraisons partielles). Il sert à la tenue de la fiche de stock sur laquelle doit être reportée la quantité de marchandises réceptionnées et le montant de la valeur reçue.

Lorsqu'une marchandise ou matière est réceptionnée par l'entreprise, le calcul du coût direct d'achat (coût d'achat = prix d'achat départ augmenté de l'ensemble des frais accessoires), le bon de réception doit être fait sur la quantité reçue effectivement utilisable par l'entreprise. C'est cette quantité qui doit être portée dans la colonne quantité reçue utilisable.

Dans la colonne « quantité manquante » on enregistre tout manquant à la réception par rapport aux documents du fournisseur ou du transporteur transitaire.

Le contrôle de la réception qualitative peut être assuré soit par le service technique ou de production (fabrication), ou le service du matériel au sein du laboratoire du contrôle qualité et doit passer par un processus très rigoureux présenté dans le schéma suivant.

Chaque opération de contrôle est accompagnée d'un document (bon) sur lequel sont inscrits les conclusions du contrôle.

- **Bon d'agréeur :**

Il est établi par le service contrôle qualité, il doit être signé par l'agréeur pour justifier le bon état de la matière réceptionnée.

- **Bon de pesage :**

Le département contrôle qualité doit faire passer la réception à la pesée et lui faire un bon de pesée qui permet de comparer la réception à la commande.

Après la vérification de la conformité de la livraison, la matière sera déchargée dans le magasin de stockage.

2.2 .5.Le bon d'entrée : (voir annexe N°5)

2.2.5.1. Objet d'un bon d'entrée :

Le bon d'entrée est destiné à l'enregistrement, au contrôle et à la justification de toutes entrées internes (produits) ou externes de stock de matières, marchandises et pièces détachées, en vue de leurs consommations et exploitations.

Le contrôle du mouvement d'entrée est assuré en quantité et en valeur.

2.2.5.2. Exploitation d'un bon d'entrée :

Le bon d'entrée est établi par le magasinier sur la base du bon de réception. Il est la justification de l'entrée. Il se présente en cinq (05) exemplaires

- Feuille N°1 Comptabilité matières
- Feuille N°2 Comptabilité générale
- Feuille N°3 Gestionnaire des stocks
- Feuille N°4 Magasinier
- Feuille N°5 Souche

2.2.6. La fiche de casier : (voir annexe N°6)

C'est une fiche spécifique pour le magasin, utilisée pour les tiroirs ; elle contient l'emplacement, le stock minimum, stock maximum, la numérotation, la date d'entrée, la sortie et les stocks restants.

2.2.7. La fiche de stock : (voir annexe N°7)

2.2.7.1. Objet de la fiche de stocks :

La fiche de stock est destinée à :

- a. L'enregistrement en quantité des statistiques de consommations mensuelles et annuelles, ainsi qu'à celui des taux de rotation et de couverture des besoins, et du stock de sécurité
- b. L'enregistrement et contrôle des mouvements de stocks (entrées et sorties) en quantité et en valeur.

2.2.7.2. Exploitation de la fiche de stocks :

La fiche de stocks doit présenter en permanence la situation du stock en quantité et en valeur. Sa tenue est dans tous les cas obligatoire. Dans le cas où un article (c'est-à-dire une matière, une marchandise ou un produit) a plusieurs « origines fournisseurs » possibles, il convient d'ouvrir une fiche de stocks par article et par fournisseur.

La valeur d'entrée retenue, est le coût direct d'achat unitaire (c'est-à-dire le prix d'achat augmenté de tous les frais directs sur achat, transport, manutention, assurance, etc.) calculé par le service des stocks et magasin (section en service comptabilité matières).

La fiche de stock est toujours tenue en coût d'achat direct.

2.2.8. Le bon de sortie consommation : (voir annexe N°8)

2.2.8.1. Objet du bon de sortie consommation :

Le bon de sortie consommation est destiné à l'enregistrement, au contrôle et à la justification de toutes sorties internes de stocks de matières, produits, marchandises et pièces détachées, en vue de leur consommation.

Le contrôle du mouvement de « sortie consommation » est assuré en quantité et en valeur en coût direct d'achat.

2.2.8.2. Exploitation du bon de sortie consommation :

Le bon de sortie consommation est établi par le service demandeur sur la base d'un ordre de travail ou d'une feuille d'attachement.

Il permet d'enregistrer le transfert de responsabilité entre le responsable du magasin livreur et celui du service demandeur, son établissement doit toujours précéder le mouvement physique qu'il justifie.

Ce rapport peut avoir des appellations variées selon la nature des activités principales de l'entreprise.

- Bon de sortie consommation ;
- Bon matière ;
- Bon d'économat ;
- Bon magasin

Son exploitation reste identique.

Le bon de sortie matière est établi généralement par le service demandeur (utilisateur) en cinq (05) exemplaires qui sont transmis comme suit :

- Feuille N°1 Comptabilité matière
- Feuille N°2 Comptabilité générale
- Feuille N°3 Gestionnaire des stocks
- Feuille N°4 Service utilisateur
- Feuille N°5 Souche

2.2.9. Le bon de livraison : (voir annexe N°9)

2.2.9.1. Objet du bon de livraison

Le bon de livraison est destiné à l'enregistrement et la justification de toute livraison de produits pour un client.

Le contrôle du mouvement de livraison est assuré en quantité et en valeur en coût de revient.

2.2.9.2. Exploitation du bon de livraison :

Le bon de livraison doit être établi au moment même de la livraison, il est la justification du magasinier pour toutes sorties de produits finis. Il accompagne l'acheteur au moment même de la livraison.

Le bon de livraison est établi en quatre (04) exemplaires qui sont transmis comme suit :

- Feuille N°1 Client
- Feuille N°2 Le chargé de la facturation

- Feuille N°3 Comptabilité générale
- Feuille N°4 Gestion des stocks

2.2.10. La facture de vente : (voir annexe N°10)

Après avoir vu précédemment ce qu'est une facture, nous allons nous pencher directement sur l'importance de cette dernière pour le vendeur ; elle a pour objet de lui permettre de prouver d'abord que la vente a été exécutée en conformité de la commande reçue, de rappeler le prix convenu, d'indiquer la somme qui est due et de détenir un titre pour en exiger le règlement (le paiement).

2.3. Organisation technique et administrative des stocks :

2.3.1. Les emplacements des magasins :

En règle, les magasins doivent s'implanter dans un lieu de déchargement de commandes pour que dès leurs réceptions, elles puissent être emmagasinées sans déplacement inutiles et aussi proches des fonctions utilisatrices.

Les entreprises peuvent posséder un magasin central et un magasin d'appui. Le magasin central regroupe les articles consommés dans l'usine, en provenance d'achats, de fabrication d'usine. Ces stocks sont gérés au niveau usine. Ils sont livrés aux utilisateurs ou au magasin d'appui.

Le magasin d'appui par contre regroupe des articles propres à un utilisateur.

Dans la conception d'un magasin, la première question à traiter n'est pas la localisation géographique des magasins, mais l'étude des surfaces à prévoir pour chacun d'eux.

Trois éléments essentiels « présideront » à cette étude :

- La nature des articles à stocker ;
- Le volume et la fréquence des mouvements ;
- L'organisation prévue du magasin.

L'étude en fonction des volumes et des mouvements est beaucoup plus complexe que la procédure car, elle doit tenir compte du flux du stock et non plus seulement de son volume moyen.

Ce flux est fonction :

- des consommations enregistrées ou prévues et des modes de réapprovisionnement ;
- du niveau de centralisation ou de décentralisation du magasin.

Elle permet de détenir :

- l'importance des surfaces à accorder aux zones de dégagement, chargement et déchargement ;
- l'activité administrative entraînée par ces mouvements et donc les surfaces à accorder aux bureaux.

Les chiffres ainsi obtenus seront eux-mêmes majorés, parfois doublés, dans les zones où les mouvements, en quantité et fréquence, sont les plus importants.

Une telle étude sera complétée par celle de l'organisation du magasin.

Lorsque l'enregistrement et l'examen de toutes les données ont permis de réduire au minimum les gaspillages de place, de temps et d'effort, on cherche la meilleure implantation,

c'est-à-dire celle qui permet de réaliser les différentes opérations de réception, de contrôle, mise en stocks, reprise et expédition au coût minimum. C'est ici qu'intervient le graphique de cheminement ou analyse des processus en fonction de l'organisation prévue. Il ne s'agit de rien moins que de stimuler l'exploitation du magasin afin de répartir et de juxtaposer au mieux les différentes zones définies précédemment.

Cela peut se faire par l'utilisation de gabarits ou de modèles réduits. Il faut donc idéalement subordonner le plan d'aménagement intérieur à l'organisation et construire des locaux en fonction des plans d'aménagement intérieur.

Ces règles ne peuvent être appliquées intégralement que lorsqu'il s'agit d'implantations nouvelles ; elles doivent néanmoins inspirer toutes études de réorganisation au sein d'installations existantes car elles permettent d'affecter au mieux les surfaces et locaux disponibles.

Le magasin doit faire l'objet d'un choix de plan d'agencement des stocks. Le plan à étages peut être préconisé si l'espace est limité ou si les possibilités d'extension sont nulles. Les volumes et les fréquences de mouvements seront à la base de la répartition de façon à limiter la puissance des engins d'élévation et de réduire la fréquence de recours à ses engins qui ralentissent les circuits s'ils ne sont pas continus. Le plan unique en sous-sol est à éviter car il est très couteux et difficile à éclairer et à ventiler. La forme générale des bâtiments est étroitement liée au plan d'aménagement intérieur.

Un plan rectangulaire à fort allongement permet de définir les circuits rigoureux mais les rend plus long et nécessite l'implantation d'une aire de réception à une extrémité d'une zone de stockage et d'une aire d'expédition à l'autre extrémité, en cas de distribution au guichet, celle-ci doit se faire sur aire latérale entrée. Un plan rectangulaire à faible allongement permet de raccourcir les circuits mais les rend moins rigoureux.

Les magasins spéciaux seront de préférence accolés au bâtiment principal avec accès extérieur dans le cas où ils contiennent des articles livrés séparément des autres. Les bureaux et annexes seront situés dans les magasins hors des circuits du magasin.

2.3.2. La gestion administrative du magasin :

2.3.2.1. La gestion administrative en vue de la réception :

En vue de la réception, le magasin est informé des livraisons à venir, soit au moyen d'un double du bon de commande, soit au moyen d'un document spécifique (manuel édité par l'ordinateur) qui servira à enregistrer la livraison acceptée. Ces documents doivent être soigneusement classés pour être facilement retrouvés au moment de la livraison ainsi que pour réclamer auprès des fournisseurs si retard existe ou livraison incomplète, cette relance incombe au magasinier qui avise le service achat l'unique interlocuteur avec le vendeur.

Au moment de la livraison, il appartient au magasin de :

- Faire par écrit les réserves éventuelles auprès du transporteur, notamment si des emballages ne sont pas conformes aux colis annoncés par le bon de livraison du fournisseur.
- Payer éventuellement le transporteur si cette opération est prévue à la commande ou au contrat de transport.
- Notifier ou faire notifier au fournisseur sur les erreurs et manques constatés au moment de l'ouverture des colis.
- Noter sur « le bon de réception » accepté et puis faire la passation informatique.

L'enregistrement de ce mouvement d'entrée entrainera la relance du fournisseur, pour les articles manquants ou l'arrêt de la relance si la livraison est soldée, la mise à jour du stock et du fichier des commandes en cours, la valorisation de l'entrée aux conditions de la commande, la vérification de la facture, l'inscription au crédit du fournisseur du montant de l'entrée valorisée, la mise à jour des prévisions de sortie de trésorerie et du fichier des factures à recevoir, la mise à jour de diverses statistiques ; après toutes ces opérations le bon de réception sera ensuite archivé au service comptable.

Eventuellement, si le magasin n'est pas équipé d'un ordinateur, toutes les opérations mentionnées ci-dessus doivent être faites ou déclenchées manuellement en utilisant un imprimé comportant plusieurs exemplaires et les fiches de stocks devront être mises à jour. On voit que ces tâches administratives, qui accompagnent la réception, sont importantes, en effet elles sont à l'origine de l'outil de paiement de la fourniture au fournisseur.

2.3.2.2. La gestion administrative en vue du rangement :

Suivant le mode d'organisation du magasin, le magasinier peut être amené à noter sur les fiches l'emplacement d'un matériel. Trois modes de rangements peuvent être utilisés :

➤ **Rangement affecté :**

C'est celui où l'on affecte un emplacement déterminé à un article d'un type bien déterminé, soit « une place pour chaque chose et chaque chose à sa place ».

➤ **Rangement banalisé :**

C'est celui qui consiste à ne pas affecter un emplacement à un produit déterminé mais à utiliser une place libre au moment où l'on doit ranger quelque chose, soit la méthode de « n'importe quoi, n'importe où ».

➤ **Rangement mixte :**

C'est un mélange des deux modes précédents, il comporte :

- Une partie distribution près du guichet où l'on doit utiliser le mode de stockage affecté.
- Une partie réservée qui sert à améliorer la première partie et où l'on doit utiliser le mode de stockage banalisé.

Section 3 : La comptabilisation et l'évaluation des stocks selon le SCF au sein de la SPA GENERAL EMBALLAGE :

Les stocks sont considérés comme un élément stratégique dans l'entreprise car tout est basé sur sa contribution au cycle d'exploitation. La valeur des stocks est une composante essentielle, sera présentée dans cette section la comptabilisation et l'évaluation des stocks selon SCF au sein de la société GENERAL EMBALLAGE à partir de la comptabilisation des stocks, en premier lieu avant de passer à l'évaluation des stocks par la suite.

3.1. La comptabilisation des stocks :

Au niveau de cette sous-section sera présenté le traitement comptable des stocks selon le système comptable financier au sein de la société susvisée de l'achat à la vente passant par les opérations intermédiaires.

3.1.1. L'opération d'achat :

Dans la société nous retrouvons des opérations d'achats de pièces de rechanges de matières premières tels que le papier, l'encre, la colle, le borax ...etc. Ces opérations sont enregistrées selon un cadre comptable légale et réglementaire.

L'exemple ci-dessous vient éclairer la procédure suivie :

a) L'achat : (voir l'annexe n°11)

Le 11/01/2016, la société achète du papier comme matières premières avec différents types et différents grammages auprès de l'entreprise SAICA Espagne pour un montant de 155 878 343,22 DA, voici l'écriture qui en découle :

N° de compte		Libellé	Montant	
381000		Facture N°150200858	155 878 343,22	
389000		Frais d'approche	6 728 902,27	
445300		tva sur facture prest N°546	26 542 964,00	
445300		tva sur facture prest N°	26 511 920,00	
445300		tav sur facture prest N°176	37 305,02	
445300		tav sur facture prest N°726205	364 061,47	
445300		tav sur facture prest N°13	82 280,00	
445300		tav sur facture prest N°10	22 440,00	
445300		tav sur facture prest N°3	170 544,00	
445300		tav sur facture prest N°6	11 220,00	
445300		tav sur facture prest N°83	29 580,00	
445300		tav sur facture prest N°2456/16	13 685,00	
445300		tav sur facture prest N°2457/16	395 025,00	
445300		tav sur facture prest N°1/21006	6 182,22	
	401200	facture N°858 SAICA		155 878 343,22
	401100	fact prest N°546 SAICA Espagne		26 545 414,00
	401100	facture prest N°		26 514 435
	401400	fact prest N°176/2015 SAICA Espagne		256 746,29
	401600	fact prest N°726205 SAICA Espagne		2 568 061,47
	401300	fact prest N°13 SAICA Espagne		566 280,00
	401300	fact prest N°10 SAICA Espagne		154 440,00
	401300	fact prest N°3 SAICA Espagne		1 173 744,00
	401300	fact prest N°6 SAICA Espagne		77 220,00
	401600	fact prest N°83/16 SAICA Espagne		3 059 768,82

b) L'entrée en stock : (voir l'annexe n°12)

A la date de réception, l'enregistrement comptable se fait par l'écriture suivante :

N° de compte		Libellé	Montant	
310000		B. R. N°46	162 607 245,49	
	381000	Facture N°150200858		155 878 343,22
	389000	Solde frais d'approche		6 728 902,27

c) La consommation : (voir annexe N°13)

N° de compte		Libellé	Montant	
601000		consommation du 09/01/2016	2 910 412,46	
	310000	consommation du 09/01/2016		2 910 412,46

d) Réintégration des stocks : (voir annexe N°14)

N° de compte		Libellé	Montant	
310000		réintégrations du 21/01/2016	283 187,81	
	601000	réintégrations du 21/01/2016		283 187,81

3.1.2. L'opération de vente : (voir annexe N°15)

La société vend au client CEVITAL le produit CARTON MATINA le 15/04/2016 pour n montant de 97 255.08 DA TTC, l'enregistrement est le suivant :

N° de compte		Libellé	Montant	
411000		FRE 16105884 CEVITAL	97 255,08	
	701100	FRE 16105884 CEVITAL		83 124,00
	445100	FRE 16105884 CEVITAL		14 131,08

3.1.3. Dépréciation de la valeur du stock :

Il n'existe pas de constatation au niveau de la société GENERAL EMBALLAGE concernant la dépréciation de la valeur du stock.

3.2. L'évaluation des stocks :

Lors de mon stage pratique effectué au sein de la société GENERAL EMBALLAGE, j'ai constaté que celle-ci évalue ses stocks selon la méthode du coût moyen pondéré et n'applique ni la méthode de premier entrée premier sortie (PEPS) ou FIFO, ni la méthode du dernier entré premier sortie (DEPS) ou LIFO (non utilisable par le SCF), et la méthode de coût moyen pondéré après chaque entrée utilisée est appliqué sur un logiciel programmé dont l'appellation est « MAGIC ».

Tableau N° 4 : La fiche de stock selon la méthode de CUMP :

Date	N° Doc	Libellé	Entrées			Sorties			Stock final		
			Q	C.U	Montant	Q	C.U	Montant	Q	C.U	Montant
Totaux											

Source : élaboré par moi-même.

Nous avons pris une fiche de stock allant du 01/01/2016 au 31/03/2016 de l'article XP-HS120220 dont l'appellation est le PAPIER HIDROSAICA 2200/120GR reflétant les données suivantes : **(voir annexe N°7)**

Un CUMP initial de 51 319.0912 DA (tonne) et un CUMP en fin de période égal à 52 063.5449 DA (tonne).

Un stock initial de 99.306 TN (99 306 KG) et un stock final égal à 72.288 TN (72 288 KG).

3.3. L'inventaire des stocks :

La société utilise l'inventaire permanent pour ses stocks, et l'opération d'inventaire au sein de l'entreprise commence par la décision du PDG, qui donne l'aval de cette procédure par une note de service d'inventaire. Sur cette note nous trouvons l'ordre d'exécution d'inventaire, la date de départ et aussi le groupe de personne qui effectue l'inventaire, et les effectifs concernés par l'inventaire composé des personnes travaillant dans d'autres services et au moment de la période d'inventaire les personnes désignées doivent être soumises à la responsabilité de la cellule d'inventaire. Chacun de ces agents doit tenir une demande de mission d'inventaire signé par le chef de chaque service.

Après avoir pris connaissance de la procédure d'inventaire, les documents de la GDS doivent être mis à jour pour faciliter la comparaison entre les résultats d'inventaire réel ou physique et ceux de l'inventaire comptable théorique. Donc l'équipe d'inventaire s'engage à effectuer l'opération organisée et à la date exacte.

Le rapport réalisé par la cellule d'inventaire doit faire ressortir l'état des écarts positifs ou négatifs et les valoriser, ensuite, les étudier et essayer de les justifier.

La comptabilisation des ajustements d'inventaire des stocks se fait après la décision de la commission chargée de cette procédure.

3.3.1. Ecart d'inventaire des matières premières et autres approvisionnements :

Dans le rapport d'inventaire réalisé par la cellule chargée de cette opération, comme présenté dans la sous-section ci-dessus, pour la comptabilisation des écarts qu'ils soient positif ou négatifs, l'écriture comptable se fait comme suit : (voir annexe N°16)

N° de compte		Libellé	Montant	
310100		Ecart d'invent du 01-07 au 31-12-2015	3 902,29	
310300		Ecart d'invent du 01-07 au 31-12-2015	15 750,00	
326100		Ecart d'invent du 01-07 au 31-12-2015	324 044,96	
326200		Ecart d'invent du 01-07 au 31-12-2015	221 365,32	
657900		Ecart d'invent du 01-07 au 31-12-2015	1 044 445,02	
	310000	Ecart d'invent du 01-07 au 31-12-2015		956 336,77
	310200	Ecart d'invent du 01-07 au 31-12-2015		653 170,82

La comptabilisation des écarts d'inventaire est basée sur un état récapitulatif des entrées, des sorties et des réintégrations des stocks avec la régulation qui suit.

Tableau N° 5 : Etat des mouvements par code comptable (voir annexe N°17)

N° de compte comptable	Montant								
	Libellé	Entrées	Avoir fournisseurs	Cession entrée	Sorties	Cession sortie	Réintégration	Regul +	Regul -
Totaux									

Source : document de l'entreprise.

3.3.2. Ecart d'inventaire des produits (en-cours, semi-fini, finis et déchets) :

La constatation comptable se fait après la contre passation de l'écriture d'inventaire de la période précédente comme suit :

3.3.2.1. Annulation de l'écriture d'inventaire de la période précédente :

N° de compte		Libellé	Montant
723000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	7 658 040,24
724000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	32 079 206,72
724000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	13 128 894,44
724000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	24 957 523,09
	331000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	7 658 040,24
	355000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	32 079 206,72
	355000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	13 128 894,44
	358000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	24 957 523,09

3.3.2.2. Constatation de l'écriture d'inventaire de fin de période :

N° de compte		Libellé	Montant
331000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	8 026 611,80
355000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	43 972 880,84
355000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	8 791 255,03
358000		INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	21 192 099,98
	723000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	8 026 611,80
	724000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	43 972 880,84
	724000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	8 791 255,03
	724000	INVENTAIRES PRODUITS DECEMBRE 2015	21 192 099,98

La comptabilisation concernant les inventaires pour les produits en-cours de production, semi-finis, finis ou déchets est basée sur un tableau d'inventaire de fin de période pour chaque catégorie et un état récapitulatif d'inventaire (mensuel) pour chaque unité de production (Akbou, Sétif, Oran) mettant en exergue leurs variations.

Tableau N° 6 : Tableau d'inventaire fin de période (voir annexe N°18)

Code produit	Désignation client	Désignation produit	Qualité	LZ	LC	Stock (UU)	Surface total M ²	Coût unitaire de production (DA/M ²)	Valeur stock (DA)

Source : Document de l'entreprise.

Tableau N° 7 : Etat récapitulatif fin de période (voir annexe N°19)

PRODUITS	AKBOU	SETIF	ORAN	TOTAL
PRODUIT FINI				
EN COURS DE PRODUCTION				
PRODUIT SEMI FINI				
DECHETS				
TOTAL				

Source : document de l'entreprise.

Section 4 : Proposition de l'adoption de la méthode du coût de production à la commande pour le calcul du coût d'entrée en stocks du carton ondulé :

A la suite de mon stage pratique au sein de la SPA GENERAL EMBALLAGE, nous avons constaté que le système d'évaluation des stocks, et en particulier les stocks de produits que cette société utilise un traitement individuel des coûts d'un produit. Cette méthode est basée sur la mise en exergue de l'ensemble des coûts et des charges rattachées à un produit en distinguant entre les charges directes et indirectes qui rentrent dans le coût de production.

Pour savoir comment cette méthode s'applique au niveau de la société, nous allons tenter au terme de cette section de montrer l'état actuel du calcul des coûts dans l'entreprise et à la dernière sous-section de préconiser l'adoption de la méthode du coût de production à la commande.

4.1. Méthode actuelle de calcul du coût de production du carton ondulé :

En l'absence d'une organisation qui réponde aux préceptes de l'analytique. La société a mis en place un processus de détermination des coûts avec un travail étroitement lié et en parallèle entre d'un côté le service achat et le département comptabilité pour évaluer les coûts d'achat des matières premières et de l'autre côté le service méthode de production et le service contrôle de gestion pour l'estimation du coût de revient de chaque produit.

4.1.1. Le coût d'achat de la matière première :

Le service achat contribue avec le service de comptabilité et finances à regrouper toutes les données relatives aux achats, ou s'effectue le suivi de ces charges dès la demande d'achat des matières premières nécessaires jusqu'à la vente de produit finis, on prenant en compte tous les différents coûts à imputer aux achats.

Le suivi d'approvisionnement se prépare par un tableau composé de plusieurs lignes et colonnes dont la répartition se fait sur la base des contres parties payées pour l'acquisition de chaque type d'achat, c'est-à-dire par le biais de la règle de trois effectué par le logiciel MAGIC, pour chaque type :

Tableau N° 8 : L'imputation des charges par type d'achat

Les achats Les charges	Papier	Colle	Encre	Borax
Prix d'achat	Le prix d'achat est imputé directement au type d'achat.				
Frais de douane	Les frais d'approche sont éclatés entre les différents types d'achat par le biais de la règle de trois par rapport au montant payé.				
Frais d'assurance					
Frais de la compagnie maritime					
Frais de transport					
Frais du transitaire					

Source : élaboré par moi même.

Dans cette démonstration, un échantillon est pris de la facture N°150200858 afin d'expliquer cela (**Voir annexe N°4**) :

- Le montant de la facture est de 155 878 343.22 DA
- Total des frais d'approche est de 6 726 387.26 DA
- Prenons le montant d'achat propice à un type d'achat, par exemple HIDROSAICA 2200/120GR qui est de 1 105 898.95 DA

Le calcul se fait comme suit :

$$\begin{array}{rcl}
 155\,878\,343.22 & \longrightarrow & 6\,726\,387.26 \\
 1\,105\,898.95 & \longrightarrow & X
 \end{array}
 \left. \vphantom{\begin{array}{rcl} 155\,878\,343.22 \\ 1\,105\,898.95 \end{array}} \right\} X = \frac{6\,726\,387.26 \times 1\,105\,898.95}{155\,878\,343.22} = \mathbf{47\,721.2196\ DA}$$

47 721.2196 DA est le montant des frais d'approche concernant la facture N°150200858 rattaché à un type de matière première qui est dans ce cas là le XP-HS120220.

- Pour déterminer le montant unitaire il suffit de diviser la quantité achetée :

$$\text{Mt. Unit.} = \frac{47\,721.2196}{21.006} = \mathbf{2\,271.7899\ DA}$$

2 271.7899 DA est le montant des frais d'approche imputer à une tonne de papier XP-HS120220.

Au préalable de la comptabilisation de l'opération d'achat, du calcul du coût final et de l'imputation des frais d'approche un recensement de l'ensemble des dépenses liées à toutes transactions est effectué pour faciliter le suivi et l'audit dans une fiche appelée « fiche de coût dossier d'importation » : (**voir annexe N°20**)

Tableau N° 9 : Fiche de coût dossier d'importation

Fournisseur	N° facture	Date	Libellés	HT	TVA	TTC
Total D10						
Total DOUANE						
Total frais maritime						
Total assurance						
			honoraire			
			débours			
			frais de dossier			
Total transit						
Total transport						
Total général						

Source : documentation de l'entreprise

Donc le coût d'achat des matières et autres approvisionnements nécessaires au cycle d'exploitation de l'entreprise est constitué de l'ensemble des charges supportées pour réaliser cette acquisition, il se calcul selon la formule suivante:

$$\text{Le coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{frais d'approche (achat)}$$

Prix d'achat = c'est le net commercial, c'est-à-dire le prix d'achat retenu après les déductions commerciales (remise, rabais et ristourne) ;

Frais d'approche = regroupent l'ensemble des frais d'achat attribués à l'opération concernée (frais de douane, compagnie maritime, compagnie d'assurance, transitaire, transport ...etc.).

4.1.1.1. Le coût d'achat du papier HIDROSAICA 2200/120GR :

	Quantité (tonne)	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat	21,006	52646,8128	1 105 898,95
Frais d'approche	21,006	2271,78995	47 721,22
Coût total	21,006	54918,6028	1 153 620,17

4.1.1.2. Le coût d'achat du papier TEST BLANC 2400/125GR :

	Quantité (tonne)	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat	19,795	62919,362	1 245 488,77
Frais d'approche	19,795	2715,06603	53 744,73
Coût total	19,795	65634,428	1 299 233,50

4.1.1.3. Le coût d'achat du papier SAICRAFT BLANC 2450/170GR :

	Quantité (tonne)	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat	20,761	66304,6337	1 376 550,50
Frais d'approche	20,761	2861,14565	59 400,24
Coût total	20,761	69165,7793	1 435 950,74

4.1.1.4. Le coût d'achat de l'amidon de maïs :

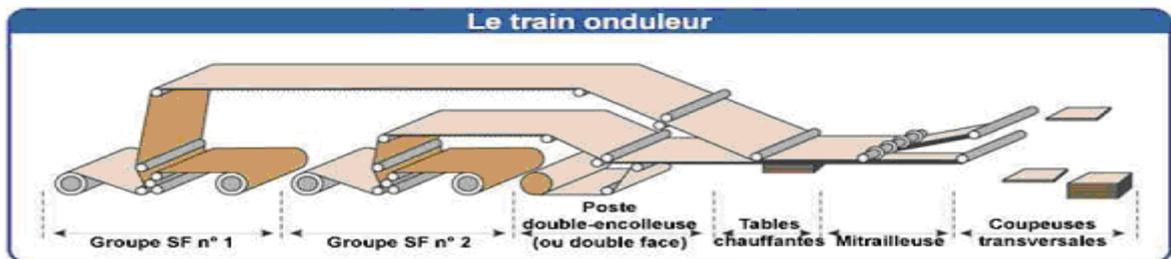
	Quantité (tonne)	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat	1530,000	4901,02373	7 498 566,30
Frais d'approche	1530,000	366,48383	560 720,26
Coût total	1530,000	5267,50756	8059286,56

4.1.2. Le coût de production :

4.1.2.1. Le processus de production :

Concernant la production de la société GENERAL EMBALLAGE, celle-ci se compose de plusieurs phases :

Le carton ondulé est fabriqué sur un train onduleur, à savoir une machine de 120 m de long, et, dans la plupart des cas, de 2.50 m de large. Le train onduleur est composé de divers éléments :



Les postes simples face : leur rôle est d'assembler une couverture avec une cannelure. Le simple face ainsi obtenu est acheminé par des ponts magasins vers la double face. Le papier cannelure est ondulé entre deux cylindres cannelés chauffés à environ 180°C à la vapeur. La cannelure est ensuite maintenue sur les cylindres cannelés par aspiration d'air, tandis que la colle à base d'amidon est déposée sur les sommets des cannelures, la couverture venant s'appliquer sur le papier cannelure grâce à un cylindre chauffé. Le poste double face : Son rôle est d'assembler le ou les deux doubles faces et une couverture, afin de réaliser un carton

double face (DF) ou double double (DD). La colle est là encore déposée sur les sommets des cannelures restés libres. Le carton ainsi formé s'engage entre plusieurs tables chauffantes, qui ont pour rôle la prise de la colle.

A sa sortie, il est rigide, et prêt à être découpé en plaque. La mitrailleuse comporte plusieurs arbres sur lesquels sont positionnés des couteaux rotatifs circulaires, ainsi que des outils rotatifs circulaires de rainure.

- 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.

La découpeuse transversale permet la coupe aux formats des plaques de carton ondulé.

4.1.2.2. Le calcul du coût :

Le coût est constitué par l'ensemble des charges supportées en raison de la fabrication du produit par l'entreprise, le coût de production se calcule selon la formule ci- après :

$$\text{Le coût de production} = \text{coût d'achat des matières premières consommées} + \text{charges liés à la production (directes et indirectes)}$$

La société GENERAL EMBALLAGE utilise dans le calcul du coût de production d'un produit le traitement individuel des charges rattachées à une unité produite sachant qu'elle utilise une seule unité d'œuvre « temps machines » pour l'ensemble des charges quelle que soit leur nature ou la destination sachant que cela n'est nullement adéquat car elle fait face à des produits complètement hétérogènes et spécifique à chaque client, ou s'impute la totalité des charges liées à la production sans aucune exclusion, c'est-à-dire ne distingue pas entre les charges fixes et variables de production ce qui revient à l'absence relative d'un système de comptabilité analytique.

A la suite de cette répartition primaire ainsi que secondaire, le système de calcul informatisé et paramétré dans un logiciel appelé GEPRO impute ces charges indirectes de manière individualisée en fonction des gammes opératoires « temps machines » pour chaque produit.

Le coût de production influence sur la valeur des stocks de l'entreprise, car ce coût est considéré comme le coût d'entrée en stock du produit au magasin, et l'évaluation des stocks est très importante à cause de la liaison qu'elle met entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique au niveau de l'entreprise. La méthode d'évaluation des stocks utilisée au sein de la société est celle du CUMP.

L'objectif du traitement comptable et l'optimisation du traitement analytique est de déterminer une meilleure valeur des stocks de produit finis qui est le carton ondulé dans ce cas pratique, puisque l'information fournie est limitée, cela va permettre de connaître le coût complet sans rentrer dans le détail de leur répartition.

4.1.2.2.1. Coût des matières premières consommées (CUMP) :

Le coût d'achat des matières premières consommées ou utilisées est évalué à partir des sorties de stock, selon la méthode du coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée.

a) Produit 1 « la plaque » :

	Qt. Matière en KG	Prix matière PMP en Kg	Coût matière par produit
XP-FL127	0,19437	50,46	9,8079102
XP-TB140	0,14478	64,67	9,3629226
XP-TE140	0,14478	51,49	7,4547222
ZC-010101	0,00825	58,58	0,483285
ZC-010302	0,00001	2 290,61	0,0229061
ZC-010401	0,00009	144,49	0,0130041
Coût global			27,1447502

b) Produit 2 « la barquette » :

	Qt. Matière en KG	Prix matière PMP en Kg	Coût matière par produit
XP-FL127	0,03542	50,46	1,7872932
XP-SM140	0,02981	54,55	1,6261355
XP-TB140	0,02981	64,67	1,9278127
ZC-010101	0,00208	58,68	0,1220544
ZC-010302	0	2 290,61	0
Coût global			5,4632958

c) Produit 3 « la caisse » :

	Qt. Matière en KG	Prix matière PMP en Kg	Coût matière par produit
XP-HS150	0,09943	54,2	5,389106
XP-SM140	0,0627	54,55	3,420285
XP-TB140	0,0627	64,67	4,054809
ZC-010101	0,00357	58,68	0,2094876
ZC-010201	0,00102	189,65	0,193443
ZC-010302	0	2 290,61	0
ZC-010401	0,00004	114,49	0,0045796
Coût global			13,2717102

4.1.2.2.2. Coût de production direct des produits :

Une charge directe (variable ou fixe) est un coût pouvant être rattachée sans ambiguïté à l'objet de coût, soit parce que la ressource est consommée uniquement par ce produit, soit parce qu'on peut tracer la consommation à l'aide d'unités ou instruments de mesure.

Au sein de la société GENERAL EMBALLAGE, le calcul du coût de production direct est fait par l'ensemble de ces éléments rattachés directement à la fabrication du produit selon la formule suivante :

$$\text{Coût de production direct} = \text{Coût des matières premières consommées} + \text{Amortissements directs} + \text{Salaires directs}$$

Le tableau ci-dessous explique sur quelle base le calcul, des charges directes à imputer, est effectué:

éléments	base de calcul
Matières directes	Q. C. KG. "quantités consommées en kilogrammes"
Amortissements directs	M. M. "minutes machines"
Salaires directs	M. MOD. "minutes mains d'œuvres directes"

- Q. C. KG. "quantités consommées en kilogrammes" : quantités des matières premières consommées par le produit évaluer en KG et valoriser par la méthode du CUMP
- M. M. "minutes machines" : la part de la charge d'amortissement calculée sur la base de la durée de passage par les équipements de production nécessaire à la fabrication du produit
- M. MOD. "minutes mains d'œuvres directes" : La part de la rémunération des salariés directement au contact de la production équivalent à la durée de main d'œuvre nécessaire à la fabrication du produit

a) **Produit 1 « la plaque » :**

élément	coût unitaire
Matières directes	27,14
Amortissements directs	0,42
Salaires directs	0,24
Autres coûts variables	0
Coût de production unitaire direct	27,8

b) **Produit 2 « la barquette » :**

élément	coût unitaire
Matières directes	5,47
Amortissements directs	0,85
Salaires directs	0,48
Autres coûts variables	0
Coût de production unitaire direct	6,8

c) **Produit 3 « la caisse » :**

élément	coût unitaire
Matières directes	13,28
Amortissements directs	0,69
Salaires directs	0,39
Autres coûts variables	0
Coût de production unitaire direct	14,36

4.1.2.2.3. Coût de production indirect des produits :

Une charge indirecte (variable ou fixe) est un coût qui ne peut être rattaché sans ambiguïté à l'objet de coût. Une charge indirecte nécessite un traitement (répartition) pour être imputée à un coût.

Rappelons que la société pour la répartition des charges indirectes utilise une seule unité d'œuvre qui est fonction des gammes opératoires « temps machines » pour chaque produit.

a) Produit 1 « la plaque » :

élément	coût unitaire
Amortissements indirects	0,54
Salaires indirects	1,41
Autres charges indirectes	1,79
Coût de production unitaire indirect	3,38

b) Produit 2 « la barquette » :

élément	coût unitaire
Amortissements indirects	0,44
Salaires indirects	1,14
Autres charges indirectes	1,45
Coût de production unitaire indirect	2,74

c) Produit 3 « la caisse » :

élément	coût unitaire
Amortissements indirects	0,27
Salaires indirects	0,7
Autres charges indirectes	0,89
Coût de production unitaire indirect	1,68

4.1.2.2.4. Coût de revient et résultat analytique :

a) Produit 1 « la plaque » :

Code produit	PC00896ABS1	GOURA EMBALLAGE
Désignation	C00896	EURL
Segment	PLQ	
Quantité Simulée	4 203,00	
Amortissements Directs	0,42	
Salaires Directs	0,24	
Matières Directes	27,14	
Autres coûts variables	0,00	
Coût Direct Total	27,81	
Amortissements Indirects	0,27	
Salaires Indirects	0,70	
Matières indirectes	-0,18	
Autres Charges Indirectes	0,89	
Coût Indirect Total	1,68	
Coût Total	29,49	
Prix Catalogue	32,51	
Marge Prix Catalogue - Coût Total	3,02	

élément	coût unitaire
Coût de production unitaire direct	27,81
Coût de production unitaire indirect	1,68
Coût de production unitaire global	29,49

élément	coût unitaire
Prix catalogue	32,51
Coût de revient	29,49
Marge prix catalogue	3,02

b) **Produit 2 « la barquette » :**

Dossier en cours : AKBOU

Coût calculé & prix catalogue SQR par PF

Code produit **PC00001BN1** LAITERIE SOUMMAM
 Désignation **C00001**
 Segment **CAD**

Quantité Simulée 623 532,00

Amortissements Directs	0,85
Salaires Directs	0,48
Matières Directes	5,47
Autres coûts variables	0,00
Coût Direct Total	6,80
Amortissements Indirects	0,54
Salaires Indirects	1,41
Matières indirectes	-0,36
Autres Charges Indirectes	1,79
Coût Indirect Total	3,38
Coût Total	10,18
Prix Catalogue	11,48
Marge Prix Catalogue - Coût Total	1,30

élément	coût unitaire
Coût de production unitaire direct	6,8
Coût de production unitaire indirect	3,38
Coût de production unitaire global	10,18

élément	coût unitaire
Prix catalogue	11,48
Coût de revient	10,18
Marge prix catalogue	1,3

c) **Produit 3 « la caisse » :**

Coût calculé & prix catalogue SQR par PF	
Code produit	PC00057H1
Désignation	C00057
Segment	CAI
Quantité Simulée	51 124,00
Amortissements Directs	0,69
Salaires Directs	0,39
Matières Directes	13,28
Autres coûts variables	0,00
Coût Direct Total	14,36
Amortissements Indirects	0,44
Salaires Indirects	1,14
Matières indirectes	-0,29
Autres Charges Indirectes	1,45
Coût Indirect Total	2,74
Coût Total	17,10
Prix Catalogue	20,07
Marge Prix Catalogue - Coût Total	2,97

élément	coût unitaire
Coût de production unitaire direct	14,36
Coût de production unitaire indirect	2,74
Coût de production unitaire global	17,1

élément	coût unitaire
Prix catalogue	20,07
Coût de revient	17,1
Marge prix catalogue	2,97

Dû à l'absence relative d'un système de calcul analytique au sein de l'entreprise et un manque de rigueur, cela a induit à un déficit énorme dans le calcul des coûts de produits finis et un abattement est souvent effectué par rapport aux prix de ventes.

Cette technique répond aux articles N° 123-4 et 123-5, sachant que cela à été certifié par le commissaire aux comptes et le conseil d'administration.

La valorisation des stocks à la sortie pour les objets de coût en déficit de calcul est matérialisée comme suit :

1. La plaque : C'est le coût de production en M² par qualité de produits.
2. En cours de production : c'est le prix de vente de chaque produit on soustrait 20%.
3. Produit fini : C'est le prix de vente de chaque produit on soustrait 10%.
4. Déchet : c'est le prix de vente de chaque produit on soustrait 8%.

Donc par conclusion, cette méthode et structure de calcul répondent au cadre légal des articles qui régissent l'évaluation et la valorisation des stocks et en-cours selon le Système Comptable Financier Algérien.

4.2. La mise en place de la méthode du coût de production à la commande :¹

Afin d'éliminer les inconvénients de la méthode actuelle de calcul des coûts au sein de la société, nous préconisons une méthode adéquate aux différents processus et procédures internes qui est la méthode du coût de production à la commande d'autant plus qu'ils essaient de mettre en place un projet de comptabilité analytique, son absence peut se remarquer de

¹ Hamid CERBAH, Gestion des coûts dans la comptabilité de management, Pages bleues, 2013, p-p.54-69

manière évidente au niveau de l'organigramme ou il n'y a ni département, ni service rattaché à cela.

Cette méthode est la plus propice à l'entreprise car c'est elle qui répond à son type de production qui est la production à la commande c'est-à-dire qu'elle ne produit que s'il y a commande de la part du client en d'autres termes produire ce qui est déjà vendu.

4.2.1. Définition du système de couts de revient par commande

Le système de couts de revient par commande est un système de calcul permettant de déterminer les coûts lorsque de nombreux produits ou services différents sont réalisés au cours de chaque période.

Ce système est largement utilisé à la fois dans les entreprises de service et dans les entreprises de production et a les caractéristiques suivantes :

- ✓ L'entreprise fabrique plusieurs produits ou services différents (hétérogènes)- généralement simultanément –chaque période.
- ✓ L'objet de cout est généralement une petite quantité d'un produit ou service distinct fabriqué en tant qu'unité ou lot.
- ✓ Les produits sont souvent pour un client sur mesure, tel un meuble, un travail d'impression ou un bateau de croisière.

Pour bien comprendre les aspects comptables, on doit assimiler les flux de couts dans une entreprise de production.

Les flux physiques de couts sont les mêmes pour la plupart des systèmes de couts dans la production et les principaux comptes de contrôle dans le grand livre général sont très similaires :

- Stock de produits en cours de fabrication –matières premières.
- Stock de produits en cours de fabrication –frais de personnel.
- Stock de produits en cours de fabrication –frais généraux de fabrication.
- Stock de produits en cours de fabrication.
- Stock de produits finis.

NB :

Tous les cinq(05) comptes de la liste ci-dessus sont des comptes de contrôle (ou collectifs).

Cependant dans l'utilisation du système de cout de revient par commande, il ya des différences dans les documents de base et les grands livres auxiliaires comme nous le verrons dans la prochaine section.

4.2.2. Les aspects comptables du système de cout de revient par commande :

4.2.2.1. Document de base utilisée dans le système :

Divers documents de base sont utilisés lors de l'enregistrement et le transfert de cout à travers le système. Ils constituent la principale préoccupation dans la conception du système de cout de revient par commande .Un document de base est l'enregistrement original de l'événement ou transaction qui permet l'entrée dans le journal comptable de l'entreprise. Il fait partie des pièces justificatives et permet un enregistrement dans les états financiers. Avant le processus de production, les matières premières sont acquises auprès des fournisseurs et placées dans les zones de stockage. Dès que le besoin est exprimé, le centre de production déclenche un processus de demande de matières premières par le biais du document approprié : le bon de sortie de matières (ou bon de demande de matières). La demande est liée au centre de cout et à la commande.

On montre un exemple de bon de demande de matières dans la (**Figure N°6**).

Date				
Numéro du bon de sortie de matières				
Emetteur				
Approuvé par				
Numéro de la commande				
Modèle				
Numéro d'identification	Description	Quantité	Taux (DA)	Total (DA)

Figure N° 6 : Bon de sortie de matières

Chaque employé enregistre le temps passé pour une commande et porte cette information sur son bon de travail .Un exemple de ce bon travail se trouve dans la (**Figure N°7**).

Carte de pointage					
Matricule d'employé					
Date		Section	Usinage		
Vérifié par					
Numéro de commande	Début	Fin	Nombre d'heures	Taux de salaire	Montant (C.DA)
Total					

Figure N° 7 : Bon de travail d'un employé.

Dans une entreprise de production, le document de base le plus important est probablement la fiche de cout de revient de la commande. A mesure que les matières sont réquisitionnées et les bons de travail remplis, leur contenu est saisi à l'ordinateur simultanément ou en fin de journée pour actualiser la fiche de cout de revient de la commande. Toutes les charges indirectes font l'objet d'enregistrement par centres de coût jusqu'à la répartition et ajoutées à la fiche de cout de revient.

Une illustration de fiche de cout de revient d'une commande est présentée par la **Figure N°8**.

Section 1	Date :				
	Numéro de commande :				
	Client :				
	Produit :				
	Numéro de modèle :				
	Nombre total d'unités commandées :				
Section 2	Numéro du bon de sortie de matières	Description	Quantité	Prix (UM)	Total (C.DA)
	Total des coûts des matières premières				
Section 3	Périodes	Matricule d'employé	Heures	Taux	Total (C.DA)
	Total des coûts de la main d'œuvre directe				
Section 4	Coût des activités de soutien				Total
	Total des coûts des activités de soutien				
Section 5	Coût total				
	Nombre d'unités produites				
	Coût par unité				
	Coût prévu par unité				

Figure N° 8 : Fiche de cout de revient d'une commande.

4.2.2.2. Comptes en T et enregistrements comptables du système :

De l'étude de la (**Figure N°9**) on peut voir que deux entrées sont nécessaires chaque fois que les matières sont portées aux produits en cours dans ce système de cout de revient par commande. Le total des couts de matières premières retirées, pendant une période, des zones de stockage est débité dans le compte stock de produits en cours de fabrication (contrôle) par le crédit stock de matières premières. Le deuxième enregistrement survient au débit de la fiche de cout de revient d'une commande (ici commande 101) pour les matières premières

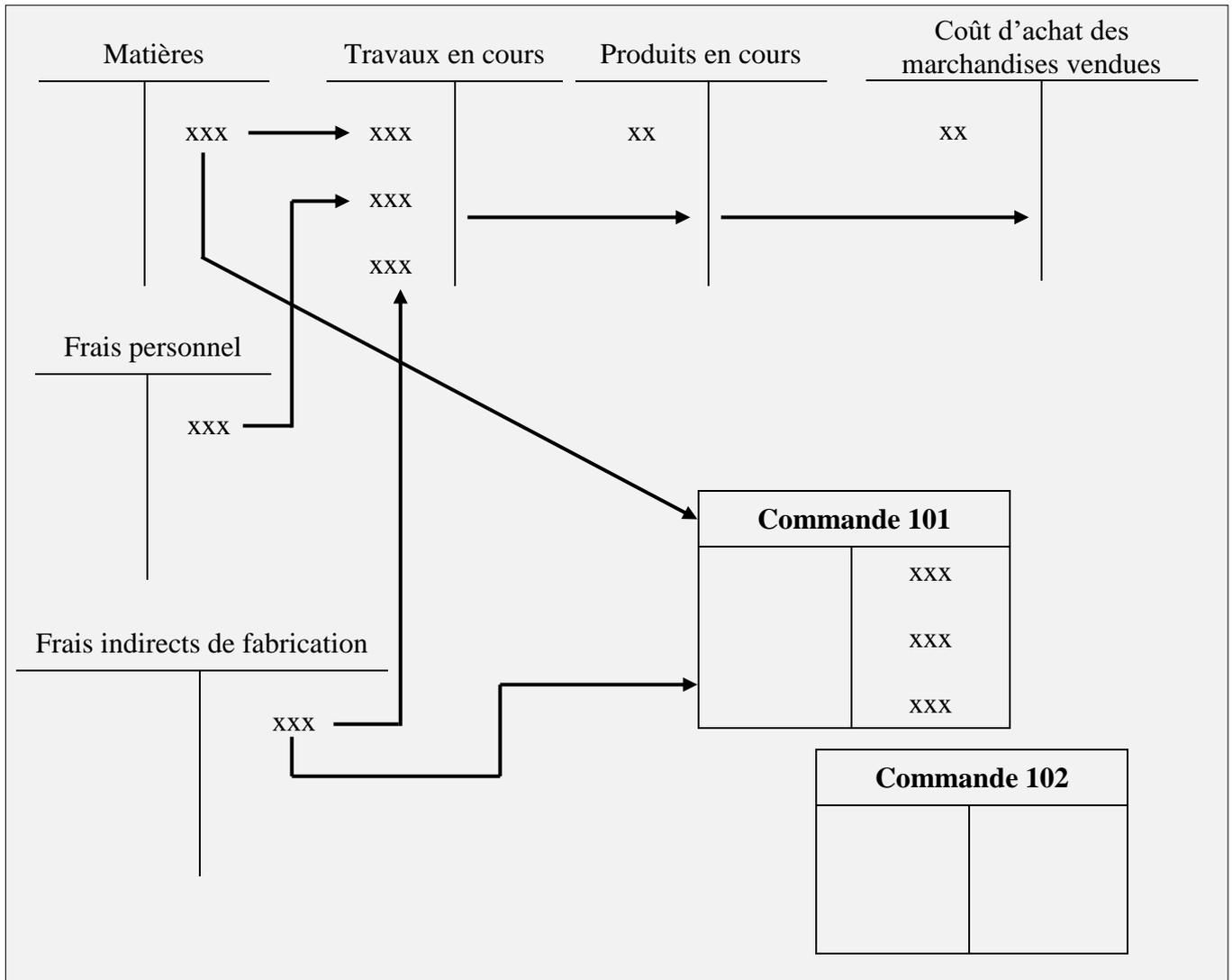


Figure N° 9 : Flux de cout au compte de stock de produits en cours et journal auxiliaire.

4.2.2.4. Les écritures comptables du système :

Les écritures comptables sont ainsi :

Stock de matières premières		X	
	Fournisseurs		X
Acquisition de matières			

Stock de produits en cours de fabrication		X	
	Stock de matières premières		X
Transfert de matières premières à la production			

Chapitre III : L'évaluation et La comptabilisation des stocks au niveau de la SPA
Général Emballage

Salaires de main d'œuvre directe		X	
	Salaires à payer		X
Enregistrement des charges totales de main-d'œuvre			

Stock de produits en cours de fabrication		X	
	Salaires de main-d'œuvre directe		X
Transfert d'utilisation de main-d'œuvre			

Frais généraux de fabrication		X	
	Créditeurs divers		X
Total des charges réelles indirectes			

Stock de produits en cours de fabrication		X	
	Frais de fabrication imputés		X
Imputation de frais généraux indirects			

Stock de produits finis		X	
	Stock de produits en cours de fabrication		X
Commande exécutée (main-d'œuvre, matières et frais généraux imputés)			

4.2.3. Les principales étapes dans la conception d'un système de coût de revient par commande :

Après avoir étudié les principaux aspects d'un système de coût de revient par commande, nous allons examiner les principales étapes de la mise en œuvre du système.

4.2.3.1. Etape 1 : Déterminer les objectifs de coût dans le système :

Tel qu'étudié, un objet de coût assemble les coûts dans un but spécifique. Etant donné qu'il y a différents types de besoins d'informations dans une entreprise, il peut y avoir plusieurs objets de coûts dans un système de coûts. Par exemple, dans une entreprise de production, on a besoin de recueillir des coûts pour évaluer les centres de coût. De plus, on peut aussi déterminer le coût d'un produit pour des besoins d'inventaire.

4.2.3.2. Etape 2 : Déterminer les coûts directs et les coûts indirects :

Une fois que les objets de coût ont été considérés et déterminés, le comptable de management doit recenser tous les coûts directs qui peuvent être rattachés directement à l'objet de coût intermédiaire et à l'objet de coût final. Tous les autres coûts seraient répertoriés en tant que coûts indirects et imputés aux objets de coût selon l'étape 4.

4.2.3.3. Etape 3 : Affecter tous les coûts directs aux objets de coût et les reporter au grand livre général et aux comptes des grands livres auxiliaires :

Cela suppose le regroupement de coûts à partir de tous les documents de base et leur enregistrement dans le système. Ce système est programmé par des logiciels pour actualiser le journal général et les comptes des grands livres auxiliaires appropriés tels que stocks de produits en cours de fabrication-contrôle, fiches de coût de revient, stocks de produits finis, comme présenté ci-dessus.

4.2.3.4. Etape 4 : Imputer les coûts indirects de production aux objets de coûts intermédiaires et finaux :

Pour couvrir cette étape nous devons discuter brièvement de la procédure d'imputation. L'imputation des charges indirectes de production peut être un processus difficile et complexe dans les grandes entreprises. Cette complexité est due au fait qu'il y a beaucoup d'objets de coût et de centres de coût, chacun utilisant différents pourcentages de coût indirect. Aussi, le fait que les coûts indirects de par leur nature ne peuvent être affectés directement aux objets de coût rend difficile la détermination de l'imputation de charges indirectes. Par exemple, dans une installation de production, il est impossible de déterminer le montant exact d'amortissement qui doit être imputé à une commande ou produit particulier.

Encadré N° 2 : Sur les frais indirects de fabrication

Frais indirects de fabrication			
	Amortissements cumulés		
	Salaires cumulés		
	Autres charges indirectes cumulées		

Il est important de comprendre que les frais indirects de fabrication constituent un compte de contrôle pour de nombreux comptes auxiliaires tels que les matières indirectes, la main-d'œuvre indirecte, etc. Puisque les coûts sont débités au compte de frais indirects de fabrication pendant une période, les divers comptes auxiliaires le seront aussi.

L'imputation des frais indirects de fabrication :

Produits en cours			
	Frais indirects de fabrication		

Le seul moyen pour imputer une charge indirecte de production est d'utiliser un processus systématique qui aboutit au calcul d'un coefficient d'imputation des coûts indirects :

a) Déterminer les centres de coût (centres d'analyse) :

A ce niveau, nous supposons qu'il y a un centre de coût indirect, c'est-à-dire un centre de coût à l'échelle de l'entreprise ou toutes les charges indirectes sont regroupées dans un centre. Il y a de multiples centres de charges indirectes utilisés pour un meilleur calcul de coûts.

Les centres d'analyse correspondent à des subdivisions comptables de l'entreprise dans lesquelles sont regroupés, préalablement à leur imputation aux coûts, les éléments de charges qui ne peuvent leur être directement affectés.

On notera avec intérêt que les centres d'analyse, s'ils sont en principe indépendants de l'organigramme, correspondent le plus souvent à des centres de responsabilités.

Selon la nature et l'organisation de la société GENERAL EMBALLAGE, la répartition des centres s'effectue par la manière suivante :

Les centres principaux : comme il a été indiqué dans la définition des centres principaux, ce sont des centres qui ont une relation directe avec le produit ou service inclus dans le cycle d'exploitation, comme le centre d'approvisionnement, de production, et de distribution.

La totalité des charges incluses dans ces centres sont transférées aux coûts concernés après répartition.

Les centres principaux se présentent comme suite :

- Centre d'approvisionnement ;
- Centre de production ;
- Centre de distribution.

Les centres auxiliaires : à cause de la relation indirecte entre ces centres et l'activité principale, les centres auxiliaires contribuent à l'accomplissement des missions des centres principaux. La répartition proposée se retrouve avec un seul centre qui est le centre d'**entretien**.

Le tableau suivant représente la répartition des centres d'analyse au niveau de la spa GENERALE EMBALLAGE :

**Tableau N° 10 : La répartition des centres principaux et auxiliaires dans la SPA
GENERALE EMBALLAGE**

N° de compte	Libellés	Montant	Centres auxiliaires	Centres principaux		
				Approvisionnement	Production	Distribution
			Entretien			

Source : élaboré par moi-même.

b) Déterminer toutes les charges indirectes :

La plupart des entreprises de production auront un compte de coûts indirects dans un journal auxiliaire qui contient toutes les charges indirectes individuelles. La **figure N°10** illustre un journal auxiliaire de charges indirectes pour tous les frais généraux de fabrication. Cela

suppose qu'il y a seulement un compte de coût indirect, mais les entreprises peuvent avoir des comptes de coût indirect pour chaque centre de coût.

Entreprise de production						
Frais généraux de fabrication						
Pour le mois de :						
Date	Matières indirectes et autres fournitures émises	Frais de supervision et autres frais indirects de main-d'œuvre d'usine	Amortissement d'usine	Amortissement d'équipement	Services publics d'usine	Impôt foncier

Figure N° 10 : Journal auxiliaire de frais indirect de fabrication.

c) Choisir l'unité d'œuvre ou générateur de coût :

L'unité d'œuvre est une mesure de l'activité qui aide à lier le coût indirect à l'objet de coût. En choisissant cette base (unité d'œuvre), on détermine une relation de cause à effet entre la base et l'utilisation de coûts indirects.

Encadré N° 3 : Base de répartition

La base de répartition est une mesure de l'activité comme les heures de main-d'œuvre ou les heures-machines permettent d'imputer les frais indirects aux objets de coûts.

La base de répartition est utilisée dans la formule pour calculer le taux d'imputation prédéterminé des frais indirects de fabrication.

Le choix d'une base de répartition pour les frais indirects de fabrication : la base de répartition retenue pour calculer le taux d'imputation prédéterminé des frais indirects de fabrication devrait être l'indicateur de coût de ces frais indirects.

En d'autres termes, à mesure que la base augmente ou diminue, on constate que l'utilisation de coûts indirects augmente ou diminue. Ainsi, la base est souvent appelée générateur de coût. L'unité d'œuvre la plus fréquente dans une usine est un aspect de la main-d'œuvre : heures de main-d'œuvre ou coût total de main-d'œuvre. L'hypothèse pour l'utilisation des heures de main-d'œuvre en tant que base est qu'au fur et à mesure de leur augmentation il y a une augmentation de la production qui consomme plus de coûts indirects. Cela est particulièrement vrai pour les employés les mieux rémunérés. En d'autres mots, l'hypothèse est que les employés les mieux payés ont une plus grande influence sur la hausse des coûts indirects que les employés les moins bien payés.

Le choix de l'unité d'œuvre se fait à l'aide du calcul du coefficient de corrélation (r), ce dernier exprime d'une part la nature de la relation possible entre deux variables, et d'autre part la puissance de cette relation.

$$r = \frac{\sum(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{(\sum(x_i - \bar{x})^2 + \sum(y_i - \bar{y})^2)}}$$

d) Décider d'utiliser soit un coefficient réel d'imputation ou un coefficient prédéterminé (standard budgété).

Peu d'entreprises utilisent un coefficient réel. Pourquoi ? Pour calculer un coefficient, on doit attendre la fin de la période dans le but de recueillir les coûts réels et les unités réelles de l'unité d'œuvre. Dans un système de coût par commande, cela signifie que quand une commande est achevée avant la fin de la période, il ne sera pas possible de calculer les coûts de la commande au moment de l'achèvement. Cela présente des problèmes évidents : il n'est pas possible d'évaluer les stocks, de préparer les états financiers périodiques et d'évaluer les coûts d'une commande particulière au moment opportun. Pour contourner ce problème, les entreprises utilisent un coefficient prédéterminé d'imputation des coûts indirects décrits ci-après.

e) Calculer le coefficient d'imputation des coûts indirects

Après avoir pris la décision d'utiliser un coefficient réel ou un coefficient prédéterminé, l'étape suivante est de calculer le coefficient lui-même. Pour nos objectifs, nous utiliserons le coefficient prédéterminé dont nous avons présenté les avantages. En même temps, les budgets des unités d'œuvre sont déterminés. Par exemple, si les heures de main-d'œuvre sont utilisées en tant qu'unité d'œuvre, alors ces heures découlent du budget de production. Finalement, les coûts totaux indirects de production sont divisés par les unités d'œuvre budgétées pour donner le coefficient prédéterminé d'imputation des coûts indirects de production.

Encadré N° 4 :

Formule du taux d'imputation prédéterminé des frais indirects de fabrication = Total des frais indirects de fabrication prévus / Volume des unités d'œuvre prédéterminé selon la base de répartition choisie.

Pour l'imputation des coûts indirects j'ai choisi de préconiser la méthode les coûts complets voir la méthode de l'imputation rationnelle, leurs applications se résume comme suit :

i. La répartition primaire :

La répartition primaire se fait le plus généralement par le biais de clés de répartition qui sont le plus souvent des pourcentages dû à un suivi interne.

Pour la répartition primaire selon la méthode des coûts complets **voir annexe N°21.**

Pour la répartition primaire selon la méthode de l'imputation rationnelle **voir annexe N°22.**

➤ **Le compte 60 : achats consommés :**

Ce compte est subdivisée en sous comptes présentés ci-dessous :

- **Le compte 601 : Matières premières :**

Nous avons jugé que les charges des matières premières sont liées aux centres de production à 100%.

- **Le compte 602 : Autres approvisionnements :**

La totalité des charges de ce compte sont considérées comme des charges variables à 98.5% et sont imputées au centre de production, car ces charges présentent des consommations des pièces de rechanges que la production de l'entreprise utilise et cette consommation regroupe la consommation des pièces de rechange des engins et des différents équipements...etc.

Les pièces de rechanges sont considérées sont des consommables car à chaque commande automatiquement il y a utilisation d'une nouvelle pièce de rechange vue les spécificités liées à la commande.

Les clés de répartitions retenues nous sont communiquées par le magasinier sur la base des fiches d'affectation.

Alors que le reste des charges ; le 1.5% (charges de fourniture de bureau, fourniture d'hygiène et sécurité...etc.) est réservé aux charges fixes et qu'elles sont dispatchées sur les centres d'analyse avec des pourcentages différents d'un centre à l'autre, que je suppose être comme suit :

- 35% pour l'administration ;
- 15% pour l'entretien ;
- 10% pour l'approvisionnement ;
- 30% pour la production ;
- 10% pour la distribution.

- **Le compte 607 : Achats non stockés de matières et fournitures :**

Les charges de ce compte sont considérées comme des charges variables à 95% ; répartie entre le centre de production pour 70%, et le centre d'entretien pour 30%. Pour le reste des charges de ce centre je les suppose comme des charges fixes à 5% partagées entre les centres comme suit :

- 45% pour l'administration ;
- 10% pour l'entretien ;
- 10% pour l'approvisionnement ;
- 25% pour la production ;
- 10% pour la distribution.

➤ **Le compte 61 : service extérieurs :**

Ce compte de service extérieur regroupe des sous comptes présentés ci-dessous :

- **Le compte 613 : Locations :**

Les locations de la société sont incluses dans les charges fixes et leur répartition se fait comme suit :

- 80% pour la production ;
- 20% pour la distribution.

- **Le compte 614 : Charges locatives et charges de copropriété :**

Ces frais sont considérés comme des charges fixes et sont répartis à concurrence de :

- 79% pour l'administration ;
- 21% pour la production.

- **Le compte 615 : Entretien, réparations et maintenance :**

Les frais d'entretien dans sont considérés comme des charge variable à 97%, incluses dans le service d'entretien et les 3% sont incluent dans les charges fixes du dit centre.

- **Le compte 616 : Primes d'assurances :**

Les charges liées aux assurances sont jugées comme des charges fixes. Ces charges sont réparties à 100% au centre de production.

➤ **Le compte 62 : Autres services extérieurs :**

Ce compte contient les charges d'autres services extérieurs composé par les comptes ci-après :

- **Le compte 622 : rémunérations d'intermédiaires et honoraires :**

Les rémunérations intermédiaires que l'entreprise supporte sont jugées comme des charges fixes et leur répartition entre les centres se fait par les pourcentages suivants :

- 45% pour l'administration ;
- 55% pour la production.

- **Le compte 623 : Publicité, publication, relations publiques :**

Le compte 623 intègre en totalité les charges fixes imputé à 100% au centre de distribution.

- **Le compte 624 : Transports de bien et transport collectif du personnel :**

Les charges de ce compte sont considérées comme des charges variables à 95%. Ce pourcentage est imputé au centre de distribution, alors que le reste des charges représentent 5% se sont des charges fixes répartis sur les centres comme suite :

- 7% pour l'administration ;
- 15% pour l'entretien ;
- 2% pour l'approvisionnement ;
- 70% pour la production ;
- 6% pour la distribution.

- **Le compte 625 : Déplacements, missions et réceptions :**

Les charges de ce compte sont considérées comme des charges fixes, et répartie en totalité au centre d'administration.

- **Le compte 626 : Frais postaux et de télécommunications :**

Les charges de frais postaux et les charges de télécommunication sont des charges fixes et imputés à 100% au centre d'administration.

- **Le compte 627 : Services bancaires et assimilés :**

Les charges bancaires et les assimilés sont des charges fixes supportés par les coûts administratives.

- **Le compte 628 : Cotisations et divers :**

Les cotisations et les frais divers sont considérées comme des charges fixes, et leurs répartitions se fait comme suit :

- 40% pour l'administration ;
- 60% pour la production.

➤ **Le compte 63 : charges de personnel :**

Les charges du personnel on les juges variables par apport au niveau de production, la partie des charges considérées comme fixe relève de l'administration, et cela revient à la difficulté de la distinction entre les charges fixes et variables.

La répartition de ces charges s'effectue par les pourcentages suivant :

- 15% pour l'administration ;
- 15% pour l'entretien ;
- 3% pour l'approvisionnement ;
- 65% pour la production ;
- 2% pour la distribution.

➤ **Le compte 64 : Impôts, taxes et versements assimilés :**

Les charges d'impôts et taxes assimilés sont incluses dans les charges fixes, et la répartition de ces charges est faite tel qui suit:

- 1% pour l'administration ;
- 99% pour la production.

➤ **Le compte 65 : Autres charges opérationnelles (exploitations) :**

Ce compte contient les charges fixes, supportées entièrement par l'administration.

➤ **Le compte 66 : Charges financières :**

Le compte 66 regroupe l'ensemble des charges financières ; réparties comme suit :

- 10% pour l'administration ;
- 10% pour l'approvisionnement ;
- 70% pour la production;
- 10% pour la distribution.

➤ **Le compte 68 : Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur :**

Pour les charges de dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs sont des charges fixes, et la répartition des charges du compte 681 dotations aux amortissements s'effectue par le biais des pourcentages suivant :

- 1% pour l'administration ;
- 2% pour l'entretien ;
- 96% pour la production ;
- 1% pour la distribution.

ii. La répartition secondaire selon la méthode des coûts complets : (voir annexe N°23).

A la suite de la répartition primaire, la prochaine étape est de déverser les charges d'entretien dans les centres principaux selon des clés de répartition.

- **L'entretien** : le centre d'entretien fournis aux autres centres divers services, et la répartition proposée au niveau de centre d'entretien se présente comme suit :

- 10% pour l'approvisionnement ;
- 80% pour la production ;
- 10% pour la distribution.

Les frais d'administration ne sont pas imputés aux coûts de revient mais supportés par les résultats c'est-à-dire sont à la charge de l'entreprise et cela depuis 1982.

Tableau N° 11 : la répartition secondaire des charges indirectes coût complet :

Charges Centres	Centres auxiliaires	Centres principaux		
	Entretien	Approvisionnement	Production	Distribution
Entretien	-	10%	80%	10%

Source : élaboré par moi-même.

Dans les tableaux précédents, la répartition primaire et secondaire des charges indirectes est effectuée selon la méthode des coûts complets avec les choix de proposition décidé en utilisant les soldes de la balance générale au 31/01/2016.

iii. La répartition secondaire selon la méthode de l'imputation rationnelle : (voir annexe N°24).

La méthode d'imputation rationnelle permet d'analyser les coûts et le coût de production à partir la distinction entre les charges fixes et les charges variables. Et sur la base de ce principe que cette méthode répartie les charges.

- La distinction entre les charges fixes et variables ;
- L'utilisation d'un coefficient d'imputation rationnelle.

Le coefficient de l'imputation rationnelle mesure le rapport entre l'activité réelle et l'activité normale, il se calcul par la formule suivante:

$$\text{C. I. R.} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

Nous définissons l'activité normale et réelle de l'entreprise comme suite :

L'activité normale : c'est le volume d'activité théorique que l'entreprise veut de réaliser, dans les conditions normales, et prendre en considération les prévisions établis par l'entreprise pour déterminer ce niveau d'activité.

L'activité réelle : c'est le volume d'activité réalisé par l'entreprise pendant leur processus de production.

La détermination du montant des charges fixes à imputer, à partir de la relation de calcul de l'imputation des charges fixes par la suite l'écart d'imputation.

- Les charges fixes imputées = les charges fixes * le coefficient d'imputation rationnelle
- L'écart d'imputation=les charges fixes réelles –les charges fixes imputés

La SPA GENERAL EMBALLAGE a une capacité de production de 130 000 tonnes annuelle sachant que durant l'année 2015 elle a atteint une production équivalente à 125 540 tonnes, ce qui fait un coefficient d'imputation rationnel égal à :

$$\text{C. I. R.} = \frac{125\,540}{130\,000} = 0,9656923076923077$$

Tableau N° 12 : la répartition secondaire des charges indirectes imputation rationnelle :

charges centres	Centres auxiliaires		Centres principaux					
	Entretien		Approvisionnement		Production		Distribution	
	Fixes	Var	Fixes	Var	Fixes	Var	Fixes	Var
Total répartition primaire								
C. I. R.								
Charges fixes imputées								
Différence d'imputation								
Totaux des charges								
Entretien	-		10%		80%		10%	
Répartition secondaire								
Total répartition secondaire								

Source : élaboré par moi-même.

4.2.3.5. Etape 5 : Calculer le coût total de la commande :

Après avoir affecté tous les coûts directs sur la commande et imputé les coûts indirects, on fait leur sommation. Puis on calcule le coût de production unitaire en divisant le coût total par le nombre d'unités produites pour cette commande. Ce coût unitaire est utilisé dans la gestion des stocks et la fixation des prix.

4.2.3.6. Etape 6 : Transférer les coûts de travaux au stock de produits finis

La fiche du coût de revient d'une commande complétée sera à la base d'un enregistrement sur le journal pour transférer les coûts correspondants aux produits finis. C'est aussi la base pour actualiser les enregistrements de produits finis dans les journaux auxiliaires pour les unités transférées au dépôt, si les éléments ne sont pas livrés.

4.2.4. Synthèse de l'étude :

Selon la méthode du coût de production à la commande que nous avons préconisé et qui répond à la norme comptable internationale IAS2 et le système comptable financier SCF : Les résultats obtenus sont plus fiables et plus pertinents comparés la méthode utilisée dans l'état actuel de calcul des coûts de productions au sein de la SPA GENERAL EMBALLAGE ;

Cette méthode est la plus adéquate au type de production de la société qui est la production à la commande.

La méthode de la répartition des charges indirectes basée sur un niveau implicite du niveau d'activité normale sur ou sous-évalue les coûts de production, la technique d'imputation rationnelle des charges fixes vient remédier à cette situation.

L'évaluation des stocks selon la méthode des coûts complets explique le stockage des coûts fixes considérés comme coût de production, avec la technique de l'imputation rationnelle on y remédie relativement avec un coût unitaire complet constant quelque soit le niveau de production.

Les méthodes utilisées pour déterminer les différents coûts dans l'entreprise influence sur les comptes de la comptabilité financière et sur la valeur de ses stocks d'où l'importance du choix de la méthode d'évaluation des coûts.

Si cette entreprise appliquer la méthode du coût de production à la commande, elle doit faire un retraitement sur ces comptes de bilan et la valeur des stocks au niveau des états financier sera réévaluée.

L'évaluation des stocks influence sur la comptabilisation des stocks dans les livres comptables, ce qui induit à un impact sur les états financiers selon le mode d'évaluation suivi par l'entreprise d'une manière à se rapprocher des dispositions du SCF et de la norme comptable internationale IAS2 qui vont dans le sens où il faut fournir une information pertinente, fiable et une image fidèle sur la situation de l'entreprise.

Donc cet impact sur les états financiers de l'entreprise est influencé par les méthodes pratiquées par l'entreprise en respectant le règlement et le système comptable ou non voir la pratique selon des anciennes méthodes d'évaluation qui ne reflètent plus la réalité économiques des transactions effectuées dans le cycle d'exploitation de l'entreprise.

Conclusion :

L'étude pratique nous a permis d'avoir une image de l'évaluation comptable au sein de l'entreprise algérienne, d'avoir une idée sur l'application du système comptable financier au niveau de la SPA GENERAL EMBALLAGE, et en particulier le traitement comptable des stocks selon ce système.

L'utilisation des méthodes banalisé dont l'évaluation des stocks par l'entreprise voir des méthodes improvisé ne reflète pas la réalité de l'application du système comptable financier où l'on a seulement le traitement comptable qui répond au SCF, sur tout que son activité basée sur des produits très hétérogènes répondants aux exigences de chaque client de manière individuelle, de ce fait elle doit s'intéresser plus à ce point afin de maitriser mieux sa gestion et notamment celle des coûts.

Pour améliorer la gestion et l'évaluation des stocks, nous avons proposé une méthode qui répond aux obligations du SCF afin d'assurer que cette entreprise sera au courant d'application des normes comptables internationales et en particulier la norme IAS 2, cette méthode présentée par la méthode du coût de production à la commande servira d'aide à l'entreprise dans la prise de décision.

En ce qui concerne les points négatifs remarqués au niveau de cette entreprise, je vais les présenté comme suit :

- L'absence relative du système de comptabilité analytique ;
- La non détermination des coûts de plusieurs produits soumis à un abattement égal à la marge pratiquée sur chacun des produits ;
- La répartition n'est pas faite de manière équitable, par conséquent beaucoup de produit sont subventionner par d'autres ;
- La répartition des charges indirectes faite sur la base du nombre d'heure machine utilisé amène certains produits à supportés des charges indirectes très largement supérieure aux charges directs.
- L'entreprise utilise une seule clé de répartition pour l'ensemble des charges quelque soit leur destination et même quelque soit leur nature car l'unité d'œuvre utiliser dépend de l'activité de l'entreprise et avec elle impute les charges fixes qui sont des charges indépendantes du niveau d'activité ;
- L'entreprise tarde à mettre en place un système pour améliorer sa gestion et sa maitrise des coûts.

En conclusion, nous pouvons dire que la méthode utilisée pour le calcul des coûts au niveau de cette entreprise, et notamment les coûts de production ne reflète pas que le coût réel, et les bénéfices que l'entreprise réalise ne résultent pas de la réussite de sa gestion des coûts.