

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en
comptabilité et finance

Spécialité : Comptabilité et Finance

THÈME :

**La comptabilité analytique un outil d'évaluation des coûts et de
prise de décision**

Élaboré par :

BENKHALED Abdeslam

TEBAKH Ali

Encadreur :

M^{me} BOUBRIT Rachida

Lieu du stage : ENIEM Tizi-Ouzou

Période du stage : du 20 Mars 2015 au 19 Avril 2015

2014/2015

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences

financières et comptabilité

Spécialité : Comptabilité et Finance

THÈME :

La comptabilité analytique un outil d'évaluation des coûts et de prise de décision

Élaboré par :

BENKHALED Abdeslam

TEBAKH Ali

Encadreur :

M^{me} BOUBRIT Rachida

Lieu du stage : ENIEM Tizi-Ouzou

Période du stage : du 20 Mars 2015 au 19 Avril 2015

2014/2015

Remerciements

Merci Allah, Le Tout Puissant.

D'abord, nous tenons à exprimer notre gratitude à notre encadrant M^{me} **BOUBRIT R**, pour son soutien probant tout au long de l'élaboration de ce mémoire, pour sa patience et sa disponibilité exceptionnelle et inconditionnée.

Nos vifs remerciements s'adressent également à Monsieur **ATOUCHE**, **YACINE** et l'ensemble du personnel de l'**ENIEM** pour l'aide précieuse qu'ils nous ont fourni.

Merci à tout le corps professoral et administratif de l'école supérieure de commerce « **ESC** », pour la richesse et la qualité de leur enseignement et qui déploient de grands efforts pour assurer à leurs étudiants une meilleure formation.

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

Dédicaces

Je dédie ce mémoire :

À mes très chers parents, qui m'ont tant soutenu et encouragé pour réaliser ce modeste travail.

À mes frères et sœurs.

À toute ma famille.

À tous mes amis, et spécialement à Amrou et Slimane.

À mon binôme Ali Tebakh.

ABDESLAM

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

Mes parents, aucun hommage ne pourrait être à la hauteur de l'amour dont ils ne cessent de me combler.

Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

Ma sœur Sabrina et son mari Rabah et leurs petits enfants adorables Mohamed
Et Imededdine.

Mon binôme Abdeslam et toute la famille Benkhaled.

Mes amis et ceux qui ont contribué de près ou de loin pour que ce projet soit possible.

Je vous dis merci.

Ali.

Sommaire

Introduction générale :	A-D
Chapitre I : La comptabilité analytique :	01
Section 1 : généralités sur la comptabilité analytique :	03
Section 2 : la méthode des coûts complets :	10
Sous section 1 : méthode des coûts complet : section homogène :	10
Sous section 2 : correction de la méthode des coûts complets par la méthode de l'imputation rationnelle :	24
Section3 : La méthode de la comptabilité par activités « ABC » :	26
Section 4 : La méthode des coûts variables :	34
Chapitre II : La prise de décision :	43
Section 1 : généralités sur la prise de décision :	45
Section 2 : méthodologie de la prise de décision et la notion de cout pertinent :	52
Sous section 1 : méthodologie de la prise de décision :	52
Sous section 2 : notion de coût pertinent :	56
Section 3 : l'analyse en coûts :	58
Section 4 : Les contraintes à la prise de décision :	67
Chapitre III : Le cas pratique :	70
Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil :	71
Section 2 : la méthode utilisée par l'unité Froid pour le calcul du coût de production :	82
Section 3 : Les correctifs apportés à la méthode des coûts complets utilisés :	96
Sous section 1 : la méthode des coûts complets corrigés :	96
Sous section 2 : correction de la méthode utilisée par la méthode de l'imputation rationnelle :	101
Conclusion générale :	112-114
Bibliographie	
Table des matières	
Annexes	

Liste des abréviations :

Abréviation	Désignation
ABC	Activity Based Costing
approv	Approvisionnement
Ass.pièces	Assemblage Pièces
CA	Chiffre d'Affaire
CAM	Complexe d'Appareils Ménagers
CAMI	Computer Aided Manufacturing International
CE	Cuisinière Electrique
CF	Coût Fixe
CIR	coefficient d'imputation rationnelle
CMUP	coût moyen unitaire pondéré
CONG	Congélateur
CR	Centre de Regroupement
CT	Coût Total
CU	Coût Unitaire
CV	Coût Variable
CVU	coût variable unitaire
Dept .Ress .Hum	Département Ressources Humains
Dept. .Qualité	Département Qualité
Dept. Commercial	Département Commercial
Dept. Finance et compt	Département Finance et Comptabilité
Dept. Maintenance	Département Maintenance
Dept. Production	Département Production
Dept. Technique	Département Technique
EIMS	Unité Sanitaire
ENIEM	Entreprise Nationale de l'Industrie de l'Électroménager
ETI	Electronique Télécommunication et Informatique
F	coût fixe global
Fab.peint	Fabrication Peinture
Fab.plast	Fabrication Plastique
FIFO	First In First Out
FILAMP	Filiale Lamp
IS	Indice de sécurité
ISO	International Standard Organisation
LIFO	Last In First Out
M. Bahut	Montage Bahut
M. final.PM	Montage Final Petit Modèle
M.final.GM	Montage Final Grand Modèle
Mat	Matière
MCV	Marge sur Coût Variable
MS	marge de sécurité
PB	Porte Bombée
Pces.metal	Pièces Métalliques

PCF	Plan comptable Français
PCG	Plan comptable Français
PIB	Production Nationale Brute
PM	point mort
PME	Petite et Moyenne Entreprise
Presses & soud	Presses et Soudure
PVU	prix de vente unitaire
R	Résultat
REF	Réfrigérateur
SAV	Service Après Vente
Sc.e.achats	Service Achat
Sc.e.c.anal & budget	Service Comptabilité Analytique et Budget
Sc.e.compt.g	Service Comptabilité Générale
Sc.e.etud & dev	Service Etude et Développement
Sc.e.finance	Service Finance
Sc.e.gest.pers	Service Gestion du Personnel
Sc.e.gest.stock	Service Gestion de Stock
Sc.e.insp.mat	Service Inspection Matière
Sc.e.insp.prod	Service Inspection production
Sc.e.lab.cent	Service Laboratoire
Sc.e.meth.fab	Service Pièces Métalliques Fabriquées
Sc.e.meth.q	Service Pièces Métalliques
Sc.e.moy.com	Service Moyens Communs
Sc.e.relat.client	Service Relation Client
Sc.e.trans & douane	Service Transit et Douane
SF	Stock Final
SGP	Société de Gestion des Participations
SI	Stock Initial
SNCF	Société Nationale des Chemins de Fer
SONELEC	Société Nationale de Fabrication et du Montage Electronique
SPA	Société Par Action
SR	Seuil de Rentabilité
TCCF	taux de contribution à la couverture des charges fixes
TMCV	Taux de Marge sur Coût Variable
Tps	Temps
U	Unitaire
UGTA	Union Générale des Travailleurs Algériens
UO	Unité d'Œuvre
X	quantité produite et vendue

Liste des tableaux :

N° du tableau	Intitulé du tableau	N° de page
1	La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière	8
2	Exemple d'un tableau de répartition primaire et secondaire	17
3	Caractéristiques des différents types de décision selon leur niveau	49
4	L'évolution de l'ENIEM	72
5	La répartition primaire des charges de la section production	85
6	La répartition primaire des charges de la section approvisionnement	85
7	La répartition primaire des charges de la section administration	86
8	La répartition primaire des charges de la section maintenance	86
9	La répartition primaire des charges de la section soutien technique	87
10	La répartition secondaire des charges	89
11	Le coût des matières utilisées	91
12	Les charges de fabrication des produits	91
13	Les autres charges de production par produit	92
14	Coût de production unitaire des produits	93
15	Coût de production total des produits	93
16	Les charges de distribution de l'unité Froid	94
17	Les charges de distribution par produit	94
18	Le coût de revient des produits vendus	95
19	Le résultat analytique des produits	95
20	La répartition secondaire des charges après correction de la méthode utilisée	97
21	Les coûts matières après correction de la méthode utilisée	98
22	Les coûts de fabrication des produits après corrections de la méthode utilisée	98
23	Les autres charges par produits après suppression des frais de siège	99
24	Le coût de production après correction de la méthode utilisée	99
25	Le coût de revient des produits après correction de la méthode utilisée	99
26	Le résultat analytique des produits après correction de la méthode utilisée	100
27	Les charges fixes imputées de la section soutien-technique	102
28	Les charges fixes imputées de la section approvisionnement	102
29	Les charges fixes imputées de la section production	103
30	Les charges fixes imputées de la section maintenance	103
31	La répartition secondaire des charges après imputation des charges fixes	104
32	Les coûts matières des produits après imputation des charges fixes	105
33	Les charges de fabrication des produits après imputation des CF	105
34	Détermination des autres charges pour chaque produit après imputation des charges fixes	105
35	Le coût de production de chaque produit après imputation des charges fixes	106
36	Le coût de revient des produits après imputation des charges fixes	106

37	Le résultat analytique des produits après imputation des charges fixes	106
38	Variation des coûts de production	107
39	Variation des coûts de revient	107
40	Variation des résultats analytiques	107

Liste des schémas :

N° du schéma	Intitulé du schéma	N° de page
1	Domaine de la comptabilité analytique	9
2	La distinction entre les charges directes et les charges indirectes	13
3	Illustration du transfert des charges directes aux produits	15
4	Analyse de la mise en œuvre de la méthode ABC	31
5	La marge sur coût variable	38
6	Les étapes du processus de décision	53
7	Organigramme générale de l'ENIEM	77
8	Organigramme de l'unité Froid	81

Liste des graphes :

N° du graphe	Intitulé du graphe	N° de page
1	La détermination du seuil de rentabilité (SR)	62
2	La détermination du point mort :	65

Liste des annexes :

N° de l'annexe	Intitulé
1	La répartition des charges sur les centres de frais par la méthode des coûts complets utilisée par l'unité Froid année 2012
2	La répartition des autres charges (frais de sièges + frais financiers) année 2012
3	Les ventes globales de l'année 2012
4	La répartition secondaire des charges après correction de la méthode utilisée
5	La répartition des autres charges après correction de la méthode utilisée
6	Production année 2012:
7	La répartition secondaire des charges après imputation des charges fixes

Résumé :

Le but de notre travail est de voir comment la comptabilité analytique par l'intermédiaire de ses outils peut contribuer ou aider les dirigeants utiliser les méthodes les plus pertinentes pour à la fois évaluer et maîtriser ses coûts pour aboutir à prendre des décisions idoines.

Le premier chapitre de notre travail est consacré à l'étude détaillée de la comptabilité analytique. La comptabilité analytique est définie comme un mode de traitement des données ayant pour objectifs la recherche des coûts et l'approche prévisionnelle de l'exploitation et la mesure de performances d'une entité et pour accomplir ses objectifs la comptabilité analytique fait appel à plusieurs outils ou méthodes de calcul des coûts, parmi ces méthodes on trouve la méthode des coûts complets et la méthodes des coûts variables qui sont les plus utilisées.

Le deuxième chapitre de notre travail est consacré à la prise de décision et sa relation avec la comptabilité analytique. Donc dans ce chapitre on a essayé de faire un lien entre la comptabilité analytique et la notion de la prise de décision à travers l'analyse en coûts (variables et complets) qui permet de prendre des décisions efficaces.

Le troisième chapitre de notre travail porte sur la comptabilité analytique utilisée par l'entreprise nationale de l'industrie de l'électroménager (ENIEM) et sur les corrections que nous avons pu apportées à cette méthode avec la suppression des charges d'administration et les frais de siège et ensuite par l'application de la technique de l'imputation rationnelle.

Mots clés :

- **La comptabilité analytique** : est un système d'information comptable orienté vers le calcul des coûts.
- **La prise de décision** : consiste à examiner des alternatives et les comparer pour choisir une action.
- **Coût pertinent** : c'est un coût mieux appropriés aux différentes natures de décision.
- **Charge directe** : c'est une charge qui peut être liés directement soit à un produit, soit à un service, soit à une activité.
- **Charge indirecte** : c'est une charge qui concerne plusieurs coûts et elle nécessite un calcul intermédiaire pour être imputée au coût d'un élément déterminé.
- **Charge fixe** : c'est une charge qui ne dépend pas du niveau d'activité.
- **Charge variable**: c'est une charge qui dépend du niveau d'activité.

- **Les unités d'œuvres :** sont des « **unités d'imputation** » (clés de répartition) des charges indirectes des centres d'analyse aux coûts des matières et des produits.
- **Centre d'analyse :** est une division (un sous-ensemble) de l'entreprise qui permet de regrouper (d'analyser) des charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Introduction générale :

La gestion des établissements économiques est liée directement aux méthodes scientifiques analytiques, mais l'utilisation de ces dernières dans la prise de décision est considérée comme un sujet d'actualité, surtout après l'option de plusieurs pays pour l'économie de marché ; dans ce contexte les entreprises algériennes doivent s'intégrer aux changements, en développant leurs stratégies pour faire face à ces nouveaux défis et être compétitives à l'échelle nationale et internationale.

C'est pour cela que la comptabilité est considérée comme une nécessité absolue pour chaque unité économique, car elle est une source d'information pour l'utilisateur qui lui permet de mettre à sa disposition toutes les informations comptables et économiques sur le suivi et la gestion de toute entreprise.

Ainsi, il ya plusieurs types de comptabilité, chacune est applicable dans son domaine ; parmi ces types on a : la comptabilité financière, la comptabilité publique, la comptabilité des sociétés et la comptabilité analytique sujet de notre thème.

La comptabilité analytique est définie comme un mode de traitement des données, ayant pour objectif la recherche des coûts et l'approche prévisionnelle de l'exploitation et la mesure des performances d'une entité ; elle est considérée aussi , comme un outil de contrôle de gestion qui permet au manager de prendre les bonnes décisions, car elle permet d'analyser les résultats obtenus d'une façon précise et détaillée à travers le calcul des différents coûts, qui aboutit au résultat réalisé pour chaque produit, section, ou centre de responsabilité, la comptabilité analytique est un outil important dans le contrôle de gestion et la prise de décision au sein des entreprises implantées dans les pays développés.

Les principaux objectifs de la comptabilité analytique sont :

- connaître le coût des différentes fonctions ou activités exercées par l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts d'activité de l'entreprise et/ou de ses produits ou services ;
- permettre l'établissement de prévisions de charges et de produits ;
- constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

Malgré, cette importance de la comptabilité analytique, la plupart des entreprises algériennes ne l'applique pas pour divers raisons :

- la politique sociale ;
- la comptabilité analytique est facultative au sein des entreprises algériennes ;
- négligence de la part des managers à cause de la subvention;
- la comptabilité analytique est coûteuse et difficile à appliquer (du fait de l'absence de spécialistes en la matière).

Enfin, il faudrait que les managers algériens changent leur vision du monde socio-économique afin de faire face aux changements et pour assurer la pérennité aux entreprises sous leur responsabilité.

A travers cette approche on peut dégager la problématique suivante :

Problématique :

La comptabilité analytique peut-elle à travers ses différentes méthodes d'évaluations répondre aux attentes des entreprises algériennes dans la détermination des coûts et dans la prise de décision ?

Pour répondre à cette problématique on doit répondre aux questions secondaires suivantes :

- qu'est ce qu'une comptabilité analytique ?
- Les entreprises économiques algériennes se basent-elles sur les techniques d'évaluation des coûts pour les connaître, les maîtriser afin de participer à la prise de décision ?
- quels seraient les différents types de prise de décision?
- quelles seraient les attentes et les décisions que l'ENIEM est dans l'obligation de prendre afin qu'elle soit compétitive au niveau national et international ?

Hypothèses :

Sur la base de la problématique on peut poser les hypothèses suivantes :

- La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision et au contrôle ;
- La technique de l'analyse en coûts complets et en coûts variables est un indicateur efficace pour mesurer la performance de l'entreprise et participer à la prise de décision.

- Il existe plusieurs types de décisions, il ya des décisions stratégiques, opérationnelles, à court ou long terme, certaines ou incertaines...
- L'ENIEM doit revoir à la fois sa politique d'évaluation des coûts et sa politique commerciale pour être compétitive.

Les raisons du choix de ce thème :

Les raisons qui nous ont poussées à choisir ce thème sont les suivantes :

- Une motivation personnelle à traiter ce thème.
- La négligence de l'utilisation de la comptabilité analytique par les entreprises Algériennes, malgré son importance dans le contrôle de gestion et la prise de décision.
- L'adoption de l'économie de marché par l'Algérie à obligé les entreprises Algériennes à revoir leur méthodes de gestion afin de faire face à la concurrence à la fois nationale et mondiale.

L'importance du thème :

L'importance de ce thème consiste à :

- montrer l'impact de la comptabilité analytique sur l'entreprise ;
- montrer la nécessité d'adopter cette technique par les entreprises, malgré quelle soit facultative du point de vue juridique ;
- montrer l'importance de la comptabilité analytique à détecter les lacunes et les dysfonctionnements au sein des entreprises productives, commerciales et/ou de services ;
- maîtriser les coûts afin d'être compétitive ;
- maximiser les profits.

Méthodes utilisées :

- méthode descriptive sur l'aspect théorique qui touche à la fois l'approche comptable et économique.
- méthode analytique pour mettre en pratique les méthodes retenues pour l'évaluation des coûts et leur impact sur la prise de décision.

Plan de travail :

Nous tentons de répondre à notre problématique en déployant le plan suivant :

Le premier chapitre est consacré à la comptabilité analytique et à l'analyse de ses différents outils et méthodes de calcul des coûts.

Le deuxième chapitre est consacré à la prise de décision ou on abordera en premier lieu la notion de la prise de décision, puis on reprend la méthodologie de la prise de décision et le développement de la notion de coût pertinent, vient en suite l'analyse en coûts complets et variables et enfin on conclura ce chapitre par les contraintes à la prise de décision.

Le troisième chapitre traite l'aspect pratique au sein de l'entreprise nationale de l'industrie de l'électroménager (ENIEM) qui utilise pour le calcul du coût de revient la méthode des coûts complets, notre apport intervient dans la correction de la méthode utilisée en refusant de répartir les charges de la section administration¹ et les frais de siège² ; tout en appliquant la technique de l'imputation rationnelle afin d'obtenir des coûts complets corrigés des variations saisonnières et donc comparable d'une période à l'autre.

¹ Elles augmentent d'une façon exponentielle et surévalue le coût de production des produits.

² Les frais de sièges devraient être considérés comme des charges fixes et diminués des résultats.

CHAPITRE I :
LA COMPTABILITÉ
ANALYTIQUE

Introduction :

La comptabilité financière est considéré comme un système de l'organisation de l'information financière, elle permet de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine et la situation financière de l'entreprise d'où l'appellation « comptabilité financière ou externe».

La comptabilité analytique, quant à elle, est réservée aux besoins internes de l'entreprise. Elle a en effet pour but essentiel de donner à chaque responsable les éléments chiffrés de son activité à intervalles périodiques qui peuvent aller de la journée au mois voire à l'année, ce qui permet de faire le point et de prendre les meilleures décisions pour atteindre les objectifs, dans le cadre d'un nécessaire contrôle budgétaire.

Bien qu'elle soit facultative, la comptabilité analytique a toujours été sollicitée pour répondre aux attentes des décideurs, en répondant aux questions du genre :

Comment avons-nous obtenu ce résultat ?

Quels produits procurent la meilleure marge ?

Sur quels points nos prévisions ne sont-elles pas vérifiées ? pourquoi ? quel est l'écart ?

Que devons- nous décider ?

S'agissant de l'entreprise économique algérienne, le système de comptabilité dont elle dispose repose essentiellement sur la comptabilité générale (dite financière) légale, vue sa tenue obligatoire promulgué par l'ordonnance 75/35 du 29/04/1975, complété par l'arrêté du 09/10/1999. Par comparaison à la comptabilité analytique (dite de gestion), nous pouvons dire que la première est un système orienté vers l'extérieur, tandis que la deuxième est un outil de gestion orienté essentiellement vers l'entreprise, ce qui lui permet de répondre efficacement aux questions posées préalablement contrairement au système de comptabilité financière.

Le présent chapitre va être consacré donc, aux aspects de base de la comptabilité analytique et aussi à l'étude des différentes méthodes d'évaluation des différents couts.

Section 1 : généralités sur la comptabilité analytique :

1. Historique de la comptabilité analytique :

La connaissance des coûts est, depuis le début de la révolution industrielle, un impératif de base de toute prise de décision. La notion de comptabilité industrielle manifesta très tôt cette nécessité et se traduit par sa mise en place par les comptables, mais aussi par les ingénieurs et les techniciens. Les historiens recensent ainsi des systèmes précurseurs de comptabilité industrielle dès la fin du XVIII^e siècle en Grande Bretagne (notamment dans les forges et fonderies de la région de Sheffield). En France une doctrine apparaît à partir des années 1860 et on situe en 1885 l'apparition du premier manuel.

Appelée d'abord comptabilité industrielle puis comptabilité analytique d'exploitation, la comptabilité de gestion désigne l'ensemble des éléments du système comptable considérés du point de vue de l'intérêt qu'ils présentent pour la gestion interne.

La comptabilité analytique, née au XIX^e siècle, complète la comptabilité financière. Cette dernière dégage de manière synthétique le résultat d'un exercice par différence entre les produits et les charges classées par nature. Bien que nécessaires et incontournables, les informations produites par ce système comptable demeurent insuffisantes pour appréhender les performances internes de l'entreprise.

L'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision de gestion pour plusieurs raisons, Donc la comptabilité analytique a vu le jour pour pallier ces lacunes.¹

De plus, cette comptabilité allait connaître une révolution complète à partir des années 1970 et 1980 sous une double influence :

- Cette comptabilité s'est étendue à l'ensemble des activités économiques (commerciales, services...) :

Beaucoup d'entreprises publiques se sont mises à la comptabilité analytique à partir de la fin des années 80. La Banque de France par exemple met en place la première comptabilité analytique permettant de connaître avec une fiabilité suffisante le coût de revient des billets, également La Sealink, filiale de la SNCF, met en place un système de contrôle analytique informatisé des résultats de chaque bateau de sa flotte au milieu des années 80.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Paris, Bréal éditions, 3^{ème} édition, 2004, P.8

- L'informatique connaissant une révolution importante a été d'un grand apport on participant à l'évolution de cette dernière.

Entre 1947 et 1999, les rédacteurs du plan comptable général français ont voulu normaliser la comptabilité analytique au même titre que la comptabilité financière (ou comptabilité générale). Depuis 1999, la comptabilité de gestion n'est plus normalisée. Ses méthodes et son organisation doivent être adaptées aux particularités et aux besoins spécifiques de chaque entreprise ou organisation. De plus, l'objectif de la normalisation est de faciliter les comparaisons entre les entreprises. Or, cet objectif ne concerne pas la comptabilité de gestion qui est à usage interne et dont les résultats sont rarement divulgués.

Désormais, la comptabilité analytique fait partie de la plupart des Systèmes d'Information(SI) des entreprises importantes, des PMI et des PME bien que dans celles-ci on lui accorde un rôle secondaire¹.

Les modèles de comptabilité analytique qui viennent d'être étudiés sont actuellement en crise, et cette crise est due à deux évolutions récentes du monde économique :

- l'évolution des technologies de production qui se traduit par une substitution du capital au travail et par un déplacement du travail des zones productives vers des zones de services (préparation et programmation du travail dans des services spécialisés sans relation directe avec le produit) ;
- le raccourcissement de la durée de vie des produits qui donne une importance relative beaucoup plus grande par rapport à la préoccupation de rentabilité, aux coûts des phases de développement et de fin de vie ces produits.

Certains auteurs ont essayé de mettre au point une comptabilité analytique permettant d'évaluer les coûts pour sensibiliser les acteurs dans l'entreprise à l'importance de ces coûts et à la nécessité de chercher à les réduire. Mais le problème posé par cette méthode, au delà de son intérêt incitatif, réside dans la difficulté de définir le fonctionnement normal de l'entreprise, avec l'apparition de coûts de dysfonctionnement.²

La comptabilité financière n'ayant pas les mêmes objectifs que la dite analytique, s'est vue supplantée à cause de ses insuffisances.

¹ BRIMSON James, Feature costing : beyond ABC, journal of cost management, 1998

² ENGEL F., KLETZ F., cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005, P.49

2. Les insuffisances de la comptabilité financière :

Les problèmes que la comptabilité financière ne peut pas résoudre sont :

Le premier problème :

Le résultat fourni par la comptabilité financière est global. Le problème ne se pose pas lorsqu'il s'agit d'une entreprise mono produit : dans ce cas la contribution de ce produit au résultat est calculable sans difficulté. Que se passe-t-il, en revanche si l'entreprise exerce plusieurs activités ?

La comptabilité financière ne permet pas donc de connaître le résultat par activité. Or dès que l'entreprise se diversifie, elle éprouve le besoin d'informations détaillées par activité.

Le deuxième problème :

La comptabilité financière, en fin d'exercice, se pose des questions auxquelles elle ne peut répondre même s'il s'agit d'une entreprise mono produit.

- Par exemple comment valoriser les stocks de matières premières, les encours et les produits finis ?

Le troisième problème :

La comptabilité financière permet un contrôle à posteriori de la gestion globale, et non un contrôle dynamique et décentralisé du type contrôle-régulation. Car l'une de ses finalités essentielles est de rendre compte de ce qui s'est passé en termes de consommation et de production au cours de la période analysée. On fait appel à l'analytique pour répondre aux questions non résolus par la financière.

3. Définitions de la comptabilité analytique :

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous avons choisi celles qui nous paraissent les plus significatives :

Définition01 : La comptabilité analytique est un mode de traitement des données financières dont les objectifs essentiels sont de :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'organisation;
- expliquer et analyser les résultats de l'organisation publique ou privée en calculant les coûts des produits pour les comparer aux recettes ou aux prix de vente correspondants ;
- fixer des prix au regard d'un objectif de marge.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision¹.

Définition02 : La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision et au contrôle.²

Définition03 : La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.³

Définition04 : La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision.⁴

Définition05 : La comptabilité analytique est un mode de traitement des données issues de la comptabilité financière permettant d'identifier les éléments qui concourent à la formation du résultat de l'association, et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation.⁵

Donc la comptabilité analytique est un système de comptes, ajustés à la comptabilité financière, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et l'interprétation et l'exploitation par les entreprises. Elle rapproche chaque produit de ses coûts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin d'en mieux apprécier la situation. Elle est parfois associée à d'autres techniques de management comme la gestion budgétaire ou la gestion par objectifs, à qui elle fournit des éléments de comparaison comme la comptabilité de gestion. Longtemps réservée aux grandes entreprises industrielles (on parlait au XIX^{ème} siècle de comptabilité industrielle), du fait de sa complexité et des coûts de mise en œuvre la comptabilité analytique s'est généralisée avec l'apparition de l'informatique et des progiciels de gestion qui ont fortement abaissé le coût de la collecte et du traitement d'une information détaillée. Elle concerne désormais toutes les formes et toutes les tailles d'entreprises, dont elle est un des éléments clefs du système d'information.

¹ Plan Comptable Général (1982-titre III), cité dans: ALAZARD C., SÉPARL S., contrôle de gestion, dunod, 2001.

² LAUZEL P., BOUQUIN H., Comptabilité analytique et gestion, éditions Sirey, Paris, 1985.

³ DUBRULLE Louis, DIDIER Jourdin, Comptabilité analytique et gestion, édition Dunod, Paris, 2003.

⁴ BEATRICE, GRANDGUILLOT Francis, Comptabilité analytique, édition galino, Paris, 1998.

⁵ 7^{ème} forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.

4. Objectifs de la comptabilité analytique :

Les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être cités, selon leur description dans le plan comptable générale français de 1986, comme suit :¹

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents produits ;
- Fournir une base d'évaluation pour certains postes du bilan ;
- Proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks ;
- Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de vente ;
- Faire une prévision des charges et des produits ;
- Donner une base au contrôle de gestion ;
- Éclairer les prises de décisions: la comptabilité analytique fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant de prendre des décisions engageant l'avenir de l'entreprise. Par exemple, faut-il continuer la fabrication d'un produit, ou bien le contraire?
- Etc...

5. Rôle de la comptabilité analytique :²

D'après le 7^{ème} forum national des Associations & Fondations, les rôles de la comptabilité analytique sont les suivant :

- Elle divise les résultats par actions, projet, secteur et par activité, en donnant une vue détaillée, elle permet ainsi un meilleur pilotage ;
- Elle trouve son intérêt notamment lorsque qu'une organisation agit sur plusieurs axes et gère plusieurs actions ou projets, ou est composée de plusieurs secteurs ;
- Elle est un gage de transparence et de bonne gestion ;
- Elle permet ainsi une lecture plus directe des comptes et des résultats grâce à une affectation « choisie » des charges et des produits.

6. La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière :

La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière se fait selon les critères qui sont résumés dans le tableau ci-dessous :

¹ DERAHMOUNE H., AMOURA D., La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique, Blida, Algérie.

² 7^{ème} forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.

Tableau n°1 : la comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière :

Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent – futur
Natures des flux observés	Externes	Internes
Documents de base	Externes	Externes et internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Économiques
Règles	Rigides et normative	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée, formelle	Rapide, pertinente, Approchée

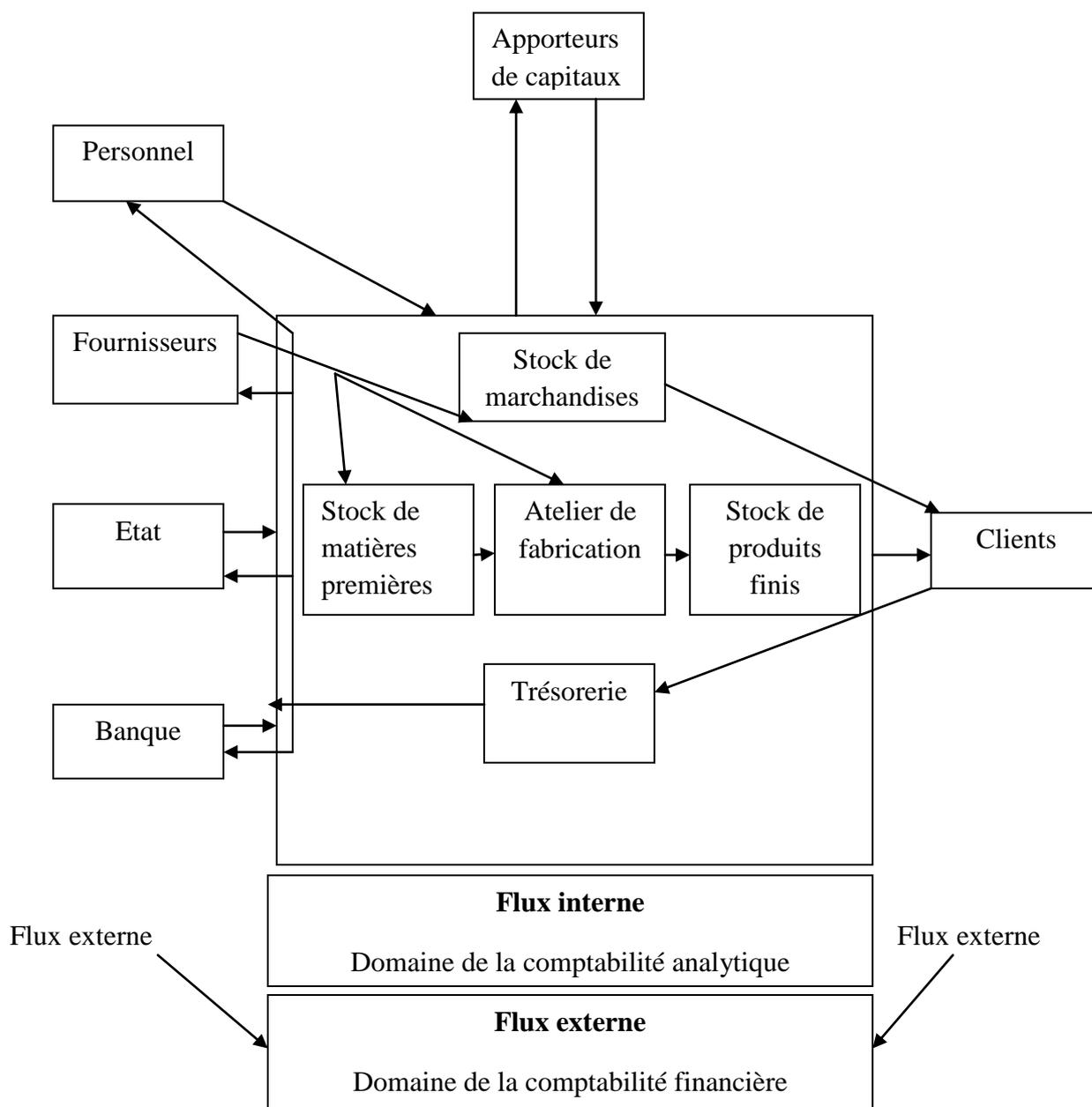
Source : MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, multimédia, 1990, p.16

7. Domaine de la comptabilité analytique :

Alors que la comptabilité financière enregistre les flux externes (c'est-à-dire les flux entre l'entreprise et son environnement), la comptabilité analytique est tournée vers la gestion des flux internes. Elle rend compte des différents processus de transformation des éléments utilisés jusqu'à la livraison des produits ou des services aux clients.

Et voici un schéma qui illustre son domaine :

Schéma n°1 : domaine de la comptabilité analytique



Source : BODIN D., calcul et analyse des coûts, p.01

8. Les outils de la comptabilité analytique :

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

Section 2 : la méthode des coûts complets :

Sous section 1 : méthode des coûts complet : section homogène :

1. Un bref historique sur la méthode des coûts complets :

La méthode des coûts complets est très ancienne puisque l'on retrouve des exemples à partir du XVI^e siècle¹. Au départ, le problème était relativement simple lorsque la quasi-totalité des coûts étaient directs (matière première ou main d'œuvre). Mais avec l'évolution de l'industrie caractérisée par : d'importants investissements, intégration verticale et horizontale, la naissance d'un véritable capitalisme, et l'augmentation des frais fixes de structure, se posent de nouveaux problèmes : l'augmentation considérable de la part des charges indirectes et une diminution des charges directes, entraîne une complexité dans la maîtrise de l'entreprise (un ensemble plus rigide, perte de la souplesse dû à l'importance des charges fixes). Ces problèmes ont été à l'origine de débats en Grande Bretagne et en France. La méthode des coûts complets a entériné ces débats car elle cherche à associer un idéal de précision et une rigueur réglementaire.

2. Objectifs de la méthode des coûts complets :

La méthode du coût complet, a pour objectifs:

- La recherche d'un mode d'évaluation des produits de l'entreprise à partir du calcul de leurs coût de revient ;
- L'analyse par produit et par centre d'activité est destinée à servir de base d'information pour les prises de décisions des responsables aux différents niveaux de l'organisation ;
- Obtenir des informations relatives au coût, marge et résultat dans les différents stades du processus de production: achat, stocks, en cours, fabrication et distribution ;
- L'analyse des coûts complets utile aux dirigeants pour connaître l'intégralité des coûts.

3. Définition et classification des coûts :

Un coût est une somme de charge relative à un centre de coût de l'entreprise (coût d'approvisionnement, coût de production, coût de revient...).

Le coût complet reprend la totalité des charges qui lui sont imputées après affectation, répartition et imputation.

¹ BURLAUD A., SIMON C., comptabilité de gestion, P. 11.

Les coûts sont classés :

- **Selon le stade :**
 - coût d'approvisionnement ;
 - coûts des produits fabriqués ;
 - coûts des produits distribués.
- **Selon le champ d'application :**
 - par fonction de l'entreprise (administration, production, distribution...) ;
 - par moyen d'exploitation (usine, atelier, poste de travail...) ;
 - par activité (famille de produit, unité de produit, stade d'élaboration...).
- **Selon le contenu :**
 - le coût complet (ce coût incorpore l'ensemble des charges supportées par le produit) ;
 - le coût partiel (ce coût incorpore seulement certaines charges spécifiques (coût variables...)).
- **Selon le moment de calcul :**
 - coût constaté (le calcul intervient après réalisation : calcul à posteriori) ;
 - coût préétablie (le calcul précède la réalisation : calcul à priori).

4. Les charges :

4.1 La nature des charges¹ :

La connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqué ou vendus est un élément d'information non négligeable pour piloter une entreprise.

Mais l'évaluation du coût complet n'est pas une tâche facile, car il ya le problème de la nature des charges à incorporer dans le coût qui se pose.

Les charges prises en compte pour le calcul des coûts dans la comptabilité analytique ne sont pas exactement les charges enregistrées dans la comptabilité financière on distingue :

- **Les charges incorporables :**

Ce sont les charges normales d'exploitation classées en comptabilité financière selon leur nature, et qui seront incorporées dans le calcul du coût en comptabilité analytique, ou sont classées selon leur fonction.

¹ BOUKSESSA Souhila, La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, 2010, P.77.

- **Les charges non incorporables :**

C'est des charges qui sont enregistrées dans la comptabilité financière et qui seront exclus du calcul en comptabilité analytique, car elles ne correspondent pas à l'activité ou l'exploitation normale de l'entreprise. Ce sont des charges anormales ou exceptionnelles, il faudra aussi exclure toutes les charges qui correspondent à des exercices antérieurs.

- **Les charges supplétives :**

A l'inverse des charges incorporables et non incorporables, les charges supplétives ne sont pas enregistrées dans la comptabilité financière, mais qui seront incluses dans le calcul des coûts de revient. Les charges supplétives sont composées essentiellement de :

- La rémunération des capitaux propre de l'entreprise.
- La rémunération de travail de l'exploitant dans une entreprise individuelle.

Les charges de la comptabilité analytique = les charges de la comptabilité financière – les charges non incorporables + les charges supplétives.

4.2 Définition des charges directes et charges indirectes :

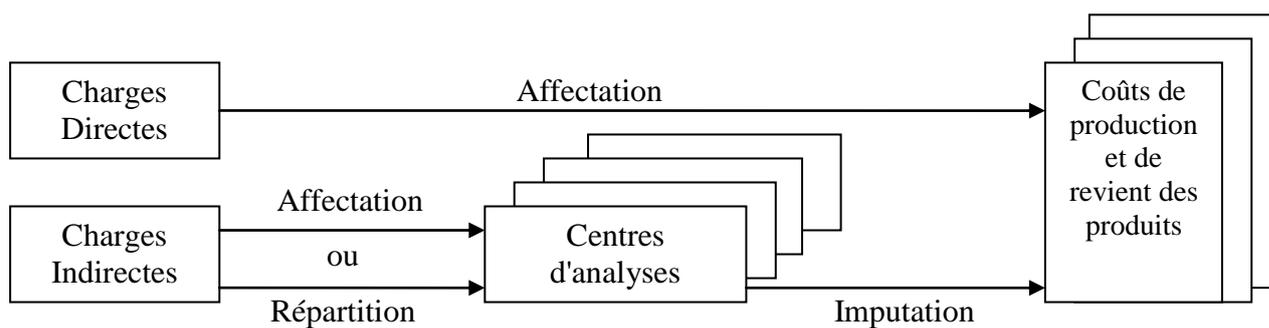
- **Les charges directes :**

Sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. En générale, pour ces charges directes il n'y a pas d'ambiguïté possible.

- **Les charges indirectes :**

Ces charges seront imputées dans les différents coûts selon leur origine. Donc une charge indirecte représente un élément de coût qui est commun à plusieurs produits, de ce fait, elle doit faire l'objet d'une répartition avant imputation aux coûts des produits. Il est fréquent, dans certaines entreprises, que les numéros de comptes de ces charges soient codifiés en fonction du coût de destination, voire de l'atelier pour lequel telle ou telle charge a été consommées.

Schéma n°2 : La distinction entre les charges directes et les charges indirectes



Source : DEDIER Leclère, la comptabilité analytique : prévision et contrôle des coûts, Eyrolles, 1991.

5. La méthode des centres d'analyse:

Les charges directes sont affectées aux coûts sans calcul intermédiaire, par contre, les charges indirectes doivent subir une répartition préalablement à leur imputation aux coûts. La méthode la plus couramment utilisée est dite méthode des centres d'analyse, d'ailleurs le PCG préconise cette méthode mais sans obligation.

5.1 Définition du centre d'analyse :

Un centre d'analyse dans la terminologie du Plan comptable Français (PCG) de 1982 est le point central de la méthode des coûts complets .Il donne lieu à une division réelle ou fictive de l'entreprise. C'est un compartiment comptable permettant de regrouper les éléments de charges indirectes avant de les imputer aux coûts, le compartiment est établi par le responsable de gestion.

Le centre d'analyse doit comporter une activité homogène et également significative afin de pouvoir mesurer son activité de façon satisfaisante pour les besoins de gestion.

5.2 Classification des centres d'analyses :

Le plan comptable Français (PCG) de 1957 et 1982, distingue deux types de centre d'analyse :

- **Les centres principaux :**

Correspond à une division de l'entreprise dont l'activité est **directement** transférée à un objet de coût (ces centres travaillent pour les produits). Ex : le centre approvisionnement est un centre principal car les charges indirectes sont directement imputables aux coûts d'achat.

- **Les centres auxiliaires :**

C'est un centre qui fournit des services ou prestations aux autres centres auxiliaires ou principaux (les charges indirectes ne correspondent pas à un objet de coût). Exemple : les charges d'entretien vont à travers la **répartition secondaire** être affectées dans des centres principaux.

On peut également citer d'autres typologies des centres d'analyse selon leurs utilisations:

1. Utilisation de critère d'organisation :

- **Par centre fonctionnel :** on se base sur les grandes fonctions économiques de l'entreprise
 - Production
 - Administration
 - Distribution
 - Etc.

On doit pouvoir suivre les charges, ce type de centre est utilisé surtout dans les petites entreprises.

- **Par centre de travail :** les entreprises importantes sont obligatoirement structurées selon des tâches clairement assignées aux divers services :
 - Exportation
 - SAV
 - Atelier de finition
 - Etc.

Si besoin, on peut encore diviser en sous services.

2. Utilisation du mode d'imputation des charges indirectes aux coûts :

- **Centre de travail :** L'activité peut être mesurée au moyen d'une unité physique (unité d'œuvre) permettant d'imputer les charges à ce centre. Ex: Atelier et temps de passage.
- **Centre de frais :** L'activité ne peut être mesurée de façon satisfaisante au moyen d'une unité physique. L'imputation se fait alors sur un modèle de proportionnalité avec une base monétaire appelée « assiette de frais ». Ex: Centre distribution on utilisons le chiffre d'affaire.

Il n'existe pas de découpage type en centres, tout dépend de la nature de l'activité de l'entreprise, de sa taille et de son organisation. Signalons, qu'un nombre trop faible de centres

donne une analyse insuffisante, alors qu'un nombre très élevé aboutit à la confusion dans les documents.

5.3 Transfert des charges directes et la répartition des charges indirectes :

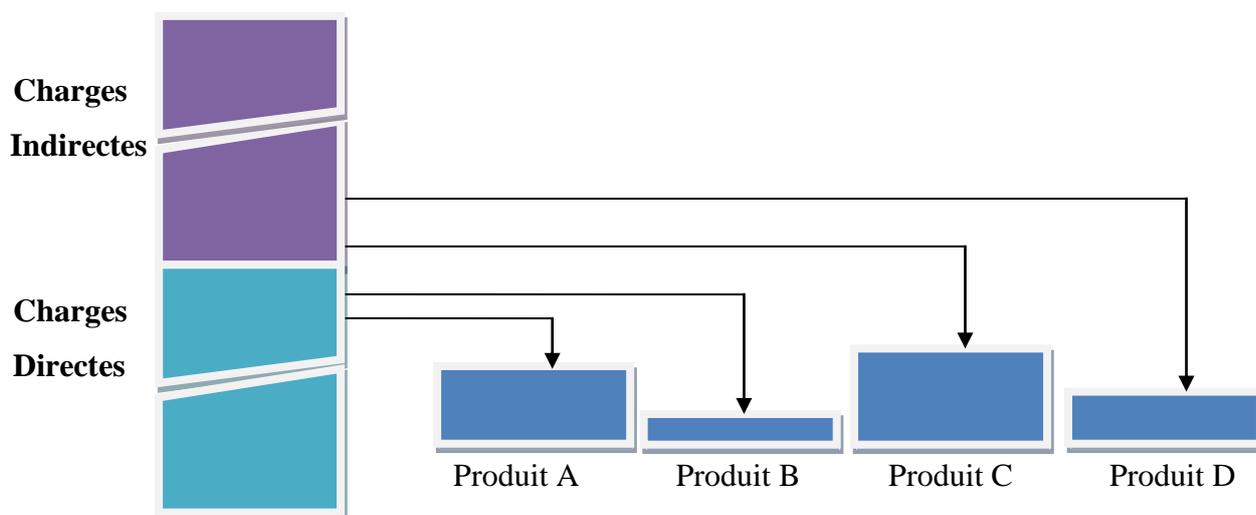
5.3.1 Transfert des charges directes¹ :

Rappelons que les charges directes sont les charges dont l'affectation est possible sans calcul intermédiaire, grâce à l'existence d'un moyen de mesure (marchandise, matière première, main d'œuvre productive...).

Si l'objectif de la comptabilité analytique est limité au calcul des coûts de produit (intermédiaires ou finis à mettre en stock, ou livrés aux clients), les charges directes ne transitent pas par les centres d'analyse mais sont acheminées directement vers les comptes de coûts concernés.

Dans ce cas, les comptes des centres d'analyse regroupent uniquement des charges indirectes.

Schéma n°3 : illustration du transfert des charges directes aux produits²



Source : MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, comptabilité analytique : Outil de gestion & aide à la décision.

Cette première étape, qui consiste à transférer directement aux produits les charges immédiatement affectées, aboutit à la détermination du coût direct des produits.

Ce transfert est effectué :

¹ AKLI Dehia, KEBBAL Sabrina, coût et prise de décision, mémoire de master, 2014, P.10.

² MARGERIN Jacques et AUSSET Gérard, comptabilité analytique : Outil de gestion & aide à la décision, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^{ème} édition Juin 1984.

- En partie sur la base des documents de la comptabilité financière (exemple : une facture d'achat concernant un approvisionnement spécifique à une commande)
- En autre partie et le plus souvent l'essentiel, sur la base des documents propres à la comptabilité analytique et créés précisément à l'effet de saisir la destination des consommations (bons de sortie matière, bon de travail ou feuilles d'attachement..).

5.3.2 La répartition des charges indirectes :

La méthode des centres d'analyse consiste à répartir les charges indirectes dans les différents centres, et à imputer ces charges aux différents coûts. Cette répartition s'effectue en deux étapes :

- **La première étape :**

La répartition primaire : Les charges qui n'ont pu être affectées directement aux coûts sont réparties dans des centres d'analyse grâce à des clés de répartition. On prend le total de la charge à répartir entre les centres et on multiplie ce total par chacun des pourcentages fournis.

-**Centre d'analyse :** division comptable où sont regroupées les charges indirectes préalablement à leur affectation. Il peut s'agir d'un service existant réellement (centre approvisionnement, centre Atelier1) ou fictivement (Centre de gestion des matériels) dans l'entreprise.

- **Clé de répartition:** pourcentage fourni par des procédures para comptables.

- **Le total de la répartition primaire** s'obtient en additionnant toutes les charges qui ont été affectées dans les centres d'analyse.

- **La deuxième étape:**

La répartition secondaire : A l'issue de la répartition primaire, certains centres d'analyse (centres auxiliaires) ne peuvent toujours pas être affectés à un coût déterminé. Il faut donc « vider » les centres auxiliaires dans les centres principaux à l'aide des nouvelles clés de répartition fournies. Le total de la répartition secondaire s'obtient en additionnant toutes les charges qui ont été affectées dans les centres d'analyse (y compris le total de la répartition primaire).

A l'issue de la répartition secondaire, le total des centres auxiliaires est donc égal à zéro.

- **Centres auxiliaires:** centres d'analyse dont les charges sont réparties dans d'autres centres auxiliaires et/ou dans les centres principaux.

- **Centres principaux:** centres d'analyse dont les charges peuvent être affectées sans ambiguïté aux coûts des produits.

La répartition primaire et secondaire s'effectue dans un tableau appelé « tableau de répartition des charges indirectes ».

C'est un tableau à double entrée, qui comporte un certain nombre de colonnes verticales qui représentent les différents centres dans l'entreprise, et un certain nombre de lignes horizontales où sont classées les charges par nature, ces charges doivent être réparties entre les différents centres. Cette répartition s'effectue à l'aide d'un critère fixé à l'avance, appelé clé de répartition, qui varie suivant le type d'entreprise et suivant la nature de la charge.

Tableau n°2 : Exemple d'un tableau de répartition primaire et secondaire¹

Charges indirectes		Centres auxiliaires				Centres principaux				
Désignation	Montants	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Matières consommables		•	•		•	•	•	•	•	•
Main-d'œuvre indirecte			•	•		•	•	•	•	•
Service indirectes (assurances, loyers...)		•			•	•	•	•	•	•
....										
....										
Amortissement		•	•	•	•	•	•	•	•	•
Totaux primaires (par section)		X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
			•	•	•	•	•	•	•	•
			X'2							
			•	•	•	•	•	•	•	•
				X'3						
				•	•	•	•	•	•	•
					X'4					
				•	•	•	•	•	•	•
						X'5	X'6	X'7	X'8	X'9

Totaux secondaires (centre principaux)

Source : MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, comptabilité analytique : Outil de gestion & aide à la décision.

¹ MARGERIN Jacques et AUSSET Gérard, comptabilité analytique : Outil de gestion & aide à la décision, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^{ème} édition Juin 1984.

5.3.3 Le problème des prestations réciproques¹ :

Il n'est pas toujours possible d'éviter les retours en arrière au cours des opérations de déversement des sections auxiliaires. Il arrive en effet que celles-ci se fournissent des prestations réciproques et se rendent des services mutuels.

1) Annulation des prestations réciproques :

La première solution consiste à ignorer les prestations réciproques. Elle peut se justifier par des montants faibles.

2) Répétition successives :

La méthode dite par répétitions successives est lourde et d'une application difficile quand les sections auxiliaires sont nombreuses, ce qui risque d'être insupportable en raison du nombre d'opérations à effectuer.

C'est néanmoins parfois la solution qui s'impose lorsque, pour quelque raison que ce soit, les recours aux mathématiques n'est pas possible.

3) Résolution algébrique :

Cette méthode permet d'aboutir à un résultat exact. Elle consiste à prendre comme inconnues le total des coûts de chaque centre après prise en compte des prestations réciproques.

Pour « n » sections ayant des prestations réciproques, on aboutit à un système de « n » équation du premier degré que l'on résout par l'algèbre.

5.4 L'imputation des charges indirectes aux différents coûts²:

Les charges indirectes ont imputées aux différents coûts en fonction d'une unité d'œuvre ou d'un taux de frais.

5.4.1 Les unités d'œuvre :

L'unité d'œuvre est généralement une unité physique (heure de main d'œuvre, heure machine, kg de matières premières consommées,...), mais il est possible dans certains cas que l'unité de mesure est une unité monétaire dénommé "assiette de frais", où le coût unitaire est exprimé en pourcentage et dénommé "taux de frais". Il y a une grande liberté de choisir l'unité d'œuvre, mais elle doit refléter fidèlement l'ensemble des charges consommées par l'atelier par rapport au nombre d'unités de mesures utilisées.

¹ AKLI Dehia et KEBBAL Sabrina, coût et prise de décision, mémoire de master, 2014, P.14.

² RIFAI Ibrahim, OUCHERHOUN Saloua, coût complet, université de Meknès, 2009, P.13.

Unité physique : coût de l'UO d'un centre = coût du centre ou de la section / nbre d'UO de centre.

Unité monétaire : taux de frais de centre = coût de centre de frais / valeur de l'assiette de répartition.

5.4.2 Le choix d'une unité œuvre :

Le choix d'une unité de mesure est nécessaire pour permettre l'imputation des charges des centres aux différents produits et le suivi de leur productivité, cette unité d'œuvre es une unité de mesure de travail, de l'activité, des prestations fournies par un centre d'analyse. Le choix repose avant tout sur une analyse technico-comptable, la meilleure unité d'œuvre choisie est celle dont la quantité varie sur plusieurs périodes successives en corrélation la plus étroite avec le montant des charges du centre.

Les unités d'œuvres couramment utilisées sont rattachées:

- A la main d'œuvre qui fabrique le produit: heure de la main d'œuvre (l'heure d'ouvrier, l'heure de technicien, heure d'ingénieur...), lorsque le coût de cette main d'œuvre représente l'essentiel des charges,
- Au fonctionnement de matériel consacré au produit: heure machine, lorsque les coûts du matériel constituent l'essentiel des charges,
- A la matière travaillée dans le centre d'analyse: unité de matière travaillée (nombre, poids, volume, surface...),
- A l'unité de produit élaboré dans le centre (nombre, poids, volume...)

Le choix d'une unité d'œuvre pertinente est souvent délicat, il faut qu'il existe une relation de causalité entre les unités d'œuvre et l'évolution des charges du centre. Or, ces dernières dépendent de l'identification préalable qui est faite des centres d'analyse.

Deux approches sont possibles pour le choix d'une unité d'œuvre :

Détermination de façon logique : lorsque l'activité du centre est unique, matière utilisée, main d'œuvre fournie, etc., le choix est dit logique ou intuitif.

Détermination par méthode mathématique : lorsque l'activité du centre est fonction de plusieurs critères (heures machines, heures ouvrier, consommation de matières le choix est déterminé par un ajustement linéaire. Le coefficient de corrélation indiquera le choix de l'unité d'œuvre ou assiette de frais.

5.4.3 La méthode des clés de répartition :

On appelle clés de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes entre les différents centres, c'est une mesure permettant une affectation «exacte» des charges indirectes aux différents centres. La clé peut être exprimé en **pourcentage** ou en **proportion**.

6. L'évaluation des stocks :

Il existe plusieurs méthodes possibles d'évaluation des stocks. Mais, seules deux méthodes, à quelques exceptions près sont autorisées : la méthode dite du «premier entré, premier sorti » (souvent appelée par son nom anglo-saxon « First In, First Out » ou « FIFO») et la méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP). La troisième méthode, « Dernier entré, premier sorti » (ou LIFO pour « Last In, First Out») est néanmoins présentée pour mémoire.

6.1 La méthode première entrée, premier sorti(FIFO) :

Le principe est extrêmement simple : les matières (ou marchandises) sont sorties du stock à leur coût d'achat, en privilégiant par priorité les plus anciennes.

Les entrées sont calculées à leur coût d'achat, c'est-à-dire frais d'achat compris.

6.2 La méthode de premier sorti, premier entré(LIFO) :

Le principe est inverse du précédent : les matières (ou marchandises) sont toujours sorties du stock à leur coût d'achat, mais en privilégiant par priorité les plus récentes.

6.3 La méthode du coût moyen unitaire pondéré(CMUP) :

Comme son nom l'indique, la méthode consiste à calculer une moyenne pondérée des valeurs en stocks et de celles qui sont rentrées. Les matières premières sont ensuite sorties à cette valeur :

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{valeur des entrées}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{quantité des entrées}}$$

7. Les différentes étapes du calcul des coûts :

7.1 La hiérarchie des coûts :

Selon le modèle du PCG, le coût complet est calculé selon une démarche dite hiérarchique, qui suit le déroulement du processus de production du produit ou du service : approvisionnement, production, distribution.

7.1.1 Le coût d'achat :

Le coût d'achat est constitué par l'ensemble des charges supportées pour réaliser l'achat des marchandises et des matières premières, mais également sont intégrés les coûts de stockage.

Coût d'achat = Prix d'achat net + Frais d'achat

Prix d'achat net : il s'agit d'un net commercial

Frais d'achat : charges directes et indirectes relatives à l'achat (frais de transport, d'assurance, taxes douanières, etc....).

7.1.2 Le coût de production :

Le coût de production est constitué par l'ensemble des charges supportées en raison de la fabrication de produits ou services de l'entreprise. Il comprend :

- les charges directes pouvant être rattachées à un produit (ou service) :
 - coût d'achat des matières consommées
 - coût de main d'œuvre directe (salaires et charges sociales correspondantes)
 - autres charges (entretien,...)
- les charges indirectes de production via les centres d'analyse.

7.1.3 Le coût de revient :

Le coût de revient est la somme des coûts qui correspond au stade final d'élaboration (coûts de distribution inclus) du produit ou service considéré.

- Cas de l'entreprise commerciale :

Le coût de revient comprend :

- le coût d'achat des marchandises vendues (coûts des achats + SI – SF),
- les coûts de la distribution,
- les autres charges.

- Cas de l'entreprise industrielle :

Le coût de revient comprend :

- le coût de production des produits finis vendus au CUMP le plus souvent,

- le coût de la distribution,
 - les coûts hors production.
- **Cas de l'entreprise prestataire de service :**

Le coût de revient comprend :

- les charges de personnel,
- les coûts des fournitures,
- les dépenses de publicité, ...

7.1.4 Les marges et résultats analytiques :

Les marges (prix de vente – coût) peuvent être calculée aux différentes étapes : marge sur coût d'achat, marge sur coût de production. Le résultat par produit (ou résultat analytique) est obtenu par la différence entre le prix de vente et le coût de revient de l'objet en question.

7.2 Difficultés liées aux coûts de production :

7.2.1 Les encours de production :

Un encours de production est une partie de la production encore inachevée. On désigne sous ce vocable un coût de production encore incomplet puisque toutes les opérations de fabrication n'ont pas encore été réalisées. Les encours de production calculés en fin de période constitueront les encours de production initiaux de la période suivante.

$$\begin{aligned} \text{Coût de production des produits terminés} &= \text{Coût de production de la période} \\ &+ \text{Encours de début de période} \\ &- \text{Encours de fin de période} \end{aligned}$$

7.2.2 Les produits résiduels : rebut, déchet et sous-produit :

Un sous produit est un produit secondaire obtenu en cours de fabrication d'un produit principal. Il est utilisable comme matières premières par d'autres entreprises (ou par l'entreprise elle-même). Exemple : le bitume issu de la distillation du pétrole.

Un déchet est un résidu de fabrication produit par une matière première. Exemple : sciure, copeaux de métal.

Un rebut est un produit fini non conforme. Exemple : des pièces cassées, des produits mal dimensionnés.

Le traitement comptable des produits résiduels diffère selon qu'ils sont vendables ou non.

Cas 1 : Produit résiduel vendable => Évaluation forfaitaire de la valeur du produit résiduel. Cette évaluation vient en diminution du coût de production des produits.

Cas 2 : Produit résiduel non vendable => Calcul du coût de retraitement et d'évacuation produit résiduel. Cette évaluation vient en augmentation du coût de production des produits.

8. Apports et limites de la méthode des coûts complets :

8.1 Apport de la méthode des coûts complets :

- Inclure par étapes successives l'intégralité des charges;
- Analyse par produit et centre d'activité;
- L'utilisation des clés de répartitions et des unités d'oeuvre pour l'imputation des charges indirectes;
- Optimiser le couple "valeur coût" des produits, sert comme point de repère et de comparaison par rapport à la valeur donnée par le marché.

8.2 Limites de la méthode des coûts complets :

- elle est établie a posteriori : cette méthode ne permet pas d'anticiper les décisions de gestion ;
- sa détermination est complexe (processus long), et les coûts sont obtenus tardivement ;
- les décisions peuvent être difficiles à prendre ;
- l'imputation des charges indirectes peut être contestable : les unités d'œuvres sont-elles pertinentes ? Les charges peuvent-elles être imputées de manière homogène ?

Sous section 2 : correction de la méthode des coûts complets par la méthode de l'imputation rationnelle :

Il est reproché à la méthode des coûts complets, qu'elle ne s'applique pas sur des pratiques modernes permettant de dégager des indicateurs de gestion afin de maîtriser les conditions internes d'exploitation et de participer à la prise de décision. La méthode de l'imputation rationnelle, qui s'inscrit dans la méthode des coûts complets vient corriger et améliorer ces insuffisances.

1. Définition :

La méthode de l'imputation rationnelle est conçue comme un correctif au calcul des coûts réels par la méthode des coûts complets. La structure du système d'analyse est la même que cette dernière. Mais on tente de rendre les coûts des unités d'œuvre des centres et les coûts de production des produits dépendants du degré d'activité¹.

2. Principe de la méthode :

La méthode de l'imputation rationnelle consiste à inclure dans le calcul des coûts la part de charges fixes calculé par rapport à un niveau d'activité préalable dit « niveau d'activité normale ».

2.1 Activité normale et activité réelle :

A chaque stade de la production et de distribution, le montant des charges fixes imputé aux coûts est égale à leur montant réel multiplié par un coefficient appelé taux d'activité ou coefficient d'imputation rationnelle (CIR).

$$\text{Taux d'activité ou CIR} = \frac{\text{niveau réel d'activité}}{\text{niveau normal d'activité}}$$

Ainsi on obtient :

$$\text{Charges fixe imputées} = \text{charges fixes constatées} * \text{taux d'activité}$$

Donc, trois situations sont possibles :

- Charges fixes réelles supérieure aux charges fixes imputées : donc le taux d'activité est inférieure à 1 : il ya sous activité, les charges non imputées constituent donc un coût de chômage, ce qui implique un dysfonctionnement d'un centre d'analyse ou bien plusieurs ;

¹ MELYON Gérard, la comptabilité analytique, Bréal édition 3^{ème} édition, P.178.

- Charges fixes réelles inférieure aux charges fixes imputées : donc le taux d'activité est supérieure à 1 : il ya suractivité, la différence d'imputation rationnelle constitue un boni de suractivité qui traduit l'utilisation optimale des ressources d'un centre d'analyse ;
- Charges fixes réelles égales les charges fixes imputées : donc le taux d'activité est égale à 1 : donc l'activité réalisé correspond à l'activité prévue.

- **L'activité normale :**

Elle correspond à l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité (temps de congé...) et aux contraintes structurelles de l'organisation (changement d'équipe...).

- **L'activité réelle :**

C'est l'activité par centre d'analyse au cours de la période considérée.

3. Avantages de l'imputation rationnelle des charges fixes :

- L'absence de répartition des charges de structure selon des clés souvent arbitraires : des mesures fiables ;
- La possibilité de connaître le coût des écarts d'activité par rapport à une activité normale ;
- Détecter les zones sensibles, donc les centres dont l'activité n'est pas atteinte.

4. Inconvénients de l'imputation rationnelle des charges fixes :

- La délicate détermination du niveau «normal» d'activité en l'absence de standards nationaux et internationaux ;
- La difficulté de distinction entre charges fixes et charges variables ;
- Elle masque le coût réel d'une unité d'œuvre voire du produit.

Section 3 : La méthode de la comptabilité par activités « ABC » :

1. Bref historique :

- Comment élaborer des critères de contrôle qui incitent les responsables à maîtriser les coûts indirects et à réfléchir à leur formation dans le cadre d'une analyse stratégique non bornée par l'horizon de l'exercice ?
- Comment les inciter à raisonner aussi sur l'impact des choix qu'ils font lors de la conception des produits, sachant que les coûts engagés durant la durée de vie d'un produit sont en fait déjà déterminés à plus de 90% avant même que ne commence la fabrication?

La solution de ces deux questions est actuellement développée dans un petit nombre d'entreprises résidant dans ce que l'on appelle la comptabilité par activités, souvent appelée dans le jargon anglo-saxon méthode ABC, comme Activity Based Costing.

Cette méthode a été développée par une association, CAM-I (Computer Aided Manufacturing International), créée en 1972 aux Etats-Unis et située à Austin au Texas, qui s'est spécialisée sur la recherche collaborative visant à l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production. Ses membres sont de grandes entreprises américaines et des éditeurs de logiciels de gestion comme SAP, un des leaders mondiaux dans le domaine de l'informatique de production, qui a intégré la méthode ABC dans ses logiciels et lui fait une propagande active. Le principe de la méthode est le suivant : les objets de coûts (produits, clients...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources.¹

2. Principe de la méthode ABC :

ABC est une nouvelle méthode de calcul des coûts de revient, basée sur une nouvelle répartition des charges indirectes.

Le modèle à base d'activité, appelé méthode ABC (Activity Based Costing ou Comptabilité à base d'activités) propose une solution alternative au modèle des centres d'analyse. Il s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités. L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes.

¹ ENGEL F., KLETZ F., cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005, P.51.

La méthode ABC en théorie et en pratique diffère peu dans ses aspects calculatoires de la méthode des centres d'analyse, et elle diverge fortement dans sa philosophie.¹

Il faut donc une analyse transversale (par activité), et non plus fonctionnelle (verticale) de l'entreprise.

L'approche transversale de l'entreprise consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonctions. Cette démarche prend appui sur le concept de chaîne de valeur de M. PORTER.

Elle se fonde sur un découpage transversal de la structure, par processus et activités supports qui permettent le bon fonctionnement de la structure. Les activités sont placées au cœur du modèle, ainsi que, les charges ne peuvent être déversées que sur les activités afin d'obtenir un coût complet par activités.

Deux principes caractérisent la méthode :²

- les activités (et non les composantes) consomment les ressources au niveau du processus;
- Les produits consomment des activités.

L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

Il faut dissocier les coûts réellement engagés et les coûts prédéterminés. En moyenne, avant même que la production ne commence, 80% des coûts sont prédéterminés alors qu'on n'est qu'à 20% des coûts engagés, il faut donc aller en avant et réfléchir au coût prédéterminé total des entreprises. Et c'est pour cette raison, qu'elle la méthode Pareto « 80/20 ».

3. Les concepts clés :

3.1 La notion d'activité :

Définition : L'activité est un ensemble de tâches élémentaires orientées vers la réalisation des missions de l'entité ou la réalisation de fonctions administratives et/ou logistiques. Les activités sont en général reliées entre elles dans une logique de processus.

D'après Philippe Lorino³, une activité est un ensemble de tâches élémentaires :

- réalisées par une entité ;

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Paris, Bréal éditions, 3^{ème} édition, 2004, P.260.

² GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Edition Economica, 1997, page 174.

³ LORINO P., Le contrôle de gestion stratégique, Dunod, 1991, P.40.

- faisant appel à un savoir-faire spécifique ;
- homogènes du point de vue de leur comportement de coûts et de performances ;
- permettant de fournir un output (une pièce fraisée, une facture...) ;
- à un client interne ou externe ;
- à partir d'un panier d'inputs (travail, machines, information).

Caractéristiques principales : ¹

a. L'activité se caractérise par un « input » qui déclenche sa réalisation et un « output » (biens, prestations, informations), lui-même déclencheur d'une activité au sein d'un processus.

b. Le niveau de finesse d'une activité est compris entre celui du processus et de la tâche : un processus est un enchaînement d'activités liées entre elles, et une activité est une séquence de tâches.

c. Au sein de l'ossature analytique, on doit rechercher un assez fort degré d'homogénéité des activités, ce qui tend à diminuer le nombre d'unités d'œuvre explicatives. Par exemple, l'activité d'inscription peut se mesurer par le nombre d'inscriptions réalisées. En revanche, l'enseignement ne peut pas se mesurer par une seule unité d'œuvre du fait de son hétérogénéité. Il conviendrait certainement de distinguer plusieurs activités d'enseignement qui soient chacune plus homogène.

d. Il convient de distinguer les activités « support » des activités opérationnelles – ou « finales » :

- les activités opérationnelles ont pour « output » une prestation ou un produit final ;
- les activités support ont pour « output » un produit ou une prestation intermédiaire délivré à des clients internes.

e. Une activité se caractérise par sa stabilité : En général, les activités sont plus stables que les services. À l'inverse des actions qui composent un projet, une activité est pérenne car elle correspond à la réalisation d'une mission stable de l'établissement.

f. L'activité doit faire sens : contrairement à la tâche qui prise isolément n'a pas d'objectif propre, l'activité s'inscrit lisiblement dans la réalisation d'une partie de la mission de l'établissement.

¹ Agence de mutualisation des universités et établissements, mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP, édition amue, P40, 2006.

3.2 La notion de processus :

Un processus est un ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, à la fabrication d'un produit,...). Les performances de ces activités liées sont souvent interdépendantes, et l'analyse par processus permet de mieux maîtriser une gestion transversale de l'entreprise.

3.3 La notion d'inducteur d'activité :

Est un indicateur de volume d'activité. Il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités. Comme heures de main d'œuvre directe, nombre de références, nombre de lots expédiés, nombre d'approvisionnements reçus...etc.

3.4 La notion d'unité d'œuvre :

Dans sa conception la plus étroite, l'unité d'œuvre d'une activité ou d'un service est un instrument de mesure de cette activité ou de ce service. Elle peut être le reflet des modalités de réalisation de l'activité elle-même ou de son résultat ou de ce qui est produit. En matière de comptabilité analytique, le choix de l'unité d'œuvre dépend du degré de corrélation entre la variation du nombre d'unités d'œuvre et le coût de l'activité qu'elle mesure.

En effet, il peut exister une ou plusieurs unités d'œuvre comme critère de caractérisation d'une seule activité. L'un des objets de la comptabilité analytique sera alors de choisir la plus pertinente (celle qui est la plus liée à la variation de coût). Par exemple, pour une activité de traitement de dossiers de réclamations, l'unité d'œuvre peut être le nombre de dossiers traités ou le nombre d'appels émis.

L'unité d'œuvre revêt une acception plus particulièrement comptable. Dans certains modèles -sections homogènes en particulier-, l'unité d'œuvre constitue souvent un critère facilitant le déversement des charges et des coûts, plutôt qu'un indicateur de compréhension et d'analyse de l'activité des services.

3.5 La notion d'inducteur de coût:

Un inducteur de coût est un facteur explicatif de la formation des coûts, un facteur dont la survenance crée le coût. Cette notion a été mise en avant par la méthode de comptabilité analytique par activités, dite «méthode ABC».

Ou un Facteur influençant le niveau de performance d'une activité et sa consommation de ressources.

3.6 La notion d'inducteur de ressources :

Sont les facteurs explicatifs de la consommation de ressources par les activités. Par exemple, pour l'activité d'enseignement dans une université, plusieurs inducteurs de ressource pourraient être identifiés : le nombre d'étudiants, le nombre d'heures d'enseignement...etc.

Ce type d'inducteur est très utile pour le management des coûts.

3.7 La notion d'objet de coût :¹

Les objets de coût correspondent à ce que l'on souhaite mesurer et sont dès lors le lieu d'affectation direct et/ou indirect des charges permettant un calcul de coût en valeur absolue ou moyenne (à partir d'une ou plusieurs unités d'œuvre significatives).

On peut constater qu'il existe plusieurs types d'objets de coûts, et ces derniers peuvent être :

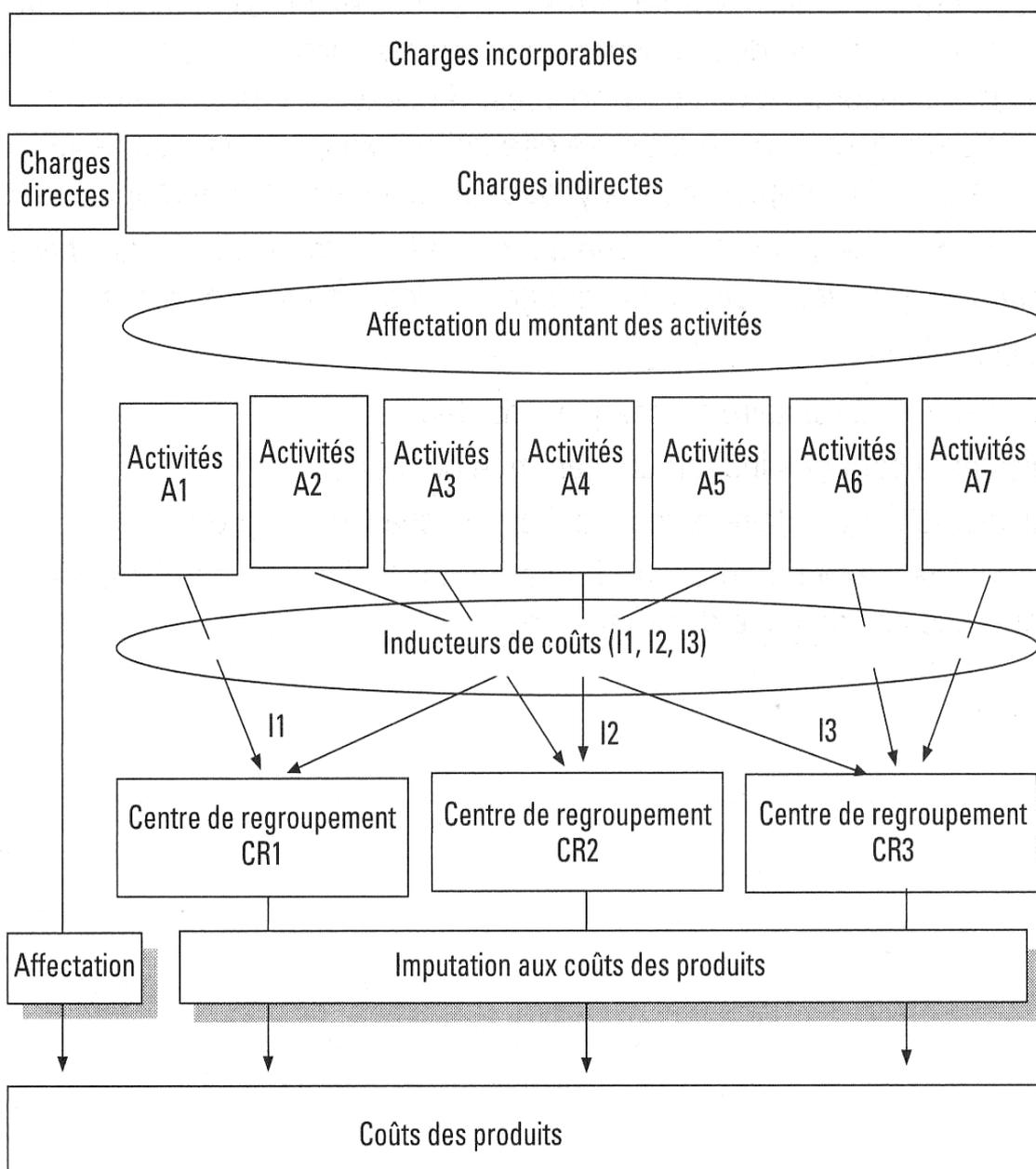
- une entité organique (composante, centre de responsabilité, laboratoire, service) ;
- un processus, une décision;
- une prestation, un produit ou un service rendu ;
- un moyen de production (coût de l'heure travaillée).

4. La mise en œuvre de la méthode ABC :

La mise en œuvre de ce système s'effectue le plus fréquemment en cinq étapes, et le schéma suivant les présentes :

¹ Agence de mutualisation des universités et établissements, mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP, édition amue, 2006, P.27.

Schéma n°4 : analyse de la mise en œuvre de la méthode ABC :



Source : Agence de mutualisation des universités et établissements, mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP, édition amue, 2006.

Étape 01 : Définition des activités : Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Cette analyse est faite à partir de la documentation existant dans l'entreprise et par enquête auprès des personnels des différents niveaux hiérarchiques.

Le nombre d'activités doit rester raisonnable pour ne pas générer une complexité trop grande.

Étape 02 : Affectation des ressources aux activités : Les ressources sont les charges consommées par chaque activité, elles sont directes par rapport aux activités définies.

Étape 03 : Identification des inducteurs d'activité : Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation de ressources. Un inducteur et un indicateur de volume d'activité qui traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités.

Étape 04 : Regroupement des activités par inducteur : c'est-à-dire les activités qui ont le même type d'inducteur seront regroupées dans des centres communs appelés souvent les centres de regroupements.

Étape 05 : Détermination de coût de l'inducteur : Le coût de l'inducteur est déterminé selon la formule suivante :

Coût de l'inducteur = ressources consommées par l'activité (ou centre de regroupement) / volume de l'inducteur

Une fois le coût de l'inducteur obtenu, ce dernier s'impute aux coûts des produits, pour arriver à déterminer le coût de revient de chaque produit.

5. Intérêts et limites de la méthode ABC :¹

5.1 Intérêts :

Une aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision par :

- Le découpage en activités permet de mieux répartir les charges indirectes. Il n'y a plus une clef unique par centre mais plusieurs, donc une meilleure affectation des ressources aux activités et des activités aux produits ;
- Les inducteurs d'activité apportent une première approche de la performance de chaque activité. La mise en place d'inducteurs de performance (inducteur de délai, de qualité, de coût...) enrichit cette analyse ;
- La méthode ABC impute aux coûts des objets les ressources réellement consommées, les productions en grande série ne sont plus pénalisées par les petites séries ;
- Au plan stratégique, le système permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit (recours à la sous-traitance,

¹ GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Edition Economica, 1997, P.191 :195.

commandes personnalisées), et elle permet aussi de calculer facilement des coûts de processus.

5.2 Limites :

- Elle est complexe, donc coûteuse (coûteuse en maintenance, réglage, planification, contrôle...etc.) ;
- Elle est très contingente de la structure de l'entreprise : Toutes les entreprises ne se prêtent pas à cette méthode, qui est inutile par exemple pour une entreprise avec un seul client ;
- Cette méthode se traduit souvent juste par une réflexion plus précise sur les unités d'œuvre : Par exemple, là où il n'y a qu'un seul poste, l'approvisionnement, dans la méthode des centres d'analyse ;
- La méthode reste centrée sur un optique coût et la ventilation des charges indirectes. Elle n'intègre pas l'autre aspect de la compétitivité.

Section 4 : La méthode des coûts variables :

1. Définition, Principe et objectif :

1.1 Définition :

La méthode des coûts variables a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de « direct costing ».

La méthode des coûts variables est une méthode qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toutes charges fixes.

Le coût variable est un coût partiel, à opposer au coût complet. Cette méthode consiste à imputer aux différents uniquement les charges variables afin de déterminer des marges très utiles en contrôle de gestion. Elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité et de déterminer une politique de vente.

1.2 Principe :

Le cycle de production peut être plus ou moins long, les produits finis peuvent être obtenus en plusieurs phases de productions. Le principe consiste à distinguer les coûts fixes des coûts variables et l'on dégage sur chaque produit une marge sur coût variable qui permet la détermination d'un seuil de rentabilité puis, au-delà de ce seuil, de comparer la rentabilité des différents produits. Le calcul du coût marginal repose lui aussi sur la distinction du coût fixe et du coût variable.

1.3 Objectif :

La méthode des coûts variables a pour objectif de mettre en évidence la contribution de chaque produit (commande, activité ou fonction) à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture de ses charges fixes.¹

2. La mise en œuvre de la méthode : ²

La mise en œuvre de cette méthode se déroule en quatre étapes :

Étape 01 : calcul du chiffre d'affaire de l'exercice « CA » :

Telque : $CA = \text{total des ventes} * \text{prix de vente}$

Étape 02 : recensement et distinction des charges en cout variable et en cout fixe :

Telque :

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Paris, Bréal éditions, 3^{ème} édition, 2004, P.140.

² ibid, P.142 :143.

- **Les charges de structure fixes :**

Ce sont les charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période, à une capacité de production déterminée. Ces charges sont relativement indépendantes du volume d'activité, du moins dans un intervalle de production donnée.

Ces charges se composent de l'amortissement des immobilisations, des loyers supportés, des charges relatives au personnel administratif et d'encadrement, des dépenses publicités, etc.

Traditionnellement, ces charges sont dites « fixes » par simplification. Il ne faut pas en conclure pour autant qu'elles sont constantes car leur montant peut varier dans le temps en fonction du coût des facteurs qu'elles représentent et de la taille de l'entreprise, mais reste indépendant de l'activité de la période.

- **Les charges opérationnelles variables :**

Ce sont les charges liées au fonctionnement de l'entreprise. Les matières et l'énergie consommées ainsi que les charges du personnel productif sont opérationnelles. L'évolution de ces charges dépend étroitement du degré d'utilisation, de l'intensité et du rendement dans l'emploi des capacités et des moyens disponibles. Ces charges sont le plus généralement « variables » selon le volume d'activité. Toutefois, cette variation ne lui est pas nécessairement proportionnelle.

- **Les coûts fixes :**

Sont la somme des charges fixes, c'est-à-dire :

$$\text{Coûts fixes} = \sum \text{charges fixes}$$

- **Coûts variables :**

Sont la somme des charges variables, c'est-à-dire :

$$\text{Coûts variables} = \sum \text{charges variables}$$

Pour la distinction entre coûts variables et fixes, on peut considérer trois éléments :¹

- **La grandeur de référence :**

On utilise le plus souvent le volume de l'exploitation de l'entreprise dans le sens des unités produites (niveau de production) comme grandeur de référence. Cette grandeur ne

¹ LINARD Nadig, Contenu de la comptabilité analytique : Coûts variables et fixes, octobre 1999, P.111 :114.

reflète que très rarement les faits effectifs, et il faut plutôt la considérer comme une simplification souvent nécessaire.

Un premier problème apparaît lorsqu'il s'agit de définir les coûts des unités produites, ce qui n'est pas évident dans toutes les entreprises. Il peut s'agir, par exemple, du nombre de pièces, de mètres ou d'unités de vente. C'est la cause des coûts qui détermine la grandeur de référence. Mais cette cause n'est souvent pas idéalement reflétée par les unités d'output produites. Une autre possibilité consiste à utiliser les unités d'input comme grandeur de référence, tels que, par exemple, les heures de machine ou les heures de travail. D'autres causes des coûts tels que la taille des lots de production, la qualité, la complexité ou le nombre de clients sont également imaginables.

- **L'horizon de temps :**

L'horizon de temps est un élément décisif lors de la distinction entre coûts variables et coûts fixes. En général, tous les coûts sont variables à long terme. Mais selon leur caractère, ils sont plus tôt fixes à plus court terme. Les salaires en sont un exemple typique.

À long terme, tous les salaires sont variables. Pour une durée plus courte, il faut distinguer différents types de salaires. Par exemple, le salaire pour le travail à l'heure correspond à la catégorie des coûts variables à court terme, car il n'y a que les heures effectivement travaillées qui sont compensées. Il n'est donc pas étonnant que le secteur de l'hôtellerie et de la restauration ait longtemps essayé d'engager des salariés avec un tel statut pour ses heures de pointes. Et lorsqu'on engage des employés à temps partiel, on perd une partie de cette flexibilité, puisque leur contrat de travail est fixe pour une certaine période et lié à des délais de résiliation (ex. un ou trois mois). Néanmoins, ce sont toujours des coûts variables.

D'un autre côté, les salaires des employés fixes qui reçoivent des salaires au temps ne sont variables qu'à moyen ou long terme, puisqu'il existe des prescriptions contractuelles ou internes à l'entreprise, ainsi que des responsabilités sociales.

- **Les dispositions contractuelles :**

Un facteur important lors de la distinction entre coûts variables et fixes est représenté par les dispositions contractuelles. Celles-ci peuvent influencer la cause et le comportement des coûts par rapport au temps. L'exemple le plus souvent cité dans ce contexte est certainement celui des contrats de travail, mentionné plus haut.

On trouve par exemple aussi des éléments de coûts variables ou fixes dans les contrats de location ou de leasing. Ces éléments peuvent même s'inverser selon la variante de contrat choisie.

Étape 03 : calcul de la marge sur le coût variable :

D'une manière générale, une marge est une différence entre un prix de vente et un coût, une marge sur coût variable (MCV) est la différence entre le chiffre d'affaires (CA) et les coûts variables. Telque :

$$\text{MCV} = \text{CA} - \Sigma \text{ coûts variables}$$

Une marge sur coût variable peut être calculée :

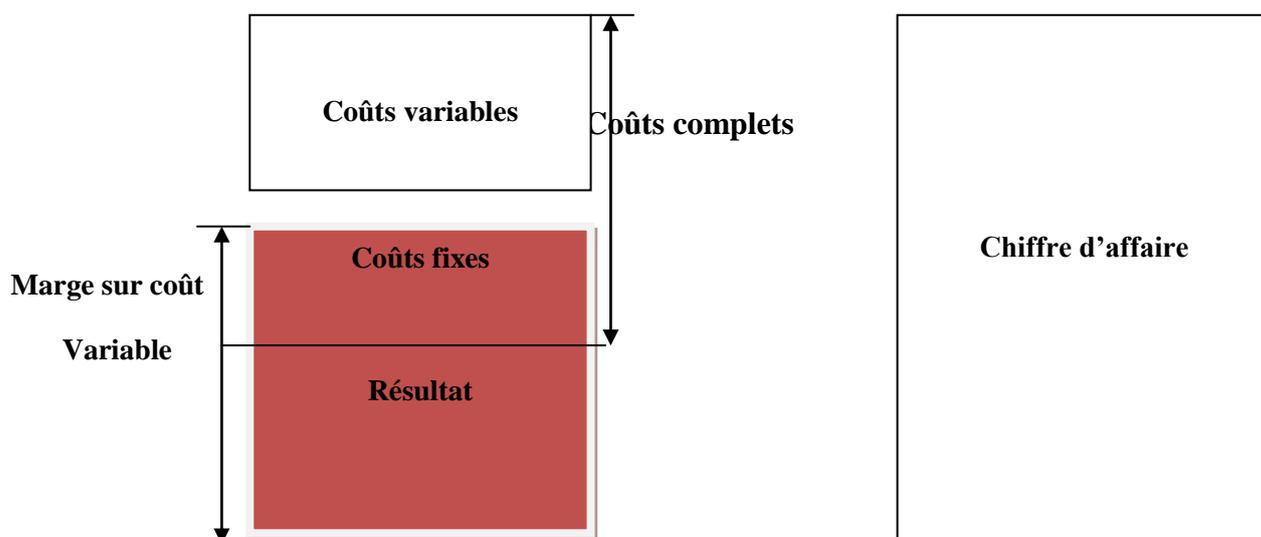
- d'une part, au niveau global de l'entreprise, la marge sur coût variable est égale à la somme des coûts fixes et du résultat ;
- d'autre part, pour chaque catégorie de biens ou de services vendus.

Cette marge est un indicateur de gestion qui permet de mesurer la performance d'un produit, telque :

- Si $\text{MCV} > 0$, alors l'objet de coût est rentable ;
- Si $\text{MCV} < 0$, alors l'objet de coût est non rentable ;
- Si $\text{MCV} = 0$, alors l'objet de coût ne contribue pas à la couverture des charges fixes directes et indirectes et lorsque ses dernières sont importantes, le risque de perte ou de résultat déficitaire est élevé.

Et voici le schéma suivant qui illustre la marge sur coût variable :

Schéma n°5 : la marge sur coût variable :



Source : LINARD Nadig, Contenu de la comptabilité analytique : Coûts variables & fixes, 1999.

Souvent cette marge est représentée en pourcentage, telque :

Le taux de marge sur coût variable (TMCV) est le rapport entre la marge sur coût variable et le chiffre d'affaires :

$$\text{TMCV} = (\text{MCV} / \text{CA}) * 100$$

Plus il est élevé, plus l'objet de coût est rentable.

Et on peut déduire le taux de contribution à la couverture des charges fixes (TCCF), telque :

$$\text{TCCF} = (\text{MCV} / \text{CF}) * 100$$

Étape 04 : calcul du résultat :

D'après le schéma précédent le résultat de l'exercice est la différence entre la marge sur coût variable et les coûts fixes, telque :

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{CF}$$

Par ailleurs, $\text{TMCV} = \text{MCV} / \text{CA} \Rightarrow \text{MCV} = \text{TMCV} * \text{CA}$

En remplaçant, dans la première relation du résultat, la marge sur coût variable (MCV) par son expression (TMCV * CA), nous obtenons la deuxième relation suivante :

$$\text{Résultat} = (\text{TMCV} * \text{CA}) - \text{CF}$$

- Si $R > 0$, alors l'entreprise réalise un bénéfice ;
- Si $R < 0$, alors l'entreprise subit une perte ;
- Si $R = 0$, alors ni gain, ni perte.

3. La méthode des coûts variables comme un outil d'analyse de résultat :¹

Elle permet de procéder à une analyse des résultats de l'entreprise grâce aux différents inducteurs de gestion qui constituent des supports essentiels pour la prise de décision stratégique, et parmi ces inducteurs on trouve :

3.1 Le Seuil de rentabilité « SR » :

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire qui permet de couvrir la totalité des charges variables et fixes. Autrement dit, c'est le chiffre d'affaire pour lequel la MCV couvre intégralement les charges fixes. Et le résultat est nul.

- au dessus de ce seuil le résultat est positif : l'entreprise dégage un bénéfice.
- en dessous de ce seuil, le résultat est négatif : l'entreprise subit une perte.

Remplaçons le résultat par zéro et le CA par SR dans la précédente relation du résultat, Cette relation devient : $0 = (\text{TMCV} \times \text{SR}) - \text{CF}$ et sa transformation donne :

$$\text{SR} = \text{CF} / \text{TMCV}$$

Le SR permet à l'entreprise d'effectuer des prévisions et de prendre des décisions.

3.2 Le point mort « PM » :

Le point mort représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint, et sa détermination nécessite de recourir à la formule suivante :

$$\text{Point mort} = (\text{SR} * 365 \text{ jours}) / \text{CA réalisé}$$

Plus cette date intervient avant la fin de l'exercice, plus la possibilité de réaliser des profits élevée pour l'entreprise.

3.3 La marge de sécurité « MS » :

La marge de sécurité représente la baisse du chiffre d'affaires qui peut être supportée par l'entreprise sans subir de perte.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Paris, Bréal éditions, 3^{ème} édition, 2004, P.146 :150.

Elle est égale à la différence entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité.
Telque :

$$MS = CA - SR$$

Une marge de sécurité importante permet de traverser sans graves difficultés une période de crise. Donc plus elle est supérieure plus la sécurité de l'entreprise est assuré.

3.4 L'indice de sécurité « IS » :

L'indice de sécurité (ou marge de sécurité relative) est le rapport entre la marge de sécurité et le chiffre d'affaires. Telque :

$$\text{Indice de sécurité} = (MS / CA) * 100 = (CA - SR) / CA$$

Plus l'indice est élevé, plus la sécurité est meilleure.

3.5 Le levier d'exploitation :

Le levier d'exploitation ou levier opérationnel représente l'élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires (ou volume d'activité).

Le levier d'exploitation est exprimé par un coefficient de levier d'exploitation (coefficient de volatilité). L'intérêt de ce coefficient est qu'il permet de calculer instantanément l'incidence sur le résultat d'une variation des ventes. Telque :

Levier d'exploitation (ou coefficient de volatilité) = Marges sur coûts variables / Résultat

Ou

$$= 1 / \text{Indice de sécurité}$$

S'il est :

- Positif, le coefficient signifie que le résultat augmente avec les quantités à charges fixes constantes.
- Négatif, il signifie que le résultat diminue lorsque les quantités vendues augmentent.

4. Avantages et limites de la méthode :¹

La méthode des coûts variables offre des avantages certains, mais aussi des limites :

4.1 Avantages :

- La méthode est simple à mettre en œuvre une fois que l'entreprise s'est donné les moyens de distinguer les charges variables des charges fixes. Elle évite la répartition des charges fixes ;
- Elle s'applique particulièrement aux entreprises commerciales qui supportent une part faible de charges fixes ;
- Elle favorise des décisions de gestion par le classement des produits en fonction de leur contribution à l'absorption des charges fixes ;
- Elle prépare la prévision budgétaire par la connaissance des coûts variables unitaires et des charges fixes totales.

4.2 Limites :

- La rentabilité de l'entreprise n'est constatée qu'en fin de période, après le calcul de la marge sur coût variable totale ;
- La « mise à l'écart » des charges fixes peut inciter les commerciaux à négocier des prix qui se rapprochent de la marge sur coût variable et compromettre la rentabilité de l'entreprise ;
- Comme pour tout coût partiel, le coût variable sous-évalue les stocks, ce qui n'est pas conforme aux prescriptions du plan comptable général ;
- Dans certaines activités industrielles on assiste à un développement tel, des charges fixes indirectes dans les structures des coûts que la méthode de coût variable n'est plus, pour ces activités pertinentes.

¹ ISMAËL B., Comptabilité de gestion : cours master en gestion, P 7.

Conclusion :

La comptabilité analytique comme présentée dans ce chapitre est un outil indispensable au pilotage d'une entreprise car, à travers ces méthodes d'analyse des coûts, elle aide les dirigeants à donner des bases pour les décisions de gestion, elle constitue donc un aide à la prise de décision.

Pour accomplir sa mission, la comptabilité analytique procèdera à une analyse des coûts par différentes méthodes.

La méthode des coûts complets permet à l'entreprise d'évaluer les coûts des différents produits, ce qui permet, en les comparant avec leur prix de vente, de déterminer les résultats.

La méthode des coûts variables qui ne prend en compte que certaines charges est un aide à la décision dans la mesure où elle permet de reconnaître la marge réalisée par chaque produit ou activité.

La méthode de l'imputation rationnelle quant à elle, est un mode de traitement des charges fixes, elle ne retient dans le calcul des coûts de revient que le montant des ces charges qui correspond à l'activité réelle « coût fixe rationnel », on aura alors un coût de revient rationnel.

La méthode des coûts à base d'activité (ABC) constitue un système efficace de calcul des coûts, elle permet d'éviter les sous-estimations et surestimation du coût.

La méthode ABC calcul le coût de chaque activité et affecte ce coût aux autres objets de coûts (biens et services produits) sur la base de l'activité consacrée à la production de chacun des biens et services.

Nous allons, maintenant, voir dans le deuxième chapitre, la relation qui existe entre la notion de coût et la prise de décision.

CHAPITRE II :

LA PRISE DE

DÉCISION

Introduction :

On a abordé dans le premier chapitre la comptabilité analytique et son importance au sein de l'entreprise, et aussi sur sa participation à la détermination des différents coûts en générale et les coûts de chaque organisation et chaque produit d'une façon individuelle, parce que la maîtrise des coûts offre à l'entreprise la possibilité d'améliorer ses résultats, qui garantissent la survie et la continuité de cette dernière.

En effet, grâce à l'utilisation de la comptabilité analytique dans la prise de décision qui aide l'entreprise à prendre les décisions idoines, on va tenter de présenter les éléments essentiels qui concernent les décisions, notamment, la définition de la décision, ses modèles, ses typologies, ses approches...etc.

En second lieu, on reprend la méthodologie de la prise de décision ou le processus de décision, puis la notion de coût pertinent. Ensuite on abordera le troisième élément essentiel qui est la comparaison entre l'analyse en coût complets et en coût variables.

Enfin, on va clôturer ce deuxième chapitre, en reprenant les différentes contraintes rencontrées lors de la prise de décision.

Section 1 : généralités sur la prise de décision :

1. Définitions de la décision :

Pour la plupart des écoles rationalistes-analytiques, la décision est définie comme un choix entre plusieurs alternatives. Pour d'autres, la décision concerne aussi le processus de sélection de buts et d'alternatives. Les approches cognitives, finalement, traitent la décision comme le résultat d'un processus global de résolution de problèmes.¹

Étymologiquement, le mot décider vient du mot latin caedere, qui veut dire couper, trancher. Le terme décision a plusieurs définitions. Il est assimilé à un acte, une action ou un processus de résolution de problème :

Une décision est une action qui est prise pour faire face à une difficulté ou répondre à une modification de l'environnement, c'est à dire, pour résoudre un problème qui se pose à l'individu ou à l'organisation.²

Roy et Bouyssou estiment que *la décision est souvent présentée comme le fait d'un individu isolé (décideur) qui exerce librement un choix entre plusieurs possibilités d'actions à un moment donné dans le temps.*³

Selon Mintzberg, *une décision, qu'elle soit individuelle ou résultant d'un travail de groupe, peut être définie comme l'engagement dans une action, c'est à dire, une intention explicite d'agir.*⁴

La décision est l'acte volontaire par lequel après examen des questions douteuses ou litigieuses on tranche, on prend parti.⁵

2. Modèles de décision :

Les modèles de décision sont au nombre de trois :⁶

- Le modèle rationnel ou classique où l'homme est considéré complètement informé pour prendre une décision optimale ;

¹ ABDELKADER Adla, thèse doctorale, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P7.

² idem

³ idem

⁴ idem

⁵ HELFER, KALIKA et ORSONI, management : stratégie et organisation.

⁶ Mémoire online, <http://www.memoireonline.com>, management et système d'organisation (publier en 2004, consulté le 25 avril 2015 à 16h).

- Le modèle politique où les décisions font plutôt l'objet de négociation et de coalition entre les groupes ;
- Le modèle psychologique où dans ce dernier, c'est l'optimalité qui est négocié pour parvenir, selon SIMON avec le principe de rationalité limitée à une décision plutôt situationnelle et satisfaisante.

3. Typologies de décision :

On distingue plusieurs types de décisions qui doivent être prises dans une entreprise :¹

3.1 Selon l'échéance de décision :

- **Décisions à court terme :**

Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une courte période.

De quelques jours à quelques mois (pas plus d'un an en général).

Exemple : embauche d'un salarié pendant deux mois en remplacement d'un autre en congé.

- **Décisions à moyen terme :**

Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une période d'une année à quelques années (généralement 3 ou 5 ans).

Exemple : achat d'un micro-ordinateur.

- **Décisions à long terme :**

Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une longue période (5 ans, 10 ans, voire plus). Les décisions de long terme sont souvent stratégiques.

Exemple : lancement d'un nouveau produit.

3.2 Selon l'objet ou niveau de décision :

- **Les décisions stratégiques :**

Les décisions stratégiques engagent l'entreprise sur une longue période puisqu'elles conditionnent la manière dont l'entreprise va se positionner sur un marché de manière à retirer le maximum de profit des ressources qu'elle mobilise. On cherche alors à répondre à la question essentielle de l'entreprise qui est « quoi produire ? » et son corollaire qui est « quels moyens mettre en œuvre de manière efficace pour produire ? ». En définitive, il s'agit de définir la manière dont l'entreprise va s'insérer dans son environnement.

¹ ZARA G., cours de management, P3.

Exemple : fusion avec une autre entreprise.

- **Les décisions administratives ou tactiques :**

Les décisions administratives doivent alors permettre de définir comment les ressources de l'entreprise doivent être utilisées pour parvenir à réaliser les objectifs définis dans le cadre des décisions stratégiques. Il s'agit alors d'organiser la collecte et l'affectation des ressources matérielles, humaines, financières et technologiques au sein de l'entreprise.

Exemple : choix du fournisseur informatique après adoption du plan d'informatisation.

- **Les décisions opérationnelles :**

Ces décisions s'appliquent dans le cadre de la gestion courante de l'entreprise et concerne l'utilisation optimale des ressources allouées dans le cadre du processus productif de l'entreprise (gestion des stocks, gestion de la production...).

Exemple : traitement administratif d'une commande.

3.3 Selon la nature des variables de décision :

- **Les décisions programmables :**

Ce sont des décisions faciles à prendre qui portent sur des variables quantitatives et peu nombreuses, car il est facile de formaliser la décision par l'élaboration d'un algorithme.

- **Les décisions non programmables :**

Ce sont des décisions difficiles à prendre pour lesquelles les variables sont qualitatives et nombreuses. Il est difficile de les inclure dans un modèle mathématique.

3.4 Selon le degré de risque de décision :¹

Du point de vue de degré de risque attaché à la prise de décision, on parle de décisions « certaines », de décisions « aléatoires » et de décision « incertaines » :

- **Les décisions certaines :**

Ces décisions se caractérisent par un risque nul dans la mesure où l'on connaît le résultat de la prise de décision dans 99% des cas. Notons toutefois qu'un risque totalement nul n'existe pas (la faute d'un décideur ou un cas de force majeure peut,

¹Surfeco21, <http://www.surfeco21.com>, La décision-Le processus de décision (publié le 7 octobre 2009, consulté le 12 mai 2015 à 12h).

en effet, introduire un élément d'incertitude si faible soit-il). Ces décisions sont souvent les moins importantes c'est-à-dire les décisions de gestion courante.

- **Les décisions aléatoires :**

Ces décisions sont un peu moins certaines que les décisions certaines mais un peu plus certaines que les décisions incertaines.

Une décision est dite aléatoire lorsque certaines variables ne sont pas totalement maîtrisées par l'entreprise, mais sont connues en probabilité. Lorsqu'une variable est connue en probabilité, elle s'agit d'une variable aléatoire c'est-à-dire une variable dont on sait qu'il ya telle ou telle probabilité pour qu'elle prenne telle valeur.

- **Les décisions incertaines :**

Lorsque interviennent des décisions qui ne sont ni maîtrisées par l'entreprise, ni même probabilisables en raison de la trop grande complexité de l'environnement et des conditions d'évolution du marché, on parlera de décisions incertaines. Ce sont souvent les décisions les plus importantes (décisions stratégiques).

4. Caractéristiques des différents types de décision :

Bien que la démarche soit identique pour l'ensemble des prises de décisions de l'entreprise, il est possible d'identifier certaines caractéristiques propres à chacun des types de décision.

Et voici le tableau suivant qui résume les caractéristiques des décisions selon leur niveau:

Tableau n°3 : Caractéristiques des différents types de décision selon leur niveau :

Caractéristiques	Type de Décision		
	Stratégique	Tactique	Opérationnelle
Domaine de la décision	Relations avec l'environnement	Gestion des ressources	Utilisation des ressources dans le processus de transformation
Horizon de temps	Moyen et long terme	Court terme	Très court terme
Effet de la décision	Durable	Bref	Très bref
Réversibilité de la décision	Nulle	Faible	Forte
Actions correctives	Impossibles	Difficiles	Faciles
Répétitivité des choix	Nulle	Faible	Forte
Procédure de décision	Non programmable	Semi-programmable	Programmable
Niveau de la prise de décision	Direction générale	Directions fonctionnelles	Chefs de services, chefs d'atelier
Nature des informations	Incertaines et exogènes	Presque complètes et endogènes	Complètes et endogènes

Source : ZARA G., cours de management, P5.

5. Facteurs qui influencent la prise de décision :

Plusieurs facteurs influencent, dans un contexte donné, la prise de décision :

- Les caractéristiques de l'entreprise (taille, propriété, localisation, climat social, culture, histoire...);
- L'évolution du marché (croissance, stagnation, déclin);
- Les logiques financières;
- Le contexte géopolitique...etc.

Cependant, la personnalité et le style de direction du dirigeant est un facteur explicatif et déterminant du processus de décision dans les entreprises, selon Herbert Simon dans sa théorie de la décision et le concept de la rationalité limitée, a expliqué que " Dans une situation donnée, les managers ne choisissent pas la meilleure solution

mais la solution la plus satisfaisante compte tenu de leur degré d'information, de leur motivation et de leur capacité réelle d'action".

6. Approches de la décision :¹

6.1. Les approches systémiques :

La modélisation systémique propose de considérer la décision comme un processus de traitement de l'information séquentiel et projectif se développant au sein de l'organisation complexe dont il n'est pas séparable.

D'après Le MOIGNE, les approches systémiques de modélisation des processus de décision sont nées des observations de processus de décision entendu comme un processus cognitif complexe et non plus comme un objet tenu pour bon ou mauvais au regard d'un unique critère de rationalité disjonctive. On s'éloigne donc des théories analytiques, qui instrumentalisent la décision, pour la réduire à une procédure de choix mathématique, « la commande optimum, que doit recevoir le système pour établir le bon comportement rationnel, présumé unique ».

Ces approches, supposent que chez chaque individu il existe des structures mentales de raisonnement en situation complexe de décision. L'objectif de la modélisation systémique de la décision est alors de développer des formalismes pour les caractériser.

6.2. Les approches analytiques ou prescriptives :

Issues initialement de travaux d'économistes, l'objectif de ces dernières est d'assister le décideur en lui proposant des outils pour choisir la décision optimale dans une situation donnée, à l'aide d'outils mathématiques. Ces approches dominent dans le domaine médical (aide à la décision pour déterminer des traitements ou des opérations cliniques) ainsi que dans les sciences de l'environnement (choix à prendre dans une politique de développement durable). Elles sont également très présentes dès qu'il s'agit d'aide à la décision en ingénierie et en gestion.

Il s'agit de modèles prescriptifs et normatifs, s'appuyant sur divers outils mathématiques comme la programmation (linéaire et non linéaire), la logique floue. Elles considèrent la

¹ ABDELKADER Adla, thèse doctorale, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P9 :11.

décision comme un objet qui est composé d'une procédure de choix (évaluation de plusieurs alternatives, correspondant à des jeux de paramètres) et de la solution retenue (caractérisée par des critères, une performance). Ces approches offrent des solutions adaptées lorsque les hypothèses de validité des modèles correspondent aux situations d'application. En revanche, lorsque la modélisation des croyances et des désirs des décideurs est confrontée à un environnement en perpétuel changement, lorsque l'écart dans les modèles de rationalités, de croyances et de désirs est fortement biaisé par les comportements humains, ces théories montrent leurs limites.

6.3. Les approches descriptives :

Pour pallier ces manques, des approches descriptives ont été développées afin de répondre aux besoins de modélisation des organisations. Notamment, lorsque la modélisation des approches des décideurs est confrontée à un environnement changeant, ou que les modèles rationnels des croyances et des désirs des décideurs sont fortement biaisés par les comportements humains. Elles sont issues de la psychologie cognitive et de la théorie de l'information. Elles visent à modéliser le processus de décision des acteurs pour le décrire, l'analyser et l'exploiter (le réutiliser) si possible. Ces approches prédominent en Sciences Sociales, en Sciences de l'Information et en Sciences Cognitives.

LONGUEVILLE différencie trois courants de recherche au sein de l'approche descriptive, chacune des approches privilégie une facette de la décision :

- **Les aspects processus** : ces méthodes abordent la décision comme un enchaînement d'activités qui conduisent au résultat.
- **Les aspects d'organisation sociale** : Il s'agit de considérer la décision comme un processus complexe et d'intégrer dans la modélisation l'importance des relations humaines, capables de s'auto-organiser pour prendre les décisions.
- **Les aspects structurels de la décision** : font référence aux différentes étapes de construction de la décision. Ces méthodes cherchent à représenter les divers objets produits tout au long du processus de décision.

Section 2 : méthodologie de la prise de décision et la notion de cout pertinent :

Sous section 1 : méthodologie de la prise de décision :

1. Définition du processus de décision :¹

Le processus de décision peut être défini comme l'ensemble des actions que le décideur effectue pour prendre sa décision et la mettre en œuvre (consultation, recherche d'informations...). Ces actions qui représentent le processus de décision répondent aux objectifs de l'organisation en intégrant les contraintes inhérentes à la situation analysée (situation de décision). Ou, un ensemble d'étapes, plus ou moins bien comprises pour transformer les entrées en sorties sous forme de décisions.

D'une manière générale, on déduit que le processus de décision englobe toutes les activités réalisées entre le moment où un stimulus pour l'action est perçu et le moment où l'engagement dans l'action est effectuée.

2. méthodologie de la prise de décision :

Lorsqu'un gestionnaire est confronté à un ou plusieurs problèmes, il peut avoir deux comportements principaux :

Le premier comportement : est simple le gestionnaire s'appuie dans le processus de prise de décision sur un raisonnement économique et un calcul différentiel : il cherche une solution et il fait le bilan de cette dernière :

- Les gains qu'elle permet de gagner ;
- Les objectifs qu'elle peut atteindre ;
- Les buts qu'elle peut réaliser ;
- Les dépenses qu'elle peut coûter.

Puis le gestionnaire prend la solution qui satisfait la majorité de ces critères : il prend « une solution efficace et qui rapporte plus qu'elle ne coûte ».

Le deuxième comportement : c'est un comportement rationnel et évolué, et que chaque responsable doit l'adopter : il consiste à :

- faire un inventaire des solutions possibles ;

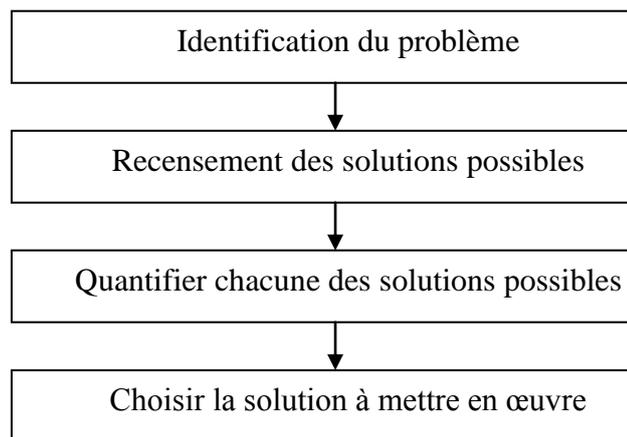
¹ LADEG Hamza, mémoire de fin d'étude : Modélisation des connaissances du décideur pour le renforcement du Processus KDD, ESI (EX : ENI), Alger, 2012, P.4.

- quantifier chacune des ces solutions ;
- choisir la meilleure. c'est-à-dire la plus efficace et la plus rentable.

Donc ce comportement conduit le responsable à choisir une solution optimale.

Les étapes principales du processus de décision sont :

Schéma n°6 : Les étapes du processus de décision :



Source : Élaborer par nous soins.

1) Identification du problème :

Il faut s'intéresser aux problèmes qui sont difficilement identifiables, c'est le cas lors du changement de l'environnement de l'entreprise.

Les problèmes de l'entreprise doivent être détectés par son système de régulation :

- **Dispositif de régulation par anticipation** : c'est-à-dire grâce à un système de veille on peut anticiper les problèmes et leurs conséquences;
- **Dispositif de régulation par alerte** : déclenchement du processus de décision à la suite d'un dysfonctionnement interne.
- **Dispositif de régulation par erreur** : déclenchement du processus de décision à la suite d'une anomalie dans les résultats.

2) Recensement des solutions possibles :

Cette phase est abordée lorsque le problème a été clairement détecté et identifié, et elle se heurte au principe de rationalité limitée introduit par SIMON c'est-à-dire :

- Le décideur ne peut pas appréhender tous les choix possibles, car ses capacités cognitives sont limitées. Cependant il est rationnel, il ne va pas chercher la meilleure

solution. Il s'arrête à la première solution assez bonne correspondant aux critères de son choix. Donc H. SIMON parle de rationalité limitée.

- Souvent, les responsables n'étudient qu'un nombre limité de solution, par manque de temps, d'information.
- De plus le système de valeurs du décideur biaise ses choix.

3) Quantifier chacune des solutions possibles

Cette troisième étape constitue le domaine de la comptabilité analytique puisque cette dernière consiste à quantifier les diverses solutions possibles en termes de coût, de profit, et d'utilité.

4) Choisir la solution à mettre en œuvre :

Le choix de la solution à mettre en œuvre se fait en fonction d'un critère de sélection bien identifier reflétant la réalité et l'activité normale de l'entreprise.

Cependant, dans la pratique, cette liste de phases n'est pas chronologique et ne reflète que partiellement la réalité, mais leur identification permet d'avoir une vision globale du processus et des différentes « tâches » à accomplir pour aboutir à une décision. Ces tâches peuvent être explicites ou implicites, individuelles ou collectives. La procédure décrite par cette succession de phases n'est pas purement séquentielle ni linéaire. Des « retours en arrière » ou « boucles » peuvent se produire, notamment lors de la phase de recensement, c'est à-dire qu'à chaque phase, on peut être amené par exemple à générer une nouvelle alternative ou encore à rechercher de nouvelles informations ; l'élaboration d'un scénario peut nécessiter l'acquisition d'informations supplémentaires. De nombreuses itérations peuvent être nécessaires, au vu de la capacité limitée de l'homme en termes de traitement de l'information et de la complexité des problèmes de décision, avant qu'un terme ne puisse être apporté au processus de décision. La présence de ces boucles pendant le processus de décision dépend du niveau de structuration du problème de décision.

3. L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise :¹

La survie et la pérennité d'une entreprise dépend des décisions prises par ses dirigeants, et la prise de décision peut être individuelle ou bien collective, et les deux modes dégagent des avantages et des inconvénients pour l'entreprise.

3.1 Décision individuelle :

❖ Avantages :

- Rapide, en terme de sa mise en œuvre ;
- Économique, en terme de ressources parce que ne mobilise pas d'autres personnes.

❖ Inconvénients :

- Lente, en terme de son délai de réalisation ;
- Faible, en terme de sa qualité et sa créativité ;
- Limité, en terme de ses informations.

3.2 Décision collective :

❖ Avantages :

- Le processus décisionnel se trouve alimenté de toutes informations complètes et nécessaires ;
- L'engagement de plusieurs personnes et leur implication dans le processus de décision permet leur responsabilisation ;
- L'avantage d'option de solutions.

❖ Inconvénients :

- Gaspillage de ressources organisationnelles, parce que le temps des participants peut être utilisé dans la réalisation d'autres tâches ;
- Possibilité de conflits inter personnels.

Il est préférable pour les entreprises d'opter pour une décision collective quand l'adhésion du personnel paraît nécessaire à la mise en application de la décision.

¹ AHMED Salem, Management et système d'organisation, DEA.

Sous section 2 : notion de coût pertinent :¹

La définition du coût d'un produit retenu implicitement à travers les méthodes d'analyse exposées, était tout ce qu'à coûté le produit pendant le cycle de production ; c'est une définition purement comptable.

Avec la méthode en coûts complet c'est l'agrégation dans le coût d'un produit de toutes les dépenses qui ont concouru au cycle de production. Le résultat dégagé est un résultat final qui n'est pas très significatif en lui-même.

Avec la méthode des coûts variables seuls les coûts variables font l'objet de répartition. Les coûts fixes sont considérés comme des charges de période et affectés au compte de résultat.

Cette méthode se rapproche de l'analyse économique ; car les résultats obtenus seront plus utiles à la prise de décision.

Un coût n'aura de signification qu'au regard de la prise de décision ; la prise de décision suppose au préalable une prévision, un choix et une renonciation à quelque chose.

Donc les coûts « pertinents » sont les coûts les mieux appropriés aux différentes natures de décision et ils sont :

- Les coûts prévisionnels ;
- Les coûts d'opportunités ;
- Les coûts différentiels.

1. Les coûts prévisionnels :

Seuls les coûts prévisionnels intéresseront la prise de décision ; l'information comptable ne sera utile que dans la mesure où les coûts passés peuvent être un indicateur de dépenses futures (si la situation passée se perpétue).

Le coût marginal est un coût pertinent pour la décision de type ; faut-il accepter une commande supplémentaire lorsque l'entreprise approche la pleine capacité ?

¹BOUBRIT R., cours de gestion des coûts, ESC, P.134 :136.

2. Les coûts d'opportunités :

Le coût n'est pas seulement « un sacrifice monétaire » il est également un « coût d'opportunité », pour le comptable le coût d'opportunité est égal au coût de l'occasion manquée.

Chaque fois qu'une solution est envisagée (implicitement ou renoncer à une autre solution) ; il est nécessaire de calculer le coût véritable de la décision retenue.

3. Les coûts différentiels :

Ce sont les coûts changés par la décision. Il sera inutile de répartir les charges (comme le fait la méthode des coûts complets), mais au contraire de déterminer dans quelle mesure ou les charges seront affectées par une variation de recettes à la variation de dépenses.

Donc une analyse en coût variables sera d'une meilleure utilité que l'analyse en coût complet.

Les charges qui ne seront pas changées par la prise de décision ne constitueront pas les éléments de comparaison entre les différentes solutions.

Donc les coûts pertinents sont des coûts prévisionnels dans la mesure où ils anticipent la décision ; ils sont différentiels car ils sont changés par la prise de décision et enfin ce sont des coûts d'opportunité dans la mesure où le coût de la solution retenue suppose que l'on renonce au coût des autres solutions.

Nous allons à travers l'analyse des coûts voir le prolongement de l'analyse en coût complet et en coût variables.

Section 3 : l'analyse en coûts :

La comptabilité analytique présente une utilité pour améliorer la gestion. En effet, l'analyse en coûts est indispensable pour prendre les décisions au sein d'une entreprise.

1. L'analyse en coûts complets ¹:

La méthode des coûts complets (charges directes et indirectes) sert à appréhender le résultat généré par chaque produit de l'entreprise. Ces informations permettent ensuite au dirigeant de prendre la décision de continuer la production à l'identique, d'arrêter celle d'un produit, ou de prendre les mesures nécessaires pour diminuer les coûts et/ou le prix de vente.

a) Les décisions de prix :

La politique de prix est très importante pour chaque entreprise cette dernière doit appliquer une politique de prix qu'elle lui permette de couvrir la totalité de ses coûts et en plus avoir une marge de bénéfice.

Donc le prix = Σ des coûts + la marge.

b) La décision de production :

Les dirigeants doivent exploiter d'une façon efficace la capacité de production de leur entreprise.

Donc ils doivent prendre des décisions moins coûteuses mais plus rentables.

c) L'étude des alternatives :

Après avoir connu les produits qui sont rentables et les produits qui sont déficitaires, les dirigeants de l'entreprise peuvent prendre la décision d'arrêter la production des produits déficitaires et de les remplacer par d'autres produits qui sont rentables surtout si ces produits utilisent les mêmes matières et ont les mêmes caractéristiques.

On adopte ce système dans deux cas :

- Quand l'offre est élastique ;
- Quand la capacité maximale de production n'est pas atteinte.

2. L'analyse en coûts variables :

Si le coût complet est très utile pour fixer un prix de vente ou valoriser des stocks, il n'est pas nécessairement adapté à toutes les situations.

De façon générale, le coût pertinent (par rapport à une décision à prendre) est le coût qui incorpore toutes les charges affectées par la décision ... et uniquement ces charges.

¹BOUKSSANI Rachid, magistère, la comptabilité analytique un outil de prise de décision, 1998, P.96.

Ainsi, lorsque la décision prise n'a d'impact que sur les charges variables, le coût variable est le coût pertinent à utiliser.

C'est le cas notamment pour :

- gérer à court terme un portefeuille de produits,
- décider de recourir à la sous-traitance,
- accepter ou refuser une commande exceptionnelle à un prix inférieur au prix catalogue.

➤ **Gérer à court terme un portefeuille de produits :**

Lorsqu'une entreprise fabrique et/ou commercialise plusieurs produits, il peut être légitime de s'interroger sur la gestion du portefeuille de produits :

- y a-t-il des produits déficitaires à abandonner ?
- quels sont les produits les plus rentables à développer ?

Si on se place dans une optique de court terme, il n'est pas possible d'agir sur les charges fixes :

- il faut respecter un préavis, voire attendre une date anniversaire, pour résilier un contrat de location,
- il faut respecter un préavis, voire mettre en place un plan de sauvegarde de reclassement, pour licencier du personnel,
- il faut trouver un acquéreur pour se débarrasser d'une machine non totalement amortie sans générer de charges supplémentaires.

C'est pourquoi, la méthode du coût variable est la mieux adaptée à ce type d'analyse. Selon cette méthode, chaque produit dégage une marge sur coût variable (notée MCV) calculée par différence entre le prix de vente du produit et son coût variable. Cette marge doit couvrir les charges fixes de l'entreprise et permettre à celle-ci de dégager un bénéfice.

Si plusieurs produits sont vendus, chacun apporte une marge qui concourt à l'absorption des charges fixes de l'entreprise (non ventilées par produit) :

$$\text{Résultat} = \Sigma \text{ MCV} - \text{CF}$$

Un produit présentant une MCV négative doit être abandonné, sauf considérations d'ordre stratégique. Lorsque la MCV est positive le produit doit être conservé (du moins à

court terme), Même si son résultat analytique est négatif. En effet, son abandon ferait perdre la MCV positive à l'entreprise, sans générer d'économies sur les charges fixes.

Par ailleurs, la rentabilité des différents produits peut être appréciée en calculant le taux de marge sur coût variable (noté TMCV) :

$$\text{TMCV} = \text{MCV} / \text{Chiffre d'affaires}$$

Ce sont les produits présentant le taux de MCV le plus élevé que l'entreprise a intérêt à développer.

A plus long terme (quelques mois à quelques années), il est possible d'agir sur les charges fixes spécifiques à un produit. Ainsi il est possible de licencier du personnel ou de résilier un contrat de location à condition de respecter un préavis, ou de ne pas remplacer une machine totalement amortie. Ainsi, la décision d'arrêter un produit doit être prise sur la base du coût spécifique et non plus du coût variable.

➤ **Décider de recourir à la sous-traitance :**

Tant que la capacité de production n'est pas saturée, le calcul du coût variable permet de décider de recourir ou non à la sous-traitance.

En effet, on considère que les charges fixes ne sont pas affectées par la décision de produire soi-même ou de faire appel à un sous-traitant : seules les charges variables évolueront proportionnellement à l'augmentation ou à la diminution du volume d'activité.

Ainsi, tant que la capacité de production n'est pas saturée, il est intéressant de recourir à la sous-traitance lorsque le coût de la sous-traitance est inférieur au coût variable de la production en interne.

➤ **Accepter ou refuser une commande exceptionnelle :**

Tant que la capacité de production n'est pas saturée, le calcul du coût variable permet de décider d'accepter ou de refuser une commande exceptionnelle.

En effet, on considère que les charges fixes ne sont pas affectées par la décision de produire ou pas une commande supplémentaire : seules les charges variables évolueront proportionnellement à l'augmentation du volume d'activité.

Ainsi, la commande exceptionnelle n'a donc à couvrir que les frais supplémentaires qu'elle génère, c'est-à-dire son coût marginal, égal au coût variable tant qu'aucun investissement supplémentaire n'est nécessaire.

Une commande supplémentaire peut donc être acceptée tant que le prix de vente obtenu est supérieur au coût variable des produits.

Toutefois il faut ne pas perdre de vue que l'aspect financier n'est qu'un des aspects à envisager avant de prendre une décision :

- un produit peu rentable peut être un produit d'appel pour des produits très rentables (exemple : imprimantes et cartouches d'encre)
- le recours à la sous-traitance peut faire perdre la maîtrise de la qualité, des délais et du savoir-faire,
- voir à l'impact que pourrait avoir sur la clientèle habituelle de l'entreprise l'acceptation même à titre exceptionnel d'un prix de vente particulièrement bas.

3. L'analyse par le point mort ou le seuil de rentabilité (SR) :¹

La distinction coût variable / coût fixe permet de calculer le niveau d'activité à partir duquel l'entreprise commence à être rentable.

L'utilisation de la technique du point mort peut mettre en évidence les relations qui existent entre :

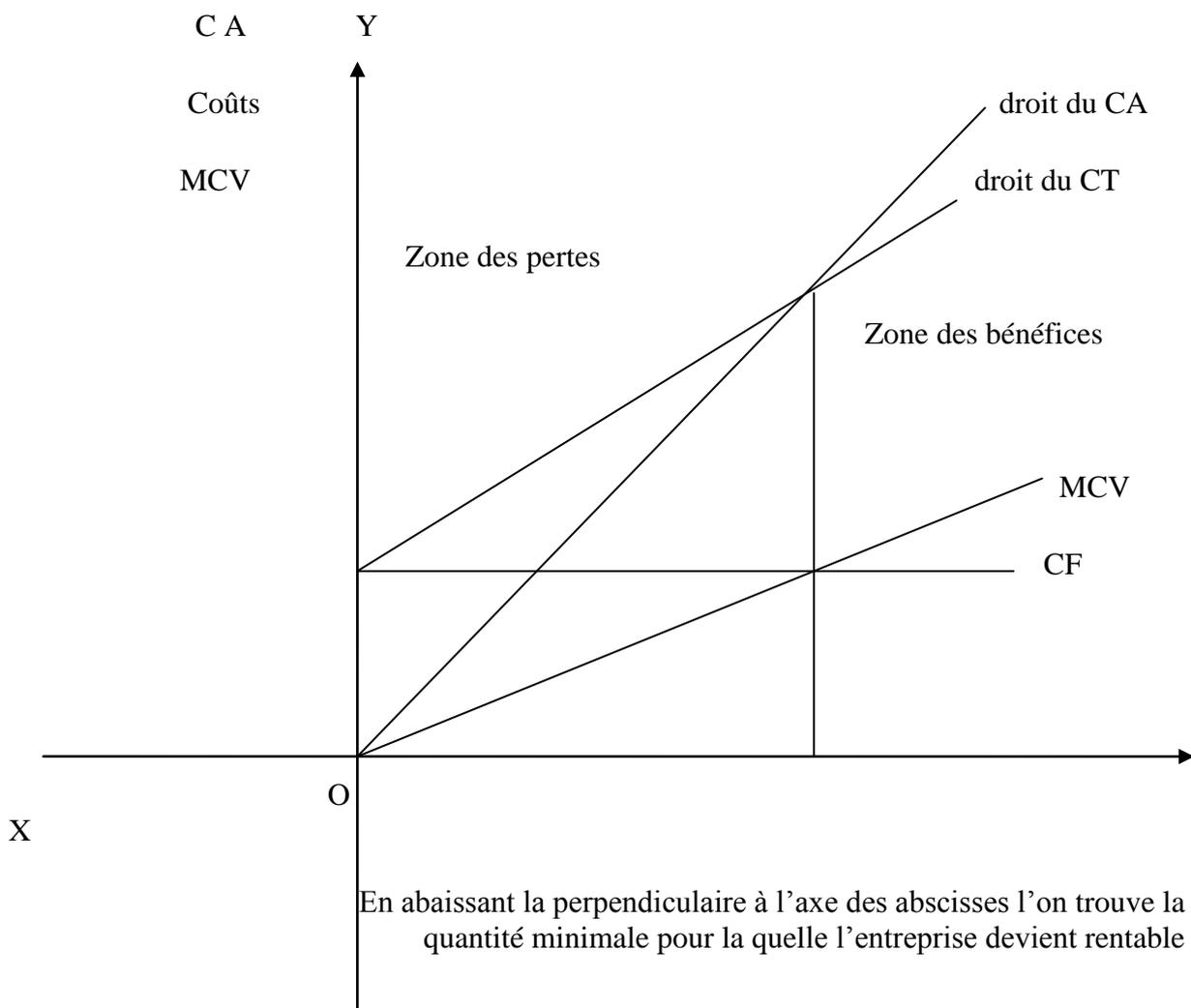
- Les coûts ;
- Le niveau d'activité ;
- Le résultat.

Il s'agit de déterminer le niveau minimum d'activité pour que l'exploitation soit équilibrée.

Avant de reprendre les différentes hypothèses qui nous tendent à la détermination du seuil de rentabilité (SR), nous reprenons la représentation graphique qui est sans doute la façon la plus directe d'aborder le sujet.

¹ BOUBRIT R., cours de gestion des coûts, ESC, P.138 :144.

Graphe n°1 : la détermination du seuil de rentabilité (SR)



Source : MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, comptabilité analytique : outil de gestion & aide à la prise de décision.

3.1 L'interprétation graphique :

Le modèle est linéaire, toutes les données du raisonnement sont simplifiées : les charges variables sont supposées “ toutes choses égales par ailleurs ”, proportionnelles au niveau d'activité, c'est-à-dire ni le prix de vente unitaire du ou des produits, ni le coût des facteurs de production, et notamment les taux horaires des salaires ne doivent varier pendant la période analysée.

Les quantités produites sont supposées égales aux quantités vendues, les prix des produits sont supposés indépendants des quantités vendues.

Les charges fixes sont indépendantes du niveau d'activité liée à des décisions structurelles antérieures.

À partir du graphique, nous analyserons :

- Le cas d'une entreprise produisant un seul produit ;
- Le cas d'une entreprise produisant plusieurs produits.

a. Analyse dans le cas d'un produit unique :

L'axe des ordonnées représente le CA exprimé en unités monétaires, l'axe des abscisses celui du volume exprimé soit en unités monétaires ou en unités physiques.

Dans le cas d'un produit unique, le niveau de production correspond au niveau d'activité et peut être mesuré en unités fabriquées.

Nous serions ainsi en présence de quatre chiffres :

- Le prix de vente unitaire (PVU) ;
- Le coût fixe global (F) ;
- Le coût variable unitaire (CVU) ;
- La quantité produite et vendue (X).

La droite du CA s'exprime de la manière suivante : $CA = P_{vu} * X$

La droite du coût total : $CT = C_{vu} * X + F$

• **Point mort en valeur :**

L'intersection de la droite du CA et de la droite du CT représente le point pour lequel le résultat est nul, ou le point où l'entreprise ne réalise ni gain ni perte :

$$CA = CT \qquad P_{vu} * X = C_{vu} * X + F$$

• **Point mort en volume :**

Le volume d'activité qui absorbe les charges de structures peut être dégagé à partir de MCV ou contribution à la couverture des CF :

$$MCV = CA - CV - F = 0$$

$$P_{vu} * X - C_{vu} * X - F = 0 \quad ; \quad P_{vu} * X - C_{vu} * X = F$$

$$(P_{vu} - C_{vu}) * X = F \quad ; \quad X = F / (P_{vu} - C_{vu})$$

La quantité point mort est obtenue par le rapport entre les charges fixes et la contribution unitaire.

Le point mort sera atteint lorsque $MCV = F$, en d'autres termes lorsque l'excédent du CA sur le CV est suffisant pour absorber les charges fixes.

b. Analyse dans le cas d'une entreprise multi produits :

La production produite et vendue est évaluée en valeur. On ne peut calculer pour l'ensemble de la production un point mort en volume il n'aura pas de sens.

- Le prix de vente de chacun des produits doit être constant ;
- La composition des ventes doit elle aussi être constante.

Il est difficile dans ce cas d'utiliser les unités produites comme unité d'activité. On rapporte l'activité au chiffre d'affaire ; c'est-à-dire l'activité est évaluée en valeur. Les variations monétaires qui affecteront les recettes et les frais en ordonnée affecteront également l'activité portée en abscisse. Si des prix constants sont utilisés pour évaluer le chiffre d'affaire, il doit en être de même pour mesurer l'activité.

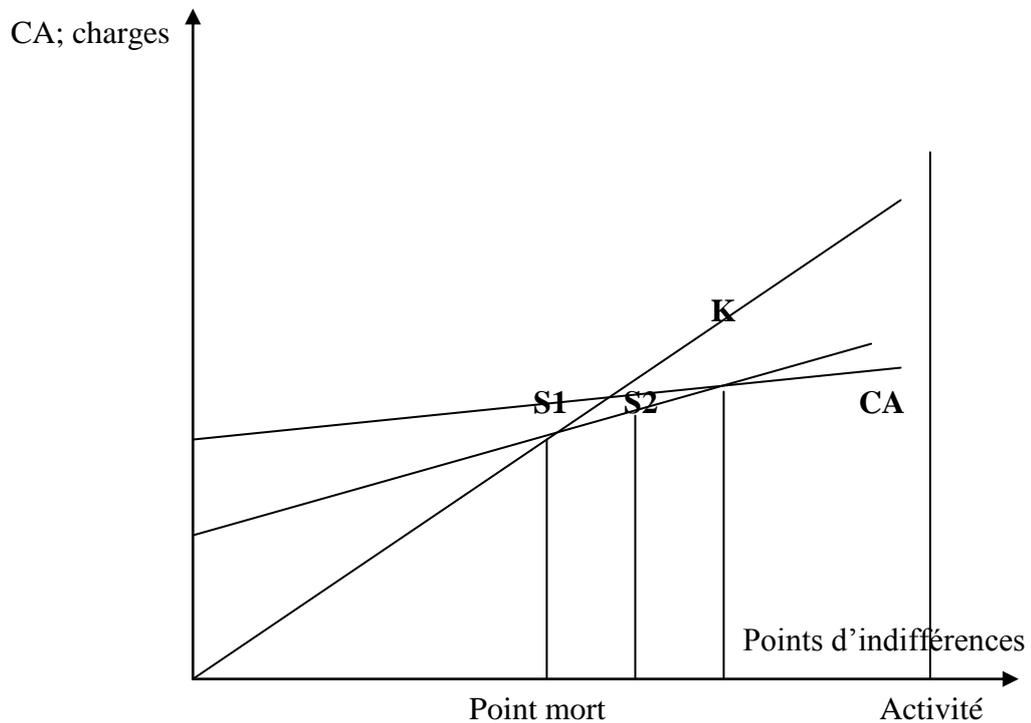
Le point mort représente le chiffre d'affaire à réaliser pour couvrir les charges fixes. Il est impossible de déterminer le seuil de rentabilité à partir de la contribution globale qui est égale à la contribution unitaire par la quantité vendue mais à partir des taux de marge pondéré.

3.2 L'analyse prévisionnelle :

Le graphe du point mort peut être utilisé dans le cas par exemple d'une activité nouvelle et ainsi dégagé le seuil minimum à atteindre pour équilibrer l'exploitation.

Lors de la création d'un nouveau produit, deux possibilités sont offertes à l'entreprise :

- Supporter des frais fixes faibles et des frais variables élevés (solution 1) ;
- Supporter des frais fixes importants et des frais variables faibles (solution 2).

Graphe n°2 : La détermination du point mort :

Source : MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, comptabilité analytique : outil de gestion & aide à la prise de décision.

Le point mort est atteint pour la première solution avant la deuxième, or au voisinage du volume de production le coût total de la solution2 est inférieur au coût total de la solution1 et ceci est vérifié pour tous les volumes de production situés au-delà de point d'indifférence, qui représente le point d'intersection des deux droites, c'est-à-dire pour le volume de production ou il ya égalité entre les deux situations.

Pour tous les volumes de production situés au-delà de K les bénéfices seront plus importants pour la deuxième solution.

L'entreprise serait tentée à partir de ce seul indicateur qu'est le point mort d'opter pour la solution1 ? Si le point mort est atteint beaucoup plus tard, il n'en demeure pas moins qu'avec l'accroissement d'activité les bénéfices seraient plus importants. Mais l'aversion qu'à l'entreprise pour le risque l'obligera à opter pour la première solution ; si un ralentissement de

l'activité venait à se produire, le seuil de rentabilité en réalité est plus un indicateur de sécurité que de rentabilité.¹

Il en résulte qu'en optant pour la solution 1, l'entreprise ne réalisera jamais de grosses pertes mais elle n'espérera pas en revanche, faire de gros bénéfices. En raisonnant ainsi, l'entrepreneur suppose que les frais variables sont proportionnels. Or, ils ne le sont que dans une zone normale de production, au voisinage de la capacité maximale les frais variables ne sont plus proportionnels (la courbe se relève et le coût moyen est supérieur au coût marginal), l'entreprise deviendra déficitaire.

Il serait cependant, plus intéressant de s'orienter vers la solution 2 où il y a de meilleures possibilités de profit. Si l'entreprise dépasse le point mort ; les frais fixes importants améliorent la productivité de la main d'œuvre et abaisseront les frais variables Si le niveau d'activité est important.

Le volume est le seul facteur retenu qui influencerait sur le coût, or, il y a bien d'autres éléments qui font varier les coûts (rendements, productivité, prix, changements dans les méthodes de fabrication ...).

L'analyse coût-volume-produit se résume à une grossière simplification qui, néanmoins, offre de nombreuses possibilités d'utilisation, puisqu'elle permet dans le cadre de la gestion à court terme d'étudier et d'optimiser les décisions tactiques, parmi elles pour ne citer que quelques unes :

- Influence de la variation du prix des produits ou des facteurs sur le résultat et aussi le déplacement du seuil de rentabilité ;
- Volume des ventes à réaliser pour dégager un bénéfice donné ;
- À quel niveau de production doit-on baisser les prix de ventes pour augmenter le volume des ventes ? ou alors l'intérêt d'augmenter les prix de ventes, même si le volume des ventes diminue ;
- Volume minimum pour qu'une commande soit rentable ;
- Effet de remplacement des charges variables par des charges fixes ; etc...

¹ GIBERT P., DE LAVERGNE P., l'analyse des coûts pour le management, Economica, 1978, P 116.

Section 4 : Les contraintes à la prise de décision :

Quelque soit la méthode utilisée, le décideur, s'il veut faire le bon choix doit maîtriser un ensemble de contraintes qui peuvent apparaître comme des obstacles à une prise de décision idéale, et ces contraintes sont :

1. **Le temps** : Le temps est peut être considéré comme une contrainte car, il contient plusieurs limites comme :
 - Étude de marché rapide ;
 - Manque d'approfondissement des dossiers ;
 - Informations trop brèves ;
 - Précipitation.

Exemple : Lancement trop rapide d'un produit pour éviter d'être distancé par un produit concurrent.

2. **Les ressources matérielles** : les limites sont :
 - Manque d'espace ou d'équipements ;
 - Outillage obsolète ;
 - Technologie dépassée.

Exemple : Accepter un marché que l'on ne pourra pas honorer.

3. **Les capacités financières** : les limites sont :
 - Peu de fonds proposés ;
 - Crédits limités auprès des organismes bancaires ;
 - Endettement trop important.

Exemple : Donner des garanties hypothécaires aléatoires au risque d'être vendu aux enchères publiques.

4. **Le personnel** : les limites sont :
 - Manque de formation ;
 - Peu de motivation ;
 - Peu dynamique.

Exemple : Reproche de la clientèle qui est insatisfaite.

5. Le pouvoir : les limites sont :

- Manque d'autonomie pour le décideur ;
- Peu de décentralisation ;
- Trop de pouvoirs confiés à un dirigeant.

Exemple : Le décideur pourrait prendre des décisions inconsidérées.

6. Les éléments psychologiques : les limites sont :

- Dégradation de l'ambiance générale ;
- Pesanteur de la direction ;
- Influence des représentants du personnel ;
- Taille de l'entreprise et proximité des salariés ;
- Crainte de déplaire aux actionnaires.

Exemple : Accroissement de la productivité (licenciements) pour offrir des dividendes aux actionnaires.

7. La conjoncture défavorable : les limites sont :

- Faible croissance économique ;
- Marché saturé ;
- Consommation insuffisante.

Exemple : Lancement d'un nouveau produit dans un marché qui stagne.

Conclusion :

Nous avons vu dans ce deuxième chapitre, que le résultat réalisé est considéré comme le point de départ pour prendre des différentes décisions, et qu'une décision est définie comme le choix entre deux ou plusieurs alternatives, donc la prise de décision est le résultat d'un processus de décision qui commence par l'identification du problème au sein de l'entreprise, puis le recensement des solutions possibles, puis la quantification de ces dernières et enfin le choix de la solution optimale entre elles.

Il existe plusieurs types de décisions, il ya des décisions stratégiques, opérationnelles, à court ou long terme, certaines ou incertaines ...etc. Mais malgré cette différence elles restent le reflet de la réalité qui nous montre la capacité de l'entreprise à faire face aux différentes situations possibles, comme par exemple la capacité de prendre des décisions dans une situation d'incertitude ou de risque.

De plus, les coûts pertinents sont des coûts prévisionnels dans la mesure ou ils anticipent la décision, ils sont différentiels car ils sont changés par la prise de décision et enfin ce sont des coûts d'opportunité dans la mesure ou le coût de la solution retenue suppose que l'on renonce au coût des autres solutions.

Ainsi, grâce à l'analyse des coûts (l'analyse en coûts complets et l'analyse en coûts variables) on peut dire que l'analyse en coûts complets n'est pas vraiment efficace et ne constitue pas réellement un outil d'aide à la prise de décision, car ses résultats restent globales. Tandis que l'analyse en coûts variables constitue vraiment un outil d'aide à la prise de décision grâce à ses outils comme le seuil de rentabilité et la marge sur coûts variables.

La prise de décision est toujours soumise à un ensemble d'obstacles ou de contraintes comme par exemple le temps, les ressources matérielles, la capacité financière, le personnel ...etc. Ce qui oblige le décideur de les prendre en considération lors de la prise de décision.

CHAPITRE III :

LE CAS

PRATIQUE

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil :

1. Historique et situation géographique de L'ENIEM :

L'Entreprise Nationale de l'Industrie de l'Électroménager « ENIEM » est issue de la restauration de la société nationale de fabrication et du montage électronique « SONELEC » par décret N° 83-19 du 02/01/1983.

Le contrat de réalisation du complexe d'appareils ménagers « CAM » a été signé le 21/08/1971 pour un montant de 400 million de dinars, les travaux de génie civil ont été entamés en 1972 et la réception définitive des bâtiments et des équipements nécessaires en juin 1977.

L'ENIEM dispose de trois unités de fabrication spécialisées, une unité de prestations techniques et une autre unité commerciale, toutes implantées dans la zone industrielle d'OUED AISSI à Tizi-Ouzou.

Le siège social de l'ENIEM se situe au chef lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou. Les unités froides, climatisation, cuisson et commerciale sont implantées à la zone industrielle AISSAT IDIR de OUED AISSI à 7km de la wilaya.

La superficie totale est de 55 hectares dont 12,5 hectares couverts, il est entré en production le 16-06-1977.

La filiale FILAMP qui a été filialisée en 1996 à Mouhamadia wilaya de MASCARA et la filiale EIMS (unité sanitaire) est implantée à Miliana wilaya d'AIN DEFLA.

Dans le cadre du développement économique et sociale, l'ENIEM a procédé à l'extension de son activité par l'acquisition de nouveaux équipements, et son chiffre d'affaire passa à plus de 500 million de dinars.

Et voici un tableau qui résume l'évolution de l'ENIEM :

Tableau n°4 : l'évolution de l'ENIEM :

Années	Développement
1977	-Démarrage de la production des réfrigérateurs petits modèles « partenaires Allemand, DIA.BOSCH ». -Démarrage de l'ancienne usine de cuisinières de réchaud plat 2 feux « partenaire allemand, DIAG-SEPPELEFRIKCE ».
1979	-Montage de premiers climatiseurs types fenêtre. -Entrée de production des chauffe eau/bain « partenaires allemand BACH-RIN et MARY ». -France et contrat Espagne.
1982	-Introduction de montage de petits appareils ménagers MAC-SC.
1986	-Entrée d'exploitation de la nouvelle usine de réfrigérateurs et congélateurs grands modèles « partenaire japonais MATSH-TOSHIBA ».
1987	-Arrêt de la production de PAM.
1989	-Arrêt de production de réchaud plat 2F. -Passage de l'ENIEM à l'autonomie conformément à la loi 28-01 portant sur l'orientation d'EPE.
1990	-Arrêt de production de l'ancienne cuisinière et vente de ses équipements. - Intégration de l'ancienne usine réfrigérateurs à la nouvelle « INTER- CODS-TECHNOGAS ».
1991	-Entrée en production de la nouvelle usine cuisinière de partenaire Italien « INTER-COOPS-TECHNOGAS ».
1992	-Mise en place de l'usine congélateurs horizontaux « BAHUT » de partenaire Libanais l'EMATIC.
1993	-Réalisation de radiateurs gaz butane à panneaux catalytiques, produits conçus et réalisés par l'ENIEM.
1994	-Réalisation de chaud plat au feu. Abandon de la production « CE ».

1995	-Entrée en production de réfrigérateurs 520L. -Montage de petits appareils ménagers « partenaire ITALISTAMP ».
1996	-Entrée de production de PAM/ SC et MACIALISTAMP. -Reprise de comptoirs et armoires frigorifique.
1997	-Abondant de réchaud plat 04 feux. -Reconversion de CFC. -Changement des équipements dans le cadre de la reconnaissance des CFC.
1998	Certification de l'entreprise « ISO 14001 » c'est system management environnemental. -ISO 9001 c'est le system management qualité.

Source : document interne de l'entreprise.

2. Capitale sociale :

Le 08 octobre 1989, l'ENIEM s'est transformée juridiquement en SPA (société par action) avec un capital de 40 million de dinars celui-ci a été augmenté à 70 million de dinars dans le cadre des mesures d'assainissement arrêtées par la direction centrale du trésor public.

En juillet 1993, le capital de l'entreprise a été porté à 2 957 5000 000,00 DA. Dont les actions sont réparties comme suit :

- 76,82 % : fond de participation électronique, télécommunication et informatique (ETI).
- 21,93 % : fond de participation industries divers.
- 01,25 % : fond de participation bien d'équipement.

Depuis 1994, les totalités des actions est détenue par le fond de participation électronique, télécommunication et informatique (ETI).

Le capital social actuel est de 10 279 800 000 ,00 DA, détenu en totalité par la SGP « INDELEC ».

3. Effectif de l'ENIEM :

L'ensemble de personnel de L'ENIEM a été arrêté en 2009 à 2900 travailleurs dont 400 cadres et que l'effectif de l'unité commerciale a été arrêté à 192 travailleurs dans la même année 2009.

4. structure organique de l'entreprise :

4.1 La direction générale :

La direction générale est responsable de la stratégie, du développement, de l'assistance et de contrôle de l'entreprise. Elle exerce son autorité hiérarchique et fonctionnelle sur l'ensemble de ses directions.

Elle comprend huit directions centrales à savoir :

- Direction des ressources humaines ;
- Direction finances et comptabilité ;
- Direction développement et partenariat ;
- Direction gestion industrielle ;
- Direction marketing et communication ;
- Direction planification et contrôle gestion et audit ;
- Direction qualité et environnement ;
- Département juridique contentieux.

4.2 Les différentes Unités de L'ENIEM :

4.2.1 Unité froid :

Elle a pour mission la production et le développement des produits refroidissement domestique, (réfrigérateurs petit modèle 160 et 240 L et grand modèle 300 à 520 L, et congélateurs horizontal et vertical). L'effectif de cette unité est de 1562 agents, procède des bâtiments industriels,

Ses fonctions principales sont :

- Injection plastique et polystyrène ;
- Transformation des tôles et tubes (presse-soudeuse-refendage) ;
- Traitement et revêtement de surface (peinture et plastification) ;
- Injection mousse polyuréthane ;
- Thermoformage (plaque en HIS) ;
- Assemblage produit (montage final) ;
- Laboratoire d'essai produits chimiques-métallurgie ;

- Structure des soutiens (maintenance, contrôle de qualité, études et méthodes).

4.2.2 Unité cuisson :

Sa mission globale est de produire et de développer les produits de cuisson à gaz, électrique ou mixte et tout produit technologie similaire

Les différentes activités de cette unité sont :

- Transformation de tôle ;
- Traitement et revêtement de surface (emballage, chromage)
- Assemblage (montage).

4.2.3 Unité climatisation :

La mission de cette unité est de produire, assembler et développer les produits de climatisation

Le potentiel industriel de climatisation est constitué des matières suivantes :

- Transformation de tôles et tubes (presse - soudeuse - plieuse...) ;
- Traitement et revêtement de surface (peinture) ;
- Assemblage produits (montage final) composé de lignes de montage (chaîne climatisation, machines à laver et chauffe bain) ;
- Chauffage à gaz butane catalytique ;
- Comptoir et armoires frigorifiques.

En plus de ces activités de réalisation, les unités de production (froid, cuisson, et climatisation) assurent eux-mêmes les activités suivantes :

- Études / méthodes de fabrication ;
- Achats ;
- Contrôle (réception, en cours de fabrication, final);
- Stockage (magasin, atelier) ;
- Maintenance ;
- Sécurité industrielle.

4.2.4 Unités prestation technique :

C'est une unité de soutien aux autres unités de production, elle est chargée de la gestion :

- Des énergies et fluides ;
- De l'entretien des équipements ;
- Des engins roulants ;

- De fonction informatique au sien des complexes appareils ménagers.

Les activités de cette dernière sont :

- Fabrication de pièces de rechange mécanique ;
- Conception est réalisation d'outillages ;
- Gestion informatique ;
- Bureaux d'études et de conception ;
- Travaux d'imprimerie ;
- Travaux de menuiserie ;
- Surveillance du site ;
- Présentation sociale ;
- Entretien des bâtiments.

L'unité est chargée de fournir et exploiter les moyens techniques communs ainsi que la gestion de la totalité des infrastructures communes (bâtiments, éclairages,...). Elle assure également la réalisation des pièces de rechanges pour la production, la conception et la fabrication d'outillage (moules, outils, etc...), assure toutes les activités informatique des unités.

4.2.5 Unité commerciale :

Elle est implantée dans la zone industrielle d'OUED AISSI wilaya Tizi-Ouzou. Elle est chargée de la commercialisation des produits de l'entreprise, de la gestion du réseau et du service après-vente, son effectif est de 213 agents.

Ses activités sont :

- le marketing ;
- la vente,
- le service après-vente ;
- la gestion des stocks des produits finis.

4.2.6 unité sanitaire :

L'unité sanitaire de Miliana est acquise par l'ENIEM en l'an 2000. La mission globale de l'unité est de produire et développer les produits sanitaires (baignoires, lavabos et éviers).

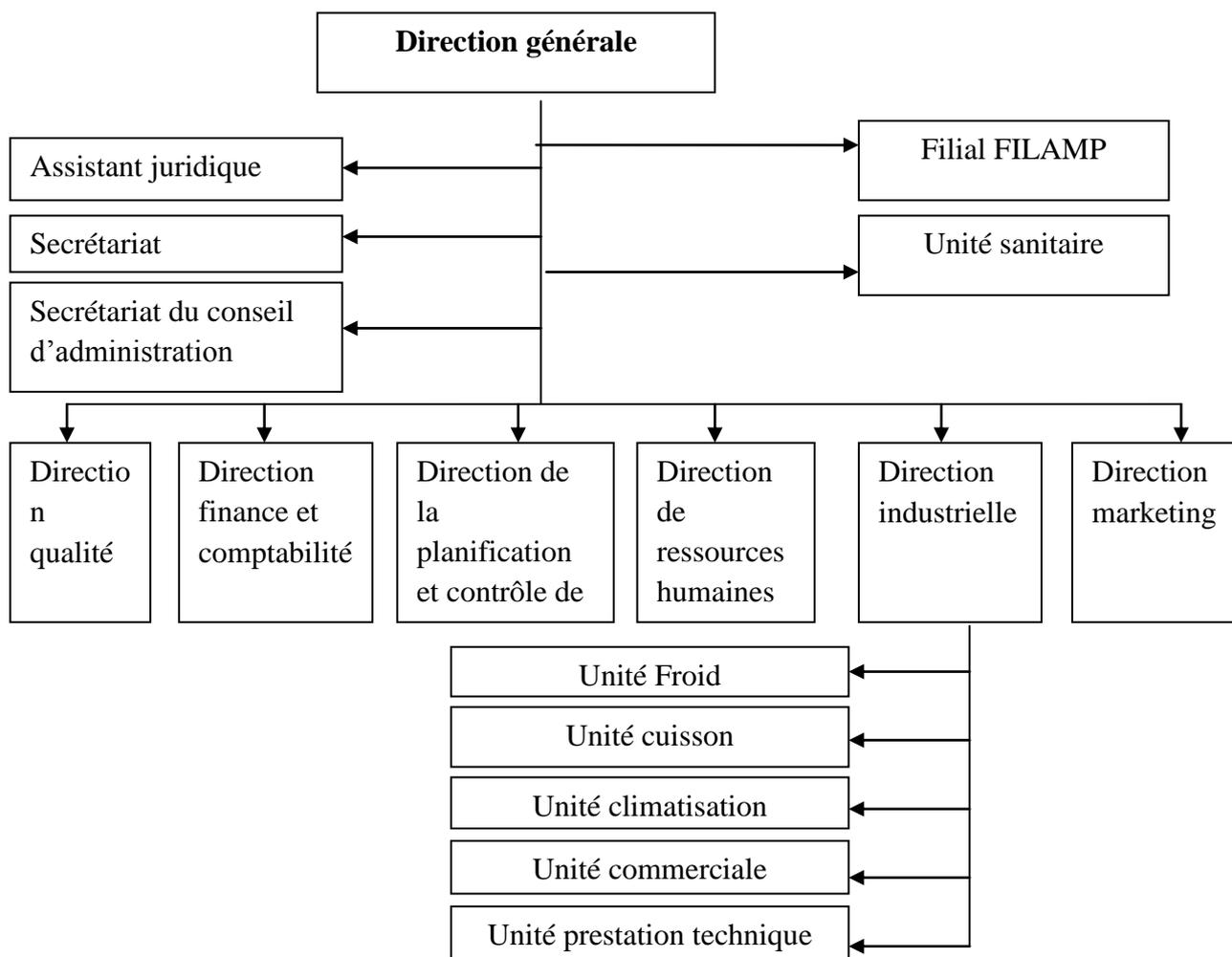
4.2.7 Filiale FILAMP :

L'unité Lampes de Mohammadia qui a démarré en février 1979 pour fabriquer des lampes d'éclairage domestique et les lampes de réfrigérateurs est

devenue filiale détenue à 100 % par ENIEM le premier janvier 1997. Cette filiale est dénommée FILAMP.

5. L'organigramme général de l'ENIEM :

Schéma n°7 : Organigramme générale de l'ENIEM :



Source : Document ENIEM

6. Les missions et objectifs de l'ENIEM :

6.1 Les missions principales de l'entreprise :

Sur le plan économique et social du pays, l'ENIEM est une entreprise stratégique puisque elle participe à l'augmentation de la production nationale brute (PIB). Sa mission consiste à assurer la production des équipements de produits et de composants destinés aux différentes branches de l'électroménagers, notamment les équipements ménagers, domestiques, appareils de reforestation, de cuisson et de climatisation.

On peut les résumer comme suite :

- **Production :**

- Fabrication d'appareils d'électroménagers (réfrigérateur, congélateur et cuisinière) ;
- Fabrication d'appareils de climatisation ;
- Fabrication de lampes d'éclairage ;
- Fabrication de produits sanitaires.

- **Commercialisation :**

- La commercialisation ;
- La distribution ;
- Le service après vent.

- **Certification :**

Dans le cadre de sa politique qualité, basée sur l'amélioration continue de ses processus, produits et services aux normes internationales de production et de satisfaction de ses clients. L'ENIEM a acquis la certification du système de management de qualité ISO 9001 VERSION 2000 et la conformité des produits au la marque « C.E » pour les cuisinières. De plus elle est engagée à obtenir la certification environnementale ISO 14001 pour assurer la protection de l'environnement.

6.2 Les objectifs de l'ENIEM :

L'objectif principal de l'ENIEM est de satisfaire la demande nationale, d'épargner le pays de sorties devises et déplacer leur production à l'échelle nationale, en élargissant le champ d'activités par la prise de fonction de distribution.

- Améliorer le chiffre d'affaires ;
- Le maintien, développement et l'exploitation des outils existants ;
- La valorisation des ressources humaines ;
- Développer les compétences en communication ;
- Réduire les couts de non qualité ;
- Mettre en place un système de management environnemental ;

7. Présentation de l'unité Froid :

C'est une unité qui produit des modèles différents de réfrigérateurs et de congélateurs, elle dispose d'un personnel important qui voisine les 1348 travailleurs au 31/12/2003.

L'unité Froid est composée de sept départements qui sont sous la tutelle de la direction de l'unité, chaque département est composé d'un nombre de services et chaque service est identifié par un numéro.

Comme nous, on a passé notre stage au sein du département finance et comptabilité, on va donc se focaliser sur la présentation de ce dernier.

7.1 Présentation du département finance et comptabilité :

Le département finance et comptabilité est composée de trois services :

7.1.1 Service de comptabilité générale :

Ce service a pour tâches : la tenue des opérations d'achats de stock et la centralisation de diverses opérations, il est composé de deux sections :

- Section achats et stocks ;
- Section centralisation.

a. Section achats et stocks :

Elle s'occupe essentiellement des opérations comptables suivantes :

- Opérations de trésorerie ;
- Opération de ventes ;
- Opérations diverses.

b. Section centralisation :

Elle a pour tâches la comptabilisation des opérations d'achat et enregistrer les opérations de consommation des matières ; les différents journaux utilisés sont :

- Journal de trésorerie ;
- Journal banque ;
- Journal caisse ;
- Journal d'achat ;
- Journal des ventes ;
- Journal des opérations diverses ;
- Journal des opérations inter unités.

7.1.2 service de la comptabilité analytique :

L'activité de ce service est axée sur la détermination des coûts de production, suivi de l'inventaire permanent des stocks, matières et investissement. Ce service est composé de :

- section matière et investissement ;
- section calcul des coûts ;
- le poste budget.

a. section matière et investissement :

Elle assure les tâches suivantes :

- l'exploitation et la mise à jour des monocultures des produits et pièces
- l'inventaire permanent des matières et pièces de rechange ;
- l'enregistrement de différentes consommations ;
- Calcul des coûts matières des produits finis à base de nomenclatures.

b. Section calcul des coûts ;

Elle assure les tâches suivantes :

- La détermination des coûts de fabrication des produits ;
- Le calcul des coûts de production de produits finis ;
- Évaluation des prestations internes et inter unités.

c. Le poste budget :

Il a pour tâche d'établir le budget de l'unité suivant les objectifs arrêtés par la direction.

7.1.3 service finance :

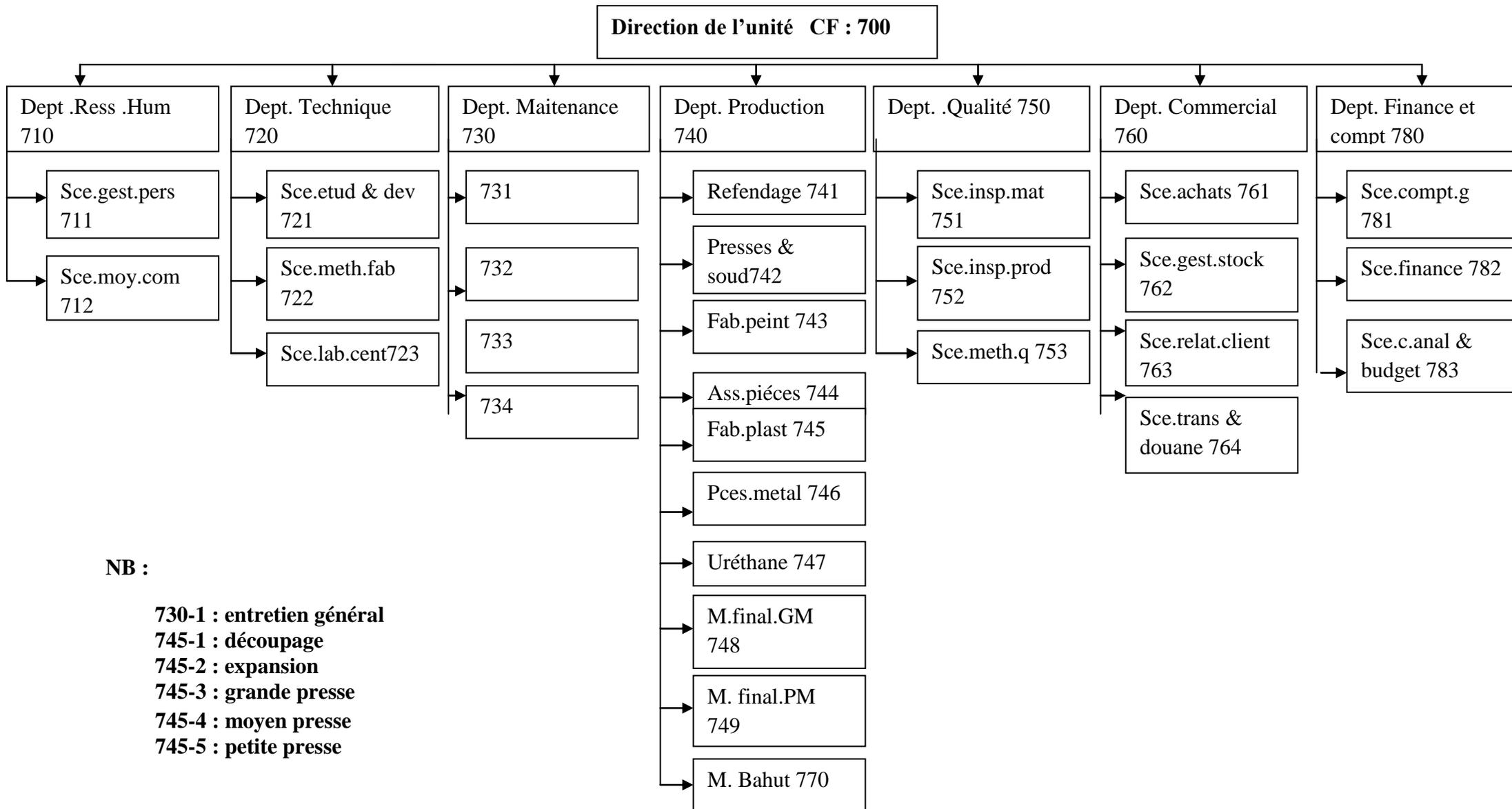
Ce service est chargé de coordonner toutes les opérations financières relatives au bon fonctionnement de la structure à savoir :

- gestion des ressources financières ;
- montage des dossiers de crédit ;
- suivi des contrats financiers ;
- ouverture et suivi de l'endettement interne et externe.

Ce service est subdivisé en deux sections :

- section gestion de la trésorerie ;
- section financement et contrôle des dépens.

7.2 L'organigramme de l'unité Froid : **Schéma n°8** : organigramme de l'unité Froid



Section 2 : la méthode utilisée par l'unité Froid pour le calcul du coût de production :

L'unité Froid utilise dans le calcul des coûts de production de ses différents produits la méthode des coûts complets. C'est pour cela que dans notre cas pratique nous avons recalculé l'exercice de 2012 à travers la méthode utilisée par l'unité Froid et ensuite nous avons essayé de corriger cette méthode.

1. Le fonctionnement de la méthode utilisée par l'unité Froid :

1.1. Le découpage de l'unité en centres de frais :

L'unité Froid utilise la méthode des coûts complets qui consiste à découper les centres de coût en deux types de section :

- Sections principales ;
- Sections auxiliaires.

1.1.1 Les sections principales : ce sont les ateliers de production et la section d'approvisionnement :

a. Section production : elle est composée des ateliers disposant de l'outil de production qui participe aux différentes transformations jusqu'à l'obtention du produit fini :

741 : Atelier liquéfaction ;

742 : Atelier tôlerie ;

743 : Atelier peinture ;

744 : Atelier assemblage pièces : prépare les joints et les fils électroniques ;

745 : Atelier plastique ;

746 : Atelier pièces métalliques : fabrication de pièces métalliques ;

747 : Atelier uréthane (moussage) ;

748 : Atelier assemblage finale réfrigérateur grand modèle ;

749 : Atelier assemblage finale réfrigérateur petit modèle ;

770 : Atelier assemblage finale réfrigérateur BAHUT et 520L.

b. Section approvisionnement : elle est composée des centres de frais qui sont en relation avec l'achat des matières premières et leur stockage :

751 : Service inspection matière ;

760 : Département commercial ;

- 761 : Service achats ;
- 762 : Service gestion des stocks ;
- 763 : Service relation clientèle ;
- 764 : Service transit et dédouanement.

1.1.2 Les sections auxiliaires : ce sont des sections qui assurent des prestations pour les sections principales, pour les sections auxiliaires ou pour les deux en même temps.

a. Section administration :¹ elle est composée des centres de frais suivants :

- 700 : Direction de l'unité ;
- 701 : UGTA ;
- 702 : CP ;
- 710 : Département ressources humaines ;
- 710/1 : Section moyen commun ;
- 710/2 : Section formation ;
- 711 : Service gestion de personnel ;
- 780 : Département finance et comptabilité ;
- 781 : Service comptabilité générale ;
- 782 : Service finances ;
- 783 : Service comptabilité analytique ;
- 790 : Département sécurité.

b. Section soutien technique : elle est composée des centres de frais suivants :

- 720 : Département technique ;
- 721 : Service gestion personnel ;
- 722 : Service modèle de fabrication ;
- 723 : Service étude et développement ;
- 724 : Service industriel ;
- 725 : Département laboratoire ;
- 726 : Service contrôle ;
- 727 : Service essai ;
- 740 : Département production et ordonnancement ;
- 750 : Département qualité ;

¹ Voir correction apportée à la méthode des sections homogènes

752 : Service inspection produit ;

753 : Service méthode et qualité.

c. Section maintenance : elle est composée des centres de frais suivants :

730 : Département maintenance ;

730/1 : Entretien général ;

731 : Service bureau technique ;

732 : Service équipements de fabrication ;

733 : Service équipements de matières premières ;

734 : Service outillage.

1.2 La répartition primaire :

Les différentes charges de l'unité Froid subissent une ventilation sur les différentes sections, informations dégagés par le compte d'exploitation générale après ajustement¹, cette répartition primaire est résumée dans les tableaux suivants :

¹ Les charges de l'analyse des coûts = charges de la comptabilité financière + charges supplétives – charges non incorporables

1.2.1 Section production :

Tableau n°5: la répartition primaire des charges de la section production :

centre de frais	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	TOTAUX
741	399 439,00	2 405 126,00	0,00	8 093 736,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4 329 585,00	336 264,00	0,00	15 564 150,00
742	4 702 490,00	11 359 849,00	1 650,00	26 197 091,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9 963 614,00	526 081,00	0,00	52 750 775,00
743	17 244 397,00	6 554 772,00	0,00	39 680 964,00	0,00	0,00	5 360 538,00	0,00	798 000,00	275 649,00	0,00	69 914 320,00
744	3 575 926,00	8 281 315,00	0,00	44 479 917,00	0,00	0,00	0,00	0,00	310 618,00	537 353,00	0,00	57 185 129,00
745	3 980 793,00	17 661 955,00	1 650,00	30 430 364,00	0,00	0,00	0,00	0,00	19 149 399,00	479 512,00	0,00	71 703 673,00
746	8 728 861,00	11 679 685,00	0,00	34 622 159,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7 228 902,00	641 863,00	0,00	62 901 470,00
747	7 831 793,00	5 575 564,00	0,00	41 592 111,00	0,00	0,00	0,00	0,00	338 924,00	338 665,00	0,00	55 677 057,00
748	7 022 815,00	13 511 665,00	0,00	72 664 449,00	0,00	0,00	0,00	0,00	21 998 903,00	458 077,00	0,00	115 655 909,00
749	5 380 909,00	5 311 241,00	0,00	42 740 846,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 647 679,00	302 792,00	0,00	59 383 467,00
770	2 493 708,00	6 565 907,00	0,00	50 039 274,00	44,00	0,00	0,00	0,00	5 067 149,00	162 459,00	0,00	64 328 541,00
TOTAUX	61 361 131,00	88 907 079,00	3 300,00	390 540 911,00	44,00	0,00	5 360 538,00	0,00	74 832 773,00	4 058 715,00	0,00	625 064 491,00

1.2.2 Section approvisionnement :

Tableau n°6: la répartition primaire des charges de la section approvisionnement :

centre de frais	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	TOTAUX
751	92 407,00	412 387,00	0,00	6 355 747,00	0,00	0,00	0,00	0,00	397 361,00	310,00	0,00	7 258 212,00
760	65 698,00	55 699,00	512 978,00	4 006 760,00	21,00	0,00	0,00	0,00	47 040,00	0,00	0,00	4 688 196,00
761	2 328 475,00	7 636 499,00	4 179 900,00	8 880 543,00	27 904,00	0,00	0,00	0,00	42 811,00	0,00	0,00	23 096 132,00
762	306 927,00	14 683 456,00	324 498,00	19 130 917,00	181,00	0,00	0,00	0,00	36 687 053,00	9 700,00	0,00	71 142 732,00
763	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
764	109 083,00	7 276 407,00	2 359 785,00	4 291 651,00	162 271,00	0,00	0,00	0,00	19 223,00	0,00	0,00	14 218 420,00
TOTAUX	2 902 590,00	30 064 448,00	7 377 161,00	42 665 618,00	190 377,00	0,00	0,00	0,00	37 193 488,00	10 010,00	0,00	120 403 692,00

1.2.3 Section administration :

Tableau n°7: la répartition primaire des charges de la section administration :

centre de frais	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	TOTAUX
700	1 302 421,00	25 768 372,00	0,00	369,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9 382 786,00	0,00	0,00	36 453 948,00
701	26 281,00	49 929,00	2 000,00	4 196 486,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4 274 696,00
702	32 103,00	59 813,00	1 600,00	5 021 983,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 115 499,00
710	129 404,00	124 774,00	266 274,00	9 174 736,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20 755,00	0,00	0,00	9 715 943,00
710/1	8 151,00	28 284,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	36 435,00
710/2	0,00	451 103,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	451 103,00
711	127 017,00	63 060,00	368 265,00	4 200 908,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15 858,00	0,00	0,00	4 775 108,00
780	36 003,00	52 827,00	0,00	2 167 798,00	0,00	0,00	0,00	0,00	21 795,00	0,00	0,00	2 278 423,00
781	82 222,00	677 645,00	650,00	4 676 829,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20 506,00	0,00	0,00	5 457 852,00
782	13 899,00	177 962,00	10 120 307,00	945 379,00	27 870,00	0,00	0,00	0,00	1 530,00	0,00	0,00	11 286 947,00
783	38 279,00	492 646,00	0,00	4 069 691,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6 870,00	0,00	0,00	4 607 486,00
TOTAUX	1 795 780,00	27 946 415,00	10 759 096,00	34 454 179,00	27 870,00	0,00	0,00	0,00	9 470 100,00	0,00	0,00	84 453 440,00

1.2.4 Section maintenance :

Tableau n°8: la répartition primaire des charges de la section maintenance :

centre de frais	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	TOTAUX
730	600 815,00	333 425,00	0,00	12 398 111,00	109,00	0,00	0,00	0,00	81 751,00	0,00	0,00	13 414 211,00
730/1	24 374,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 077 026,00	-1 052 652,00
731	351 029,00	975 818,00	0,00	13 559 705,00	72 206,00	0,00	0,00	0,00	4 539,00	0,00	0,00	14 963 297,00
732	233 510,00	265 734,00	400,00	14 489 356,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22,00	619,00	1 354 709,00	13 634 932,00
733	77 122,00	112 054,00	0,00	6 769 199,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 213 205,00	5 745 170,00
734	93 728,00	105 387,00	0,00	6 936 624,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	453 301,00	6 682 438,00
TOTAUX	1 380 578,00	1 792 418,00	400,00	54 152 995,00	72 315,00	0,00	0,00	0,00	86 312,00	619,00	4 098 241,00	53 387 396,00

1.2.5 Section soutien technique :

Tableau n°9: la répartition primaire des charges de la section soutien technique :

centre de frais	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	TOTAUX
720	41 201,00	54 712,00	37 463,00	3 291 397,00	83,00	0,00	0,00	0,00	24 824,00	0,00	0,00	3 449 680,00
721	37 315,00	365 784,00	24 263,00	4 420 296,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 490 468,00	0,00	6 338 126,00
722	69 215,00	273 352,00	96 600,00	8 335 803,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8 774 970,00
723	135 316,00	192 587,00	36 576,00	3 919 533,00	22,00	0,00	0,00	0,00	116 506,00	1 037 799,00	0,00	5 438 339,00
724	133 231,00	218 113,00	20 563,00	4 620 443,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13 282,00	6 456,00	0,00	5 012 088,00
725	712 110,00	504 584,00	20 663,00	4 341 494,00	0,00	0,00	0,00	0,00	627 333,00	59 966,00	2 528 267,00	3 737 883,00
726	66 161,00	191 643,00	1 450,00	2 155 969,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15 194,00	6 345,00	52 351,00	2 384 411,00
727	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
750	105 114,00	74 271,00	111 009,00	5 251 286,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14 540,00	0,00	0,00	5 556 220,00
752	388 361,00	965 981,00	35 926,00	36 094 692,00	0,00	0,00	0,00	0,00	34 483,00	1 362,00	0,00	37 520 805,00
753	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
740	427 616,00	1 487 179,00	0,00	16 926 430,00	99,00	0,00	0,00	0,00	30 398,00	7 119,00	0,00	18 878 841,00
TOTAUX	2 115 640,00	4 328 206,00	384 513,00	89 357 343,00	204,00	0,00	0,00	0,00	876 560,00	2 609 515,00	2 580 618,00	97 91 363,00

1.3 La répartition secondaire :

La répartition secondaire s'explique par le déversement des sections auxiliaires sur les sections principales; l'unité Froid utilise les clés de répartition suivantes pour les prestations des services :

1.3.1 Section administration¹:

Selon l'unité Froid, cette section est répartie sur les sections approvisionnement, département maintenance(730) et le soutien technique en fonction de leurs effectifs :

1.3.2 Section département maintenance ²:

La section département maintenance est répartie sur les sections 732,733 et 734 en fonction de la main d'œuvre directe.

1.3.3 Section soutien-technique³ :

La section soutien-technique est répartie sur les sections 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748,749 et 770 en fonction du temps réel de présence :

1.3.4 Section 732 ⁴:

Elle est répartie sur les sections 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 762, 770 en fonction des heures de main d'œuvre directe :

1.3.5 Section 733 ⁵:

Elle est répartie sur les sections 752, 722, 723, 731, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 762 et 770 en fonction des heures de main d'œuvre directe.

1.3.6 Section 734 ⁶:

Elle est répartie sur les sections 722, 723, 731, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 762 et 770 en fonction des heures de main d'œuvre directe :

¹ Voir annexe n° 1

² idem

³ idem

⁴ idem

⁵ idem

⁶ idem

Chapitre III : Le cas pratique

La répartition secondaire des charges sur les sections principales est résumée dans ce tableau :

Tableau n°10 : La répartition secondaire des charges :

	centres principaux										
	Appro	741	742	743	744	745	746	747	748	749	770
Répartition primaire	120 403 692,00	15 564 150,00	52 750 775,00	69 914 320,00	57 185 129,00	71 703 673,00	62 901 470,00	55 677 057,00	115 655 909,00	59 383 467,00	64 328 541,00
Répartition Administration	19 891 925,95										
Répartition Soutien-Technique		2 278 139,51	11 000 046,06	12 460 513,63	15217177, 45	9 564 676,81	13 313 962,01	15 396 052,27	29 343 574,18	14 889 685,58	13 617 896,08
Répartition 732	59 398,48	8 427 061,42	6 152 693,02	3 186 828,01	0,00	6 152 693,84	12 942 237,56	56 923,61	0,00	0,00	19 799,49
Répartition 733	23 142,13	0,00	0,00	80 997,45	6884012,1 4	0,00	0,00	3 939 485,01	8 994 496,81	4 970 582,44	1 774 847,30
Répartition 734	0,00	14 750,62	5 623 673,90	0,00	3702405,5 3	3 835 161,11	88 503,72	862 911,25	0,00	3 687,81	162 256,82
Total répartition secondaire	19 974 466,56	10 719 951,55	22 776 412,98	15 728 339,09	25 803 595,12	19 552 531,76	26 344 703,29	20 255 372,14	38 338 070,98	19 863 955,83	15 574 799,70
Total global	140 378 158,56	26 284 101,55	75 527 187,98	85 642 659,09	82 988 724,12	91 256 204,76	89 246 173,29	75 932 429,14	153 993 979,98	79 247 422,83	79 903 340,70
Nature d'unité d'œuvre¹	Coût matière	Tps de passage (H)									
Unité d'œuvre	1 391 740 153,55	5973,31	23885,05	16549	43769,49	21786,46	47368,72	18463,54	43149,72	14894,03	31093,16
Coût d'unité d'œuvre	0,10	4 400,26	3 162,11	5 175,10	1 896,04	4 188,67	1 884,07	4 112,56	3 568,83	5 320,75	2 569,80

¹ Nature de l'unité d'œuvre, nous avons remarqué qu'une unité de mesure commune à l'ensemble des ateliers de production à été retenue, s'explique t'elle par une corrélation élevée entre la variation des charges et celles des temps de passage ?

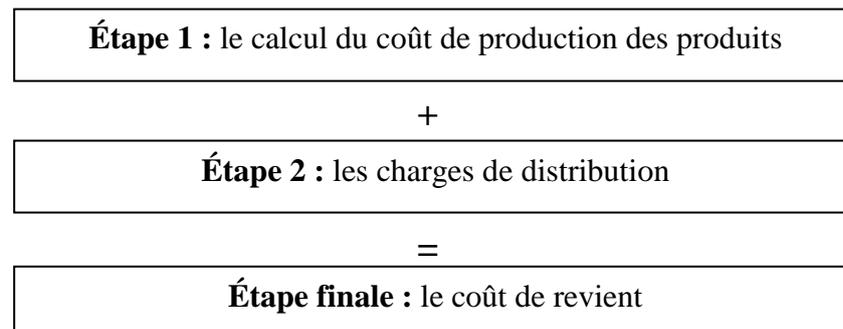
2. Calcul du coût de revient des produits :

Parmi les produits fabriqués par l'unité Froid on a choisi un produit pour chaque ligne de production pour illustrer le mode de calcul des coûts des produits fabriqués. Il nous est impossible de reprendre l'ensemble des produits pour l'évaluation des coûts d'autant plus que le même processus a été retenu pour le calcul du coût de production.

Les produits choisis sont :

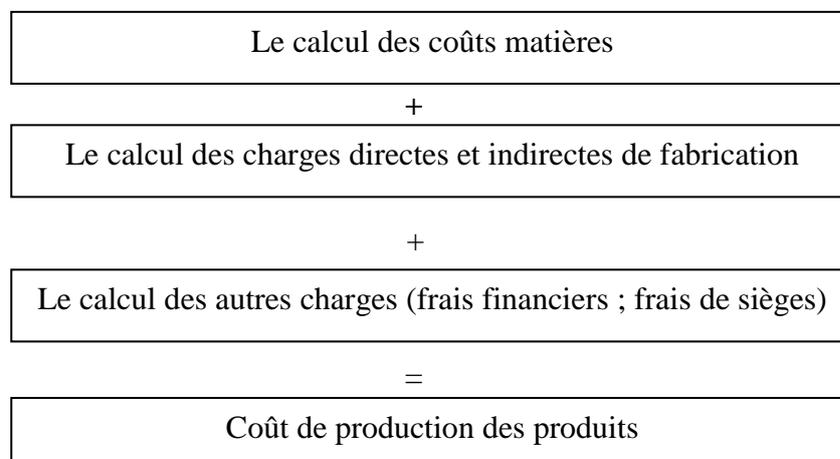
- Pour la ligne de production des réfrigérateurs grand modèle on a choisi **le réfrigérateur 320 L PB** ;
- Pour la ligne de production des réfrigérateurs petit modèle on a choisi **le réfrigérateur 160 L PB** ;
- Pour la ligne de production des réfrigérateurs BAHUT on a choisi **le congélateur BAHUT 1686**.

Pour obtenir le coût de revient d'un produit, il faut passer par les étapes suivantes :



2.1 Le calcul du coût de production :

Le coût de production est calculé de la manière suivante :



2.1.1 Le calcul des coûts matières utilisées :

La nomenclature est un listing des pièces, des ensembles et des sous ensembles entrant dans la fabrication du produit .Chaque produit fabriqué par l'unité Froid possède une nomenclature spécifique.

En valorisant ces nomenclatures au coût moyen pondéré (CMUP) on obtient le coût matière global du produit.

Les charges d'approvisionnement = (Total des charges d'approvisionnement/ Total des coûts matières)* Coût matière du produit

Tableau n°11 : le coût des matières utilisées.

Produits	Prix matière /U	Charge appro /U	Coût matière /U	Quantités produites	Coût matière total
REF 160LPB	9 540,86	962,34	10 503,20	1 677,00	17 613 867,77
REF 320L PB	16 818,27	1 696,38	18 514,65	24 123,00	446 628 865,65
BAHUT 1686	22 429,64	2 262,37	24 692,01	4 099,00	101 212 549,06

2.1.2 le calcul des charges de fabrication :

Après avoir calculé les temps de passage de ses produits dans les centres de production, l'unité Froid procède au calcul du coût d'unité d'œuvre.

Les charges de fabrication = coût d'unité d'œuvre * le temps de passage du produit dans un centre de production

Tableau n°12 : les charges de fabrication des produits :

CF	Coût d'unité d'œuvre	REF 160 L PB		REF 320 L PB		CONG BAHUT 1686	
		Tps de passage	CU de fabr	Tps de passage	CU de fabr	Tps de passage	CU de fabr
741	4 400,26	0,009299	40,92	0,11570	509,11	0,00000	0,00
742	3 162,11	0,244736	773,88	0,41720	1 319,23	0,09920	313,68
743	5 175,10	0,247100	1 278,77	0,21520	1 113,68	0,02520	41
744	1 896,04	0,244200	463,01	0,98240	1 862,67	0,14340	271,89
745	4 188,67	0,382600	1 602,58	0,30180	1 264,14	0,03000	125,66
746	1 884,07	0,660400	1 244,24	0,57910	1 091,07	0,60050	1 131,39
747	4 112,56	0,000000	0,00	0,38870	1 598,55	0,00000	0,00
748	3 568,83	0,000000	0,00	0,84690	3 022,44	0,00000	0,00
749	5 320,75	1,063133	5 656,67	0,00000	0,00	0,00000	0,00
770	2 569,80	0,016600	42,66	0,00000	0,00	2,43950	6 269,04
TOTAL		2,868068	11 102,73	3,84700	11 780,89	3,33780	8 242,07
Quantités produites		1 677,00		24 123,00		4 099,00	
Total des charges Fabrication		18 619 278,83		284 190 501,82		33 84 246,61	

2.1.3 le calcul des autres charges :

Les autres charges sont composées des frais financiers et frais de sièges, elles sont réparties par la direction générale de l'ENIEM sur ses différentes unités en fonction des clés de répartition, le montant de la quote-part de l'unité Froid de cette répartition est de **40 381 270,04 DA** répartie sur les produits en fonction de la formule suivante:

Les autres charges de production = (la quote-part de l'unité Froid/ le chiffre d'affaire global de l'unité Froid) * le prix de cession des produits de l'unité Froid pour l'unité commerciale.

Le chiffre d'affaire global de l'unité Froid est obtenu par la cession des produits de l'unité Froid pour l'unité commerciale. Le chiffre d'affaire global est égal **1 912 240 657,92 DA¹**.

Les résultats de cette formule sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau n°13 : les autres charges de production par produit²

Produits	Quantités produites	Prix de cession ³	Chiffre d'affaire	Autres charges / u	Autres charges globales
REF 160LPB	1 677,00	12 958,11	21 730 750,47	273,64	458 893,76
REF 320L PB	24 123,00	23 705,86	571 856 460,78	500,60	12 076 037,64
CONG BAHUT 1686	4 099,00	31 844,36	130 530 031,64	672,47	2 756 435,72

¹ Voir annexe n° 2, l'entreprise part de l'hypothèse que tout ce qui produit est vendu

² idem

³ Prix de cession sont évalués sur la base des prévisions émises par des spécialistes

Chapitre III : Le cas pratique

Le tableau suivant récapitule les composants du coût de production par produit :

Tableau n°14 : coût de production unitaire des produits :

Produits	Désignation	Couts. Mat	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	Autres Charges	TOTAUX	
REF 160LPB	Couts. Mat	9 540,860													9 540,860	
	Charges.Fabr		965,891	1 475,509	111,546	7 395,594	1,182		80,040		1 071,713	86,577	85,325		11 102,729	
	Charges.Approv		22,812	251,300	67,969	348,584	1,351				270,286	0,069	0,030		962,341	
	Autres Charges														273,640	273,640
	Coût de production/U															21 879,569
REF 320L PB	Couts. Mat	16 818,272													16 818,272	
	Charges.Fabr		930,667	1 689,564	126,454	7 776,839	1,448		69,707		1 188,000	98,805	100,593		11 780,892	
	Charges.Approv		40,212	442,983	119,813	614,471	2,381				476,451	0,121	0,053		1 696,378	
	Autres Charges														500,603	500,603
	Coût de production/U															30 796,145
CONG BAHUT 1686	Couts. Mat	22 429,637													22 429,637	
	Charges.Fabr		409,180	1 000,889	71,676	6 119,844	0,579		8,163		628,093	51,895	48,249		8 242,070	
	Charges.Approv		53,629	590,782	159,788	819,488	3,175				635,417	0,161	0,071		2 262,370	
	Autres Charges														672,465	672,465
	Coût de production/U															33 606,543

Tableau n°15 : coût de production total des produits :

Produits	Coût de production/U	Quantités produites	Coût de production Total
REF 160LPB	21 879,569	1 677,000	36 692 037,347
REF 320L PB	30 796,145	24 123,000	742 895 414,456
CONG BAHUT 1686	33 606,543	4 099,000	137 753 219,727

2.2 Le calcul des charges de distribution:

Le travail de l'unité Froid se limite au stade du coût de production des produits, la commercialisation des produits de l'unité se fait par l'unité commerciale, les charges de cette dernière sont imputées aux différents produits de toute l'entreprise.

Pour la détermination des coûts de revient des produits, l'unité commerciale impute 47 % du total de ses charges aux produits de l'unité Froid.

A partir du compte de résultat de l'unité commerciale, on a abouti aux charges suivantes :

Tableau n°16 : les charges de distribution de l'unité Froid :

N° de compte	Désignation	Matant des charges
61	Matières et fournitures	47 414 630,48
62	Services	75 895 845,50
63	Salaires	126 409 570,12
64	Impôts et taxes	91 780 614,45
65	Autres charges opérationnelles	16 726 016,47
66	Charges financières	35 160,00
68	Amortissement	16 002 423,23
Total des charges de l'ENIEM		374 264 260,25
% de l'unité Froid		0,47
Charges de distribution de l'unité Froid		175 904 202,32

Les charges de distribution sont imputées proportionnellement au chiffre d'affaire des produits.

Le coefficient d'imputation = Charges de distribution de l'unité Froid/ Chiffre d'affaire s global

Le coefficient d'imputation = 175 904 202,32/ 2 022 244 933,24¹ = 0,086984618

Tableau n°17 : les charges de distribution par produit :

Produit	Chiffre d'affaire	Charge de distribution
REF 160LPB	26 016 625,83	2 263 046,25
REF 320L PB	583 526 926,95	50 757 866,63
CONG BAHUT 1686	139 302 547,48	12 117 178,83

¹ Voir annexe n° 3

Après le calcul du coût de production et les charges de distribution, on peut maintenant calculer le coût de revient des produits.

Tableau n°18 : le coût de revient des produits vendus :

Produits	Coût de production	Charges de distribution	Coût de revient global	Quantité vendues	Coût de revient/ U
REF 160LPB	36 692 037,35	2 263 046,25	38 955 083,60	1 677,00	23 229,03
REF 320L PB	742 895 414,46	50 757 866,63	793 653 281,09	24 123,00	32 900,27
CONG BAHUT 1686	137 753 219,73	12 117 178,83	149 870 398,56	4 099,00	36 562,67

Et enfin on peut aussi calculer le résultat analytique de ces produits :

Le résultat analytique = le chiffre d'affaire – le coût de revient

Le tableau ci dessous résume les résultats obtenus

Tableau n°19 : le résultat analytique des produits :

Produits	Chiffre d'affaire	Coût de revient	Résultat analytique	Quantité vendues	Résultat analytique/ U
REF 160LPB	26 016 625,83	38 955 083,60	-12 938 457,77	1 677,00	-7 715,24
REF 320L PB	583 526 926,95	793 653 281,09	-210 126 354,14	24 123,00	-8 710,62
CONG BAHUT 1686	139 302 547,48	149 870 398,56	-10 567 851,08	4 099,00	-2 578,15

Section 3 : Les correctifs apportés à la méthode des coûts complets utilisés :

Sous section 1 : la méthode des coûts complets corrigés :

Après l'analyse de la méthode utilisée par l'unité Froid dans le calcul des coûts de production des produits on a aboutit aux remarques suivantes :

- Les charges de la section administration sont réparties et supportées par les produits ;
- Les frais de sièges sont aussi répartis et supportés par les produits.

Donc les corrections apportées dans cette méthode sont :

- La suppression de la répartition des charges de la section administration parce que cette section n'est plus considérée comme une section auxiliaire et ses charges doivent être imputées directement sur le compte de résultats et cela selon le PCF depuis 1982. Effectivement ce sont des charges qui augmentent de manière exponentielle au sein de l'entreprise et surévalue les coûts de production (on les isole pour mieux les maîtriser)
- Les frais de sièges devraient être considérés comme des charges fixes et diminués des résultats.

Donc on va recalculer le coût de revient des produits en tenant compte de ces corrections et tout en gardant les mêmes formules de calcul utilisé dans la section précédente.

1. La répartition primaire des charges¹ :

A part la suppression de la répartition des charges de la section administration, la répartition des charges des autres sections restera la même.

¹ Voir la répartition primaire des charges dans la section précédente.

2. La répartition secondaire des charges :

La répartition secondaire des charges est résumée dans le tableau suivant :

Tableau n°20 : la répartition secondaire des charges après correction de la méthode utilisée¹ :

	centres principaux										
	Appro	741	742	743	744	745	746	747	748	749	770
Répartition primaire	120 403 692,00	15 564 150,00	52 750 775,00	69 914 320,00	57 185 129,00	71 703 673,00	62 901 470,00	55 677 057,00	115 655 909,00	59 383 467,00	64 328 541,00
Répartition Soutien-Technique		1 616 098,05	7 803 364,48	8 839 411,12	10794971, 34	6 785 122,43	9 444 842,11	10 921 864,03	20 816 149,61	10 562 650,65	9 660 451,06
Répartition 732	41 561,31	5 896 441,63	4 305 058,84	2 229 833,67	0,00	4 305 059,41	9 055 724,71	39 829,63	0,00	0,00	13 853,77
Répartition 733	14 507,71	0,00	0,00	50 777,00	4315561,2 4	0,00	0,00	2 469 648,29	5 638 616,12	3 116 039,38	1 112 645,08
Répartition 734	0,00	10 968,71	4 181 819,27	0,00	2753145,2 0	2 851 863,55	65 812,24	641 669,30	0,00	2 742,30	120 655,77
Total répartition secondaire	56 069,02	7 523 508,38	16 290 242,59	11 120 021,79	17 863 677,79	13 942 045,40	18 566 379,06	14 073 011,26	26 454 765,72	13 681 432,32	10 907 605,67
Total global	120 459 761,02	23 087 658,38	69 041 017,59	81 034 341,79	75 048 806,79	85 645 718,40	81 467 849,06	69 750 068,26	142 110 674,72	73 064 899,32	75 236 146,67
Nature d'unité d'œuvre	Coût matière	Tps de passage (H)									
Unité d'œuvre	1 391 740 153,55	5973,31	23885,05	16549	43769,49	21786,46	47368,72	18463,54	43149,72	14894,03	31093,16
Coût d'unité d'œuvre	0,09	3 865,14	2 890,55	4 896,63	1 714,64	3 931,14	1 719,87	3 777,72	3 293,43	4 905,65	2 419,70

¹ Voir annexe n° 4

3. Le calcul des coûts matières utilisées :

Les nouveaux coûts matières obtenus après correction de la méthode utilisée sont donnés dans le tableau suivant :

Tableau n°21 : les coûts matières après correction de la méthode utilisée :

Produits	Prix matière / U	Charges approv /U	Coût matière /U	Quantités produites	Coût matière total
REF 160LPB	9 540,86	825,79	10 366,65	1 677,00	17 384 877,61
REF 320L PB	16 818,27	1 455,68	18 273,95	24 123,00	440 822 439,19
CONG BAHUT 1686	22 429,64	1 941,36	24 371,00	4 099,00	99 896 729,28

4. Le calcul du coût de fabrication :

Les coûts de fabrication des produits obtenus après les corrections apportés à la méthode utilisée sont résumés dans le tableau suivant :

Tableau n°22 : les coûts de fabrication des produits après corrections de la méthode utilisée :

		REF 160 L PB		REF 320 L PB		CONG BAHUT 1686	
CF	coût d'unité d'œuvre	Tps de passage	CU de fabr	Tps de passage	CU de fabr	Tps de passage	CU de fabr
741	3 865,14	0,009299	35,94	0,1157	447,20	0	0,00
742	2 890,55	0,244736	707,42	0,4172	1 205,94	0,0992	286,74
743	4 896,63	0,2471	1 209,96	0,2152	1 053,75	0,0252	123,40
744	1 714,64	0,2442	418,71	0,9824	1 684,46	0,1434	245,88
745	3 931,14	0,3826	1 504,06	0,3018	1 186,42	0,03	117,93
746	1 719,87	0,6604	1 135,80	0,5791	995,97	0,6005	1 032,78
747	3 777,72	0	0,00	0,3887	1 468,40	0	0,00
748	3 293,43	0	0,00	0,8469	2 789,21	0	0,00
749	4 905,65	1,063133	5 215,36	0	0,00	0	0,00
770	2 419,70	0,0166	40,17	0	0,00	2,4395	5 902,86
Total		2,87	10 267,42	3,847	10 831,35	3,3378	7 709,59
Quantité produites		1 677,00		24 123,00		4 099,00	
Total des charges de fabrication		17 218 458,57		261 284 676,77		31 601 614,18	

5. Le calcul des autres charges :

Après la suppression des frais de sièges que l'on considère comme des frais fixes seront diminués du résultat, seuls les frais financiers seront ajoutés aux coûts de production.

Tableau n°23 : les autres charges par produits après suppression des frais de siège ¹:

Produits	Quantités produites	Prix de cession	Chiffre d'affaire	Autres charges / U	Autres charges globales
REF 160LPB	1 677,00	12 958,11	21 730 750,47	44,00	73 787,25
REF 320L PB	24 123,00	23 705,86	571 856 460,78	80,49	1 941 751,29
BAHUT 1686	4 099,00	31 844,36	130 530 031,64	108,13	443 217,62

6. la détermination du coût de production :

Après avoir apporté des correctifs à la méthode on procèdera au calcul du coût de production complet corrigé. :

Tableau n°24 : le coût de production après correction de la méthode utilisée :

Produits			
Désignation	REF 160 L PB	REF 320 L PB	CONG BAHUT 1686
Coût matière	17 384 877,61	440 822 439,19	99 896 729,28
Coût de fabrication	17 218 458,57	261 284 676,77	31 601 614,18
Autre charge	73 787,25	1 941 751,29	443 217,62
Coût de production total	34 677 123,43	704 048 867,26	131 941 561,08
Quantités produites	1 677,00	24 123,00	4 099,00
Coût de production /U	20 678,07	29 185,79	32 188,72

7. La détermination du coût de revient :

En rajoutant les charges de distribution au coût de production on aura le coût de revient pour chaque produit et enfin on peut calculer le résultat analytique par produit.

Tableau n°25 : le coût de revient des produits après correction de la méthode utilisée :

Produits	Coût de production	Charges de distribution ²	Coût de revient global	Quantité vendues	Coût de revient/ U
REF 160LPB	34 677 123,43	2 263 046,25	36 940 169,68	1 677,00	22 027,53
REF 320L PB	704 048 867,26	50 757 866,63	754 806 733,89	24 123,00	31 289,92
CONG BAHUT 1686	131 941 561,08	12 117 178,83	144 058 739,91	4 099,00	35 144,85

¹ Voir annexe n° 5

² Le montant des charges de distribution reste le même

Tableau n°26 : le résultat analytique des produits après correction de la méthode utilisée :

Produits	Chiffre d'affaire	Coût de revient	Résultat analytique	Quantité vendues	Résultat analytique/ U
REF 160LPB	26 016 625,83	36 940 169,68	-10 923 543,85	1 677,00	-6 513,74
REF 320L PB	583 526 926,95	754 806 733,89	-171 279 806,94	24 123,00	-7 100,27
CONG BAHUT 1686	139 302 547,48	144 058 739,91	-4 756 192,43	4 099,00	-1 160,33

Vu la non disponibilité d'informations nécessaires pour l'utilisation de méthode plus rationnelle que celle des coûts complets nous étions dans l'obligation d'utiliser la technique de l'imputation rationnelle.

Sous section 2 : correction de la méthode utilisée par la méthode de l'imputation rationnelle :

La méthode de l'imputation rationnelle permet d'imputer le montant des charges fixes en fonction de l'activité, et d'obtenir des coûts complets corrigés des variations saisonnières et donc comparable d'une période à l'autre.

L'imputation rationnelle ne retient donc dans le calcul du coût de revient que la part des charges fixes correspondant au volume normal de la production, on passera donc d'un coût de revient complet à un coût de revient corrigé de l'incidence des coûts fixes.

Les étapes de calcul du coût de revient des produits par la méthode de l'imputation rationnel sont les mêmes étapes appliquées dans la méthode des coûts complets, la seule différence est dans la détermination du niveau d'activité normale.

La méthode de l'imputation rationnelle sera calculée sur la base de la méthode des coûts complets corrigés (non affectation des charges administratives et frais de sièges), en intégrant les coefficients d'activité

1. Le calcul des charges :

Dans la méthode des coûts complets, les charges sont calculées de la manière suivante :

Les charges totales = les charges fixes imputées + les charges variables.

Les charges variables sont supposées proportionnelles au niveau d'activité (le coût unitaire variable reste fixe quelque soit le niveau d'activité).

Et :

Les charges fixes imputées = les charges fixes constatées * coefficient d'imputation rationnel (CIR)

Et :

Coefficient d'imputation rationnel (CIR) = activité réelle / activité normale

$$\text{CIR}^1 = 85\,174 / 122\,200 = 0,69700491$$

¹ Voir annexe n° 6

1.1 Le calcul des charges fixes imputées :

Les tableaux suivants présentent les charges fixes imputées pour chaque section :

Tableau n°27 : les charges fixes imputées de la section soutien-technique :

Centre de frais	Charges variables	Charges fixes imputées	Total
720	41 201,00	2 375 726,60	2 416 927,60
721	37 315,00	4 391 696,20	4 429 011,20
722	69 215,00	6 067 953,98	6 137 168,98
723	135 316,00	3 696 233,07	3 831 549,07
724	133 231,00	3 400 587,28	3 533 818,28
725	712 110,00	2 108 978,64	2 821 088,64
726	66 161,00	1 615 831,63	1 681 992,63
727	0,00	0,00	0,00
750	105 114,00	3 799 447,65	3 904 561,65
752	388 361,00	25 881 495,79	26 269 856,79
753	0,00	0,00	0,00
740	427 616,00	12 860 594,42	13 288 210,42
TOTAUX	2 115 640,00	66 198 545,26	68 314 185,26

Tableau n°28 : les charges fixes imputées de la section approvisionnement :

Centre de frais	Charges variables	Charges fixes imputées	Total
751	92 407,00	4 994 601,27	5 087 008,27
760	65 698,00	3 221 903,80	3 287 601,80
761	2 328 475,00	14 475 158,90	16 803 633,90
762	306 927,00	49 372 903,89	49 679 830,89
763	0,00	0,00	0,00
764	109 083,00	9 834 277,17	9 943 360,17
TOTAUX	2 902 590,00	81 898 845,02	84 801 435,02

Tableau n°29 : les charges fixes imputées de la section production :

Centre de frais	Charges variables	Charges fixes imputées	Total
741	399 439,00	10 569 878,03	10 969 317,03
742	4 702 490,00	33 489 890,56	38 192 380,56
743	17 244 397,00	36 711 194,94	53 955 591,94
744	3 575 926,00	37 365 877,71	40 941 803,71
745	3 980 793,00	47 203 179,88	51 183 972,88
746	8 728 861,00	37 758 574,46	46 487 435,46
747	7 831 793,00	33 348 383,93	41 180 176,93
748	7 022 815,00	75 717 799,90	82 740 614,90
749	5 380 909,00	37 640 048,08	43 020 957,08
770	2 493 708,00	43 099 182,21	45 592 890,21
TOTAUX	61 361 131,00	392 904 009,69	454 265 140,69

Tableau n°30 : les charges fixes imputées de la section maintenance :

centre de frais	Charges variables	Charges fixes imputées	Total
730	600 815,00	8 930 999,93	9 531 814,93
730/1	24 374,00	-750 692,41	-726 318,41
731	351 029,00	10 184 822,54	10 535 851,54
732	233 510,00	9 340 856,93	9 574 366,93
733	77 122,00	3 950 657,29	4 027 779,29
734	240 198,99	7 347 853,09	7 588 052,09
Total	1 527 048,99	39 004 497,37	40 531 546,36

2. La répartition secondaire des charges :

La répartition secondaire des charges après imputation des charges fixes est résumée dans le tableau suivant :

Tableau n°31 : la répartition secondaire des charges après imputation des charges fixes ¹:

	centres principaux										
	Appro	741	742	743	744	745	746	747	748	749	770
Répartition primaire	84 801 435,02	10 969 317,03	38 192 380,56	53 955 591,94	40 941 803,71	51 183 972,88	46 487 435,46	41 180 176,93	82 740 614,90	43 020 957,08	45 592 890,21
Répartition Soutien-Technique		1 137 098,65	5 490 505,51	6 219 475,66	7 595 422,43	4 774 062,80	6 645 461,43	7 684 705,08	14 646 398,28	7 431 959,85	6 797 165,49
Répartition 732	29 294,96	4 156 174,13	3 034 469,82	1 571 723,69	0,00	3 034 470,22	6 383 030,83	28 074,37	0,00	0,00	9 764,99
Répartition 733	10 235,30	0,00	0,00	35 823,55	3 044 661,02	0,00	0,00	1 742 355,51	3 978 086,22	2 198 389,29	784 979,50
Répartition 734	0,00	7 719,28	2 942 975,46	0,00	1 937 539,20	2 007 012,72	46 315,68	451 577,86	0,00	1 929,90	84 912,08
Total répartition secondaire	39 530,26	5 300 992,06	11 467 950,79	7 827 022,91	12 577 622,65	9 815 545,74	13 074 807,94	9 906 712,81	18 624 484,50	9 632 279,05	7 676 822,05
Total global	84 840 965,28	16 270 309,08	49 660 331,35	61 782 614,85	53 519 426,36	60 999 518,62	59 562 243,40	51 086 889,74	101 365 099,40	52 653 236,13	53 269 712,26
Nature d'unité d'œuvre	Coût matière	Tps de passage (H)									
Unité d'œuvre	1 391 7401 53,55	5 973,31	23 885,05	16 549,00	43 769,49	21 786,46	47 368,72	18 463,54	43 149,72	14 894,03	31 093,16
Coût d'unité d'œuvre	0,06	2 723,83	2 079,14	3 733,31	1 222,76	2 799,88	1 257,42	2 766,91	2 349,15	3 535,19	1 713,23

¹ Voir annexe n° 7

3. Le calcul des coûts matières des produits :

Le tableau suivant montre les coûts matière pour chaque produit :

Tableau n°32 : les coûts matières des produits après imputation des charges fixes:

Produits	Prix matière /U	Charges appro /U	Coût matière /U	Quantités produites	Coût matières total
REF 160LPB	9 540,86	584,52	10 125,38	1 677,00	16 980 258,43
REF 320L PB	16 818,27	1 025,25	17 843,52	24 123,00	430 439 178,31
CONG BAHUT 1686	22 429,64	1 367,32	23 796,96	4 099,00	97 543 732,98

4. Le calcul des charges de fabrication :

Tableau n°33 : les charges de fabrication des produits après imputation des CF:

		REF 160 L PB		REF 320 L PB		CONG BAHUT 1686	
CF	coût d'unité d'œuvre	Tps de passage	CU de fabr	Tps de passage	CU de fabr	Tps de passage	CU de fabr
741	2 723,83	0,009299	25,33	0,1157	315,15	0	0,00
742	2 079,14	0,244736	508,84	0,4172	867,42	0,0992	206,25
743	3 733,31	0,2471	922,50	0,2152	803,41	0,0252	94,08
744	1 222,76	0,2442	298,60	0,9824	1 201,24	0,1434	175,34
745	2 799,88	0,3826	1 071,23	0,3018	845,00	0,03	84,00
746	1 257,42	0,6604	830,40	0,5791	728,17	0,6005	755,08
747	2 766,91	0	0,00	0,3887	1 075,50	0	0,00
748	2 349,15	0	0,00	0,8469	1 989,49	0	0,00
749	3 535,19	1,063133	3 758,38	0	0,00	0	0,00
770	1 713,23	0,0166	28,44	0	0,00	2,4395	4 179,42
Total		2,87	7 443,72	3,85	7 825,37	3,34	5 494,17
Quantités produites		1 677,00		24 123,00		4 099,00	
Charges de fabrication		12 483 116,33		188 771 511,53		22 20 609,71	

5. Le calcul des autres charges (frais financiers) :

Tableau n°34 : détermination des autres charges pour chaque produit après imputation des charges fixes¹ :

Produits	Quantités produites	Prix de cession	Chiffre d'affaire	Autres charges / u	Autres charges globales
REF 160LPB	1 677,00	12 958,11	21 730 750,47	273,64	458 893,76
REF 320L PB	24 123,00	23 705,86	571 856 460,78	500,60	12 076 037,64
CONG BAHUT 1686	4 099,00	31 844,36	130 530 031,64	672,47	2 756 435,72

¹ Voir annexe n° : 5

6. La détermination du coût de production des produits :

En additionnant les différents coûts calculés on obtiendra le coût de production de chaque produit :

Tableau n°35 : le coût de production de chaque produit après imputation des charges fixes:

Produits Désignation	REF 160 L PB	REF 320L PB	CONG BAHUT 1686
Coût matière	16 980 258,43	430 439 178,31	97 543 732,98
Coût de fabrication	12 483 116,33	188 771 511,53	22 520 609,71
Autre charge	73 787,25	1 941 751,29	443 217,62
Coût de production total	29 537 162,01	621 152 441,13	120 507 560,31
Quantités produites	1 677,00	24 123,00	4 099,00
Coût de production /U	17 613,10	25 749,39	29 99,26

7. la détermination du coût de revient :

En rajoutant les charges de distribution au coût de production on obtient le coût de revient des produits.

Tableau n°36 : le coût de revient des produits après imputation des charges fixes:

Produits	Coût de production	Charges de distribution ¹	Coût de revient	Quantité vendues	Coût de revient U
REF 160LPB	29 537 162,01	2 263 046,25	31 800 208,26	1 677,00	18 962,56
REF 320L PB	621 152 441,13	50 757 866,63	671 910 307,76	24 123,00	27 853,51
CONG BAHUT 1686	120 507 560,31	12 117 178,83	132 624 739,14	4 099,00	32 355,39

Et en fin on peut calculer le résultat analytique pour chaque produit :

Tableau n°37 : le résultat analytique des produits après imputation des charges fixes :

Produits	Chiffre d'affaire	Coût de revient	Résultat analytique	Quantité vendues	Résultat analytique U
REF 160LPB	26 016 625,83	31 800 208,26	-5 783 582,43	1 677,00	-3 448,77
REF 320L PB	583 526 926,95	671 910 307,76	-88 383 380,81	24 123,00	-3 663,86
CONG BAHUT 1686	139 302 547,48	132 624 739,14	6 677 808,34	4 099,00	1 629,13

Remarque : pour la méthode des coûts complets corrigés et la méthode de l'imputation rationnelle on a donné les résultats directement dans les tableaux, en retenant les mêmes clés de répartition et les mêmes unités d'œuvre qui ont prévalu dans le calcul initial.

¹ Le montant des charges de distribution restera le même

En comparant les résultats obtenus par la méthode utilisée, ses corrections ainsi que la technique de l'imputation, on remarque que l'écart n'est pas très important entre les résultats obtenus par la méthode des coûts complets corrigés et la méthode utilisée par l'unité Froid, mais cet écart devient plus important quand on compare les résultats obtenus par l'imputation rationnelle et les résultats de la méthode utilisée par l'unité Froid ; en sus de la suppression des charges de la section administration et les frais de sièges dans la méthode des coûts complets corrigés on a imputé les charges fixes en fonction du niveau d'activité.

Tableau n°38 : variation des coûts de production :

Produits	REF 160 L PB		REF 320 L PB		CONG BAHUT 1686	
	Montant	Variation	Montant	Variation	Montant	Variation
Coût de production U par la méthode utilisée par l'unité Froid	21 879,56	-	30 796,14	-	33 606,54	-
Coût de production U par la méthode des coûts complets corrigés	20 678,07	-5%	29 185,79	-5%	32 188,72	-4%
Coût de production U par la méthode de l'imputation rationnelle	17 613,10	-19%	25 749,39	-16%	29 399,26	-13%

Tableau°39 : variation des coûts de revient :

Produits	REF 160 L PB		REF 320 L PB		CONG BAHUT 1686	
	Montant	Variation	Montant	Variation	Montant	Variation
Coût de revient U par la méthode utilisée par l'unité Froid	23 229,03	-	32 900,27	-	36 562,67	-
Coût de revient U par la méthode des coûts complets corrigés	22 027,53	-5%	31 289,92	-5%	35 144,85	-4%
Coût de revient U par la méthode de l'imputation rationnelle	18 962,56	-18%	27 853,51	-15%	32 355,39	-12%

Tableau n°40 : variation des résultats analytiques :

Produits	REF 160 L PB		REF 320 L PB		CONG BAHUT 1686	
	Montant	Variation	Montant	Variation	Montant	Variation
Résultat analytique par la méthode utilisée par l'unité Froid	-7 715,24	-	-8 710,62	-	-2 578,15	-
Résultat analytique U par la méthode des coûts complets corrigés	-6 513,74	+16%	-7 100,27	+18%	-1 160,33	+55%
Résultat analytique U par la méthode de l'imputation rationnelle	-3 448,77	+56%	-3 663,86	+58%	1 629,13	+163%

ANALYSE
DES
RÉSULTATS
ET
RECOMMANDATIONS

1. Analyse des résultats :

En analysant la méthode des coûts complets utilisée par l'unité Froid on a abouti aux résultats et synthèses suivantes :

- Les charges administratives et les frais de sièges représentent 12 % de l'ensemble des charges, qui n'est pas en relation avec l'activité production et viennent grever les coûts à la production.
- Les unités d'œuvres sont identiques pour l'ensemble des ateliers de production, peuvent elles s'expliquer par des tâches communes avec une variation de charges uniformes ?
- L'entreprise néglige les méthodes d'évaluation des stocks, les charges d'approvisionnement et de stockage sont imputées au moment de la sortie des aires de stockage ?
- Les prix de cession des produits de l'unité Froid sont inférieurs à leurs coûts de production, sur quelle base sont évalués ces prix, qui bénéficie de la plus value ?
- La production du réfrigérateur 160 L PB, le réfrigérateur 320 L PB et le congélateur BHUT 1686, retenue dans notre recherche dégage un résultat négatif, cette situation a différentes origines.

2. Recommandations :

Donc à partir de ces résultats nous allons suggérer les recommandations suivantes :

- L'entreprise ENIEM est dans l'obligation d'exclure les charges administratives et les frais de sièges de la répartition et de ne pas les répercuter sur les coûts de production pour pouvoir mieux les maîtriser. Ces charges seraient considérées comme des charges fixes supportées par le résultat de l'entreprise comme stipulé par la méthode des coûts complets.
- L'unité d'œuvre identique dans l'ensemble des ateliers est-elle représentative de la variation des charges (outils statistiques...), il serait nécessaire pour l'entreprise de recalculer ses unités d'œuvres pour dégager des unités représentatives de la variation des charges au niveau de chaque centre ; on assiste à une simplification de la réalité économique en supposant une homogénéité de la variation des charges avec les unités de mesures consommées.

- L'entreprise ENIEM doit revoir ses méthodes d'évaluations des stocks car les matières premières sont évaluées en coût d'achat seulement après leur sortie, c'est-à-dire au moment de leur consommation et ça a beaucoup d'incidence parce que :
 - 1) L'entreprise ENIEM néglige les prix à l'achat donc elle utilise les prix des dernières entrées, tacitement parlant l'entreprise utilise les prix du marché ;
 - 2) L'entreprise ENIEM néglige aussi les coûts d'achats des périodes précédentes car elle impute les frais d'achat au moment de leur consommation ;
 - 3) L'entreprise peut supporter aux sorties des coûts à la consommation qui normalement reviendraient aux périodes précédentes.

- Quelle est la rationalité utilisée pour céder à l'unité commerciale des produits à un prix de cession inférieur à leur coût de production ? qui bénéficie de la marge à la production ? les prix de cessions doivent être évalués en tenant compte des prix à la production. Pour encourager et motiver l'activité productive il est nécessaire que la cession se fasse sur la base des coûts de production en relation avec les prix de marché. La marge sur coût de production est négative pour les trois produits, ce qui s'expliquerait soit en amont avec un gaspillage de ressources ou en aval avec une fixation des prix qui obéit au principe des marchés...

- L'entreprise ENIEM est dans l'obligation de revoir ses prix de ventes fixés par sa direction générale car ses prix n'obéissent à aucune logique de marché, les subventions de l'Etat n'arrivant pas à couvrir l'ensemble des charges à la production.

- L'entreprise ENIEM devrait réviser ses prix à la hausse en tenant compte des rapports prix, coût et qualité.

- Pour se maintenir sur le marché et faire face à la concurrence des produits électroménagers nationaux et internationaux et vu la qualité de ses produits performants (produits qui ont démontré la teneur de leur qualité depuis plus de deux décennies...), l'entreprise ENIEM devrait opter pour la méthode des coûts variables, qui est très proche de la réalité socio-économique et qui permet en isolant les coûts fixes de prendre des décisions pertinentes car seul les coûts en relation avec la prise de décision seront retenus.

L'entreprise devrait d'une manière générale réviser ses prix de ventes, revoir ses méthodes d'évaluation, moderniser le design de ses produits en étant plus offensive sur le marché avec une nouvelle politique commerciale.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Conclusion générale :

Les entreprises algériennes s'intègrent dans l'économie de marché, et tentent aussi de s'adapter pour faire face à la concurrence nationale et internationale, ce qui oblige ces entreprises de s'impliquer en utilisant les nouvelles méthodes de gestion, parmi elles le calcul et l'analyse des coûts. Parmi ces méthodes on trouve la comptabilité analytique qui a prouvé son importance et son utilité comme un outil efficace pour non seulement la maîtrise des coûts mais également la prise de décision.

Des éléments d'appréciations ont été retenus pour répondre à notre problématique :

La comptabilité analytique peut-elle à travers ses différentes méthodes d'évaluation répondre aux attentes des entreprises algériennes dans la détermination des coûts et dans la prise de décision ?

La comptabilité analytique est une technique de traitement et d'analyse des coûts et résultats dégagée par la comptabilité financière.

La comptabilité analytique utilise plusieurs outils ou méthodes de calcul des coûts (la méthode des coûts complets, la méthode de la comptabilité par activité (ABC) et la méthode des coûts variables...). Et comme on a pu le voir tout au long du premier chapitre, chaque méthode de calcul des coûts vient avec ses différences s'adapter à un contexte particulier à l'entreprise pour apporter une réponse aux différents problèmes de gestion. Face à un problème déterminé, il convient de bien choisir le type de coût qui permet d'aboutir aux meilleures solutions.

Les techniques de la comptabilité analytique les plus utilisées dans la prise de décision sont l'analyse en coûts complets et l'analyse en coûts variables, mais n'auront pas la même influence sur la prise de décision ; l'analyse en coûts complets n'est pas vraiment efficace et ne constitue pas réellement un outil d'aide à la prise de décision, car elle considère les coûts fixes comme des coûts de production. Tandis que l'analyse en coût variables est la mieux adaptée pour prendre les décisions, les coûts fixes sont supportés par l'entreprise et non par l'activité à court et moyen terme et aboutit à la notion de coût pertinent, le coût pertinent (par rapport à une décision à prendre) est le coût qui incorpore toutes les charges affectées par la décision, et uniquement ces charges. Ainsi, lorsque la décision prise n'a d'impact que sur les charges variables, le coût variable est le coût pertinent à utiliser.

La prise de décision est définie comme le choix entre deux ou plusieurs alternatives, et elle est le résultat d'un processus de décision, et ce dernier passe par quatre étapes, la première est l'identification du problème, la deuxième est le recensement des solutions possibles, la troisième est la quantification de ces dernières et la quatrième consiste à faire l'optimal choix entre les solutions possibles.

Il existe plusieurs types de décisions, il ya des décisions stratégiques, opérationnelles, à court ou long terme, certaines ou incertaines ...etc.

La comptabilité analytique offre aux dirigeants la possibilité de prendre des décisions à court, moyen et long terme et cela grâce à une analyse préalable des coûts et coûts de revient. En effet, la connaissance des coûts est indispensable pour prendre des décisions telles que :

- fixer un prix de vente (prix catalogue, établissement d'un devis, réponse à un appel d'offre, ...)
- gérer un portefeuille de produits (décider quels produits développer ou arrêter)
- choisir d'internaliser ou d'externaliser une fabrication
- déterminer sur quels éléments faire porter les efforts de réduction des coûts
- décider de lancer une nouvelle activité...

Concernant notre cas pratique effectué au sein de l'Entreprise Nationale de l'Industrie de l'Électroménager (ENIEM), nous avons constaté que l'unité Froid utilise dans son analyse des coûts la méthode des coûts complets ; En considérant les charges administratives et les frais de sièges comme des charges de production réparties, qui surévaluent ses produits ; or ces charges doivent être supportés par l'entreprise et non pas par la production.

En tenant compte de ces insuffisances on a apporté quelques correctifs à la méthode utilisée:

- En premier lieu nous avons exclu les charges administratives et les frais de sièges de la répartition comme le souhaite les tenants de la méthode des coûts complets.
- En second lieu nous avons appliqué la technique de l'imputation rationnelle afin d'avoir un coût de revient corrigé de l'incidence des coûts fixes ; apparait alors la difficulté de déterminer le niveau d'activité normale...

L'Entreprise Nationale de l'Industrie de l'Électroménager (ENIEM), ne s'inquiéter de sa situation déficitaire car elle vit de la subvention et risque à court ou moyen terme de disparaître du marché, la subvention n'arrivant pas à couvrir toutes ses charges alors que les résultats déficitaire se succèdent chaque année. Avec la baisse de la rente pétrolière et la disparition imminente de la subvention l'entreprise à intérêt à se familiariser à la réalité des coûts et partant des prix en procédant au dégraissage de ses structures.

Toute entreprise qui veut se maintenir sur le marché à la fois nationale et international doit impérativement calculer ses coûts et procéder à leur analyse afin de mieux gérer ses moyens humains, techniques...et de prendre aussi des décisions pertinentes .il serait même judicieux d'utiliser les méthodes de calcul de coûts les plus adaptées à l'évolution de l'environnement socio-économique.

Bibliographie

Liste des références

➤ **Ouvrages :**

1. BEATRICE, GRANDGUILLOT Francis, Comptabilité analytique, édition galino, Paris, 1998.
2. DEDIER Leclère, la comptabilité analytique : prévision et contrôle des coûts, Eyrolles, 1991.
3. DUBRULLE Louis, DIDIER Jourdin, Comptabilité analytique et gestion, édition Dunod, Paris, 2003.
4. GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, édition Economica, 1997.
5. GIBERT P., DE LAVERGNE P., l'analyse des coûts pour le management, édition Economica, 1978.
6. LAUZEL P., BOUQUIN H., Comptabilité analytique et gestion, éditions Sirey, Paris, 1985.
7. LORINO P., Le contrôle de gestion stratégique, édition Dunod, 1991.
8. MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, comptabilité analytique : Outil de gestion & aide à la décision, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^{ème} édition, Juin 1984.
9. MARGERIN Jacques, AUSSET Gérard, multimédia, 1990.
10. MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Bréal éditions, 3^{ème} édition, Paris, 2004.
11. Plan Comptable Général (1982-titre III), cité dans: ALAZARD C., SÉPARL S., contrôle de gestion, édition dunod, 2001.

➤ **Travaux universitaires :**

1. ABDELKADER Adla, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, thèse doctorale, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010.
2. AHMED Salem, Management et système d'organisation, DEA.
3. AKLI Dehia, KEBBAL Sabrina, coût et prise de décision, mémoire de master, 2014.
4. BODIN D., calcul et analyse des coûts.
5. BOUBRIT R., cours de gestion des coûts, ESC, Alger, 2013.
6. BOUKSSANI Rachid, la comptabilité analytique un outil de prise de décision, mémoire magister, 1998.

7. BOUKSSESSA Souhila, La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, mémoire magister, 2010.
8. BURLAUD A., SIMON C., comptabilité de gestion.
9. DERAHMOUNE H., AMOURA D., La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique, Blida, Algérie.
10. ENGEL F., KLETZ F., cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005.
11. HELFER. KALIKA et ORSONI, management : stratégie et organisation.
12. ISMAËL B., Comptabilité de gestion : cours master en gestion.
13. LADEG Hamza, Modélisation des connaissances du décideur pour le renforcement du Processus KDD, mémoire magister, ESI (EX : ENI), Alger, 2012.
14. LINARD Nadig, Contenu de la comptabilité analytique : Coûts variables et fixes, octobre 1999.
15. RIFAI Ibrahim, OUCHERHOUN Saloua, coût complet, mémoire master, université de Meknès, 2009.
16. ZARA G., cours de management.

➤ **Web graphie :**

1. Mémoire online, <http://www.memoireonline.com>, management et système d'organisation (publier en 2004, consulté le 25 avril 2015 à 16h).
2. Surfeco21, <http://www.surfeco21.com>, La décision-Le processus de décision (publier le 7 octobre 2009, consulté le 12 mai 2015 à 12h).

➤ **Autres :**

1. Agence de mutualisation des universités et établissements, mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP, édition amue, 2006.
2. BRIMSON James, Feature costing: beyond ABC, journal of cost management, 1998.
3. 7ème forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.
4. Documents ENIEM.

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire :I

Liste des abréviations :II-III

Liste des tableaux :IV-V

Liste des schémas :VI

Liste des graphes :VII

Liste des annexes :VIII

Résumé :IX-X

Introduction générale :A-D

Chapitre I : La comptabilité analytique :01

Introduction :02

Section 1 : généralités sur la comptabilité analytique :03

1. Historique de la comptabilité analytique :03

2. Les insuffisances de la comptabilité financière :05

3. Définitions de la comptabilité analytique :05

4. Objectifs de la comptabilité analytique :07

5. Rôle de la comptabilité analytique :07

6. La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière :07

7. Domaine de la comptabilité analytique :08

8. Les outils de la comptabilité analytique :09

Section 2 : la méthode des coûts complets :10

Sous section 1 : méthode des coûts complet : section homogène :10

1. Un bref historique sur la méthode des coûts complets :10

2. Objectifs de la méthode des coûts complets :10

3. Définition et classification des coûts :10

4. Les charges :11

4.1 La nature des charges :11

4.2 Définition des charges directes et charges indirectes :12

5. La méthode des centres d'analyse:13

5.1 Définition du centre d'analyse :13

5.2 Classification des centres d'analyses :13

5.3 Transfert des charges directes et la répartition des charges indirectes :15

5.3.1	Transfert des charges directes :	15
5.3.2	La répartition des charges indirectes :	16
5.3.3	Le problème des prestations réciproques :	18
5.4	L'imputation des charges indirectes aux différents coûts :	18
5.4.1	Les unités d'œuvre :	18
5.4.2	Le choix d'une unité œuvre :	19
5.4.3	La méthode des clés de répartition :	20
6.	L'évaluation des stocks :	20
6.1	La méthode première entrée, premier sorti(FIFO) :	20
6.2	La méthode de premier sorti, premier entré(LIFO) :	20
6.3	La méthode du coût moyen unitaire pondéré(CMUP) :	20
7.	Les différentes étapes du calcul des coûts :	21
7.1	La hiérarchie des coûts :	21
7.1.1	Le coût d'achat :	21
7.1.2	Le coût de production :	21
7.1.3	Le coût de revient :	21
7.1.4	Les marges et résultats analytiques :	22
7.2	Difficultés liées aux coûts de production :	22
7.2.1	Les encours de production :	22
7.2.2	Les produits résiduels : rebut, déchet et sous-produit :	22
8.	Apports et limites de la méthode des coûts complets :	23
8.1	Apport de la méthode des coûts complets :	23
8.2	Limites de la méthode des coûts complets :	23
Sous section 2 : correction de la méthode des coûts complets par la méthode de l'imputation rationnelle :		24
1.	Définition :	24
2.	Principe de la méthode :	24
2.1.	Activité normale et activité réelle :	24
3.	Avantages de l'imputation rationnelle des charges fixes :	25
4.	Inconvénients de l'imputation rationnelle des charges fixes :	25
Section3 : La méthode de la comptabilité par activités « ABC » :		26
1.	Bref historique :	26
2.	Principe de la méthode ABC :	26
3.	Les concepts clés :	27
3.1	La notion d'activité :	27
3.2	La notion de processus :	29
3.3	La notion d'inducteur d'activité :	29
3.4	La notion d'unité d'œuvre :	29
3.5	La notion d'inducteur de coût:	29
3.6	La notion d'inducteur de ressources :	30
3.7	La notion d'objet de coût :	30
4.	La mise en œuvre de la méthode ABC :	30
5.	Intérêts et limites de la méthode ABC :	32

5.1 Intérêts :	32
5.2 Limites :	33
Section 4 : La méthode des coûts variables :	34
1. Définition, Principe et objectif :	34
1.1 Définition :	34
1.2 Principe :	34
1.3 Objectif :	34
2. La mise en œuvre de la méthode :	34
3. La méthode des coûts variables comme un outil d'analyse de résultat :	39
3.1 Le Seuil de rentabilité « SR » :	39
3.2 Le point mort « PM » :	39
3.3 La marge de sécurité « MS » :	39
3.4 L'indice de sécurité « IS » :	40
3.5 Le levier d'exploitation :	40
4. Avantages et limites de la méthode :	41
4.1 Avantages :	41
4.2 Limites :	41
Conclusion :	42
Chapitre II : La prise de décision :	43
Introduction :	44
Section 1 : généralités sur la prise de décision :	45
1. Définitions de la décision :	45
2. Modèles de décision :	45
3. Typologies de décision :	46
3.1 Selon l'échéance de décision :	46
3.2 Selon l'objet ou niveau de décision :	46
3.3 Selon la nature des variables de décision :	47
3.4 Selon le degré de risque de décision :	47
4. Caractéristiques des différents types de décision :	48
5. Facteurs qui influencent la prise de décision :	49
6. Approches de la décision :	50
6.1 Les approches systémiques :	50
6.2 Les approches analytiques ou prescriptives :	50
6.3 Les approches descriptives :	51
Section 2 : méthodologie de la prise de décision et la notion de cout pertinent :	52
Sous section 1 : méthodologie de la prise de décision :	52
1. Définition du processus de décision :	52
2. méthodologie de la prise de décision :	52
3. L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise :	55

3.1	Décision individuelle :	55
3.2	Décision collective :	55
	Sous section 2 : notion de coût pertinent :	56
1.	Les coûts prévisionnels :	56
2.	Les coûts d'opportunités :	57
3.	Les coûts différentiels :	57
	Section 3 : l'analyse en coûts :	58
1.	L'analyse en coûts complets :	58
2.	L'analyse en coûts variables :	58
3.	L'analyse par le point mort ou le seuil de rentabilité (SR) :	61
3.1	L'interprétation graphique :	62
3.2	L'analyse prévisionnelle :	64
	Section 4 : Les contraintes à la prise de décision :	67
1.	Le temps :	67
2.	Les ressources matérielles :	67
3.	Les capacités financières :	67
4.	Le personnel :	67
5.	Le pouvoir :	68
6.	Les éléments psychologiques :	68
7.	La conjoncture défavorable :	68
	Conclusion :	69
	Chapitre III : Le cas pratique :	70
	Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil :	71
1.	Historique et situation géographique de L'ENIEM :	71
2.	Capitale sociale :	73
3.	Effectif de l'ENIEM :	74
4.	structure organique de l'entreprise :	74
4.1	La direction générale :	74
4.2	Les différentes Unités de L'ENIEM :	74
4.2.1	Unité froid :	74
4.2.2	Unité cuisson :	75
4.2.3	Unité climatisation :	75
4.2.4	Unités prestation technique :	75
4.2.5	Unité commerciale :	76
4.2.6	unité sanitaire :	76
4.2.7	Filiale FILAMP :	76
5.	L'organigramme général de l'ENIEM :	77
6.	Les missions et objectifs de l'ENIEM :	77
6.1	Les missions principales de l'entreprise :	77

6.2 Les objectifs de l'ENIEM :	78
7. Présentation de l'unité Froid :	78
7.1 Présentation du département finance et comptabilité :	79
7.1.1 Service de comptabilité générale :	79
7.1.2 service de la comptabilité analytique :	79
7.1.3 service finance :	80
7.2 l'organigramme de l'unité Froid :	81
Section 2 : la méthode utilisée par l'unité Froid pour le calcul du coût de production :	82
1. Le fonctionnement de la méthode utilisée par l'unité Froid :	82
1.1. Le découpage de l'unité en centres de frais :	82
1.1.1. Les sections principales :	82
1.1.2. Les sections auxiliaires :	83
1.2. La répartition primaire :	84
1.2.1. Section production :	85
1.2.2. Section approvisionnement :	85
1.2.3. Section administration :	86
1.2.4. Section maintenance :	86
1.2.5. Section soutien technique :	87
1.3. La répartition secondaire :	88
1.3.1 Section administration :	88
1.3.2 Section département maintenance :	88
1.3.3 Section soutien-technique :	88
1.3.4 Section 732 :	88
1.3.5 Section 733 :	88
1.3.6 Section 734 :	88
2. Calcul du coût de revient des produits :	90
2.1 Le calcul du coût de production :	90
2.1.1 Le calcul des coûts matières utilisées :	91
2.1.2 le calcul des charges de fabrication :	91
2.1.3 le calcul des autres charges :	92
2.2 Le calcul des charges de distribution :	94
Section 3 : Les correctifs apportés à la méthode des coûts complets utilisés :	96
Sous section 1 : la méthode des coûts complets corrigés :	96
1. La répartition primaire des charges :	96
2. La répartition secondaire des charges :	97
3. Le calcul des coûts matières utilisées :	98
4. Le calcul du coût de fabrication :	98
5. Le calcul des autres charges :	98
6. la détermination du coût de production :	99
7. La détermination du coût de revient :	99
Sous section 2 : correction de la méthode utilisée par la méthode de l'imputation rationnelle :	101

1. Le calcul des charges :	101
1.1 Le calcul des charges fixes imputées :	102
2. La répartition secondaire des charges :	104
3. Le calcul des coûts matières des produits :	105
4. Le calcul des charges de fabrication :	105
5. Le calcul des autres charges (frais financiers) :	105
6. La détermination du coût de production des produits :	106
7. la détermination du coût de revient :	106
Analyse des résultats et recommandations :	108
1. Analyse des résultats :	109
2. Recommandations :	109
Conclusion générale :	112-114

Bibliographie

Annexes

Annexes

Annexe n°1 : la répartition des charges sur les centres de frais par la méthode des coûts complets utilisé par l'unité Froid année 2012

la répartition des charges de la section administration			
Désignation	clé de répartition (effectif)	%	Montant à répartir
Section approvisionnement	57	0,24	19 891 925,95
Section dépt maintenance 730	71	0,29	24 777 662,15
Section Soutient-technique	114	0,47	39 783 851,90
TOTAL	242	1,00	84 453 440,00
la répartition des charges de la section soutien- technique			
Désignation	clé de répartition (Temps réel de présence)	%	Montant à répartir
741	24 607,37	0,02	2 278 139,51
742	118 817,22	0,08	11 000 046,06
743	134 592,49	0,09	12 460 513,63
744	164 368,65	0,11	15 217 177,45
745	103 313,05	0,07	9 564 676,81
746	143 811,03	0,10	13 313 962,01
747	166 300,77	0,11	15 396 052,27
748	316 955,21	0,21	29 343 574,18
749	160 831,24	0,11	14 889 685,58
770	147 093,98	0,10	13 617 896,08
TOTAL	1 480 691,01	1,00	137 081 723,58
la répartition des charges de la section Dept maintenance 730-731			
Désignation	clé de répartition(MOD)	%	Montant à répartir
732	1 354 708,62	0,45	23 362 703,44
733	1 213 204,91	0,40	20 922 393,28
734	453 300,63	0,15	7 817 421,42
TOTAL	3 021 214,16	1,00	52 102 518,15
La répartition des charges de la section 732			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
741	308 566,01	0,23	8 427 061,42
742	225 287,54	0,17	6 152 693,02
743	116 689,17	0,09	3 186 828,01
744	0,00	0,00	0,00
745	225 287,57	0,17	6 152 693,84
746	473 894,09	0,35	12 942 237,56
747	2 084,32	0,00	56 923,61
748	0,00	0,00	0,00
749	0,00	0,00	0,00

770	724,98	0,00	19 799,49
762	2 174,94	0,00	59 398,48
TOTAL	1 354 708,62	1,00	36 997 635,44
La répartition des charges de la section 733			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
752	0,00	0,00	0,00
722	0,00	0,00	0,00
723	0,00	0,00	0,00
731	0,00	0,00	0,00
740	0,00	0,00	0,00
741	0,00	0,00	0,00
742	0,00	0,00	0,00
743	3 684,87	0,00	80 997,45
744	313 178,87	0,26	6 884 012,14
745	0,00	0,00	0,00
746	0,00	0,00	0,00
747	179 221,57	0,15	3 939 485,01
748	409 192,53	0,34	8 994 496,81
749	226 129,96	0,19	4 970 582,44
762	1 052,82	0,00	23 142,13
770	80 744,29	0,07	1 774 847,30
TOTAL	1 213 204,91	1,00	26 667 563,28
La répartition des charges de la section 734			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
722	0,00	0,00	0,00
723	6 455,96	0,01	206 508,67
731	0,00	0,00	0,00
740	0,00	0,00	0,00
741	461,14	0,00	14 750,62
742	175 809,63	0,39	5 623 673,90
743	0,00	0,00	0,00
744	115 746,14	0,26	3 702 405,53
745	119 896,40	0,26	3 835 161,11
746	2 766,84	0,01	88 503,72
747	26 976,69	0,06	862 911,25
748	0,00	0,00	0,00
749	115,29	0,00	3 687,81
762	0,00	0,00	0,00
770	5 072,54	0,01	162 256,82
TOTAL	453 300,63	1,00	14 499 859,42

Annexe n° 2 : la répartition des autres charges (frais de sièges + frais financiers) année 2012 :

Autres charges =	40 381 270,04			
Produits	Quantités	prix de cession	CA Global	Autres charges / U
			1 912 240 657,92	
REF 160LPB	1 677,00	12 958,11	21 730 750,47	273,64
REF 240L PB	13 065,00	14 349,36	187 474 388,40	303,02
REF350 PB	20 606,00	18 601,12	383 294 678,72	392,80
REF 320L PB	24 123,00	23 705,86	571 856 460,78	500,60
CONG 220 F PB	7 641,00	20 149,98	153 965 997,18	425,51
NOFROST 4506	89,00	33 312,85	2 964 843,65	703,48
NOFROST/TN 1800	954,00	29 149,83	27 808 937,82	615,56
CONS FR 1400	1 942,00	28 868,02	56 061 694,84	609,61
CONS FR 1600	2 839,00	30 921,26	87 785 457,14	652,97
SBS U 20 GA	202,00	67 678,96	13 671 149,92	1 429,19
BAHUT FC 900	269,00	21 844,44	5 876 154,36	461,29
BAHUT 1301	2 071,00	30 161,74	62 464 963,54	636,93
CONG BAHUT 1686	4 099,00	31 844,36	130 530 031,64	672,47
BAHUT 1686 AS	25,00	32 675,27	816 881,75	690,01
ARMOIRE VBG	2 822,00	43 854,34	123 756 947,48	926,08
REF 520 ADE	1 547,00	29 158,20	45 107 735,40	615,74
REF 520 SDE PB	1 203,00	30 817,61	37 073 584,83	650,78

Annexe n°3 : les ventes globales de l'année 2012:

Produits	Q, Vendus	Prix de vente U	Chiffre d'affaire
REF 160LPB	1 677,00	15 513,79	26 016 625,83
REF 240L PB	13 065,00	15 481,37	202 264 099,05
REF350 PB	20 606,00	19 754,88	407 069 057,28
REF 320L PB	24 123,00	24 189,65	583 526 926,95
CONG 220 F PB	7 641,00	20 561,20	157 108 129,20
NOFROST 4506	89,00	34 974,99	3 112 774,11
NOFROST/TN 1800	954,00	34 974,99	33 366 140,46
CONS FR 1400	1 942,00	31 988,57	62 121 802,94
CONS FR 1600	2 839,00	33 847,09	96 091 888,51
SBS U 20 GA	202,00	88 695,37	17 916 464,74
BAHUT FC 900	269,00	25 557,99	6 875 099,31
BAHUT 1301	2 071,00	31 285,27	64 791 794,17
CONG BAHUT 1686	4 099,00	33 984,52	139 302 547,48
BAHUT 1686 AS	25,00	33 984,52	849 613,00
ARMOIRE VBG	2 822,00	48 782,45	137 664 073,90
REF 520 ADE	1 547,00	29 953,27	46 337 708,69
REF 520 SDE PB	1 203,00	31 446,54	37 830 187,62
			2 022 244 933,24

Annexe n°4 : la répartition secondaire des charges après correction de la méthode utilisée.

La répartition des charges de la section soutien- technique			
Désignation	clé de répartition (Temps réel de présence)	%	Montant à répartir
741	24 607,37	0,02	1 616 098,05
742	118 817,22	0,08	7 803 364,48
743	134 592,49	0,09	8 839 411,12
744	164 368,65	0,11	10 794 971,34
745	103 313,05	0,07	6 785 122,43
746	143 811,03	0,10	9 444 842,11
747	166 300,77	0,11	10 921 864,03
748	316 955,21	0,21	20 816 149,61
749	160 831,24	0,11	10 562 650,65
770	147 093,98	0,10	9 660 451,06
TOTAL	1 480 691,01	1,00	97 244 924,88
La répartition des charges de la section Dept maintenance 730-731			
Désignation	clé de répartition(MOD)	%	Montant à répartir
732	1 354 708,62	0,45	12 252 430,98
733	1 213 204,91	0,40	10 972 624,82
734	453 300,63	0,15	4 099 800,21
TOTAL	3 021 214,16	1,00	27 324 856,00
La répartition des charges de la section 732			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
741	308 566,01	0,23	5 896 441,63
742	225 287,54	0,17	4 305 058,84
743	116 689,17	0,09	2 229 833,67
744	0,00	0,00	0,00
745	225 287,57	0,17	4 305 059,42
746	473 894,09	0,35	9 055 724,71
747	2 084,32	0,00	39 829,63
748	0,00	0,00	0,00
749	0,00	0,00	0,00
770	724,98	0,00	13 853,77
762	2 174,94	0,00	41 561,31
TOTAL	1 354 708,62	1,00	25 887 362,98
La répartition des charges de la section 733			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
752	0,00	0,00	0,00
722	0,00	0,00	0,00
723	0,00	0,00	0,00
731	0,00	0,00	0,00
740	0,00	0,00	0,00
741	0,00	0,00	0,00
742	0,00	0,00	0,00
743	3 684,87	0,00	50 777,00

744	313 178,87	0,26	4 315 561,24
745	0,00	0,00	0,00
746	0,00	0,00	0,00
747	179 221,57	0,15	2 469 648,29
748	409 192,53	0,34	5 638 616,12
749	226 129,96	0,19	3 116 039,38
762	1 052,82	0,00	14 507,71
770	80 744,29	0,07	1 112 645,08
TOTAL	1 213 204,91	1,00	16 717 794,82
La répartition des charges de la section 734			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
722	0,00	0,00	0,00
723	6 455,96	0,01	153 561,88
731	0,00	0,00	0,00
740	0,00	0,00	0,00
741	461,14	0,00	10 968,71
742	175 809,63	0,39	4 181 819,27
743	0,00	0,00	0,00
744	115 746,14	0,26	2 753 145,20
745	119 896,40	0,26	2 851 863,55
746	2 766,84	0,01	65 812,24
747	26 976,69	0,06	641 669,30
748	0,00	0,00	0,00
749	115,29	0,00	2 742,30
762	0,00	0,00	0,00
770	5 072,54	0,01	120 655,77
TOTAL	453 300,63	1,00	10 782 238,21

Annexe n° 5 : la répartition des autres charges après correction de la méthode utilisée.

Frais financiers =		6 493 055,56		
produits	Quantités	prix de cession	CA Global	Autres charges /U
			1 912 240 657,92	
REF 160LPB	1 677,00	12 958,11	21 730 750,47	44,00
REF 240L PB	13 065,00	14 349,36	187 474 388,40	48,72
REF350 PB	20 606,00	18 601,12	383 294 678,72	63,16
REF 320L PB	24 123,00	23 705,86	571 856 460,78	80,49
CONG 220 F PB	7 641,00	20 149,98	153 965 997,18	68,42
NOFROST 4506	89,00	33 312,85	2 964 843,65	113,11
NOFROST/TN 1800	954,00	29 149,83	27 808 937,82	98,98
CONS FR 1400	1 942,00	28 868,02	56 061 694,84	98,02
CONS FR 1600	2 839,00	30 921,26	87 785 457,14	104,99
SBS U 20 GA	202,00	67 678,96	13 671 149,92	229,81
BAHUT FC 900	269,00	21 844,44	5 876 154,36	74,17
BAHUT 1301	2 071,00	30 161,74	62 464 963,54	102,41
BAHUT 1686	4 099,00	31 844,36	130 530 031,64	108,13
BAHUT 1686 AS	25,00	32 675,27	816 881,75	110,95
ARMOIRE VBG	2 822,00	43 854,34	123 756 947,48	148,91
REF 520 ADE	1 547,00	29 158,20	45 107 735,40	99,01
REF 520 SDE PB	1 203,00	30 817,61	37 073 584,83	104,64

Annexe n°6 : production année 2012:

Produits	Activité réel	Activité normale	Coéf d'imputation
REF 160LPB	1 677,00	4 000,00	0,42
REF 240L PB	13 065,00	25 000,00	0,52
REF350 PB	20 606,00	40 000,00	0,52
REF 320L PB	24 123,00	20 000,00	1,21
CONG 220 F PB	7 641,00	8 000,00	0,96
NOFROST 4506	89,00	6 000,00	0,01
NOFROST/TN 1800	954,00	0,00	
CONS FR 1400	1 942,00	2 000,00	0,97
CONS FR 1600	2 839,00	4 000,00	0,71
SBS U 20 GA	202,00	200,00	1,01
BAHUT FC 900	269,00	0,00	
BAHUT 1301	2 071,00	2 000,00	1,04
CONG BAHUT 1686	4 099,00	4 000,00	1,02
BAHUT 1686 AS	25,00	0,00	
ARMOIRE VBG	2 822,00	3 000,00	0,94
REF 520 ADE	1 547,00	2 000,00	0,77
REF 520 SDE PB	1 203,00	2 000,00	0,60
	85 174,00	122 200,00	Coéf d'imputation
			0,69700491

Annexe n°7 : la répartition secondaire des charges après imputation des charges fixes :

La répartition des charges de la section soutien- technique			
Désignation	clé de répartition (Temps réel de présence)	%	Montant à répartir
741	24 607,37	0,02	1 137 098,65
742	118 817,22	0,08	5 490 505,51
743	134 592,49	0,09	6 219 475,66
744	164 368,65	0,11	7 595 422,43
745	103 313,05	0,07	4 774 062,80
746	143 811,03	0,10	6 645 461,43
747	166 300,77	0,11	7 684 705,08
748	316 955,21	0,21	14 646 398,28
749	160 831,24	0,11	7 431 959,85
770	147 093,98	0,10	6 797 165,49
TOTAL	1 480 691,01	1,00	68 422 255,18
La répartition des charges de la section Dépt maintenance 730-731			
Désignation	clé de répartition(MOD)	%	Montant à répartir
732	1 354 708,62	0,45	8 672 636,08
733	1 213 204,91	0,40	7 766 751,11
734	453 300,63	0,15	2 901 960,87
TOTAL	3 021 214,16	1,00	19 341 348,06
La répartition des charges de la section 732			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
741	308 566,01	0,23	4 156 174,13
742	225 287,54	0,17	3 034 469,82
743	116 689,17	0,09	1 571 723,69
744	0,00	0,00	0,00
745	225 287,57	0,17	3 034 470,22
746	473 894,09	0,35	6 383 030,83
747	2 084,32	0,00	28 074,37
748	0,00	0,00	0,00
749	0,00	0,00	0,00
770	724,98	0,00	9 764,99
762	2 174,94	0,00	29 294,96
TOTAL	1 354 708,62	1,00	18 247 003,02
La répartition des charges de la section 733			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
752	0,00	0,00	0,00
722	0,00	0,00	0,00
723	0,00	0,00	0,00
731	0,00	0,00	0,00
740	0,00	0,00	0,00
741	0,00	0,00	0,00
742	0,00	0,00	0,00

743	3 684,87	0,00	35 823,55
744	313 178,87	0,26	3 044 661,02
745	0,00	0,00	0,00
746	0,00	0,00	0,00
747	179 221,57	0,15	1 742 355,51
748	409 192,53	0,34	3 978 086,22
749	226 129,96	0,19	2 198 389,29
762	1 052,82	0,00	10 235,30
770	80 744,29	0,07	784 979,50
TOTAL	1 213 204,91	1,00	11 794 530,40
La répartition des charges de la section 734			
Désignation	clé de répartition(HMOD)	%	Montant à répartir
722	0,00	0,00	0,00
723	6 455,96	0,01	108 069,92
731	0,00	0,00	0,00
740	0,00	0,00	0,00
741	461,14	0,00	7 719,28
742	175 809,63	0,39	2 942 975,46
743	0,00	0,00	0,00
744	115 746,14	0,26	1 937 539,20
745	119 896,40	0,26	2 007 012,72
746	2 766,84	0,01	46 315,68
747	26 976,69	0,06	451 577,86
748	0,00	0,00	0,00
749	115,29	0,00	1 929,90
762	0,00	0,00	0,00
770	5 072,54	0,01	84 912,08
TOTAL	453 300,63	1,00	7 588 052,09