

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE
LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en

Sciences de Gestion

Spécialité : Contrôle de gestion

THEME :

**Evaluation du système de comptabilité de
gestion et son apport à la prise de décision.**

Cas : AIR ALGERIE

Elaboré par :

DJEDAA Amina

HATTAL Asma

Encadré par :

PR. MOKRANI Abdelkrim

Lieu du stage : La Compagnie Aérienne « AIR ALGERIE »

Période du stage : du 01/03/2015 au 01/06/2015

Année universitaire

2014/2015

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE
LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en
Sciences de Gestion**

Spécialité : Contrôle de gestion

THEME :

**Evaluation du système de comptabilité de
gestion et son apport à la prise de décision.**

Cas : AIR ALGERIE

Elaboré par :

DJEDAA Amina

HATTAL Asma

Encadré par :

PR. MOKRANI Abdelkrim

Lieu du stage : La Compagnie Aérienne « AIR ALGERIE »

Période du stage : du 01/03/2015 au 01/06/2015

Année universitaire

2014/2015

Remerciement

*Au terme de ce projet de mémoire, nous tenons tout d'abord à remercier **Dieu** tout puissant qui nous a donné le courage et la patience pour mener à bien notre travail.*

*Nos remerciements s'adressent également à notre encadreur de l'ESC Monsieur **MOKRANI Abdelkrim** pour sa patience, ses précieux conseils et pour la qualité de leur suivi lors de la réalisation de notre mémoire.*

*Nous remercions Monsieur **SAFROUN Mohamed Lamine** notre promoteur de stage pour son aide, ses conseils, son encouragement et sa disponibilité durant toute la période de notre stage.*

*Nous remercions également Madame **BENTARZI Souhila** qui nous a aidées à trouver ce stage au sein de la compagnie AIR ALGERIE, sans oublier Madame **AMHIS Jabira**.*

Nous présentons nos sincères remerciements à tous nos enseignants de l'ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE, ainsi qu'aux personnels de la compagnie aérienne AIR ALGERIE.

Nos profonds remerciements pour les membres de jury qui ont accepté d'évaluer ce travail.

Dédicace

À mes très chers parents :

Ma mère,

« Tu m'as donné la vie, la tendresse et le courage pour réussir.

Tout ce que je peux t'offrir ne pourra exprimer l'amour et la reconnaissance que je te porte.

En témoignage, je t'offre ce modeste travail pour te remercier pour tes sacrifices et pour l'affection dont tu m'as toujours entourée. »

Mon père,

« L'épaule solide, l'œil attentif compréhensif et la personne la plus digne de mon estime et de mon respect.

Aucune dédicace ne serait exprimer mes sentiments, que Dieu te préserve et te procure santé et longue vie.»

À mes chères sœurs **Sara et Amel,**

« Aucune dédicace serait exprimé assez profondément ce que je ressens envers vous.

Je vous dirais tout simplement, un grand merci, je vous aime. »

À mon grand-père **Madjid** et ma grande mère **Malika.**

À mon oncle : **Toufik** et sa femme **Chafika.**

À mes oncles : **Abdelhakim, Mohamed.**

À ma chères tante **Karima** ma deuxième maman que j'aime beaucoup.

À mes chères tantes : **Amina et Souhila.**

À mon prince adoré **Yacine.**

À mon joli cousin **Rayan.**

À l'ange de la famille **Malek.**

À mes chères amies : **Bouthaina, Mounira, Imene et Fadoua.**

Et bien sûr à mon binôme **Amina** qui a partagée avec moi ce travail.

Que Dieu le tout puissant vous préserve tous et vous procure sagesse et bonheur.

Asma.

Dédicace

*Je remercie le DIEU tout puissant pour tous les bienfaits qu'il ne cesse
d'accomplir dans nos vies*

Je dédie le présent travail ; à mes parents :

*A ma très chère maman qui a pu me supporter dans le bon ou dans le mal et
qui m'a toujours poussé à affronter les obstacles, qu'elle retrouve ma profonde
gratitude.*

*A mon père, qui peut être fier et trouver ici le résultat de longues années de
sacrifices et de privations pour m'aider à avancer dans la vie. Puisse Dieu faire
en sorte que ce travail porte son fruit ; Merci pour les valeurs nobles,
l'éducation et le soutien permanent venu de toi.*

*Mes remerciements vont également à ma famille particulièrement mon frère
Hamza et ma sœur **Asma**, mes tantes et mes oncles, ainsi mes cousines
Khadidja, hadjer, Anfel et la petite adorable **Nourhane***

*A ma binôme HATTAL Asma et mes chères amies **Amira, Manel, Nassima,**
Fadoua, Sara, Lilia, Imene et **Romaissa***

Et à tous ce qui ont enseigné moi au long de ma vie scolaire

*Pour tous ceux qui sont de près ou de loin, qui ont contribué d'une manière ou
d'autre que leur nom ne sont pas cités ci- haut qu'ils trouvent à travers les
lignes l'expression de notre profonde gratitude.*

Amína.

| | |
|--|------------|
| Liste des abréviations..... | III |
| Liste des figures..... | IV |
| Liste des tableaux..... | VII |
| Résumé..... | IX |
| Summary..... | X |
| Introduction Générale..... | A-D |
| Chapitre 1 : la comptabilité de gestion un système d'information pour l'entreprise. | |
| Introduction..... | 1 |
| Section 1 : généralités sur le système d'information..... | 2 |
| 1. Le système et l'information | 2 |
| 2. Le système d'information..... | 3 |
| 3. La place du système d'information au sein de l'entreprise..... | 5 |
| Section 2 : le système d'information et la comptabilité | 6 |
| 1. Généralités sur la comptabilité..... | 6 |
| 2. Le système d'information comptable | 8 |
| 3. Ce qui qualifie la comptabilité de gestion en tant que système d'information..... | 9 |
| Section 3 : fondements théoriques de la comptabilité de gestion..... | 9 |
| 1. Définition et objectifs de la comptabilité de gestion..... | 9 |
| 2. la production d'informations nécessaires au contrôle de gestion..... | 12 |
| 3. La comptabilité de gestion aide à la prise de décision..... | 13 |
| 4. Les bonnes pratiques dans l'élaboration d'une comptabilité de gestion..... | 14 |
| 5. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion..... | 14 |
| 6. Traitement des charges dans la comptabilité de gestion..... | 16 |
| 7. Définition et classification des coûts..... | 18 |
| 8. Les outils de la comptabilité de gestion..... | 19 |
| Conclusion..... | 20 |
| Chapitre 2 : Les méthodes de calcul des coûts en comptabilité de gestion. | |
| Introduction..... | 21 |
| Section 1 : La méthode des coûts complets..... | 22 |
| 1. La méthode des couts complets..... | 22 |
| 2. Avantages et inconvénients de la méthode des coûts complets..... | 27 |
| Section 2 : La méthode du coût de revient partiel et du coût marginal..... | 28 |
| 1. La méthode des coûts variables « Direct Costing »..... | 28 |
| 2. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes..... | 34 |
| 3. La méthode du coût marginal..... | 38 |
| 4. La méthode des coûts préétablis (coûts standards)..... | 40 |
| 5. La méthode des coûts par activités « ABC »..... | 46 |
| Conclusion..... | 50 |
| Chapitre 3 : Analyse et Evaluation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ». | |
| Introduction..... | 51 |
| Section 1 : Présentation générale de la compagnie AIR ALGERIE..... | 52 |
| 1. Historique d'AIR ALGERIE..... | 52 |

| | |
|---|------------|
| 2. Statut juridique de la compagnie aérienne « Air Algérie »..... | 53 |
| 3. Missions et les objectifs de la compagnie..... | 54 |
| 4. Réseaux et moyens d'Air Algérie..... | 55 |
| 5. Organisation d'Air Algérie..... | 58 |
| Section 2 : Présentation de la direction finance et comptabilité et la sous-direction Comptabilité Analytique..... | 59 |
| 1. Missions et organisation de la Direction Finance et Comptabilité..... | 59 |
| 2. La sous-direction Comptabilité Analytique..... | 60 |
| Section 3 : Analyse et évaluation de la rentabilité de la ligne aérienne «ALGER-DUBAI-ALGER »..... | 66 |
| 1. Présentation des données relatives à la ligne..... | 66 |
| 2. Calcule et analyse de la rentabilité de la ligne « ALGER-DUBAI-ALGER »..... | 94 |
| Conclusion..... | 102 |
| Les forces liées à la ligne..... | 103 |
| Les faiblesses liées à la ligne..... | 103 |
| Conclusion Générale..... | 104 |
| Bibliographie..... | 106 |
| Table des matières. | |
| Annexes. | |

| Abréviation | Signification |
|-----------------------|--|
| AH | Air Algérie |
| AITA | Association Internationale de transport |
| ARC | Assurance Responsabilité Civile |
| BCB | Bulletin Complémentaire de Bagage |
| CA | Chiffre d'Affaire |
| CF | Charge Fixe |
| C.G.T.A | Compagnie Générale de Transport Aérien |
| CR | Coefficient de Remplissage |
| CR_e | Coefficient de Remplissage d'équilibre |
| CR_r | Coefficient de Remplissage réel |
| CUMP | Coût Unitaire Moyen Pondéré |
| DFC | Direction Finance et Comptabilité |
| DZD | Dinar Algérien |
| EPE | Entreprise Publique Economique |
| HDV | Heures de vol |
| O.A.C.I | Organisation de l'Aviation Civile Internationale |
| PAX | Passagers |
| PKT | Passagers par Kilomètre Transporté |
| PN | Personnel Navigant |
| PNC | Personnel Navigant Commercial |
| PNT | Personnel Navigant Technique |
| PS | Personnel au Sol |
| RUM | Recette Unitaire Moyenne |
| SGSIA | Société de Gestion des Services et d'Infrastructures Aéroportuaire |
| SKO | Siège aux Kilomètre Offerts |
| SD | Sous-Direction |
| SPA | Société Par Actions |
| TAP | Taxe sur l'Activité Professionnelle |

| Chapitre | Intitulé de la figure | Page |
|------------|--|------|
| Chapitre1 | Figure N°1 : représentation des liens entre charges de la comptabilité générale et celles de la comptabilité analytique | 17 |
| | Figure N°2 : La distinction entre les charges directes et les charges indirectes. | 18 |
| Chapitre 2 | Figure N°1 : les coûts fixes globaux et unitaires dépendants du niveau d'activité. | 29 |
| | Figure N°2 : les coûts variables globaux et unitaires en fonction dépendent d'activité. | 30 |
| | Figure N°3 : Schéma présente la marge sur coût variable. | 33 |
| | Figure N°4 : L'imputation rationnelle des charges fixes. | 37 |
| | Figure N°5 : Analyse des écarts. | 42 |
| | Figure N°6 : Représentation de la méthode ABC. | 48 |
| Chapitre 3 | Figure N°1 : Présentation de l'organigramme d'AH. | 58 |
| | Figure N°2 : Présentation de l'organigramme de la Direction Finance et Comptabilité. | 59 |
| | Figure N°3 : Représentation des statistique relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » | 68 |
| | Figure N°4 : Evolution en pourcentage des statistiques relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » | 69 |
| | Figure N°5 : Représentation des recettes relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » | 72 |
| | Tableau N°6 : évolution en (%) des recettes relatives à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ». | 73 |
| | Figure N°7 : Présentation graphique des éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013 | 78 |
| | Figure N°8 : Présentation graphique de l'évaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013 | 79 |

| | |
|--|-----------|
| Figure N°9 : Présentation graphique des éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013 | 82 |
| Figure N°10 : Présentation graphique de l'évaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 83 |
| Figure N°11 : Présentation graphique des éléments constitutifs des coûts variables liés aux ventes de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 85 |
| Figure N°12 : Présentation graphique de l'évolution en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux ventes de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 86 |
| Figure N°13 : Présentation graphique des coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 88 |
| Figure N°14 : Présentation graphique de l'évolution en (%) des coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 89 |
| Figure N°15 : Présentation graphique des coûts directs ou indirects relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 90 |
| Figure N°16 : Présentation graphique de l'évolution en (%) des coûts directs ou indirects relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 91 |
| Figure N° 17 : Présentation graphique du coût de revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 91 |
| Figure N°18 : Présentation graphique de l'évolution en (%) du coût de revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 93 |
| Figure N°19 : Présentation graphique des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 95 |
| Figure N°20 : Présentation graphique de l'évolution en (%) des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 96 |
| Figure N°21 : Présentation graphique des indicateurs de performance de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 99 |

| | | |
|--|--|------------|
| | Figure N°22 : Présentation graphique de l'évolution en (%) des indicateurs de performance de la ligne aérienne «Alger-Dubaï-Alger » | 100 |
|--|--|------------|

| Chapitre | Intitulé du tableau | Pages |
|--------------------|---|-----------|
| Chapitre 01 | Tableau N°1 : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion. | 15 |
| Chapitre 02 | Tableau N°1 : Tableau de répartition des charges indirectes. | 24 |
| | Tableau N°2 Les écarts sur matières | 43 |
| | Tableau N°3 : Les écarts sur main d'œuvre | 44 |
| | Tableau N°4 : Les écarts sur charges indirectes | 45 |
| Chapitre 03 | Tableau N°1 : Présentation des réseaux nationaux et internationaux d'AH avec leurs numéros de lignes | 56 |
| | Tableau N°2 : Présentation de la flotte d'Air Algérie | 56 |
| | Tableau N°3 : Les statistiques relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ». | 68 |
| | Tableau N°4 : Evolution en pourcentage des statistiques relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » | 69 |
| | Tableau N°5 : Les recettes relatives à l'exploitation de ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 72 |
| | Tableau N°6 : Evolution en (%) des recettes relatives à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 73 |
| | Tableau N°7 : Les éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013 | 78 |
| | Tableau N°8 : Evaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013 | 79 |
| | Tableau N°9 : Les éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » | 82 |
| | Tableau N°10 : Evaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 83 |
| | Tableau N°11 : Les coûts variables liés | 85 |

| | | |
|--|---|------------|
| | aux ventes de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » | |
| | Tableau N°12 : Evolution en (%) des coûts variables liés aux ventes de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période 2011-2013 | 86 |
| | Tableau N°13 : Les coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 88 |
| | Tableau N°14 : Evolution en (%) des coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 89 |
| | Tableau N°15 : Les coûts directs et indirects relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 90 |
| | Tableau N°16 : Evolution en (%) des coûts directs ou indirects relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ». | 91 |
| | Tableau N°17 : Les coûts revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 92 |
| | Tableau N°18 : Evolution en (%) du coût de revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 93 |
| | Tableau N°19 : Présentation des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 95 |
| | Tableau N°20 : Evolution en (%) des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 96 |
| | Tableau N°21 : Présentation des indicateurs de performance de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 99 |
| | Tableau N°22 : Evolution en (%) des indicateurs de performance de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » | 100 |

La comptabilité de gestion est un système d'information, essentiel pour la prise de décision, qui permet d'effectuer des choix judicieux.

Le but de notre travail est de savoir comment la comptabilité de gestion d'une ligne aérienne affecte la prise de décision, pour répondre à cet objectif on a organisé ce travail en trois chapitres :

Dans le premier chapitre, nous avons étudié le système d'information et la comptabilité d'une manière générale. On peut dire que le système d'information est un ensemble organisé d'éléments permettant la gestion de l'information nécessaire au pilotage d'une entreprise.

La comptabilité est une technique de mesure qui constate, enregistre et mémorise l'activité de l'entreprise.

Quant au deuxième chapitre de notre travail, il est consacré à l'étude détaillée du système de comptabilité de gestion, qui représente un mode de traitement des données dont les objectifs sont : calculer les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise, expliquer les résultats, établir les prévisions de charges et de produits, expliquer les écarts entre prévisions et réalisations. Pour remplir son rôle, la comptabilité de gestion utilise plusieurs méthodes de calcul des coûts.

Dans le troisième chapitre, notre recherche est portée sur l'analyse de la ligne Alger-Dubaï- Alger, à travers l'analyse de ses coûts afin d'évaluer sa rentabilité et de tirer les points forts et les points faibles de cette ligne aérienne et de pouvoir formuler des recommandations appropriées.

Mots clés : système d'information, la comptabilité, la comptabilité de gestion, prise de décision, ligne aérienne.

Management accounting is an information system, essential for decision making, which allows you to make wise choices.

The aim of our work is how management accounting of an airline affects decision making to meet this objective this work into three chapters were organized:

In the first chapter, we studied the information system and accounting in general. We can say that the information system is an organized set of elements allowing the management of information necessary to the flight of a business.

Accounting is a technical measure that finds records and stores the company's business.

The second chapter of our work, it is devoted to a detailed study of management accounting system, which is a data processing method which objectives are: calculate the costs of the various functions performed by the company, explain results establish the forecast expenses and revenues, explain the differences between forecasts and achievements. To fulfill its role, management accounting uses several methods of calculating costs.

In the third chapter, our research is focused on the analysis of Dubai- Algiers Algiers-line, through the analysis of its costs in order to assess its profitability and take the strengths and weaknesses of this airline and to formulate appropriate recommendations.

Keywords: information systems, accounting, management accounting, decision-making airline

***INTRODUCTION
GENERALE***

La prise de décision est l'acte le plus important qu'un individu puisse prendre, dans le temps et dans l'espace, quelle que soit sa position sociale ou hiérarchique qu'il occupe dans la société.

Au sein de l'entreprise, la prise de décision revêt une dimension encore plus importante puisqu'elle se repose essentiellement sur les informations détenues par les dirigeants qui leur permettent de prendre des décisions en adéquation avec les objectifs escomptés. D'où Tout responsable, quel que soit son niveau de responsabilité, son activité ou ses objectifs, doit pouvoir faire des prévisions et comparer la réalité à ces prévisions. La comptabilité de gestion que l'on peut qualifier de comptabilité de responsabilité est le moyen le plus sûr dont il dispose. 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.

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

- Quelle est la situation de l'entreprise ?
- Pourquoi est-elle ainsi ?
- Comment l'améliorer ?

La comptabilité de gestion est d'abord une comptabilité capable d'aider les dirigeants. Il ne s'agit pas seulement de calculer les coûts des produits fabriqués par l'entreprise mais surtout d'influencer le comportement des décideurs et de les aider à atteindre leurs objectifs.

La comptabilité de gestion donc est un outil de traitement de l'information irremplaçable pour les études de la dynamique de la gestion de la firme. L'analyse de la gestion est justement le processus par lequel les responsables des entreprises s'assurent que les ressources obtenues sont utilisées efficacement au sein des entreprises pour atteindre leurs objectifs. Ceci nous a motivé de déclencher une recherche sur le sujet de mémoire intitulé :

«L'évaluation du système de comptabilité de gestion et son apport à la prise de décision».

Nous allons essayer d'explorer la contribution de la comptabilité de gestion sur les décisions de la compagnie aérienne Air Algérie. Dans notre recherche on va se focaliser sur la ligne « ALGER-DUBAI-ALGER ».

Les tarifs de billetterie pratiqués par Air Algérie sont plus en plus chers, car les coûts sont revus à la hausse depuis quelques années suite à de nombreux facteurs dont Air Algérie a trouvé légitime de les plafonner. Cette politique d'augmentation des prix va entraîner une baisse de la part de marché d'Air Algérie car la clientèle cherche toujours à des prix raisonnables en adéquation avec leurs moyens.

Au moment où les compagnies aériennes du monde entier multiplient des offres alléchantes pour capter des marchés et des usagers de plus en plus exigeants en matière de rapport qualité prix, Air Algérie vole encore très haut des préoccupations des Algériens.

Le transport aérien occupe une place très importante dans l'économie mondiale et le développement des pays, car il facilite les échanges commerciaux, politiques et socioculturels entre les nations.

Après des années de monopolisation, l'entrée de l'Algérie dans une nouvelle ère, celle de la libération de marchés, Air Algérie a connu plusieurs modifications dans sa politique interne, surtout après l'avènement des compagnies étrangères, qui constituent de sérieux concurrents, tel que : Fly Emirat, Aigle Azur, Air France, Qatar Airways, etc.

Aujourd'hui Dubaï présente une destination la plus fréquentée par les touristes de toutes les nationalités, de cela plusieurs compagnies aérienne focalisant sur cette ligne en proposant les meilleurs services et les meilleurs tarifs, ce qui a fait augmenter leurs clientèles, mais dès la création de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » par Air Algérie réalise des pertes inexplicables année après année, ainsi le taux de remplissage de l'avion n'a pas dépassé les 25%.

De ce fait on a opté à faire une recherche pour savoir l'origine de cette perte, en posant la problématique suivante :

« Quel est l'impact de la comptabilité de gestion d'une ligne aérienne sur la prise de décision cas " la compagnie aérienne Air Algérie" ?

De cette problématique découle plusieurs questions secondaires dont l'essentiel d'entre-elles sont :

- Dans quelle mesure la mission de la comptabilité de gestion permettra de maîtriser les coûts et augmenter la rentabilité de la ligne Alger-Dubaï-Alger?
- Quelles sont les méthodes de calcul des coûts privilégiées par cette entreprise ?
- Quelles sont les facteurs influençant l'augmentation des tarifs de billetterie concernant la ligne ALGER-DUBAI-ALGER ?

Hypothèse

L'hypothèse peut se définir comme une proposition d'une réponse à une question ou un problème posé.

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

- La comptabilité de gestion présente un outil indispensable pour Air Algérie afin de maîtriser ses coûts et d'augmenter la rentabilité de ses lignes, en particulier la ligne « ALGER-DUBAI-ALGER ».
- La méthode pratiquée par Air Algérie pour le calcul des coûts : la méthode des coûts complets.

➤ Les facteurs influençant l'augmentation des tarifs de billetterie concernant la ligne ALGER-DUBAI-ALGER : la hausse des cours de carburant, la dévaluation du dinar Algérien par rapport au Dollar.

Objectif de travail

L'objectif principal de notre travail est de vérifier si la comptabilité de gestion sert vraiment à prendre des décisions pertinentes aidant les gestionnaires de la compagnie Air Algérie. Par ailleurs les objectifs spécifiques sont les suivants :

- ✓ Montrer le rôle de la comptabilité de gestion et son influence sur les décisions prises par les gestionnaires de la compagnie.
- ✓ Evaluer les méthodes de calcul des coûts liés à la ligne Alger-Dubaï-Alger.
- ✓ Voir si ces méthodes servent à maîtriser les coûts, et agir à augmenter la rentabilité de la ligne Alger-Dubaï-Alger.

Méthodes utilisées

1. Méthode historique

Pour savoir l'historique de la compagnie Air Algérie. Ainsi cette méthode facilite la consultation de documents des différents coûts des années antérieures liés à la ligne ALGER-DUBAI-ALGER.

2. Méthode analytique

On utilise cette méthode dans l'analyse des données de la comptabilité de gestion et de divers documents de la compagnie Air Algérie. Elle va nous permettre de traiter systématiquement toutes les informations et les données collectées en insistant beaucoup sur chaque cas.

3. Méthode statistique

Elle permet de quantifier et de faciliter la compréhension des résultats de la recherche en les présentant sous forme de tableaux et graphiques.

Délimitation du champ de travail

Pour éviter de traiter un sujet de recherche vague, nous avons délimité notre sujet dans le **domaine**, dans le **temps** et dans l'**espace**.

- ❖ Dans le domaine, le sujet se limite à l'évaluation du système de la comptabilité de gestion appliqué au sein d'AIR ALGERIE, plus spécifiquement l'analyse des coûts attribués à la ligne ALGER-DUBAI-ALGER.
- ❖ Dans le temps, notre recherche porte sur une période de trois ans allant du 2011 à 2013.
- ❖ Dans l'espace, notre étude porte sur la compagnie aérienne AIR ALGERIE, spécifiquement la sous-direction de la comptabilité analytique.

Division du travail

Pour mener à bien ce travail nous nous sommes intéressés aux deux parties : une approche théorique et une autre pratique qui nous permettent, nous l'espérons d'être plus concret sur le sujet.

- ❖ La première partie (théorique) est scindée de deux chapitre, où on va parler sur le cadre théorique de la comptabilité de gestion dans le premier chapitre, et les principales méthodes de calculs des coûts concernant le deuxième chapitre.
- ❖ Puis, nous émergeons dans la deuxième partie (pratique), dont nous allons parler sur la présentation de la compagnie nationale du transport aérien Air Algérie, ainsi que sa direction finance et comptabilité et sa sous-direction comptabilité analytique où se déroulera notre stage. Aussi cette partie portera sur l'analyse de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » et l'évaluation de sa rentabilité.

Et pour finir, une conclusion où on va essayer d'analyser, d'apporter quelques recommandations qui peuvent servir de bien à la dite entreprise.

CHAPITRE 1 :

La comptabilité de gestion un système d'information pour l'entreprise

Introduction

Avec la croissance des opérations, le dirigeant constate qu'il lui manque des informations plus précises sur le comportement et l'évaluation de son entreprise. Il doit alors recourir à des outils de gestion plus efficaces pour planifier, compiler, contrôler, analyser et interpréter les résultats des opérations et la rentabilité des activités. D'où Tout responsable, quel que soit son niveau de responsabilité, son activité ou ses objectifs, doit pouvoir faire des prévisions et comparer la réalité à ces prévisions. La comptabilité est le moyen le plus sûr dont il dispose, elle est considérée comme le premier système d'information dans l'entreprise, a essentiellement pour objet l'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement.

Malgré l'importance des informations fournies par la comptabilité générale, celle-ci ne sert qu'à enregistrer, traiter, classer l'ensemble des informations relatives aux transactions effectuées par l'entreprise, on doit faire recourt à la comptabilité de gestion pour la prise de décisions.

La comptabilité de gestion est un outil conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer la prise 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.

Par rapport à la comptabilité générale, la comptabilité de gestion va se distinguer techniquement par le fait qu'au lieu de recenser des charges classées "par nature", c'est à dire selon la nomenclature des partenaires extérieurs à la firme, elle va le faire "par destination" : il ne s'agit plus de savoir si telle charge correspond à une facture payée à tel tiers, mais de déterminer quelle part de cette charge peut être attribuée à tel produit ou à telle activité, à tel sous-ensemble de l'entreprise : usine, atelier, machine, poste de travail, à tel responsable.

Ce chapitre met en lumière la comptabilité comme un système d'information, et traite également les principes de la comptabilité de gestion.

Section 1 : Généralité sur le système d'information

1. Le système et l'information

1.1. Le système

1.1.1. Définition du système

Plusieurs définitions sont données au terme « système » dont :

- ✓ « ensemble cohérents plus en moins complexe, composé d'un nombre déterminé de structures ou d'éléments, souvent divers, reliés à un plan commun ou concourant à un but commun » ;
- ✓ « ensemble des dispositifs ou des solutions mis en œuvres en vue d'atteindre un objectif donné » ;
- ✓ « ensemble d'éléments interagissant entre eux selon certains principes ou règles ».

Un système est déterminé par :

- la nature de ses éléments constitutifs ;
- les interactions entre ces derniers ;
- sa frontière, c'est-à-dire le critère d'appartenance au système (déterminant si une entité appartient au système ou fait au contraire partie de son environnement) ;
- ses interactions avec son environnement.

Ce que retenons de ces définitions c'est qu'un système pourra être défini comme une structure organisée réunissant plusieurs éléments différents mais qui fonctionnent ensemble pour atteindre un objectif commun.

1.1.2. La variété des systèmes

Les systèmes peuvent être classés selon critères :

- a. Leur degré de complexité : un système réunit un ou plusieurs sous-systèmes. Le degré de complexité peut se mesurer par le nombre d'éléments du système et le nombre de relations entre ces éléments. La complexité peut être réduite par la décentralisation.
- b. Leur degré d'adaptabilité : le système est en équilibre instable car toute apparition d'un nouvel élément fait apparaître des relations nouvelles.
- c. Leur degré d'ouverture : un système se distingue par son degré d'ouverture sur son environnement.
- d. Leur degré d'incertitude : un système certain suppose que les relations variables d'entrées - variables de sorties et l'évolution de l'environnement soient bien déterminées.

1.2. L'information

1.2.1. Définition de l'information

Plusieurs définitions ont été présentées parmi lesquelles on citera les suivantes :

- ✓ Davis définit l'information comme : « l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit ; elle a une valeur pour ces décisions et ses actions ».
- ✓ Dugne McCarthy propose la définition suivante : « l'information dans l'entreprise est le rassemblement, la mise en forme et la diffusion des renseignements techniques, économiques de tout ou partie du personnel pour permettre à chacun de mieux voir l'entreprise, de s'y mieux situer, d'améliorer son action et de l'aider à avantager l'avenir ».

Pour l'entreprise le terme « information » représente un ensemble de connaissances de nature différente dont le rôle est essentiel aux différentes phases de la prise de décision.

1.2.2. Le rôle de l'information pour l'entreprise

L'information joue un triple rôle dans une entreprise :

- Avant la prise de décision : la collecte d'information doit être la plus complète possible dès qu'une entreprise souhaite prendre une décision que celle-ci soit opérationnelle ou stratégique.

D'une part, une décision ne sera pertinente que si elle repose sur un ensemble d'informations disponibles, pertinentes, fiables, précises et récentes. D'autre part, par ce que cette collecte d'information permet de définir le plus précisément possible les choix qui se présentent à l'entreprise lors de sa prise de décision.

- Après la prise de décision : il faut pas oublier que l'entreprise doit être capable, après avoir pris une décision de la transmettre à l'ensemble des membres de l'organisation de manière à ce qu'elle soit comprise, acceptée et appliquée par tous en conformité avec l'objectif défini.

Une mauvaise compréhension de l'information transmise à l'intérieur de l'entreprise à agir dans le sens contraire au but poursuivi par l'entreprise ce qui est la source de nombreux dysfonctionnements internes qui peuvent avoir des graves conséquences sur la survie même de l'entreprise.

- Dans le suivi des conséquences de la prise de décisions : enfin, la collecte d'information va permettre à l'entreprise de mesurer à posteriori l'efficacité des décisions prises dans le passé ce qui nécessite de déterminer des critères d'évaluation de la pertinence d'une décision que ce soit sur la santé financière de l'entreprise (amélioration des bénéfices), sur l'amélioration de sa compétitivité (variation du chiffre d'affaire, de sa part de marché, des stocks, ...).

2. Le système d'information

2.1. Définition du système d'information

Le concept système d'information est apparu à l'Etat Unis dans les années 1960 sous le nom 'Management Information Systems' (MIS), avec l'utilisation des ordinateurs dans les travaux de gestion. Cette évolution technologique a conduit les chercheurs à préciser le rôle

de l'information en gestion et les moyens technologiques nécessaires qui lui servent de support.

Plusieurs définitions peuvent être prises pour cerner la notion :

- Une définition simple est donnée par C. Dumoulin : « Ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements »¹.
- H.C. Lucas analyse le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou contrôle de l'organisation »².

2.2. Les fonctions du système d'information

D'après cette définition, il ressort que la fonction première d'un système d'information est de produire l'information, c'est-à-dire opérationnel pour la prise de décision.

Pour identifier le système d'information, on utilise l'approche systémique qui considère l'organisation comme un système dont lequel on peut distinguer trois sous-systèmes : le système d'opération, le système de décision et le système d'information.

a. Le système de décision : Désigne la fonction de pilotage et de régulation tant au niveau global (l'entreprise dans sa totalité) qu'à niveau locale (département, service...).

b. Le système d'opération : ce système regroupe les actions qui permettent la transformation des flux de ressources (matériels, humains et financiers), en flux de produits (biens ou services).

c. Le système d'information : il apparaît comme une interface entre le système d'opération et le système de décision.

La première fonction du système d'information est de produire l'information, cependant un système d'information a une triple finalité, il constitue une aide aux opérations, aide à la gestion, aide à la communication.

- **Aide aux opérations :** il fournit les informations nécessaires à la réalisation des opérations (instruction, commandes, normes).
- **Aide à la décision :** il met à la disposition des dirigeants les informations utiles pour leur mission de pilotage : informations de représentation, information de préparation des décisions, informations d'évaluation et de contrôle de réalisations.
- **Aide à la communication :** il assure les échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et entre l'entreprise et son environnement (communication interne et externe).

¹Dumoulin C, Management des systèmes d'information, 1986.

²Lucas H.C ; in Davis, Système d'information pour le management, 1986.

2.3. La démarche du système d'information

La gestion de l'information dans l'entreprise suit plusieurs étapes : collecter, saisir, traiter et diffuser l'information.

- **La collecte de l'information (Acquisition) :** il faut pour cela identifier de manière précise complète les sources internes et externes à l'entreprise susceptibles de fournir des informations permettant une meilleure prise de décision.
- **La saisie de l'information (stockage) :** il faut la suite saisir les informations c'est-à-dire les enregistrer sur divers supports de manière à pouvoir les conserver. Ceci souvent au préalable de définir les modalités de cette saisie (quelle information saisir, de quelle manière, sur quel support, etc...).
- **Traitement de l'information :** un décideur ne peut pas se contenter de l'information brute, il est donc nécessaire de procéder à un traitement de l'information obtenue de manière à pouvoir en retirer les informations-clés utiles à l'entreprise. Car l'un des problèmes rencontrés par un décideur est l'existence d'un flux d'information de plus en plus importants qu'il est indispensable de savoir classer et hiérarchiser selon leur degré d'importance pour n'en retirer que les éléments utiles à la prise de décision.
- **Diffusion de l'information (communication) :** ce qui ne faut pas oublier que l'utilité de la mise en place d'un système d'information réside dans sa capacité à donner des éléments indispensables à la prise de décision. Il est donc important d'identifier les destinataires finaux du processus de collecte d'information et de mettre en place des processus efficaces de définition de l'information au sein de l'entreprise.

3. La place du système d'information au sein de l'entreprise

3.1. Les qualités et les composantes du système d'information

Un bon système d'information est opérationnel pour la prise de décision, qui doit avoir les qualités suivantes :

- Un système d'information doit permettre de connaître le présent,
- Un système d'information doit servir un outil de prévision,
- Un système d'information doit informer rapidement.
- Il doit être adapté à la nature de l'organisation (taille et structure) et efficace.

Le système d'information est apparu comme un ensemble organisé qui comprend à la fois :

- Des procédures assemblées pour acquérir, traiter, stocker, et communiquer des informations ;
- Des ressources ou des moyens humains (personnes), matériels et logiciels pour réaliser les procédures d'acquisition, de traitement, de stockage, de communication des informations toutes en respectant des principes fondamentaux concernant par exemple, la fiabilité des informations (contrôle des sources d'information, vérification de leur traitement...), ou de leur objectivité.

- ❖ **Les personnes :** Ce sont les utilisateurs (employés ou cadres) qui utilise l'information produite par le système ou qui participe à l'acquisition, au traitement, stockage et à la communication des informations.
- ❖ **Le matériel :** C'est les différents supports physiques de l'information (unité centrale, papier...).
- ❖ **Les logiciels et procédures :** Dans la mesure où le système d'information comporte des ordinateurs, les logiciels représente l'ensemble des programmes nécessaires à leur fonctionnement en absence du matériel informatique, les procédures seront donc manuelles.
- ❖ **Les données :** Ce sont les informations brutes collectées qui seront traité pour répondre aux besoins des différents utilisateurs¹.

Section 2 : le système d'information et la comptabilité.

1. Généralité sur la comptabilité

1.1. Définition de la comptabilité

- ✓ La comptabilité est la science des comptes, qui a pour but d'organiser les écritures par le choix judicieux des livres et des comptes nécessaires afin d'en suivre facilement les opérations et d'en présenter les résultats, en tant que technique, elle fournit un certain nombre de renseignements chiffrés d'ordre juridique et économique exprimé dans des états appelés comptes.
- ✓ La comptabilité est une technique quantitative de gestion normalisé qui consiste à saisie et mesurer des mouvements affectant l'exploitation ou la structure d'une entreprise et résultant, soit de son activité interne, soit de ses relations avec l'extérieur.
- ✓ D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant : de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées, de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'information conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés. »²

Le Code de Commerce impose que les comptes annuels soient sincères et réguliers, et qu'ils donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

1.2. Le rôle de la comptabilité

Le rôle de comptabilité se situé généralement a quatre niveaux :

➤ pour l'entreprise

- ✓ Elle est un outil de connaissance du résultat d'exploitation exprimé successivement en marge brute, valeur ajoutée, résultat d'exploitation, résultat hors l'exploitation et résultat de l'exercice.
- ✓ Elle permet de connaître l'évolution de la situation patrimoniale.
- ✓ Elle fournit des informations à la comptabilité analytique.
- ✓ Elle est la base de l'analyse financière.

¹Claude. Alazard, Sabine. Sépari, contrôle de gestion, 5^{ème} édition DUNOD, 2003.

² Pierre Lasègue, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Edition Dalloz, 1996.

➤ **pour les tiers**

✓ Elle est un outil d'information des tiers avec lesquels l'entreprise est en relation, clients, fournisseurs, banques, actionnaires, public....

➤ **Pour la nation**

✓ Elle fournit à la comptabilité nationale les informations qui permettent l'évaluation du revenu national.

➤ **pour l'administration fiscale**

✓ Elle est un outil de sémination du l'assiette et résultat fiscale imposable.

1.3. L'objectif de comptabilité

L'information comptable doit réunir de nombreuses qualités pour satisfaire les obligations légales, citons notamment :

✓ **Comparabilité** : la comptabilité doit permettre au lecteur de comptes de pouvoir comparer les informations financières dans le temps et dans l'espace ;

✓ **Fiabilité** : l'information comptable doit être exhaustive et sans erreurs d'aucune sorte ;

✓ **Sincérité** : la réalité et l'importance des événements enregistrés au cours de l'exercice doivent être correctement traduites dans les comptes ;

✓ **Régularité** : les informations financières doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;

✓ **Clarté** : l'information comptable telle qu'elle est produite doit pouvoir être comprise par ses lecteurs, elle ne doit pas s'adresser qu'aux spécialistes mais à un public averti ayant une connaissance raisonnable des affaires ;

✓ **Coût** : le coût de la comptabilité ne doit pas excéder sa valeur (les frais qu'elle engendre ne doivent pas être disproportionnés au regard de ce qu'elle apporte à ses bénéficiaires).

1.4. Différents types de la comptabilité

Au sein de la comptabilité, on distingue plusieurs comptabilités en fonction de l'utilité voulue :

1.4.1. La comptabilité nationale

La comptabilité nationale a pour but de schématiser l'activité économique d'un pays durant une période précise, généralement égale à un an. Tout comme pour une entreprise, la comptabilité nationale permet à un état de connaître sa situation à un moment donné et d'appuyer les décisions futures. C'est entre autres à partir de la comptabilité émise et publiée par chaque entreprise que la comptabilité nationale est éditée. Le principal indicateur éditée par la comptabilité nationale est le PIB, somme des valeurs ajoutées de chaque entreprise.¹

¹ <http://fizeo.fr/Services-aux-entreprises/Gestion-Assurances/Externalisation-comptabilite/FichesPratiques/Les%20diff%C3%A9rents%20types%20de%20comptabil%C3%A9> , consulté le 02/06/2015 à 9h

1.4.2. La comptabilité publique

La comptabilité publique est un ensemble de procédures macroéconomiques qui déterminent les recettes et les dépenses de l'Etat et les collectivités publiques.¹

1.4.3. La comptabilité générale

Elle consiste à procéder à l'enregistrement de l'ensemble des données comptables sur une période donnée puis à procéder en fin d'exercice à la comptabilisation des écritures d'inventaires. Elle permet l'établissement des comptes annuels, du résultat fiscal et permet la justification des différentes assiettes d'imposition. Plus globalement, elle permet la justification des créances et des dettes envers les tiers, données à partir desquelles on évalue l'entreprise et on compare ses performances et son évolution.²

1.4.4. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique, contrairement à la comptabilité générale, n'est pas une obligation pour les entreprises, mais elle est cependant fortement conseillée. Son principal objectif est d'analyser tous les coûts liés à l'activité de l'entreprise et de déterminer les divers points de rentabilité. Longtemps réservée aux grandes entreprises, la comptabilité analytique est désormais un outil à la portée de chaque entreprise qui est une véritable aide au pilotage de la performance.³

2. Le système d'information comptable

2.1. Définition de système d'information comptable

Le système d'information comptable est une composante du système d'information global de l'entreprise, spécialisé dans le traitement d'une information spécifique pour laquelle le qualificatif comptable est nécessaire. Il réunit les deux formes de la comptabilité : La comptabilité générale et la comptabilité analytique.

Le système d'information comptable est à la base de tout système d'aide à la décision sur le plan interne et sur le plan externe, c'est un support de communication de l'entreprise avec ses partenaires ou son environnement.

Il possède les caractéristiques générales de tous systèmes d'information (collecte, traitement, stockage et transmission des informations).

2.2. Les objectifs du système d'information comptable

Le système d'information comptable comme tout système d'information a pour objectif :

¹ <http://www.lacompta.org/articles/types-de-comptabilite.php>, le 2/6/2015 à 9h

² <http://www.l-expert-comptable.com/comptabilite/obligations-comptables/les-formes-de-comptabilite.html>, consulté le 02/06/2015 à 9h

³ <http://fizeo.fr/Services-aux-entreprises/Gestion-Assurances/Externalisation-comptabilite/FichesPratiques/Les%20diff%C3%A9rents%20types%20de%20comptabilite%C3%A9>, consulté le 02/06/2015 à 9h

- ✓ La saisie ou l'enregistrement des faits comptables ;
- ✓ Le stockage et le traitement des faits, qui nécessite l'utilisation des techniques ;
- ✓ La diffusion des informations ou la sortie des informations.

Ce système retient principalement les opérations réalisées par l'entreprise avec ses partenaires (les clients, les fournisseurs, les salariés, les actionnaires, etc.) comme il retient des opérations internes relative à la transformation des matières premières en produits finis, le calcul des coûts des produits aux différents stades de transformation.

Le système d'information comptable est constitué par l'ensemble des moyens et procédures comptables permettant de fournir une information nécessaire à la gestion.¹

3. Ce qui qualifier la comptabilité de gestion en tant que système d'information

La comptabilité de gestion est un système d'information permettant à chaque responsable d'une entreprise, grande ou petite de connaître la valeur des flux et des faits, et de pouvoir analyser les conséquences de ses décisions ou de ses engagements dans le cadre d'un contrat budgétaire. Ce système est fondé sur la rapidité d'information plus que sur sa précision.

La comptabilité de gestion apporte des informations économiques sur le passé et sur le présent. Elle est intégrée au système de gestion globale et elle est très liée au contrôle budgétaire. La comptabilité de gestion doit répondre aux besoins de ceux qui ont des décisions à prendre quel que soit leur niveau de responsabilité.

Section 3 : Fondements théoriques de la comptabilité de gestion

1. Définition et objectifs de la comptabilité de gestion

1.1. Définition de la comptabilité de gestion

Pour pouvoir gérer et contrôler la gestion de l'entreprise, le gestionnaire a besoin d'information, des informations sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise, qui sont généralement fournies par la comptabilité générale, et des informations sur les conditions d'exploitation des ressources et la réalisation des objectifs en comparant avec les prévisions. La comptabilité analytique est la source privilégiée de telle information.

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives.

Première définition: la comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision, au contrôle².

Deuxième définition: La comptabilité de gestion conçue au processus de gestion des entreprises en accumulant et traitant des données sur la consommation des ressources, et en les transmettant aux décideurs pour éclairer leur choix de plan d'action dans le cadre d'une analyse coût/bénéfice. La comptabilité de gestion est donc une branche des sciences de la décision, c'est aussi une branche de la micro-économie car elle s'attache à décrire le

¹ Davide, Olson, Ajenstat, Peaucelle, Système d'information pour le management, Economica.

² P. Lauzel et H. Bouquin, 1985.

fonctionnement de l'entreprise, et les informations qu'elle fournit sont-elles mêmes sujettes à une analyse coût-bénéfice puisque le gestionnaire ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité de gestion que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision¹.

1.2. Objectif de la comptabilité de gestion

Les objectifs de la comptabilité de gestion peuvent être cités, selon leur description comme suit :

1- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits :

En effet, parmi les objectifs attendus de la comptabilité de gestion c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique.

2- Fournir une base d'évaluation pour certains postes du bilan : dans une entreprise industrielle, le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat, c'est à dire incluant, en plus du prix d'achat, les frais d'approvisionnement. De la même façon, le stock final de produits finis doit être évalué au coût de production, incluant en plus du coût des matières utilisées, les frais de fabrication. L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks.

C'est à partir de ce point précis que commence à s'éclairer la nécessité d'une comptabilité analytique au sein du système d'information de l'entreprise, étant donné que les états financiers qui doivent être établis et présentés par la comptabilité générale, aux différents utilisateurs extérieurs à l'entreprise notamment, le fisc, les actionnaires, les banques, les propriétaires, doivent comporter obligatoirement la valeur des stocks, et cette tâche ne peut être remplie que par la comptabilité analytique. Autrement dit, dans le cas où il existe des variations de stocks, la comptabilité générale a besoin d'informations fournies par la comptabilité analytique au niveau des stocks.

Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de vente :
Concrètement, la comptabilité analytique a tout d'abord pour objectif d'analyser la formation du résultat global et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat. Elle va permettre d'explicitier le résultat global comme étant une somme algébrique de résultats par activités.

3- Faire une prévision des charges et des produits : nul ne peut ignorer le rôle de la comptabilité analytique dans l'évaluation des budgets des entreprises. En effet, si la comptabilité de gestion est une façon de créer et de traiter l'information pour la rendre utile à la décision, la gestion prévisionnelle est une façon d'utiliser cette information. C'est à travers elle, que la gestion prévisionnelle arrive à ses fins par :

¹Michel Lebas, « comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986, page13.

- ✓ L'établissement des prévisions globales ou par destination ;
- ✓ Le suivi des réalisations ;
- ✓ La détermination des écarts : réalisations – prévisions ;
- ✓ L'analyse de ces écarts pour permettre une meilleure décision corrective.

4- Donner une base au contrôle de gestion : l'aptitude à gérer et idéalement à anticiper les changements survenant au sein de l'environnement de l'organisation et à contrôler les effets au quotidien est devenue un facteur clé dans la réussite de toute entreprise et un élément essentiel de sa gestion stratégique à court, moyen et à long terme. Mais cette aptitude ne peut s'exercer valablement que si l'entreprise met en place un système d'information cohérent, orienté à la fois vers le suivi et le contrôle des opérations quotidiennes et vers l'anticipation du changement survenant au sein de l'environnement de l'entreprise.

Pour pouvoir s'exercer efficacement, cette aptitude nécessite dès lors des outils et des techniques spécifiques, notamment :

- Des outils de veille stratégiques ;
- Des outils de contrôle de gestion, dont la comptabilité analytique en fait partie.

5- Eclairer les prises de décisions de gestion : 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.

A chaque fois qu'un projet est engagé, l'étude du dossier exige de réunir des données comptables concernant la structure des coûts.

Par exemple, faut-il continuer la fabrication directe d'un produit, ou bien au contraire sous-traiter ? Faut-il acheter et entretenir les camions de livraison, ou au contraire les louer ? De même, en phase de vieillissement, lorsqu'il s'agit de prendre la décision de retirer un produit du marché, la connaissance de l'évolution des résultats est déterminante. Toutes ces études dites d'opportunité passent par une analyse comparative des coûts. Ces informations vont dans de nombreux cas avoir une importance stratégique. Dans cette optique, la comptabilité analytique doit s'organiser pour être en mesure de fournir certains éléments chiffrés nécessaires au décideur.

1.3. Place et objet de la comptabilité de gestion

L'objet de la comptabilité de gestion consiste à analyser les charges et les produits suivant des critères propres à chaque entreprise. A l'origine, l'expression en usage était comptabilité industrielle car elle s'appliquait essentiellement à l'industrie. Elle est devenue comptabilité analytique d'exploitation par la suite, dès que les prestataires de services du secteur tertiaire ont été conduits, aux aussi, à établir des coûts de revient.

La mise en place d'une comptabilité de gestion ne constitue pas une satisfaction purement intellectuelle car une gestion compétitive doit tenir compte de deux sujétions :

- Produire au plus bas prix des produits ou des services qui s'écoulent ainsi d'autant plus facilement sur le marché.

- Placer ces produits où ces services dans des conditions favorables afin d'en retirer un bénéfice.

Les facteurs intervenant alors sont de deux ordres :

- Des facteurs externes dont dépendent la rentabilité, c'est-à-dire les possibilités de rémunération ;
- Des facteurs internes représentés par le coût des divers éléments de l'activité : achats, charges de personnel, autres frais et qui déterminent la productivité.¹

1.4. Comptabilité de gestion et contrôle de gestion

La comptabilité de gestion, focalisée sur l'enregistrement des coûts, est le préalable indispensable de tout système de contrôle de gestion, qui poursuit un but identique mais en intégrant des informations à la fois comptables et non comptables.²

2. la production d'informations nécessaires au contrôle de gestion

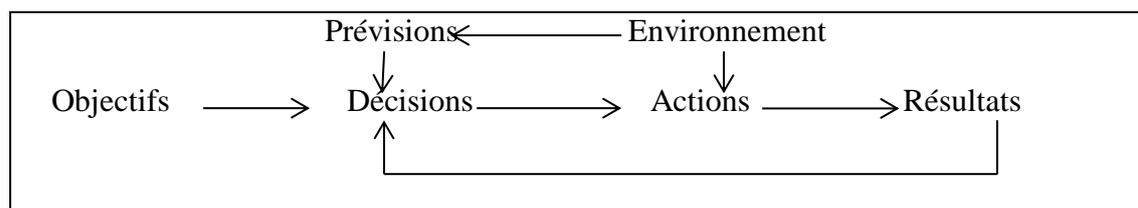
La comptabilité de gestion va également jouer une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise, au niveau de la place contrôle de ce processus.

Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponibles afin d'atteindre les objectifs de cette entité. Dans une entreprise, l'objectif de la rentabilité, bien que n'étant pas le seul, est souvent privilégié.

Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés, ce que nous pouvons représenter par la séquence suivante :

OBJECTIFS → DECISIONS → ACTIONS → RESULTATS

Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à diverger par rapport aux objectifs, tous simplement parce que l'entreprise doit affronter un environnement c'est-à-dire un ensemble d'autres agents socio-économique qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs. On essaie d'anticiper les décisions de ces autres agents en établissant des prévisions qui se traduisent par des budgets. Mais il est nécessaire, si l'on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte, quand des écarts importants apparaissent entre prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctrices qui s'imposent, selon le schéma suivant :



Source : Didier Leclère, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'Organisation, 2002.

¹ Lasary, la comptabilité analytique, collection c'est facile, 2001.

² Idem

Ce mécanisme est un mécanisme de régulation par rétroaction. Concrètement, il suppose la mise en œuvre d'un système de contrôle budgétaire, reposant sur les procédures suivantes :

- établissement de prévisions budgétaires,
- calcul périodique des coûts et des résultats,
- calcul et analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

Grâce à un tel système, on va pouvoir garder la maîtrise des coûts, et éviter les dérapages par rapport au budget fixé.

On voit que la connaissance des coûts, grâce à la comptabilité de gestion, va permettre d'introduire en gestion un aspect normatif, c'est-à-dire la possibilité de comparer la réalité à une norme, de comparer les coûts réels à des coûts prévisionnels, encore dénommés coûts « préétablis » ou « standard ».

La comparaison périodique des coûts réels aux coûts prévus va permettre d'analyser des écarts budgétaires et d'induire des décisions correctrices.

L'un des objectifs de la comptabilité de gestion est de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire. Dans cette optique, on peut considérer la comptabilité de gestion comme l'un des instruments du contrôle de gestion.¹

3. La comptabilité de gestion aide à la prise de décision

La comptabilité de gestion fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

À chaque fois qu'un projet est envisagé, l'étude du dossier exige de réunir des données comptables concernant la structure des coûts.

La comptabilité de gestion doit s'organiser pour être en mesure de fournir certains éléments chiffrés nécessaires au décideur.

Ces informations vont dans de nombreux cas avoir une importance stratégique. Par exemple, en phase de lancement d'un produit, quand il s'agit de prendre la décision de continuer ou d'arrêter les frais, certaines informations analytiques seront très précieuses. De même, en phase de vieillissement, lorsqu'il s'agit de prendre la décision de retirer le produit du catalogue, la connaissance de l'évolution des résultats analytiques est déterminante.

D'une manière générale, les données analytiques sont indispensables à la mise en place d'une véritable gestion prévisionnelle.

La comptabilité de gestion fournit les données qui, confrontées avec d'autres données de nature commerciale, permettant de prendre des décisions en matière d'établissement de prix de cession interne ou de fixation de prix de vente.²

¹ Didier Leclère, Op-cit, page 11.

² Idem.

4. Les bonnes pratiques dans l'élaboration d'une comptabilité de gestion

1. Une comptabilité de gestion ne se conçoit que si l'organisme a affiché préalablement des objectifs clairs. Bien sûr, ces objectifs peuvent être divers et nombreux et même, parfois, en apparence contradictoires (dégager les produits rentables, maintenir des prestations porteuses de l'image d'une institution). Dès lors, la capacité d'une comptabilité de gestion à répondre à une diversité d'objectifs et de mesures est un premier moyen d'évaluer sa pertinence.

2. Construire un modèle de comptabilité de gestion impose d'inscrire la réflexion dans la durée.

Les objectifs sont-ils stables ? Les règles comptables sont-elles sujettes à évolution? La capacité du modèle à résister aux changements d'organisation internes et d'objectifs externes est à appréhender avec attention.

La définition du périmètre de charges est un point crucial de la démarche, qui suppose le recensement objectif de tous les produits et ressources inhérents au fonctionnement de l'organisation.

3. Le calcul analytique peut être réalisé sans tenir compte des retraitements comptables ou au contraire en incorporant des charges hors budget. La comparaison des résultats suivant les définitions retenues des périmètres de charges est souvent source d'enseignements.

4. L'établissement d'une typologie des coûts est également essentiel. Il s'agit d'identifier systématiquement les coûts directs et les coûts indirects. On pourra également à cette occasion amorcer une réflexion sur les notions de coûts de transaction, de coûts maîtrisables, de coûts réversibles, etc.¹

5. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différencient en occurrence :

Pour l'entreprise, les faits comptables ne sont enregistrés qu'une seule fois, en comptabilité générale.

C'est donc à partir des données de cette dernière que l'on alimente la comptabilité analytique, les mesures effectuées sur le terrain ne servant qu'à déterminer la ventilation interne de ces données. Cependant, on a vu que les données d'entrée de la comptabilité analytique pouvaient différer de celles de la comptabilité générale parce que certaines charges étaient considérées comme non incorporables, par exemple certaines dotations aux provisions, et qu'on souhaite parfois ajouter des éléments supplétifs généralement relatifs à la rémunération des capitaux propres.

¹ Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP/ des fiches technique et méthodologique, agence de mutualisation des universités et établissement, 2006.

Par ailleurs, on est souvent contraint d'estimer certaines charges (dotations aux amortissements, charges financières, charges non encore facturées, etc.) faute de les connaître exactement en temps utile.

Les différences entre charges enregistrées par la comptabilité générale et les charges introduites dans le système d'analyse constituent ce que le SCF appelle des différences d'incorporation.

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

Résultat de la comptabilité générale =
 Σ résultats analytiques par produit + Σ différences d'incorporation
(Dont charges supplétives - charges non incorporables)

C'est pour cette raison que le SCF a prévu des comptes de différences d'incorporation et un système de comptes réfléchis de charges et de produits (variations de stocks comprises), qui ont pour fonction de reprendre les éléments de la comptabilité générale sans en altérer les comptes¹.

Tableau N°1 : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion.

| Critères de comparaison | Comptabilité générale | Comptabilité de gestion |
|--------------------------------|------------------------------|--------------------------------|
| Au regard de la loi | Obligatoire | Facultative |
| vision de l'entreprise | Globale | Détaillée |
| Horizon | Passé | Présent-futur |
| Natures des flux de trésorerie | Externes | Internes |
| Documents de base | Externes | Externes et internes |
| Classement des charges | Par nature | Par destination |
| utilisateurs | Tiers et directions | Tous les responsables |
| Objectifs | Financiers | Economiques |
| Règles | Rigides et normatives | Souples et évolutives |
| Natures de l'information | Précise-certifié-formelle | Rapide-pertinente-rapprochée |

Source : Jacques Margerin, Gérard Ausset, multimédia, 1990, page16.

¹F. Engel, F. kletz, Op-cit, page 10.

6. Traitement des charges dans la comptabilité de gestion

6.1. La nature des charges

La connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqués ou vendus est un élément d'information non négligeable pour piloter une entreprise et en contrôler sa gestion. Mais l'évaluation du coût complet n'est pas une tâche facile, dû à l'existence du problème de la nature des charges à incorporer dans les coûts qui se pose.

Les charges de la comptabilité de gestion diffèrent de celles de la comptabilité générale, où on distingue :

- ✓ Les charges incorporables.
- ✓ Les charges non incorporables.
- ✓ Les charges supplétives.

❖ Les charges incorporables

Ce sont les charges normales d'exploitation classées en comptabilité générale selon leur nature dans la casse 6 (selon le SCF), et qui seront incorporé dans le calcul du coût en comptabilité de gestion, ou sont classées selon leur fonction.

❖ Les charges non incorporables

Ce sont les charges qui sont enregistrées dans la comptabilité générale et qui seront exclues du calcul du coût en comptabilité de gestion, car elles ne correspondent pas à l'activité ou à l'exploitation normale de l'entreprise. Ce sont des charges normales ou exceptionnelles, il faudra aussi exclure toutes charges qui correspondent à des exercices antérieurs.

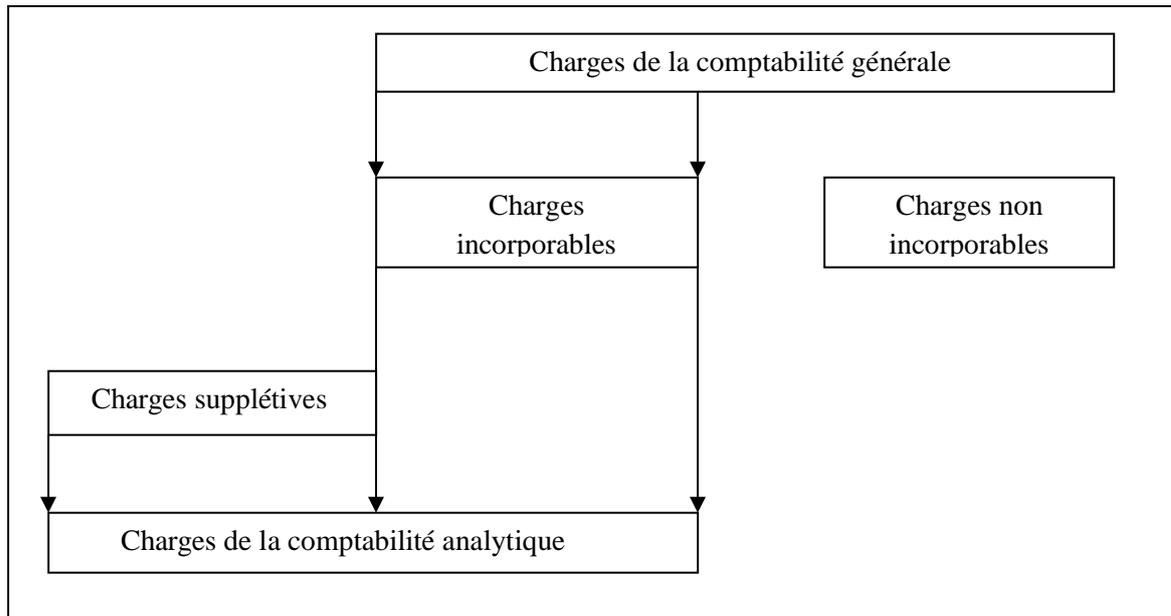
❖ Les charges supplétives

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

- La rémunération des capitaux propres de l'entreprise.
- La rémunération du travail de l'exploitation dans une entreprise individuelle.

**Charges de la comptabilité analytique =
Les charges de la comptabilité générale – les charges non incorporables +
les charges supplétives.**

Figure N°1 : représentation des liens entre charges de la comptabilité générale et celles de la comptabilité analytique.



Sources : F. Engel, F. kletz, la comptabilité analytique, Ecole des mines de Paris, Mars 2005.

6.2. Définition des charges directes et des charges indirectes

❖ Les charges directes

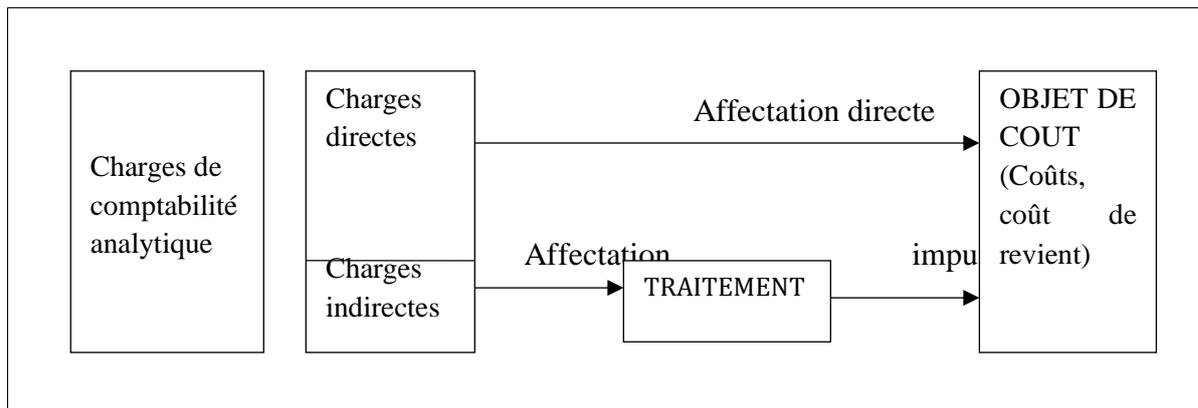
Les charges directes sont celles que l'on peut affecter à un objet de coût sans analyse ou calcul préalable, elles concernent un produit bien déterminé, on distingue généralement deux type :

- ✓ La consommation de la matière première entrant dans la composition d'un produit,
- ✓ Les charges directes de la main d'œuvre.

❖ Les charges indirectes

Ce sont les charges qui ne sont pas affectables directement à un objet du coût, elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées aux coûts. Les charges indirectes ne sont pas liées directement au produit fabriqué (les frais d'assurance, loyer...)¹.

¹Abdellah boughada, comptabilité analytique d'exploitation, Berti édition.

Figure N°2 : La distinction entre les charges directes et les charges indirectes.

Source : source Leclère, Didier ; « L'essentiel de la comptabilité analytique » ; édition de l'organisation ; 2011.

7. Définition et classification des coûts

L'analyse des coûts est un mode de traitement de l'information dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- ✓ Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise.
- ✓ Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan (stock par exemple).
- ✓ Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.

D'une manière générale, les différents coûts d'un produit sont constitués par un ensemble des charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service.

Les coûts sont classés selon :

❖ Selon le stade

- Coût de produit approvisionné.
- Coût de produit fabriqué.
- Coût de produit distribué.

❖ 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

- Coût complet (ce coût incorpore l'ensemble des charges supportées par un produit).
- Coût partiel (ce coût incorpore seulement certaines charges spécifiques : coût variable, coût fixe).

❖ Selon le moment du calcul

- Coût constaté (le calcul intervient après les faits : calcul à posteriori).
- Coût préétabli (le calcul précède les faits : calcul à priori) ¹.

8. Les outils de la comptabilité de gestion

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

¹Jacque MERGERIN, Gérard AUSSET, Comptabilité analytique, les éditions organisationnelles, 1990.

Conclusion

De ce qui précède, on peut conclure que la comptabilité est un système d'information dont le rôle est la gestion de l'information financière, or la comptabilité de gestion fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant des décisions engageant l'avenir de l'entreprise, à travers des méthodes d'analyse des coûts.

Ces méthodes on va les traiter dans le deuxième chapitre.

CHAPITRE 2 :
***Les méthodes de
calcul des coûts en
comptabilité de
gestion***

Introduction

Pour piloter et prendre des décisions de court et long terme, le gestionnaire élabore et utilise des outils d'aide à la décision, où il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse des coûts. La pertinence de ses choix dépend de la nature et de la qualité des coûts envisagés. La comptabilité de gestion procédera à une analyse des coûts par des méthodes qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories des charges,

Ce chapitre met en lumière les différents outils de traitement des coûts dont la méthode des coûts complets, le direct costing, l'imputation rationnelle, la méthode des coûts préétablis, la méthode du coût marginale et la méthode ABC.

Section 1: La méthode des coûts complets

1. La méthode des coûts complets

1.1. La méthode des centres d'analyse

Le coût complet d'un produit ou d'un service est composé des charges directes propres à ce produit ou service et d'une quote-part de charges indirectes. S'il est relativement facile de le déterminer les charges directes, la répartition des charges indirectes nécessite un traitement.

On utilise généralement la méthode des centres d'analyse pour la répartition des charges indirectes, le but est d'obtenir rapidement le coût exact d'un produit.

1.1.1. Définition du centre d'analyse

Le plan comptable général français de 1986 substitue la notion de « section homogène » par une notion nouvelle « le centre d'analyse ».

Le plan comptable général français de 1986 définit le centre d'analyse comme : « une division de l'unité comptable, ou sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés ».

1.1.2. La classification des centres d'analyse

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

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

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

Ces centres sont répartis entre :

❖ **Les centres de structure** : tel que l'administration générale, financement..., pour lesquels aucune unité d'œuvre ne peut être défini. Dans ce cas l'unité qui permet l'imputation des coûts est une unité monétaire (dans ce cas l'imputation est réalisé par un pourcentage appelé taux de frais légal au coût du centre d'analyse/assiette conventionnelle en unité monétaire).

❖ **Les centres opérationnels** : dont l'unité d'œuvre est physique (exemple : heure machine, heures ouvriers, la tonne produite, kg de matière première consommée,...).

À l'intérieur des centres opérationnels, on distingue les centres principaux des centres auxiliaires :

➤ **Les centres principaux** : C'est les fonctions liées directement au niveau de l'approvisionnement, au niveau de la production, et au niveau de la distribution, leur coût est imputé directement aux coûts des produits.

➤ **Les centres auxiliaires** : Ils jouent un rôle secondaire car ils n'ont pas une relation directe avec le produit, leur coût sera cédé aux autres centres, ils fournissent des prestations aux centres principaux¹.

1.1.3. La répartition des charges indirectes

La méthode des centres d'analyse consiste à répartir les charges indirectes dans les différents.

Cette répartition s'effectue en deux étapes :

❖ **Répartition primaire** : C'est la répartition des charges indirectes incorporables, entre les différents centres (auxiliaires et principaux).

❖ **Répartition secondaire** : Consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux.

❖ **Les prestations réciproques** : Les centres auxiliaires peuvent réaliser des prestations destinés aux centres principales mais aussi à d'autres centres auxiliaires, c'est des prestations réciproques.

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 des 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 est effectué à l'aide d'un critère fixé à l'avance, appelé clé de répartition, qui varie suivant le type de l'entreprise et suivant la nature de la charge.

¹Claude Alazard et Sabine Sépari, contrôle de gestion, Dunod, 2001.

Tableau N°1 : Tableau de répartition des charges indirectes.

| Charge | Montants | Centres auxiliaires | | Centres principaux | | |
|---|----------------|-------------------------|-------------------------|--------------------|----------------|------------------|
| | | Gestion du personnel | Gestion des moyens | Approvisionnement | Ateliers | Distribution |
| Répartition primaire (Matières consommables ; Amortissement,,,)) | | | | | | |
| Montant après répartition primaire | | X1 | X2 | X3 | X4 | X5 |
| Répartition secondaire | | | ↓ | ↓ | ↓ | ↓ |
| Montant de répartition secondaire | | 0 | 0 | Y1 | Y2 | Y3 |
| Nature d'unité d'œuvre | | | | Kg matière achetée | H main d'œuvre | Quantité vendues |
| Nombre d'unités d'œuvres | | | | A | B | C |
| Coût unitaire= Y/NB d'unité | | | | Y1/A= CU1 | Y2/B= CU2 | Y3/C= CU3 |

Source : Louis Dubrulle-Didier Jourdain ; Comptabilité analytique de gestion ; 4^{ème} édition-Dunod 2003.

1.2. L'imputation des charges indirectes aux coûts

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

➤ **L'unité d'œuvre :** L'unité d'œuvre est l'unité physique de mesure dans un centre d'analyse servant à imputer le coût du centre d'analyse aux coûts des produits intéressés. Les unités d'œuvre les plus fréquemment retenues sont :

- L'heure de main d'œuvre pour les ateliers où la main d'œuvre est le facteur essentiel ;
- L'heure de machine pour les ateliers fortement mécanisés ;
- Le poids des matières consommées ;
- Le nombre des pièces traitées.

Le coût des unités d'œuvre traité est calculé en divisant le total des charges du centre après la répartition secondaire par le nombre d'unité d'œuvre :

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Total des charges de centre}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre}}$$

➤ **Le taux de frais :** Il est utilisé dans le centre de structure où il n'est pas possible de déterminer une unité de mesure physique. Il est obtenu en divisant les charges du centre par une assiette de frais : le chiffre d'affaire, le coût de production...etc.

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Total des charges de centre}}{\text{assiette de frais}}$$

1.3. Les différentes étapes du calcul des coûts

Les coûts d'un produit sont hiérarchisés : le coût d'achat est inclus dans le coût de production, qui est lui-même intégré dans le coût de revient.

1.3.1. Les coûts d'achat

Il est constitué par le prix d'achat des matières premières ou fourniture, ou de la marchandise, auquel s'ajoutent les charges directes et indirectes d'approvisionnement.

1.3.2. Les coûts de production

Représentant tout ce qu'ont coûté les produits semi ouvrés ou finis, ou les services créés par l'entreprise, c'est-à-dire le coût des matières, fournitures et services consommés et des autres coûts engagés par l'entreprise au cours des opérations de production, jusqu'au stade qui précède immédiatement leur stockage éventuel et/ou leur vente.

1.3.3. Les coûts de revient

Des produits vendus qui, en outre le coût des produits pris en stocks, incluent une quote-part appropriée de charges "hors production", soit généralement des charges financières et des charges de recherche et développement, d'administration et de distribution.

1.3.4. Le résultat analytique

Bénéfice ou perte obtenu sur la vente d'un produit donné est obtenu en comparant son prix de vente et son coût de revient.

1.4. La valorisation des stocks

L'évaluation des stocks a pour objectif de déterminer les consommations de matières et de fournitures qui ont été nécessaires à la production et d'évaluer les produits vendus, afin de calculer leur coût de revient.

Or, toutes les matières achetées pendant une période (entrées en stock) ne sont pas forcément consommées pendant la même période (sorties de stock). De même, tous les produits fabriqués (entrées en stock) ne sont pas forcément vendus (sorties de stock).

1.4.1. Le suivi quantitatif des stocks

- ❖ **L'inventaire permanent** : Utilisé en comptabilité de gestion, enregistre chaque mouvement d'entrée et de sortie de stock, ce qui permet de connaître, en cours d'exercice, les existants en stock en quantité.
- ❖ **L'inventaire intermittent** : Relève d'un comptage périodique des stocks (inventaire physique). Ce recensement périodique est obligatoire pour déterminer les stocks figurant au bilan de l'entreprise.

Valeur des stocks du bilan = Quantités * Coût unitaire (Comptabilité de gestion/ l'inventaire intermittent)

1.4.2. L'évaluation des entrées en stock

❖ Les règles d'évaluation

Le Plan comptable général 1999 donne les règles d'évaluation des entrées en stock.

- Pour les marchandises, matières et emballages commerciaux achetés : le coût d'entrée des achats. Il est égal au prix d'achat, majoré des frais accessoires.
- Pour les produits intermédiaires, les produits finis et les emballages commerciaux créés ou transformés par l'entreprise, l'évaluation se fait au coût de production. (Il est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire à la somme des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien)¹.

❖ L'évaluation des sorties de stock

➤ Le coût moyen pondéré en fin période

Le Plan comptable général précise que le coût moyen pondéré peut être calculé à chaque entrée en stock. Cette méthode, qui permet d'évaluer les éléments en stock à tout moment, au lieu d'attendre la fin du mois, est facilement applicable avec les moyens automatisés de suivi des stocks.

Par définition, la formule du coût moyen pondéré est la suivante :

$$\text{Coût unitaire moyen pondéré en fin période} = \frac{\text{Valeur stock initial} + \text{Valeur des entrées en stock}}{\text{Quantités en stock initial} + \text{Quantités entrées}}$$

¹Grand guillot, Francis ; « Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts » ; Gualino ; 2014.

➤ **Coût unitaire moyen pondéré après chaque période**

L'évaluation des sorties et des stocks en valeur s'effectue au fur et à mesure. Il est nécessaire de calculer un nouveau coût unitaire à chaque fois qu'intervient une entrée à un prix différent.

$$\text{Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée} = \frac{\text{Valeur stock initial} + \text{Valeur des entrées en stock}}{\text{Quantités en stock initial} + \text{Quantités entrées}}$$

➤ **La méthode du premier entré, premier sorti (PEPS)**

Cette méthode s'applique aux articles ou catégories de matières clairement identifiés ou non interchangeables. Le coût d'entrée est évalué article par article ou lot par lot et les sorties de stock concernent les matières ou les articles les plus anciens (méthode d'épuisement des lots les plus anciens).

➤ **La méthode de dernier entré premier sorti**

Cette méthode s'appelle également « Last In First Out » LIFO, elle consiste à valoriser les sorties de stock en valeur du stock le plus récent jusqu'au plus ancien, c'est-à-dire le stock qui rentre en dernier au magasin de l'entreprise. Elle n'est toutefois pas autorisée par les normes IAS/IFRS¹.

2. Avantages et inconvénients de la méthode des coûts complets

Dans ce qui précède, on a vu que la méthode des coûts complets apporte au gestionnaire des informations utiles aux décisions de gestion, elle comporte ainsi des limites inhérentes au modèle des centres d'analyse.

2.1. Avantage de coût complet pour la gestion

- ✓ La méthode des coûts complet est la seule qui aboutissent au coût de revient puis au résultat par produit, famille de produits ou activité. Elle permet donc au gestionnaire de connaître la participation de chaque produit, famille de produits ou activité à la rentabilité d'exploitation.
- ✓ Le coût complet est un des indicateurs qui permettent de définir la politique de prix, en fonction du coût de revient, de la politique commerciale de l'entreprise, de l'état du marché et de la concurrence, le prix de vente peut être éventuellement ajusté.
- ✓ Les postes de stocks et d'immobilisations fabriqués par l'entreprise par elle-même figurant au bilan doivent être évalués au coût complet².

¹PCG « 321-3 », cité par Mevellec, Introduction au calcul des couts », éthique.

²Grand guillot, Francis, Op-cit, page 26.

2.2. Les inconvénients de la méthode des coûts complets

- ✓ La limite principale du coût complet tient dans l'approximation que représente l'imputation des charges indirectes. Si cette approximation est supportable lorsque le processus productif et l'organisation du travail limitent le volume des charges indirectes, elle compromet la vérité des coûts lorsque le volume des charges indirectes augmente par rapport à celui des charges directes. Les coûts obtenus perdent alors en fiabilité et peuvent mener à des décisions de gestion erronées.
- ✓ Le coût complet n'est pas pertinent pour résoudre tous les problèmes de gestion. Il ne permet pas, par exemple, de décider s'il faut arrêter la fabrication d'un produit déficitaire.
- ✓ Le coût complet, tel qu'il est élaboré avec la méthode des centres d'analyse n'est pas suffisamment explicatif. Les informations qu'il apporte ne permettent pas toujours aux opérationnels de décider.

Le gestionnaire peut choisir de recourir à un autre modèle de calcul des coûts qui réponde mieux aux problèmes des charges indirectes. Le modèle de calcul des coûts à base d'activité, que nous étudierons dans la section 4.

En outre, en fonction du type de décision de gestion, il peut déterminer d'autres coûts, tel que les coûts d'imputation rationnelle ou les coûts préétablis. Ces coûts seront étudiés dans la suivante section.

Section 2 : La méthode du coût de revient partiel et du coût marginal

Par définition les coûts partiels n'incluent pas toutes les charges. Son but est de combler les insuffisances du coût complet.

On peut dire que la méthode des coûts complets vise à évaluer les produits stockés, tandis que les coûts partiels sont utiles pour la prise de décision. Un type du coût partiel est donc choisi en fonction du problème à résoudre. Dans ce qui suit, on va présenter les principaux coûts partiels.

1. La méthode des coûts variables « Direct Costing »

1.1. Définition de la méthode

La méthode consiste à écarter systématiquement les coûts fixes du calcul des coûts des produits et à les transférer globalement à la charge du résultat de la période. Cette méthode se traduit par rapport à celle des coûts complets, par une simplification du système d'analyse. Les sous-répartitions n'étant plus nécessaires et l'attention n'étant portée que sur les coûts de production des produits finis, il n'y a plus de centres auxiliaires et le nombre de regroupements comptables est plus faible. L'utilisation du direct costing aboutit en particulier à une présentation des résultats qui fait apparaître par produit une marge sur coût variable, appelée aussi en raccourci "marge variable", qui contribue à la couverture des frais fixes.

Cette méthode reprend la distinction des charges incorporables en :

✓ Charges de structures ou charges fixes qui constituent le coût des moyens, c'est-à-dire la structure, dont l'entreprise s'est dotée.

✓ Charges d'activités ou charges variables liée au volume d'activité.

La méthode du coût consiste à ne prendre en compte que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, pour le calcul du coût et à gérer à partir de la marge sur le coût variable¹.

1.2. Les hypothèses simplificatrices de la méthode

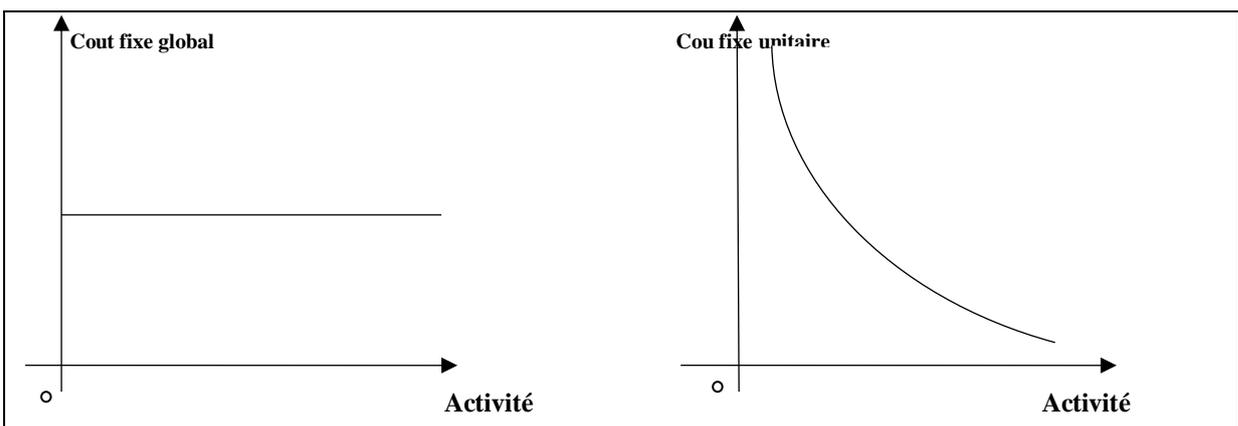
1.2.1. Hypothèse « Réductionniste »

Dans la version simplifiée du direct-costing, on assimile les charges fixes aux charges indirectes d'une part et les charges variables aux charges directes d'autre part. Autrement dit, on néglige l'existence des charges fixes directes et des charges variables indirectes. C'est la réintroduction dans l'analyse de ces deux catégories de charges qui nous permettra de passer au direct-costing évolué.

1.2.2. Hypothèse sur le comportement des coûts fixes

Les coûts fixes sont des coûts de structure qui dépendent de la capacité de production, c'est à dire des décisions antérieures d'investissement. Ils sont donc indépendants du volume d'activité, à court terme.

Figure N°1 : les coûts fixes globaux et unitaires dépendants du niveau d'activité.

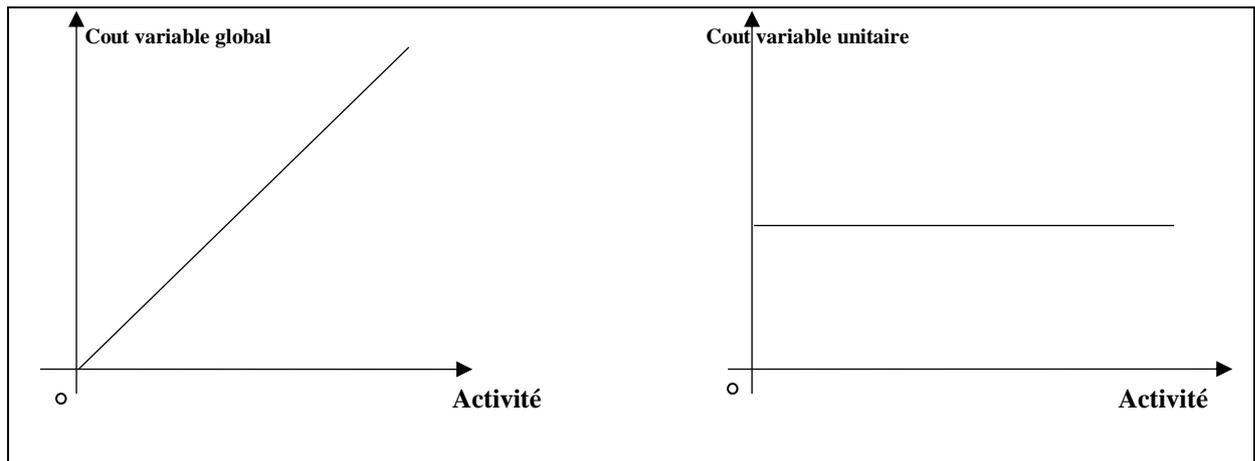


Source : Grand guillot, Francis ; « Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts » ; Gualino ; 2014.

1.2.3. Hypothèses sur le comportement des coûts variables

Les coûts variables dépendent du niveau d'activité. En première analyse, on fait l'hypothèse d'une linéarité, d'une proportionnalité des coûts variables.

¹Leclère, Didier ; « L'essentiel de la comptabilité analytique » ; édition de l'organisation ; 2011.

Figure N°2 : les coûts variables globaux et unitaires en fonction dépendent d'activité.

Source : Grand guillot, Francis ; « Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts » ; Gualino ; 2014.

1.3. L'utilisation en gestion des coûts partiels

1.3.1. L'analyse du seuil de rentabilité

L'analyse des charges fixes et des charges variables permet de calculer le seuil de rentabilité, très utile en gestion.

1.3.2. Définition du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires ou le niveau d'activité que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges (variables et fixes) et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice ni perte¹.

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

La comparaison du chiffre d'affaires réalisé avec le seuil de rentabilité permet de déterminer la nature du résultat :

CA = seuil de rentabilité = Résultat nul

CA > seuil de rentabilité = Bénéfice

CA < seuil de rentabilité = Perte

Le seuil de rentabilité permet à l'entreprise de :

- De déterminer la date à laquelle l'activité devient rentable ;

¹Grand guillot, Francis; op.cit, page 26.

- D'apprécier le risque d'exploitation. La sécurité dont dispose l'entreprise si la conjoncture devient défavorable ;
- D'analyser l'incidence de l'évolution du comportement des charges sur la rentabilité de l'exploitation ;
- D'estimer rapidement des résultats prévisionnels.

1.4. Le calcul des indicateurs du coût variable

1.4.1. La marge sur coût variable

La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité et son coût variable permet de calculer la marge sur coût variable (MCV) par produit ou par activité.

$$\text{Marge sur coût variable d'un produit} = \text{Prix de vente} - \text{Coût variable}$$

La marge sur coût variable est proportionnelle au chiffre d'affaires. Elle s'exprime en pourcentage de ce dernier. On obtient alors le taux de marge sur coût variable :

$$\text{Taux de marge sur coût variable} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100\%$$

La marge sur coût variable unitaire est fixe ainsi que le taux de marge sur coût variable.

La somme des marges sur coût variable par produit, déduction faite des coûts fixes globaux, permet de déterminer le résultat global de l'entreprise :

$$\text{Résultat de l'entreprise} = \Sigma \text{ des marges sur coût variable} - \text{Coûts fixes globaux}$$

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité.

Elle permet de répondre aux questions suivantes :

- Quelle est la contribution du produit ou de l'activité à absorber les charges fixes ?
- Ce produit ou cette activité est-il rentable ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt :
 - à développer sa production ou sa commercialisation ?
 - à supprimer sa production ou sa commercialisation ?

Avant de décider de la suppression d'un produit ou d'une activité, il faut s'assurer que cette suppression n'entraînera pas une diminution du résultat global. En effet, la marge sur coût variable dégagée par chaque produit représente le manque à gagner qui résulterait de l'abandon du produit, au niveau global de l'entreprise.

1.4.2. Le calcul du seuil de rentabilité

Le calcul du seuil de rentabilité s'effectue à partir des éléments du compte de résultat différentiel.

Il est nécessaire d'exprimer la marge sur coût variable en pourcentage du chiffre d'affaires :

$$\text{Taux de marge sur coût variable} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100\%$$

Le résultat est nul si : Marge sur coût variable = Coûts fixes

Ou encore si :

(Seuil de rentabilité x Taux de marge sur coût variable) – Charges fixes = 0

On en déduit la relation :

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Taux de marge sur coût variable}}$$

Le seuil de rentabilité peut être exprimé en quantité. Il correspond au nombre de produits vendus qui couvre l'ensemble des charges et dégage un résultat nul :

$$\frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Marge sur coût variable unitaire}} \text{ Ou } \frac{\text{Seuil de rentabilité en valeur}}{\text{Prix de vente hors taxes d'un produit}}^1$$

1.4.3. Le calcul du point mort

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

Pour une activité régulière, le point mort s'obtient à l'aide de la formule suivante :

$$\text{Point mort} = \frac{\text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 12 \text{ mois}$$

Si l'activité est irrégulière, le point mort se détermine à partir de la série cumulée du chiffre d'affaires par interpolation linéaire. Les calculs s'ordonnent en trois étapes :

- 1- Calculer le chiffre d'affaires hors taxes par période ;
- 2- Repérer la période où le seuil de rentabilité est atteint ;
- 3- Effectuer le calcul suivant ²:

$$\frac{\text{Seuil de rentabilité} - \text{Chiffre d'affaires HT cumulé à la fin de la période précédente}}{\text{Chiffre d'affaires HT de la période}}$$

¹ Grand guillot, Francis, page 26.

² Idem.

1.4.4. Le calcul de la marge de sécurité

Lorsque le chiffre d'affaires est supérieur au seuil de rentabilité, l'entreprise peut calculer l'activité rentable, encore appelée marge de sécurité :

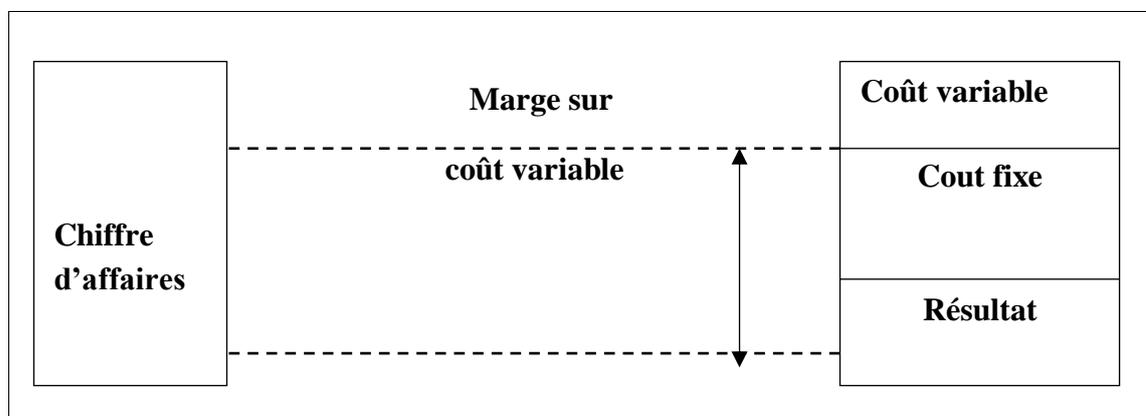
$$\text{Marge de sécurité} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Seuil de rentabilité}$$

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

$$\frac{\text{Marge de sécurité}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

Plus l'indice de sécurité est fort, plus le risque d'exploitation est faible et inversement.

Figure N°3 : Schéma présente la marge sur coût variable.



Source : Grand guillot, Béatrice et Francis ; « l'essentiel de la comptabilité de gestion » ; Gualino ; 2014.

1.5. Les avantages et les inconvénients de Direct costing

La méthode du coût variable offre des avantages certains mais aussi des limites

1.5.1. Avantages de la méthode

- ✓ La méthode est simple à mettre en œuvre une fois que l'entreprise s'est donnée le moyens de distinguer charges fixes et charges variables ;
- ✓ Elle s'applique particulièrement aux entreprises commerciales qui supportent une part plus faible de charges fixes ;
- ✓ Elle favorise les décisions de gestion par le classement des produits en fonction de leur contribution à l'absorption des charges fixes.

1.5.2. Inconvénients de la méthode

- ✓ La non affectation des frais fixes ne permet pas de connaître le coût réel par produit ;

- ✓ 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 les prix qui se rapprochent de la MCV et compromettre la rentabilité de l'entreprise.

2. Coût d'imputation rationnelle

2.1. Définition et objectif de la méthode

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

Quand l'activité enregistre des variations, il n'est pas possible d'imputer les frais fixes « tels quels ». Nous allons devoir les multiplier par un « coefficient d'activité », un ratio (d'où le nom de la méthode).

La méthode de l'imputation rationnelle est utilisée pour :

- faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un coût de revient ;
- permettre une comparaison pertinente des coûts d'une période à l'autre ;
- chiffrer le coût d'une sous-activité ou le gain d'une suractivité par rapport à l'activité normale ;
- mettre en évidence les variations des coûts unitaires dues aux charges variables ;
- améliorer l'analyse des conditions d'exploitation et des résultats dégagés.

Elle est particulièrement adaptée aux entreprises qui ont une activité saisonnière¹.

2.2. Les modalités de calcul de l'imputation rationnelle

La hiérarchie des coûts est identique à celle des coûts complets ; toutefois, les charges directes et indirectes sont ventilées en charges variables et charges fixes et les coûts sont exprimés en coûts normaux.

2.2.1. Le niveau normal d'activité

Le niveau normal d'activité est déterminé :

- soit d'après les capacités des facteurs de production dont dispose l'entreprise ;
- soit d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente.

Il constitue l'élément clé du calcul des coûts d'après la méthode de l'imputation rationnelle².

2.2.2. Les charges fixes imputées aux coûts

¹ Grand guillot, Béatrice et Francis ; « l'essentiel de la comptabilité de gestion » ; Gualino ; 2014.

² Idem.

A. Le coefficient d'imputation rationnelle

Le niveau réel d'activité pour une période donnée peut être différent du niveau normal; il sera alors imputé aux coûts un montant de charges fixes proportionnel à l'activité réelle, déterminé à l'aide d'un coefficient d'imputation rationnelle ou taux d'activité.

Ce coefficient est égal au rapport entre l'activité réelle et l'activité normale :

$$\frac{\text{activité réelle}}{\text{activité normale}}$$

Le montant des charges fixes à imputer aux coûts se calcule de la manière suivante:

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{Charges fixes constatées} \times \text{Coefficient d'imputation rationnelle}$$

Lorsque l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, le coefficient d'imputation rationnelle est supérieur à 1 ; donc, les coûts fixes imputés sont supérieurs aux coûts fixes réels.

Par contre, lorsque l'activité réelle est inférieure à l'activité normale, le coefficient d'imputation rationnelle est inférieur à 1 ; donc, les coûts fixes imputés sont inférieurs aux coûts fixes réels.

B. Le coût de revient avec imputation rationnelle

Le coût de revient global avec imputation rationnelle se détermine ainsi :

$$\text{Coût d'imputation rationnelle global} = \text{Charges variables constatées} + \text{Charges fixes imputées}$$

Le coût de revient unitaire avec imputation rationnelle est constant ;
Il est égal à :

$$\frac{\text{Coût d'imputation rationnelle global}}{\text{Nombre d'unités}}$$

Lorsque le coût de revient unitaire avec imputation rationnelle diffère d'une période à l'autre, pour une structure identique, cela provient des charges variables qui évoluent d'une manière non strictement proportionnelle à l'activité (variation du prix des matières...). Le coût variable unitaire n'est donc plus constant. La méthode de l'imputation rationnelle permet de mieux cerner les causes de variation des coûts.

2.2.3. Les différences sur niveau d'activité

La comparaison entre le montant des charges fixes constatées et celui des charges fixes imputées met en évidence une différence d'imputation rationnelle qui peut être positive ou négative et dont le calcul s'effectue toujours dans le sens suivant :

$$\text{Charges fixes constatées} - \text{Charges fixes imputées} = \pm \text{Différence d'imputation.}$$

A. Le coût de sous-activité

Une différence d'incorporation positive traduit un coût de sous-activité ou un coût de chômage ; l'entreprise supporte des coûts fixes qui ne servent pas. Le coût de sous-activité découle des relations suivantes :

- **Activité réelle < activité normale**
- **Coefficient d'imputation rationnelle < 1**
- **Coûts fixes constatés > Coûts fixes imputés**
- **Coût de sous-activité = Coût fixe unitaire normal x Nombre d'unités non produites.**

B. Le gain de suractivité

Une différence d'incorporation négative traduit un gain de suractivité, l'entreprise impute aux coûts des charges fixes fictives.

Le gain de suractivité découle des relations suivantes¹ :

- **Activité réelle > activité normale**
- **Coefficient d'imputation rationnelle > 1**
- **Coûts fixes constatés < Coûts fixes imputés**
- **Gain de suractivité = Coût fixe unitaire normal x Nombre d'unités produites en plus.**

2.3. La méthode d'application de l'imputation rationnelle

La mise en œuvre de la méthode de l'imputation rationnelle comporte les étapes suivantes :

- 1- Définir une activité normale ;
- 2- Répartir les charges en charges fixes et charges variables ;
- 3- Déterminer le coefficient d'imputation rationnelle :

$$\frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

- 4- Calculer le montant des coûts fixes à imputer aux coûts :

$$\text{Coûts fixes constatés} \times \text{Coefficient d'imputation rationnelle}$$

- 5- Calculer les coûts selon l'imputation rationnelle :

$$\text{Charges variables constatées} + \text{Charges fixes imputées}$$

- 6- Déterminer les différences sur niveau d'activité :

¹Mendoza, Carla ; « coût et décision » ; Gualino ; 2004.

Charges fixes constatées – Charges fixes imputées

Si :

- Le coefficient d'imputation rationnelle $< 1 \Rightarrow$ Coût de sous-activité
- Le coefficient d'imputation rationnelle $> 1 \Rightarrow$ Coût de suractivité

7- Tirer les conclusions de l'évolution du coût variable.

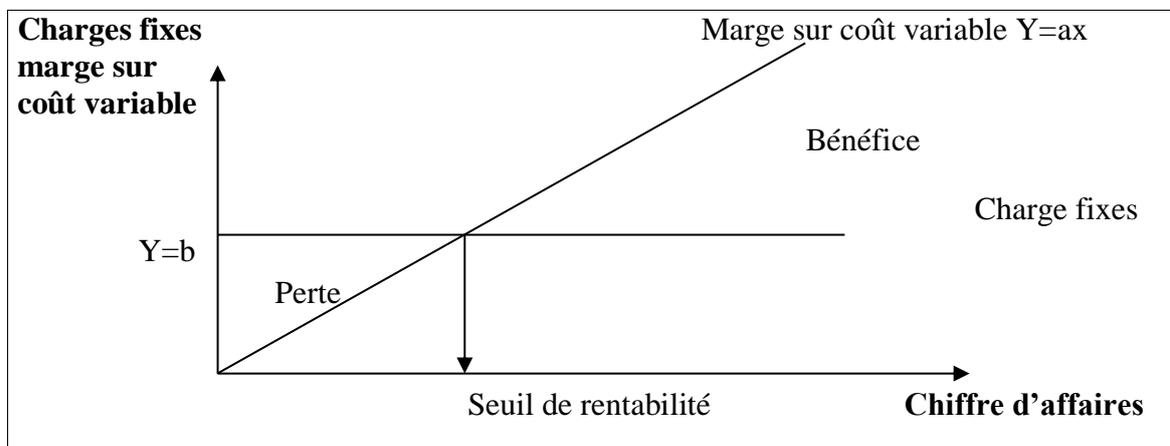
2.4. L'imputation rationnelle des charges indirectes

Les charges indirectes sont réparties en charges fixes et charges variables dans les centres d'analyse auxiliaires et principaux.

Le coefficient d'imputation rationnelle peut être différent pour chaque centre. L'imputation rationnelle peut être pratiquée à deux niveaux, selon les situations suivantes :

- 1- Activité des centres auxiliaires non mesurable : L'imputation rationnelle est pratiquée uniquement au niveau des centres principaux avant ou après la répartition secondaire.
- 2- Activité des centres auxiliaires mesurable : L'imputation rationnelle est pratiquée dans tous les centres ; la répartition secondaire est réalisée à partir des totaux primaires après imputation rationnelle¹.

Figure N°4: L'imputation rationnelle des charges fixes.



Source : Grand guillot, Francis ; « Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts » ; Gualino ; 2014.

2.5. Les avantages et les inconvénients de l'imputation rationnelle

2.5.1. Les avantages pour la gestion de l'imputation rationnelle

Grâce à la méthode de l'imputation rationnelle, il est possible de décomposer le résultat de la période en une somme algébrique de deux composantes :

- ✓ un résultat calculé à partir du coût d'imputation rationnelle, qui ne dépend pas des fluctuations du niveau d'activité ;

¹Grand guillot, Francis, Op-cit, page 26.

✓ un résultat dû aux effets mécaniques de la variation du niveau d'activité, qui n'est autre que la différence d'imputation rationnelle.

2.5.2. Les inconvénients de la méthode

- ✓ Le principal problème posé par la méthode est déterminé de l'activité normale.
- ✓ Les coûts de l'imputation rationnelle ne sont pas, sans autre analyse, plus précis et fiables que ceux obtenus avec la méthode des coûts complets.
- ✓ La méthode l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser¹.

3. Le coût marginal

3.1. Définition et objectif de l'analyse marginale

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

Elle permet de répondre aux questions :

- Est-il rentable d'accroître la production ?
- Est-il rentable d'accepter une commande supplémentaire ?
- Est-il rentable de diminuer le niveau d'activité de l'entreprise ?
- Est-il rentable de sous-traiter ?
- Quel est le prix promotionnel acceptable ?

On peut dire également que le coût marginal est la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité.

$$\text{Coût marginal à l'unité} = \frac{\Delta \text{ du coût total}}{\Delta \text{ de la quantité}}$$

3.2. La recette marginale et le résultat marginal

La recette marginale est le prix de vente de la production ou de la commande supplémentaire.

Le résultat marginal s'obtient par différence entre la recette marginale et le coût marginal.

$$\text{Résultat marginal} = \text{Recette marginale} - \text{Coût marginal}$$

La décision de produire plus, d'accepter la commande ne peut être prise que si le résultat marginal est positif.

¹Grand guillot, Francis, op.cit, page 26.

3.3. La composition du coût marginal

Le coût marginal est composé de charges variables majorées éventuellement des coûts fixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production.

On distingue deux possibilités :

A. La production supplémentaire n'entraîne pas d'augmentation des coûts fixes : Le coût marginal est constitué uniquement de charges variables,

$$\text{Coût marginal d'une unité} = \text{Coût variable unitaire}$$

B. La production supplémentaire entraîne une augmentation des coûts fixes : Le coût marginal est constitué de charges variables et de charges fixes. Les charges fixes supplémentaires ne seront supportées que sur l'unité supplémentaire.

$$\text{Coût marginal d'une unité} = \text{Coût variable unitaire} + \frac{\text{Coûts fixes supplémentaires}}{\text{Unités supplémentaires}}$$

3.4. L'optimum technique et l'optimum économique

La notion de coût marginal permet de déterminer deux indicateurs de gestion :

- L'optimum technique ;
- L'optimum économique.

3.4.1. L'optimum technique

Il s'agit du niveau de production ou d'activité pour lequel le coût moyen est minimum, ce qui procure le maximum de résultat unitaire et donc un maximum de rentabilité.

D'un point de vue mathématique, le coût moyen est minimum lorsque :

$$\text{Coût moyen} = \text{Coût marginal}$$

3.4.2. L'optimum économique

Il correspond au niveau de production ou d'activité qui dégage le profit global maximum.

D'un point de vue mathématique, le profit global est à son maximum lorsque :

$$\text{Recette marginale} = \text{Coût marginal}$$

Cette étude permet de choisir un niveau de production pour une production vendue au même prix.

3.5. Les avantages et les inconvénients du coût marginal

3.5.1. Les avantages du coût marginal

- ✓ Le coût marginal permet de procéder à des simulations. C'est un coût estimé à partir de données comptables réelles ou prévisionnelles.
- ✓ Le coût marginal s'applique à des décisions de désinvestissement. Dans ce cas :

$$\text{Coût marginal} = \text{Coût variable unitaire} - \text{Gain sur la réduction de structure}$$

✓ Le coût marginal permet à certaines entreprises de différencier par les prix un même produit par tranches de clientèles. EDF détermine ainsi des tarifs en fonction de tranches horaires ou de l'importance des consommations.

3.5.2. Les inconvénients de la méthode

- ✓ Les hypothèses de fixation de l'optimum économique sont rarement vérifiées.
- ✓ Il faut impérativement calculer ces coûts ponctuellement à partir d'analyse prévisionnelle et stratégique.
- ✓ Insuffisance pour le contrôle des activités car l'évaluation des coûts de revient et des stocks est partielle.

4. La méthode des coûts préétablis (coûts standards)

4.1. Définition et objectif des coûts préétablis

Les coûts préétablis sont des coûts calculés à priori :

- Soit pour faciliter certains traitements analytiques ;
- Soit pour permettre le contrôle de gestion par « l'analyse des écarts ».

Ils sont calculés antérieurement aux faits qui les engendrent et serviront, selon le choix de l'entreprise, de simples prévisions, d'objectifs à atteindre ou de normes à respecter.

La détermination des coûts préétablis constitue un outil de contrôle de gestion qui permet de :

- ✓ **Fixer** : les coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une activité normale ;
- ✓ **Evaluer** : les performances des centres de responsabilité en mesurant les écarts entre les coûts constatés et les coûts standards.
- ✓ **Analyser** : L'origine des écarts afin de prendre les mesures correctives nécessaires.

Pour rester fiable, les coûts standards doivent faire l'objet de révisions en fonction de l'évolution des conditions internes d'exploitation et de l'entreprise et de son environnement.

4.2. La composition des coûts préétablis

Les coûts préétablis, sont structurés et hiérarchisés de manière identique aux coûts constatés selon la méthode adoptée. Par exemple, le calcul d'un coût standard complet est composé de charges directes et de charges indirectes.

Cette similitude facilite leur comparaison analyse de leurs écarts :

Les coûts standards sont calculés pour une activité normale à partir de normes techniques (nomenclature des produits, taux de rebut, temps de travail...).

Un coût standard, quel que soit sa composition, est le produit d'un coût unitaire standard et d'une quantité standard :

$$\text{Coût standard} = \text{coût unitaire standard} \times \text{quantité standard}$$

4.2.1. Les coûts préétablis des charges directes

L'étude est limitée aux coûts préétablis relatifs aux charges directes proportionnelles au niveau de production, c'est à dire les matières premières et la main d'œuvre.

Leurs coûts préétablis se déterminent de la manière suivante :

➤ Coûts préétablis des matières

Coût unitaire préétabli de la matière × Quantité préétablie de la matière par produit

➤ Coûts préétablis de la main-d'œuvre

Taux horaire préétabli x Temps alloué par produit

4.2.2. Les coûts préétablis des charges indirectes

Rappelons que les charges indirectes sont généralement analysées dans des centres d'analyse et se composent de charges variables et de charges fixes.

Les coûts préétablis des centres d'analyse se déterminent ainsi :

Coût préétabli = Coût de l'unité d'œuvre préétabli x Nombre d'unités d'œuvre préétabli

Le calcul du coût standard d'unité d'œuvre pour chaque centre d'analyse nécessite :

- ✓ La détermination d'un niveau normal d'activité pour une production normale ;
- ✓ L'élaboration d'un budget des centres d'analyse.

4.3. Le problème des en-cours

Lorsque l'entreprise constate des en-cours de début de période et de fin de période, il est nécessaire de suivre la démarche suivante pour obtenir la production constatée de la période :

1. Déterminer, le degré d'avancement des en-cours ;
2. Calculer, le nombre d'équivalent terminés soit globalement, soit pour chaque facteur de production :

Nombre équivalents terminés = Nombre d'en-cours × Degré d'avancement.

3. Evaluer la production constatée :

production constatée de la période = Nombre d'unités terminés au cours de la période N et entrée en stock + nombre équivalents terminés fin de période N - nombre équivalents terminés début de période N.

4.4. Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts

4.4.1. Principe

Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts consistent à :

- ✓ comparer les coûts constatés aux coûts standards pour mettre en évidence les écarts significatifs ;
- ✓ rechercher les causes des écarts ;
- ✓ prendre les mesures nécessaires pour remédier aux dysfonctionnements et améliorer les performances internes de l'entreprise.

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

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

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

L'écart peut être positif ou négatif :

-**Écart positif**, Coût réel > coût préétabli = Écart défavorable

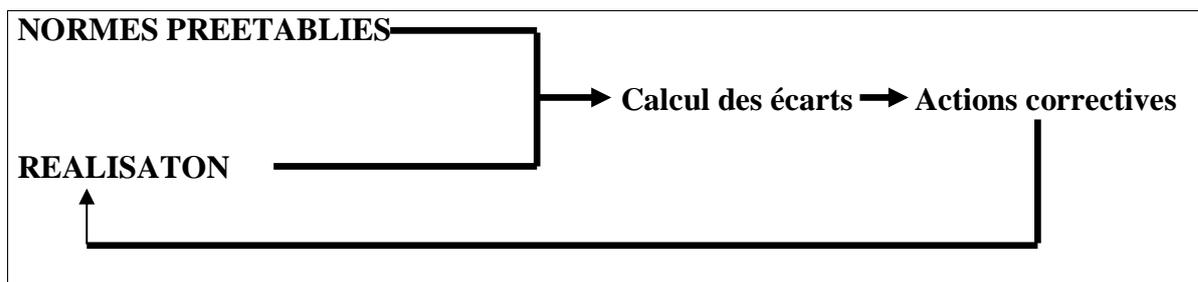
-**Écart négatif**, Coût réel < coût préétabli = Écart favorable

4.4.2. Le modèle d'analyse des écarts sur coûts

L'analyse des écarts s'inscrit dans un mode de gestion par exceptions qui revient à étudier uniquement les écarts significatifs, c'est-à-dire ceux qui atteignent ou dépassent les points critiques fixés par l'entreprise.

L'analyse des écarts est réalisée en décomposant chaque écart en autant de facteurs qui le composent afin de cerner au mieux la cause de ces écarts.

Figure N°5 : Analyse des écarts.



Source : Grand guillot, Francis ; « Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts » ; Gualino ; 2014.

4.4.3. Les écarts sur charges directes

On distingue trois niveaux d'analyse pour chaque composante (matière, main-d'œuvre) du coût direct du produit :

✓ **Ecart total** : Il correspond à la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production prévue. Il est analysé en deux écarts : écart global ; sous-écart sur volume de production.

• **L'écart global** : Il est égal à la différence entre le coût constaté et le coût préétabli adapté à la production réelle. Il est analysé en deux sous-écarts : sous-écart sur quantité de facteurs consommés ; sous-écart sur coût des facteurs.

Le coût préétabli de la production réelle s'obtient en multipliant le coût préétabli par produit par le nombre réel de produits fabriqués.

A. Les écarts sur matières

Le tableau suivant récapitule les écarts sur matière et leur interprétation dans le cas d'écarts défavorables :

Tableau N°2 : représente les écarts sur matières.

| Nature de l'écart | | Interprétation des écarts défavorables |
|---|--|--|
| Écart total (ET) | Coût réel de la matière consommée – Coût préétabli de la matière consommée pour la production prévue | Le coût réel de la matière consommée pour la production réelle est supérieur au coût préétabli de la matière consommée pour la production prévue. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes |
| Écart global (EG) | Coût réel de la matière consommée – Coût préétabli de la matière consommée pour la production réelle | Pour la production constatée, le coût réel de la matière consommée est supérieur aux prévisions. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes. |
| Sous-écart sur volume de production (E/V) | (Volume de production réel – volume de production préétabli) | Erreur de prévisions. |
| Sous-écart sur quantité de matière consommée (E/Q) | (Quantité réelle de matière consommée par produit - Quantité de matière Coût préétabli préétablie de la matière consommée par produit) | Qualité défectueuse. Mise au rebut excessive. Consommation excessive. |

| | | |
|--|--|--|
| Sous-écart sur coût de la matière (E/C) | (Coût unitaire réel de la matière - Coût unitaire préétabli de la matière) | Augmentation de prix non prévue. Mauvaise politique d'achat. |
| Vérification | $EG = E/Q + E/C$ $ET = EG + E/V$ | |

Source : Grand guillot, Béatrice et Francis, « l'essentiel de la comptabilité de gestion », Gualino ,2014

B. Les écarts sur main-d'œuvre

Le tableau suivant récapitule les écarts sur main-d'œuvre et leur interprétation dans le cas d'écarts défavorables :

Tableau N°3 : représente les écarts sur main d'œuvre.

| Nature de l'écart | Calcul | Interprétation des écarts défavorables |
|--|---|--|
| Écart total (ET) | Coût constaté de la main-d'œuvre - Coût préétabli de la matière consommée pour la production prévue | Le coût constaté de la main-d'œuvre pour la production réelle est supérieur au coût préétabli de la main-d'œuvre pour la production prévue. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes |
| Écart global (EG) | Coût constaté de la main-d'œuvre - Coût préétabli de la main-d'œuvre pour la production constatée | Pour la production réelle, le coût constaté de la main-d'œuvre est supérieur aux prévisions. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes. |
| Sous-écart sur volume de production (E/V) | volume de production réel – volume de production préétabli | Erreur de prévisions. |
| Sous-écart sur temps (E/Q) | Temps réel par produit - Temps préétabli par produit | Personnel sous qualifié. Heures de travail chômées. Matériel de travail défectueux. |
| Sous-écart sur taux horaire (E/C) | Taux horaire réel – taux horaire préétabli | Évolution des salaires, charges sociales. Heures supplémentaires non prévues |
| Vérification | $EG = E/Q + E/C$ $ET = EG + E/V$ | |

Source : Grand guillot, Béatrice et Francis, « l'essentiel de la comptabilité de gestion », Gualino ,2014.

4.4.4. Les écarts sur charges indirectes

On distingue trois niveaux d'analyse pour chaque centre d'analyse :

✓ **Ecart total** : Il correspond à la différence entre le coût constaté du centre et le coût préétabli de la production prévue (budget du centre). Il est analysé en deux écarts : écart global, sous-écart sur volume de production.

✓ **L'écart global** : Il est égal à la différence entre le coût constaté et le coût préétabli adapté à la production réelle. Il est analysé en trois sous-écarts : – sous-écart sur rendement ou sur consommation d'unités d'œuvre ;

– sous-écart sur coût ou sur budget ;

– sous-écart sur activité.

A. Le tableau récapitulatif des écarts

Le tableau ci-contre récapitule les écarts sur charges indirectes et leur interprétation dans le cas d'écarts défavorables :

Tableau N°4 : représente les écarts sur charges indirectes

| Nature de l'écart | Calcul | Interprétation des écarts défavorables |
|--|---|---|
| Écart total (ET) | Coût réel du centre – Budget standard du centre | Le coût constaté du centre pour la production réelle est supérieur au budget du centre pour la production prévue. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes. |
| Écart global (EG) | Coût réel du centre – Budget standard du centre adapté à la production réelle | La production réelle a coûté plus cher en charges indirectes que prévu. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes. |
| Sous-écart sur volume de production (E/V) | volume de production réel – Volume de production préétablis | Erreur de prévisions. |
| Sous-écart sur rendement ou sur consommation d'unités d'œuvre (E/Q) | Nombre d'unités d'œuvre réel par produit – Nombre d'unités d'œuvre préétablis par produit | Qualité défectueuse. Consommation excessive. Matériel de travail défectueux. |
| Sous-écart sur budget (E/C) | Coût réel du centre – Coût préétabli du centre pour l'activité réelle (nombre d'unités d'œuvre réellement fourni) | Augmentation de prix non prévue. Augmentation des coûts variables et/ou fixes du centre auxiliaire. |

| | | |
|---|---|--|
| Sous-écart sur coût activité (E/A) | Coût préétabli du centre pour une activité réelle –Coût préétabli des unités d'œuvre réelles | Sous activité par rapport à l'activité normale donc coût de chômage. |
| Vérification | EG = E/Q + E/C + E/A ET = EG + E/V | |

Source : Grand guillot, Béatrice et Francis, « l'essentiel de la comptabilité de gestion », Gualino ,2014.

4.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode

4.5.1. Les avantages de la méthode

Cette méthode permet de :

- ✓ De maîtriser les consommations théoriques que les activités auraient dues entraîner ;
- ✓ D'entrevoir comment le résultat de l'année risque d'être obtenu ;
- ✓ De provoquer des réductions des coûts ;
- ✓
- ✓ De prendre des mesures correctives, après calcul et analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

4.5.2. Les inconvénients de la méthode

Le seul inconvénient est la possibilité effective de définir les coûts standard ce qui n'est pas toujours possible ainsi que l'énorme travail de saisie et de traitement en continu des données opérationnelles qui rend la méthode impraticable sans le secours de l'informatique.

5. La méthode des coûts par activités « ABC »

L'évolution des modes de production, de gestion des stocks, de la technologie, des conditions du marché ainsi que la multiplication des produits proposés aux clients ont entraîné une modification de la structure des coûts. On assiste à un accroissement sensible des charges indirectes (informatisation, actions marketing, contrôle du produit, service après-vente...) ainsi qu'à une diminution des charges directes (main-d'œuvre directe...).

Afin de prendre en compte ces changements et de répondre aux nouveaux besoins de gestion des entreprises, une nouvelle méthode des coûts complets intitulée : les coûts à base d'activités, ou méthode ABC (Activity Based Costing) est proposée.

5.1. Principe de la méthode ABC

Cette méthode est fondée sur l'analyse transversale (chaîne de valeur) des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonctions. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits ; elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts. L'analyse des charges indirectes est plus fine et leur mode de répartition est plus pertinent que dans la méthode « classique » des coûts complets.

5.2. Objectifs de la méthode ABC

Les principaux objectifs de la méthode ABC sont :

- ✓ Identifier, pour chaque produit les activités qu'il consomme ;
- ✓ Permettre, le calcul d'un grand nombre d'objets de coût : coût des activités, coût des processus, coût des produits, afin d'améliorer la prise de décision ;
- ✓ Mesurer, les conséquences d'une décision relative à un produit sur les activités de l'entreprise, comme par exemple, le recours à la sous-traitance ;
- ✓ Déterminer, des coûts de revient des produits plus pertinents que ceux issus de la méthode classique, grâce à une analyse plus fine des facteurs de coûts ;
- ✓ Expliquer, la consommation de ressources (charges indirectes) pour mieux comprendre la source des coûts et leur comportement ;
- ✓ Améliorer, la qualité des prises de décision et la performance de l'entreprise

5.3. La méthode de calcul selon ABC

5.3.1. Principe

Le traitement des charges directes est identique à celui de la méthode classique des coûts complets ; en revanche, le traitement des charges indirectes diffère en plusieurs points.

Avant d'aborder les différentes étapes de calcul, il est utile de définir un certain nombre de termes employés :

- ❖ **Processus** : Un processus est composé d'un ensemble d'activités liées entre elles autour d'un objectif commun. Par exemple, le processus du lancement d'un nouveau produit.
- ❖ **Activité** : Une activité est un ensemble de tâches de même nature ou homogènes, accomplies par plusieurs personnes à partir d'un savoir-faire et contribuant à ajouter de la valeur au produit pour le client.
- ❖ **Inducteur de coût** : L'inducteur de coût est un facteur permettant d'expliquer la variation du coût de l'activité ; il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur et l'activité. L'inducteur de coût permet d'imputer le coût de l'activité à l'objet de coût (produits, processus).
- ❖ **Centre de regroupement** : Le centre de regroupement rassemble les activités ayant le même inducteur de coût, ce qui permet de calculer un coût par inducteur.

5.3.2. Le traitement des charges indirectes

Avant toute imputation aux coûts des produits, les charges indirectes sont réparties à trois niveaux :

- par centres de travail ;
- par activités ;
- par centres de regroupement.

Les opérations se déroulent en six étapes :

- 1- **Diviser** : l'activité de l'entreprise en centres de travail ;
- 2- **Décomposer** : chaque centre en activités et affecter les charges indirectes aux activités ;

3- **Rechercher** : pour chaque activité la cause de sa variation de consommation de ressources (charges indirectes), ou la cause de fluctuation du coût de l'activité :

Cause ⇒ **Inducteur** ⇒ **Moyen de mesure de l'activité**

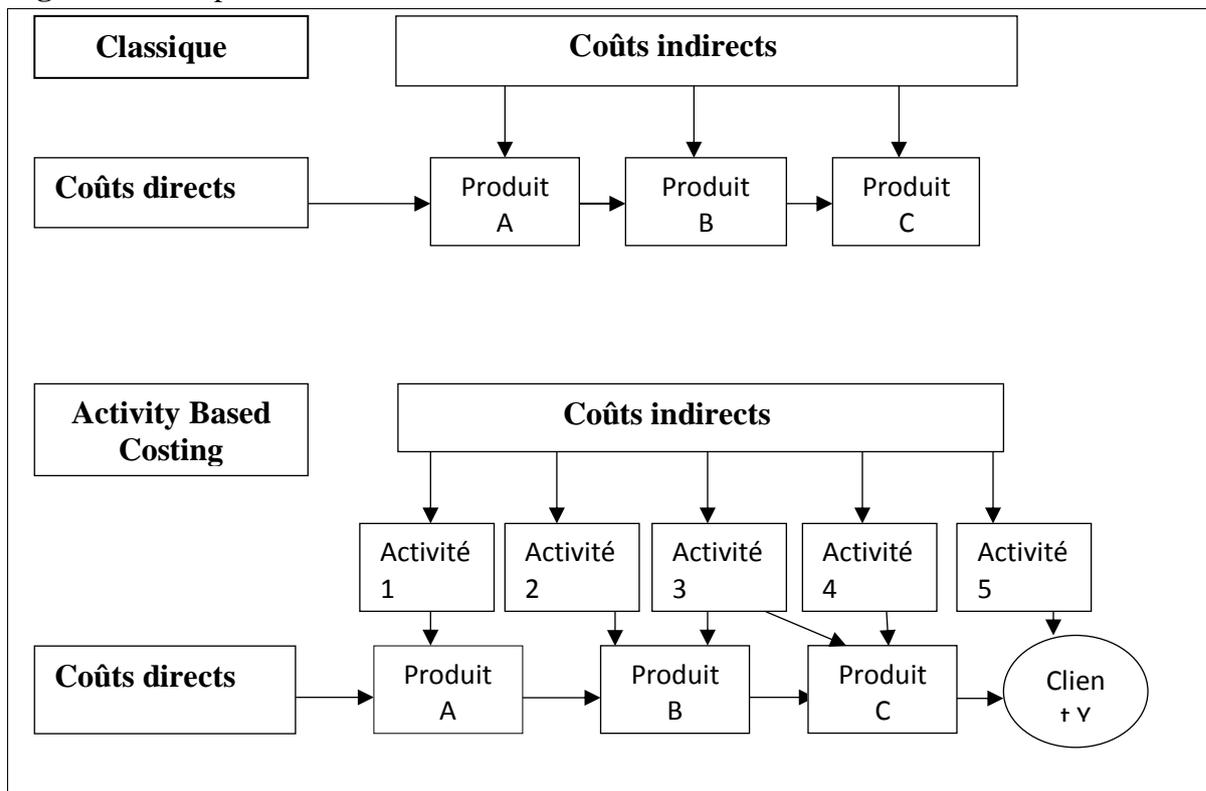
4- **Réunir** : dans des centres de regroupement les activités ayant un même inducteur ;

5- **Calculer** : pour chaque centre de regroupement, le coût unitaire de l'inducteur et comme suit :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées (charges imputées au centre de regroupement)}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

6- **Imputer** : aux produits, ou à tout autre objet de coût, le coût des inducteurs qu'ils consomment¹.

Figure N°6: Représentation de la méthode ABC.



Source : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; « Contrôle de Gestion, cas et application » ; 5^{ème} édition ; édition DUNOD ; 2001.

5.4. Les avantages et les inconvénients de La méthode des coûts à base d'activité

5.4.1. Les avantages du modèle

- ✓ Une meilleure pertinence des coûts :

¹Grand guillot, Francis, Op-cit, p 33.

L'estimation des coûts est plus précise grâce à la maîtrise des coûts indirects par la traçabilité des flux internes ; on évite ainsi le calcul de coûts en cascade, sources d'hétérogénéité et donc de subventionnement entre produits.

✓ Un pilotage de la performance :

Les inducteurs de performance, par l'analyse causale qu'ils nécessitent, permettent un meilleur diagnostic de la performance (coûts, qualité, délais...).

✓ Un modèle indépendant des objets de calcul :

La comptabilité d'activités offre une architecture souple de calcul des coûts des produits et des processus, à partir d'une nomenclature d'activités par produit ou par processus.

5.4.2. Les inconvénients du modèle

✓ La principale limite consiste dans le choix entre la précision de l'analyse, qui suppose un grand nombre d'activités liées entre elles dans un système d'une complexité telle qu'il devient impossible à gérer; et la concentration des activités, qui suppose une perte d'homogénéité et donc un subventionnement entre produits ;

✓ La critique de la comptabilité analytique traditionnelle (méthode des sections homogènes) porte en partie sur la façon dont elle a été mise en œuvre plutôt que sur sa logique fondamentale définissant... des sections homogènes donc sans subventionnement entre produits. Les apports de la comptabilité d'activités résident pour une grande part dans l'élargissement de l'analyse et l'adaptation à l'évolution de structure de certaines entreprises.

Conclusion

Les méthodes présentées dans ce chapitre servent à accomplir la mission de la comptabilité de gestion, où la méthode du coût complet 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 du coût variable 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, est un mode de traitement des charges fixes, elle ne retient dans le calcul des coûts de revient que le montant des charges fixes qui correspond à l'activité réelle « coût fixe rationnel ».

Le coût marginal consiste à étudier la variation des charges en fonction d'une variation d'activité et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global.

Les coûts standards sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent. Ils serviront de prévisions et permettent de prendre des mesures correctives après le calcul et l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

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

Dans le chapitre qui vient, illustrera via une étude de cas la composante des coûts de la ligne « ALGER-DUBAI-ALGER » et les différentes méthodes utilisées dans leur estimation d'une part. D'autres parts, on va analyser le degré d'impact de cette méthode de calcul des coûts envisagée par AIR ALGERIE dans sa prise de décision.

CHAPITRE 3 :
Analyse et
Evaluation de la
ligne « Alger-
Dubai-Alger »

Introduction

Air Algérie est la compagnie nationale de transport aérien en Algérie. Elle a des responsabilités à assurer et des devoirs à remplir vis-à-vis de l'État. Elle est à la fois une compagnie nationale au service public de l'État et de collectivité algérienne.

Elle occupe une place importante dans le transport aérien en particulier, et dans l'économie algérienne en générale.

Le principal objectif de la compagnie Air Algérie consiste à concilier la satisfaction de la clientèle, à préserver sa part de marché et à dégager des bénéfices qui lui assurent un développement à court, moyen et long terme.

Dans ce présent chapitre, nous allons présenter en premier lieu une présentation générale de la compagnie « Air Algérie », et ensuite précisé dans le but de situer le cadre de notre intervention, la Direction Finance et Comptabilité /Sous-Direction Comptabilité Analytique. En dernier, on analyse la ligne « Alger-Dubaï-Alger » qui nous permettra de définir la rentabilité, et d'aider à assoir une gestion plus performante pour une ligne d'une meilleure rentabilité.

Section 1 : Présentation Générale de la compagnie AIR ALGERIE

1. Historique d'Air Algérie

La compagnie aérienne Air Algérie est une société par action (SPA) au capital sociale de **43 Milliard de Dinars Algérien**, elle est issue de la Compagnie Générale des Transport Aériens (C.G.T.A) en **1947** avec un réseau principalement orienté vers la France.

1962 : Recouvrement de l'indépendance de l'Algérie.

1963 : Signature de la convention de Chicago qui marque l'entrée de l'Algérie dans le système de transport aérien international.

En 18 février 1963 : passage de C.G.T.A sous tutelle du ministère des transports pour devenir compagnie nationale avec **51%** du capital social Algérien.

1970 : L'État porte sa participation au capital d'Air Algérie à **83%**.

1972 : Le 15 Décembre de l'année 1972, l'État porte sa participation à **100%** en rachetons les **17%** d'Air France.

1973 : L'État décide d'intégrer la société de travail aérien (S.T.A).

Le 15 Décembre 1974 : Air Algérie est devenue une compagnie national, en rachetons les **17%** du capital restant. Air Algérie détient le monopole du transport aérien.

Le 12 Févier 1975 : Absorption de la société de travail aérien (S.T.A). Promulgation de l'ordonnance **n°75-39 du 17 Février 1975** portant statut d'entreprise socialiste. Air Algérie est devenue Société Nationale de Transport et de Travail Aérien.

1983 : Restructuration de la compagnie en deux entreprises :

- Air Algérie, pour le transport aérien international ;
- Inter Air Service, pour le transport aérien national.

1984 : Dissolution de la compagnie Inter Air Service et intégration de ses activités à Air Algérie qui a été réorganisée en trois directions générales adjointes chargées :

- Des lignes internationales ;
- Des lignes domestiques ;
- De la gestion des aéroports

1987 : Fusion des activités domestiques par la loi **n° 88-01** de la 12/01/1988 portant loi d'orientation sur :

- Les entreprises publiques économiques (88-01) ;
- Planification (88-02) ;
- Institut de fonds de partition (88-03) ;
- Code de commerce (88-05) ;
- Nouveau régime des banques et du crédit (88-06).

Le 07 Février 1997 : Air Algérie est passé sous le statut public économique SPA avec un capital **2,5 milliard DA**, répartie en **25000 actions** de **100.000DA** chacune ; détenues par le Holding service, unique actionnaire public au compte de l'État. Ce passage à l'autonomie s'est accompagné d'un large éventail de mesures de consolidation dont la finalité de doter l'entreprise de bases saines qui lui permettront de se préparer aux nouveaux enjeux de transport aérien.

1998 : Libéralisation du transport aérien.

2007 : Le capital d'Air Algérie est porté à **43 milliard de dinars**.

- Ouverture de la ligne directe Alger _Montréal.

2008 : Nouvelle ligne Paris –Tamanrasset.

2010 : Renforcement de notre flotte avec l'acquisition de 4 ATR et 3 Boeing 737-800.

2011 : Poursuite de rajeunissement de la flotte avec l'acquisition de 4 Boeing 737-800¹.

2. Statut juridique de la compagnie Air Algérie

Air Algérie est une E.P.E/S.P.A au capital **de 43.000.000.000 DA**, la totalité des actions est détenue par l'Etat Algérien. Sa direction générale est située au **'1, Place Maurice Audin, Alger'**².



Fiche technique

- **Dénomination :** AIR ALGERIE
- **Type de société :** SPA (société par actions)
- **Date de création :** 17/02/1975
- **Activités :** Exploitation de tout service de transport public par aéronef, de passager, de fret et de la poste, par vols réguliers, ou non réguliers, internationaux ou nationaux de travail aérien.
- **Capital social :** 43 000 000 000,00 DA
- **Siège social :** 01, Place Maurice Audin Alger.
- **Effectifs :** 8996 employés.
- **Code IATA (International Air Transport Association):** AH.

¹HATTAL Asma, Rapport de stage au sein de la compagnie Air Algérie, 2014.

²Idem.

3. Les missions et les Objectifs de la compagnie “Air Algérie”

3.1. Les Missions d’Air Algérie

Air Algérie est une entreprise de prestation de services dans le domaine du transport aérien de passagers et de frets. En outre, elle est chargée d’assurer :

3.1.1. En matière de transport aérien

- ✓ L’exploitation des lignes aériennes internationales dans le cadre des conventions et accords internationaux ;
- ✓ L’exploitation des lignes aériennes intérieures, et internationales, en vue de garantir le transport public régulier et non régulier des personnes, des bagages, de fret et de courrier.

3.1.2. En matière de travail aérien

L’offre de prestation de service à des fins commerciales et scientifiques pour les besoins d’agriculture, de la protection civile, de l’hygiène public et sanitaire, et de transport de personnes et de marchandises à la demande.

3.1.3. En matière d’exploitation commerciale

- ✓ La vente et l’émission de titres de transport pour son compte ou pour le compte d’autres entreprises de transport ;
- ✓ Le transit, les commissions, les consignations, la présentation, l’assistance commerciale, et toutes prestations en rapport avec son sujet ;
- ✓ L’avitaillement des avions dans des conditions fixées par le ministère du transport ;
- ✓ L’exploitation et la gestion des installations en vue de promouvoir les prestations commerciales au niveau des aéroports.

3.1.4. En matière d’exploitation technique

L’obtention de licences, permis et autorisations de survol des espaces aériens des États étrangers, l’accomplissement des opérations d’entretien, de réparation, et révisions des équipements et types d’aéronefs pour son compte et pour le compte des tiers.

Depuis son passage à l’autonomie et après sa transformation en société par actions, Air Algérie devient une compagnie aérienne publique qui, de manière directe ou indirecte, en Algérie ou à l’étranger, a pour l’objet :

- ✓ L’organisation et l’exploitation de tous les services de transport public par aéronef (Passagers, fret et poste) réguliers ou non réguliers, qu’ils soient internationaux ou intérieurs,
- ✓ La réalisation de toutes les opérations d’entretien, de réparation, de révision et de maintenance des équipements et aéronefs dont elle assure dans le cadre des conventions d’assistance pour son propre compte ou pour le compte des tiers, la gestion technique,
- ✓ La société peut accomplir toute mission de sujétion de service publique à la demande dans le cadre des conventions passées avec l’État¹.

¹ DJEDAA Amina, rapport de stage au sein de la compagnie Air Algérie, 2014.

3.2. Les objectifs d'Air Algérie

- ✓ Assurer sa croissance de manière cohérente et efficace ;
- ✓ Améliorer sa position sur les marchés générateurs de devises ;
- ✓ Améliorer la qualité du produit transport aérien ;
- ✓ Maîtriser sa gestion et ses coûts ;
- ✓ Intégrer les transferts de technologie ;
- ✓ Valoriser les ressources humains et contribuer à la paix sociale ;
- ✓ Diffuser une véritable culture de l'entreprise ;
- ✓ Exploitation des lignes aériennes.

4. Réseau et moyens de la compagnie Air Algérie

4.1. Les réseaux d'AH

4.1.1. Réseau National

Il se subdivise en trois réseaux : Nord/Nord, Nord/Sud, Sud/Sud. Sa principale mission est de relier le nord du pays au sud, mais aussi le rapprochement renforcé des échanges inter-wilaya.

4.1.2. Réseau international

Il se compose en six réseaux, à savoir : l'Europe, le Maghreb, le Moyen Orient, l'Afrique, l'Amérique du nord et l'Asie.

Les principes indicateurs de ce réseau sont les suivants :

- La position de la compagnie comme troisième transporteur en Afrique ;
- Le transport de 3500000 passagers chaque année ;
- 120 vols quotidiens en programme de pointe.
- Un réseau de vente comprenant 150 agences en Algérie et à l'étranger reliées à son système de réservation ;
- Un produit distribué à travers les G.D.S auprès desquels Air Algérie a souscrit des abonnements ;
- Une contribution de la compagnie en tant qu'agent générale de 36 compagnies aériennes étrangères ;
- La mise à disposition de chaque pétrolier qui transporte quelques 500000 passagers par an ainsi que des charters Omra et Hadj qui transportent les pèlerins vers les lieux saints de l'Islam¹.

¹ Document interne d'Air Algérie.

Tableau N°1 : présentation des réseaux nationaux et internationaux d'AH avec leurs numéros de lignes :

| Réseaux | Numéro de réseau | Numéro de ligne |
|---------------------------|------------------|-----------------|
| France | 1 | Les 1000 |
| Europe 1 | 2 | Les 2000 |
| Europe 2 | 3 | Les 3000 |
| Amérique du nord (canada) | 2 et 3 | 2701 et 3501 |
| Maghreb et Moyen Orient | 4 | Les 4000 |
| Afrique | 5 | Les 5000 |
| Domestique | 6 | Les 6000 |
| Vol présidentiel | 7 | Les 7000 |
| Hadj allé | 8 | Les 8000 |
| Hadj retour | 9 | Les 9000 |

Source : sous-direction des programme – la direction commerciale.

4.2. Les moyens d'Air Algérie

Pour les besoins de son réseau d'exploitation, la compagnie dispose des moyens matériels et humains qui lui sont nécessaires.

4.2.1. Moyen matériels

La flotte exploitée par Air Algérie est composée de 43 appareils (avions) destinés au transport passagers et d'un appareil cargo destiné au transport des marchandises.

Tableau N°2 : présentation de la flotte d'Air Algérie.

| Type | Nombre | Capacité (siège) |
|-------------------------------|-----------|--|
| Boeing 737-800 | 17 | 189 passagers, capacité de charge de 03 à 06 tonnes. |
| Boeing 737-600 | 05 | 149 passagers, capacité de charge 08 tonnes. |
| Boeing 767-300 | 03 | 351 passagers par avion. |
| A 330-200 | 05 | 375 passagers, capacité de charge 08 tonnes. |
| ATR 72-500 | 12 | 74 passagers. |
| Total flotte passagers | 42 | - |
| Hercule 100-30 | 1 | - |
| Total flotte cargo | 1 | - |
| Total flotte | 43 | - |

Source : Document interne d'Air Algérie.

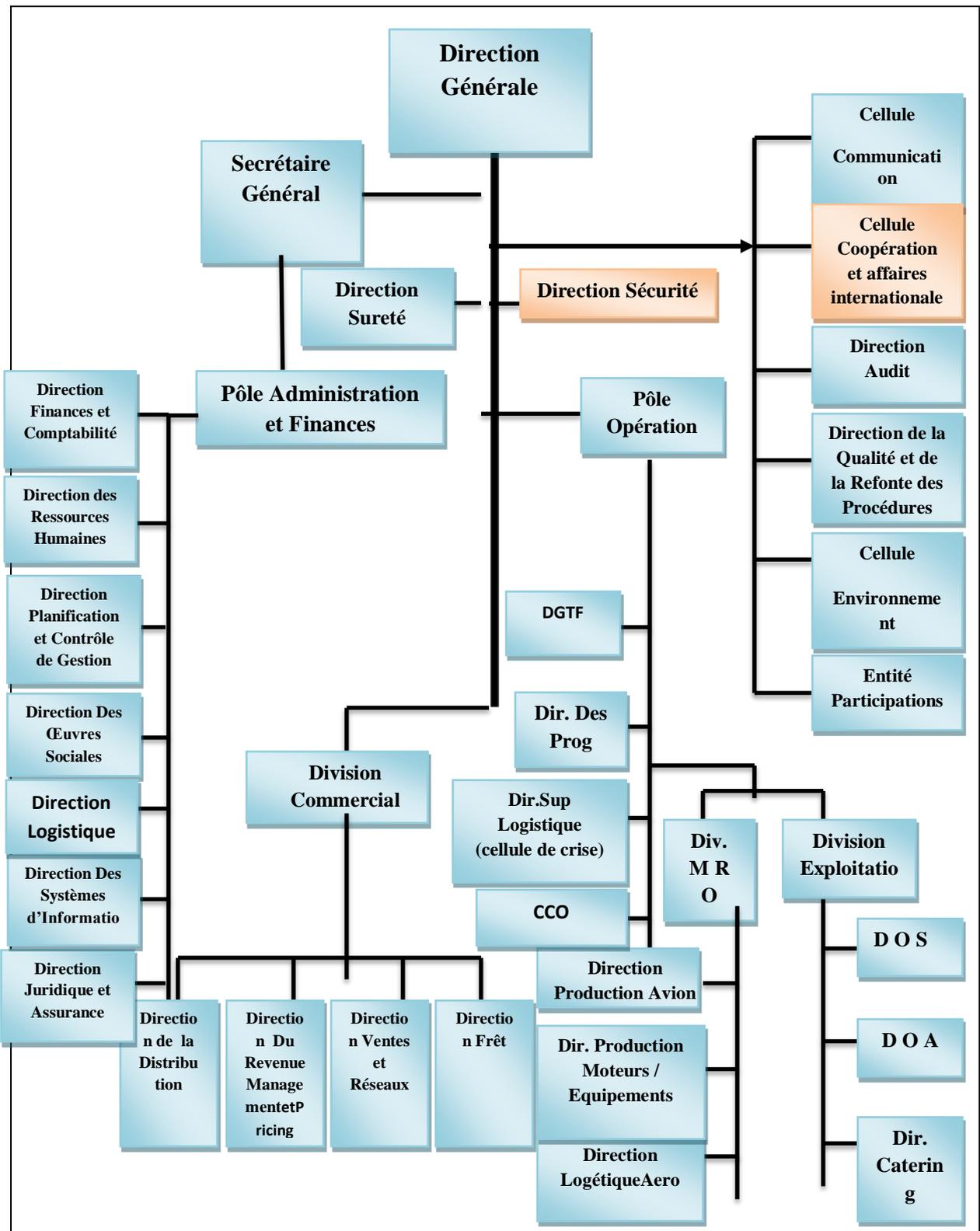
4.2.2. Moyens humains

La compagnie dispose d'un effectif au sol et d'un personnel navigant, les catégories de son personnel se répartissent comme suit :

- ✓ 7540 personnels au sol.
- ✓ 407 personnels navigants techniques (PNT).
- ✓ 993 personnels navigants commerciaux (PNC).
- ✓ 383 personnels à l'étranger.

5. Organisation d’Air Algérie

Figure N°1 : présentation de l’organisation d’AH.



Source : document interne d’Air Algérie.

Section 2 : Présentation de la Direction Financière et la Sous-direction Comptabilité Analytique

1. Missions et Organisation de la Direction Finance et Comptabilité (DFC)

1.1. Les missions de la DFC

La Direction Financière qui relève de la Direction Générale est chargée de la mise en œuvre des aspects financiers et comptable de la compagnie et ce en respect des orientations et directives de la Direction Générale, de la réglementation des charges et des procédures en vigueur au sein de la compagnie.

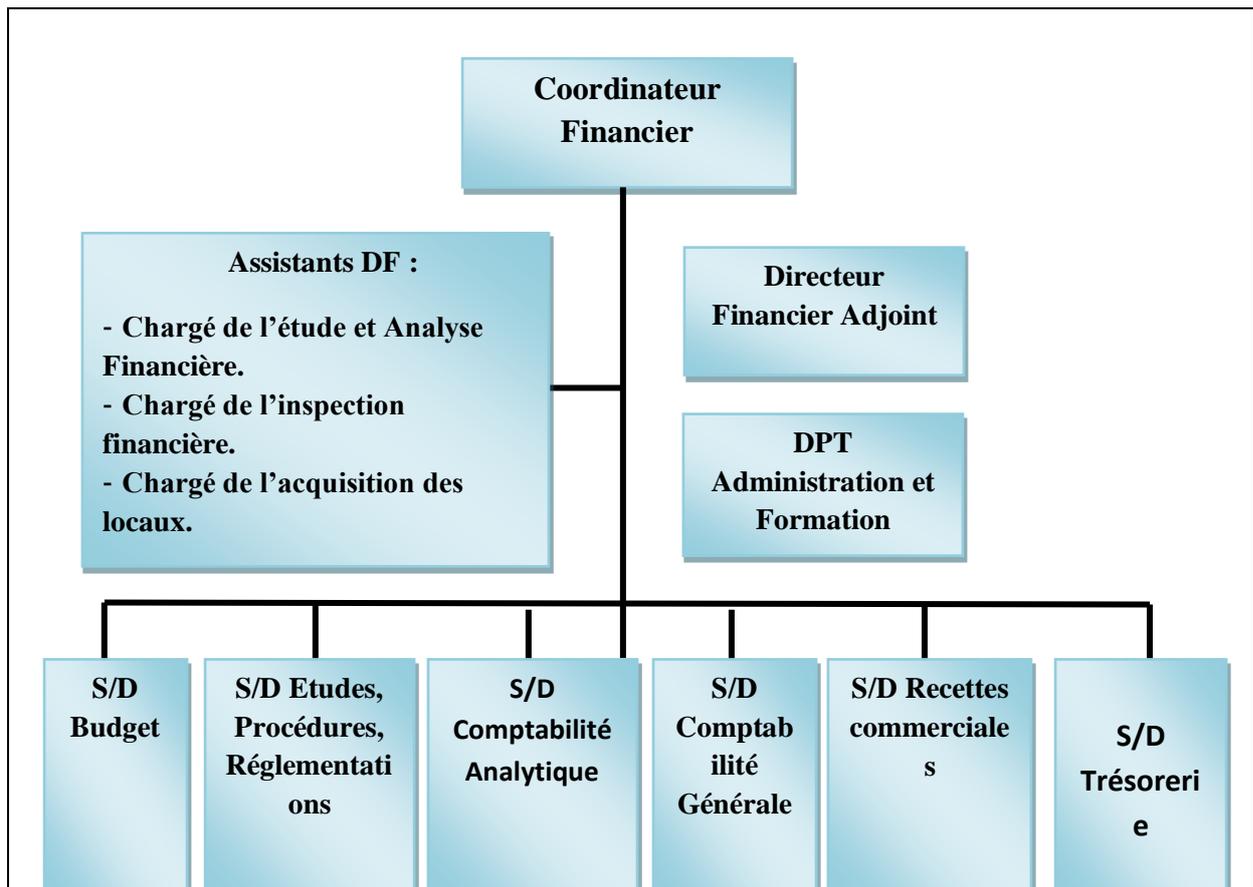
La Direction Financière a pour missions principales de :

- ✓ Définir en accord avec le président directeur général la politique financière et comptable de l'entreprise.
- ✓ Assurer l'équilibre financier et à ce titre participer à l'élaboration du plan de développement de l'entreprise.
- ✓ Assurer le financement de l'ensemble des opérations engagées par l'entreprise dans le cadre des objectifs assignés par la Direction Générale.
- ✓ Traduire en comptabilité toutes les opérations réalisées ou engagées par AIR ALGERIE.
- ✓ Exercer en permanence une autorité fonctionnelle sur toutes les structures de 'entreprise dont l'activité recouvre des attributions d'ordre financier ou comptable.
- ✓ Veiller au respect de réglementation financière et comptable dans l'entreprise¹.

1.2. Organisation de la Direction Finance et Comptabilité

¹ Document interne d'Air Algérie : Département centres des frais, 2014.

Figure N°2 : présentation de l'organigramme de la Direction Finance et Comptabilité.



Source : direction finance et comptabilité.

2. La Sous-direction Comptabilité Analytique

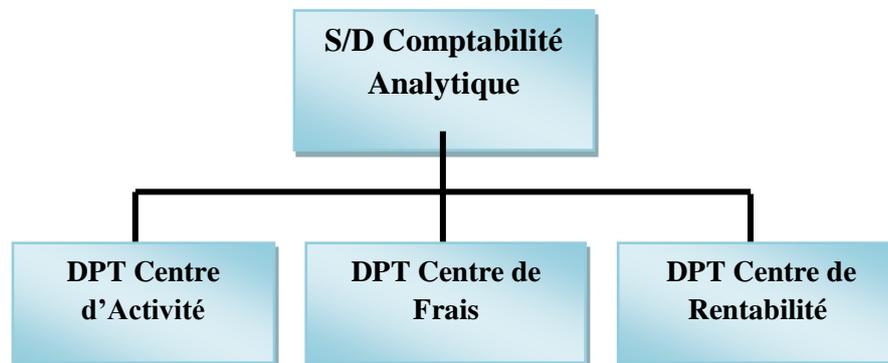
Notre étude a été effectuée au niveau de la Direction Finance et Comptabilité exactement à la Sous-direction Comptabilité Analytique qui a pour missions de :

- ✓ Déterminer les coûts, prix de revient, marge intermédiaires et résultat par passager, ligne, structure fonctionnelle, etc.....
- ✓ Surveille l'évolution des coûts de revient afin de suivre le niveau d'équilibre et d'améliorer les conditions d'exploitation.
- ✓ Fournir les éléments essentiels à la tarification.
- ✓ Fournir les éléments de base utiles aux évaluations économiques des programmes d'exploitation prévisionnels.
- ✓ Déterminer les éléments d'analyse nécessaires au contrôle de gestion à travers les réalisations par centre.
- ✓ Fournir aux autres applications (stocks et investissements) la valeur des produits et investissements créés par l'entreprise pour elle-même.
- ✓ Transmettre aux organismes extérieurs (Tutelle, I.A.T.A etc.....) les informations analytiques demandées.
- ✓ Participer à l'élaboration et/ou remaniement des applications ayant une implication sur la comptabilité analytique.

- ✓ Mesurer le niveau de réalisation des objectifs pour la prise de décision.
- ✓ Veiller à l'arrêté périodique de la comptabilité dans les délais prescrits.
- ✓ D'élaborer, mettre à jour et de diffuser le plan comptable analytique.

La comptabilité analytique est donc un outil de gestion et d'aide à la prise de décision qui appelle une adhésion et une responsabilisation de tous.

Cette Sous-Direction est organisée en trois départements¹ :



2.1. Département Centres D'activité

Il s'agit de centres de responsabilité déterminant les coûts, prix de revient et résultats internes dégagés par :

- Les centres de gestion des biens (Aéronefs et Magasins).
- Les centres de production (Hôtelleries, Ateliers aéronautiques, non aéronautiques et autres).

Le département est composé de deux services :

- Service centres de gestion des biens.
- Service centres de production.

Le commandement est assuré par un chef de département placé sous l'autorité directe du sous-directeur de la comptabilité analytique.

Le chef de département est responsable du bon fonctionnement et de la coordination de l'ensemble des activités de son département.

2.1.1. Service Centres de Gestion des Biens

Gèrent le patrimoine de l'entreprise, cette gestion affecte :

- Mes matériels d'équipement en utilisation pouvant être du matériel aéronautique (aéronef, réacteurs...), ou non aéronautique (matériel d'escala, hôtellerie, manutention, parc auto et engins, mobilier de bureaux, équipements sociaux, etc...).

¹BOUAKLINE Houssem, AKKACHA Mohamed Amine ; Evaluation des lignes aériennes au sein de l'entreprise Air Algérie, promotion 2011.

➤ Les matières et fournitures (gestion des stocks) approvisionnées sur demande des services achats et stockées dans les différents magasins de la compagnie (Magasins D.T, Magasins D.L, Mag/hôteliers, Mag/ DPOS...).

Ce service est chargé de :

- ✓ Déterminer le coût avion des appareils AH mensuel et annuel.
- ✓ Déterminer le coût ACMI des appareils affrétés.
- ✓ Déterminer le coût carburant mensuel (enlèvement à l'étranger, état des dépenses carburant par type d'appareil).
- ✓ Déterminer mensuellement le montant de la surcharge carburant.
- ✓ Déterminer les coûts unitaires pour la table de coût mensuelle et pour les évaluations économiques.
- ✓ Déterminer et analyser le coût du centre simulateur de vol.
- ✓ Suivre et contrôler les notes de débit internes émanant des différentes Directions de l'entreprise.
- ✓ L'analyse et le rapprochement des comptes analytiques (Comptabilité Générale, Comptabilité Analytique, différentes sources).

2.1.2. Service Centres de Production

Regroupent l'ensemble des centres de coûts opérationnels représentés par les ateliers dont l'activité concourt à la fabrication d'un produit (ateliers technique, logistique, hôteliers,...).

Les centres de production facturent leurs prestations internes aux centres bénéficiaires à des prix de cession suivant procédure de facturation interne des prestations fournies.

Ce service est chargé de :

- ✓ Déterminer le coût entretien avion mensuel.
- ✓ Déterminer le coût hôtelier (Catering) mensuel et annuel.
- ✓ Déterminer les coûts unitaires pour table de coût mensuelle et pour évaluations économiques.
- ✓ Déterminer la taxe aéroportuaire (Survol).
- ✓ Veiller à la révision périodique des coûts préétablis de location interne du matériel et de la main d'œuvre.
- ✓ Veiller à l'établissement des coûts de possession des stocks¹.

2.2. Département Centres de Frais

Il s'agit de centres de coûts fonctionnels ou structurels.

Les comptes de ces centres reçoivent tous les frais imputables aux différents organes de structures de l'entreprise.

Ce sont les comptes concernant :

- La Direction Générale.
- Les Directions Centrales.

¹Document interne d'Air Algérie : Département centres des frais.

- Les Directions régionales et délégations régionales en Algérie.
- Les représentations générales et délégations régionales à l'étranger.
- Les Centres de Distribution (Agences, Escales...).
- Autres Centres de Coûts (Action de formation, Rafraichissement agents commerciaux, formation de base pilotes.....).

Le département est composé de deux services :

- Service structures centrales et décentralisées.
- Service centres de distribution.

Le commandement est assuré par un chef de département placé sous l'autorité directe du sous-directeur de la comptabilité analytique.

Le chef de département est responsable du bon fonctionnement et de la coordination de l'ensemble des activités de son département.

2.2.1. Service Structures Centrales et Décentralisées

Ce service est chargé de :

- ✓ Déterminer les coûts de fonctionnement des directions centrales, des représentations et des délégations régionales en Algérie et à l'étranger.
- ✓ Procéder à la répartition analytique des coûts.
- ✓ Déterminer les coûts par action de formation.
- ✓ D'arrêter annuellement la procédure de détermination des frais généraux de l'entreprise ainsi que leurs répartitions aux différents centres de coûts et d'analyse.
- ✓ Analyser les comptes des différentes directions et unités à travers les états comptables (Résultats grands livres journaux, balances).
- ✓ Gérer le plan Comptable Analytique (suivi et mise à jour) et participe à l'élaboration du fichier du personnel par l'attribution des comptes appropriés.
- ✓ Participer à l'évaluation économique du programme d'exploitation.
- ✓ Calculer les coûts du centre cargo.
- ✓ Fournir les éléments nécessaires à la déclaration fiscale des unités décentralisées.

2.2.2. Services Centres de Distribution

Ce service est chargé de :

- ✓ Déterminer les coûts de revient et résultats analytique des agences AH en Algérie et à l'Etranger.
- ✓ Déterminer le coût des escales AH basées en Algérie et à l'Etranger et procéder à leur répartition analytique. (Coût frais d'escale par pax).
- ✓ Elaborer la table de coût mensuelle par nature devant alimenter la base de données pour les besoins des résultats mensuels (Alimenter et gérer l'évolution de ces coûts unitaires) :
 1. Calculer la touchée des différents escales à l'étranger.
 2. Calculer les redevances pax.
 3. Saisie des taux I.A.T.A.

4. Calculer les redevances aéroportuaires en Algérie et à l'Etranger ; (Atterrissage, Stationnement, Approche).
5. Participe au traitement des Résultats Analytique mensuelles.
6. Déterminer le coût du personnel navigant par type d'appareil¹.

2.3. Département Centres De Rentabilité

Il s'agit des centres de responsabilité dont l'objectif est le profit devant être généré par l'activité de ces centres.

Ces centres sont regroupés dans :

- L'activité lignes : Passage régulier et charter / international et intérieur ; Fret régulier et charter / international et intérieur.
- L'activité du travail aérien.
- Les prestations externes fournies aux compagnies étrangères.
- Les prestations externes fournies aux tiers (Présidences, Opérateurs nationaux et étrangers).

Le département est composé de deux services :

- Service statistiques.
- Service centres de profits.

Le commandement est assuré par un chef de département placé sous l'autorité directe du sous-directeur de la comptabilité analytique.

Le chef de département est responsable du bon fonctionnement et de la coordination de l'ensemble des activités de son département.

2.3.1. Service Statistiques

Ce service est chargé de :

- ✓ Calculer les statistiques de trafic, de capacité et de la flotte.
- ✓ Déterminer les unités d'œuvre appropriées servant de base pour la répartition des charges et produits qui ne sont pas directement affectables aux centres de coût et de rentabilité.
- ✓ Diffuser les bulletins statistiques périodiques (Mois, Trimestre, Semestre, Année).

2.3.2. Service Centres de profits

Ce service est chargé de :

- ✓ Procéder à la récupération des données brutes par transfert des fichiers de base du système central vers support magnétique.
- ✓ Transférer les fichiers de base de disquette vers le système d'exploitation.
- ✓ Alimenter les fiches dans la base de données à partir du système d'exploitation.
- ✓ Récupérer les données des fiches dans la base de données après exécution de programmes préalablement conçus.

¹Document interne d'Air Algérie : Département centres des frais.

- ✓ Alimenter les fiches de données de production et d'exploitation.
- ✓ Déterminer les coûts de revient, produits et résultats dégagés par l'ensemble des lignes régulières et supplémentaires (vol passagers et cargo) exploitées par la compagnie.
- ✓ Déterminer les coûts de revient, produits et résultats dégagés par :
 - L'ensemble des vols à la demande (Charter pax et Charter cargo).
 - Le travail aérien.
 - Les prestations industrielles et non industrielles fournies aux compagnies étrangères et aux autres organismes.
- ✓ D'arrêter la comptabilité de ces centres dans les délais prescrit.
- ✓ Gérer les fichiers lignes et les tables de concordance dans la base de données.
- ✓ Procéder à la mise à jour des comptes analytiques afférents aux lignes.
- ✓ Procéder à l'évaluation des lignes aériennes (ouverture de ligne).
- ✓ D'élaborer la procédure de clôture et d'ouverture des comptes (la fin et début d'exercice).
- ✓ S'assurer de la concordance des résultats analytiques avec les résultats de la comptabilité générale.
- ✓ Evaluer la rentabilité de l'opération « hadj ».
- ✓ Evaluer la rentabilité des vols par des avions affrétés¹

¹Document interne d'Air Algérie : Département centres des frais, 2014.

Section 3 : Analyse et évaluation de la ligne « Alger -Dubai-Alger »

1. Présentation des données relatives à la ligne « Alger-Dubaï-Alger »

1.1. Présentation de la ligne

Dubaï figure aujourd'hui parmi les destinations les plus progressistes et les plus dynamique et touristiques au monde.

Elle est une destination de choix qui connaît de plus en plus de succès auprès des algériens. Avec ces nouvelles infrastructures hôtelières de grande envergure, en 2008, l'Algérie a décidé d'ouvrir une ligne directe « Alger-Dubaï-Alger », cette ligne a enregistré un résultat bénéficiaire durant son année d'exploitation, mais durant ces trois dernières années les ventes des billets pour Dubaï ont augmenté, ce qui nous a permis d'évaluer et d'analyser cette ligne pour avoir les causes de la hausse des billets.

1.2. Les éléments physiques

1.2.1. Présentation des statistiques

Les statistiques nous servent comme unité d'œuvre pour la présentation des charges et elles se divisent en :

a. Nombre de passagers transportés (PAX transportés)

Il s'agit du nombre de personnes embarquées par les vols d'Air Algérie durant une période déterminée, il est donné par la classe à savoir la classe first, affaire ou économique.

b. Nombre de siège offerts

Il représente le nombre de sièges proposés (mis à la disposition) par l'entreprise à ses clients et il varie selon le type d'avion.

c. Sièges au kilomètre offerts (SKO)

Pour obtenir le SKO, on doit multiplier le nombre de sièges offerts par la distance la plus courte.

$$\text{SKO} = \text{Nombre de siège offerts} * \text{Distance la plus courte}$$

d. Passagers par kilomètre transportés (PKT)

Il est obtenu en multipliant le nombre de passagers transportés par la distance la plus courte.

$$\text{PKT} = \text{Nombre de passagers transportés} * \text{Distance la plus courte}$$

e. Coefficient de remplissage (CR)

Il représente le taux entre le SKO et le PKT qu'on obtient ainsi :

$$\text{CR} = (\text{PKT} / \text{SKO}) * 100$$

f. Nombre d'heure de vols effectués

Il représente le temps de vol effectué réellement sur une ligne donnée par chaque réseau et par chaque type d'appareil.

g. Nombre de tronçons effectués

Il représente le nombre d'étapes effectuées par un appareil donné sur une ligne aérienne durant une période donnée.

h. Nombre de kilomètres parcourus

Il est obtenu en multipliant le nombre de tronçons effectués par la distance orthodromique¹.

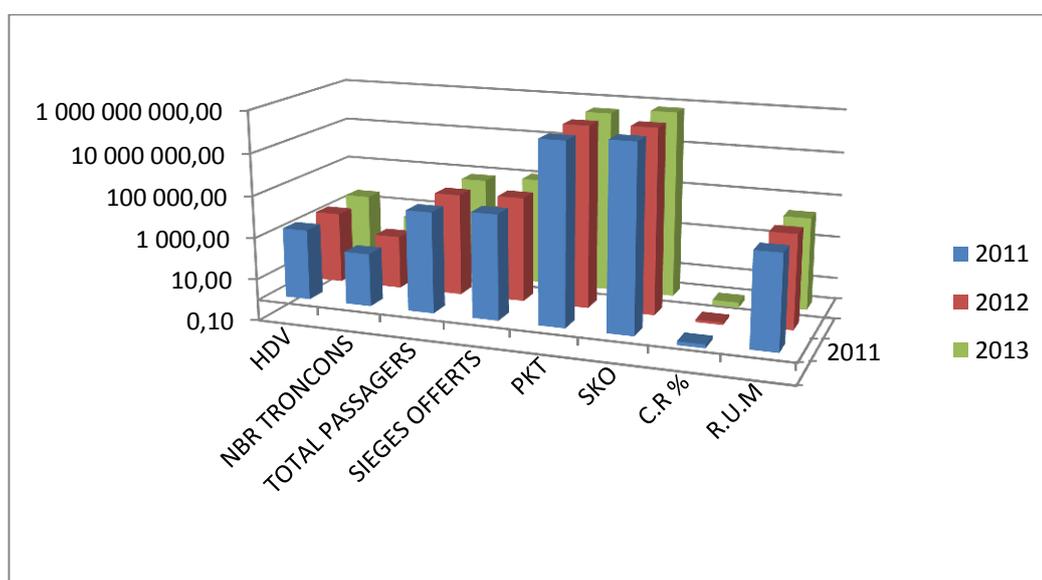
Le tableau ci-dessous représente toutes les statistiques mentionnées précédemment relatives à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » pour les années pour la de 2011 à 2013.

¹ Document interne d'Air Algérie : Département des frais, 2014.

Tableau N°3 : les statistiques relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------|-------------|-------------|-------------|
| HDV | 2.144,55 | 2.314,55 | 3.275,03 |
| NBR TRONCONS | 307 | 325 | 450 |
| TOTAL PASSAGERS | 54.324 | 65.928 | 68.790 |
| SIEGES OFFERTS | 82.109 | 86.264 | 121.018 |
| PKT | 274.989.398 | 334.259.610 | 348.421.350 |
| SKO | 413.423.550 | 431.998.540 | 607.233.361 |
| C.R % | 67% | 77,38% | 57,38% |
| R.U.M | 23.760,95 | 24.037,72 | 21.088 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°3 : représentation des statistique relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».

Source : établi par les étudiants à partir des données.

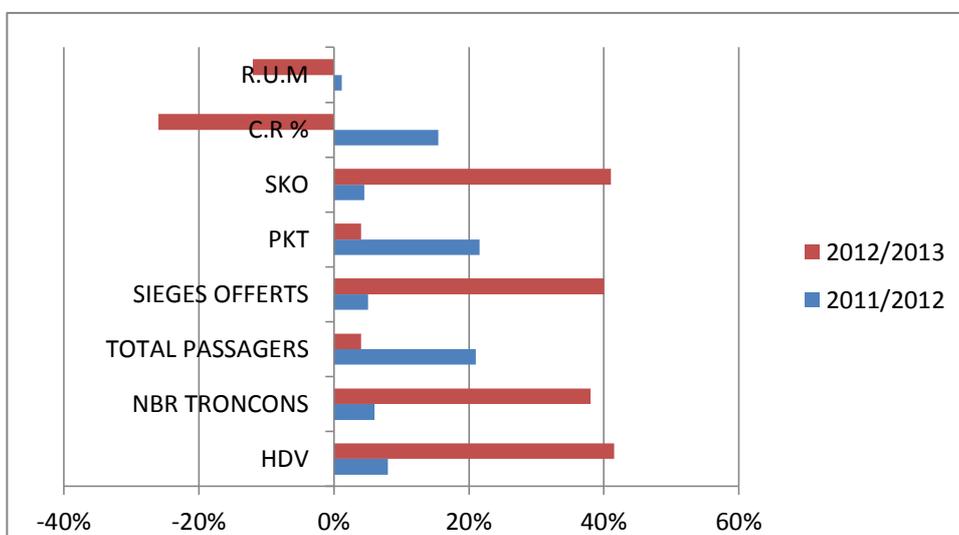
Tableau N°4 : Evolution en pourcentage des statistiques relatives à l’exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|-----------------|-----------|-----------|
| HDV | 8% | 41,50% |
| NBR TRONÇONS | 6% | 38% |
| TOTAL PASSAGERS | 21% | 4% |
| SIEGES OFFERTS | 5,06% | 40% |
| PKT | 21,55% | 4% |
| SKO | 4,49% | 41% |
| C.R % | 15,49% | -26% |
| R.U.M | 1,16% | -12% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Remarque : taux d’évolution = $\frac{N-(N-1)}{N-1}$ (N : Année)

Figure N°4 : Evolution en pourcentage des statistiques relatives à l’exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».



Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

Durant la période (2011/2012), le trafic et les passagers par kilomètre transportés (PKT) ont progressé de 21% et 21,55% respectivement, ainsi les sièges offerts et les sièges au kilomètre offerts (SKO) ont aussi évolué de 5,06% et 4,49%.

En ce qui concerne la période (2012/2013), le trafic et PKT ont augmenté à 4% aussi les sièges offerts et les SKO ont augmenté de 40% et 41% respectivement.

Pour résumé, l'orque les sièges offerts augmentent cela se répercute automatiquement sur le nombre de passagers par kilomètre transportés PKT et sur nombre de siège au kilomètre offerts SKO.

1.3. Les éléments financiers**1.3.1 . Présentation des recettes**

Les recettes du transport représentent en des éléments essentiels constituant du chiffre d'affaire de l'entreprise Air Algérie et se divisent en deux parties :

a. Recettes à la vente

Elles sont provisoires car elles ne représentent pas les véritables recettes de l'entreprise et elles résultent de la vente des billets au niveau des points de vente d'Air Algérie ou des agences agréées.

Ces revenus ne sont pas de véritables recettes car le remboursement des billets peut avoir lieu à tout instant à partir du moment où ces derniers sont passibles d'être remboursés durant toute une année.

b. Recettes forfaitaires

On distingue :

- ❖ **Recettes forfaitaires passagers** : sont des recettes sur des vols charters.
- ❖ **Recettes forfaitaires fret** : sont des recettes réalisées pour les charters cargo.

c. Recettes au transport

Ce sont les revenus réels de l'entreprise Air Algérie. Ils sont calculés durant le transport des passagers et ils font partie des éléments constitutifs du chiffres d'affaire et se divisent en :

- ❖ **Les recettes liées aux passagers (recettes pax)** : elles représentent le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au traitement des billets consommés et se divisent en trois parts :
 - Part revenant à l'entreprise.
 - Part revenant aux impôts permettant de calculer la taxe retenue (en se concerne les voyages domestiques), quant au timbre fiscal le billet international est calculé dans la proportion de 10% du montant hors taxe.
 - La dernière part consiste dans les taxes versées à la société de la Gestion des Services et Infrastructures Aéroportuaires (S.G.S.I.A).

❖ **Recettes des excédents de bagage (recette BCB) :** ce sont des recettes obtenues sur les billets complémentaires des bagages (BCB). Ces billets sont destinés aux passagers transportant plus de bagages que le poids minimum accordé.

d. Recettes fret

Ce sont des recettes réalisées par l'entreprise pour le transport de la marchandise.

e. Recettes poste

C'est le chiffre d'affaire généré par le transport du courrier postal.

f. Vente à bord

Ce sont les différents produits vendus à bord des aéronefs tel que les parfums, le tabac, les besoins, etc.

g. Recettes annexe

Recettes réalisé sur dépôt de bagages des passagers.

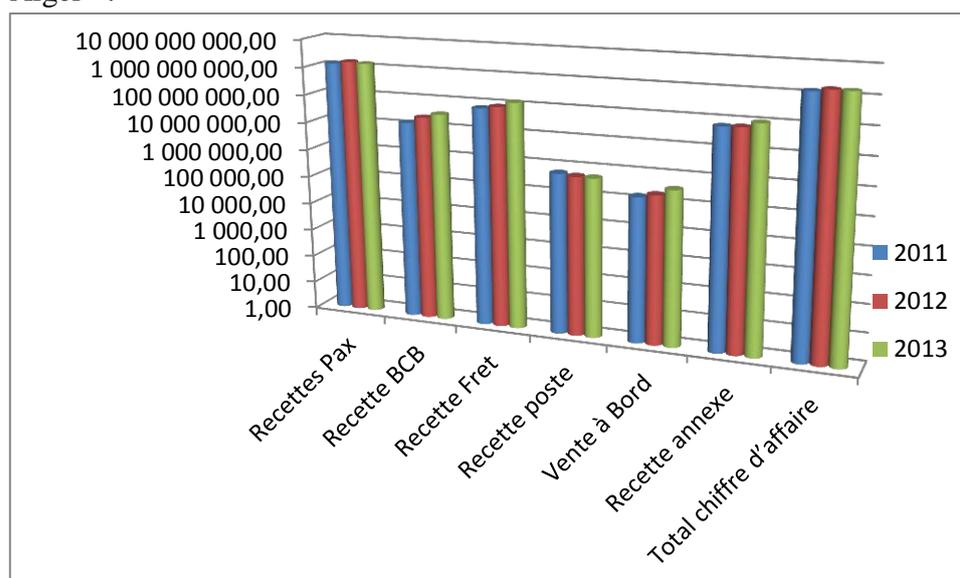
Dans le tableau qui suit nous passerons en revue les recettes obtenues par l'entreprise Air Algérie de l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période (2011-2013).

Tableau N°5 : les recettes relatives à l'exploitation de ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger »

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------------|------------------|---------------|---------------|
| Recettes Pax | 1.290.790.050,76 | 1.584.759.154 | 1.450.648.610 |
| Recette BCB | 14.271.627,23 | 24.089.495 | 34.369.119 |
| Recette Fret | 72.222.779,13 | 89.576.257 | 136.789.159 |
| Recette poste | 608.685,75 | 534.585 | 525.705 |
| Vente à Bord | 161.786,63 | 213.270 | 368.066 |
| Recette annexe | 67.169.139,07 | 70.168.712 | 106.437.644 |
| Total chiffre d'affaire | 1.445.224.068,57 | 1.769.341.473 | 1.729.138.303 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°5 : représentation recettes relatives à l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».

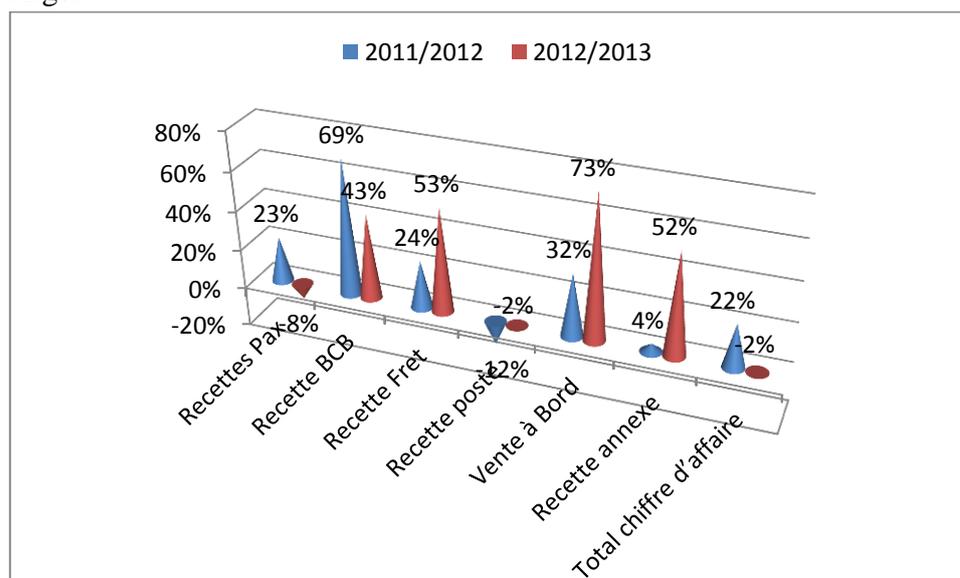


Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°6 : évolution en (%) des recettes relatives à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|-------------------------|-----------|-----------|
| Recettes Pax | 23% | -8% |
| Recette BCB | 69% | 43% |
| Recette Fret | 24% | 53% |
| Recette poste | -12% | -2% |
| Vente à Bord | 32% | 73% |
| Recette annexe | 4% | 52% |
| Total chiffre d'affaire | 22% | -2% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°6 : évolution en (%) du chiffre d'affaire de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

Durant la période (2011/2012) on constate une hausse du chiffre d'affaire de 22% et cela est dû à l'augmentation des recettes PAX de 23%. Par contre le chiffre d'affaire baisse de 2% suite à une diminution des recettes PAX à 8% durant la période (2012/2013).

1.3.2. Présentation des coûts

Les éléments constitutifs qui entrent dans le calcul des coûts de la ligne se décomposent en coûts directs et coûts indirects.

a. Coûts directs

Deux natures de coûts sont liées aux coûts directs répartis en coûts variables et coûts fixes.

❖ Les coûts variables

Un coût est dit variable ou opérationnel lorsqu'il change proportionnellement du niveau d'activité.

Les charges variables sont liées à l'exploitation des avions. L'évolution de ces charges dépend étroitement du degré d'utilisation, de l'intensité et du rendement dans l'emploi des capacités et moyens disponibles. Ces charges sont le plus généralement « variables » avec le volume d'activité sans que cette variation lui soit nécessairement proportionnelle.

Les charges variables comprennent : les frais liés aux vols, les frais liés au trafic et les frais liés aux ventes.

$$\text{Charges variables} = \text{frais (avions)} + \text{frais (trafic)} + \text{frais (vente)}$$

➤ Les coûts variables liés aux avions (vols)

Les coûts variables liés aux avions (vols) sont :

• Les coûts de carburants

C'est le combustible utilisé dans les moteurs (Kérosène), les matières onctueuses et les huiles spéciales pour la lubrification des moteurs d'avions.

Les factures de carburant proviennent de NAFTAL pour les événements locaux, quant aux enlèvements à l'étranger, ces factures proviennent des escales.

La consommation du carburant est répartie mensuellement aux lignes aériennes selon leurs états de consommation par type d'appareil, par réseau et par ligne aérienne.

La DOA calcule un Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) mensuel en tenant compte des factures NAFTAL et des enlèvements à l'étranger en quantité et en prix.

Le CUMP est calculé par type d'appareil (la consommation par heure de vol étant différente d'un avion à un autre) et par heure de vol.

L'unité d'œuvre est l'heure de vol.

Le calcul se fait de la manière suivante :

$$\text{Carburants avions} = \text{coût à l'hectolitre} * \text{heures de vol} * \text{consommation en hectolitre à l'heure de vol par type d'appareil}$$

- **Les coûts d'entretien**

Ils représentent les frais de maintenance des aéronefs. Il se décompose en entretien courant (révision moteur, contrôle civil) et en entretien planifié après un certain nombre d'heure fixé par appareil (grande visite, visite vieillissement).

Ce coût se compose de :

- A. La main d'œuvre directe : tout travail de maintenance, de préparation et d'entretien ; exige une main d'œuvre.
- B. Le coût matières : comprennent les coûts des produits destinés à être utilisés dans la maintenance des équipements ou dans la fabrication.
- C. Les coûts de sous-traitance : c'est le coût de traitement de pièces ayant atteint un stade déterminé de fabrication en faisant appel à un sous- traitement. Ce dernier peut être un atelier ou une compagnie étrangère.
- D. Frais de gestion.

L'unité d'œuvre est l'heure de vol.

Le calcul se fait de manière suivante :

$$\text{Entretien avions} = \text{coût moyen à l'heure de vol et par type d'appareil} * \text{heure de vol correspondantes.}$$

- **Les taxes aéroportuaires**

Elles comprennent :

- A. Les taxes d'atterrissage : c'est une redevance payée aux organismes aéroportuaires nationaux ou étrangers. Elles dépendent en général de la masse maximale au décollage ou atterrissage certifiée de l'avion (c'est l'utilisation de la piste).
- B. Le balisage : lorsqu'il est utilisé.
- C. Les taxes de stationnement : c'est une redevance payée aux organismes qui gèrent les aéroports (en Algérie ou à l'étranger). Elles sont en fonction de la masse de l'avion et de la

durée de stationnement (c'est l'utilisation du parking elle est en fonction du poids de l'appareil et de la durée de stationnement).

L'unité d'œuvre étant le nombre d'atterrissage et de stationnement effectués. Elle se calcule de la manière suivante :

$$\text{Att et Stat} = \text{nombre d'étape} * \text{coût par type d'appareil et par organisme prestataire}$$

- **Les taxes de survol ou de navigation**

Elles sont perçues par des organismes internationaux au bénéfice des Etats (Euro contrôle, Asecna) ou des organismes d'Etat. Le montant de ces taxes dépend de l'espace et de la distance parcourue, de la masse au décollage certifiée de l'avion et d'un taux unitaire spécifique à chaque pays ou région.

L'unité d'œuvre étant le nombre d'étape.

Le calcul se fait de la manière suivante :

$$\text{Survol} = \text{nombre d'étape} * \text{coût par type d'appareil et par organisme prestataire}$$

- **Les frais de touchée ou assistance en escale**

Dans le système d'Air Algérie cette rubrique se trouve uniquement sur les lignes internationales.

Elle comprend :

- A. La mise en place des passerelles pour passagers.
- B. Nettoyage des avions.
- C. Contrôle de chargement.
- D. Catering (restauration et ravitaillement).
- E. Traitement des passagers et bagages.
- F. Traitement du fret et poste.
- G. Entretien en ligne.
- H. Escabeaux.

Son unité d'œuvre est le nombre d'étape.

Et sa méthode de calcul est comme suit :

$$\text{Touchées} = \text{nombre d'étape} * \text{coût par type d'appareil (coût forfaitaire par type d'appareil et par escale)}$$

- **Les coûts du personnel navigant (coût P.N)**

Ils représentent les salaires et charges, les coûts de formation, les coûts de documentation et les coûts d'hébergement du personnel navigant technique (PNT) et commercial (PNC).

Ces frais sont distribués selon les modalités suivantes : nature d'aéronefs, genre du personnel navigant, l'heure de vol, ligne aérienne.

L'unité d'œuvre est l'heure de vol.

Le calcul se fait de la manière suivante :

$$\text{Coût personnel navigant} = \text{heure de vol} * \text{coût moyen à l'heure de vol et par type d'appareil}$$

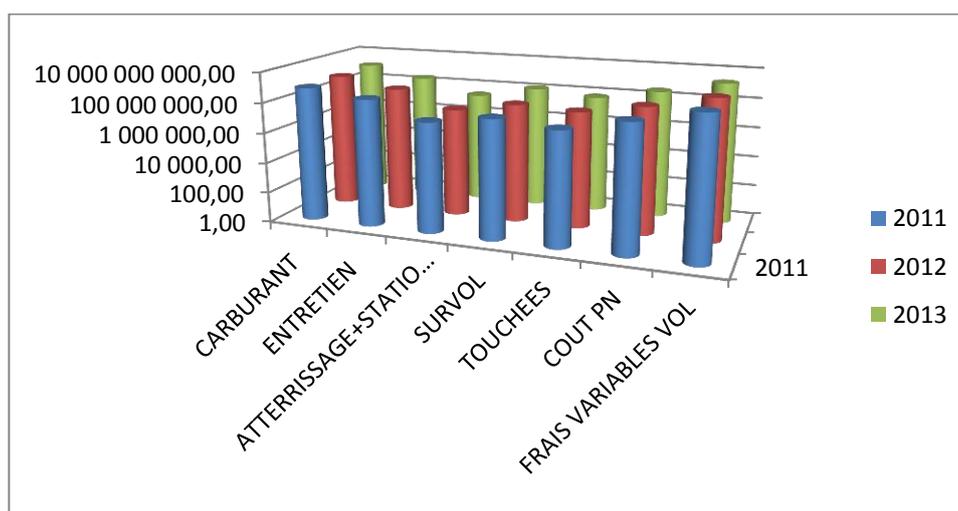
Dans le tableau qui suit, nous passerons en revue les couts variables liés aux vols de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période 2011-2013.

Tableau n°7 : les éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013.

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|----------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| CARBURANT | 763.794.576 | 877.510.719 | 1.225.867.751 |
| ENTRETIEN | 253.921.061 | 209.311.071 | 247.208.972 |
| ATTERRISSAGE+STATIONNEMENT | 18.286.501 | 16.182.602 | 26.867.371 |
| SURVOL | 62.212.677 | 70.458.484 | 140.062.483 |
| TOUCHEES | 27.425.937 | 47.075.991 | 67.778.234 |
| COUT PN | 179.907.040 | 208.856.287 | 320.804.325 |
| FRAIS VARIABLES VOL | 1.305.547.794 | 1.429.395.153 | 2.028.589.136 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°7 : présentation graphique des éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013.



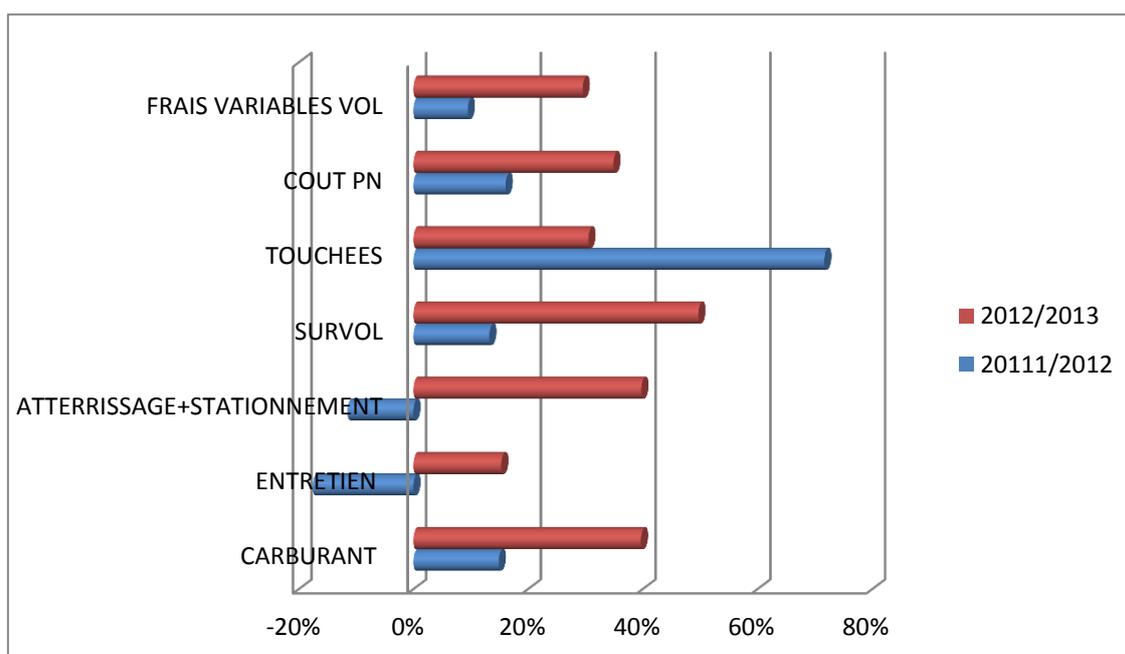
Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°8 : Evaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger »durant la période 2011-2013.

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|----------------------------|-----------|-----------|
| CARBURANT | 15% | 40% |
| ENTRETIEN | -18% | 15% |
| ATTERRISSAGE+STATIONNEMENT | -12% | 40% |
| SURVOL | 13% | 50% |
| TOUCHEES | 72% | 31% |
| COUT PN | 16% | 35% |
| FRAIS VARIABLES VOL | 9% | 30% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°8 : présentation graphique de l'évaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux vols de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013.



Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

Les coûts du carburant ont augmentés de 15% pendant la période (2011/2012) Et aussi pour la période (2012/2013) de 40%, cela s'explique par la hausse du prix de pétrole qui se reflète directement sur le prix de kérosène et ce dernier constitue un impact négatif sur les coûts.

Et ce qui concerne les frais d'entretien on remarque une diminution de 18% en 2012 par rapport à 2011, par contre une augmentation de 15% de 2013 par rapport à 2012. En expliquant ça par l'âge des appareils de la flotte.

Les frais variable vols ont progressé de 9% durant la période (2011/2012) et de 3% pendant (2012/2013).

➤ **Les coûts variables liés au trafic**

Les coûts variables liés au trafic comprennent l'ensemble des frais liés à la prise en charge des passagers une fois au vol. On distingue :

- **Le commissariat hôtelier**

Est l'ensemble des services à bord en direction des passagers : les gratuits services à bord (lingettes parfumées, journaux, ct.), les ventes à bord ; les repas et boissons servis à bord des aéronefs (frais hôteliers internes « catering »).

L'unité d'œuvre est : nombre passagers/ nombre d'étape et d'équipages pour le personnel naviguant.

Le calcul se fait par la méthode suivante :

$$\text{Coût hôtelier} = (\text{coût unitaire par passager, par classe, tranche, horaire et réseau} * \text{nombre passager}) + (\text{coût unitaire} * \text{nombre d'équipages} * \text{nombre d'étapes}).$$

- **Les frais « escales »**

Sont une cote part de l'assistance interne Air Algérie.

Assurée par les escales an Algérie et à l'étranger elle comprend : le transport de passagers en transit, les vols retardés, déroutés et les pertes des bagages.

L'unité d'œuvre est le nombre de passager.

Le calcul se fait par la méthode suivante :

$$\text{Frais d'escale} = \text{coût unitaire par escale} * \text{nombre de passagers}.$$

- **Les redevances passagers et fret**

Sont une taxe supportée par les passagers et affectée directement à la ligne.

Elle est payée pour le service rendu par les organismes aéroportuaires.

Cette redevance concerne le réseau international uniquement.

L'unité d'œuvre est le nombre de passagers.

Le mode de calcul est le suivant :

$$\text{Redevances passagers} = \text{coût unitaire par escale} * \text{nombre de passagers.}$$

- **L'assurance responsabilité civile (ARC)**

C'est une assurance payée pour la couverture de tous les passagers transportés par la compagnie. Elle sert à couvrir les passagers contre les risques éventuels.

L'unité d'œuvre est le PKT.

Le mode de calcul est e suivant :

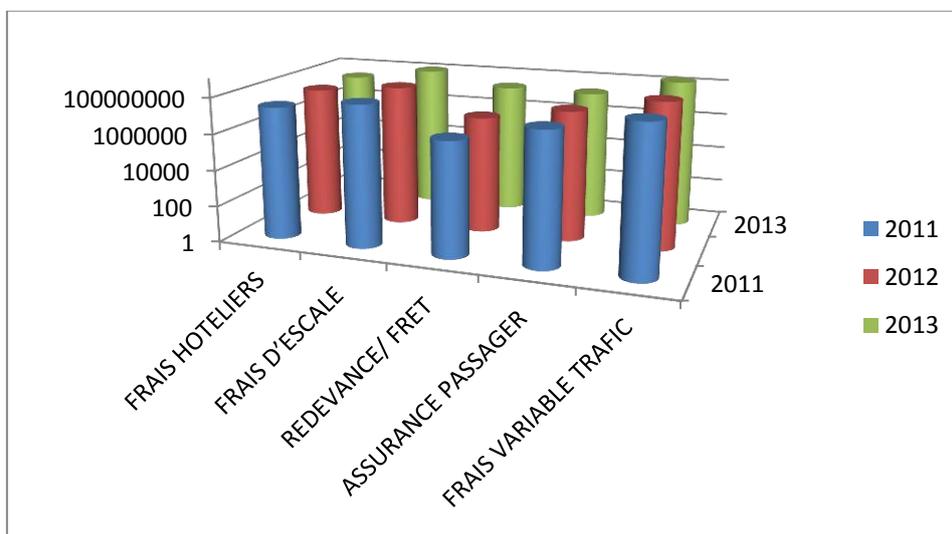
$$\text{Assurance responsabilité civile} = \text{coût par PKT} * \text{nombre de PKT}$$

Dans le tableau qui suit, nous passerons en revue les coûts variables liés aux trafics de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période 2011-2013.

Tableau N°9 : les éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------|-------------|-------------|-------------|
| FRAIS HOTELIERS | 22.951.568 | 27.335.651 | 25.847.250 |
| FRAIS D'ESCALE | 72.849.259 | 78.032.743 | 115.903.916 |
| REDEVANCE/ FRET | 2.156.781 | 3.217.475 | 22.237.902 |
| ASSURANCE PASSAGER | 20.369.215 | 16.928.395 | 19.930.102 |
| FRAIS VARIABLE TRAFIC | 118.326.823 | 125.514.264 | 183.919.170 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°9 : présentation graphique des éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période 2011-2013.

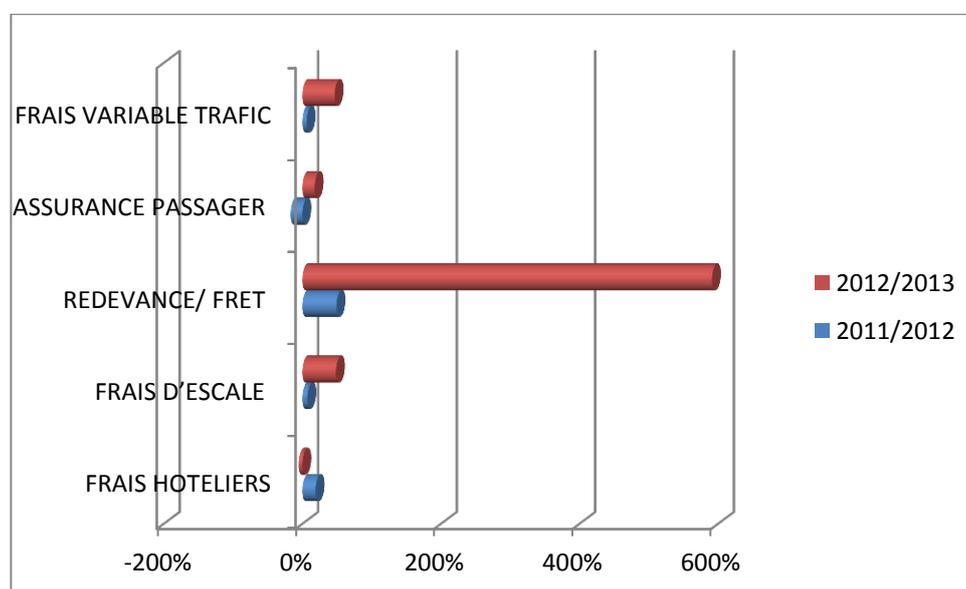
Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°10 : Evaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|-----------------------|-----------|-----------|
| FRAIS HOTELIERS | 19% | -5% |
| FRAIS D'ESCALE | 7% | 49% |
| REDEVANCE/ FRET | 49% | 591% |
| ASSURANCE PASSAGER | -17% | 18% |
| FRAIS VARIABLE TRAFIC | 6% | 47% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°8 : présentation graphique de l'évaluation en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux trafics de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».



Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

Durant la période (2011/2012), les frais hôteliers, d'escapes, et de redevance/fret ont augmentés de 19%, 7%, et de 49% et l'assurance/passagers diminué de 17%

Concernant la période (2012/2013) diminution des frais hôteliers de 5% par contre une augmentation sur les frais d'escapes de 49% et de redevance/fret de 591% et de 18% pour l'assurance passagers.

Une hausse en frais variables liés aux trafics en (2011/2012) de 6% et de 47% en (2012/2013).

➤ **Les coûts variables liés à la vente**

Ce sont des coûts déterminés par le centre de rentabilité. On distingue :

- **Les frais de distribution**

Ce sont les commissions versées aux agences agréées par l'entreprise.

- **Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)**

Cette taxe est appliquée au chiffre d'affaire global réalisé à l'intérieur du pays. Elle est fixée à 2% de ce dernier.

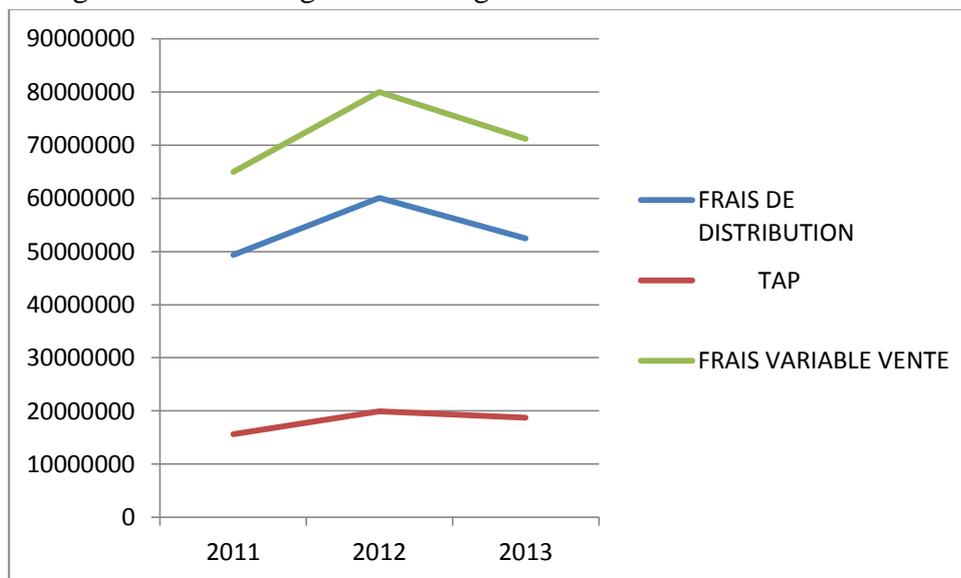
Dans le tableau qui suit, nous passerons en revue les coûts variables liés aux ventes de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période 2011-2013.

Tableau N°11 : les coûts variables liés aux ventes de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------|------------|------------|------------|
| FRAIS DE DISTRIBUTION | 49.361.313 | 60.065.241 | 52.431.119 |
| TAP | 15.641.734 | 19.966.588 | 18.753.249 |
| FRAIS VARIABLE VENTE | 65.003.047 | 80.031.829 | 71.184.368 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°11 : présentation graphique des éléments constitutifs des coûts variables liés aux ventes de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».



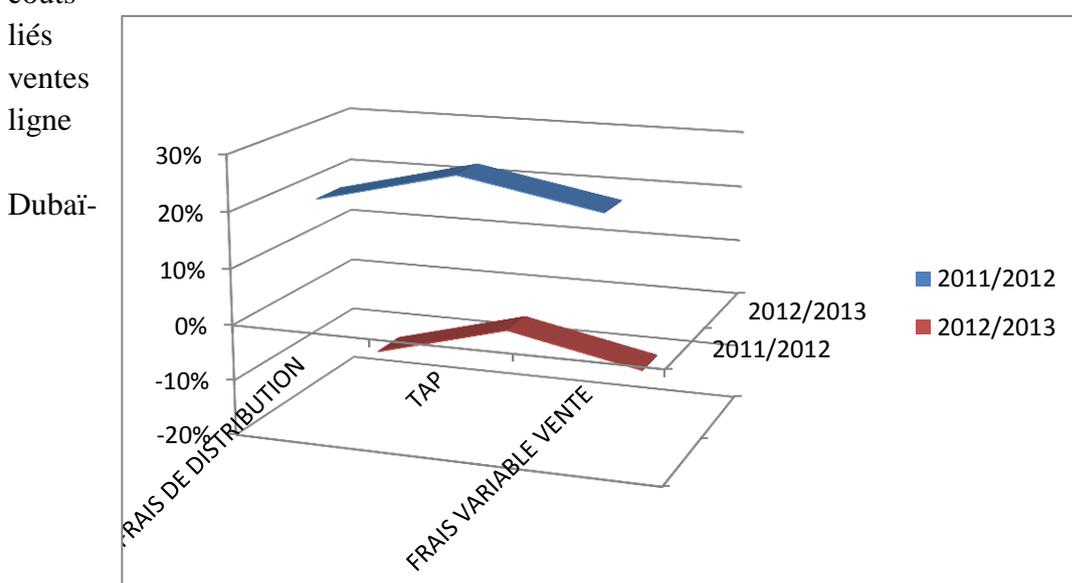
Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°12: évolution en (%) des coûts variables liés aux ventes de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période 2011-2013.

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|-----------------------|-----------|-----------|
| FRAIS DE DISTRIBUTION | 22% | -13% |
| TAP | 28% | -6% |
| FRAIS VARIABLE VENTE | 23% | -11% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°12 : présentation graphique de l'évolution en (%) des éléments constitutifs des coûts variables liés aux ventes de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».



Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

On remarque à partir des tableaux et figures, une hausse aux couts liés à la vente de 23% en (2011/2012), en expliquant ça par l'augmentation des frais de distribution de 22% et de 28% aux taux sur l'activité professionnelle.

Par contre en (2012/2013) les frais liés à la vente baissent de 11% et cela est lié à la baisse des frais de distribution de 13% et taux sur l'activité professionnelle de 6%.

❖ Les coûts fixes ou coûts avion

Les charges fixes correspondent pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. Ces charges sont relativement fixes lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul.

Les coûts avions regroupent les charges suivants :

➤ Amortissements avions

Ces coûts concernent la flotte propriété de la compagnie. L'amortissement annuel d'un appareil est fonctions des paramètres suivants :

- A. Le prix de l'avion à la livraison (DZD).
- B. Le prix des rechanges à la livraison.
- C. La durée d'amortissement.

L'amortissement enregistre la dotation annuelle en « amortissement économique », qui est égale à la dotation annuelle aux amortissements comptables plus la provision pour renouvellement de la flotte.

b. L'amortissement comptable : représente la dépréciation des investissements ayant pour objet la reconstitution des fonds investis.

c. La provision pour renouvellement de la flotte : représente l'incapacité des amortissements comptables à fournir des éléments pour cause, ils ne reflètent pas le prix de remplacement.

Pour rester en activité, la compagnie doit produire à long terme pour le remplacement des équipements aux prix courant et s'assurer d'un rendement suffisant sur le matériel volant.

➤ Les frais financiers

Les frais financiers sont des intérêts relatifs aux emprunts contractés par la compagnie pour payer les avions dont elle possède la propriété. Elle prend en considération tous les frais de banque issus des opérations financières ainsi que les commissions versées aux banques et autres organismes financiers.

➤ Les coûts de location avions

Les types de locations pratiquées à Air Algérie sont :

- Le leasing financier : les coûts de location couvrent l'amortissement et les frais financiers.
- L'affrètement ACMI : les coûts de locations couvrent l'amortissement, Les frais financier, l'assurance corps aéronefs et risque de guerre, l'entretien et les coûts du personnel navigant technique.
- L'affrètement coque nue : les coûts de location couvrent l'amortissement, les frais financiers, et les coûts d'entretien.

➤ Les frais d'assurance corps aéronefs et risque de guerre

L'assurance est une prise en charge du risque lié au matériel contre les conséquences dangereuses pouvant résulter de la survenance malheureuse de certains événements.

- L'assurance « corps aéronefs » : qui couvre les dommages matériels subis par l'aéronef.
- L'assurance « risque de guerre » : sert à couvrir l'aéronef exploité par l'assuré contre les risques de guerre.

L'unité d'œuvre est les heures de vol.

Elles se calculent de la manière suivante :

$$\text{Coûts avions} = \text{coût à l'heure de vol par type d'appareil} * \text{nombre d'heure de vol.}$$

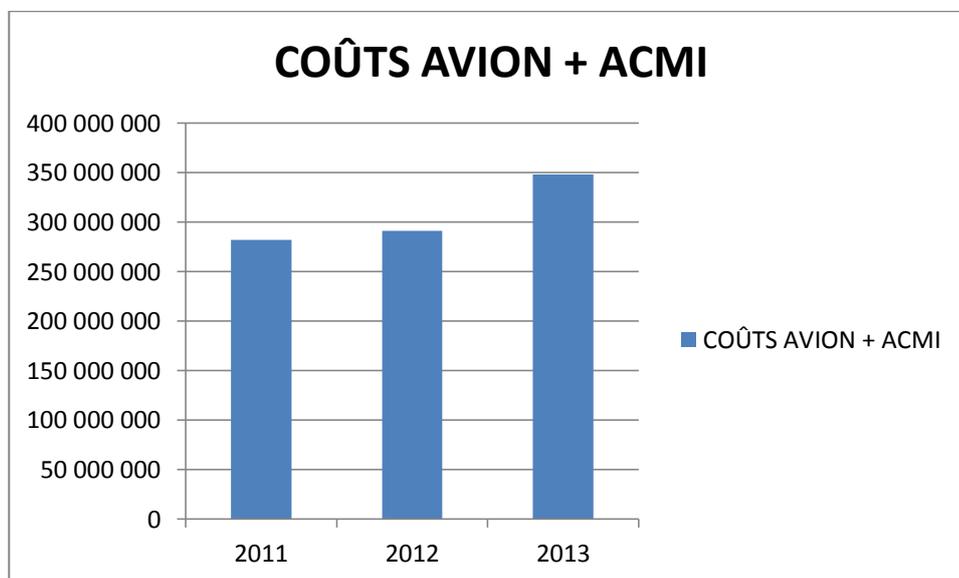
Ci-dessous on a un tableau qui représente les coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période 2011-2013.

Tableau N°13 : les coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| COÛTS AVION + ACMI (COUT FIXE) | 281.749.860 | 291.202.286 | 348.104.023 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°13 : présentation graphique des coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».



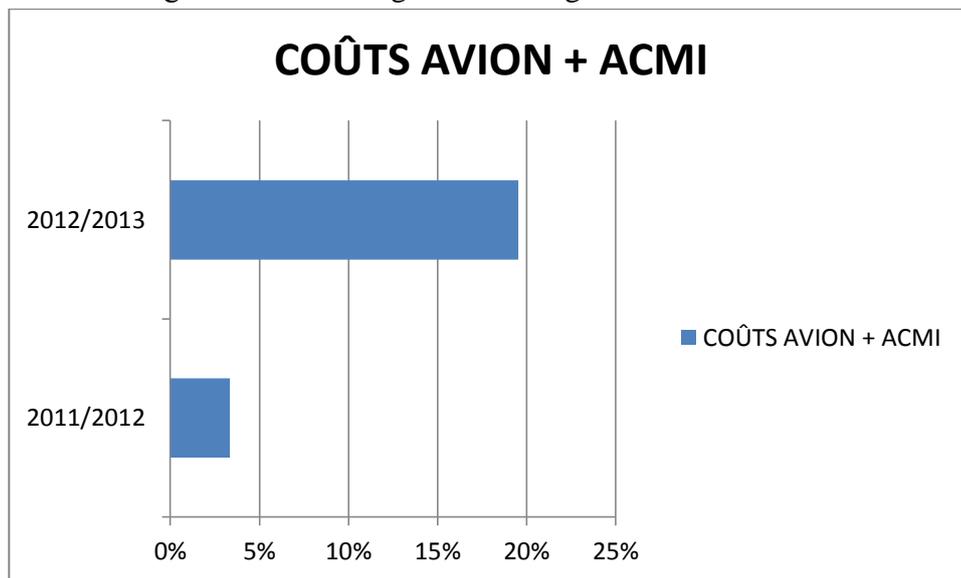
Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°14 : évolution en (%) des coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|---|-----------|-----------|
| COÛTS AVION + ACMI (COUT FIXE) | 3% | 20% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°14 : présentation graphique de l'évolution en (%) des coûts fixes relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».



Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

Une progression de 3% en 2012 par rapport à 2011 et de 20% en 2013 par rapport à l'exercice précédent concernant les coûts fixes.

b. Les coûts d'exploitation indirects ou frais généraux

Les charges indirectes comme étant des charges imputées aux coûts grâce à de nombreux calculs intermédiaires.

Ces charges correspondent aux éléments constitutifs de coûts difficiles, voire impossibles à attribuer à un produit.

Elles sont intégrées dans cette rubrique : toutes les charges non incluses dans les coûts directs. Les coûts ne dépendent pas du programme d'exploitation.

Ils ne seront pas pris en compte dans l'évolution des programmes.

$$\text{Coût indirect} = \text{taux annuel} * \text{coût direct}$$

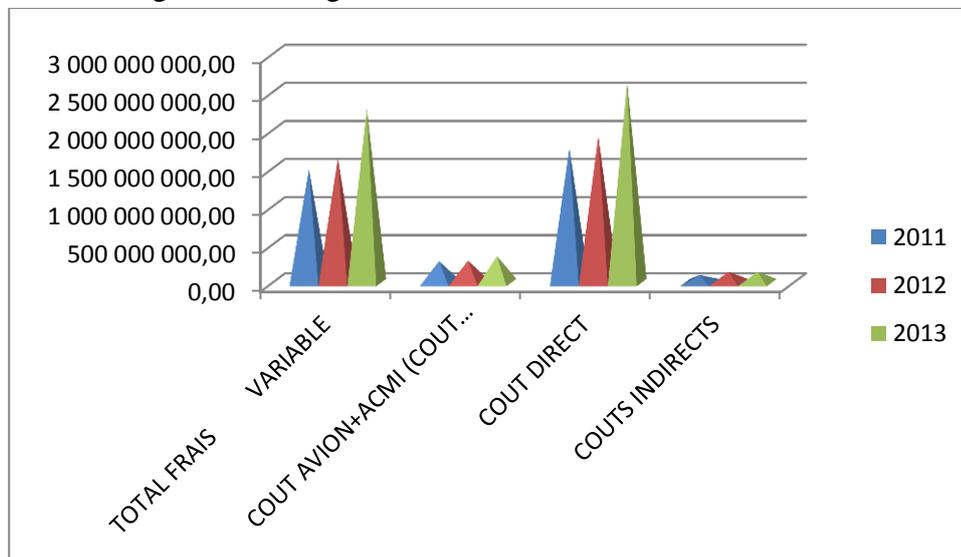
Ci-après un tableau représentant les coûts directs et indirects à l’exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » pour les années 2011, 2012,2013.

Tableau N°15 : les coûts directs et indirects relatifs à l’exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|------------------------------------|-----------------|---------------|---------------|
| TOTAL FRAIS VARIABLE | 1.488.877.664 | 1.634.941.247 | 2.283.692.673 |
| COUT AVION+ACMI (COUT FIXE) | 281.749.859 ,6 | 291.202.286 | 348.104.023 |
| COUT DIRECT | 1.770.627.523,6 | 1.926.143.533 | 2.631.796.696 |
| COUTS INDIRECTS | 101.117.771,8 | 142.727.008 | 142.513.098 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°15 : présentation graphique des coûts directs ou indirects relatifs à l’exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».



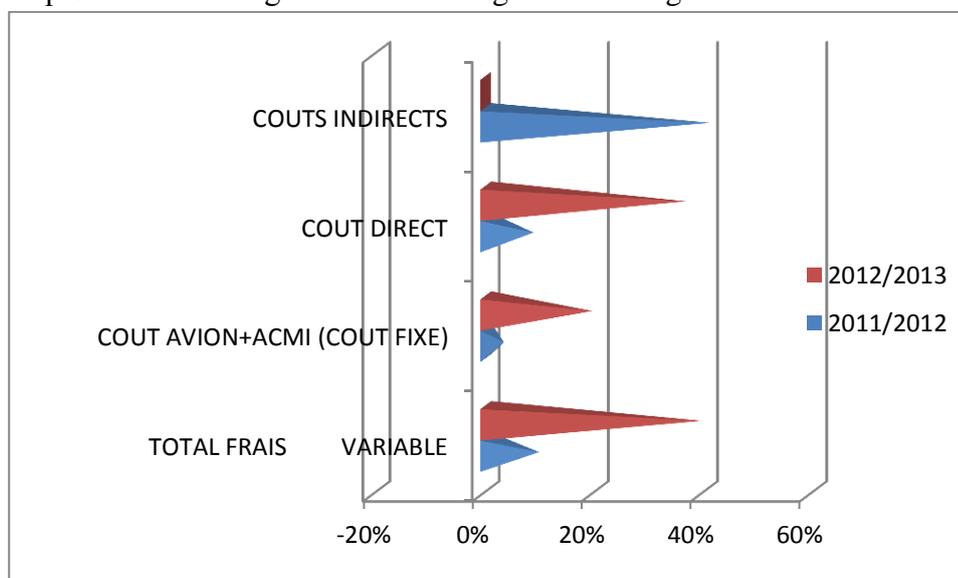
Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°16: évolution en (%) des coûts directs ou indirects relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|-----------------------------|-----------|-----------|
| TOTAL FRAIS VARIABLE | 10% | 40% |
| COUT AVION+ACMI (COUT FIXE) | 3% | 20% |
| COUT DIRECT | 9% | 37% |
| COUTS INDIRECTS | 41% | -0,1% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°16 : présentation graphique de l'évolution en (%) des coûts directs ou indirects relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».



Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

Pendant la période (2011/2012) les coûts directs ont une croissance de 9%, cela explique par la progression des frais variables de 10% et les coûts fixes de 3% et les coûts indirects ont enregistrés une hausse de 41% pendant cette période.

Aussi pour la période (2012/2013), une augmentation des frais variables de 40% et fixes de 20%, c'est pour cela les coûts directs ont une croissance de 37% et les coûts indirects une diminution de 0.1%.

d. Le coût de revient

C'est l'ensemble des coûts directs d'exploitation d'une ligne aérienne et les coûts indirects, cela suivant la relation ci-après :

$$\text{Coût de revient} = \text{coûts directs} + \text{coûts indirects}$$

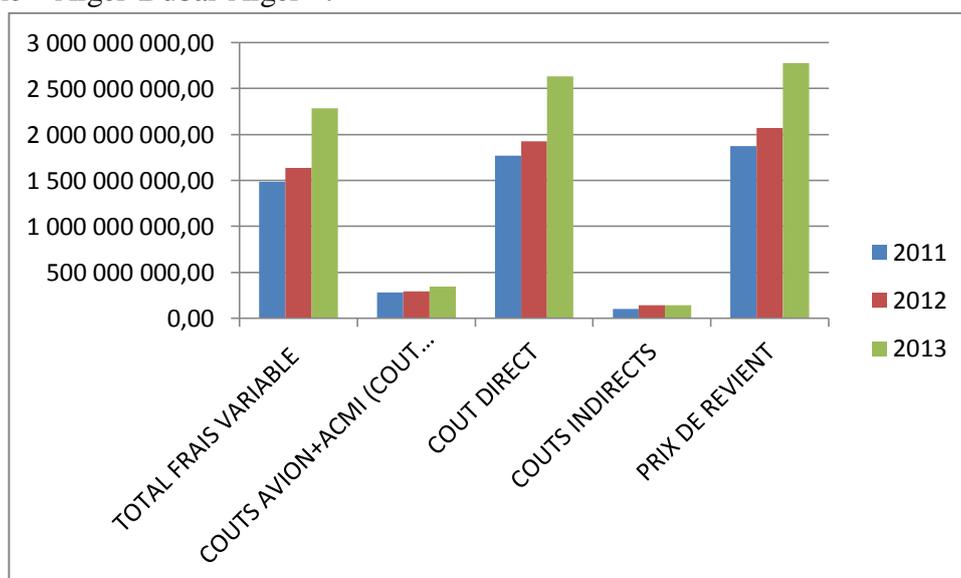
Le tableau ci-dessous représente tous les éléments constitutifs du coût de revient relatif à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » pour la période 2011-2013.

Tableau N°17 : les coûts revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|-------------------------------------|------------------|---------------|---------------|
| TOTAL FRAIS VARIABLE | 1.488.877.664 | 1.634.941.247 | 2.283.692.673 |
| COUTS AVION+ACMI (COUT FIXE) | 281.749.859,6 | 291.202.286 | 348.104.023 |
| COUT DIRECT | 1.770.627.523,6 | 1.926.143.533 | 2.631.796.696 |
| COUTS INDIRECTS | 101.117.771,8 | 142.727.008 | 142.513.098 |
| PRIX DE REVIENT | 1.871.745.295,17 | 2.068.870.541 | 2.774.309.794 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

Figure N°17 : présentation graphique du coût de revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

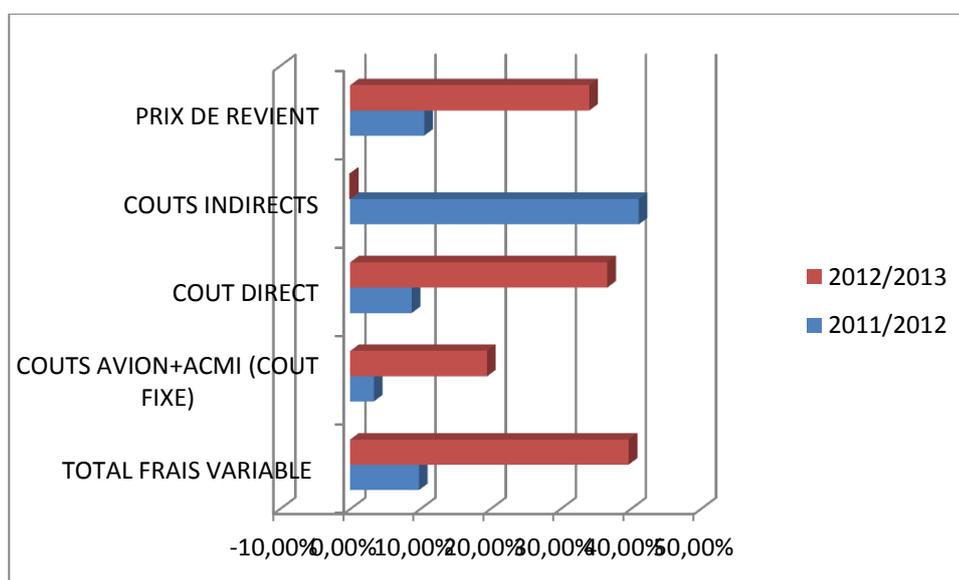


Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°18 : évolution en (%) du coût de revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|------------------------------|-----------|-----------|
| TOTAL FRAIS VARIABLE | 9,81% | 40% |
| COUTS AVION+ACMI (COUT FIXE) | 3,35% | 20% |
| COUT DIRECT | 8,78% | 37% |
| COUTS INDIRECTS | 41,15% | -0,1% |
| PRIX DE REVIENT | 10,53% | 34% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°18 : présentation graphique de l'évolution en (%) du coût de revient relatifs à l'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

La croissance du prix de revient de 10.53% du à la progression des coûts directs et indirects pendant la période (2011/2012) et de 34% et est passé de 2068870541 DA en 2012 à 2774309794 DA en 2013.

2. Calcul et analyse de la rentabilité de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».**2.1. Le résultat d'exploitation**

Dans la méthode du direct costing évolué ou coût variable évolue, le résultat s'obtient comme suit:¹

Chiffre d'affaire**- Coût directs variables**

= Contribution brute d'exploitation (marges brute)**- Coûts directs fixes**

= Contribution nette d'exploitation (marges nettes)**- Coûts indirects**

= Résultat d'exploitation

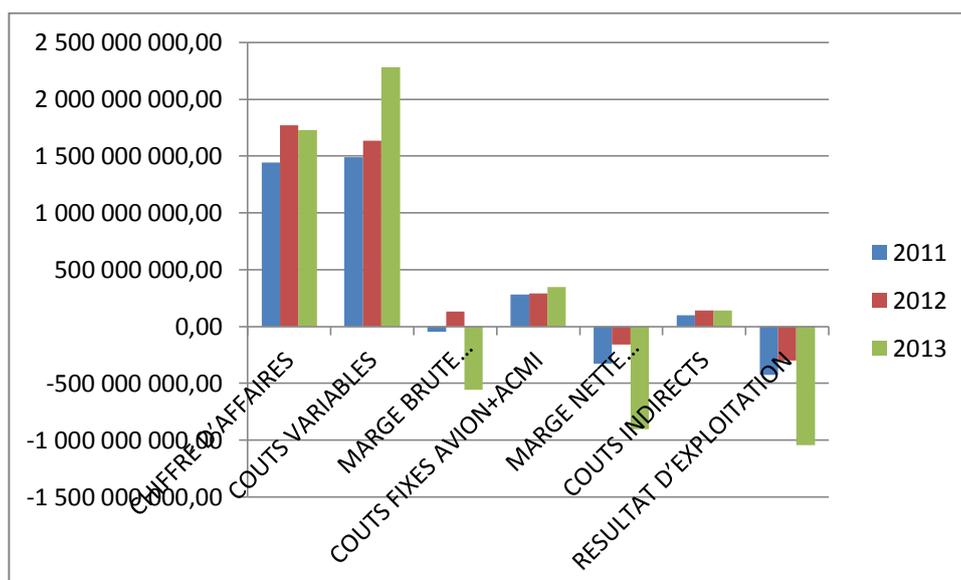
Les tableaux ci-dessous nous permettons de comprendre l'évolution des résultats d'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger ».

¹ Jean Orsoni ; comptabilité analytique ; Vuibert édition 1987.

Tableau N°19 : présentation des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------------------|------------------|---------------|-----------------|
| CHIFFRE D'AFFAIRES | 1.445.224.068,57 | 1.769.341.473 | 1.729.138.303 |
| COUTS VARIABLES | 1.488.877.664 | 1.634.941.247 | 2.283.692.673 |
| MARGE BRUTE D'EXPLOITATION | - 43.653.595,13 | 134.400.226 | - 554.554.370 |
| COUTS FIXES AVION+ACMI | 281.749.860 | 291.202.286 | 348.104.023 |
| MARGE NETTE D'EXPLOITATION | -325.403.454,76 | -156.802.060 | - 902.658.393 |
| COUTS INDIRECTS | 101.117.772 | 142.727.008 | 142.513.098 |
| RESULTAT D'EXPLOITATION | -426.521.226,60 | -299.529.068 | - 1.045.171.491 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

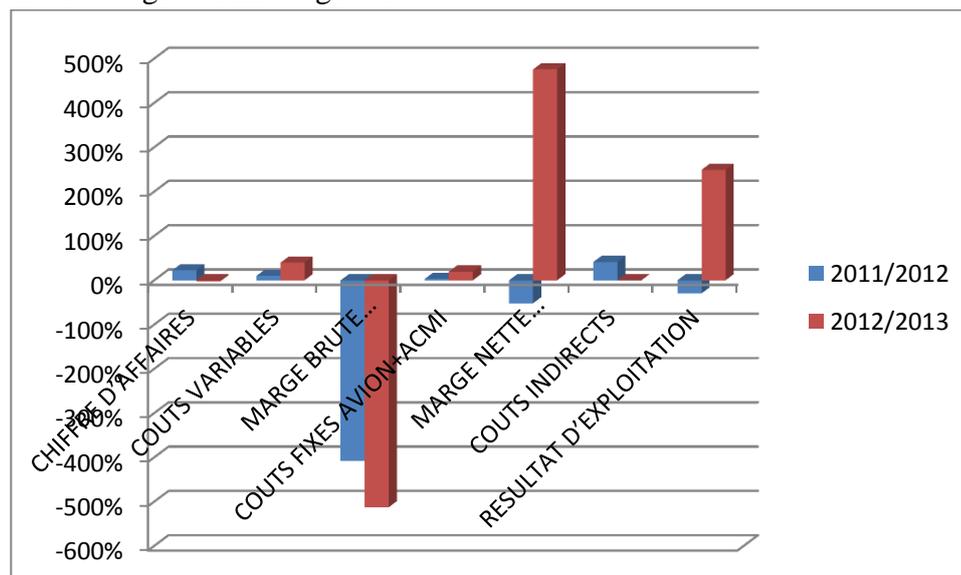
Figure N°19 : présentation graphique des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°20 : évolution en (%) des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|-------------------------|-----------|-----------|
| CHIFFRE D'AFFAIRES | 22% | -2% |
| COUTS VARIABLES | 10% | 40% |
| MARGE BRUTE | -408% | -513% |
| COUTS FIXES AVION+ACMI | 3% | 20% |
| MARGE NETTE | -52% | 476% |
| COUTS INDIRECTS | 41% | -0,1% |
| RESULTAT D'EXPLOITATION | -30% | 249% |

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Figure N°20 : présentation graphique de l'évolution en (%) des résultats d'exploitation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

La ligne « Alger-Dubaï-Alger » a réalisé un résultat négatif pendant la période (2011/2012) malgré la hausse du chiffre d'affaire, et dû à la hausse des coûts liés à la ligne.

Aussi durant la période (2012/2013) le résultat d'exploitation de la ligne a baissé de - 299.529.068 DA à -1.045.171.491 DA.

On peut expliquer ce déficit par la hausse exorbitante des charges liées à la ligne tel que : le prix de pétrole ainsi l'entretien des appareils de sa flotte....etc.

2.2. Les indicateurs de performance

Dans cette étape nous allons analyser les éléments importants indiquant la performance de l'exploitation de la ligne « Alger-Dubaï-Alger » et qui sont les suivants :

2.2.1. Recette Unitaire Moyenne des passagers (RUM)

Elle est calculée par la relation ci-dessous :

$$\text{Recette Unitaire Moyenne} = \text{Recette Pax} / \text{Pax transportés}$$

2.2.2. Prix de revient unitaire (par passagers)

Il est calculé comme suit :

$$\text{Prix de revient unitaire} = \text{Coût de revient} / \text{nombre de passagers}$$

2.2.3. Taux de couverture

Il représente la couverture des coûts par les recettes, il est donné par la relation suivante :

$$\text{Taux de couverture} = (\text{Chiffre d'affaires} / \text{Coût de revient}) * 100$$

Si le taux de couverture est supérieur à 100% c'est un bénéfice.

Si le taux de couverture est inférieur à 100% c'est une perte.

2.2.4. Coefficient de remplissage réel (CRr)

Il est calculé comme suit :

$$\text{Coefficient de remplissage réel} = \text{Nombre de passagers au kilomètre transportés} / \text{Nombre de sièges au kilomètre offerts.}$$

2.2.5. Coefficient de remplissage d'équilibre (CRe)

Il est calculé selon la relation suivante :

$$\text{Coefficient de remplissage équilibré} = (\text{Coût de revient} / \text{Chiffre d'affaires}) * \text{Coefficient de remplissage.}$$

2.2.6. Coût au S.K.O

Il se calcul comme suit :

$$\text{Coût au S.K.O} = \text{Prix de revient global} / \text{S.K.O}$$

2.2.7. Recette au P.K.T

Elle se calcule par la relation suivante :

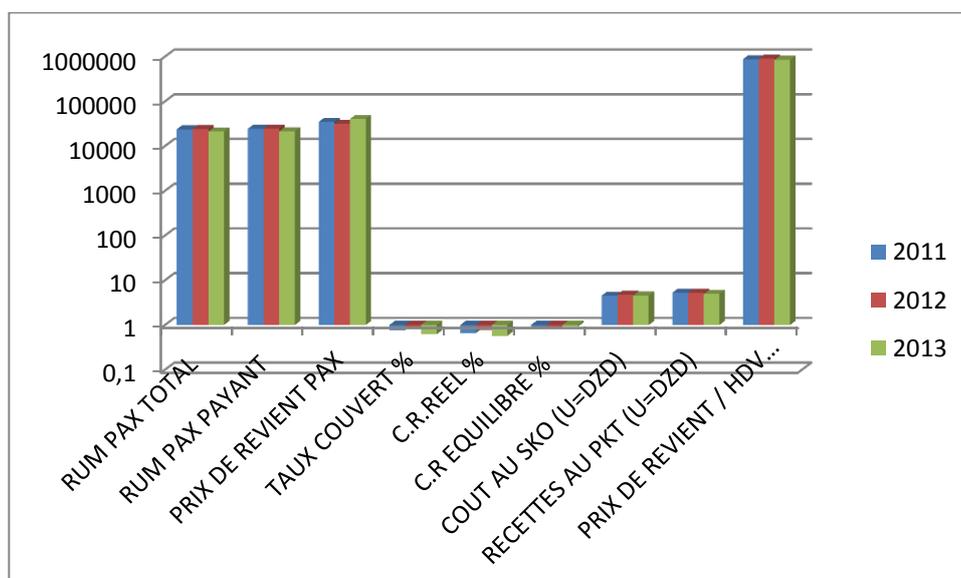
$$\text{Recette au P.K.T} = \text{Recette au transport} / \text{P.K.T}$$

Le tableau ci-dessous nous présente les indicateurs d performances de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger » durant la période (2011-2013).

Tableau N°21 : présentation des indicateurs de performance de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| INDICATEURS DE PERFORMANCE | 2011 | 2012 | 2013 |
|----------------------------------|------------|------------|------------|
| RUM PAX TOTAL | 23.761 | 24.038 | 21.088 |
| RUM PAX PAYANT | 24.235 | 24.528 | 21.383 |
| PRIX DE REVIENT PAX | 34.455 | 31 381 | 40.330 |
| TAUX COUVERT % | 77% | 86% | 62% |
| C.R.REEL % | 66,52% | 77,38% | 57,38% |
| C.R EQUILIBRE % | 86% | 90,47% | 92,06% |
| COU AU SKO (U=DZD) | 4,53 | 4,79 | 4,57 |
| RECETTES AU PKT (U=DZD) | 5,26 | 5,29 | 4,96 |
| PRIX DE REVIENT / HDV (U=DZD) | 872.913,74 | 893.854,33 | 847.109,73 |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique) Unité : DZD

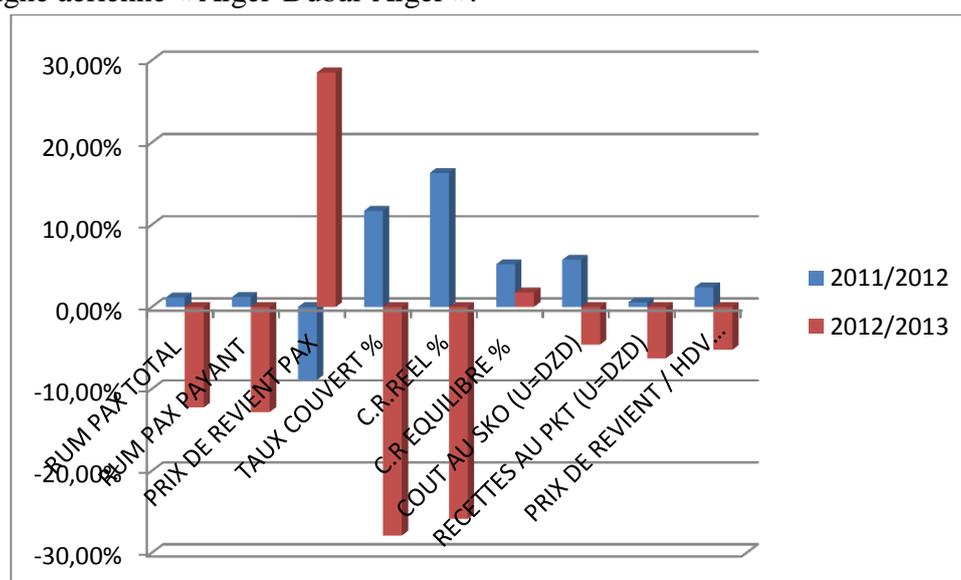
Figure N°21 : présentation graphique des indicateurs de performance de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Tableau N°22 : évolution en (%) des indicateurs de performance de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

| RUBRIQUE | 2011/2012 | 2012/2013 |
|--------------------------------------|-----------|-----------|
| RUM PAX TOTAL | 1,17% | -12% |
| RUM PAX PAYANT | 1,21% | -13% |
| PRIX DE REVIENT PAX | -8,92% | 29% |
| TAUX COUVERT % | 11,69% | -28% |
| C.R.REEL % | 16,33% | -26% |
| C.R EQUILIBRE % | 5,20% | 2% |
| COU T AU SKO (U=DZD) | 5,74% | -5% |
| RECETTES AU PKT (U=DZD) | 0,57% | -6% |
| PRIX DE REVIENT / HDV (U=DZD) | 2,40% | -5% |

Source : Direction Finance et Comptabilité (sous-direction Comptabilité Analytique)

Figure N°22 : présentation graphique de l'évolution en (%) des indicateurs de performance de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ».

Source : établi par les étudiants à partir des données.

Commentaire :

Une augmentation des RUM PAX de 1.17% pendant la période (2011/2012) et une diminution de 12% pour la période (2012/2013).

Ce qui concerne le prix de revient, une régression de 8,92% en 2012 par rapport à 2011 et une progression de 29% en 2013 par rapport à 2012.

Le taux de couverture a été inférieure à 100 pendant les trois exercices, alors le CA réalisé est inférieur pour couvrir l'ensemble des coûts.

Donc il faut que le coefficient de remplissage réel soit égal au coefficient de remplissage équilibré pour obtenir un équilibre entre les recettes et les couts. On a constatés que les deux coefficients ne sont pas égaux, en (2011/2012) CR réel supérieur au CR équilibré et en (2012/2013) le CR réel est inférieur CR équilibré.

Concernant le coût de SKO en 2012 a enregistré une hausse de 5.74% par rapport à 2011 et une baisse de 5% en 2013 par rapport à 2012.

Pour les recettes au PKT, une augmentation de 0.57% pour la période (2011/2012) et une diminution de 6% pour la période (2012/2013).

Le prix de revient sur HDV a enregistré une progression de 2,40% en 2012 par rapport à 2011 et une régression de 5% en 2013 par rapport à 2012.

Conclusion

D'après l'étude qu'on vient d'effectuer au sein d'Air Algérie, on constate que l'entreprise a subi une perte, et cela suite à une analyse des recettes, des coûts d'exploitation et des indicateurs de performance.

On constate que le résultat d'exploitation est resté négatifs au cours des trois exercices (exercices 2011,2012, et 2013). Par conséquent, on conclut que la ligne « Alger- Dubaï-Alger » est une ligne déficitaire.

Les forces liées à la ligne

La croissance du trafic des passagers vers Dubaï, sachant que DUBAI est une ligne de tendance où elle représente une vision très importante pour les investisseurs et les touristes ce qui va entraîner une augmentation des recettes de la ligne.

Les moyens humains et financiers misent en œuvre par la compagnie Air Algérie pour élargir son réseau international, comme l'acquisition de nouveaux appareils aéronefs, afin de mettre les passagers dans des bonnes conditions de voyage.

Les Faiblesses liées à la ligne

Après avoir analysé la ligne « Alger-Dubaï-Alger », on a pu constater que cette ligne est déficitaire durant les trois années de l'étude, cela peut être expliqué par la rigidité de ses coûts essentiellement le coût du carburant qui représente le 1/2 de la totalité des charges d'exploitation et sachant que le coefficient de remplissage n'a pas dépassé le 60% d'un avion, ses résultats dégressifs n'a pas empêché les gestionnaire d'Air Algérie de créer un autre vol vers Dubaï.

Le vieillissement de la flotte, qui a engendré des coûts supplémentaires de la maintenance des appareils aéronautiques, en faisant réduire les bénéfices réalisés.

La forte concurrence qu'elles présentent les compagnies aériennes tel que : Qatar Airways, Air France...

La dévaluation du dinar Algérien par rapport aux devises étrangères, entrainera une augmentation du coût.

***CONCLUSION
GENERALE***

La comptabilité de gestion occupe une place très importante dans l'organisation de l'entreprise, en ce sens qu'elle est considérée comme un système d'information interne de la firme. A travers ses outils et ses méthodes de calcul des coûts, elle peut être perçue comme un outil de gestion prévisionnelle qui permet aux gestionnaires de prendre des décisions afin d'élaborer des anticipations.

C'est dans cette perspective que la compagnie Air Algérie, a fait de la comptabilité de gestion un outil majeur pour le calcul des coûts de l'ensemble de ses lignes aériennes, et parmi d'entre elles la ligne Alger -Dubai- Alger.

Il y a lieu de constater dans la période récente que la destination Dubai est devenue la ligne la plus fréquentée par les touristes que par les investisseurs. A cet effet Air Algérie a créée en 2008 la ligne Alger -Dubai- Alger pour élargir son portefeuille d'activité d'une part et augmenter sa rentabilité d'une autre part en fournissant tous les moyens financiers et humains pour faire réussir cette ligne.

Cependant, la durée allant de 2011 à 2013 la ligne en question n'a cessé de réaliser des pertes très remarquables voire alarmantes, ce qui a poussé les gestionnaires d'Air Algérie d'enflammer les prix de billetterie de la ligne pour recouvrir l'ensemble de ses charges, parlant exactement sur le coût du carburant des avions et cela dû à la hausse de l'or noire qui reflète directement le prix de kérosène.

Durant la période 2012-2013 le coût de carburant a augmenté de 40% par rapport à la période 2011-2012, ce qui a rendu la ligne encore plus déficitaire.

Ce problème a été étudié à travers une analyse de l'ensemble des coûts de la ligne «Alger - Dubai- Alger », ce qui a permis de dégager des éléments de réponses ayant contribué à la confirmation ou l'infirmer des hypothèses émises :

- La première hypothèse : « La comptabilité de gestion présente un outil indispensable pour Air Algérie afin de maîtriser ses coûts et d'augmenter la rentabilité de ses lignes, en particulier la ligne « ALGER-DUBAI-ALGER », a été confirmée, durant notre étude on a vu que la comptabilité de gestion fournit des éléments essentiels servant directement la prise de décision, à travers l'analyse des coûts.
- La deuxième hypothèse : « La méthode pratiquée par Air Algérie pour le calcul des coûts : la méthode des coûts complets », a été infirmée, la méthode pratiquée c'est la méthode des coûts variable (direct costing).
- La troisième hypothèse : « Les facteurs influençant l'augmentation des tarifs de billetterie concernant la ligne ALGER-DUBAI-ALGER : la hausse des cours de carburant, la dévaluation du dinar Algérien par rapport au Dollar », a été confirmée, car la cause directe de la cherté des billets d'avion retourne à la fluctuation des cours de pétrole, ainsi la dévaluation du dinar algérien face aux devises étrangers.

A cet effet, il a été recommandé à la l'entreprise de :

-D'abroger le 2^{ème} vol, et de rester sur un vol par jour seulement, pour augmenter le coefficient de remplissage de l'avion d'une part et de minimiser les coûts d'une autre part.

- L'élaboration des alliances avec d'autres compagnies aérienne, en vue de partager ses expérience ainsi ses facteurs clés de succès qui va être un avantage concurrentiel pour la compagnie.

- De filialiser la compagnie Air Algérie, par la création d'une filiale low cost afin de reconquérir sa clientèle, et pour faire face à ses concurrents directes Qatar Airways, Tassili Air France....

Définitivement, ce travail constitue une piste non seulement à améliorer mais aussi à approfondir, c'est pourquoi, nous invitons tous ceux qui pourront compléter ce travail d'être les bienvenus et tous nos lecteurs.

I. Ouvrages

- 1- Abdellah boughada, comptabilité analytique d'exploitation, Berti édition.
- 2- Baroux, Jean-Louis ; « compagnies aériennes : la faillite du modèles » ; L'Archipel ; 2010.
- 3- Boisselier, Patrick ; « contrôle de gestion » ; Vuibert ; 2013.
- 4- ChirstianGoujet-christianRaulet ; Comptabilité de gestion; 6^{ème} édition-Dunod 2003.
- 5- Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; « Contrôle de Gestion, cas et application » ; 5^{ème} édition ; édition DUNOD ; 2001.
- 6- Desiré-Luciani, Marie-Noëlle ; « le grand livre de contrôle de gestion » ; Eyrolles ; 2013.
- 7- Doriath Brigitte ; Goujet Christian ; « comptabilité analytique de gestion » ; édition Dunod ; 2011.
- 8- Dumoulin.C, Management des systèmes d'information, Edition d'organisation, 1986.
- 9- F. Engel, F. kletz, la comptabilité analytique, Ecole des mines de Paris, Mars 2005.
- 10- Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC ; « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance » ; 2^{ème} édition ; édition Gualino ; 2005.
- 11- Grand guillot, Béatrice et Francis, Comptabilité Analytique, Collection Les Zooms, Gualino éditeur, 2ième édition.
- 12- Grand guillot, Béatrice et Francis ; « l'essentiel de la comptabilité de gestion » ; Gualino ; 2014.
- 13- Grand guillot, Francis ; « Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels - Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts » ; Gualino ; 2014.
- 14- Jacque MERGERIN, Gérard AUSSET, Comptabilité analytique, les éditions organisationnelles, 1990.
- 15- Jean Orsoni ; comptabilité analytique ; Vuibert édition 1987.
- 16- Leclère, Didier ; « L'essentiel de la comptabilité analytique » ; édition de l'organisation ; 2011.
- 17- Louis Dubrulle-Didier Jourdain ; Comptabilité analytique de gestion ; 4^{ème} édition-Dunod 2003.
- 18- Louis Dubrulle-Didier Jourdain ; Comptabilité analytique de gestion ; 5^{ème} édition-Dunod 2003.
- 19- Lucas H.C ; in Davis, Système d'information pour le management, 1986.
- 20- Mevellec, Pierre ; « Introduction au calcul des coûts », Editeur: e-theque ; 2002.
- 21- Mendoza, Carla ; « coût et décision » ; Gualino ; 2004.
- 22- Thierry Jacquot et Richard Milkoff ; comptabilité de gestion ; analyse des couts ; édition 2007.
- 23- Yves Dupuy ; Denis travaillé ; les bases de la comptabilité analytique de gestion ; 2^{ème} édition Economica ; 2009.

II. Mémoires

- 1- Bouakline Housseem, Akkacha Mohamed Amine; Evaluation des lignes aériennes au sein de l'entreprise Air Algérie, promotion juin 2011.

- 2- Benalia Ahmed Amine, Evaluation du système de comptabilité analytique d'une entreprise, Ecole supérieure de commerce, promotion 2001.
- 3- Djedaa Amina, rapport de stage au sein de la compagnie aérienne Air Algérie, 2014.
- 4- Hattal Asma, rapport de stage au sein de la compagnie aérienne Air Algérie, 2014.
- 5- Kacimi Zahia, la comptabilité analytique dans les chantiers de grands travaux pétroliers cas : L'ENGTP, Ecole supérieure de commerce, promotion 1999.

III. Document interne de l'entreprise

IV. Web graphies

1. Site officiel d'Air Algérie, www.airalgérie.dz
2. Scholarvox, <http://www.scholarvox.com/>
3. Djazairess, <http://www.djazairess.com/fr/elwatan/465281>
4. Forum Nebras el maerifah, <http://forum.educdz.com/threads/air-alg%C3%A9rie-nos-billets-ne-sont-pas-chers.575886/>
5. http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_analytique

V. Revues

-Chanegrih, Tarek ; Godey, Bruno; L'ABC outil d'aide à la décision de coopération ? » ; Gestion 2000 ; Publication: 1998.

Remerciement.

Dédicace.

| | |
|---|-------------|
| Sommaire..... | I-II |
| Liste des abréviations..... | III |
| Liste des figures..... | IV |
| Liste des tableaux..... | VII |
| Résumé..... | IX |
| Summary..... | X |
| Introduction Générale..... | A-D |
| Chapitre 1 : la comptabilité de gestion un système d'information pour l'entreprise | 1 |
| Introduction..... | 1 |
| Section 1 : généralités sur le système d'information..... | 2 |
| 1. Le système et l'information..... | 2 |
| 1.1. Le système..... | 2 |
| 1.1.1. Définition du système..... | 2 |
| 1.1.2. La variété des systèmes..... | 2 |
| 1.2. L'information..... | 2 |
| 1.2.1. Définition de l'information..... | 2 |
| 1.2.2. Le rôle de l'information pour l'entreprise..... | 3 |
| 2. Le système d'information..... | 3 |
| 2.1. Définition du système d'information..... | 3 |
| 2.2. Les fonctions du système d'information..... | 4 |
| 2.3. La démarche du système d'information..... | 5 |
| 3. La place du système d'information au sein de l'entreprise..... | 5 |
| 3.1. Les qualités et les composantes du système d'information..... | 5 |
| Section 2 : le système d'information et la comptabilité | 6 |
| 1. Généralités sur la comptabilité..... | 6 |
| 1.1. Définition de la comptabilité..... | 6 |
| 1.2. Le rôle de la comptabilité..... | 6 |
| 1.3. L'objectif de comptabilité..... | 7 |
| 1.4. Différents types de la comptabilité | 7 |
| 1.4.1. La comptabilité nationale..... | 7 |
| 1.4.2. La comptabilité publique..... | 8 |
| 1.4.3. La comptabilité générale..... | 8 |
| 1.4.4. La comptabilité analytique..... | 8 |
| 2. Le système d'information comptable | 8 |
| 2.1. Définition de système d'information comptable..... | 8 |
| 2.2. Les objectifs du système d'information comptable..... | 8 |
| 3. Ce qui qualifie la comptabilité de gestion en tant que système d'information..... | 9 |
| Section 3 : fondements théoriques de la comptabilité de gestion..... | 9 |
| 1. Définition et objectifs de la comptabilité de gestion..... | 9 |
| 1.1. Définition de la comptabilité de gestion..... | 9 |
| 1.2. Objectif de la comptabilité de gestion | 10 |

Table des matières

| | |
|--|-----------|
| 1.3. Place et objet de la comptabilité de gestion..... | 11 |
| 1.4. Comptabilité de gestion et contrôle de gestion..... | 12 |
| 2. la production d'informations nécessaires au contrôle de gestion..... | 12 |
| 3. La comptabilité de gestion aide à la prise de décision..... | 13 |
| 4. Les bonnes pratiques dans l'élaboration d'une comptabilité de gestion..... | 14 |
| 5. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion..... | 14 |
| 6. Traitement des charges dans la comptabilité de gestion..... | 16 |
| 6.1. La nature des charges..... | 16 |
| 6.2. Définition des charges directes et des charges indirectes..... | 17 |
| 7. Définition et classification des coûts..... | 18 |
| 8. Les outils de la comptabilité de gestion..... | 19 |
| Conclusion | 20 |
| Chapitre 2 : Les méthodes de calcul des coûts en comptabilité de gestion..... | 21 |
| Introduction..... | 21 |
| Section 1 : La méthode des coûts complets..... | 22 |
| 1. La méthode des couts complets..... | 22 |
| 1.1. La méthode des centres d'analyse..... | 22 |
| 1.1.1. Définition du centre d'analyse..... | 22 |
| 1.1.2. La classification des centres d'analyse | 22 |
| 1.1.3. La répartition des charges indirectes | 23 |
| 1.2. L'imputation des charges indirectes aux coûts..... | 24 |
| 1.3. Les différentes étapes du calcul des coûts | 25 |
| 1.3.1. Les coûts d'achat..... | 25 |
| 1.3.2. Les coûts de production | 25 |
| 1.3.3. Les coûts de revient | 25 |
| 1.3.4. Le résultat analytique..... | 25 |
| 1.4. La valorisation des stocks..... | 25 |
| 1.4.1. Le suivi quantitatif des stocks | 26 |
| 1.4.2. L'évaluation des entrées en stock..... | 26 |
| 2. Avantages et inconvénients de la méthode des coûts complets..... | 27 |
| 2.1. Avantage de coût complet pour la gestion..... | 27 |
| 2.2. Les inconvénients de la méthode des coûts complets..... | 28 |
| Section 2 : La méthode du coût de revient partiel et du coût marginal..... | 28 |
| 1. La méthode des coûts variables « Direct Costing »..... | 28 |
| 1.1. Définition de la méthode..... | 28 |
| 1.2. Les hypothèses simplificatrices de la méthode..... | 29 |
| 1.2.1. Hypothèse « Réductionniste »..... | 29 |
| 1.2.2. Hypothèse sur le comportement des coûts fixes | 29 |
| 1.2.3. Hypothèses sur le comportement des coûts variables..... | 29 |
| 1.3. L'utilisation en gestion des coûts partiels..... | 30 |
| 1.3.1. L'analyse du seuil de rentabilité..... | 30 |
| 1.3.2. Définition du seuil de rentabilité..... | 30 |
| 1.4. Le calcul des indicateurs du coût variable..... | 31 |
| 1.4.1. La marge sur coût variable..... | 31 |
| 1.4.2. Le calcul du seuil de rentabilité..... | 32 |

| | |
|--|----|
| 1.4.3. Le calcul du point mort..... | 32 |
| 1.4.4. Le calcul de la marge de sécurité..... | 33 |
| 1.5. Les avantages et les inconvénients de Direct costing..... | 33 |
| 1.5.1. Avantages de la méthode..... | 33 |
| 1.5.2. Inconvénients de la méthode..... | 33 |
| 2. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes..... | 34 |
| 2.1. Définition et objectif de la méthode..... | 34 |
| 2.2. Les modalités de calcul de l'imputation rationnelle..... | 34 |
| 2.2.1. Le niveau normal d'activité..... | 34 |
| 2.2.2. Les charges fixes imputées aux coûts..... | 34 |
| 2.2.3. Les différences sur niveau d'activité..... | 35 |
| 2.3. La méthode d'application de l'imputation rationnelle..... | 36 |
| 2.4. L'imputation rationnelle des charges indirectes..... | 37 |
| 2.5. Les avantages et les inconvénients de l'imputation rationnelle..... | 37 |
| 2.5.1. Les avantages pour la gestion de l'imputation rationnelle..... | 37 |
| 2.5.2. Les inconvénients de la méthode..... | 38 |
| 3. La méthode du coût marginal..... | 38 |
| 3.1. Définition et objectif de l'analyse marginale..... | 38 |
| 3.2. La recette marginale et le résultat marginal..... | 38 |
| 3.3. La composition du coût marginal..... | 39 |
| 3.4. L'optimum technique et l'optimum économique..... | 39 |
| 3.4.1. L'optimum technique..... | 39 |
| 3.4.2. L'optimum économique..... | 39 |
| 3.5. Les avantages et les inconvénients du coût marginal..... | 39 |
| 3.5.1. Les avantages du coût marginal..... | 39 |
| 3.5.2. Les inconvénients de la méthode..... | 40 |
| 4. La méthode des coûts préétablis (coûts standards)..... | 40 |
| 4.1. Définition et objectif des coûts préétablis..... | 40 |
| 4.2. La composition des coûts préétablis..... | 40 |
| 4.2.1. Les coûts préétablis des charges directes..... | 41 |
| 4.2.2. Les coûts préétablis des charges indirectes..... | 41 |
| 4.3. Le problème des en-cours..... | 41 |
| 4.4. Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts..... | 42 |
| 4.4.1. Principe..... | 42 |
| 4.4.2. Le modèle d'analyse des écarts sur coûts..... | 42 |
| 4.4.3. Les écarts sur charges directes..... | 43 |
| 4.4.4. Les écarts sur charges indirectes..... | 45 |
| 4.5. Les avantages et les inconvénients de la méthode..... | 46 |
| 4.5.1. Les avantages de la méthode..... | 46 |
| 4.5.2. Les inconvénients de la méthode..... | 46 |
| 5. La méthode des coûts par activités « ABC »..... | 46 |
| 5.1. Principe de la méthode ABC..... | 46 |
| 5.2. Objectifs de la méthode ABC..... | 47 |
| 5.3. La méthode de calcul selon ABC..... | 47 |
| 5.3.1. Principe..... | 47 |

| | |
|---|-----------|
| 5.3.2. Le traitement des charges indirectes..... | 47 |
| 5.4. Les avantages et les inconvénients de La méthode des coûts à base d'activité... | 48 |
| 5.4.1. Les avantages du modèle..... | 48 |
| 5.4.2. Les inconvénients du modèle..... | 49 |
| Conclusion..... | 50 |
| Chapitre 3 : Analyse et Evaluation de la ligne aérienne « Alger-Dubaï-Alger ». | 51 |
| Introduction..... | 51 |
| SECTION 1 : Présentation générale de la compagnie AIR ALGERIE..... | 52 |
| 1. Historique d' AIR ALGERIE..... | 52 |
| 2. Statut juridique de la compagnie aérienne « Air Algérie »..... | 53 |
| 3. Missions et les objectifs de la compagnie..... | 54 |
| 3.1. Les Missions d' Air Algérie..... | 54 |
| 3.1.1. En matière de transport aérien..... | 54 |
| 3.1.2. En matière de travail aérien | 54 |
| 3.1.3. En matière d'exploitation commerciale | 54 |
| 3.1.4. En matière d'exploitation technique | 54 |
| 3.2. Les objectifs d' Air Algérie..... | 55 |
| 4. Réseaux et moyens d' Air Algérie..... | 55 |
| 4.1. Les réseaux d'AH..... | 55 |
| 4.1.1. Réseau National..... | 55 |
| 4.1.2. Réseau international..... | 55 |
| 4.2. Les moyens d' Air Algérie..... | 56 |
| 4.2.1. Moyen matériels..... | 56 |
| 4.2.2. Moyens humains..... | 57 |
| 5. Organisation d' Air Algérie..... | 58 |
| Section 2 : Présentation de la direction finance et comptabilité et la sous-direction Comptabilité Analytique..... | 59 |
| 1. Missions et organisation de la Direction Finance et Comptabilité..... | 59 |
| 1.1. Les missions de la DFC..... | 59 |
| 1.2. Organisation de la Direction Finance et Comptabilité | 59 |
| 2. La sous-direction Comptabilité Analytique..... | 60 |
| 2.1. Département Centres D'activité..... | 61 |
| 2.1.1. Service Centres de Gestion des Biens..... | 61 |
| 2.1.2. Service Centres de Production | 62 |
| 2.2. Département Centres de Frais..... | 62 |
| 2.2.1. Service Structures Centrales et Décentralisées..... | 63 |
| 2.2.2. Services Centres de Distribution | 63 |
| 2.3. Département Centres De Rentabilité..... | 64 |
| 2.3.1. Service Statistiques..... | 64 |
| 2.3.2. Service Centres de profits | 64 |
| Section 3 : Analyse et évaluation de la rentabilité de la ligne aérienne «ALGER-DUBAI-ALGER »..... | 66 |
| 1. Présentation des données relatives à la ligne..... | 66 |
| 1.1. Présentation de la ligne..... | 66 |
| 1.2. Les éléments physiques | 66 |

Tables des matières

| | |
|--|------------|
| 1.2.1. Présentation des statistiques..... | 66 |
| 1.3. Les éléments financiers..... | 70 |
| 1.3.1 . Présentation des recettes..... | 70 |
| 1.3.2. Présentation des coûts..... | 74 |
| 2. Calcule et analyse de la rentabilité de la ligne « ALGER-DUBAI-ALGER »..... | 94 |
| 2.1. Le résultat d'exploitation..... | 94 |
| 2.2. Les indicateurs de performance | 97 |
| 2.2.1. Recette Unitaire Moyenne des passagers (RUM)..... | 97 |
| 2.2.2. Prix de revient unitaire (par passagers) | 97 |
| 2.2.3. Taux de couverture | 97 |
| 2.2.4. Coefficient de remplissage réel (CRr) | 97 |
| 2.2.5. Coefficient de remplissage d'équilibre (CRe) | 97 |
| 2.2.6. Coût au S.K.O | 98 |
| 2.2.7. Recette au P.K.T..... | 98 |
| Conclusion..... | 102 |
| Les forces liées à la ligne..... | 103 |
| Les faiblesses liées à la ligne..... | 103 |
| Conclusion Générale | 104 |
| Bibliographie..... | 106 |
| Table des matières. | |
| Annexes. | |

ANNEXES