

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Ecole supérieure de commerce

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master en Finances et comptabilité**

Spécialité : Finance et Comptabilité

Thème :

Coûts et prise de décision

Elaboré par :

**AKLI Dehia
KEBBAL Sabrina**

Encadrées par :

M^{me} BOUBRIT Rachida

Lieu du stage : ENIEM de Tizi ouzou

Période du stage : du 23/04/2014 au 22/05/2014

2013/2014

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Ecole supérieure de commerce

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master en Finances et comptabilité**

Spécialité : Finance et Comptabilité

Thème :

Coûts et prise de décision

Elaboré par :

**AKLI Dehia
KEBBAL Sabrina**

Encadrées par :

M^{me} BOUBRIT Rachida

Lieu du stage : ENIEM de Tizi ouzou

Période du stage : du 23/04/2014 au 22/05/2014

2013/2014

Remerciements

Nous remercions Dieu le tout puissant de nous avoir donné la santé et la volonté d'entamer et de terminer ce mémoire.

Tout d'abord, ce travail ne serait pas aussi riche et n'aurait pas pu voir le jour sans l'aide précieuse et l'encadrement judicieux de M^{me} BOUBRIT, nous la remercions cordialement pour la qualité de son encadrement exceptionnel, pour sa patience, sa rigueur et sa disponibilité durant la préparation de ce mémoire.

Nos remerciements s'adressent aussi à Mr ATOUCHE pour son aide précieuse et pratique ainsi que pour son soutien moral et ses encouragements.

Nos remerciements s'adressent également à tous nos professeurs pour leur générosité et la grande patience dont ils ont su faire preuve malgré leurs charges académiques et professionnelles.

Nos profonds remerciements vont également à toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de notre travail.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

A mes parents. Aucun hommage ne pourrait être à la hauteur de l'amour Dont ils ne cessent de me combler. Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

A mon frère MOUFID et sa fiancée FAYZA, et à ma petite sœur KENZA que j'aime beaucoup.

A mes deux grand – mères Rosa et Ouardia que dieu les protège. Et à la mémoire de mes grand – pères Belaid et Ali qu'ils reposent en paix.

A tous mes oncles et mes tantes.

A toutes mes cousines Sandra, Selma, Fadhila, Ghania, Safia et son petit fils Ahmed et tout mes cousins et à toute ma famille.

A toutes mes copines Fahima, Sabrina, Samia, Amina, Samira et Nadjat.

A mon binôme Sabrina et toute la famille Kebbal. Et à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour que ce projet soit possible, je vous dis merci.

Dehia

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

*A mes parents .Aucun hommage ne pourrait être à la hauteur de l'amour Dont ils ne cessent de me combler.
Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.*

A mon grand-père AMAR et ma grand-mère ZAHRA, à mes sœurs SIHAM et KRISTINA et leurs fiancés, à mes frères TOUFIK, FOUAD et DJODJO, à toutes mes tantes KATIA, MALIKA et KAHINA et mon oncle SMAIL.

A toutes mes copines DEHIA, NADJET, SAMIA, SAMIRA, AMINA et FAHIMA.

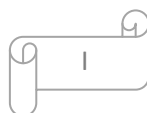
A mon binôme DEHIA et toutes la famille AKLI.

A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour que ce projet soit possible.

Sabrina

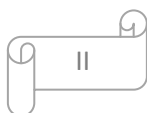
Sommaire

Introduction générale.....	A-C
Chapitre 1 : L'analyse des coûts.....	01
Section 1 : Coûts complets.....	03
Sous Section 1 : Coûts complets : sections homogènes.....	03
Sous Section 2 : Correction de la méthode des coûts complets à travers l'imputation rationnelle.....	17
Section 2 : Coûts partiels.....	19
Sous Section 1 : Direct costing ou méthode des coûts variables.	19
Sous Section 2 : Coûts partiels : méthode des coûts directs.....	34
Chapitre 2 : La prise de décision.....	36
Section 1 : La prise de décision et les coûts pertinents.....	38
Sous Section 1 : Méthodologie de la prise de décision.....	38
Sous Section 2 : Insuffisance des informations comptables.....	39
Section 2: Analyse de rentabilité.....	42
Sous Section 1 : Analyse de Rentabilité des produits.....	42
Sous Section 2 : Analyse de rentabilité commerciale.....	47
Chapitre 3 : Le cas pratique.....	51
Section 1 : Présentation de l'entreprise.....	52
Section 2 : Le cas pratique.....	60
Sous section 1 : La méthode des coûts complets.....	60
Sous section 2 : La méthode du direct costing.....	82
Conclusion générale.....	107-108
Bibliographie	
Table des matières	
Annexes	

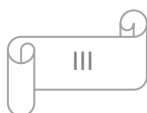


Liste des abréviations

Les abréviations	Intitulé
- PCG	- Plan comptable général
- U.O	- Unité d'œuvre
- USA	- United State of America
- C.A	- Chiffre d'affaires
- M/CV	- Marge sur coûts variables
- M/CV/U	- Marge sur coûts variables unitaire
- Dpt Ress H	- Département ressources humaines
- Dpt Technique	- Département technique
- Dpt Maint	- Département maintenance
- Dpt prod & ord	- Département production et ordonnancement
- Dpt insp qualité	- Département inspection qualité
- Dpt commer	- Département commercial
- Dpt F & Copmt	- Département finance et comptabilité
- Sce Gest Pers	- Service gestion du personnel
- Sce Et & Dev	- Service recherche et développement
- Sce B Tech	- Service bureau technique
- Sce insp. M	- Service inspection du matériel
- Sce Achats	- Service achats
- Sce compta.G	- Service comptabilité générale
- SceMoy comm	- Service moyens communs
- Sce M de fab	- Service matières de fabrication
- Sce Eq de F	- Service équipements de fabrication
- Sce Insp. P	- Service inspection production
- Sce Gest. S	- Service gestion des stocks
- Sce finance	- Service finance
- Sce Labo	- Service laboratoire
- Sce Eq M.P	- Service équipements et matières premières
- Sce Meth. Q	- Service Pièces métalliques
- Sce relat client	- Service relation client
- Sce Ana & Bud	- Service analytique et budget
- Sce Outillage	- Service outillage
- Ass pièces	- Assurance pièces
- Sce transit & D	- Service transit et dédouanement
- Ass.F.GM	- Assemblage de réfrigérateurs grand modèle ;
- Ass.F.PM	- Assemblage de réfrigérateurs petit modèle ;
- Ass.F.Bahut	- Assemblage réfrigérateurs bahut ;
- EPE	- Entreprise publique économique
- P.V	- Prix de vente
- Qté	- Quantité
- C	- Coûts
- C D R	- Coûts de revient
- Ch	- Charges
- R	- Résultats
- CF	- Centres de frais
- MOD	- Main d'œuvre directe
- DEPT	- Département
- NBR HMOD	- Nombres heures main d'œuvre directe



<ul style="list-style-type: none"> - CA / U mat - PA mat/U - C/ PROD (U) - Prod - CM/ UNIT - Ch/appro - Q pdte - prod tot - Qté vendues - UF - Ch V - Ch F - INV - DEPT maintenance MOD - CI - CD 	<ul style="list-style-type: none"> - Coût d'achat unitaire des matières premières - Prix d'achat matières utilisées - Coûts de production unitaire - Production - Coûts matière unitaire - Charges approvisionnements - Quantité produite - Production totale - Quantités vendues - Unité froid - Charges variables - Charges fixes - Investissements - Département maintenance main d'œuvre directe - Le total des coûts indirects de commercialisation - Le coût direct du client
---	---



Liste des tableaux

N° tableau	Intitulé du tableau	Page
01	Exemple d'un tableau de répartition primaire	11
02	Exemple d'un tableau de répartition primaire et secondaire	13
03	Exemple de calcul du coût de l'unité d'œuvre	15
04	Les modalités de répartition des charges	23
05	Ventilation des charges en coût variable et coût fixe	25
06	Les composants du coût spécifique	27
07	Parcours de l'ENIEM	52 / 53
08	Calcul du chiffre d'affaires	62
09	Calcul du coût de revient	62
10	Calcul du résultat	63
11	Répartition primaire des charges au 31/12/2012	64 / 65
12	Désignation des % alloués à chaque section	66
13	Charges de la section administration	66
14	Charge de la section maintenance	67
15	Répartition de la section maintenance sur 732, 733, 734	67
16	Charges des centres 732, 733 et 734	67
17	Répartition du centre 732	67
18	Répartition du centre 733	68
19	Répartition du centre 734	68
20	Charges section soutien technique répartition primaire	68
21	Répartition secondaire section soutien technique	69
22	Répartition secondaire des charges indirectes	70
23	Calcul du coût d'achat des matières utilisées	72
24	Imputation des charges du centre 741	73
25	Imputation des charges du centre 742	73
26	Imputation des charges du centre 743	74
27	Imputation des charges du centre 744	74
28	Imputation des charges du centre 745	75
29	Imputation des charges du centre 746	75
30	Imputation des charges du centre 747	76
31	Imputation des charges du centre 748	76
32	Imputation des charges du centre 749	77
33	Imputation des charges du centre 770	77
34	Coût de production des produits	78
35	Charges de distribution	79
36	Calcul du chiffre d'affaires Global	79
37	Charges de distribution	80
38	Coûts de revient des produits vendus	81
39	Résultat Analytique	81
40	Les taux de charges imputés par l'ENIEM à l'unité Froid	82
41	Calcul des charges fixes et variables de l'unité Froid	82
42	La répartition de l'électricité sur les centres de frais	83
43	La répartition de l'eau sur les centres de frais	84
44	La répartition du gaz sur les centres de frais	85
45	Récapitulation des charges du compte 61	86
46	Les charges variables	87

47	Les charges fixes	87
48	Tableau récapitulatif des charges fixes	89
49	Tableau récapitulatif des charges variables	90
50	Répartition des centres 730 et 731 de la section maintenance	91
51	Totaux des centres 732,733 et 734	91
52	Répartition des centres 732	91
53	Répartition des centres 733	92
54	Répartition des centres 734	92
55	Totaux de la section soutien technique	92
56	Répartition de la section soutien technique	93
57	Répartition secondaire des charges variables	94
58	Imputation des charges du centre 741 aux produits	95
59	Imputation des charges du centre 742 aux produits	95
60	Imputation des charges du centre 743 aux produits	96
61	Imputation des charges du centre 744 aux produits	96
62	Imputation des charges du centre 745 aux produits	97
63	Imputation des charges du centre 746 aux produits	97
64	Imputation des charges du centre 747 aux produits	98
65	Imputation des charges du centre 748 aux produits	98
66	Imputation des charges du centre 749 aux produits	99
67	Imputation des charges du centre 770 aux produits	99
68	Coût de production	100
69	Marges sur coûts variables	101
70	Charges fixes globales	101
71	Calcul du résultat	101
72	Les écarts	102

Liste des graphiques

<i>N° graphe</i>	Intitulé du graphe	<i>Page</i>
01	Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $MCV = CF$	30
02	Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $CA = CT$	31
03	Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul	32
04	Détermination du point mort	42
05	Détermination du point mort	44

Liste des schémas

N° schéma	Intitulé du schéma	page
01	Centres opérationnels / Centres de structure	08
02	Schéma comparatif des conceptions de structure fonctionnelle	09
03	Illustration du transfert des charges directes aux produits	10
04	Coûts variables	21
05	Principe du direct costing simple	24
06	L'articulation des différents éléments de calcul	26
07	Organigramme de l'ENIEM	56
08	Organigramme de l'unité Froid	59

Résumé

Dans une entreprise industrielle qui fabrique plusieurs produits, le résultat global dégagé par la comptabilité générale, son interprétation, les conditions dans lesquelles il a été obtenu, son évolution ne nous renseignent pas sur la part qui revient à chaque produit ou à chaque activité.

Pour arriver à déterminer ses résultats et leurs origines, il est indispensable, à chaque organisation d'avoir une comptabilité analytique qui procédera aux calculs des coûts et à faire une analyse de ces derniers, afin d'assurer sa pérennité et une meilleure gestion.

Pour ce faire, il existe une multitude de méthodes, parmi elles la méthode des coûts complets (sections homogènes), méthode d'origine française qui est la plus usitée par les entreprises publiques algériennes, et qui fait la distinction entre charges directes et indirectes ; et la méthode des coûts variables (direct costing), méthode d'origine anglo-saxonne, qui ne considère pas les coûts fixes comme coûts de production et qui fait la distinction entre charges variables et fixes.

Ces méthodes ne permettent pas seulement à l'entreprise de déterminer ses coûts et leur analyse, mais elles permettent également de prendre les bonnes décisions pour améliorer leurs résultats.

Mots clés :

- Comptabilité analytique : La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.¹
- Coûts : Les coûts désignent l'ensemble des charges et frais supportés par une entreprise lors du processus de production d'un produit ou d'un service dédié à la vente.
- Charges directes : Ce sont les charges que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou une activité déterminée.
- Charges indirectes : Ce sont les charges qui concernent plusieurs produits (et parfois même tous les produits) de l'entreprise et qui sont réparties (ou "imputées") entre ces produits à l'aide de clés de répartition.
- Charges fixes : Une charge fixe ne dépend pas du niveau d'activité.
- Charges variables : Une charge variable dépend du niveau d'activité.
- Clé de répartition : Unité réputée logique qui permet d'imputer les coûts d'un centre d'analyse à d'autres centres ou aux comptes de coût des produits.

¹ Comptabilité analytique de Gérard Melyon 3^{ième} éditions

Introduction générale

Introduction générale

Les entreprises occupent une place de plus en plus grande dans les débats économiques et sociaux, elles représentent le noyau de toute l'économie.

L'entreprise, sa structure et sa gestion, les pratiques managériales et l'environnement dans lesquels elle s'inscrit, se transforment, les changements économiques, technologiques et sociaux et l'avènement d'un environnement mondialisé, concurrentiel et en mutation permanente ne cessent de faire évoluer les entreprises.

L'entreprise exerce plusieurs fonctions, c'est un moteur de la croissance et de la plus value économique ; elle est à la fois créatrice de richesses et d'emplois. Les objectifs essentiels de toute entreprise tournent autour de la rentabilité, de sa survie toute en assurant sa pérennité, la réalisation de ses objectifs obéit à un processus qui nécessite plusieurs opérations la mettant en relation avec ses fournisseurs, employés et sa clientèle ; pour ce faire elle a besoin du recours à la comptabilité financière qui reste la source d'information première de la comptabilité de gestion.

Avec l'ouverture de l'Algérie au capitalisme et au marché mondial, les entreprises algériennes se retrouvent en concurrence les unes avec les autres, non seulement à l'échelle nationale mais aussi à l'échelle internationale.

Ces dernières se retrouvent dans l'obligation de s'ouvrir et de s'intégrer dans cet environnement et de disposer d'un système qui leur permet d'appréhender les coûts d'un ou plusieurs produits et/ou services, pour maîtriser ses coûts de production, elles doivent apprécier le degré de leur compétitivité, et doivent aussi être toujours en contact avec les autres acteurs qui composent cet environnement et ainsi saisir les opportunités qui peuvent provenir de l'extérieur et mesurer les menaces qui peuvent survenir.

Elles doivent à la fois connaître, analyser et maîtriser les coûts pour la prise de décision nécessaire à la continuité de ses activités et à se maintenir sur le marché.

En tenant compte de la capacité de production de l'entreprise, cette dernière participe à partir de la notion de coût pertinent² à améliorer sa performance à la fois sur le plan interne (utilisation rationnelle de ses moyens de production) et externe en élargissant sa part de marché pour pouvoir augmenter sa marge bénéficiaire et en agissant sur les prix en situation de monopole.

Nous verrons plusieurs méthodes d'analyse des coûts dont : les coûts complets méthode d'origine française, la méthode des coûts variables, la méthode des coûts partiels d'origine anglo-saxonne.

² Coût pertinent voir notion des coûts pertinent dans le chapitre 2



Introduction générale

A partir de ces différentes méthodes d'analyse nous aboutissons à la problématique suivante :

Les différentes méthodes d'analyse des coûts retenues vont – elles servir dans leur ensemble à la prise de toutes les décisions à court, moyen et long terme ?

Et aux problématiques secondaires suivantes :

- Parmi les méthodes retenues quelles seraient celles qui répondent le mieux à nos attentes ?
- Quel est l'impact de l'analyse des coûts sur la prise de décision ?
- Quelles seraient les décisions à la fois tactiques et stratégiques nécessaires à toute entreprise de production et parmi elles notre entreprise qui opère dans le secteur de l'électroménager très concurrencé par les produits étrangers ?

Et à partir de ces problématiques nous proposons quelques hypothèses :

- Parmi les différentes méthodes d'analyse des coûts, pour ne citer que quelques unes, quelle serait celle qui permettra la prise de décision ?
- L'analyse du seuil de rentabilité reste-t-il un indicateur pertinent pour mesurer la performance de l'entreprise et participer à la prise de décision ?

Les objectifs de la recherche :

- Trouver des solutions inhérentes à la plupart des problèmes rencontrés par la majorité des entreprises nationales, en particulier au niveau de la gestion et mettre l'accent sur l'importance de celles-ci de s'intégrer au marché à la fois national et international.
- Elargir nos connaissances théoriques et les mettre en pratique.
- Cerner les difficultés rencontrées par l'entreprise dans la maîtrise des coûts.

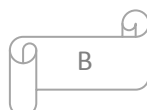
Les méthodologies utilisées :

- L'approche descriptive à travers les différentes analyses des coûts.
- L'approche d'analyse pour l'étude pratique.
- L'approche déductive à travers les observations et les suggestions basées sur les résultats obtenus.

Nous avons retenu trois chapitres :

Le premier chapitre reprend la notion de coûts proprement dite ; la méthode des coûts complets à travers les sections homogènes et sa correction en utilisant la technique de l'imputation rationnelle ; les coûts partiels dont la méthode des coûts variables qui refuse de considérer les coûts fixes comme des coûts de production.

Le deuxième chapitre reprend la méthodologie de la prise de décision avec le développement de la notion de coût pertinent, vient ensuite l'analyse du seuil de rentabilité dans une entreprise mono et multi produits et son approche prévisionnelle.



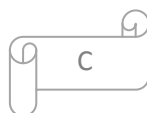
Introduction générale

Le troisième chapitre traite l'aspect pratique au sein de l'entreprise ENIEM (unité froid) qui utilise la méthode des coûts complets dans l'évaluation des coûts de production de ses différents produits³; notre apport intervient dans la correction des coûts complets en refusant de répartir les charges administratives⁴ au sens de l'interprétation française de 1982 tout en utilisant la méthode du direct costing qui va obliger l'entreprise à apporter des correctives en supprimant tout produit ayant une marge sur coûts variables négative⁵ qui absorbe les résultats positifs dégagés par les autres produits et qui rend l'entreprise déficitaire.

³ Selon le PCG 1975

⁴ Car ce sont ces charges qui augmentent d'une manière exponentielle et participent à la surévaluation des coûts de production

⁵ Tout produit qui génère une marge sur coût variable négative participe à la production de la perte



Chapitre 1 :
L'analyse des coûts

Introduction du chapitre 1

Toute entreprise qui veut assurer sa pérennité est appelée à utiliser l'analyse des coûts pour non seulement les calculer mais également les maîtriser ; plusieurs méthodes s'offrent à l'entreprise, parmi elles, la méthode des coûts complets méthode d'origine française et les méthodes des coûts variables d'origine anglo-saxonne seront reprises dans ce chapitre. Etant donné que la source d'information émane de la comptabilité financière nous avons jugé utile de reprendre le passage et les traitements liés à la comptabilité analytique dans l'annexe n°1.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Section 1 : Coûts complets

Sous Section 1 : Coûts complets : sections homogènes

1. Historique de la méthode :

En tant que méthode de calcul des coûts de revient complets, auteurs et praticiens s'accordent à lui reconnaître le mérite d'être plus précise que la méthode des coûts complets imputation globale et imputation par fonction ou par centre de frais.

Lorsque l'entreprise se développe, sa structure évolue et son fonctionnement devient plus complexe. C'est ainsi, par exemple, que la fonction Administration qui assumait, à l'origine, l'ensemble hétérogène des activités qui ne concernait ni la production ni la distribution, a progressivement éclaté et se subdivise aujourd'hui, en plusieurs services, par exemple :

- ✓ Administration générale ;
- ✓ Gestion financière ;
- ✓ Gestion du personnel ;
- ✓ Gestion des bâtiments ;
- ✓ Gestion du matériel ;

De même, la fonction production dispose aujourd'hui d'un bureau d'études, d'un service ordonnancement, d'un service contrôle...

Et la fonction distribution qui, dans la pratique, a souvent gardé son appellation d'origine, s'est étoffée bien au-delà du champ d'action qui était primitivement le sien ; elle a son bureau d'études commerciales, ses services dits de marketing, son service après-vente...

Contrairement à ce qui se passait antérieurement dans une structure fonctionnelle simple, bon nombre de ces nouveaux services ne concourent pas directement au cycle d'exploitation mais travaillent au profit d'autres services, au regard desquels leur activité peut être assimilée à une activité de conseil ou d'assistance, telle qu'elle pourrait être exercée par des fournisseurs de services extérieurs.

Dans ces conditions, il est logique que le système comptable évolue en fonction de la structure de l'entreprise, afin de rendre compte des interrelations et des échanges qui existent entre les différents rouages de cet ensemble qu'est l'entreprise.

2. Définition de la notion des coûts complets

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

2.1 Distinction entre charges directes et indirectes

En comptabilité générale, le critère d'analyse des charges qui est retenu dans la classification de la classe 6 repose sur la nature de ces charges.

En comptabilité analytique, ce sont d'autres critères qui sont retenus comme pertinents, et en premier lieu le critère de la destination : quel est le produit (ou l'activité) pour lequel on a engagé cette charge ?

Dans cette optique, on distingue les charges directes et les charges indirectes. Les charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. Les autres charges, communes à plusieurs produits ou activités, sont dites indirectes.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Une charge directe concerne sans ambiguïté un produit bien déterminé. Par exemple, dans une menuiserie industrielle, on fabrique des portes et des fenêtres. Lorsqu'un ouvrier est occupé à fabriquer une porte, il ne l'est pas à fabriquer une fenêtre, parce qu'il ne peut pas faire deux choses différentes en même temps. Le salaire de cet ouvrier pendant le temps de fabrication des portes constitue une charge directe, qui peut-être affectée au coût de production des portes.

En revanche, le salaire de la secrétaire du directeur administratif de cette menuiserie ne concerne pas un produit particulier : c'est une charge de structure, faisant partie de ce qu'on continue souvent à appeler les « frais généraux ». Par définition, si une charge ne peut pas être considérée comme directe, elle est nécessairement indirecte.

L'une des difficultés auxquelles sont confrontés depuis quelques années les comptables est l'accroissement constant de la part des charges indirectes dans le total des charges. Dans les industries traditionnelles, comme le bâtiment par exemple, les consommations de matières premières et les dépenses de main-d'œuvre peuvent couramment représenter jusqu'à 80 ou 90% du montant total des charges. Dans ces conditions, les charges indirectes ont une importance relative faible et on peut se contenter de les imputer aux coûts des produits en utilisant des clés assez grossières sans trop biaiser les résultats. En revanche, dans les secteurs d'activité plus modernes, du fait de l'automatisation et de la tertiarisation des processus, la part des charges directes diminue au profit de celle des charges indirectes. A la limite, dans certaines usines robotisées, il existe plus de charges indirectes de programmation, de surveillance ou de maintenance ! Il faut alors une analyse fine des facteurs induisant les coûts.

3. Objectifs assignés à la méthode

La méthode des coûts complets est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité analytique. Née au lendemain de la crise industrielle de 1929.

- Elle est la méthode de base des plans comptables antérieurs au plan comptable général (PCG) 1999 ;
- Elle doit être employée pour l'évaluation de certains postes d'actifs (stocks, immobilisations fabriquées par l'entreprise pour son propre compte) ;
- Elle est parfaitement adaptée aux industries puisqu'elle repose sur un découpage de l'activité de transformation en étapes ;
- Elle peut-être utilisée également par les entreprises de services pour l'évaluation des études et travaux en cours ;
- Elle est retenue en cas de travail, sur devis, de pièces unitaires ou de travaux spéciaux, ainsi que dans le cas d'établissement d'un tarif, seuls quelques articles ont des prix fixés par la concurrence ;
- Elle est enfin utilisée pour la justification de données comptables soumises à l'appréciation du réviseur ou du commissaire aux comptes, ainsi que pour la comparaison des résultats d'activités interentreprises.

Cette méthode permet de dégager avec sécurité (mais non sans certaines approximations ou incertitudes) des résultats analytiques d'exploitation élémentaires ou globaux dont la somme sera égale au résultat déterminé par la comptabilité générale compte tenu des différences d'incorporation éventuelles.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

4. Méthodes des coûts complets primaires

Les charges directes ayant été affectées aux produits, les méthodes de calcul des coûts de revient complets consistent à trouver un procédé de répartition des charges communes entre les produits. Dans la pratique, on parlera souvent d'imputation des frais généraux.

On distingue classiquement :

- La méthode d'imputation globale (ou méthode du coefficient global d'imputation).
- La méthode de l'imputation, après répartition des charges indirectes par fonction ou par centre de frais, (ou méthode des centres de frais).
- La méthode des sections homogènes.

Les deux premières méthodes sont souvent qualifiées d'empiriques, elles sont néanmoins assez fréquemment utilisées, surtout dans les petites et moyennes entreprises, en raison de leur facilité d'application. La méthode des sections homogènes, qui est une méthode typiquement française, datant des années 1930, est beaucoup plus complexe, plus lourde et plus lente.

La méthode de sections homogènes a été adoptée aux besoins de gestion des entreprises, qui, depuis une cinquantaine d'années, ont bien évolué. De même la terminologie a subi quelques modifications qui complètent la cure de rajeunissement d'une méthode dont la capacité d'adaptation est un signe de vitalité.

5. Principes de la méthode

- Cette méthode implique un découpage de l'entreprise ou de l'unité analysée en un certain nombre de sections traditionnellement dites homogènes appelé « centres d'analyse ». une section est homogène dans la mesure où le niveau de découpage atteint est suffisant pour définir une unité d'activité, souvent appelée « unité d'œuvre », permettant de mesurer et d'évaluer les prestations fournies par la section considérée aux produits ou aux autres sections.
- Elle consiste ensuite, après ventilation de l'ensemble des charges incorporées (matières consommées, personnel, services, amortissements...) en charges directes et charges indirectes (par rapport aux produits), à :
 - ✓ Affecter aux coûts (aux produits) les charges directes : cette étape n'est pas propre à la méthode des sections homogènes. Elle est pratiquement commune à toutes les méthodes et celles des coûts partiels.
 - ✓ Ventiler la totalité des charges indirectes : (par rapport aux produits) entre les différentes sections ou les centres d'analyse.
 - ✓ Tenir compte des cessions de prestations entre centres d'analyse.
 - ✓ Imputer ces charges indirectes : réparties entre les sections, appelées fréquemment « frais de section », aux coûts des différents produits, en proportion de la contribution de chaque section à leur réalisation, « à raison d'œuvres absorbées » ou par pourcentage.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

6. Fonctionnement de la méthode :

6.1 Découpage de l'entreprise en centres d'analyse (ou en sections)

Cette phase préliminaire n'est en réalité jamais définitive, tout changement dans les processus de fabrication et de commercialisation ainsi que dans la structure de l'entreprise impliquant quasi automatiquement la remise en cause du découpage précédent.

Le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts.

6.1.1 Modalité du découpage

Le découpage de l'entreprise en centres ou en sections est largement commandé par les processus de fabrication et de distribution, l'étude du cycle productif devant être complétée par celle des services de l'entreprise qui sont en quelque sorte complémentaires.

L'unité comptable est divisée en centres d'analyse qui correspondent, en principe, aux centres de travail (bureaux, magasins, ateliers...), tels qu'ils résultent de l'organigramme. Si besoin est, un centre de travail peut être scindé en plusieurs sections.

Lorsque le but poursuivi est le calcul des coûts de produits, on conçoit que le groupement de moyens (en hommes et en machines) que constitue le centre de travail, doit être caractérisé par la similitude des moyens mis en œuvres et des prestations fournies : c'est ce critère d'homogénéité qui explique l'appellation traditionnelle de « section homogènes » et garantit la précision de l'imputation des coûts de section aux produits.

On affirme souvent que le critère de responsabilité doit également présider au découpage de l'entreprise en centres ou en sections, en ce sens que si chaque centre d'analyse correspond effectivement à un centre de responsabilité, l'optique « coûts de revient » et l'optique « contrôle de gestion » pourront être plus aisément conciliées.

Cette coïncidence est évidemment souhaitable. Mais elle se heurte parfois à des difficultés pratiques d'application. En effet, les critères d'homogénéité et de responsabilité ne sont pas toujours compatibles, ou du moins ne coïncident pas nécessairement.

Dans la pratique, le découpage en sections homogènes est fréquemment plus fin que le découpage selon le critère de responsabilité. Il n'est pas rare, par exemple, qu'un atelier placé sous l'autorité d'un chef d'atelier (responsable), doive être subdivisé en plusieurs sections correspondant à des moyens de production différenciés sans que pour autant ces sections correspondent chacune à un centre de responsabilité.

6.1.2 Classification des centres d'analyse

Les centres d'analyse peuvent être classés de la manière suivante :

1) Centre de travail/Centre de responsabilité/ Centre de profits/Centre de rentabilité

- Le centre de travail correspond à une division réelle de l'entreprise, il s'agit par exemple d'un service, d'un atelier, ou d'un magasin. Un centre de travail peut être scindé en plusieurs sections. Celles-ci correspondent à des subdivisions ouvertes à l'intérieur d'un centre de travail lorsque la précision recherchée dans le calcul des coûts des produits conduit à effectuer l'imputation du coût du centre de travail au moyen de plusieurs unités d'œuvre.

Une section ouverte en dehors des centres de travail avec pour seul objectif de faciliter des opérations de répartition, de cession entre centres d'analyse ou d'imputation est dite « fictive » ou « de calcul ».

- Le centre de responsabilité représente une subdivision de l'entreprise qui :
 - Bénéficie d'une direction à son sommet ;
 - Dispose d'un certain degré d'indépendance dans son activité ;

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

- Poursuit des objectifs propres compatibles avec les objectifs généraux de l'entreprise ;
- Est dotée de moyens pour atteindre les objectifs fixés par la direction ;

Un centre de responsabilité est donc composé d'un groupe d'acteurs de l'organisation regroupé autour d'un responsable, auquel des moyens sont attribués pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

- Le centre de profit correspond à un centre de travail auquel il est possible de rattacher non seulement des coûts mais également des produits. Le centre de profit permet de calculer le ratio suivant :

$$\frac{\text{Profit}}{\text{Chiffre d'affaire}}$$

- Le centre de rentabilité est un centre de profit auquel il est possible de rattacher un montant de capitaux investis. Le centre de rentabilité permet de calculer le ratio suivant :
- $$\frac{\text{Profit}}{\text{Capitaux}}$$
- Les autres centres : ils correspondent à des divisions fictives relatives aux fonctions économiques que doit accomplir l'entreprise (financement, administration, gestion du personnel, entretien).

2) Centres opérationnels et centres de structure

Une distinction doit être opérée entre les centres opérationnels et les centres de structure.

❖ Centres opérationnels :

Ce sont des centres dont l'activité peut être mesurée par une unité physique (heure main – d'œuvre, heure machine...). Ces centres sont appelés le plus souvent « centres principaux » et « centres auxiliaires ».

Les centres principaux	Ils correspondent aux centres dont les charges peuvent être imputées directement aux coûts des produits et commandes. Exemples : Centre approvisionnements, centre de production, centre de distribution.
Les centres auxiliaires	Ils correspondent aux centres dont les coûts sont imputés à d'autres centres. Ces centres auxiliaires travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. Exemples : centre de gestion du personnel, centre de gestion du matériel, centre de prestations connexes.

❖ Centres de structure :

Ce sont des centres d'analyse pour lesquels aucune unité d'œuvre physique ne peut être définie. Tel est notamment le cas des centres administration ou financement. Ces charges sont supportées par les résultats pour mieux les maîtriser.

Cette première distinction entre centres opérationnels et centres de structure peut être considérée comme fondamentale dans la mesure où elle se réunit à la distinction déjà rencontrée dans le domaine des charges entre :

- Les charges opérationnelles (ou variables), qui varient quasi proportionnellement au volume d'activité.
- Les charges de structure (dites fixes) qui varient par paliers, étant liées non pas au volume d'activité mais à la structure de l'entreprise.

Il ne faudrait pas en conclure que les coûts des centres opérationnels sont exclusivement variables et que les coûts des centres de structure sont exclusivement fixes. C'est la part

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

respective des coûts variables et des coûts fixes qui est différente selon que le centre est opérationnel ou de structure.

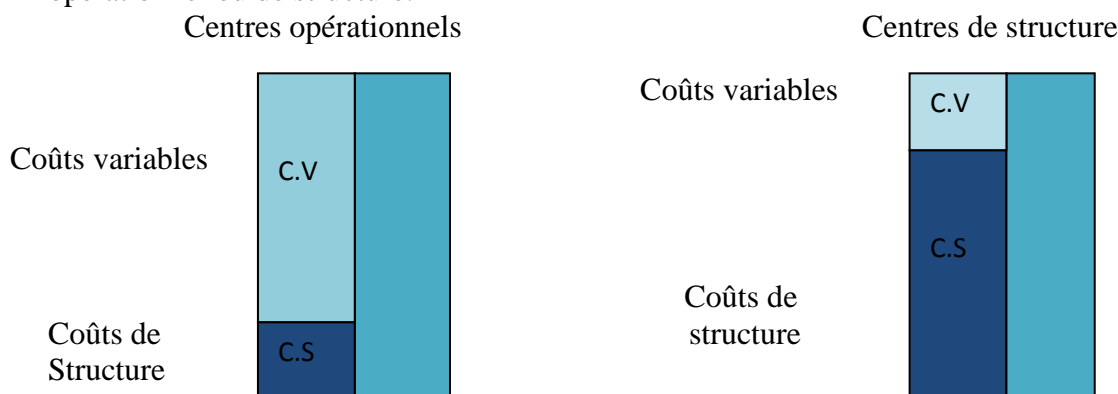


Schéma n°1 : Centres opérationnels / centres de structure⁶

3) Le classement fonctionnel des centres d'analyse.

Tout centre d'analyse peut-être rattaché à une des fonctions économiques assurées par l'entreprise. Le classement suivant est fourni à titre d'exemple, chaque entreprise pouvant l'adapter à ses besoins propres.

Fonctions générales communes à l'unité économique	Fonctions généralement communes à plusieurs activités	Fonctions généralement propres à chaque activité
Administration générale Financement	Gestion du personnel Gestion des bâtiments Gestion du matériel Prestations connexes	Approvisionnement Etude technique et recherche Production Distribution

En outre, un centre de calcul « Autres frais à couvrir » regroupe les charges et coûts échappant à ce classement. Dans ce centre sont en effet rassemblés des charges et les coûts de caractère général qui ne sont pas imputés aux coûts de revient au titre des unités fonctionnelles.

Ces charges et coûts de caractère général peuvent comprendre :

- Les charges qui, bien qu'entrant dans le cadre d'une des unités fonctionnelles, ont trop peu d'importance pour être traitées à part et pour lesquelles certaines entreprises n'ont pas jugé nécessaire d'ouvrir des centres de coûts spécifiques ;
- Les provisions pour dépréciation ;
- Les provisions pour risques ;
- L'amortissement de frais d'établissement ;
- L'impôt éventuel sur le capital et les réserves ;
- Les frais résiduels éventuels des centres d'analyse ;

⁶ Source : Comptabilité analytique de Jacques Margerin et Gérard Ausset

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Un schéma comparatif des conceptions de structure fonctionnelle peut être établi selon la taille des entreprises. Ce schéma se présente comme suit :

Division Fonctionnelle Élémentaire		Division Fonctionnelle Evoluée	
Administration	Administration	Administration	Administration générale
			Gestion financière
		Gestion du personnel	Gestion du personnel
	Service généraux	Gestion des bâtiments et du matériel	Gestion des bâtiments
			Gestion du matériel
		Prestations connexes	Prestations connexes
	Gestion des approvisionnements	Gestion des approvisionnements	
Services techniques	Services techniques	Etudes techniques et recherches	Etudes techniques et recherches
		Production	Production
Distribution	Distribution	Distribution	Distribution
Autres frais à couvrir	Autres frais à couvrir	Autres frais à couvrir	Autres frais à couvrir

Schéma n°2 : Schéma comparatif des conceptions de structure fonctionnelle⁷

⁷ Alain Burlaud et Claude Simon, *Comptabilité de gestion coûts/contrôle*, 3^{ème} édition

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

6.2 Transfert des charges directes aux produits

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

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

Dans ce cas, les comptes des centres d'analyse regroupent uniquement des charges indirectes (par rapport aux comptes de coûts des produits).

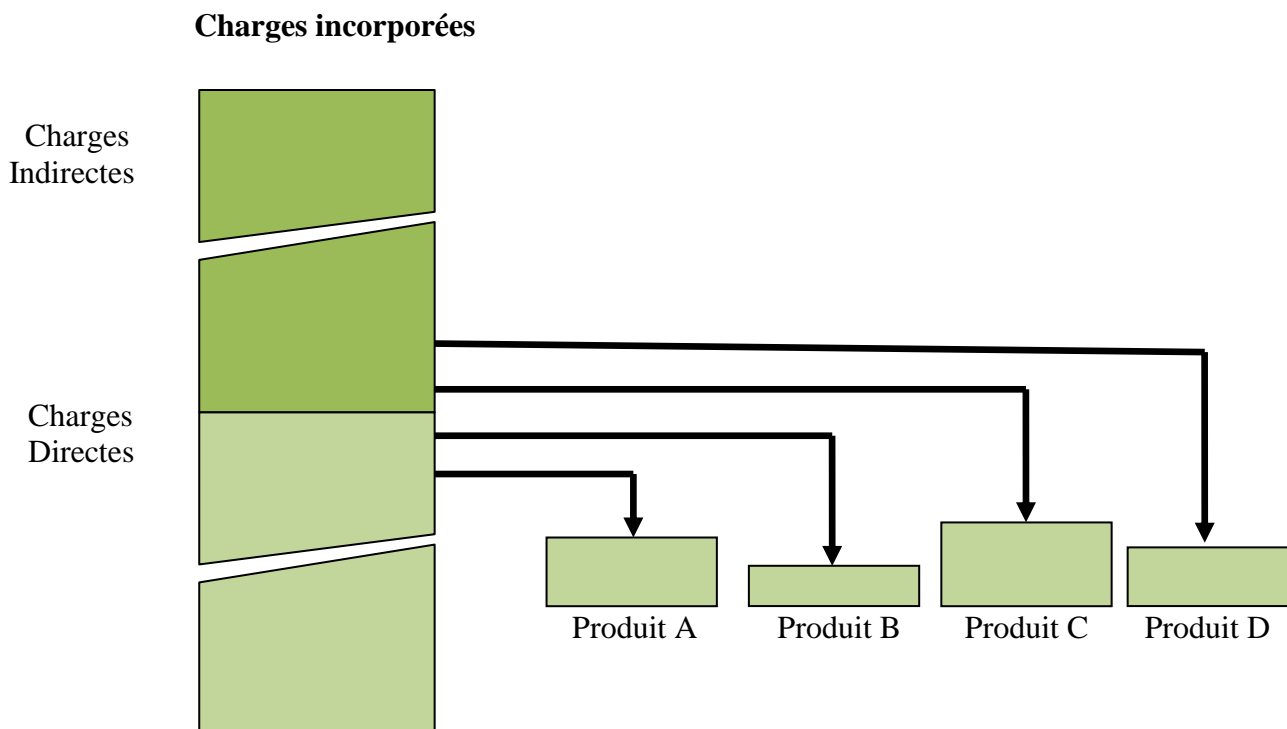


Schéma n°3 : Illustration du transfert des charges directes aux produits⁸

Cette première étape, qui consiste à transférer directement aux produits les charges qui peuvent l'être de façon immédiate, aboutit à la détermination du coût direct des produits.

Ce transfert est effectué :

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

6.3 Imputation des charges indirectes aux centres d'analyse

Par définition même, les charges indirectes (sous – entendu : par rapport aux produits) ne peuvent être imputées directement aux coûts des produits ou commandes.

Elles doivent transiter par les centres d'analyse (centres auxiliaires et centres principaux).

⁸ Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Certaines de ces charges indirectes (par rapport aux produits) sont directes par rapport aux centres d'analyse (dans la pratique, ces charges sont parfois appelées « semi – directes » : c'est le cas de toutes les consommations (de matières, de main-d'œuvre ou d'autres) dont on a pu saisir non pas la 'destination-produit ou commande', mais le 'destination-centre utilisateur' grâce aux moyens de mesure dont dispose la comptabilité analytique : bons de sortie magasin, ventilation du livre de pays atelier et, plus généralement, par centre, compteurs divisionnaires permettant de relever la consommation d'énergie par centre, etc.... et certains documents de la comptabilité générale (factures, sous – comptes, ...).

L'imputation de ces charges directes par rapport aux centres ne soulève aucune difficulté : il s'agit au sens comptable du mot, d'une simple affectation, sans recours à aucune convention, plus ou moins arbitraire.

D'autres charges indirectes, par rapport aux produits, sont également indirectes par rapport aux centres. A l'inverse des premières, ces charges indirectes doivent être réparties entre les centres consommateurs selon des clés de répartition qualifiées de 'technico-comptables'. Ces clés de répartition doivent être déterminées en fonction de la nature de la charge.

Dans certaines entreprises, ces charges indirectes (à la fois par rapport aux produits et par rapport aux centres) sont appelées 'frais généraux'. On y trouve généralement les loyers, les primes d'assurances, les frais financiers, les consommations d'électricité (pour les centres ne disposant pas d'un compteur propre), les matières consommables...

A ce niveau de traitement :

- Les charges directes ont été affectées aux produits.
- Les charges indirectes sont imputées en totalité aux centres d'analyse, le total de celles-ci, centre par centre, représentant ce que l'on appelle fréquemment « le coût primaire des sections ».

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

Tableau 01 : Exemple d'un tableau de répartition primaire⁹

⁹ Jacques Margerin et Gérard Auset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sédifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

6.4 Déversement des centres auxiliaires dans les centres principaux

Cette étape consiste à « vider » les centres auxiliaires de telle sorte qu'à son terme l'ensemble des charges indirectes se retrouve intégralement dans les comptes des centres principaux.

6.4.1 Modalité de déversement des centres auxiliaires

Les opérations de déversement des centres auxiliaires, souvent qualifiées de « répartition secondaire », se font entre les sections « consommatrices » :

- Selon des clés de répartition appropriées ;
- Ou au prorata des unités d'œuvre consommées ;

Le procédé de la clé de répartition se distingue de celui de l'unité d'œuvre par la fixité préétablie de la base de répartition, les pourcentages de partage restant les mêmes en cas de recours à une clé alors qu'ils évoluent d'une période à l'autre lorsqu'ils résultent des mesures de consommations d'unités d'œuvres.

La notion d'unité d'œuvre, en effet, n'est pas réservée aux centres principaux, certains centres auxiliaires effectuent des prestations qui peuvent être mesurées en unités d'œuvre.

C'est le cas par exemple, du service « entretien » dont les frais peuvent être répartis entre les centres « clients » au prorata des heures d'entretien réellement « consommées ».

Encore faut-il, pour que cette répartition au prorata des consommations réelles soit possible, que l'on ait organisé la saisie de ces consommations.

Soit, dans l'exemple du service 'entretien', les heures consommées par les centres (auxiliaires et principaux) qui ont bénéficié des prestations du centre entretien. Concrètement, sans qu'il soit nécessaire de multiplier les documents internes, il suffit le plus souvent de recourir à un carnet de type « manifold », sur lequel seront portées les informations suivantes : l'heure de début et l'heure de fin des travaux, le nombre d'ouvriers et leur qualification.

Les heures d'entretien sont ensuite « facturées » aux centres utilisateurs selon la règle de trois :

$$\frac{\text{Coût total du service entretien} \times \text{nombre d'heures consommées}}{\text{Total des heures prestées}}$$

On verra que, dans la pratique, on utilise souvent, dans une optique de contrôle de gestion, de préférence au coût réel de l'unité d'œuvre, le coût standard ou préétabli, qui a l'avantage de rester stable à l'horizon budgétaire.

A l'issue de cette étape, et quel que soit le procédé utilisé, les centres auxiliaires sont vidés et les centres principaux ont reçu, en plus de leurs coûts primaires, la part qui leur revient dans le coût des centres auxiliaires.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

A ce stade, on peut compléter le tableau précédemment comme suit :

Charges indirecte		Centres auxiliaires				Centres principaux				
désignation	montants	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Matières consommables		•	•		•	•	•	•	•	•
Main-d'œuvre indirecte			•	•		•	•	•	•	•
Services indirectes (loyers, assurances...)		•			•	•	•	•	•	•
.....										
.....										
Amortissements		•	•	•	•	•	•	•	•	•
Totaux primaires (par section)		X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
		total	•	•	•	•	•	•	•	•
			X'2							
		total	•		•	•		•	•	
			X'3							
		Total			•	•			•	
			X'4							
			•		•	•		•	•	
Totaux secondaires (centres principaux)			X'5	X'6	X'7	X'8	X'9			

Tableau 02 : Exemple d'un tableau de répartition primaire et secondaire ¹⁰

6.4.2 Le problème des prestations réciproques

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

Le problème des prestations réciproques peut se résoudre de plusieurs façons :

1) Annulation des prestations réciproques

La première solution consiste à ignorer les prestations réciproques. Elle peut se justifier lorsque les montants en jeu sont faibles.

2) Répétitions successives

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

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

¹⁰ Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

3) Résolution algébrique

Cette méthode permet d'aboutir à un résultat exact.

Elle consiste à prendre comme inconnues le total des coûts de chaque centre après prise en compte des prestations réciproques.

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

6.4.3 Imputation des charges indirectes aux produits

Cette étape consiste en quelque sorte à déverser les comptes des centres principaux dans les comptes de coûts des produits.

Cette imputation des charges indirectes aux comptes de coût des produits se fait par l'intermédiaire des « unités d'œuvre ».

L'unité d'œuvre est définie comme étant « l'unité permettant d'imputer le coût d'un centre d'analyse aux comptes de coût des produits (biens ou services) ou des commandes (internes ou de client) intéressés ». Il s'agit en réalité de l'unité de mesure de l'activité du centre considéré.

1) Types d'unités d'œuvre

Les unités d'œuvre les plus utilisées sont liées :

- A la main – d'œuvre consacrée au produit : heure de main – d'œuvre.
- Au fonctionnement du matériel consacré au produit : heure – machine (ou heure de fraction de machine).
- A la fourniture travaillée dans le centre de travail : unité de fourniture travaillée (nombre, poids, volume, surface, longueur...).
- Au produit élaboré dans le centre de travail : unité de produit élaboré (nombre, poids, volume, surface, longueur, temps, puissance...).
- A défaut, à l'unité monétaire, qui constitue, en réalité, plus une base de répartition des charges indirectes qu'une mesure de l'activité des centres.

2) Recherche et choix de l'unité d'œuvre

On présence d'un choix multiple d'unités d'œuvre, l'unité à retenir est celle qui exprime la meilleure corrélation entre la variation du total des coûts variables du centre considéré et la variation quantitative de l'activité du centre.

Et pour trouver l'unité pertinente, il faut partir de l'évolution constatée des coûts passés du centre considéré et de procéder successivement à :

- La pré – sélection d'un certain nombre d'unités d'œuvre.
- L'établissement des graphiques d'évolution des coûts, en fonction de chaque unité possible à priori.
- La recherche parmi les différents graphiques, de celui qui exprime la meilleure corrélation entre variation du total des coûts variables du centre et la variation quantitative de l'activité du centre.

3) Mesure de l'activité des centres : nombre d'unités d'œuvre produites

Après avoir choisi l'unité d'œuvre qui doit servir d'unité de mesure de l'activité pour chacun des centres analysés, il suffit de relever le nombre d'unités d'œuvre « produites » par ceux – ci, la totalisation se faisant, centre par centre, généralement à partir des « ordres d'exécution » ou des « bons de travail ».

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

4) Coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais des centres

Il est facile de calculer, centre par centre, le coût de l'unité d'œuvre selon le processus illustré dans le tableau suivant et cela en divisant le coût total du centre par le nombre d'unités d'œuvre réalisées par le centre.

Constitutions du coût d'un centre de travail	Partie variable	Partie fixe	Total
Groupe 1 : Charges indirectes affectées et réparties			
• Approvisionnements indirects consommés	•		•
• Rémunération du personnel indirect, y compris charges	•	•	•
• Services indirects incorporés (impôts, loyers, assurances, transports).	•	•	•
• Amortissements indirects (dotation aux amortissements)	•	•	•
Groupe 2 : Prestations reçues d'autres centres			
• Centres de gestion du personnel, des bâtiments, du matériel	•	•	•
• Centre des prestations connexes	•	•	•
• Centres opérationnels, le cas échéant	•	•	•
Coût total du centre	•	•	•

Nature d'unité d'œuvre			
Nombre d'unités d'œuvre réalisées par le centre			•
Coût d'unité d'œuvre du centre	•	•	•

Nature d'unité d'œuvre			
Nombre d'unités d'œuvre réalisées par le centre			•
Coût d'unité d'œuvre du centre	•	•	•

Tableau 03 : Exemple de calcul du coût d'unité d'œuvre¹¹

On retient de cette présentation qu'il est préconisé de faire la distinction pour chaque rubrique de charges entre la « partie variable » et la « partie fixe ».

Cette ventilation, réalisée au niveau du coût des centres, permet notamment, en vue d'analyses de rentabilité et de différentes simulations à partir d'une analyse budgétaire, de faire la distinction au niveau du coût d'unité d'œuvre du centre entre :

- La part variable.
- La part fixe.

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Frais du centre}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre réalisées}}$$

¹¹ Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

5) Imputation aux produits du coût des unités d'œuvre consommées

Après la détermination du coût d'unité d'œuvre de chaque centre principal, il suffit d'avoir saisi le nombre d'unités d'œuvre consommées par le produit ou la commande dans chacun des centres principaux ayant participé à sa réalisation, pour lui imputer le coût de cette participation, en appliquant la formule :

$$\text{Coût des unités d'œuvre consommées} = \text{nombre d'U.O} \times \text{coût unitaire}$$

7. Appréciation critique de la méthode des sections homogènes

7.1 Avantage : un progrès part rapport aux méthodes empiriques

La méthode des sections homogènes constitue un réel progrès par rapport aux méthodes empiriques de calcul des coûts complets en ce sens qu'elle permet de « coller » de plus près à la technique et à l'organisation de l'entreprise.

7.2 Difficultés pratiques de mise en œuvre

On reproche souvent à cette méthode ses difficultés de mise en œuvre.

- Dans le cas d'entreprises à production multiple et diversifiée, il est difficile de découper l'entreprise en centres véritablement homogènes : d'où la tendance assez générale à développer exagérément le nombre des centres d'analyse.
- A l'intérieur d'un même centre, on trouve plusieurs postes de travail. Or, le coût de fonctionnement de ces différents postes peut varier considérablement selon les pièces ou les produits fabriqués. C'est ainsi que deux pièces différentes, réclamant par exemple un temps d'usinage identique, entraînent souvent des coûts d'énergie, de main – d'œuvre, ou autres, très différents. Le coût de l'unité d'œuvre est en réalité un coût moyen qui n'a d'intérêt que si la dispersion autour de la moyenne est faible.
- Pour peu que les centres soient nombreux et que l'on ne dispose pas de moyens de traitement de l'information performants, les calculs sont longs et la comptabilité analytique sort trop tard, en ce sens qu'elle ne permet pas les actions correctives, se bornant alors à être un instrument de connaissance du passé.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Sous Section 2 : Correction de la méthode des coûts complets à travers l'imputation rationnelle

Il est souvent reproché aux coûts complets de ne pas répondre aux exigences d'une comptabilité moderne qui se doit de fournir des « indicateurs de gestion » permettant entre autres de maîtriser les conditions internes d'exploitation, et de participer à la prise de décision. La méthode de l'imputation rationnelle, qui s'inscrit dans le cadre des coûts complets, a pour objet de corriger la méthode des coûts complets, de l'incidence des charges fixes sur les coûts unitaires.

1. Définition

Née après la méthode des coûts variables, son principe vise essentiellement à corriger le coût complet, il apparaît clairement que l'amélioration des résultats passe par une meilleure utilisation de l'appareil de production, la méthode d'imputation rationnelle inclut la part des charges fixes calculées préalablement à un niveau d'activité défini comme normal, le rapport suivant explique l'imputation des charges fixes au coût de revient :

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

- Les charges diminuent à mesure que le volume d'activité croît puisque les charges globales se répartissent un plus grand nombre d'unités d'œuvre fournies voire d'unités produites, l'imputation rationnelle rend les coûts fixes unitaires constants, c'est-à-dire en faisant apparaître l'hypothèse d'un emploi rationnel de la structure d'un centre où la totalité des coûts fixes est imputée proportionnellement aux unités d'œuvre élaborées, dans le cas où un centre n'a aucune activité au cours d'une période donnée, les coûts fixes ne sont donc pas imputés, et il se trouve qu'ils représentent le coût d'inactivité ;
- Dans le cas où l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, on enregistre une sous-activité.

Le rapport activité / activité normale est désigné par le vocable « coefficient d'imputation rationnelle » :

- Quand il est inférieur à 1, il y a sous activité, les charges non imputées constituent donc un coût de chômage, celui-ci met en évidence le dysfonctionnement d'un centre d'analyse ;
- Quand il est supérieur à 1, il y a suractivité, la différence d'imputation rationnelle constitue un boni de suractivité qui traduit utilisation optimale des ressources d'un centre d'analyse ;

2. Activité normale

C'est une activité théorique basée sur le plein emploi des moyens techniques de production et de commercialisation correspondant à une activité moyenne qui constitue la base prévisionnelle à partir de laquelle les écarts sont constatés (Rosenberg, 1985).

3. Détermination de l'activité normale

La démarche à suivre pour déterminer l'activité normale de l'entreprise est simple, on détermine en premier lieu la production de la période qui correspond nécessairement à une utilisation de la capacité réelle, c'est-à-dire l'utilisation variable d'une période à une autre, ensuite on détermine la production à atteindre en fonction des ventes pour plusieurs années, de manière à niveler les différentes fluctuations grâce à un calcul d'une moyenne, et par conséquent une capacité réelle constante égale à la capacité normale sera dégagée (Christiane et Raulet), l'activité normale peut-être elle-même inférieure à l'activité réelle, car elle doit tenir compte du volume des ventes possibles (Rapin et Poly, 1976).

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

4. Activité réelle

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

5. Imputation rationnelle dans le cas de variation d'activité pour chaque section

On peut utiliser deux méthodes pour procéder à l'imputation rationnelle (Court et Leurion, 1981) :

5.1 Première méthode

C'est le dédoublement des colonnes de répartition, en affectant à chaque section les frais fixes et les frais variables, les bases ou les clés de répartition ce qui exige deux colonnes pour chaque section, on rapporte pour chaque section, dans la colonne des frais variables la fraction des frais fixes correspondants à l'activité réelle de la section. Le reliquat des frais fixes est apporté dans la colonne différence d'imputation.

5.2 Deuxième méthode

Celle – ci consiste à l'emploi de tableaux annexes lorsque le nombre de sections est élevé, la méthode précédente à un inconvénient de donner un tableau de répartition complexe et difficilement lisible. On peut alors procéder de la manière suivante :

- Pour chaque catégorie de frais, établir les calculs sur le tableau annexe
- Reporter sur le tableau de répartition le montant des charges imputées ;

6. Avantages de l'imputation rationnelle des charges fixes

Les avantages de cette méthode sont nombreux :

- Elle élimine la notion de fixité des charges de structure les rendant proportionnelles au niveau d'activité ;
- De détecter les zones sensibles, c'est-à-dire les centres dont l'activité normale n'est pas atteinte ;
- La détermination de la suractivité permet aux dirigeants d'avoir une vision claire, servant de référence pour les centres qui ont enregistré une sous activité ;
- Elle rend la variation des stocks indépendante du niveau d'activité ;

7. Inconvénients de l'imputation rationnelle des charges fixes

Les inconvénients de cette méthode sont liés aux conditions de sa mise en œuvre, il s'agit essentiellement :

- Des difficultés dans la détermination de l'activité normale de l'entreprise, dans le cas où celle-ci est déterminée, elle relève toujours de l'arbitraire, puisque les conditions d'exploitation sont versatiles d'une période à une autre ;
- Elle masque le coût réel d'une unité d'œuvre voire du produit ;

En définitive, la méthode d'imputation rationnelle est un système d'alerte et joue un double rôle, la détection des anomalies et permet la prise de décisions quant à l'amélioration de la situation.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Section 2 : Coûts partiels

Sous Section 1 : Direct costing ou méthode des coûts variables

1. historique

Cette méthode est née aux USA dans les années 50, l'appellation « Direct Costing » est source d'un malentendu et qu'il convient de dissiper. L'adjectif « direct » qui s'applique aux coûts doit en effet se traduire non seulement par directement affectable aux produits, mais également et surtout par variable et proportionnel avec la quantité de produits fabriqués et ou vendus, elle a fait l'objet d'une abondante littérature depuis le congrès que lui a consacré la National Association of Cost Accountants « NACA » en 1953, elle a suscité de nombreuses questions, solution pour les uns et dangereuse pour les autres, attrayante vu sa simplicité (Cibert, 1986), elle repose sur la distinction fondamentale entre les charges variables et les charges fixes,

2. Définition

Cette méthode consiste en effet à mettre en place un système de gestion qui conduit à calculer des marges et de piloter l'organisation par référence à ces marges et donc aux capacités de les réaliser (Allouche et Schmitt, 1995). En d'autres termes, il s'agira de réaliser le profit le plus important et le plus possible, par référence à un raisonnement en point mort, afin aussi de minimiser le risque commercial (hourey, 1977). Cela signifie qu'il s'agit de valoriser la mise en œuvre des processus les plus réversibles, c'est-à-dire ceux qui induisent à la fois charges et chiffre d'affaires pour arriver le plus vite possible dans la zone de rentabilité (Livian, 1976).

L'analyse du comportement des charges vise à déterminer la nature opérationnelle ou fixe des charges supportées par l'entreprise. Cette distinction est indispensable pour le gestionnaire qui souhaite recourir à des méthodes de gestion aboutissant sur la prise de décision.

Ces méthodes qualifiées de méthodes de coûts partiels visent à exclure de l'analyse la part des charges indépendantes du niveau d'activité. Le reste des charges est envisagé globalement sans analyse particulière.

3. Objectif de la méthode

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

Dans cette méthode, le coût est formé des seules charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise. Il ne s'agit pas de rechercher la rentabilité nette des différents produits ou activités, mais de dégager une marge, quelles que soient les charges de structure qui pourraient être effectivement appliquées au coût calculé.

Un bénéfice ne peut être ainsi réalisé que si la marge globale est supérieure au montant des charges fixes.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

4. Principe de la méthode

Développée dans les entreprises américaines, la méthode du coût variable (direct costing dans l'appellation anglo-saxonne) s'oppose à la méthode des coûts complets.

Elle consiste à ne retenir pour le calcul du coût d'un produit, d'une commande ou d'une activité que les seules charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, qu'elles soient directes ou indirectes, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume d'activité.

5. Direct costing et son interprétation

Les méthodes dites des coûts partiels sont apparues plus récemment. Elles procèdent du besoin d'informations nouvelles, sur la base desquelles les gestionnaires, en économie de marché, cherchent à rationaliser les multiples décisions auxquelles ils sont confrontés quotidiennement face aux problèmes nouveaux et mouvants que leur posent leurs divers environnements, de plus en plus turbulents.

Le nouveau plan comptable distingue, parmi ces méthodes de coûts partiels :

- La méthode des coûts variables.
- La méthode des coûts directs au sens de l'interprétation française.

Celles – ci sont inspirées des méthodes anglo-saxonnes connues sous le nom de « direct costing », cette appellation générique recouvre en réalité diverses modalités d'imputation des coûts, dont le seul point commun est de laisser certaines charges indivises.

A chaque niveau de coût partiel correspond généralement une marge. Le nombre et la diversité des marges sont fonction des modalités d'analyse des coûts.

6. Mécanisme de la méthode

« Pour le calcul du coût variable moyen seuls sont pris en compte les éléments du coût d'un produit variant proportionnellement au volume de la production ou de la production vendue, les charges fixes sont mises globalement au service de la période »¹²

D'après la définition, il n'y a que les charges qui varient en fonction du niveau d'activité qui sont incorporées dans le calcul des coûts et il suppose que :

- Les charges varient en fonction du niveau d'activité ;
- Ces charges sont proportionnellement, la relation entre les frais variables et la production est supposée linéaire.

Ce qui nous amène à déduire que le coût variable unitaire est fixe quel que soit le niveau d'activité.

$$\text{Coût variable unitaire} = \frac{\text{Charges variables}}{\text{Quantités produites}}$$

¹² Serge Launois : Analyse économique des coûts p156 Ed 1975

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

- Les charges fixes sont considérées comme des charges de la période, qui ne varient pas ou tout au moins varient par paliers.

« Les frais fixes sont un tout indissociable et qui ne pourrait en aucun cas être réparti entre les produits »

C'est dans ce sens qu'on ne peut les rattacher spécifiquement à tel ou tel produit, ils sont pris globalement au niveau du résultat de la période. L'analyse des charges en charges variables et charges fixes est complétée par le calcul de la marge.

La marge s'obtient en soustrayant du chiffre d'affaires de la période considérée les charges variables des produits vendus. Cette marge est destinée à couvrir non seulement les coûts fixes mais à dégager éventuellement un profit.

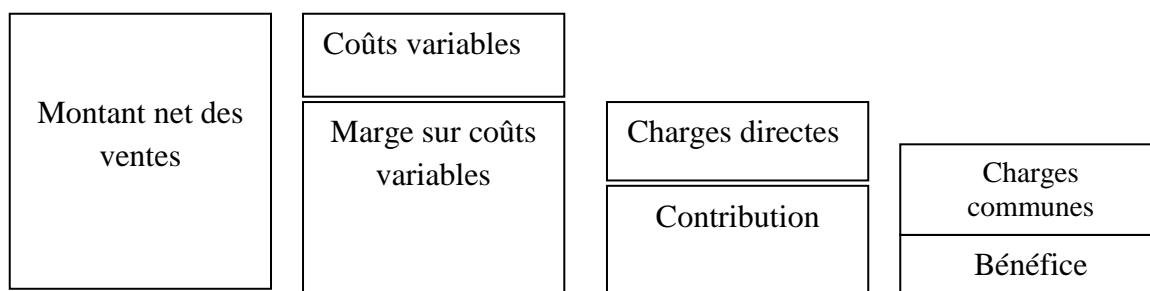


Schéma n°4 : Coûts variables

La marge est donc la capacité de chaque produit à contribuer à la couverture des coûts fixes ; la marge globale doit donc être supérieure ou égale aux coûts fixes (elle permet le calcul du point mort ou seuil de rentabilité).

La dissociation coûts variables/coûts fixes n'est pas facile à mettre en pratique ; il est nécessaire d'approfondir la distinction sommaire entre les coûts variables qui varient avec le niveau d'activité, et les coûts fixes indépendants du niveau d'activité.

7. Coûts variables /coûts fixes

Un autre critère d'analyse va jouer en comptabilité analytique un rôle fondamental : c'est celui de la variabilité des charges.

Une charge variable dépend du niveau d'activité, par exemple du nombre de produits fabriqués. Ainsi, les consommations de matières premières pour la fabrication des produits finis représentent un poste variable du coût de production.

En principe, on considère par souci de simplification que les charges sont proportionnelles au niveau d'activité. Dans notre exemple de menuiserie, si nous fabriquons deux fois plus de portes, nous allons utiliser deux fois plus de bois. Mais ceci n'est pas parfaitement exact car il peut y avoir des chutes. On utilise également le terme de charge opérationnelle pour aboutir très rapidement au calcul des coûts.

Par opposition, une charge fixe ne dépend pas du niveau d'activité. L'amortissement du mobilier qui se trouve dans les services commerciaux ne dépend pas du nombre de produits vendus pendant la période. Même si l'entreprise fait mauvaise affaires, les charges fixes restent engagées. On utilise également le terme de charges de structure.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Cette distinction entre charges fixes et charges variables n'a de sens qu'à court terme. Si trois personnes payées au mois travaillent dans un atelier, leur salaire peut à court terme être considéré comme une charge fixe. Mais à moyen terme, il est possible d'embaucher et de rendre variable le poste.

8. Comportement de la méthode

La méthode du Direct Costing se caractérise par deux systèmes de calculs des coûts de produits (Rosenberg 1985) :

- Le premier se traduit par rapport à celui 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 productions des produits finis, il n'y a plus de centres auxiliaires et le nombre de regroupements comptables est plus faible. L'utilisation de ce système de calcul 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 ;
- La deuxième repose sur l'imputation des frais variables directs directement aux coûts et les frais variables indirects doivent passer dans les sections homogènes, celui-ci ressemble au mode des coûts complets, c'est-à-dire le traitement des charges variables indirectes par centre d'analyse car les anglo-saxonnes ont supposé que toutes les charges variables étaient directes au sens de l'interprétation française.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Les modalités de répartition des charges selon l'une ou l'autre des méthodes aboutissent au tableau suivant :

Critère de la destination Critère de la variabilité	Charges Directes	Charges Indirectes
Charges opérationnelles variables	Charges directes variables Exemple : <ul style="list-style-type: none"> ○ Consommation de matières premières. ○ Main – d'œuvre directe 	Charges indirectes variables Exemple : <ul style="list-style-type: none"> ○ Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits.
Charges de structure fixes	Charges directes fixes Exemple : <ul style="list-style-type: none"> ○ Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour un seul produit. 	Charges indirectes fixes Exemple : <ul style="list-style-type: none"> ○ Salaire du directeur administratif ○ Contrat de maintenance d'un ordinateur.

Tableau 4 : Les modalités de répartition des charges¹³

¹³ Elaboré par nos soins

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

9. Les types du Direct Costing

Il existe deux types de direct costing

9.1 Le Direct Costing Simple

Ce type consiste à écarter systématiquement l'ensemble des coûts fixes du calcul des coûts des produits et à les transférer globalement à la charge du résultat de la période, ceci permet d'obtenir la marge sur coût variable de chaque produit, une fois toutes les marges obtenues on procède au calcul du résultat global en additionnant le total des marges et d'en soustraire les charges fixes globales.

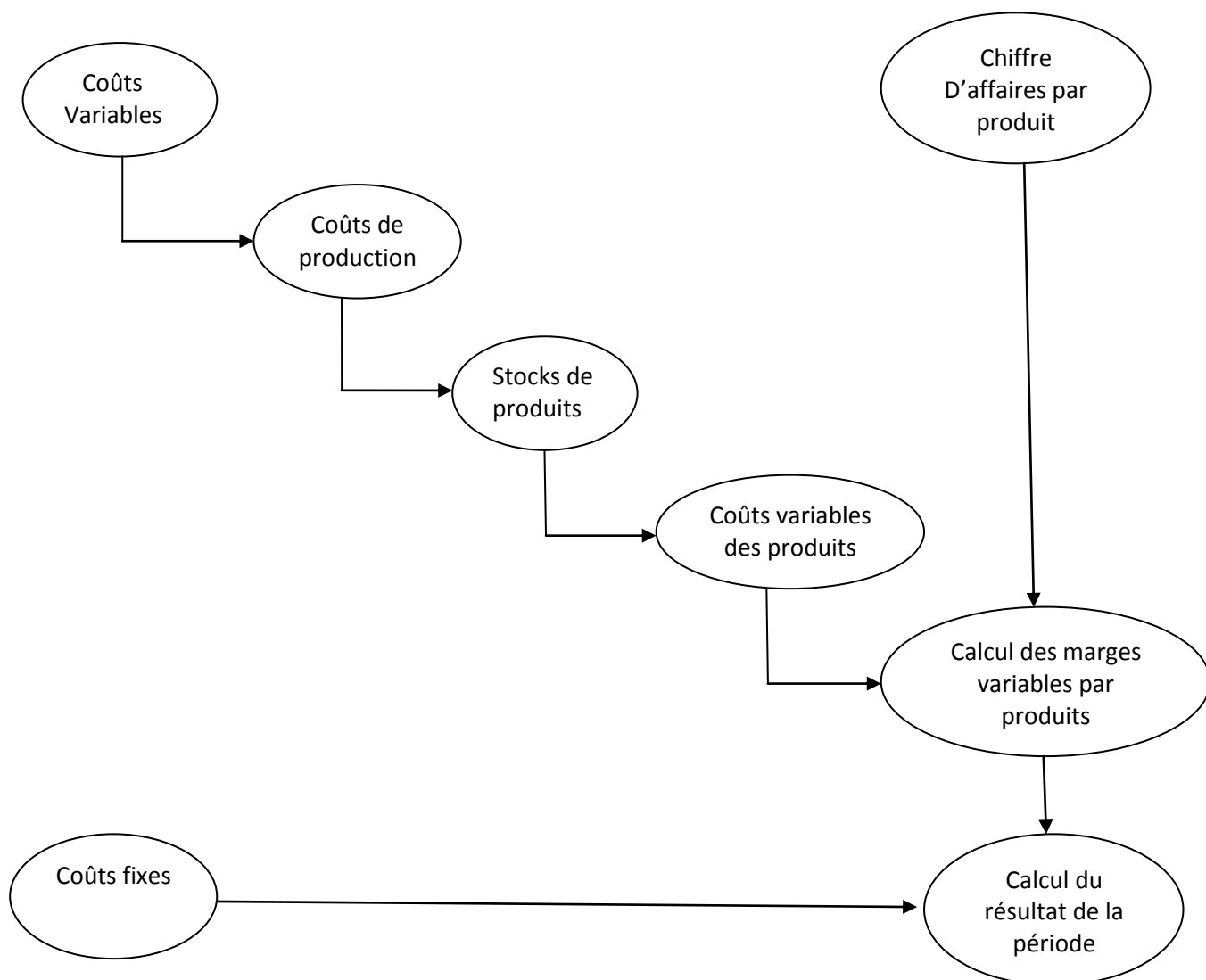


Schéma n°5 : Principe du Direct Costing Simple¹⁴

¹⁴ Didier et Leclère, *L'essentiel de la comptabilité analytique, Analyser les coûts pour bien décider*, édition Eyrolles, 4^e édition

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

9.1.1 Principe du direct costing simple

La méthode du coût variable consiste à retrancher du chiffre d'affaires les charges variables afin d'obtenir la marge sur coût variable. Le résultat global est alors obtenu en diminuant la marge sur coût variable de la totalité des charges fixes.

L'élimination des charges fixes permet d'isoler le coût de la structure de l'entreprise de celui de ses activités.

L'appellation anglo-saxonne « direct costing » est généralement traduite en français par « méthode du coût variable ». L'adjectif « direct » perd ici son sens comptable pour prendre un sens économique et désigne les charges qui expriment directement la variation du coût en fonction de la quantité produite ou vendue.

Avec la méthode du coût variable, les analyses de coût et de rentabilité des produits (ou des activités) s'arrêtent au niveau de la marge sur coût variable afin de représenter la contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes.

9.1.2 Mise en œuvre de la méthode

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

- 1) Calcul du chiffre d'affaires de l'exercice.
- 2) Recensement et ventilation des charges en coût variable et en coût fixe.

Ces coûts proviennent des mêmes charges indirectes ainsi que l'illustre le tableau ci-dessous.

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	Non incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
Totaux	Coût variable	Coût fixe

Tableau 05 : Ventilation des charges en coût variable et coût fixe¹⁵

- 3) Calcul de la marge sur coût variable.

La différence entre le prix de vente et un coût partiel correspond à une marge. Lorsque le coût partiel est variable, la marge est appelée marge sur coût variable.

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coût}$$

La marge sur coût variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaires. Elle est alors appelée taux de marge sur coût variable.

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

¹⁵ Gérard Melyon et Philippe Raimbourg, *comptabilité analytique, principes coûts réels constatés coûts préétablis analyse des écarts*, 3^{ème} édition

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

4) Calcul du résultat

Le résultat correspond à la différence entre la marge sur coût variable et les coûts fixes.

$$\text{Résultat} = \text{Marge sur coût variable} - \text{Coût fixe}$$

Une différence positive indique que la marge sur coût variable globale dégagée par la vente des différents produits est supérieure aux charges fixes. L'entreprise réalise alors un bénéfice. Une différence négative indique au contraire une marge globale inférieure aux frais fixes. L'entreprise supporte dans cette hypothèse une perte.

L'articulation des différents éléments de calcul s'effectue selon le schéma suivant.

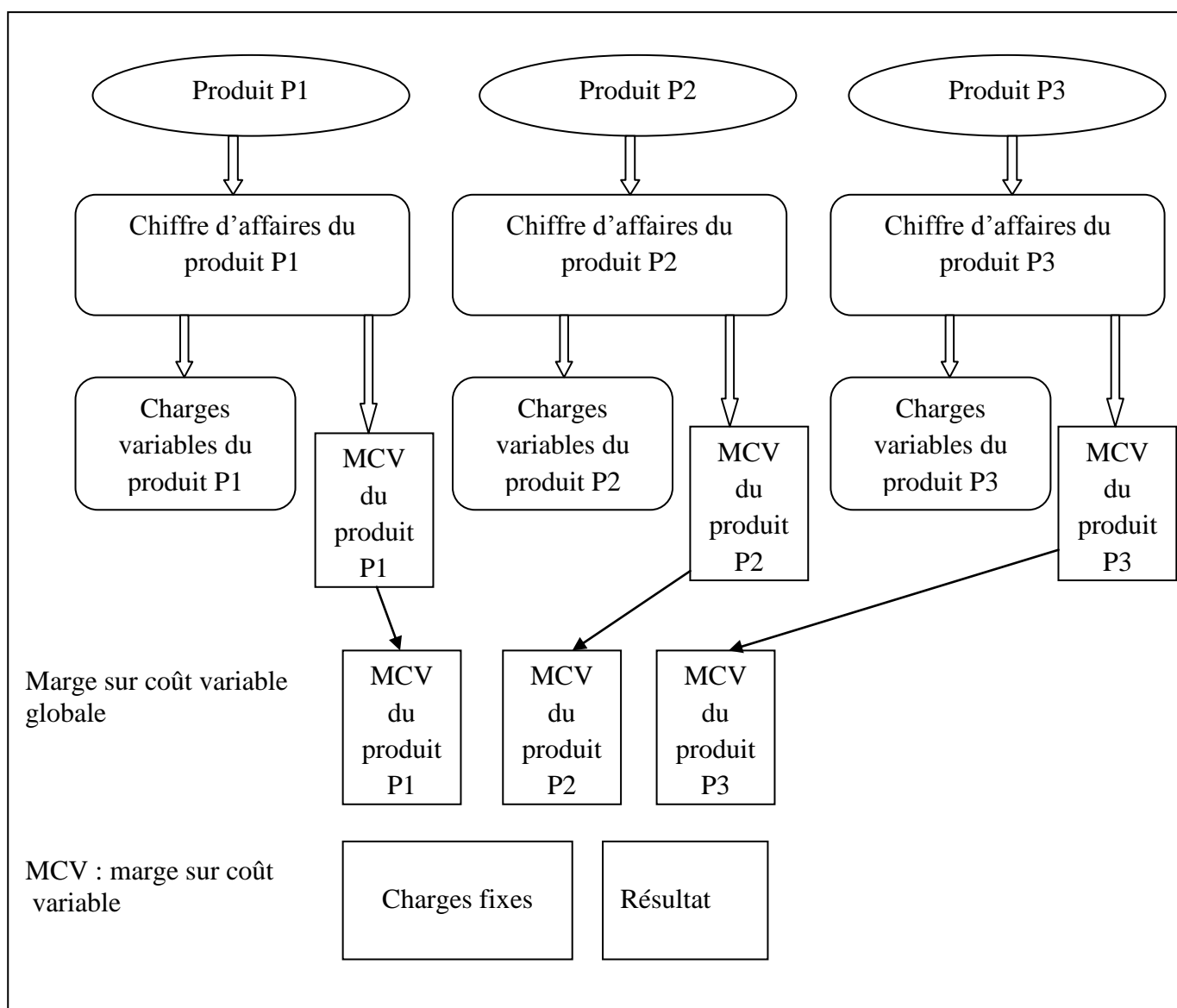


Schéma n°6 : L'articulation des différents éléments de calcul¹⁶

¹⁶ Gérard Melyon et Philippe Raimbourg, *comptabilité analytique, principes coûts réels constatés coûts préétablis analyse des écarts*, 3^{ème} édition

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

9.2 Le Direct Costing évolué

Ce type du direct costing aussi appelé méthode des coûts spécifiques ou méthode des contributions est très répandu dans la pratique, consiste à calculer non pas les coûts strictement variables des produits, mais les coûts spécifiques en y ajoutant les charges fixes directes propres ; les charges fixes communes, c'est-à-dire les charges indirectes, sont supportées par les résultats. On calcule alors les marges sur coûts spécifiques, ce type de calcul est utilisé aussi bien dans les entreprises mono produit que les entreprises multi produits, à l'exemple de l'amortissement, main d'œuvre directe...etc, ces charges sont affectables directement au produit.

Le coût spécifique est donc plus proche du coût de revient complet que le coût variable. Il permet moins bien de faire des raisonnements de type marginal, mais permet mieux d'apprécier l'opportunité de maintenir ou d'abandonner une activité si l'on a pris la précaution de vérifier que les coûts fixes spécifiques disparaîtraient bien en cas de suppression de l'activité en cause ou que les charges correspondantes pourraient servir à une autre production.

Ce procédé est également bien adapté à un découpage de l'entreprise en centre de responsabilité associé à une mesure de contribution non seulement par produit, mais aussi par ateliers, par usine...etc.

9.2.1 Principe du direct costing évolué ou spécifique

La méthode du coût variable évolué, appelée aussi méthode des contributions ou méthode des marges et apports par produits, améliore le calcul des coûts mis en place avec la méthode des coûts variables simples. Comme toute méthode de comptabilité analytique, la méthode du coût spécifique doit fournir non seulement des informations globales sur les performances de l'entreprise mais également des renseignements plus précis sur chacune des composantes de son activité.

Seuls les coûts spécifiques relatifs à chaque produit ou activité sont pris en considération.

Ainsi que l'illustre le tableau ci-dessous. Les coûts spécifiques sont composés de toutes les charges incorporables directes (fixes ou variables) et des charges variables indirectes.

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	Incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
Totaux	Coût variable	Coût fixe

Tableau 06 : Les composants du coût spécifique¹⁷

Les charges indirectes et fixes, c'est-à-dire celles communes à toutes les activités de l'entreprise et indépendantes du volume de production sont exclues.

¹⁷ Gérard Melyon et Philippe Raimbourg, *comptabilité analytique, principes coûts réels constatés coûts préétablis analyse des écarts*, 3^{ème} édition

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

9.2.2 Mise en œuvre de la méthode

- Les marges sur coût spécifique :

Le procédé de calcul de la marge sur coût spécifique est établi de la même manière que celui de la marge sur coût variable, mais en incluant les charges fixes propres au produit, elle est calculée de la manière suivante :

Chiffre d'affaires
- Coût de revient variable du produit
- Charges fixes spécifiques
= Marge / Coût spécifique

- Calcul du résultat analytique :

Le résultat analytique se calcule de la manière suivante :

$$\text{Résultat analytique} = \Sigma \text{ marges / coûts spécifiques} - \text{total des charges fixes}$$

9.2.3 Avantages et limites du direct costing évolué

Le coût spécifique ou direct costing évolué incorpore non seulement la totalité des charges variables bien que leur stabilité soit perturbée par la variation du niveau d'activité de l'entreprise mais aussi les charges fixes dont l'incorporation à un produit ou à une activité est sans équivoque. On pourra donc dire que le coût spécifique a l'avantage d'être le plus complet des coûts partiels.

Néanmoins diverses limites se présentent dans cette méthode et peuvent s'exposer comme suit :

Lorsque les charges directes ou spécifiques ne représentent pas une part importante du coût de revient, aussi si la décision d'abandon d'un produit a un impact sur la structure générale de l'entreprise, la méthode du coût spécifique n'est pas pertinente.

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

10. La méthode du coût variable (direct costing) comme outil d'analyse des résultats

La méthode du coût variable permet de procéder à une analyse des résultats de l'entreprise grâce aux différents indicateurs de gestion qui constituent des supports essentiels pour la prise de décision stratégique. Parmi ces indicateurs, le seuil de rentabilité, le point mort, l'indice de sécurité, l'indice de prélèvement et le levier opérationnel occupent une place particulière.

10.1 Le seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité représente le chiffre d'affaires qui permet à l'entreprise de couvrir la totalité de ses charges. A ce niveau de chiffre d'affaires, le résultat est nul. L'entreprise ne réalise alors ni bénéfice ni perte. Au – delà du seuil de rentabilité, l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

Trois représentations graphiques sont généralement utilisées pour visualiser le seuil de rentabilité (SR).

- Premier mode de calcul

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

Soit :

$$\begin{array}{l} R = 0 \\ \text{Quand } MCV = CF \end{array}$$

MCV : Marge sur coût variable.

CA : Chiffre d'affaires réalisé.

SR : Seuil de rentabilité.

CV : Charges variables.

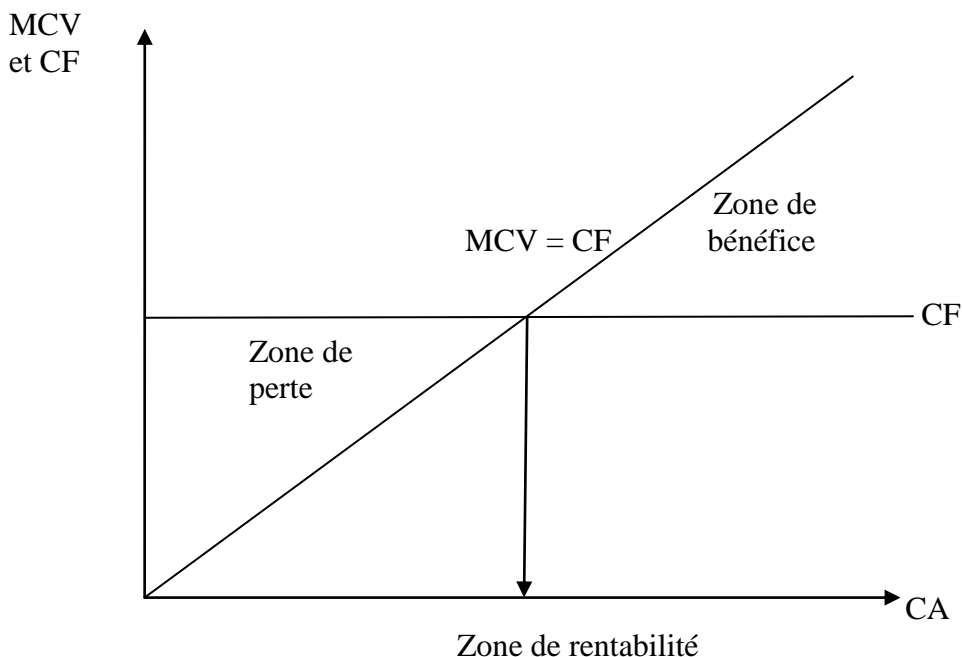
CF : Charges fixes.

$$\left. \begin{array}{l} CA \longrightarrow MCV \\ SR \longrightarrow CF \\ CF = MCV \end{array} \right\} \implies CA \times CF = SR \times MCV \implies SR = \frac{CA \times CF}{MCV}$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Chiffre d'affaires} \times \text{Charge fixes}}{\text{Marge sur coût variable}}$$

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

La représentation graphique est la suivante:



Graphique n°1 : Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $MCV = CF$ ¹⁸

- Deuxième mode de calcul

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaires couvre le coût total (charges fixes + charges variables).

Soit :

$$R = 0$$

$$\text{Quand } CA = CT$$

CT : Coût total.

CF : Charges fixes.

t : Taux de marge sur coût variable.

CV : Charges variables.

SR : Seuil de rentabilité.

$$\text{Taux de marge sur coût variable : } t = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

$$CV = (1 - t) \times CA$$

$$CT = CV + CF$$

$$CT = [(1 - t) \times CA] + CF$$

$$\text{Au seuil de rentabilité, } CA = SR \implies CT = SR$$

$$SR = [(1 - t) \times SR] + CF$$

$$SR - [(1 - t) \times SR] = CF$$

$$SR - [SR - tSR] = CF$$

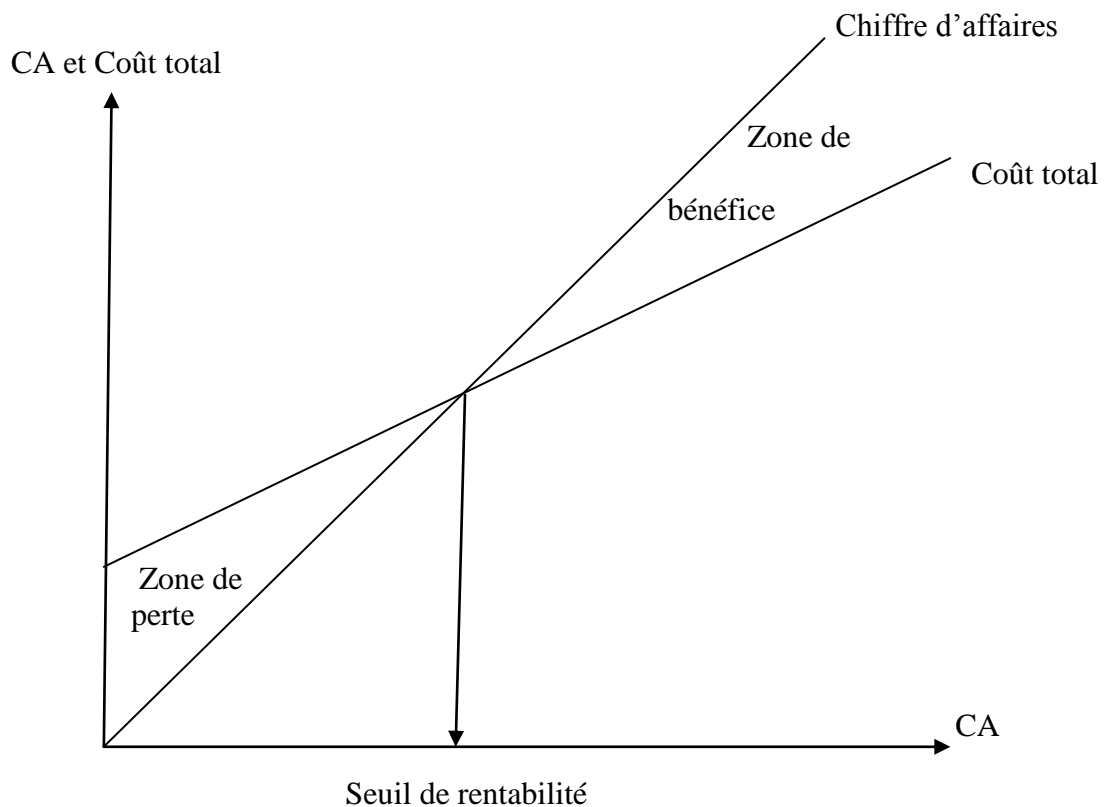
$$tSR = CF$$

$$SR = \frac{CF}{t} \quad \text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Coût fixe}}{\text{Taux de marge}}$$

¹⁸ Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

La représentation graphique se présente comme suit :



Graphique n°2 : Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $CA = CT$ ¹⁹

- Troisième mode de calcul

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

Soit :

$$\begin{aligned} R &= 0 \\ CA - CF - CV &= 0 \end{aligned}$$

t : Taux de marge sur coût variable.

CF : Charges fixes.

CA : Chiffre d'affaires.

SR : Seuil de rentabilité.

Pour un chiffre d'affaires nul, le résultat est négatif et correspond au montant des charges fixes.

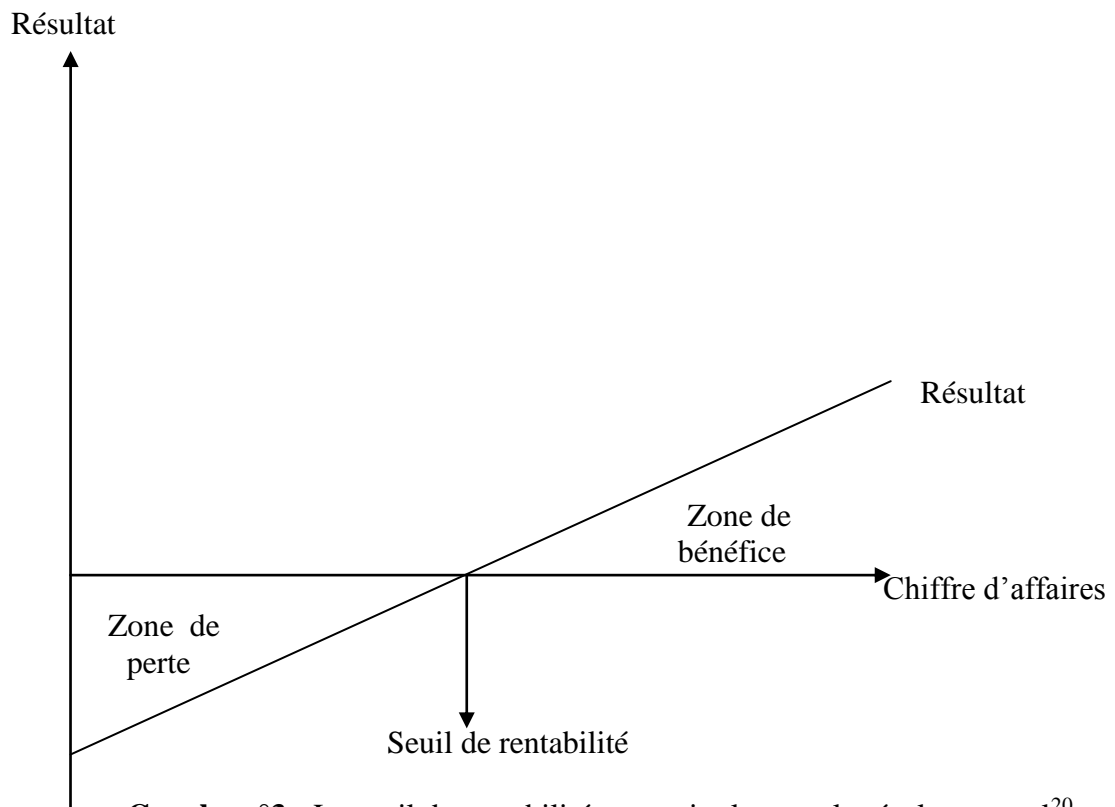
$$R = (t \times CA) - CF$$

Au seuil, $R = 0$ et $CA = SR$

¹⁹ Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

La représentation graphique est la suivante :



Graphe n°3 : Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul²⁰

10.2 Le point mort

Le point représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. La détermination du point mort nécessite de recourir à la formule suivante.

$$\text{Point mort} = \frac{365 \text{ jours} \times \text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffre d'affaires réalisé}}$$

²⁰ Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

11. Les avantages du Direct Costing

- C'est un outil de gestion à court terme, la connaissance du seuil de rentabilité et des différentes marges permet d'adopter une politique des prix de vente de sorte à accroître le volume et d'assurer des bénéfices supplémentaires lorsque la totalité des charges fixes est couverte ;
- Connaître la contribution marginale de chaque produit, et ainsi de prendre les décisions adéquates quant à l'amélioration des conditions d'exploitation ;
- La suppression d'un produit non rentable, la réduction de ses charges de structure, ou alors le remplacement par un autre produit voir l'augmentation de produits rentables ;
- La méthode est simple à mettre en œuvre une fois que l'entreprise s'est donnée le moyen de distinguer charges fixes et charges variables ;
- Elle favorise les décisions de gestion par le classement des produits en fonction de leur contribution à l'absorption des charges fixes ;
- Elle prépare la prévision budgétaire par la connaissance des coûts variables unitaires et des charges fixes totales ;

12. Inconvénients du Direct Costing

- La couverture des charges de structures est assurée par les seuls produits vendus ;
- La sous-évaluation des stocks en tenant uniquement compte des charges variables ;
- La non affectation des frais fixes ne permet pas de connaître le coût réel par produit ;
- 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 ;

Chapitre 1 : L'analyse des coûts

Sous Section 2 : Coûts partiels : méthode des coûts directs

Le contrôleur de gestion se focalise sur le coût direct afin d'apprécier la rentabilité des produits. Elle est facile et rapide à mettre en œuvre et utilisée lorsque les charges directes représentent une part importante des charges totales.

1. Principes de la méthode

Le contrôleur de gestion sépare les charges de l'entreprise selon qu'elles sont affectables sans ambiguïté (charges directes) ou non (charges indirectes).

- La rentabilité d'une approche de coûts qui limite l'analyse des ressources consommées à des charges attribuables sans ambiguïté et sans calcul intermédiaire alors que l'on assiste une baisse progressive du volume de ces charges dans les structures industrielles aux activités transversales.
- L'information sur les coûts directs semble inadaptée pour la réalisation de l'un des objectifs classiques de la comptabilité analytique de gestion : la fixation du prix de vente des produits offerts, l'adaptation des tarifs de prestations ou la détermination des prix de cessions internes.
- La raison de cette insuffisance est fort simple : la méthode utilisée ne tient compte que d'une faible partie des ressources consommées pour fabriquer les produits vendus ou fournir les prestations échangées au sien de l'organisation, alors qu'il est impératif de pouvoir couvrir la totalité de ces coûts et de faire supporter par la clientèle interne ou externe.
- Les charges indirectes constituent alors une masse non exploitée faute de savoir les imputer avec pertinence.
- la masse de charges laissée de coûts est donc réduite la méthode du coût directe est réservée aux entreprises disposant d'une structure de coûts faisant la part importante aux coûts directs et, donc, pour lesquelles la masse de charges non exploitée sera limitée.
- Cette méthode présente l'avantage d'être simple et rapide autorisant l'identification aisée des produits apportant une forte contribution à l'absorption des charges communes, elle constitue un indicateur de performance particulièrement surveillé dans la distribution.

2. Limites de la méthode

Les principales limites de la méthode des coûts directs résident dans le contenu même du calcul des coûts retenus. En effet, si l'évaluation incomplète des coûts peut se justifier dans le cadre de certaines décisions d'ordre stratégique, elle ne doit pas empêcher la nécessaire réflexion sur les charges communes à plusieurs produits, types d'activité ou centres de responsabilité.

Conclusion du chapitre 1

La méthode des coûts complets correspond à la prise en compte de tous les coûts, afin de calculer un coût de revient complet du produit. Elle permet ainsi, de calculer une marge bénéficiaire par produit.

Cette méthode traditionnelle est très utile pour le travail sur devis, l'établissement des prix, le rapprochement avec les données comptables ainsi que la comparaison des résultats d'activités comparables entre entreprises. La possibilité de déterminer des résultats analytiques par activité (des marges de rentabilité), même de manière approximative, est l'intérêt principal de la méthode des coûts complets.

Cependant, elle ne peut constituer un instrument efficace de gestion et de décision (notamment commerciale), car elle occulte les effets des variations des volumes d'activité et ne permet pas d'effectuer des prévisions ou des simulations (pas de distinction entre charges fixes et charges variables) autre que le direct costing.

La répartition des charges fixes masque la rentabilité réelle des produits :

- Elle ne permet pas d'isoler certains coûts dus à la sous activité (pannes, grèves...)
- Une augmentation des coûts unitaires peut apparaître en dépit des réductions des coûts si l'activité baisse

La méthode de direct costing suppose que les charges peuvent être variables en fonction de la production (nombre d'articles produits) mais aussi en fonction de la productivité, du taux de rotation des stocks, du temps qui s'écoule, etc. Elle consiste à retrancher le chiffre d'affaires et les charges variables afin d'obtenir la marge sur coût variable.

Les analyses de coût et de rentabilité des produits(ou des activités) s'arrêtent au niveau de la marge sur coût variable afin de représenter la contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes ; le danger de la méthode est de perdre de vue les charges de période et considérer la marge comme un bénéfice.

Chapitre 2 :
La prise de décision

Introduction du chapitre 2

Parmi les méthodes qui s'offrent à nous, seules les méthodes anglo-saxonnes s'avèrent pertinentes pour la prise de décision ; en effet les méthodes des coûts complets ne peuvent participer ni à la prise de décision, ni au calcul du seuil de rentabilité car elles considèrent les coûts fixes comme des charges de production et ainsi faussent les calculs de coûts des produits et/ou services car elles ont intégré des charges de périodes normalement supportées par l'entreprise. Donc seule la méthode des coûts variables retiendra notre attention et aboutira à dégager des résultats intermédiaires à travers les marges et participera à la prise de décision par le biais de l'analyse de rentabilité.

Chapitre 2 : La prise de décision

Section 1 : La prise de décision et les coûts pertinents

Sous Section 1 : Méthodologie de la prise de décision

1. Méthodologie de la prise de décision

Devant un problème donné, le gestionnaire peut avoir trois comportements :

- Le premier consiste à chercher une solution et à calculer ce qu'elle va coûter, puis à décider de l'appliquer si on estime qu'elle ne coûte pas trop cher c'est un comportement très subjectif, que l'on rencontre encore assez souvent dans la pratique.
- Le deuxième comportement est plus objectif ; il introduit dans le processus de prise de décision le raisonnement économique et le calcul différentiel : on cherche une solution et on fait le bilan de cette solution en comparant :
 - ✓ Ce qu'elle permet de gagner.
 - ✓ Ce qu'elle coûte.

Et on prend la décision « si le bilan est positif », c'est-à-dire si la solution « rapporte plus que ce qu'elle ne coûte ».

- Le troisième comportement est le plus évolué, et c'est le seul qui soit véritablement un comportement de responsable : il consiste devant un problème à rechercher toutes les solutions possibles, à chiffrer chacune de ces solutions et à choisir la meilleure, c'est-à-dire la plus rentable ; seul ce comportement conduit à l'optimisation.

Les étapes successives du processus rationnel de prise de décision :

- a. Détecter et poser clairement le problème.
- b. Faire l'inventaire des solutions possibles.
- c. Quantifier chacune des solutions possibles.
- d. Prendre en considération les éléments non quantifiables.
- e. Choisir la solution à mettre en œuvre.

La comptabilité analytique étant un instrument de quantification, c'est la troisième étape qui est son domaine de prédilection. Elle consiste en une quantification des diverses solutions possibles en termes de coût, de profit, d'utilité.... Son rôle est aussi :

- Avant la première étape, de faciliter la détection de certains problèmes, principalement en matière de rentabilité, en faisant ressortir les écarts entre la situation réelle et la situation attendue, tout écart important constituant un problème.
- Au niveau de la deuxième étape, d'ouvrir les pistes pour la recherche de solutions possibles.

Chapitre 2 : La prise de décision

Sous Section 2 : Insuffisance des informations comptables

1. Coûts pertinents : coûts futurs

Si l'information est la matière première de la décision, encore faut-il qu'elle soit pertinente, c'est-à-dire appropriée au problème posé et à la situation dans laquelle se trouve l'entreprise au moment précis de la prise de décision.

Or, par définition même, les traitements comptables sont routiniers, ce qui a pour conséquence une certaine infirmité des informations qui constituent les sorties du système de comptabilité analytique.

En d'autres termes, du fait de leur caractère routinier et systématique, les informations issues de la comptabilité analytique peuvent servir à détecter les anomalies, à localiser et à identifier les problèmes, mais elles ne suffisent généralement pas, dans l'état où elles sortent, à éclairer la prise de décision.

Les informations comptables, en effet, constituent des moyennes tirées du passé-présent, alors que les chiffres à prendre en compte pour éclairer les décisions doivent procéder des données du présent-futur, compte tenu notamment de la volonté d'infléchir le cours des données constatées et de la situation dans laquelle on se trouvera au moment d'agir.

A cet égard, les standards s'avèrent souvent plus pertinents pour la prise de décision que les coûts réels, dans la mesure où ils sont à la fois réalistes et ambitieux.

Nous avons également, dans le même esprit, souligné combien il était souhaitable que les décisions à prendre sur la base du raisonnement marginal soient fondées sur la connaissance des coûts marginaux, calculées selon une double approche, comptable ou statistique et technique.

2. Coûts pertinents : coûts économiques

Le coût économique ne doit pas être conçu comme un sacrifice exclusivement monétaire ; il est également un coût d'opportunité.

Le calcul des éléments supplétifs du coût de revient constitue bien une application de cette extension de la notion de coût.

Le coût d'opportunité peut être identifié à un profit perdu et défini comme le coût de l'occasion manquée.

Pour certaines décisions, le coût de l'occasion manquée doit être pris en compte, en supplément des coûts explicites classiquement enregistrés par les systèmes comptables.

D'une manière plus générale, la prise de décision requiert souvent la prise en compte de coûts cachés qui sont d'autant plus difficiles à prévoir que la comptabilité classique n'en fournit pas l'historique.

Tel est le cas par exemple de la détermination du niveau du stock de sécurité. Elle implique, en effet, le calcul des coûts dits de pénurie que l'on ne trouve pas dans les états comptables traditionnels (machines arrêtées, commandes retardées, perte de clientèle, coût supplémentaire dû aux achats d'urgence...).

Chapitre 2 : La prise de décision

3. Coûts pertinents : coûts différentiels

Les coûts pertinents (coûts appropriés au problème posé) sont les coûts qui seront modifiés par les solutions qui sont concurrentes face au problème posé, chaque solution étant ainsi quantifiée séparément par rapport à la situation ante.

Rappelons à cet égard que les décisions ne peuvent être rationnelles que si elles sont fondées sur l'analyse des relations qui lient coûts, volume et profit.

C'est dire qu'une analyse des coûts en coûts variables, plutôt qu'en coûts complets présente un avantage déterminant pour la prise de décision puisqu'elle repose sur la distinction entre coûts variables et coûts fixes.

C'est ainsi par exemple, que l'incidence, sur le résultat, d'une décision visant à augmenter le volume d'activité pourra être aisément calculée en multipliant le nombre supplémentaire d'unités vendues par la marge unitaire, alors que dans un système de coûts de revient complets, il est très difficile, sinon impossible, de déterminer l'influence sur le résultat d'une variation du volume d'activité.

D'une manière générale, les coûts différentiels sont les coûts qui seront modifiés par la solution choisie, seules les variables de la décision étant concernées par celle-ci.

En d'autres termes, les coûts qui resteront inchangés par rapport à la situation ante ne sont pas à prendre en considération pour la quantification des solutions en concurrence face au problème posé.

Les difficultés pratiques pour l'identification des coûts pertinents sont de deux ordres :

- Il convient d'éliminer de la structure des coûts comptables les éléments qui ne sont pas concernés par la décision, c'est-à-dire les éléments de coût sur lesquels la décision à venir n'aura aucune incidence.
- Il importe en outre d'identifier tous les coûts différentiels qui sont en cause.

Chapitre 2 : La prise de décision

A retenir :

- Les coûts d'activité sont souvent des coûts différentiels d'une décision ou d'une solution donnée.
- Les coûts de structure peuvent être des coûts différentiels : tel sera le cas des charges de structure propres à une activité lorsque la décision est du type : doit-on garder ou abandonner cette activité ? à la condition qu'on en fasse réellement l'économie, c'est-à-dire qu'ils disparaissent du compte d'exploitation générale si on abandonne l'activité.
- Lorsque l'entreprise utilise pour le calcul de ses coûts de revient, un taux d'imputation de frais indirects fixes, il importe de ne pas perdre de vue que ce taux n'est pas lié directement au produit. Il ne s'agit donc pas d'un élément pertinent.
- De même, les amortissements ne constituent généralement pas un coût pertinent, encore que leur incidence fiscale doit être prise en compte pour certaines décisions, en particulier en matière de choix d'investissements.
- En revanche, dans certains cas, le coût pertinent peut n'être ni une charge ni une dépense. Ainsi, la décision de conserver un équipement ou tout autre bien dont on n'a pas l'usage, coûte au moins le revenu que l'on aurait pu tirer en plaçant les fonds auxquels on renonce en décidant ... de ne pas revendre l'équipement ou le bien en question.

Ce coût, qui ne se lit pas sur les états comptables, est en réalité un manque à gagner. On l'appelle généralement coût d'opportunité, c'est le coût de l'occasion manquée du fait de la décision.

On se rend compte ici de l'insuffisance des notions comptables traditionnelles pour la prise de décision.

Chapitre 2 : La prise de décision

Section 2: Analyse de rentabilité

Sous Section 1 : Analyse de Rentabilité des produits

1. Analyse de rentabilité des produits par le point mort ou seuil de rentabilité

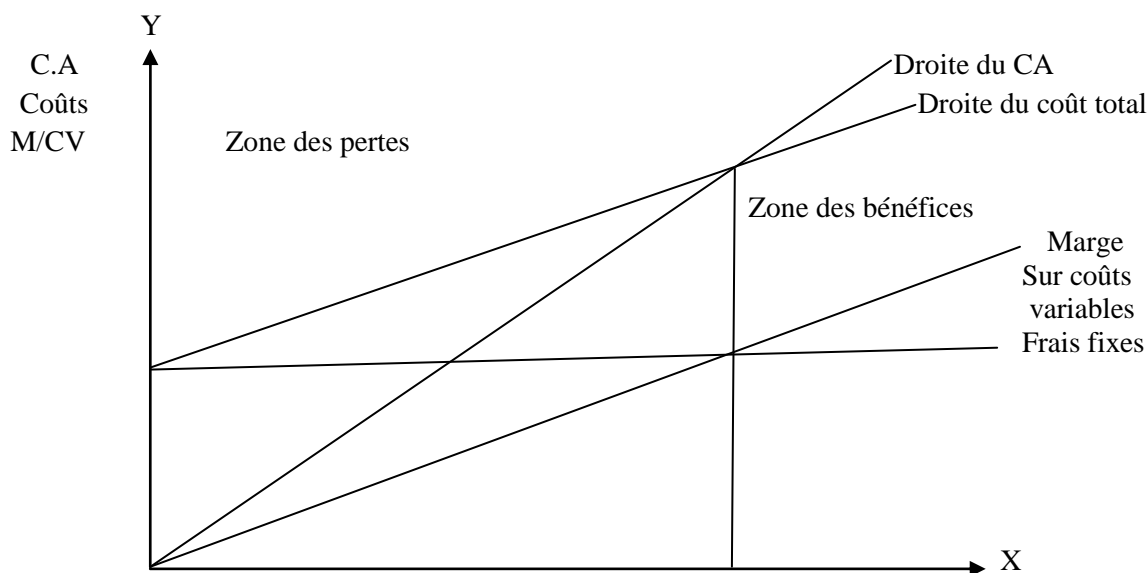
La distinction entre le coût fixe et le coût variable permet de calculer le niveau d'activité à partir duquel l'entreprise commence à être rentable.

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

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

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

Avant de reprendre les différentes hypothèses qui sous entendent la détermination du point mort ; nous reprenons la représentation graphique qui est sans doute la façon la plus directe d'aborder le sujet.



En abaissant la perpendiculaire à l'axe des abscisses l'on trouve la quantité minimale pour laquelle l'entreprise devient rentable.

Graphique n°4 : Détermination du point mort²¹

²¹ Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 2 : La prise de décision

Les quantités produites sont supposées égales aux quantités vendues, les prix des produits sont supposés indépendants des quantités vendues. Les charges fixes sont indépendantes du niveau d'activité liées à des décisions structurelles antérieures.

A partir du graphique nous analyserons :

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

1.1 Analyse dans le cas d'une entreprise mono produit

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

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

Nous serions ainsi en présence de quatre chiffres :

- le prix de vente unitaire : PVU
- le coût fixe global : F
- le coût variable unitaire : CVU
- la quantité produite et vendue : X

- La droite du chiffre d'affaires s'exprime de la manière suivante :

$$CA = PVU \times X$$

- la droite du coût total : $CT = CVU \times X + F$

➤ Point mort en valeur :

L'intersection de la droite du CA et de la droite du CT représente le point pour lequel le résultat est nul ; c'est-à-dire le point où le montant des recettes est égal au montant des dépenses ; ou encore le point où l'entreprise ne réalise ni gain, ni perte.

$$CA = CT$$

$$PVU \times X = CVU \times X + F$$

➤ Point mort en volume :

Le volume d'activité qui absorbe les charges de structure peut être dégagé à partir de la marge sur coûts variables ou contribution à la couverture des coûts fixes.

$$M/CV = CA - CV - F = 0$$

$$PVU \times X - CVU \times X - F = 0$$

$$PVU \times X - CVU \times X = F$$

$$(PVU - CVU) X = F$$

$$X = \frac{F}{PVU - CVU}$$

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

Le point mort sera atteint lorsque $M/CV = F$; en d'autres termes lorsque l'excédent du chiffre d'affaires sur le coût variable est suffisant pour absorber les charges fixes.

Chapitre 2 : La prise de décision

1.2 Analyse dans le cas d'une entreprise multi produit :

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

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

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

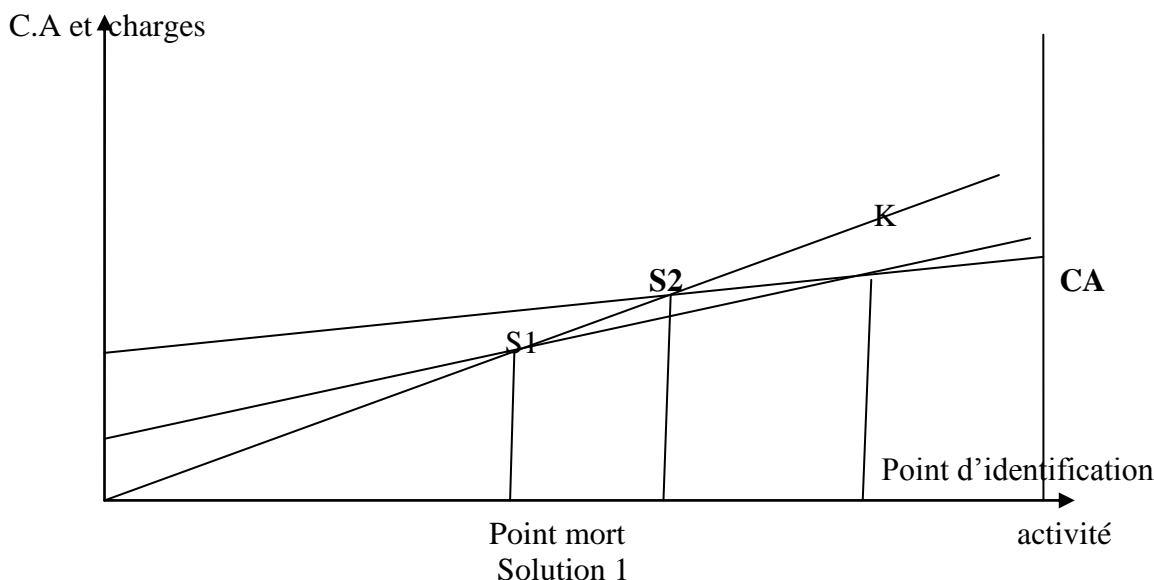
Le point mort représente le chiffre d'affaires à réaliser pour couvrir les charges fixes. Il est impossible de déterminer le seuil de rentabilité à partir de la contribution globale qui est égale à la contribution unitaire par la quantité vendue mais à partir des taux de marge pondérés.

Analyse prévisionnelle :

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

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

- Supporter des frais fixes faibles et des frais variables élevés ;
- Supporter des frais fixes importants et des frais variables faibles.



Graphe n°5 : Détermination du point mort²²

²² Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^e édition Juin 1984

Chapitre 2 : La prise de décision

Le point mort est atteint pour la première solution avant la deuxième solution ; or un voisinage du volume de production (v) le coût total de la deuxième solution est inférieur au coût total de la première solution et ceci est vérifié pour tous les volumes de production situés au delà du point d'indifférence, qui représente le point d'intersection entre les deux droites, c'est-à-dire pour le volume de production où il y a égalité entre les deux situations.

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

L'entreprise serait tentée à partir de ce seul indicateur qu'est le point mort d'opter pour la première solution ? Or, nous avons vu avec la deuxième solution ; si le point mort est atteint beaucoup plus tard, il n'en demeure pas moins qu'avec l'accroissement d'activité les bénéfices seraient plus importants. Mais l'aversion qu'à l'entreprise pour le risque l'obligera à opter pour la première solution ; si un ralentissement de l'activité venait à se produire, le seuil de rentabilité est en réalité plus un indicateur de sécurité que de rentabilité.

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

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

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

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

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

Chapitre 2 : La prise de décision

2. Confrontation théorique du point mort avec le raisonnement marginaliste

Si nous nous rapprochons de l'analyse marginaliste, nous verrons que leurs préoccupations sont différentes ; l'analyse marginaliste recherche le profit maximum alors que le but de la méthode du point mort est la recherche du seuil minimum (seuil à partir duquel l'entreprise commence à réaliser des bénéfices).

L'analyse marginaliste est menée en termes unitaires, le seuil de rentabilité en termes globaux.

Le point mort reprend la distinction coûts fixes/coûts variables. Les coûts variables sont supposés proportionnels (coût marginal est supposé constant et confondu avec le coût moyen variable) ; or, ils ne le sont que pour des variations limitées du niveau d'activité. Lorsque l'entreprise approche la capacité dite maximale les coûts variables n'obéissent plus aux principes de proportionnalité, le coût moyen variable ne se confond plus avec le coût marginal.

L'analyse marginaliste reprend la distinction coût variable/coût marginal (les coûts fixes ne variant pas à court terme, définis pour un niveau d'activité normal sont supposés absorbés).

Nous avons vu avec la loi des rendements décroissants la forme en V de la courbe du coût moyen total et du coût variable, qui est expliquée par les coûts variables non proportionnels qu'est la main d'œuvre.

Le point mort considère le prix de vente comme une donnée indépendante des quantités vendues ; or, l'analyse marginaliste admet la possibilité de variations des prix.

Chapitre 2 : La prise de décision

Sous Section 2 : Analyse de rentabilité commerciale

A l'époque où la concurrence s'intensifie, et a notamment pour effet un effritement des marges, alors que dans le même temps les services à rendre aux clients ont tendance à augmenter, il convient de se montrer attentif aux différents facteurs de la rentabilité commerciale.

S'il devient de plus en plus difficile, dans le cadre d'une technologie donnée, de faire des gains sur coûts de production, la recherche de la rentabilité et de la productivité commerciale fait partie des domaines souvent peu explorés par les entreprises alors qu'elles devraient y consacrer d'autant plus d'effort que l'enjeu en terme de profit est très important.

En particulier, la rentabilité commerciale peut être appréciée au niveau :

- Des clients ;
- Des clientèles ;
- Des circuits de distribution ;

La rentabilité d'un client ne se confond pas avec la rentabilité d'une commande.

Le problème n'est pas de savoir si on doit accepter une commande à un prix donné, mais de décider si on doit conserver ou abandonner tel client...

La même question se pose au niveau d'une clientèle homogène et même à celui d'un circuit de distribution il s'agit de problèmes de structure et de politique commerciale qui doivent être résolus non pas au coup par coup, mais d'un point de vue de gestion globale, non pas à l'horizon du court terme, mais dans une perspective à plus long terme.

1. Rentabilité au niveau des clients

Pour qu'un client soit rentable, il faut qu'il rapporte plus que ce qu'il coûte. C'est un principe de bon sens.

Encore faut-il traduire ce principe général de base en termes précis et chiffrés. Que rapporte – t – il et, surtout, que coûte – t – il ?

P. Perrot – Desnoix propose une méthodologie résumée ci – après :

Ce que le client rapporte : c'est la marge brute de l'année, entendue comme la différence entre le chiffre d'affaires annuel réalisé avec le client (hors taxes, remises ou rabais déduits) et le coût standard de production.

Ce que coûte le client : il s'agit des coûts de commercialisation, dont certains sont affectables ou imputables sans ambiguïté à un client donné (coûts directs au sens large du terme) et d'autres correspondent à ce que la pratique appelle couramment les « frais généraux » de commercialisation, ces derniers ne pouvant être que répartis :

Chapitre 2 : La prise de décision

- Coûts directs : il s'agit des frais de visite qu'il est aisé de calculer à partir du coût annuel d'un représentant et du nombre réel de visites qu'il a effectué dans l'année, et des frais de devis, calculés en fonction du temps qui a été consacré au devis par des ingénieurs, projeteurs, dessinateurs et secrétaires et des fournitures nécessaires à sa confection (plan, tirage, maquette...);

On pourra souvent considérer comme imputables, les frais de traitement administratif de commande, de préparation et de livraison de commande ainsi que les frais de facturation et d'encaissement. Certains de ces frais dépendent de l'importance de la commande et peuvent nécessiter un chronométrage du temps nécessaire à 'ensemble des opérations, alors que d'autres sont pratiquement indépendants de la valeur de la commande et peuvent donc faire l'objet d'un forfait par commande.

- Coûts indirects : ce sont les coûts indirects de commercialisation (direction commerciale, chefs et inspecteurs des ventes, études commerciales, administration des ventes pour le travail non décompté dans les coûts directs, publicité et promotion des ventes, service après vente, stockage des produits finis...) à l'exclusion des frais d'administration générale ou de direction générale.

L'imputation traditionnelle des coûts indirects de commercialisation sous forme d'un pourcentage du prix de vente a l'inconvénient de pénaliser les gros clients en leur faisant supporter une part importante de frais généraux, sans commune mesure avec leur coût réel, et de favoriser, au contraire, les petits clients. Mieux vaut les répartir de façon égale entre tous les clients si on veut calculer le « coût complet » du client.

On peut alors calculer le seuil de rentabilité à long terme d'un client.

L'équation de la rentabilité peut s'écrire :

$$\text{Chiffre d'affaires} \times \text{marge unitaire} \geq \text{C.D} + \frac{\text{C I}}{\text{Nombre de clients}}$$

C I : le total des coûts indirects de commercialisation

CD : le coût direct du client

CD = nombre de visites x coût d'une visite

+ nombre de devis x coût d'un devis

+ nombre de commandes x coût de traitement d'une commande

On en déduit le seuil de rentabilité :

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{CD} + \frac{\text{C I}}{\text{Nombre de clients}}}{\text{Marge unitaire}}$$

(en chiffre d'affaires)

Chapitre 2 : La prise de décision

2. Rentabilité au niveau de la clientèle

Le problème de l'opportunité de conserver ou d'abandonner un client donné est transposable au niveau de la clientèle à laquelle appartient ce client.

Une clientèle est considérée comme rentable dans la mesure où un nombre suffisant de clients génère un chiffre d'affaires supérieur au seuil de rentabilité.

On peut conduire l'analyse à deux niveaux :

- Au niveau du chiffre d'affaires actuel ;
- Au niveau du chiffre d'affaires potentiel ;

3. Rentabilité au niveau des circuits de distribution

La plupart du temps, les entreprises distribuent leurs produits à des clientèles différentes par des circuits différents.

Les prix pratiqués avec ces différents circuits ne sont pas identiques, les prestations de service, ainsi que les coûts, étant eux – mêmes différenciés.

Il convient donc de procéder à une analyse de rentabilité différenciée, circuit par circuit.

Conclusion du chapitre 2

La méthode des coûts variables aboutit inévitablement sur la notion de rentabilité ; grâce à la marge sur coût variable pour l'entreprise de production, la marge commerciale pour l'entreprise de distribution.

La réalisation du seuil de rentabilité qui permet à l'entreprise en fait d'atteindre un seuil de sécurité (résultat égal à 0...) facilitera la prise de décision dans le cas d'un produit, dans le cas du client...

Le processus de la prise de décision est facilité par le calcul et la date de réalisation du point mort qui est un paramètre pertinent dans le fait de produire ou d'abandonner un produit, de fabriquer ou de sous traiter, d'accepter ou de refuser une commande.

Cependant l'entreprise ne doit pas négliger les charges de période (entreprise fortement capitalistique) et considérer la marge comme un résultat.

Chapitre 3 :
Le cas pratique

Chapitre 3 : Le cas pratique

Section 1 : Présentation de l'entreprise

1. Historique de l'ENIEM

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

L'entreprise nationale de l'industrie de l'électroménager (ENIEM) est issue de la restructuration de la société nationale de fabrication et du montage électronique (SONELEC) par décret N°83-19 du 02/01/1983.

En 1977 le CAM a débuté son activité par la fabrication de réfrigérateurs petit modèle avec un effectif de 665 travailleurs et a réalisé un chiffre d'affaires de 236 millions de dinars à la fin de l'année.

Dans le cadre du développement économique et social, l'ENIEM a procédé à l'extension de son activité par l'acquisition de nouveaux équipements pour la fabrication des réfrigérateurs grands modèles et des cuisinières et son chiffre d'affaires passa à 500 millions de dinars.

On présente le développement et l'évolution du CAM par le tableau suivant :

Années	Faits marquants survenus
De 1977 à 1981	<ul style="list-style-type: none">○ Démarrage de la production des réfrigérateurs petit modèle en collaboration avec le partenaire Allemand DIAG-BOCH en 1977 ;○ Démarrage de l'ancienne usine de cuisinière et de réchauds plats à deux feux en collaboration avec le partenaire Allemand DIAG.SEPPEL-FRENCKE en 1977 ;○ Montage des premiers climatiseurs de type FRENCKE en 1978 ;○ Entrée en production des chauffe-eau en collaboration avec le partenaire Allemand BOCH-CHAFFATEAUX, le partenaire Français MAURY et le partenaire Espagnole COUNTRA en 1979 ;
De 1982 à 1986	<ul style="list-style-type: none">○ Introduction de montage des petits appareils ménagers MAC, SC en 1982 ;○ Entrée en exploitation de la nouvelle usine de réfrigérateurs et congélateurs grands modèles en collaboration avec le partenaire Japonais MITSUI-TOSHIBA en 1986 ;○ Elargissement de la gamme de climatiseurs au Split système en 1986 ;
De 1987 à 1989	<ul style="list-style-type: none">○ Abandon de la production de PAM, cédé au secteur privé en 1987 ;○ Montage des comptoirs et armoires frigorifiques CAF en 1988 ;○ Arrêt de la production du réchaud plat à deux feux en 1992 ;○ Passage de l'ENIEM à l'autonomie conformément à la loi 88-01 portant sur l'orientation des EPE en octobre 1989 ;
De 1990 à 1991	<ul style="list-style-type: none">○ Arrêt de la production de l'ancienne cuisinière et vente des équipements en 1990 ;

Chapitre 3 : Le cas pratique

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Entrée en production de la nouvelle usine de la cuisinière avec le partenaire Italien INTERCOOP-TECHNOGAS en 1991 ;
De 1992 à 1993	<ul style="list-style-type: none"> ○ Mise en place de l'usine des congélateurs horizontaux « BAHUT » avec le partenaire Libanais LEMATIC en 1992 ; ○ Reprise du montage des petits appareils ménagers de type MAC, SC, THV et mixeurs avec le partenaire Espagnol TAUBEN-TAURUS en 1993 ; ○ Réalisation du radiateur à gaz avec panneaux catalytiques, produit conçu par l'ENIEM en 1993 ;
De 1994 à 1997	<ul style="list-style-type: none"> ○ Réalisation des réchauds plats quatre feux en 1994 ; ○ Abondant de la production CAF en 1994 ; ○ Entrée en production de réfrigérateur 520L en 1995 ; ○ Montage de petit appareils ménagers BLENDER et ventilateur en collaboration avec le partenaire Italien ITALSMAMP en 1995 ; ○ Entrée en production des PAM (SC et MAC) avec le partenaire Italien ITALSTAMP en 1996 ; ○ Reprise de la production des armoires et comptoirs frigorifiques CAF ; ○ Abandon de la production des réchauds plats à quatre feux en 1997 ; ○ Reconversion du CFC en 1997 ;
De 1998 à 2000	<ul style="list-style-type: none"> ○ Compte tenu de l'importance de ses activités, la direction de l'ENIEM a procédé à la restructuration du CAM en sept unités à savoir : <ol style="list-style-type: none"> 1. L'unité siège ; 2. L'unité commerciale ; 3. Trois unités de production (froid, climatisation, cuisson) ; 4. Deux unités de prestations (technique et services) ; ○ Certification ISO-9001 de l'ENIEM par l'organisme français AFAQ-ASSERT ;
En 2002	<ul style="list-style-type: none"> ○ Suppression de l'unité prestation de services ;

Tableau 07: Parcours de l'ENIEM²³

²³ Elaboré par nos soins

Chapitre 3 : Le cas pratique

2. Situation géographique

L'ENIEM est implantée dans la zone industrielle de Oued Aissi, elle est située sur l'axe routier reliant la ville de Tizi Ouzou et la commune de Tizi Rached, elle s'étale sur une superficie de 55 hectares et relève administrativement de la commune de Tizi Rached, Daïra Larbaa Nath Irathene.

3. Objectif social

Le champ d'activité de l'entreprise ENIEM consiste en la conception, la fabrication et la commercialisation des produits électroménagers, ainsi que la prise de la fonction service après vente.

4. Composantes de l'ENIEM

L'entreprise est actuellement constituée de :

- La direction générale (DG) ;
- L'unité Froid (UF) ;
- L'unité cuisson (UCuis) ;
- L'unité climatisation (UCL) ;
- L'unité prestations techniques (UPT) ;
- L'unité commerciale (UC) ;
- L'unité sanitaire (US) ;
- La filiale FILAMP ;

L'effectif de l'ENIEM est de 959 employés.

5. Organisation de l'ENIEM

5.1 Direction générale

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

5.1.1 Unité Froid

La mission de l'unité Froid est de produire et développer les produits de froid domestique

❖ Activités :

- ✓ Transformation de la tôle ;
- ✓ Traitement et revêtement de surface (peinture, plastification,...) ;
- ✓ Injection plastique et polystyrène ;
- ✓ Fabrication de pièces métalliques (condenseurs, évaporateurs,...) ;
- ✓ Isolation ;
- ✓ Thermoformage ;
- ✓ Assemblage ;

Chapitre 3 : Le cas pratique

5.1.2 Unité Cuisson

La mission globale de l'unité est de produire et développer les produits de cuisson à gaz, électrique ou mixte et tout produit de technologie similaire.

❖ **Activités :**

- ✓ Transformation de la tôle ;
- ✓ Traitement et revêtement de surface (émaillage, zingage, chromage) ;
- ✓ Assemblage ;

5.1.3 Unité Climatiseurs

La mission globale de l'unité est de produire et développer les produits de climatisation.

❖ **Activités :**

- ✓ Transformation de la tôle ;
- ✓ Traitement et revêtement de surface (peinture).
- ✓ Assemblage ;

En plus de ces activités de réalisation, les unités de production (Froid, Cuisson et Climatisation) assurent en leur sein respectif les activités suivantes :

- ✓ Etudes /méthode de fabrication ;
- ✓ Achats ;
- ✓ Contrôle (réception, en cours de fabrication, final) ;
- ✓ Stockage (magasin, atelier) ;
- ✓ Maintenance ;
- ✓ Sécurité industrielle ;

5.1.4 Unité Prestation Techniques

L'unité est chargée de fournir des prestations techniques, et des services nécessaires aux unités de production.

❖ **Activités :**

- ✓ Conception et réalisation des outils moules ;
- ✓ Réalisation (Usinage) de diverses pièces de rechange ;
- ✓ Etalonnage / vérification des instruments de mesure ;
- ✓ Impression ;
- ✓ Production d'énergie et des fluides ;
- ✓ Entretien de bâtiments ;
- ✓ Fabrication de palettes (Menuiserie) ;
- ✓ Neutralisation des rejets industriels avant évacuation vers l'oued ;
- ✓ Transport marchandise ;
- ✓ Surveillance de site ;
- ✓ Prestations sociales ;

5.1.5 Unité Commerciale

Cette unité est chargée de la commercialisation des produits de l'entreprise et du service après vente.

❖ **Activités :**

- ✓ Marketing ;
- ✓ Vente ;
- ✓ Service après vente ;
- ✓ Gestion des stocks des produits finis ;

Chapitre 3 : Le cas pratique

5.1.6 Unité Sanitaire

L'unité sanitaire de Miliana est acquise par l'entreprise ENIEM en l'an 2000. Elle n'entre pas dans le champ de certification de l'entreprise.

La mission globale de l'unité est de produire et développer les produits sanitaires (baignoires, lavabos et éviers).

5.1.7 Filiale FILAMP

L'unité Lampes de Mohammadia (ULM) qui a démarré en février 1979 pour fabriquer des lampes d'éclairage domestique ainsi que des lampes de réfrigérateurs est devenue filiale à 100% ENIEM le premier janvier 1997. Cette filiale est dénommée **FILAMP**.

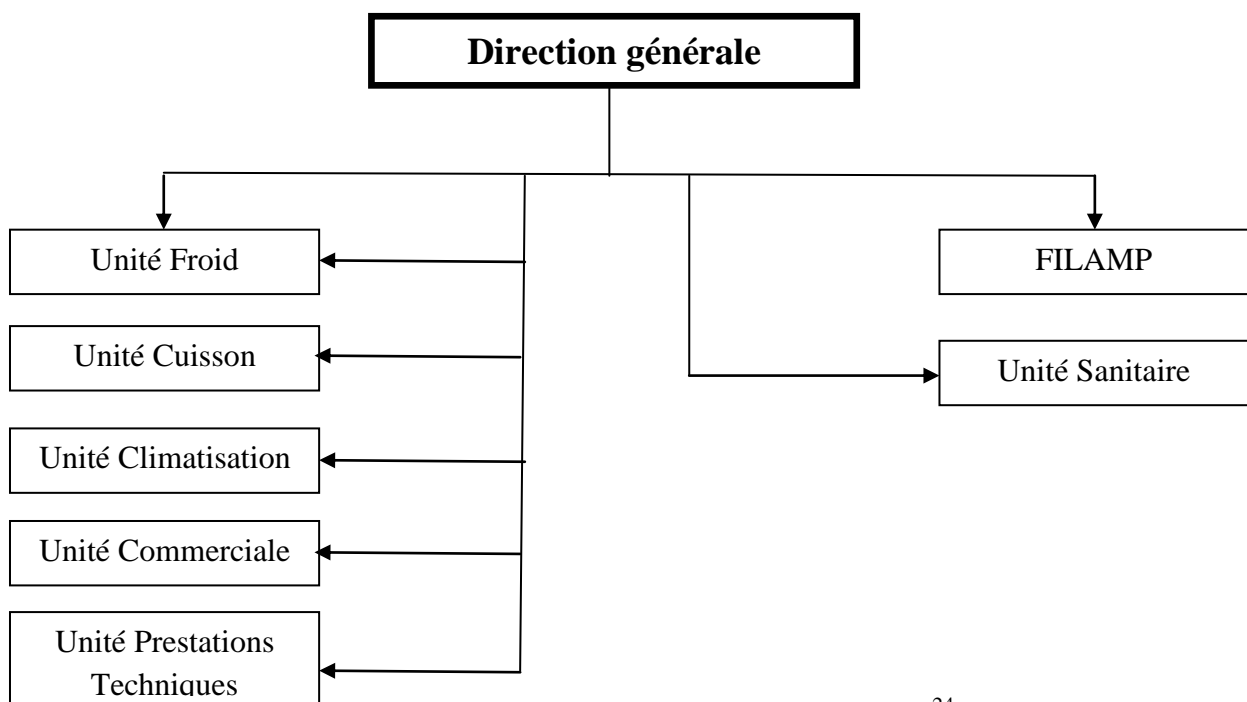


Schéma n°7: Organigramme de l'ENIEM²⁴

6. Les objectifs de l'ENIEM

Les objectifs de l'ENIEM sont nombreux à savoir :

- ✓ Mettre en place un système de management selon la norme ISO 14001 ;
- ✓ Maintenir l'effort de formation et de communication ;
- ✓ Améliorer le design des réfrigérateurs ;
- ✓ Veiller à la réduction des coûts de non-qualité par la maîtrise des processus ;
- ✓ Augmenter la production ;
- ✓ Accroître le chiffre d'affaires ;
- ✓ Améliorer le niveau social de son personnel ;
- ✓ Satisfaire le marché ;
- ✓ Contribuer au développement social et économique ;

²⁴ Donnée de l'entreprise

Chapitre 3 : Le cas pratique

7. Présentation de l'unité Froid

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

7.1 Composantes de l'unité Froid

L'unité Froid est structurée de sept départements qui sont sous tutelle de la direction de celle-ci, chaque département est composé en un certain nombre de services, chaque service est identifié par un numéro.

7.2 Composante du département finances et comptabilité

Le département finances et comptabilité est composé de trois services.

7.2.1 Service comptabilité générale

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

- ✓ Section achats et stocks ;
- ✓ Section centralisation ;

a) Section centralisation :

Elle s'occupe essentiellement des opérations comptables de l'unité qui sont :

- Opérations de trésorerie ;
- Opérations de vente ;
- Opérations diverses ;

A base des opérations suscitées, elle établit les états de synthèses périodiques : les journaux, le grand livre, la balance et le bilan.

b) Section achats et stocks :

Elle a pour tâche la comptabilisation des opérations d'achats, et enregistre aussi les opérations de consommation des matières premières et autres matières et fournitures à base de bons de réception et consommation que lui fournit la comptabilité matière, les différents journaux utilisés sont :

- Journal de trésorerie ;
- Journal banque ;
- Journal caisse ;
- Journal d'achats (importation et locaux) ;
- Journal des ventes ;
- Journal des opérations diverses ;
- Journal des opérations inter-unités.

7.2.2 Service comptabilité analytique

L'activité de ce service est axée sur la détermination des coûts de production, le suivi de l'inventaire permanent des stocks et les suivis des matières et des investissements, il est composé de deux sections et un poste chargé de budget.

a) Section matières et investissements :

Les différentes tâches assurées par cette section sont :

- L'exploitation et la mise à jour des nomenclatures par produit et par pièce ;

Chapitre 3 : Le cas pratique

- L'inventaire permanent des matières et pièces de rechange ;
- L'enregistrement des différentes consommations ;
- Calcul des coûts matières des produits finis à base de nomenclatures ;
- Suivi des investissements et leur amortissement, par centre de frais et par nature d'investissement ;

b) Section calcul des coûts :

Les tâches principales de cette section sont les suivantes :

- L'exploitation et la mise à jour des gammes de fabrication ;
- La détermination des coûts de fabrication des pièces et produits par centres de frais suivant les temps de passage ;
- Le calcul des coûts de production des produits finis ;
- Evaluation des prestations internes et inter-unités ;
- Valorisation de la pièce destinée au service après vente.

c) Le poste budget :

Il a pour tâche d'établir le budget de l'unité suivant les objectifs arrêtés par la direction, ce budget fait l'objet de comparaison périodique avec les réalisations et l'analyse des écarts résultants de cette comparaison.

7.2.3 Le service finances

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

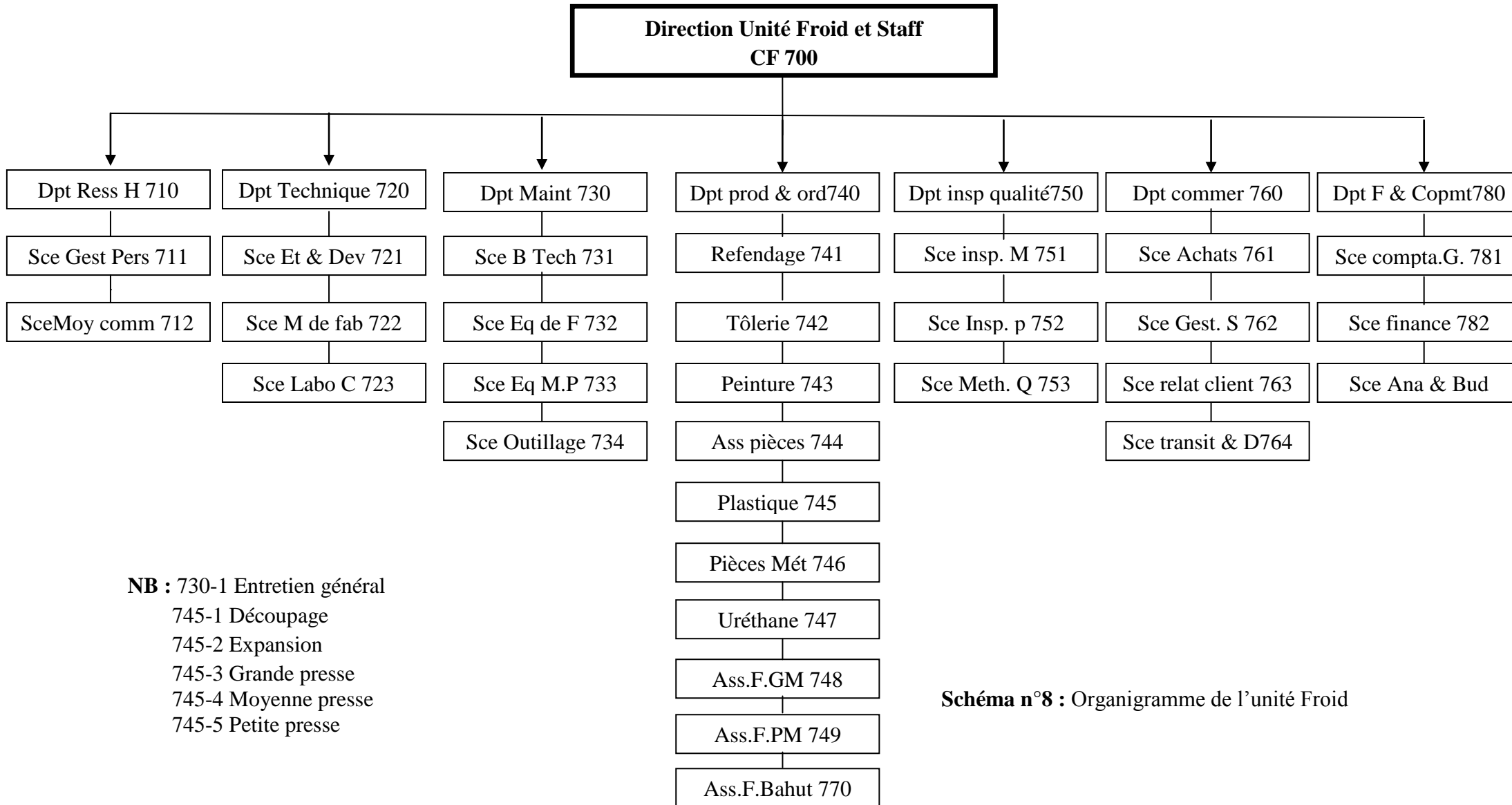
- Gestion des ressources financières ;
- Suivi des dépenses et des recettes enregistrées par la banque ;
- Montage des dossiers de crédit ;
- Suivi des contrats financiers ;
- Ouverture et suivi de l'endettement interne et externe.

Ce service est subdivisé en deux sections :

- Section gestion de la trésorerie ;
- Section financement et contrôle des dépenses ;

Chapitre 3 : Le cas pratique

8. Organigramme : Structure de l'Unité Froid



NB : 730-1 Entretien général
745-1 Découpage
745-2 Expansion
745-3 Grande presse
745-4 Moyenne presse
745-5 Petite presse

Schéma n°8 : Organigramme de l'unité Froid

Chapitre 3 : Le cas pratique

Section 2 : Le calcul des différentes méthodes

Sous section 1 : La méthode des coûts complets

L'unité Froid utilise la méthode des coûts complets dans l'évaluation des coûts de production de ses différents produits selon le PCG 1975, ce qui nous a amené à mettre à jour cette évaluation en refusant de répartir les charges administratives. Pour cela nous avons recalculé l'exercice de 2012 à travers la méthode utilisée par l'unité Froid et ensuite nous avons procédé à des corrections afin d'ajourner son évaluation des coûts de production.

1. Fonctionnement de la comptabilité analytique au sein de l'unité froid

1.1 Le découpage de l'unité en centre d'analyse

Comme toute entreprise utilisant la méthode des coûts complets, l'unité Froid est découpée en centres d'analyse regroupés en sections, dont les centres principaux et centres auxiliaires.

1.1.1 Les centres principaux

Ce sont les centres de production et les centres d'approvisionnement qui sont désignés par les numéros suivants :

- a. Les centres d'approvisionnement :** Ce sont tous les centres dont l'activité est reliée aux achats des matières premières et leurs stockages.
 - 751 : Service inspection matière ;
 - 760 : Département commercial ;
 - 761 : Service achats ;
 - 762 : Service gestion des stocks ;
 - 763 : Service relation clientèle ;
 - 764 : Service transit et dédouanement ;
- b. Les centres de production :** Ce sont des centres où la matière première subit les différentes étapes de transformations jusqu'au stade final de fabrication.
 - 741 : Section refendage ;
 - 742 : Tôlerie ;
 - 743 : Peinture ;
 - 744 : Assemblage de pièces ;
 - 746 : Pièces métalliques ;
 - 747 : Uréthane (remplissage des portes avec la mousse) ;
 - 748 : Assemblage de réfrigérateurs grand modèle ;
 - 749 : Assemblage de réfrigérateurs petit modèle ;
 - 770 : Assemblage réfrigérateurs bahut ;

1.1.2 Les centres auxiliaires : Ce sont les centres qui travaillent pour d'autres centres, soit pour les centres principaux ou pour les centres auxiliaires ou alors pour les deux catégories de centres.

Chapitre 3 : Le cas pratique

a. Administration

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

b. Soutien technique

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

c. Maintenance

- 730 : Département maintenance ;
- 730/1 : Entretien général ;
- 731 : Service bureau technique ;
- 732 : Service équipement de fabrication ;
- 733 : Service équipement matières premières ;
- 734 : Service outillage ;

Chapitre 3 : Le cas pratique

2. La méthode utilisée par l'unité Froid

En recalculant l'exercice de 2012, nous avons abouti aux résultats suivants :

2.1 Calcul du chiffre d'affaires Global

Produits	P.V. Unitaire	Qté. vendues	C.affaires
REF 160 L PB	15 513,79	1 677	26 016 625,83
REF 240 L PB	15 481,37	13 065	202 264 099,05
REF350 PB	19 754,88	20 606	407 069 057,28
REF 320 L PB	24 189,65	24 123	583 526 926,95
CONG 220 F PB	20 561,20	7 641	157 108 129,20
NOFROST 4506	34 974,99	89	3 112 774,11
NOSROST 490 L	34 974,99	954	33 366 140,46
CONS FR 1400	31 988,57	1 942	62 121 802,94
CONS FR 1600	33 847,09	2 839	96 091 888,51
SBS U 20 GA	88 695,37	202	17 916 464,74
BAHUT FC 900	25 557,99	269	6 875 099,31
BAHUT 1301	31 285,27	2 071	64 791 794,17
BAHUT 1686	33 984,52	4 099	139 302 547,48
BAHUT 1686 AV Serrure	33 984,52	25	849 613,00
ARMOIRE VBG	48 782,45	2 822	137 664 073,90
REF 520 ADE	29 953,27	1 547	46 337 708,69
REF 520 SDE PB	31 446,54	1 203	37 830 187,62
Chiffre d'affaires global			2 022 244 933,24

Tableau 08: Calcul du chiffre d'affaires

2.2 Calcul du coût de revient de chaque produit

Produits	C. de revient de l'ENIEM	Qté.vendues	Q * C.de Revient	Ch.distribution	C. de revient
REF 160 L PB	21 884,37	1 677	36 700 088,49	2 263 046,25	38 963 134,74
REF 240 L PB	24 338,02	13 065	317 976 231,30	17 593 865,32	335 570 096,62
REF350 PB	24 638,43	20 606	507 699 488,58	35 408 746,31	543 108 234,89
REF 320 L PB	30 791,45	24 123	742 782 148,35	50 757 866,63	793 540 014,98
CONG 220 F PB	24 864,95	7 641	189 993 082,95	13 665 990,55	203 659 073,50
NOFROST 4506	32 565,79	89	2 898 355,31	270 763,47	3 169 118,78
NOSROST 490 L	30 439,65	954	29 039 426,10	2 902 340,97	31 941 767,07
CONS FR 1400	28 537,60	1 942	55 420 019,20	5 403 641,28	60 823 660,48
CONS FR 1600	29 478,78	2 839	83 690 256,42	8 358 516,18	92 048 772,60
SBS U 20 GA	74 108,88	202	14 969 993,76	1 558 456,84	16 528 450,60
BAHUT FC 900	27 551,44	269	7 411 337,36	598 027,88	8 009 365,24
BAHUT 1301	30 432,68	2 071	63 026 080,28	5 635 889,44	68 661 969,72
BAHUT 1686	33 605,31	4 099	137 748 165,69	12 117 178,83	149 865 344,52
BAHUT 1686 AV Serrure	34 904,87	25	872 621,75	73 903,26	946 525,01
ARMOIRE VBG	37 594,46	2 822	106 091 566,12	11 974 656,83	118 066 222,95
REF 520 ADE	43 964,24	1 547	68 012 679,28	4 030 667,87	72 043 347,15
REF 520 SDE PB	40 058,33	1 203	48 190 170,99	3 290 644,41	51 480 815,40
Totaux			2 412 521 711,93	175 904 202,32	2 588 425 914,25

Tableau 09: Calcul du coût de revient

Chapitre 3 : Le cas pratique

2.3 Calcul du résultat analytique

Produits	Chiffre d'affaires	C. de revient	R. analytique
REF 160 L PB	26 016 625,83	38 963 134,74	-12 946 508,91
REF 240 L PB	202 264 099,05	335 570 096,62	-133 305 997,57
REF350 PB	407 069 057,28	543 108 234,89	-136 039 177,61
REF 320 L PB	583 526 926,95	793 540 014,98	-210 013 088,03
CONG 220 F PB	157 108 129,20	203 659 073,50	-46 550 944,30
NOFROST 4506	3 112 774,11	3 169 118,78	-56 344,67
NOSROST 490 L	33 366 140,46	31 941 767,07	1 424 373,39
CONS FR 1400	62 121 802,94	60 823 660,48	1 298 142,46
CONS FR 1600	96 091 888,51	92 048 772,60	4 043 115,91
SBS U 20 GA	17 916 464,74	16 528 450,60	1 388 014,14
BAHUT FC 900	6 875 099,31	8 009 365,24	-1 134 265,93
BAHUT 1301	64 791 794,17	68 661 969,72	-3 870 175,55
BAHUT 1686	139 302 547,48	149 865 344,52	-10 562 797,04
BAHUT 1686 AV Serrure	849 613,00	946 525,01	-96 912,01
ARMOIRE VBG	137 664 073,90	118 066 222,95	19 597 850,95
REF 520 ADE	46 337 708,69	72 043 347,15	-25 705 638,46
REF 520 SDE PB	37 830 187,62	51 480 815,40	-13 650 627,78
Totaux	2 022 244 933,24	2 588 425 914,25	-566 180 981,01

Tableau 10 : Calcul du résultat

3. La méthode des coûts complets corrigée

3.1 La répartition primaire

Pour le calcul des coûts, les différentes charges enregistrées subissent une ventilation sur les différents centres, le tableau suivant montre la répartition primaire des charges d'exploitation, le détail de ce tableau est obtenu suivant les journaux mensuels établis sur la base des données de la comptabilité générale.

Chapitre 3 : Le cas pratique

CF	60	61	62	63	64	66	68	91	99	TOTAL
700	1 302 421,00	25 768 372,00	0,00	369,00	0,00	0,00	9 382 786,00	0,00	0,00	36 453 948,00
701	26 281,00	49 929,00	2 000,00	4 196 486,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4 274 696,00
702	32 103,00	59 813,00	1 600,00	5 021 983,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 115 499,00
710	129 404,00	124 774,00	266 274,00	9 174 736,00	0,00	0,00	20 755,00	0,00	0,00	9 715 943,00
710/1	8 151,00	28 284,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	36 435,00
710/2	0,00	451 103,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	451 103,00
711	127 017,00	63 060,00	368 265,00	4 200 908,00	0,00	0,00	15 858,00	0,00	0,00	4 775 108,00
720	41 201,00	54 712,00	37 463,00	3 291 397,00	83,00	0,00	24 824,00	0,00	0,00	3 449 680,00
721	37 315,00	365 784,00	24 263,00	4 420 296,00	0,00	0,00	0,00	1 490 468,00	0,00	6 338 126,00
722	69 215,00	273 352,00	96 600,00	8 335 803,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8 774 970,00
723	135 316,00	192 587,00	36 576,00	3 919 533,00	22,00	0,00	116 506,00	1 037 799,00	0,00	5 438 339,00
724	133 231,00	218 113,00	20 563,00	4 620 443,00	0,00	0,00	13 282,00	6 456,00	0,00	5 012 088,00
725	712 110,00	504 584,00	20 663,00	4 341 494,00	0,00	0,00	627 333,00	59 966,00	2 528 267,00	3 737 883,00
726	66 161,00	191 643,00	1 450,00	2 155 969,00	0,00	0,00	15 194,00	6 345,00	52 351,00	2 384 411,00
727	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
730	600 815,00	333 425,00	0,00	12 398 111,00	109,00	0,00	81 751,00	0,00	0,00	13 414 211,00
730/1	24 374,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 077 026,00	-1 052 652,00
731	351 029,00	975 818,00	0,00	13 559 705,00	72 206,00	0,00	4 539,00	0,00	0,00	14 963 297,00
732	233 510,00	265 734,00	400,00	14 489 356,00	0,00	0,00	22,00	619,00	1 354 709,00	13 634 932,00
733	77 122,00	112 054,00	0,00	6 769 199,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 213 205,00	5 745 170,00
734	93 728,00	105 387,00	0,00	6 936 624,00	0,00	0,00	0,00	0,00	453 301,00	6 682 438,00
740	427 616,00	1 487 179,00	0,00	16 926 430,00	99,00	0,00	30 398,00	7 119,00	0,00	18 878 841,00
741	399 439,00	2 405 126,00	0,00	8 093 736,00	0,00	0,00	4 329 585,00	336 264,00	0,00	15 564 150,00
742	4 702 490,00	11 359 849,00	1 650,00	26 197 091,00	0,00	0,00	9 963 614,00	526 081,00	0,00	52 750 775,00
743	17 244 397,00	6 554 772,00	0,00	39 680 964,00	0,00	5 360 538,00	798 000,00	275 649,00	0,00	69 914 320,00
744	3 575 926,00	8 281 315,00	0,00	44 479 917,00	0,00	0,00	310 618,00	537 353,00	0,00	57 185 129,00
745	3 980 793,00	17 661 955,00	1 650,00	30 430 364,00	0,00	0,00	19 149 399,00	479 512,00	0,00	71 703 673,00
746	8 728 861,00	11 679 685,00	0,00	34 622 159,00	0,00	0,00	7 228 902,00	641 863,00	0,00	62 901 470,00
747	7 831 793,00	5 575 564,00	0,00	41 592 111,00	0,00	0,00	338 924,00	338 665,00	0,00	55 677 057,00
748	7 022 815,00	13 511 665,00	0,00	72 664 449,00	0,00	0,00	21 998 903,00	458 077,00	0,00	115 655 909,00
749	5 380 909,00	5 311 241,00	0,00	42 740 846,00	0,00	0,00	5 647 679,00	302 792,00	0,00	59 383 467,00
750	105 114,00	74 271,00	111 009,00	5 251 286,00	0,00	0,00	14 540,00	0,00	0,00	5 556 220,00
751	92 407,00	412 387,00	0,00	6 355 747,00	0,00	0,00	397 361,00	310,00	0,00	7 258 212,00

Chapitre 3 : Le cas pratique

752	388 361,00	965 981,00	35 926,00	36 094 692,00	0,00	0,00	34 483,00	1 362,00	0,00	37 520 805,00
753	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
760	65 698,00	55 699,00	512 978,00	4 006 760,00	21,00	0,00	47 040,00	0,00	0,00	4 688 196,00
761	2 328 475,00	7 636 499,00	4 179 900,00	8 880 543,00	27 904,00	0,00	42 811,00	0,00	0,00	23 096 132,00
762	306 927,00	14 683 456,00	324 498,00	19 130 917,00	181,00	0,00	36 687 053,00	9 700,00	0,00	71 142 732,00
764	109 083,00	7 276 407,00	2 359 785,00	4 291 651,00	162 271,00	0,00	19 223,00	0,00	0,00	14 218 420,00
770	2 493 708,00	6 565 907,00	0,00	50 039 274,00	44,00	0,00	5 067 149,00	162 459,00	0,00	64 328 541,00
780	36 003,00	52 827,00	0,00	2 167 798,00	0,00	0,00	21 795,00	0,00	0,00	2 278 423,00
781	82 222,00	677 645,00	650,00	4 676 829,00	0,00	0,00	20 506,00	0,00	0,00	5 457 852,00
782	13 899,00	177 962,00	10 120 307,00	945 379,00	27 870,00	0,00	1 530,00	0,00	0,00	11 286 947,00
783	38 279,00	492 646,00	0,00	4 069 691,00	0,00	0,00	6 870,00	0,00	0,00	4 607 486,00
TOTAUX	69 555 719,00	153 038 566,00	18 524 470,00	611 171 046,00	290 810,00	5 360 538,00	122 459 233,00	6 678 859,00	6 678 859,00	980 400 382,00

Tableau 11 : Répartition primaire des charges au 31/12/2012

Chapitre 3 : Le cas pratique

3.2 La répartition secondaire

L'unité Froid utilise les clés suivantes pour la répartition des charges indirectes

3.2.1 Section administration

Selon l'ENIEM, cette section est répartie sur les sections approvisionnement, département maintenance (730) et section soutien technique suivant leurs effectifs.

Répartition section administration		
Désignation	Effectifs	% alloué à chaque section
Section approvisionnement	57	0,23554
Section département maintenance 730	71	0,29339
Section soutien technique	114	0,47107
L'effectif total des sections concernées	242	1,00
		100%

Tableau 12 : Désignation des % alloués à chaque section

Ces charges ne devraient pas être réparties sur les coûts à la production, ces charges seront considérées comme des coûts fixes et supportés par les résultats de l'entreprise.

Calcul du montant des charges administratives

Charge section administration	
Centres de frais	Montants
700	36 453 948,00
701	4 274 696,00
702	5 115 499,00
710	9 715 943,00
710/1	36 435,00
710/2	451 103,00
711	4 775 108,00
780	2 278 423,00
781	5 457 852,00
782	11 286 947,00
783	4 607 486,00
TOTAL	84 453 440,00

Tableau 13 : Charges de la section administration

Chapitre 3 : Le cas pratique

3.2.2 Section maintenance

La section maintenance est répartie comme suit :

Charge section maintenance	
Centres de frais	Montants
730	13 414 211,00
730/1	-1 052 652,00
731	14 963 297,00
Total	27 324 856,00

Tableau 14 : Charge de la section maintenance

Répartition section DEPT maintenance MOD			Mont. à répartir
Désignation	NBR HMOD	% alloué à chaque section	27 324 856,00
732	1 354 708,62	0,4484	12 252 430,98
733	1 213 204,91	0,4016	10 972 624,82
734	453 300,63	0,1500	4 099 800,21
L'effectif total des sections concernées	3 021 214,16	1,00	27 324 856,00
		100%	

Tableau 15 : Répartition de la section maintenance sur 732, 733, 734

- Calcul des charges des centres 732, 733, 734

Centres de frais	Montant initial	Charges reçues	Total
732	13 634 932,00	12 252 431,01	25 887 363,01
733	5 745 170,00	10 972 622,58	16 717 792,58
734	6 682 438,00	4 099 802,41	10 782 240,41
TOTAUX	26 062 540,00	27 324 856,00	53 387 396,00

Tableau 16 : Charges des centres 732, 733 et 734

- Répartition du centre 732 est comme suit :

732 (maintenance)			Mont. à répartir
Centres de frais	Nombre HMOD	% des centres	25 887 363,01
741	308 566,01	0,2278	5 896 441,64
742	225 287,54	0,1663	4 305 058,85
743	116 689,17	0,0861	2 229 833,68
744	0,00	0,0000	0,00
745	225 287,57	0,1663	4 305 059,42
746	473 894,09	0,3498	9 055 724,72
747	2 084,32	0,0015	39 829,63
748	0,00	0,0000	0,00
749	0,00	0,0000	0,00
770	724,98	0,0005	13 853,77
762	2 174,94	0,0016	41 561,31
Total	1 354 708,62	1,00	25 887 363,01

Tableau 17 :
Répartition du centre
732

Chapitre 3 : Le cas pratique

➤ Répartition du centre 733 est comme suit :

733 (maintenance)			Mont. à répartir
Centres de frais	Nombre HMOD	% des centres	16 717 792,58
743	3 684,87	0,0030	50 776,99
744	313 178,87	0,2581	4 315 560,67
747	179 221,57	0,1477	2 469 647,96
748	409 192,53	0,3373	5 638 615,36
749	226 129,96	0,1864	3 116 038,96
762	1 052,82	0,0009	14 507,71
770	80 744,29	0,0666	1 112 644,93
TOTAL	1 213 204,91	1,00	16 717 792,58

Tableau 18 :
Répartition du centre
733

➤ Répartition du centre 734 est comme suit :

734 (maintenance)			Mont. à répartir
Centres de frais	Nombre HMOD	% des centres	10 782 240,41
723	6 455,96	0,01424	153 561,92
741	461,14	0,00102	10 968,71
742	175 809,63	0,38784	4 181 820,13
744	115 746,14	0,25534	2 753 145,76
745	119 896,40	0,26450	2 851 864,14
746	2 766,84	0,00610	65 812,25
747	26 976,69	0,05951	641 669,43
749	115,29	0,00025	2 742,30
770	5072,54	0,01119	120 655,79
TOTAL	453 300,63	1,00	10 782 240,41

Tableau 19 :
Répartition du centre
734

3.2.3 Section soutien technique :

La section soutien technique regroupe les charges suivantes :

Soutien technique	
Centres de frais	Montants
720	3 449 680,00
721	6 338 126,00
722	8 774 970,00
723	5 438 339,00
724	5 012 088,00
725	3 737 883,00
726	2 384 411,00
727	0,00
750	5 556 220,00
752	37 520 805,00
753	0,00
740	18 878 841,00
TOTAUX	97 091 363,00

Tableau 20 : Charges section soutien technique
répartition primaire

Chapitre 3 : Le cas pratique

La section soutien technique est répartie comme suit :

Section soutien technique			Mont. à répartir
Centres de frais	Temps réel de présence	% par centres	97 091 363,00
741	24 607,37	0,0166	1 613 546,02
742	118 817,22	0,0802	7 791 041,99
743	134 592,49	0,0909	8 825 452,59
744	164 368,65	0,1110	10 777 924,74
745	103 313,05	0,0698	6 774 407,88
746	143 811,03	0,0971	9 429 927,53
747	166 300,77	0,1123	10 904 617,05
748	316 955,21	0,2141	20 783 278,31
749	160 831,24	0,1086	10 545 970,90
770	147 093,98	0,0993	9 645 196,00
TOTAUX	1 480 691,01	1,00	97 091 363,00

Tableau 21 : Répartition secondaire section soutien technique

Chapitre 3 : Le cas pratique

	Centres principaux										
	APPRO	741	742	743	744	745	746	747	748	749	770
Répartition primaire	120 403 692,00	15 564 150,00	52 750 775,00	69 914 320,00	57 185 129,00	71 703 673,00	62 901 470,00	55 677 057,00	115 655 909,00	59 383 467,00	64 328 541,00
Répartition ST	0,00	1 613 546,02	7 791 041,99	8 825 452,59	10 777 924,74	6 774 407,88	9 429 927,53	10 904 617,05	20 783 278,31	10 545 970,90	9 645 196,00
Répartition 732	41 566,24	5 897 141,29	4 305 569,67	2 230 098,26	0,00	4 305 570,25	9 056 799,25	39 834,36	0,00	0,00	13 855,41
Répartition 733	14 507,71	0,00	0,00	50 776,99	4 315 560,67	0,00	0,00	2 469 647,96	5 638 615,36	3 116 038,96	1 112 644,93
Répartition 734		10 968,71	4 181 820,13	0,00	2 753 145,76	2 851 864,14	65 812,25	641 669,43	0,00	2 742,30	120 655,79
Total après répartition secondaire	120 459 765,95	23 085 806,03	69 029 206,79	81 020 647,84	75 031 760,16	85 635 515,26	81 454 009,02	69 732 825,80	142 077 802,67	73 048 219,16	75 220 893,13
Unité d'œuvre	coût matière	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)
Unité d'œuvre	1 390 938 323,70	5 973,31	23 885,05	16 549,00	43 769,49	21 786,46	47 368,72	18 463,54	43 149,72	14 894,03	31 093,16
Coût d'unité d'œuvre	0,08660324	3864,83	2890,06	4895,80	1714,25	3930,68	1719,57	3776,79	3292,67	4904,53	2419,21

Tableau 22 : Répartition secondaire des charges indirectes

Chapitre 3 : Le cas pratique

4. Calcul du coût d'achat des matières utilisées

Le coût d'achat des matières utilisées est obtenu de la manière suivante :

Calcul du coût d'unité d'œuvre

Montant des charges d'approvisionnement	120 459 765,95
Prix des matières à utiliser	1 390 938 323,70
Coût d'unité d'œuvre	0,08660324

Chapitre 3 : Le cas pratique

			Charges approvisionnement			
			Coût UO	Coût /unité		
				0,08660324		
Produits	Quantité produites	PA mat/U	Prix achat total	120 459 765,95	CA / U mat utilisées	Coût achat total
REF 160 L PB	1 677,00	9 540,86	16 000 022,22	826,27	10 367,13	17 385 675,99
REF 240 L PB	13 065,00	10 343,73	135 140 819,39	895,80	11 239,53	146 844 452,25
REF350 PB	20 606,00	13 349,88	275 087 544,86	1 156,14	14 506,02	298 911 017,62
REF 320 L PB	24 123,00	16 818,27	405 707 175,46	1 456,52	18 274,79	440 842 731,48
CONG 220 F PB	7 641,00	14 219,75	108 653 125,03	1 231,48	15 451,23	118 062 837,73
NOFROST 4506	89,00	27 438,70	2 442 044,57	2 376,28	29 814,98	2 653 533,54
NOSROST / TN 1800	954,00	25 574,32	24 397 901,28	2 214,82	27 789,14	26 510 838,59
CONS FR 1400	1 942,00	23 658,31	45 944 430,25	2 048,89	25 707,19	49 923 366,79
CONS FR 1600	2 830,00	24 474,76	69 263 573,63	2 119,59	26 594,35	75 262 023,54
SBS U 20 GA	202,00	63 053,36	12 736 779,12	5 460,63	68 513,99	13 839 825,47
BAHUT FC 900	269,00	17 112,79	4 603 341,32	1 482,02	18 594,82	5 002 005,59
BAHUT 1301	2 071,00	19 841,09	41 090 903,60	1 718,30	21 559,40	44 649 509,00
BAHUT 1686	4 099,00	22 429,64	91 939 082,06	1 942,48	24 372,12	99 901 304,48
ARMOIRE VBG	2 822,00	31 121,58	87 825 107,23	2 695,23	33 816,81	95 431 046,10
REF 520 ADE	1 547,00	26 616,00	41 174 950,45	2 305,03	28 921,03	44 740 834,58
REF 520 SDE PB	1 203,00	24 049,48	28 931 523,24	2 082,76	26 132,24	31 437 086,90
			1 390 938 323,70			1 511 398 089,65

Tableau 23 : Calcul du coût d'achat des matières utilisées

Chapitre 3 : Le cas pratique

5. Calcul du coût de production

Les tableaux suivants montrent l'imputation des charges des centres de production sur les produits.

Imputation des charges du centre 741 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 741 / prod
REF 160 L PB	0,009299	3 864,83	35,94	1 677,00	60 269,74
REF 240 L PB	0,008028	3 864,83	31,03	13 065,00	405 365,48
REF350 PB	0,075717	3 864,83	292,63	20 606,00	6 029 996,80
REF 320 L PB	0,1157	3 864,83	447,16	24 123,00	10 786 850,61
CONG 220 F PB	0,189722	3 864,83	733,24	7 641,00	5 602 706,62
NOFROST 4506	0,00	3 864,83	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,00	3 864,83	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,00	3 864,83	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,00	3 864,83	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,0000	3 864,83	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,0000	3 864,83	0,00	269,00	0,00
BAHUT 1301	0,000434	3 864,83	1,68	2 071,00	3 473,76
BAHUT 1686	0,0000	3 864,83	0,00	4 099,00	0,00
BAHUT 1686 AV Serrure	0,0071	3 864,83	27,44	25,00	686,01
ARMOIRE VBG	0,00	3 864,83	0,00	2 822,00	0,00
REF 520 ADE	0,019666	3 864,83	76,01	1 547,00	117 580,78
REF 520 SDE PB	0,016966	3 864,83	65,57	1 203,00	78 881,49
Total de la section					23 085 811,29

Tableau 24 : Imputation des charges du centre 741

Imputation des charges du centre 742 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 742 / prod
REF 160 L PB	0,244736	2 890,06	707,30	1 677,00	1 186 144,63
REF 240 L PB	0,286836	2 890,06	828,97	13 065,00	10 830 532,25
REF350 PB	0,292700	2 890,06	845,92	20 606,00	17 431 033,85
REF 320 L PB	0,417200	2 890,06	1 205,73	24 123,00	29 085 889,16
CONG 220 F PB	0,307000	2 890,06	887,25	7 641,00	6 779 463,13
NOFROST 4506	0,000000	2 890,06	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	2 890,06	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,000000	2 890,06	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	2 890,06	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	2 890,06	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,099200	2 890,06	286,69	269,00	77 120,65
BAHUT 1301	0,102280	2 890,06	295,60	2 071,00	612 177,76
BAHUT 1686	0,099200	2 890,06	286,69	4 099,00	1 175 158,15
BAHUT 1686 AV Serrure	0,073000	2 890,06	210,97	25,00	5 274,36
ARMOIRE VBG	0,000000	2 890,06	0,00	2 822,00	0,00
REF 520 ADE	0,246100	2 890,06	711,24	1 547,00	1 100 293,77
REF 520 SDE PB	0,214600	2 890,06	620,21	1 203,00	746 108,65
Total de la section					69 029 196,37

Tableau 25 : Imputation des charges du centre 742

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 743 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 743 / prod
REF 160 L PB	0,247100	4895,80	1 209,75	1 677,00	2 028 755,75
REF 240 L PB	0,280400	4895,80	1 372,78	13 065,00	17 935 412,88
REF350 PB	0,219800	4895,80	1 076,10	20 606,00	22 174 066,16
REF 320 L PB	0,215200	4895,80	1 053,58	24 123,00	25 415 434,53
CONG 220 F PB	0,189500	4895,80	927,75	7 641,00	7 088 973,77
NOFROST 4506	0,000000	4895,80	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	4895,80	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,000000	4895,80	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	4895,80	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	4895,80	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,025200	4895,80	123,37	269,00	33 187,67
BAHUT 1301	0,025200	4895,80	123,37	2 071,00	255 508,05
BAHUT 1686	0,025200	4895,80	123,37	4 099,00	505 711,02
BAHUT 1686 AV Serrure	0,000000	4895,80	0,00	25,00	0,00
ARMOIRE VBG	0,008000	4895,80	39,17	2 822,00	110 527,65
REF 520 ADE	0,537400	4895,80	2 631,00	1 547,00	4 070 164,21
REF 520 SDE PB	0,238200	4895,80	1 166,18	1 203,00	1 402 914,94
Total de la section					81 020 656,65

Tableau 26: Imputation des charges du centre 743

Imputation des charges du centre 744 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 744 / prod
REF 160 L PB	0,244200	1 714,25	418,62	1 677,00	702 024,66
REF 240 L PB	0,244200	1 714,25	418,62	13 065,00	5 469 261,92
REF350 PB	0,543500	1 714,25	931,69	20 606,00	19 198 482,06
REF 320 L PB	0,982400	1 714,25	1 684,08	24 123,00	40 624 994,86
CONG 220 F PB	0,473400	1 714,25	811,52	7 641,00	6 200 862,51
NOFROST 4506	0,000000	1 714,25	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	1 714,25	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,000000	1 714,25	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	1 714,25	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	1 714,25	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,143400	1 714,25	245,82	269,00	66 126,43
BAHUT 1301	0,156400	1 714,25	268,11	2 071,00	555 252,47
BAHUT 1686	0,143400	1 714,25	245,82	4 099,00	1 007 629,14
BAHUT 1686 AV Serrure	0,076800	1 714,25	131,65	25,00	3 291,36
ARMOIRE VBG	0,000000	1 714,25	0,00	2 822,00	0,00
REF 520 ADE	0,275400	1 714,25	472,10	1 547,00	730 344,73
REF 520 SDE PB	0,229600	1 714,25	393,59	1 203,00	473 490,38
Total de la section					75 031 760,51

Tableau 27 : Imputation des charges du centre 744

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 745 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 745 / prod
REF 160 L PB	0,382600	3 930,68	1 503,88	1 677,00	2 522 001,12
REF 240 L PB	0,434800	3 930,68	1 709,06	13 065,00	22 328 841,74
REF350 PB	0,246500	3 930,68	968,91	20 606,00	19 965 393,09
REF 320 L PB	0,301800	3 930,68	1 186,28	24 123,00	28 616 584,54
CONG 220 F PB	0,290500	3 930,68	1 141,86	7 641,00	8 724 962,77
NOFROST 4506	0,000000	3 930,68	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	3 930,68	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,000000	3 930,68	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	3 930,68	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	3 930,68	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,030000	3 930,68	117,92	269,00	31 720,56
BAHUT 1301	0,033600	3 930,68	132,07	2 071,00	273 518,45
BAHUT 1686	0,030000	3 930,68	117,92	4 099,00	483 355,23
BAHUT 1686 AV Serrure	0,256800	3 930,68	1 009,40	25,00	25 234,94
ARMOIRE VBG	0,000000	3 930,68	0,00	2 822,00	0,00
REF 520 ADE	0,250600	3 930,68	985,03	1 547,00	1 523 837,39
REF 520 SDE PB	0,241100	3 930,68	947,69	1 203,00	1 140 066,24
Total de la section					85 635 516,05

Tableau 28 : Imputation des charges du centre 745

Imputation des charges du centre 746 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 746 / prod
REF 160 L PB	0,660400	1 719,57	1 135,61	1 677,00	1 904 412,14
REF 240 L PB	1,226700	1 719,57	2 109,40	13 065,00	27 559 326,14
REF350 PB	0,486700	1 719,57	836,92	20 606,00	17 245 502,63
REF 320 L PB	0,579100	1 719,57	995,81	24 123,00	24 021 808,30
CONG 220 F PB	0,178000	1 719,57	306,08	7 641,00	2 338 788,86
NOFROST 4506	0,000000	1 719,57	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	1 719,57	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,000000	1 719,57	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	1 719,57	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	1 719,57	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,600500	1 719,57	1 032,60	269,00	277 770,49
BAHUT 1301	0,420300	1 719,57	722,74	2 071,00	1 496 788,04
BAHUT 1686	0,600500	1 719,57	1 032,60	4 099,00	4 232 644,03
BAHUT 1686 AV Serrure	0,241500	1 719,57	415,28	25,00	10 381,93
ARMOIRE VBG	0,058333	1 719,57	100,31	2 822,00	283 068,89
REF 520 ADE	0,440600	1 719,57	757,64	1 547,00	1 172 075,59
REF 520 SDE PB	0,440600	1 719,57	757,64	1 203,00	911 445,98
Total de la section					81 454 013,02

Tableau 29 : Imputation des charges du centre 746

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 747 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 747 / prod
REF 160 L PB	0,000000	3 776,79	0,00	1 677,00	0,00
REF 240 L PB	0,066200	3 776,79	250,02	13 065,00	3 266 552,91
REF350 PB	0,293700	3 776,79	1 109,24	20 606,00	22 857 037,19
REF 320 L PB	0,388700	3 776,79	1 468,04	24 123,00	35 413 442,85
CONG 220 F PB	0,284000	3 776,79	1 072,61	7 641,00	8 195 790,20
NOFROST 4506	0,000000	3 776,79	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	3 776,79	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,000000	3 776,79	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	3 776,79	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	3 776,79	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,000000	3 776,79	0,00	269,00	0,00
BAHUT 1301	0,000000	3 776,79	0,00	2 071,00	0,00
BAHUT 1686	0,000000	3 776,79	0,00	4 099,00	0,00
BAHUT 1686 AV Serrure	0,000000	3 776,79	0,00	25,00	0,00
ARMOIRE VBG	0,000000	3 776,79	0,00	2 822,00	0,00
REF 520 ADE	0,000000	3 776,79	0,00	1 547,00	0,00
REF 520 SDE PB	0,000000	3 776,79	0,00	1 203,00	0,00
Total de la section					69 732 823,15

Tableau 30 : Imputation des charges du centre 747

Imputation des charges du centre 748 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût UO	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 748 / prod
REF 160 L PB	0,000000	3 292,67	0,00	1 677,00	0,00
REF 240 L PB	0,000000	3 292,67	0,00	13 065,00	0,00
REF350 PB	0,831200	3 292,67	2 736,87	20 606,00	56 395 893,27
REF 320 L PB	0,846900	3 292,67	2 788,56	24 123,00	67 268 493,19
CONG 220 F PB	0,668400	3 292,67	2 200,82	7 641,00	16 816 472,09
NOFROST 4506	0,465000	3 292,67	1 531,09	89,00	136 267,16
NOSROST 490 L	0,465000	3 292,67	1 531,09	954,00	1 460 661,48
CONS FR 1400	0,000000	3 292,67	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	3 292,67	0,00	2 830,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	3 292,67	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,000000	3 292,67	0,00	269,00	0,00
BAHUT 1301	0,000000	3 292,67	0,00	2 071,00	0,00
BAHUT 1686	0,000000	3 292,67	0,00	4 099,00	0,00
BAHUT 1686 AV Serrure	0,000000	3 292,67	0,00	4 099,00	0,00
ARMOIRE VBG	0,000000	3 292,67	0,00	2 822,00	0,00
REF 520 ADE	0,000000	3 292,67	0,00	1 547,00	0,00
REF 520 SDE PB	0,000000	3 292,67	0,00	1 203,00	0,00
Total de la section					142 077 787,19

Tableau 31 : Imputation des charges du centre 748

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 749 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 749 / prod
REF 160 L PB	1,063133	4 904,53	5 214,17	1 677,00	8 744 159,48
REF 240 L PB	1,003533	4 904,53	4 921,86	13 065,00	64 304 072,85
REF350 PB	0,000000	4 904,53	0,00	20 606,00	0,00
REF 320 L PB	0,000000	4 904,53	0,00	24 123,00	0,00
CONG 220 F PB	0,000000	4 904,53	0,00	7 641,00	0,00
NOFROST 4506	0,000000	4 904,53	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	4 904,53	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,000000	4 904,53	0,00	1 942,00	0,00
CONS FR 1600	0,000000	4 904,53	0,00	2 839,00	0,00
SBS U 20 GA	0,000000	4 904,53	0,00	202,00	0,00
BAHUT FC 900	0,000000	4 904,53	0,00	269,00	0,00
BAHUT 1301	0,000000	4 904,53	0,00	2 071,00	0,00
BAHUT 1686	0,000000	4 904,53	0,00	4 099,00	0,00
BAHUT 1686 AV Serrure	0,000000	4 904,53	0,00	25,00	0,00
ARMOIRE VBG	0,000000	4 904,53	0,00	2 822,00	0,00
REF 520 ADE	0,000000	4 904,53	0,00	1 547,00	0,00
REF 520 SDE PB	0,000000	4 904,53	0,00	1 203,00	0,00
Total de la section					73 048 232,33

Tableau 32 : Imputation des charges du centre 749

Imputation des charges du centre 770 aux produits					
Produit	Temps de passage	Coût U.O	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 770 / prod
REF 160 L PB	0,016600	2 419,21	40,16	1 677,00	67 346,46
REF 240 L PB	0,016600	2 419,21	40,16	13 065,00	524 675,91
REF350 PB	0,000000	2 419,21	0,00	20 606,00	0,00
REF 320 L PB	0,000000	2 419,21	0,00	24 123,00	0,00
CONG 220 F PB	0,000000	2 419,21	0,00	7 641,00	0,00
NOFROST 4506	0,000000	2 419,21	0,00	89,00	0,00
NOSROST 490 L	0,000000	2 419,21	0,00	954,00	0,00
CONS FR 1400	0,730833	2 419,21	1 768,04	1 942,00	3 433 531,21
CONS FR 1600	0,730833	2 419,21	1 768,04	2 830,00	5 003 549,59
SBS U 20 GA	1,183334	2 419,21	2 862,73	202,00	578 272,23
BAHUT FC 900	2,439500	2 419,21	5 901,66	269,00	1 587 547,49
BAHUT 1301	2,439900	2 419,21	5 902,63	2 071,00	12 224 349,27
BAHUT 1686	2,439500	2 419,21	5 901,66	4 099,00	24 190 918,86
BAHUT 1686 AV Serrure	2,596100	2 419,21	6 280,51	4 099,00	25 743 818,18
ARMOIRE VBG	0,875000	2 419,21	2 116,81	2 822,00	5 973 635,05
REF 520 ADE	3,111400	2 419,21	7 527,13	1 547,00	11 644 471,58
REF 520 SDE PB	3,374100	2 419,21	8 162,66	1 203,00	9 819 676,97
Total de la section					100 791 792,80

Tableau 33 : Imputation des charges du centre 770

Chapitre 3 : Le cas pratique

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

$$\text{Coût de production} = \text{Coût matières} + \Sigma \text{Charges des ateliers}$$

Produits	CM/ UNIT	741	742	743	744	745	746	747	748	749	770	Ch/appro directe	Autres charges	C PROD/U	Q pdte	Coût prod tot
REF 160 L PB	9 540,86	35,94	707,30	1 209,75	418,62	1 503,88	1 135,61	0,00	0,00	5 214,17	40,16	826,27	278,44	20 910,99	1 677,00	35 067 733,86
REF 240 L PB	10 343,73	31,03	828,97	1 372,78	418,62	1 709,06	2 109,40	250,02	0,00	4 921,86	40,16	895,80	307,65	23 229,08	13 065,00	303 487 941,58
REF350 PB	13 349,88	292,63	845,92	1 076,10	931,69	968,91	836,92	1 109,24	2 736,87	0,00	0,00	1 156,14	391,56	23 695,86	20 606,00	488 276 908,04
REF 320 L PB	16 818,27	447,16	1 205,73	1 053,58	1 684,08	1 186,28	995,81	1 468,04	2 788,56	0,00	0,00	1 456,52	495,90	29 599,92	24 123,00	714 038 825,22
CONG 220 F PB	14 219,75	733,24	887,25	927,75	811,52	1 141,86	306,08	1 072,61	2 200,82	0,00	0,00	1 231,48	421,52	23 953,89	7 641,00	183 031 692,01
NOFROST 4506	27 438,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 531,09	0,00	0,00	2 376,28	699,97	32 046,05	89,00	2 852 098,03
NOSROST 490 L	25 574,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 531,09	0,00	0,00	2 214,82	626,27	29 946,50	954,00	28 568 961,65
CONS FR 1400	23 658,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 768,04	2 048,89	614,89	28 090,12	1 942,00	54 551 014,37
CONS FR 1600	24 474,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 768,04	2 119,59	657,27	29 019,66	2 839,00	82 386 824,21
SBS U 20 GA	63 053,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 862,73	5 460,63	1 654,69	73 031,41	202,00	14 752 345,08
BAHUT FC 900	17 112,79	0,00	286,69	123,37	245,82	117,92	1 032,60	0,00	0,00	0,00	5 901,66	1 482,02	470,49	26 773,39	269,00	7 202 040,69
BAHUT 1301	19 841,09	1,68	295,60	123,37	268,11	132,07	722,74	0,00	0,00	0,00	5 902,63	1 718,30	635,35	29 640,94	2 071,00	61 386 386,65
BAHUT 1686	22 429,64	0,00	286,69	123,37	245,82	117,92	1 032,60	0,00	0,00	0,00	5 901,66	1 942,48	671,24	32 751,44	4 099,00	134 248 133,67
BAHUT 1686 AV Serrure	23 262,71	27,44	210,97	0,00	131,65	1 009,40	415,28	0,00	0,00	0,00	6 280,51	1 941,58	685,94	33 965,49	25	849 137,13
ARMOIRE VBG	31 121,58	0,00	0,00	39,17	0,00	0,00	100,31	0,00	0,00	0,00	2 116,81	2 693,98	933,91	37 005,76	2 822,00	104 430 244,40
REF 520 ADE	26 616,00	76,01	711,24	2 631,00	472,10	985,03	757,64	0,00	0,00	0,00	7 527,13	2 303,96	620,12	42 700,24	1 547,00	66 057 270,27
REF 520 SDE PB	24 049,48	65,57	620,21	1 166,18	393,59	947,69	757,64	0,00	0,00	0,00	8 162,66	2 081,79	651,03	38 895,84	1 203,00	46 791 690,33

Tableau 34 : Coût de production des produits

Chapitre 3 : Le cas pratique

6. Calcul du coût de revient

6.1 Calcul des charges de distribution

Le travail de l'unité Froid se limite au stade du coût de production des produits, l'écoulement des produits de l'unité est une tâche qui relève de l'activité de l'unité commerciale, les charges de celle-ci sont donc imputées aux différents produits de toute l'entreprise.

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

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

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

Tableau 35 : Charges de distribution

Calcul du chiffre d'affaires global :

Produits	P.V Unitaire	Qté. vendues	C. affaires
REF 160 L PB	15 513,79	1 677,00	26 016 625,83
REF 240 L PB	15 481,37	13 065,00	202 264 099,05
REF350 PB	19 754,88	20 606,00	407 069 057,28
REF 320 L PB	24 189,65	24 123,00	583 526 926,95
CONG 220 F PB	20 561,20	7 641,00	157 108 129,20
NOFROST 4506	34 974,99	89,00	3 112 774,11
NOSROST 490 L	34 974,99	954,00	33 366 140,46
CONS FR 1400	31 988,57	1 942,00	62 121 802,94
CONS FR 1600	33 847,09	2 839,00	96 091 888,51
SBS U 20 GA	88 695,37	202,00	17 916 464,74
BAHUT FC 900	25 557,99	269,00	6 875 099,31
BAHUT 1301	31 285,27	2 071,00	64 791 794,17
BAHUT 1686	33 984,52	4 099,00	139 302 547,48
BAHUT 1686 AV Serrure	33 984,52	25	849 613,00
ARMOIRE VBG	48 782,45	2 822,00	137 664 073,90
REF 520 ADE	29 953,27	1 547,00	46 337 708,69
REF 520 SDE PB	31 446,54	1 203,00	37 830 187,62
Chiffre d'affaires global	2 022 244 933,24		

Tableau 36 :
Calcul du
chiffre
d'affaires
Global

Chapitre 3 : Le cas pratique

6.2 Calcul du coût de l'unité d'œuvre

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

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{175\,904\,202,32}{2\,022\,244\,933,24} = 0,086984618$$

6.3 Charges de distribution par produits

Produits	C.A par produit	Charges de distribution
REF 160 L PB	26 016 625,83	2 263 046,25
REF 240 L PB	202 264 099,05	17 593 865,32
REF350 PB	407 069 057,28	35 408 746,31
REF 320 L PB	583 526 926,95	50 757 866,63
CONG 220 F PB	157 108 129,20	13 665 990,55
NOFROST 4506	3 112 774,11	270 763,47
NOSROST 490 L	33 366 140,46	2 902 340,97
CONS FR 1400	62 121 802,94	5 403 641,28
CONS FR 1600	96 091 888,51	8 358 516,18
SBS U 20 GA	17 916 464,74	1 558 456,84
BAHUT FC 900	6 875 099,31	598 027,88
BAHUT 1301	64 791 794,17	5 635 889,44
BAHUT 1686	139 302 547,48	12 117 178,83
BAHUT 1686 AV Serrure	849 613,00	73 903,26
ARMOIRE VBG	137 664 073,90	11 974 656,83
REF 520 ADE	46 337 708,69	4 030 667,87
REF 520 SDE PB	37 830 187,62	3 290 644,41
Totaux	2 022 244 933,24	175 904 202,32

Tableau 37 :
Charges de distribution

Chapitre 3 : Le cas pratique

Coût de revient des produits vendus

Produits	Coût prod. total	Ch. distribution	C. revient complet	Qté. vend	C. rev. Unit
REF 160 L PB	35 067 733,86	2 263 046,25	37 330 780,11	1 677,00	22 260,45
REF 240 L PB	303 487 941,58	17 593 865,32	321 081 806,90	13 065,00	24 575,72
REF350 PB	488 276 908,04	35 408 746,31	523 685 654,34	20 606,00	25 414,23
REF 320 L PB	714 038 825,22	50 757 866,63	764 796 691,85	24 123,00	31 704,05
CONG 220 F PB	183 031 692,01	13 665 990,55	196 697 682,56	7 641,00	25 742,40
NOFROST 4506	2 852 098,03	270 763,47	3 122 861,50	89,00	35 088,33
NOSROST 490 L	28 568 961,65	2 902 340,97	31 471 302,62	954,00	32 988,79
CONS FR 1400	54 551 014,37	5 403 641,28	59 954 655,65	1 942,00	30 872,63
CONS FR 1600	82 386 824,21	8 358 516,18	90 745 340,39	2 839,00	31 963,84
SBS U 20 GA	14 752 345,08	1 558 456,84	16 310 801,91	202,00	80 746,54
BAHUT FC 900	7 202 040,69	598 027,88	7 800 068,58	269,00	28 996,54
BAHUT 1301	61 386 386,65	5 635 889,44	67 022 276,09	2 071,00	32 362,28
BAHUT 1686	134 248 133,67	12 117 178,83	146 365 312,50	4 099,00	35 707,57
BAHUT 1686 AV Serrure	849 137,13	73 903,26	923 040,40	25,00	36 921,62
ARMOIRE VBG	104 430 244,40	11 974 656,83	116 404 901,23	2 822,00	41 249,08
REF 520 ADE	66 057 270,27	4 030 667,87	70 087 938,14	1 547,00	45 305,71
REF 520 SDE PB	46 791 690,33	3 290 644,41	50 082 334,74	1 203,00	41 631,20
Totaux	2 327 979 247,18	175 904 202,32	2 503 883 449,50		

Tableau 38 : Coûts de revient des produits vendus

7. Calcul des résultats

Produits	Chiffre d'affaires	Coût de revient	Résultat anal. total	Qté. Vend.	Résultat/ U.
REF 160 L PB	26 016 625,83	37 330 780,11	-11 314 154,28	1 677,00	-6 890,63
REF 240 L PB	202 264 099,05	321 081 806,90	-118 817 707,85	13 065,00	-9 242,47
REF350 PB	407 069 057,28	523 685 654,34	-116 616 597,06	20 606,00	-5 850,51
REF 320 L PB	583 526 926,95	764 796 691,85	-181 269 764,90	24 123,00	-7 755,25
CONG 220 F PB	157 108 129,20	196 697 682,56	-39 589 553,36	7 641,00	-5 384,81
NOFROST 4506	3 112 774,11	3 122 861,50	-10 087,39	89,00	-506,26
NOSROST 490 L	33 366 140,46	31 471 302,62	1 894 837,84	954,00	1 619,97
CONS FR 1400	62 121 802,94	59 954 655,65	2 167 147,29	1 942,00	777,15
CONS FR 1600	96 091 888,51	90 745 340,39	5 346 548,12	2 839,00	1 533,16
SBS U 20 GA	17 916 464,74	16 310 801,91	1 605 662,83	202,00	7 045,91
BAHUT FC 900	6 875 099,31	7 800 068,58	-924 969,27	269,00	-3 683,58
BAHUT 1301	64 791 794,17	67 022 276,09	-2 230 481,92	2 071,00	-1 361,14
BAHUT 1686	139 302 547,48	146 365 312,50	-7 062 765,02	4 099,00	-2 044,23
BAHUT 1686 AV Serrure	849 613,00	923 040,40	-73 427,40	25,00	-3 259,18
ARMOIRE VBG	137 664 073,90	116 404 901,23	21 259 172,67	2 822,00	7 086,35
REF 520 ADE	46 337 708,69	70 087 938,14	-23 750 229,45	1 547,00	-15 734,66
REF 520 SDE PB	37 830 187,62	50 082 334,74	-12 252 147,12	1 203,00	-10 438,02
Totaux	2 022 244 933,24	2 523 719 952,54	-481 638 516,26		

Tableau 39 : Résultat Analytique

Chapitre 3 : Le cas pratique

Sous section 2 : La méthode du direct costing

Pour le calcul des coûts par la méthode du direct costing, la première étape consiste à l'identification des charges variables et les charges fixes, la procédure repose sur l'analyse des charges par nature du compte 61 au compte 68.

1. Traitements et répartitions des charges par nature

1.1 Le compte 61 « Matières et Fournitures »

On considère les charges du compte 61 comme étant variables à part les fournitures d'énergie « eau, électricité et gaz » qui ont une partie fixe et une autre variable.

La partie fixe de ces dernières représente l'abonnement et la partie variable représente les consommations.

A partir de nos recherches au sein de l'entreprise, on est arrivé aux formules d'imputation suivantes :

- Coefficient d'imputation (électricité) = Montant des charges / Valeur des équipements
- L'eau est répartie selon l'effectif de chaque centre de frais.
- Le gaz est réparti par consommation réelle.

L'unité Froid ne dispose pas de compteurs d'énergie propre à elle, c'est pour cela que l'entreprise impute un taux pour chaque unité. Les taux de l'unité froid sont comme suit :

Désignation	Taux
Electricité	40,84%
Gaz	18,59%
Eau	44,15%

Tableau 40 : Les taux de charges imputé par l'ENIEM à l'unité Froid

Calcul des montants des charges fixes et variables supportés par l'unité Froid

Désignation	Montant globale UF	Montant globale charges fixes	Taux	Charges fixes UF	Charges variables UF
Electricité	10 551 626,40	948 300,00	0,4084	387 285,72	10 164 340,68
Gaz	1 160 606,06	1 144 369,80	0,1859	212 738,35	947 867,71
Eau	5 348 700,00	9 416,00	0,4415	4 157,16	5 344 542,84
Total	17 060 932,46	2 102 085,80		604 181,23	16 456 751,23

Tableau 41 : Calcul des charges fixes et variables de l'unité Froid

• La répartition de l'électricité

Coefficient d'électricité (Ch V) = $10\,164\,340,68 / 1\,055\,162\,640,00 = 0,001504666$

Coefficient d'électricité (Ch F) = $387\,285,72 / 1\,055\,162\,640,00 = 0,0000573314$

Le tableau ci-dessous récapitule la répartition primaire de l'électricité :

Chapitre 3 : Le cas pratique

Electricité		Coefficient d'imputation	Coefficient d'imputation
		0,001504666	0,0000573314
CF	Montant INV	Montant charges variables	Montant des charges fixes
700	830 021 824,62	1 248 905,27	47 586,28
701	0,00	0,00	0,00
702	0,00	0,00	0,00
710	383 917,19	577,67	22,01
711	366 431,73	551,36	21,01
720	323 717,18	487,09	18,56
721	511 443,10	769,55	29,32
722	112 318,94	169,00	6,44
723	1 895 940,80	2 852,76	108,70
724	317 077,61	477,10	18,18
725	26 677 934,33	40 141,37	1 529,48
726	12 086 710,06	18 186,46	692,95
727	11 161 028,89	16 793,62	639,88
730	7 429 120,92	11 178,34	425,92
731	210 967,08	317,43	12,10
732	249 925,99	376,06	14,33
733	269 474,73	405,47	15,45
734	1 072 833,01	1 614,25	61,51
740	1 072 432,37	1 613,65	61,48
741	172 542 646,73	259 618,98	9 892,10
742	441 009 833,03	663 572,31	25 283,69
743	347 813 874,48	523 343,56	19 940,64
744	315 637 609,70	474 929,05	18 095,93
745	722 166 074,95	1 086 618,43	41 402,76
746	652 160 915,94	981 284,08	37 389,27
747	277 063 654,54	416 888,14	15 884,44
748	880 685 438,27	1 325 137,06	50 490,90
749	277 429 238,60	417 438,23	15 905,40
770	287 432 467,92	432 489,74	16 478,89
750	209 975,93	315,94	12,04
751	8 745 215,93	13 158,63	501,38
752	709 461,86	1 067,50	40,67
760	413 893,76	622,77	23,73
761	1 170 687,32	1 761,49	67,12
762	1 473 473 690,12	2 217 085,14	84 476,25
764	790 664,06	1 189,68	45,33
780	399 940,16	601,78	22,93
781	342 704,93	515,66	19,65
782	304 664,78	458,42	17,47
783	550 050,37	827,64	31,54
Totaux	6 755 215 801,93	10 164 340,68	3875,72

Tableau 42 : La répartition de l'électricité sur les centres de frais

- **La répartition de l'eau**

La répartition de l'eau par centre de frais se fait selon l'effectif de chaque centre. Le montant de chaque centre est égal au montant global de l'eau (Ch fixe et Variable) multiplié par le nombre d'effectif de ce dernier puis divisé par le nombre d'effectif global.

Coefficient d'eau (Ch V) = $5\,344\,543,43 / 5\,348\,700,59 = 0,999222771$

Chapitre 3 : Le cas pratique

Coefficient d'eau (Ch F) = $4\,157,16 / 5\,348\,700,59 = 0,000777229$

Le tableau ci-dessous récapitule la répartition primaire de l'eau :

Eau			% CF	% CV
CF	Montant	Effectifs	0,000777229	0,999222771
			Quote-part fixe	Quote-part variable
700	0,00	0	0,00	0,00
701	22 309,49	4	17,34	22 292,15
702	27 886,86	5	21,67	27 865,19
710	44 618,98	8	34,68	44 584,30
711	27 886,86	5	21,67	27 865,19
720	22 309,49	4	17,34	22 292,15
721	33 464,24	6	26,01	33 438,23
722	39 041,61	7	30,34	39 011,27
723	27 886,86	5	21,67	27 865,19
724	33 464,24	6	26,01	33 438,23
725	39 041,61	7	30,34	39 011,27
726	16 732,12	3	13,00	16 719,11
727	0,00	0	0,00	0,00
730	111 547,46	20	86,70	111 460,76
731	94 815,34	17	73,69	94 741,65
732	111 547,46	20	86,70	111 460,76
733	44 618,98	8	34,68	44 584,30
734	33 464,24	6	26,01	33 438,23
740	89 237,97	16	69,36	89 168,61
741	50 196,36	9	39,01	50 157,34
742	273 291,27	49	212,41	273 078,86
743	351 374,49	63	273,10	351 101,39
744	423 880,34	76	329,45	423 550,89
745	273 291,27	49	212,41	273 078,86
746	356 951,86	64	277,43	356 674,43
747	435 035,08	78	338,12	434 696,96
748	786 409,58	141	611,22	785 798,36
749	474 076,69	85	368,47	473 708,23
770	407 148,22	73	316,45	406 831,77
750	33 464,24	6	26,01	33 438,23
751	39 041,61	7	30,34	39 011,27
752	290 023,39	52	225,41	289 797,98
760	22 309,49	4	17,34	22 292,15
761	72 505,85	13	56,35	72 449,49
762	128 279,58	23	99,70	128 179,87
764	33 464,24	6	26,01	33 438,23
780	16 732,12	3	13,00	16 719,11
781	33 464,24	6	26,01	33 438,23
782	11 154,75	2	8,67	11 146,08
783	16 732,12	3	13,00	16 719,11
Totaux	5 348 700,59	959	4 157,16	5 344 543,43

Tableau 43 : La répartition de l'eau sur les centres de frais

Chapitre 3 : Le cas pratique

- La répartition du Gaz

Coefficient du gaz (Ch V) = $947\,867,71 / 1\,160\,606,06 = 0,81670064$

Coefficient du gaz (Ch F) = $212\,738,35 / 1\,160\,606,06 = 0,18329936$

Le tableau ci-dessous récapitule la répartition primaire du gaz :

Gaz		% C Fixes	% C Variables
CF	Montant	Charges fixes	Charges variables
		0,183299358	0,816700642
730	7 446,36	1 364,91	6 081,45
732	8 842,84	1 620,89	7 221,95
733	9 831,37	1 802,08	8 029,29
734	3 529,24	646,91	2 882,33
741	71 198,32	13 050,61	58 147,71
742	97 320,92	17 838,86	79 482,06
743	243 993,19	44 723,80	199 269,39
744	166 437,92	30 507,96	135 929,96
745	82 398,48	15 103,59	67 294,89
746	123 851,45	22 701,89	101 149,56
747	75 032,91	13 753,48	61 279,43
748	154 163,49	28 258,07	125 905,42
749	76 876,95	14 091,50	62 785,45
770	39 682,62	7 273,80	32 408,82
Total	1 160 606,06	212 738,35	947 771

Tableau 44 : La répartition du gaz sur les centres de frais

Chapitre 3 : Le cas pratique

- Le tableau de récapitulation des charges du compte 61 :

CF	Charges fixes	Charges variables	Totaux
700	47 586,28	1 248 905,27	1 296 491,55
701	22 292,15	22 292,15	44 584,30
702	27 865,19	27 865,19	55 730,38
710	44 606,31	45 161,97	89 768,29
711	27 886,20	28 416,55	56 302,75
720	22 310,71	22 779,24	45 089,95
721	33 467,55	34 207,78	67 675,33
722	39 017,71	39 180,27	78 197,97
723	27 973,89	30 717,95	58 691,83
724	33 456,41	33 915,32	67 371,73
725	40 540,75	79 152,64	119 693,38
726	17 412,06	34 905,57	52 317,63
727	639,88	16 793,62	17 433,49
730	113 251,59	128 720,55	241 972,14
731	94 753,74	95 059,08	189 812,82
732	113 095,98	119 058,77	232 154,74
733	46 401,84	53 019,06	99 420,90
734	34 146,64	37 934,82	72 081,46
740	89 230,09	90 782,26	180 012,35
741	73 100,05	367 924,04	441 024,09
742	316 201,42	1 016 133,23	1 332 334,65
743	415 765,83	1 073 714,35	1 489 480,18
744	472 154,78	1 034 409,89	1 506 564,67
745	329 585,21	1 426 992,19	1 756 577,40
746	416 765,60	1 439 108,07	1 855 873,67
747	464 334,88	912 864,53	1 377 199,42
748	864 547,32	2 236 840,84	3 101 388,16
749	503 705,12	953 931,91	1 457 637,03
770	430 584,47	871 730,33	1 302 314,80
750	33 450,27	33 754,17	67 204,44
751	39 512,64	52 169,89	91 682,53
752	289 838,65	290 865,48	580 704,13
760	22 315,88	22 914,92	45 230,80
761	72 516,61	74 210,99	146 727,60
762	212 656,13	2 345 265,01	2 557 921,14
764	33 483,56	34 627,91	68 111,47
780	16 742,04	17 320,89	34 062,93
781	33 457,88	33 953,88	67 411,76
782	11 163,54	11 604,49	22 768,04
783	16 750,65	17 546,76	34 297,40
Totaux	5 944 567,49	16 456 751,82	22 401 319,31

Tableau 45 :
Récapitulation des
charges du compte 61

Chapitre 3 : Le cas pratique

1.2 Le compte 62 « Services »

Les charges du compte 62 « services » sont considérées comme fixes.

1.3 Le compte 63 « Traitements et salaires »

Ce compte englobe des charges variables et fixes qui sont comme suit :

Les charges variables sont celles de l'approvisionnement, production et maintenance.

Charges variables compte 63 salaires					
CF	Section production	CF	Section maintenance	CF	Section approvisionnement
741	4 106 864,07	730	6 434 885,14	751	3 028 710,00
742	14 495 690,45	730/1	0,00	760	2 099 132,64
743	22 399 228,49	731	7 484 025,65	761	4 454 875,37
744	24 559 484,72	732	7 697 255,98	762	10 433 937,88
745	15 834 363,90	733	3 320 544,21	763	0,00
746	19 054 519,72	734	3 468 534,14	764	2 401 737,73
747	25 031 409,91				
748	42 728 907,73				
749	26 911 284,31				
770	25 223 305,33				
Totaux	220 345 058,63	Totaux	28 405 245,12	Totaux	22 418 393,62

Tableau 46 : Les charges variables

Les charges fixes sont celles de l'administration et la section soutien technique.

Charges fixes compte 63 salaires			
CF	section administration	CF	Section Soutien Technique
700	369,30	720	3 291 397,09
701	4 196 485,88	721	4 420 296,48
702	5 021 982,70	722	8 335 803,48
710	5 613 575,23	723	3 919 533,39
710/1	0,00	724	4 620 443,32
710/2	0,00	725	4 341 494,34
711	4 200 907,95	726	2 155 968,84
780	2 167 797,99	727	0,00
781	4 676 810,92	750	11 220 050,03
782	945 378,74	752	21 704 509,66
783	4 069 691,18	753	18 531 249,91
790	0,00	740	8 325 177,38
Totaux	30 892 999,89	Totaux	90 865 923,92

Tableau 47 : Les charges fixes

Chapitre 3 : Le cas pratique

1.4 Le compte 64 « Impôts et taxes »

On considère les charges de ce compte comme étant variables.

1.5 Le compte 65 « Frais financiers »

On considère les charges de ce compte comme étant fixes.

1.6 Le compte 66 « Frais divers »

On considère les charges de ce compte comme étant fixes.

1.7 Le compte 68 « Dotations aux amortissements et provisions»

Le montant de ce compte est en totalité fixe car il représente l'amortissement de l'ensemble des investissements de l'unité.

2. Le calcul des différents coûts

Pour le calcul des différents coûts, il y a lieu de procéder aux mêmes opérations que la méthode des coûts complets en tenant compte que les charges variables et les charges fixes sont regroupées après répartition primaire pour enfin être retranchées des marges sur coûts variables.

Chapitre 3 : Le cas pratique

Le tableau suivant récapitule les charges fixes :

CF	61	62	63	66	68	Totaux
700	47 665,03	0,00	369,30	0,00	9 382 786,00	9 430 820,33
701	17,34	2 000,00	4 196 485,88	0,00	0,00	4 198 503,22
702	21,67	1 600,00	5 021 982,70	0,00	0,00	5 023 604,37
710	56,73	266 274,00	9 174 736,00	0,00	20 755,00	9 461 821,73
710/1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
710/2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
711	42,72	368 265,00	4 200 907,95	0,00	15 858,00	4 585 073,67
720	35,93	37 463,00	3 291 397,09	0,00	24 824,00	3 353 720,02
721	55,38	24 263,00	4 420 296,48	0,00	0,00	4 444 614,86
722	36,79	96 600,00	8 335 803,48	0,00	0,00	8 432 440,27
723	130,55	36 576,00	3 919 533,39	0,00	116 506,00	4 072 745,94
724	44,22	20 563,00	4 620 443,32	0,00	13 282,00	4 654 332,54
725	1 562,36	20 663,00	4 341 494,34	0,00	627 333,00	4 991 052,70
726	707,10	1 450,00	2 155 968,84	0,00	15 194,00	2 173 319,94
727	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
730	1 878,24	0,00	0,00	0,00	81 751,00	83 629,24
730/1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
731	85,81	0,00	0,00	0,00	4 539,00	4 624,81
732	1 721,94	400,00	0,00	0,00	22,00	2 143,94
733	1 852,24	0,00	0,00	0,00	0,00	1 852,24
734	734,53	0,00	0,00	0,00	0,00	734,53
740	130,94	0,00	16 926 430,00	0,00	30 398,00	16 956 958,94
741	22 998,10	0,00	0,00	0,00	4 329 585,00	4 352 583,10
742	43 376,81	1 650,00	0,00	0,00	9 963 614,00	10 008 640,81
743	64 970,54	0,00	0,00	5 360 538,00	798 000,00	6 223 508,54
744	48 963,30	0,00	0,00	0,00	310 618,00	359 581,30
745	56 787,28	1 650,00	0,00	0,00	19 149 399,00	19 207 836,28
746	60 430,47	0,00	0,00	0,00	7 228 902,00	7 289 332,47
747	30 002,33	0,00	0,00	0,00	338 924,00	368 926,33
748	79 443,74	0,00	0,00	0,00	21 998 903,00	22 078 346,74
749	30 391,68	0,00	0,00	0,00	5 647 679,00	5 678 070,68
750	38,07	111 009,00	5 251 286,00	0,00	14 540,00	5 376 873,07
751	532,55	0,00	0,00	0,00	397 361,00	397 893,55
752	266,16	35 926,00	36 094 692,00	0,00	34 483,00	36 165 367,16
753	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
760	41,11	512 978,00	0,00	0,00	47 040,00	560 059,11
761	123,58	4 179 900,00	0,00	0,00	42 811,00	4 222 834,58
762	84 715,76	324 498,00	0,00	0,00	36 687 053,00	37 096 266,76
764	71,41	2 359 785,00	0,00	0,00	19 223,00	2 379 079,41
770	24 096,41	0,00	0,00	0,00	5 067 149,00	5 091 245,41
780	35,97	0,00	2 167 797,99	0,00	21 795,00	2 189 628,96
781	45,69	650,00	4 676 829,00	0,00	20 506,00	4 698 030,69
782	26,17	10 120 307,00	945 378,74	0,00	1 530,00	11 067 241,91
783	44,59	0,00	4 069 691,18	0,00	6 870,00	4 076 605,77
Totaux	604 181,23	18 524 470,00	123 811 523,68	5 360 538,00	122 459 233,00	270 759 945,91

Tableau 48 : Tableau récapitulatif des charges fixes

Chapitre 3 : Le cas pratique

Le tableau suivant récapitule les charges variables :

CF	60	61	63	64	Totaux
700	1 302 421	25 720 707	0	0	27 023 128
701	26 281	49 912	0	0	76 193
702	32 103	59 791	0	0	91 894
710	129 404	124 717	0	0	254 121
710/1	8 151	28 284	0	0	36 435
710/2	0	451 103	0	0	451 103
711	127 017	63 017	0	0	190 034
720	41 201	54 676	0	83	95 960
721	37 315	365 729	0	0	403 044
722	69 215	273 315	0	0	342 530
723	135 316	192 456	0	22	327 794
724	133 231	218 069	0	0	351 300
725	712 110	503 022	0	0	1 215 132
726	66 161	190 936	0	0	257 097
727	0	0	0	0	0
730	600 815	331 547	12 398 111	109	13 330 582
730/1	24 374	0	0	0	24 374
731	351 029	975 732	13 559 705	72 206	14 958 672
732	233 510	264 012	14 489 356	0	14 986 878
733	77 122	110 202	6 769 199	0	6 956 523
734	93 728	104 652	6 936 624	0	7 135 005
740	427 616	1 487 048	0	99	1 914 763
741	399 439	2 382 128	8 093 736	0	10 875 302
742	4 702 490	11 316 472	26 197 091	0	42 216 053
743	17 244 397	6 489 801	39 680 964	0	63 415 162
744	3 575 926	8 232 352	44 479 917	0	56 288 195
745	3 980 793	17 605 168	30 430 364	0	52 016 325
746	8 728 861	11 619 255	34 622 159	0	54 970 275
747	7 831 793	5 545 562	41 592 111	0	54 969 466
748	7 022 815	13 432 221	72 664 449	0	93 119 485
749	5 380 909	5 280 849	42 740 846	0	53 402 604
750	105 114	74 233	0	0	179 347
751	92 407	411 854	6 355 747	0	6 860 008
752	388 361	965 715	0	0	1 354 076
753	0	0	0	0	0
760	65 698	55 658	4 006 760	21	4 128 137
761	2 328 475	7 636 375	8 880 543	27 904	18 873 297
762	306 927	14 598 740	19 130 917	181	34 036 765
764	109 083	7 276 336	4 291 651	162 271	11 839 341
770	2 493 708	6 541 811	50 039 274	44	59 074 837
780	36 003	52 791	0	0	88 794
781	82 222	677 599	0	0	759 821
782	13 899	177 936	0	27 870	219 705
783	38 279	492 601	0	0	530 880
Totaux	69 555 719	152 434 385	487 359 524	290 810	709 640 438

Tableau 49 : Tableau récapitulatif des charges variables

Chapitre 3 : Le cas pratique

3. Répartition secondaire des charges variables

3.1 Section maintenance :

Répartition des centres 730 et 731 de la section maintenance

Répartition section DEPT maintenance MOD			Mont. à répartir
Désignation	NBR HMOD	% alloué à chaque section	
732	1 354 708,62	0,448398739	12 663 369,29
733	1 213 204,91	0,401562036	11 340 639,28
734	453 300,63	0,150039225	4 237 304,75
L'effectif total des sections concernées	3 021 214,16	1	
Total		100%	28 241 313,32

Tableau 50 : Répartition des centres 730 et 731 de la section maintenance

Totaux des centres 732,733 et 734

CF	Montant initial	Ch. reçues	Totaux
732	14 986 878	12 663 369	27 650 247
733	6 956 523	11 340 639	18 297 162
734	7 135 005	4 237 305	11 372 310
Totaux	29 078 406	28 241 313	57 319 719

Tableau 51 : Totaux des centres 732,733 et 734

Répartition des centres 732,733 et 734

732 (maintenance)			Mont. à répartir
Centres de frais	Nombre HMOD	% des centres	
			27 650 247
741	308 566,01	0,227772973	6 297 979,04
742	225 287,54	0,166299628	4 598 225,86
743	116 689,17	0,086135991	2 381 681,47
744	0	0	0,00
745	225 287,57	0,16629965	4 598 226,47
746	473 894,09	0,34981256	9 672 403,80
747	2 084,32	0,001538574	42 541,96
748	0	0	0,00
749	0	0	0,00
770	724,98	0,000535156	14 797,19
762	2 174,94	0,001605467	44 391,56
Total	1 354 708,62	1	27 650 247,35

Tableau 52 : Répartition des centres 732

Chapitre 3 : Le cas pratique

733 (maintenance)			Mont. à répartir
Centres de frais	Nombre HMOD	% des centres	
			18 297 162,39
743	3 684,87	0,0030373	55 574,01
744	313 178,87	0,25814178	4 723 261,99
747	179 221,57	0,14772572	2 702 961,51
748	409 192,53	0,33728229	6 171 308,83
749	226 129,96	0,18639057	3 410 418,61
762	1 052,82	0,0008678	15 878,29
770	80 744,29	0,06655454	1 217 759,15
Total	1 213 204,91	1	18 297 162,39

Tableau 53 : Répartition des centres 733

734 (maintenance)			Mont. à répartir
Centres de frais	Nombre HMOD	% des centres	
			11 372 309,60
723	6 455,96	0,01424212	161 965,75
741	461,14	0,00101729	11 568,98
742	175 809,63	0,38784334	4 410 674,53
744	115 746,14	0,25534079	2 903 814,49
745	119 896,4	0,26449643	3 007 935,33
746	2 766,84	0,00610376	69 413,89
747	26 976,69	0,0595117	676 785,45
749	115,29	0,00025433	2 892,37
770	5 072,54	0,01119023	127 258,80
Total	453 300,63	1	11 372 309,60

Tableau 54: Répartition des centres 734

3.2 La section soutien technique

Cette section est répartie selon le temps réel de présence. Elle regroupe les charges suivantes :

Soutien technique	
CF	Montant initial
720	63 980,24
721	71 522,78
722	108 395,27
723	166 033,95
724	167 146,32
725	791 262,64
726	101 066,57
727	16 793,62
750	126 161,17
752	290 865,48
753	65 698,00
740	518 398,26
Total	2 487 324,29

Tableau 55 : Totaux de la section soutien technique

Chapitre 3 : Le cas pratique

Répartition de la section soutien technique

Section soutien technique			Mont. à répartir
Centres de frais	Temps réel de présence	% par centres	6 440 838,50
741	24 607,37	0,016618842	107 039,28
742	118 817,22	0,080244439	516 841,47
743	134 592,49	0,090898431	585 462,12
744	164 368,65	0,111008069	714 985,05
745	103 313,05	0,069773538	449 400,09
746	143 811,03	0,097124268	625 561,72
747	166 300,77	0,112312946	723 389,55
748	316 955,21	0,214058982	1 378 719,33
749	160 831,24	0,108619043	699 597,71
770	147 093,98	0,099341442	639 842,18
Totaux	1 480 691,01	1	6 440 838,50

Tableau 56 : Répartition de la section soutien technique

Chapitre 3 : Le cas pratique

	Centres principaux										
	APPRO	741	742	743	744	745	746	747	748	749	770
Répartition primaire	75 547 171,45	10 875 302,41	42 216 053,19	63 415 162,46	56 288 194,70	52 016 324,72	54 970 274,53	54 969 465,67	93 119 485,26	53 402 604,32	59 074 792,59
Répartition ST	0	107 039,28	516 841,47	585 462,12	714 985,05	449 400,09	625 561,72	723 389,55	1 378 719,33	699 597,71	639 842,18
Répartition 732	44 396,83	6 298 726,35	4 598 771,47	2 381 964,07	0,00	4 598 772,08	9 673 551,50	42 547,01	0,00	0,00	14 798,94
Répartition 733	15 878,29	0,00	0,00	55 574,01	4 723 261,99	0,00	0,00	2 702 961,51	6 171 308,83	3 410 418,61	1 217 759,15
Répartition 734	0	11 568,98	4 410 674,53	0,00	2 903 814,49	3 007 935,33	69 413,89	676 785,45	0,00	2 892,37	127 258,80
Total après répartition secondaire	75 607 446,56	17 292 637,02	51 742 340,67	66 438 162,66	64 630 256,23	60 072 432,22	65 338 801,64	59 115 149,18	100 669 513,41	57 515 513,01	61 074 451,67
Unité d'œuvre	coût matière	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas(h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)	tps pas (h)
Unité d'œuvre	1390938324	5 973,31	23 885,05	16 549,00	43 769,49	21 786,46	47 368,72	18 463,54	43 149,72	14 894,03	31 093,16
Coût d'unité d'œuvre	0,05	2894,98	2166,31	4014,63	1476,61	2757,33	1379,37	3201,72	2333,03	3861,65	1964,24

Tableau 57 : Répartition secondaire des charges variables

Chapitre 3 : Le cas pratique

4. Calcul des coûts de production des produits

Les tableaux ci-après montrent l'imputation des charges des centres de production aux produits.

Imputation des charges du centre 741 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 741 / prod
REF 160 L PB	0,009299	2 894,98	26,9204564	1677	45 145,60545
REF 240 L PB	0,008028	2 894,98	23,2409317	13065	303 642,7732
REF350 PB	0,075717	2 894,98	219,199505	20606	4 516 825,007
REF 320 L PB	0,1157	2 894,98	334,949652	24123	8 079 990,445
CONG 220 F PB	0,189722	2 894,98	549,242159	7641	4 196 759,337
NOFROST 4506	0	2 894,98	0	89	0
NOSROST 490 L	0	2 894,98	0	954	0
CONS FR 1400	0	2 894,98	0	1942	0
CONS FR 1600	0	2 894,98	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	2 894,98	0	202	0
BAHUT FC 900	0	2 894,98	0	269	0
BAHUT 1301	0,000434	2 894,98	1,25642307	2071	2 602,05217
BAHUT 1686	0	2 894,98	0	4099	0
BAHUT 1686 AV Serrure	0,0071	2 894,98	20,5543866	25	513,8596642
ARMOIRE VBG	0	2 894,98	0	2822	0
REF 520 ADE	0,019666	2 894,98	56,9327558	1547	88 074,97324
REF 520 SDE PB	0,016966	2 894,98	49,1162989	1203	59 086,90764
Total de la section					17 292 640,96

Tableau 58 : Imputation des charges du centre 741 aux produits

Imputation des charges du centre 742 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 742 /prod
REF 160 L PB	0,244736	2 166,31	530,173204	1677	889 100,463
REF 240 L PB	0,286836	2 166,31	621,37471	13065	8 118 260,592
REF350 PB	0,2927	2 166,31	634,077932	20606	13 065 809,87
REF 320 L PB	0,4172	2 166,31	903,7831	24123	21 801 959,71
CONG 220 F PB	0,307	2 166,31	665,056116	7641	5 081 693,783
NOFROST 4506	0	2 166,31	0	89	0
NOSROST 490 L	0	2 166,31	0	954	0
CONS FR 1400	0	2 166,31	0	1942	0
CONS FR 1600	0	2 166,31	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	2 166,31	0	202	0
BAHUT FC 900	0,0992	2 166,31	214,897611	269	57 807,45748
BAHUT 1301	0,10228	2 166,31	221,569836	2071	458 871,1297
BAHUT 1686	0,0992	2 166,31	214,897611	4099	880 865,3093
BAHUT 1686 AV Serrure	0,073	2 166,31	158,140379	25	3 953,509485
ARMOIRE VBG	0	2 166,31	0	2822	0
REF 520 ADE	0,2461	2 166,31	533,128046	1547	824 749,0873
REF 520 SDE PB	0,2146	2 166,31	464,889389	1203	559 261,9353
Total de la section					51 742 332,85

Tableau 59 : Imputation des charges du centre 742 aux produits

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 743 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 743 /prod
REF 160 L PB	0,2471	4 014,63	992,015831	1677	1 663 610,549
REF 240 L PB	0,2804	4 014,63	1125,70311	13065	14 707 311,17
REF350 PB	0,2198	4 014,63	882,416349	20606	18 183 071,28
REF 320 L PB	0,2152	4 014,63	863,949036	24123	20 841 042,61
CONG 220 F PB	0,1895	4 014,63	760,772967	7641	5 813 066,238
NOFROST 4506	0	4 014,63	0	89	0
NOSROST 490 L	0	4 014,63	0	954	0
CONS FR 1400	0	4 014,63	0	1942	0
CONS FR 1600	0	4 014,63	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	4 014,63	0	202	0
BAHUT FC 900	0,0252	4 014,63	101,168753	269	27 214,39465
BAHUT 1301	0,0252	4 014,63	101,168753	2071	209 520,4882
BAHUT 1686	0,0252	4 014,63	101,168753	4099	414 690,72
BAHUT 1686 AV Serrure	0	4 014,63	0	25	0
ARMOIRE VBG	0,008	4 014,63	32,1170646	2822	90 634,35617
REF 520 ADE	0,5374	4 014,63	2157,46381	1547	3 337 596,516
REF 520 SDE PB	0,2382	4 014,63	956,285597	1203	1 150 411,573
Total de la section					66 438 169,89

Tableau 60 : Imputation des charges du centre 743 aux produits

Imputation des charges du centre 744 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 744 /prod
REF 160 L PB	0,2442	1 476,61	360,586988	1677	604 704,3791
REF 240 L PB	0,2442	1 476,61	360,586988	13065	4 711 069
REF350 PB	0,5435	1 476,61	802,534922	20606	16 537 034,61
REF 320 L PB	0,9824	1 476,61	1450,61694	24123	34 993 232,48
CONG 220 F PB	0,4734	1 476,61	699,024898	7641	5 341 249,249
NOFROST 4506	0	1 476,61	0	89	0
NOSROST 490 L	0	1 476,61	0	954	0
CONS FR 1400	0	1 476,61	0	1942	0
CONS FR 1600	0	1 476,61	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	1 476,61	0	202	0
BAHUT FC 900	0,1434	1 476,61	211,745185	269	56 959,45468
BAHUT 1301	0,1564	1 476,61	230,941052	2071	478 278,9191
BAHUT 1686	0,1434	1 476,61	211,745185	4099	867 943,512
BAHUT 1686 AV Serrure	0,0768	1 476,61	113,403279	25	2 835,081971
ARMOIRE VBG	0	1 476,61	0	2822	0
REF 520 ADE	0,2754	1 476,61	406,65707	1547	629 098,4876
REF 520 SDE PB	0,2296	1 476,61	339,028552	1203	407 851,3485
Total de la section					64 630 256,53

Tableau 61 : Imputation des charges du centre 744 aux produits

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 745 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 745 /prod
REF 160 L PB	0,3826	2 757,33	1054,95397	1677	1 769 141,747
REF 240 L PB	0,4348	2 757,33	1198,88653	13065	15 663 310,31
REF350 PB	0,2465	2 757,33	679,681533	20606	14 005 390,47
REF 320 L PB	0,3018	2 757,33	832,161813	24123	20 074 057,08
CONG 220 F PB	0,2905	2 757,33	801,003998	7641	6 120 415,958
NOFROST 4506	0	2 757,33	0	89	0
NOSROST 490 L	0	2 757,33	0	954	0
CONS FR 1400	0	2 757,33	0	1942	0
CONS FR 1600	0	2 757,33	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	2 757,33	0	202	0
BAHUT FC 900	0,03	2 757,33	82,7198621	269	22 251,4408
BAHUT 1301	0,0336	2 757,33	92,6462455	2071	191 868,6318
BAHUT 1686	0,03	2 757,33	82,7198621	4099	339 065,6351
BAHUT 1686 AV Serrure	0,2568	2 757,33	708,082019	25	17 701,88971
ARMOIRE VBG	0	2 757,33	0	2822	0
REF 520 ADE	0,2506	2 757,33	690,986581	1547	1 068 946,532
REF 520 SDE PB	0,2411	2 757,33	664,791958	1203	799 737,4621
Total de la section					60 071 887,16

Tableau 62 : Imputation des charges du centre 745 aux produits

Imputation des charges du centre 746 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 746 /prod
REF 160 L PB	0,6604	1 379,37	910,933304	1677	1 527 608,317
REF 240 L PB	1,2267	1 379,37	1692,06827	13065	22 106 483,6
REF350 PB	0,4867	1 379,37	671,33743	20606	13 833 336,1
REF 320 L PB	0,5791	1 379,37	798,790848	24123	19 268 893,16
CONG 220 F PB	0,178	1 379,37	245,527147	7641	1 876 039,978
NOFROST 4506	0	1 379,37	0	89	0
NOSROST 490 L	0	1 379,37	0	954	0
CONS FR 1400	0	1 379,37	0	1942	0
CONS FR 1600	0	1 379,37	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	1 379,37	0	202	0
BAHUT FC 900	0,6005	1 379,37	828,309281	269	222 811,2826
BAHUT 1301	0,4203	1 379,37	579,747528	2071	1 200 636,041
BAHUT 1686	0,6005	1 379,37	828,309281	4099	3 395 180,103
BAHUT 1686 AV Serrure	0,2415	1 379,37	333,116888	25	8 327,775918
ARMOIRE VBG	0,058333	1 379,37	80,4625566	2822	227 061,3464
REF 520 ADE	0,4406	1 379,37	607,748658	1547	940 170,6589
REF 520 SDE PB	0,4406	1 379,37	607,748658	1203	731 108,793
Total de la section					65 337 657,15

Tableau 63: Imputation des charges du centre 746 aux produits

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 747 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 747 /prod
REF 160 L PB	0	3 201,72	0	1677	0
REF 240 L PB	0,0662	3 201,72	211,954093	13065	2 769 179,99
REF350 PB	0,2937	3 201,72	940,34618	20606	19 376 771,74
REF 320 L PB	0,3887	3 201,72	1244,50991	24123	30 021 309,97
CONG 220 F PB	0,284	3 201,72	909,289463	7641	6 947 880,192
NOFROST 4506	0	3 201,72	0	89	0
NOSROST 490 L	0	3 201,72	0	954	0
CONS FR 1400	0	3 201,72	0	1942	0
CONS FR 1600	0	3 201,72	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	3 201,72	0	202	0
BAHUT FC 900	0	3 201,72	0	269	0
BAHUT 1301	0	3 201,72	0	2071	0
BAHUT 1686	0	3 201,72	0	4099	0
BAHUT 1686 AV Serrure	0	3 201,72	0	25	0
ARMOIRE VBG	0	3 201,72	0	2822	0
REF 520 ADE	0	3 201,72	0	1547	0
REF 520 SDE PB	0	3 201,72	0	1203	0
Total de la section					59 115 141,89

Tableau 64 : Imputation des charges du centre 747 aux produits

Imputation des charges du centre 748 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 748 /prod
REF 160 L PB	0	2 333,03	0	1677	0
REF 240 L PB	0	2 333,03	0	13065	0
REF350 PB	0,8312	2 333,03	1939,21304	20606	39 959 423,83
REF 320 L PB	0,8469	2 333,03	1975,84158	24123	47 663 226,42
CONG 220 F PB	0,6684	2 333,03	1559,39605	7641	11 915 345,19
NOFROST 4506	0,465	2 333,03	1084,85811	89	96 552,3719
NOSROST 490 L	0,465	2 333,03	1084,85811	954	1 034 954,638
CONS FR 1400	0	2 333,03	0	1942	0
CONS FR 1600	0	2 333,03	0	2830	0
SBS U 20 GA	0	2 333,03	0	202	0
BAHUT FC 900	0	2 333,03	0	269	0
BAHUT 1301	0	2 333,03	0	2071	0
BAHUT 1686	0	2 333,03	0	4099	0
BAHUT 1686 AV Serrure	0	2 333,03	0	25	0
ARMOIRE VBG	0	2 333,03	0	2822	0
REF 520 ADE	0	2 333,03	0	1547	0
REF 520 SDE PB	0	2 333,03	0	1203	0
Total de la section					100 669 502,4

Tableau 65: Imputation des charges du centre 748 aux produits

Chapitre 3 : Le cas pratique

Imputation des charges du centre 749 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 749 /prod
REF 160 L PB	1,063133	3 861,65	4105,44627	1677	6 884 833,393
REF 240 L PB	1,003533	3 861,65	3875,292	13065	50 630 689,99
REF350 PB	0	3 861,65	0	20606	0
REF 320 L PB	0	3 861,65	0	24123	0
CONG 220 F PB	0	3 861,65	0	7641	0
NOFROST 4506	0	3 861,65	0	89	0
NOSROST 490 L	0	3 861,65	0	954	0
CONS FR 1400	0	3 861,65	0	1942	0
CONS FR 1600	0	3 861,65	0	2839	0
SBS U 20 GA	0	3 861,65	0	202	0
BAHUT FC 900	0	3 861,65	0	269	0
BAHUT 1301	0	3 861,65	0	2071	0
BAHUT 1686	0	3 861,65	0	4099	0
BAHUT 1686 AV Serrure	0	3 861,65	0	25	0
ARMOIRE VBG	0	3 861,65	0	2822	0
REF 520 ADE	0	3 861,65	0	1547	0
REF 520 SDE PB	0	3 861,65	0	1203	0
Total de la section					57 515 523,38

Tableau 66 : Imputation des charges du centre 749 aux produits

Imputation des charges du centre 770 aux produits					
Produits	Temps de pass.	Ch. Direct/indirect	C/ PROD (U)	Q. produites	Ch. 770 /prod
REF 160 L PB	0,0166	1 964,24	32,6063963	1677	54 680,92505
REF 240 L PB	0,0166	1 964,24	32,6063963	13065	426 002,5557
REF350 PB	0	1 964,24	0	20606	0
REF 320 L PB	0	1 964,24	0	24123	0
CONG 220 F PB	0	1 964,24	0	7641	0
NOFROST 4506	0	1 964,24	0	89	0
NOSROST 490 L	0	1 964,24	0	954	0
CONS FR 1400	0,730833	1 964,24	1435,53195	1942	2 787 802,975
CONS FR 1600	0,730833	1 964,24	1435,53195	2830	4 062 555,314
SBS U 20 GA	1,183334	1 964,24	2324,35285	202	469 519,2631
BAHUT FC 900	2,4395	1 964,24	4791,76529	269	1 288 984,826
BAHUT 1301	2,4399	1 964,24	4792,55099	2071	9 925 372,808
BAHUT 1686	2,4395	1 964,24	4791,76529	4099	19641 445,36
BAHUT 1686 AV Serrure	2,5961	1 964,24	5099,36539	25	127 484,1311
ARMOIRE VBG	0,875	1 964,24	1718,71065	2822	4 850 201,313
REF 520 ADE	3,1114	1 964,24	6111,53864	1547	9454 550,012
REF 520 SDE PB	3,3741	1 964,24	6627,54469	1203	7 972 936,03
Total de la section					61 061 535,51

Tableau 67 : Imputation des charges du centre 770 aux produits

Chapitre 3 : Le cas pratique

Produits	CM/ UNIT	741	742	743	744	745	746	747	748	749	770	Ch appro	C PROD/U	Q pdte	Coût prod total
REF 160 L PB	9 540,86	26,92	530,17	992,02	360,59	1 054,95	910,93	0,00	0,00	4 105,45	32,61	518,61	18 073,11	1 677	30 308 606,15
REF 240 L PB	10 343,73	23,24	621,37	1 125,70	360,59	1 198,89	1 692,07	211,95	0,00	3 875,29	32,61	562,26	20 047,70	13 065	261 923 170,31
REF350 PB	13 349,88	219,20	634,08	882,42	802,53	679,68	671,34	940,35	1 939,21	0,00	0,00	725,66	20 844,34	20 606	429 518 555,24
REF 320 L PB	16 818,27	334,95	903,78	863,95	1 450,62	832,16	798,79	1 244,51	1 975,84	0,00	0,00	914,19	26 137,07	24 123	630 504 497,50
CONG 220 F PB	14 219,75	549,24	665,06	760,77	699,02	801,00	245,53	909,29	1 559,40	0,00	0,00	772,95	21 182,01	7 641	161 851 738,58
NOFROST 4506	27 438,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 084,86	0,00	0,00	1 491,49	30 015,05	89	2 671 339,53
NOSROST 490 L	25 574,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 084,86	0,00	0,00	1 390,15	28 049,33	954	26 759 056,36
CONS FR 1400	23 658,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 435,53	1 286,00	26 379,84	1 942	51 229 641,71
CONS FR 1600	24 474,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 435,53	1 330,38	27 240,67	2 839	77 336 265,74
SBS U 20 GA	63 053,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 324,35	3 427,40	68 805,12	202	13 898 633,45
BAHUT FC 900	17 112,79	0,00	214,90	101,17	211,75	82,72	828,31	0,00	0,00	0,00	4 791,77	930,20	24 273,60	269	6 529 598,85
BAHUT 1301	19 841,09	1,26	221,57	101,17	230,94	92,65	579,75	0,00	0,00	0,00	4 792,55	1 078,51	26 939,48	2 071	55 791 661,30
BAHUT 1686	22 429,64	0,00	214,90	101,17	211,75	82,72	828,31	0,00	0,00	0,00	4 791,77	1 219,21	29 879,45	4 099	122 475 882,69
BAHUT 1686 AV Serrure	23 262,71	20,55	158,14	0,00	113,40	708,08	333,12	0,00	0,00	0,00	5 099,37	1 264,49	30 959,87	25	773 996,70
ARMOIRE VBG	31 121,68	0,00	0,00	32,12	0,00	0,00	80,46	0,00	0,00	0,00	1 718,71	1 691,68	34 644,65	2 822	97 767 213,32
REF 520 ADE	26 616,00	56,93	533,13	2 157,46	406,66	690,99	607,75	0,00	0,00	0,00	6 111,54	1 446,77	38 627,22	1 547	59 756 316,28
REF 520 SDE PB	24 049,48	49,12	464,89	956,29	339,03	664,79	607,75	0,00	0,00	0,00	6 627,54	1 307,26	35 066,15	1 203	42 184 572,84

Tableau 68 : Coût de production

Chapitre 3 : Le cas pratique

5. Calcul des marges sur coûts variables

Produits	Chiffre d'affaire	Coût de revient	M/CV	Qté vend	M/CV (U)
REF 160 L PB	26 016 625,83	30 308 606,15	-4 291 980,32	1 677,00	-3 315,35
REF 240 L PB	202 264 099,05	261 923 170,31	-59 659 071,26	13 065,00	-9 242,47
REF350 PB	407 069 057,28	429 518 555,24	-22 449 497,96	20 606,00	-5 850,51
REF 320 L PB	583 526 926,95	630 504 497,50	-46 977 570,55	24 123,00	-7 755,25
CONG 220 F PB	157 108 129,20	161 851 738,58	-4 743 609,38	7 641,00	-5 384,81
NOFROST 4506	3 112 774,11	2 671 339,53	441 434,58	89,00	-506,26
NOSROST 490 L	33 366 140,46	26 759 056,36	6 607 084,10	954,00	1 619,97
CONS FR 1400	62 121 802,94	51 229 641,71	10 892 161,23	1 942,00	777,15
CONS FR 1600	96 091 888,51	77 336 265,74	18 755 622,77	2 839,00	1 533,16
SBS U 20 GA	17 916 464,74	13 898 633,45	4 017 831,29	202,00	7 045,91
BAHUT FC 900	6 875 099,31	6 529 598,85	345 500,46	269,00	-3 683,58
BAHUT 1301	64 791 794,17	55 791 661,30	9 000 132,87	2 071,00	-1 361,14
BAHUT 1686	139 302 547,48	122 475 882,69	16 826 664,79	4 099,00	-2 044,23
BAHUT 1686 AV Serrure	849 613,00	773 996,70	75 616,30	25,00	-3 259,18
ARMOIRE VBG	137 664 073,90	97 767 213,32	39 896 860,58	2 822,00	7 086,35
REF 520 ADE	46 337 708,69	59 756 316,28	-13 418 607,59	1 547,00	-15 734,66
REF 520 SDE PB	37 830 187,62	42 184 572,84	-4 354 385,22	1 203,00	-10 438,02
Totaux	2 022 244 933,24	2 071 280 746,54	-49 029 998,41		

Tableau 69 : Marges sur coûts variables

- Le total des charges fixes :

Charges fixes globales	
Charges fixes unité froid	341 126 265,04
Charges de distribution	175 904 202,32
Total	517 030 467

Tableau 70 : Charges fixes globales

- Calcul et analyse des résultats

Désignation	Montants
Chiffre d'affaire global	2 022 244 933,24
Charges variables globales	2 071 280 746,54
Marge / coûts variables	-49 035 813,30
Total des charges fixes	517 030 467
Résultat net	-566 066 280,66

Tableau 71 : Calcul du résultat

Chapitre 3 : Le cas pratique

En comparant les résultats obtenus dans les deux méthodes, on remarque qu'il y a un écart pas très important entre la méthode des coûts complets corrigée et la méthode du direct costing par rapport aux résultats trouvés par l'unité Froid.

Désignations	Montants	
Résultat de l'UF	-566 180 981,01	Ecart
Résultat de M/coûts complets corrigés	-566 091 956,26	-89 024,75
Résultat de M/direct costing	-566 066 280,66	-114 700,35

Tableau 72 : Les écarts

NB : Tous les tableaux ont été calculés par nous même à travers les données mises à notre disposition par l'entreprise ENIEM (Unité Froid)

Analyse des résultats et Recommandations

Analyse des résultats et recommandations

En reprenant la méthode des coûts complets les produits ayant une forte consommation de matières premières et de main d'œuvre se verront imputés de coûts administratifs plus élevés que les produits à moindre consommation.

Les charges administratives ne doivent pas être réparties sur les coûts à la production, ses charges seront considérées comme des coûts fixes et supportés pas les résultats de l'entreprise. Ainsi nous arriverons à calculer des coûts de production propres et l'entreprise sera appelée à maîtriser ses coûts administratifs.²⁵

Ainsi nous aboutirons à des marges sur coûts de production des différents produits ; la somme de ses marges contribuera à la couverture des coûts administratifs et devrait éventuellement dégager des bénéfices ; sinon l'entreprise devrait dégraisser ses charges administratives (compression des personnels non productif, diminution des frais de mission, restauration, hébergement...). Donc diminuer le gaspillage.

La méthode des coûts complets est une méthode d'origine comptable, les clés de répartition utilisées pour le transfert des charges de la comptabilité financière vers la comptabilité analytique sont très souvent arbitraires et agissent sur les coûts de production en sur ou sous évaluant les coûts. On a vérifié en refusant de répartir les coûts administratifs que le montant de ces charges s'élève à 3,27% des coûts de production :

- Les marges sur coûts de production de 12 produits se sont avérées négatives.
- Les marges sur coûts de production de 5 produits sont positives (leurs résultats en coûts de revient étaient bénéficiaires).
- Avec cette répartition un produit hautement déficitaire en coût de revient a vu son déficit diminuer jusqu'à 80% et une marge sur coût variable positive.

Nous proposons la méthode des coûts variables qui fait la distinction entre les coûts qui varient avec la production et les coûts fixes qui sont des charges de structure indépendantes du niveau d'activité ; on diminuera la répartition de l'arbitraire.

L'entreprise devrait reprendre la distinction coûts variables/coûts fixes pour les 12 produits ayant une marge sur coûts de production négative ; elle aboutira ainsi à une marge sur coûts variables qui amènera l'entreprise à prendre des décisions en amont ou en aval du processus de production :

- Procéder à la révision des prix de vente en tenant compte de la concurrence.
- Décider de la suppression des produits ayant une marge sur coûts variables négative, dans ce cas, ces produits vont générer de la perte (nous devons distinguer entre les coûts variables qui augmentent avec la production et les coûts fixes qui représentent les coûts de structure).
- En prenant en compte la politique sociale l'entreprise devrait obligatoirement augmenter ses prix de telle manière que la marge sur coût variable soit égale à 0 (les prix couvriront les charges variables).

²⁵ Se référer au système comptable et financier Français qui refuse de répartir les charges administratives depuis 1982, car ce sont ces charges qui augmentent plus rapidement que les charges à la production.

Analyse des résultats et recommandations

Nous allons pour notre part faire la distinction entre les coûts qui varient avec la production et les coûts indépendants de la production.

La méthode des coûts variables va nous permettre inévitablement d'aboutir à la prise de décision.

Avec cette méthode apparaît la notion de marge qui est un résultat intermédiaire ; tout produit qui génère une marge positive sera maintenu au sein de l'entreprise. L'ensemble des marges participent généralement à la couverture des charges fixes (sinon l'entreprise sera amenée à dégraisser ses structures) et le surplus déterminera le résultat de l'entreprise :

- Les marges sur coûts variables de 7 produits se sont avérées négatives ; avec ses produits l'entreprise générera de la perte, la subvention devrait participer à la couverture des charges fixes et non pas à la prise en charge des charges variables ; l'entreprise serait amenée à réviser ses coûts à la hausse en supposant que les unités d'œuvres choisies mesurent réellement l'activité des centres de production avec un indice de corrélation qui se rapproche ou est égale à 1.
- Les marges sur coûts variables de 10 produits sont positives c'est-à-dire elles participent non seulement à la couverture des charges fixes mais également à absorber les pertes générées par les sept produits ; mais les résultats dégagés par ses produits n'arrivent pas à couvrir l'ensemble des déficits.

Dans le nouveau marché concurrentiel et avec l'apparition de produits électroménager nationaux et internationaux, les produits ENIEM malgré leur label se verraient concurrencés en matière de prix. L'entreprise aura intérêt à réviser à la fois ses coûts de production et ses prix de vente.

Conclusion générale

Conclusion générale

Pour déterminer l'origine des résultats, il est indispensable à chaque organisation de procéder à une analyse des coûts.

La connaissance des coûts peut :

- Contribuer à une meilleure gestion.
- Eviter le gaspillage des ressources et les coûts de production excessifs.
- Permet le contrôle des coûts par l'identification des responsabilités, la prévision, la mise en place de normes, la mise en lumière des écarts de rendement et de productivité.
- Déboucher sur les calculs de rentabilité par la prise de décision relative à la fixation des prix, à l'établissement de politique commerciale.

Il y a des choix à effectuer, choix à court terme, choix à long terme, des décisions à prendre et tout cela repose sur une analyse préalable des coûts et prix de revient.

Dans sa première conception étroite, l'analyse des coûts était une technique de calcul des coûts et prix de revient effectifs ; si cet objectif reste toutefois primordial, l'analyse des coûts a évolué et est devenue un mode de calcul qui autorise un grand nombre d'analyses économiques. « L'analyse des coûts est une analyse fondamentalement économique, est pourquoi, les méthodes qu'on utilise quotidiennement pour la mettre en pratique doivent être confrontées aux apports de la théorie économique »²⁶

Toute entreprise qui veut se maintenir sur le marché à la fois national et international est amenée non seulement à calculer ses coûts, à les maîtriser pour assurer sa performance et être concurrentielle.

L'entreprise publique algérienne qui vit de la subvention ne semble pas s'inquiéter de sa situation déficitaire et risque à court ou moyen terme de disparaître du marché ; la subvention n'arrivant pas à couvrir toutes ses charges alors que les résultats déficitaires se répètent inlassablement.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons utilisé l'analyse des coûts et particulièrement la méthode des coûts complets à travers les méthodes des sections homogènes qui est la plus usitée par nos entreprises publiques malgré ses résultats qui s'écartent très souvent de la réalité économique.

Nous avons repris la méthode du direct costing connue sous la méthode des coûts variables qui semble plus rationnelle que celles des coûts complets et qui participe à la prise de décision.

²⁶ Patrick Gibert : Philippe de Lavergne, L'analyse des coûts pour le management, P2. Economica 1998

Conclusion générale

En reprenant la méthode des coûts complets et la répartition des charges communes sur les différents produits, nous avons remarqué que l'hypothèse sous jacente à toutes répartitions était le niveau d'activité normale or en sous et/ou sur activité l'entreprise arrivait à des résultats erronés ; les coûts fixes considérés comme des charges de production sont répartis sur les produits ; or les coûts fixes doivent être supportés par l'entreprise et non pas par la production.

La méthode des coûts variables vient à la rescousse des coûts complets en refusant de répartir les coûts fixes. Avec la notion de marge, résultat intermédiaire paramètre très pertinent dans la prise de décision de supprimer un produit, d'augmenter les prix à la vente en situation de monopole, d'éviter le gaspillage de matière premières (déchets et rebuts ...) de maîtriser les coûts de main d'œuvre, et toutes les consommations secondaires (électricité, eau...) qui représentent l'ensemble des charges variables et sur lesquelles l'entreprise peut agir.

Il est impératif à toutes les entreprises du secteur privé et public de procéder à l'analyse des coûts pour mieux gérer les moyens à la fois techniques et humains et maintenir sa position sur le marché national et pourquoi pas international. Il serait par la même judicieux d'utiliser les méthodes de calcul de coûts les plus adaptées à l'évolution de l'environnement socio économique.

Bibliographie

Liste des références

- Alain Burlaud et Claude Simon, *Comptabilité de gestion coûts/contrôle*, 3^{ème} édition ;
- Boulot.J.L, J.P. Gretal, J. Jolvet et S.Koskas, *Analyse et contrôle des coûts*, PUBLI-UNION, 1986 ;
- Brigitte Doriath, Michel Lozato, Paula Mendes et Pascal Nicolle, *comptabilité et gestion des organisations*, 7^{ème} édition, Dunod, Paris , 2010 ;
- Chabronnet. L, *Comptabilité analytique*, Delmas, 1976 ;
- Chardonens J. P, *Comptabilité de gestion*, Cham, 2006 ;
- C. Raulet, *La comptabilité analytique et contrôle de gestion*, DUNOD, 1988 ;
- Desbordes. M, *L'essentiel de la comptabilité analytique*, Organisation, 2007 ;
- Didier et Leclère, *L'essentiel de la comptabilité analytique, Analyser les coûts pour bien décider*, édition Eyrolles, 4^eédition ;
- Essafi Slama et Zoulaikha, *L'essentiel de la comptabilité de gestion*, cent de publication universitaire, Tunis, 2004 ;
- Gérard Melyon et Philippe Raimbourg, *comptabilité analytique, principes coûts réels constatés coûts préétablis analyse des écarts*, 3^{ème} édition ;
- Goujrt et Raulet, *Comptabilité de gestion*, Ed DUNOD, 2007 ;
- Guinamard. R, *La comptabilité analytique et le contrôle de gestion*, Ed ARMAND COLIN, 1988 ;
- Hellara. S et C. Abdelmoumen, *Comptabilité analytique d'exploitation*, Ed CLET, 1998 ;
- Jacques Margerin et Gérard Ausset, *comptabilité analytique, Outil de gestion, aide à la décision*, Edition Sedifor, diffusion les éditions d'organisation, 5^eédition Juin 1984 ;
- Langlois. G, M. Bringer et C. Bonnier, *Contrôle de gestion : Manuel et applications*, Ed FOUCHER, 2007 ;
- Louis Dubrulle et Didier Jourdain, *comptabilité analytique de gestion*, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 2013;
- Margerin. J et Ausset, *Comptabilité analytique*, Organisation, 1992 ;
- Mikol. A, J.C. Guardia et H. Stolowv, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Ed CLET, 1989 ;
- Moriarty. S et C.P. Allen, *Cost accounting*, Harper et Brothers, 1984;
- Saada T et A. Burlaud, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Vuibert, 2007 ;
- Thierry Jacquot et Richard Milkoff, *comptabilité de gestion, analyse et maîtrise des coûts*, Dareios et Pearson Education France, 2007 ;

Table des matières

Sommaire

Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire.....	I
Liste des abréviations	II-III
Liste des tableaux.....	IV-V
Liste des graphes.....	VI
Liste des schémas.....	VII
Résumé.....	VIII
Introduction Générale.....	A-C
Chapitre 1 : L'analyse des coûts.....	01
Introduction	02
Section 1 : Coûts complets.....	03
Sous Section 1 : Coûts complets : sections homogènes.....	03
1. Historique de la méthode.....	03
2. Définition de la notion des coûts complets.....	03
2.1 Distinction entre charges directes et indirectes.....	03-04
3. Objectifs assignés à la méthode.....	04
4. Méthodes des coûts complets primaires.....	05
5. Principe de la méthode.....	05
6. Fonctionnement de la méthode.....	06
6.1 Découpage de l'entreprise en centre d'analyse (ou en section).....	06
6.1.1 Modalité du découpage.....	06
6.1.2 Classification des centres d'analyse.....	06
1) Centre de travail/ centre de rentabilité	06-07
Centre de profits/ centre de rentabilité	
2) Centres opérationnels et centres de structure.....	07-08
3) Le classement fonctionnel des centres d'analyse.....	08-09
6.2 Transfert des charges directes aux produits.....	10
6.3 Imputation des charges indirectes aux centres d'analyse.....	10-11
6.4 Déversement des centres auxiliaires dans les centres principaux.....	12
6.4.1 Modalité de déversement des centres auxiliaires.....	12-13
6.4.2 Le problème de prestations réciproques.....	13
6.4.3 Imputation des charges indirectes aux produits.....	14-16

7. Appréciation critique de la méthode des sections homogènes.....	16
7.1 Avantages : un progrès par rapport aux méthodes empiriques.....	16
7.2 Difficultés pratiques de mise en œuvre	16

Sous Section 2 : Correction de la méthode des coûts complets à travers l'imputation rationnelle..... 17

1. Définition.....	17
2. Activité normale.....	17
3. Détermination de l'activité normale.....	17
4. Activité réelle.....	18
5. Imputation rationnelle dans le cas de variation d'activité pour chaque section.....	18
6. Avantages de l'imputation rationnelle des charges fixes.....	18
7. Inconvénients de l'imputation rationnelle des charges fixes	18

Section 2 : Coûts partiels..... 19

Sous Section 1 : Direct costing ou méthode des coûts variables..... 19

1. Historique	19
2. Définition.....	19
3. Objectif de la méthode	19
4. Principe de la méthode.....	20
5. Direct costing et son interprétation.....	20
6. Mécanisme de la méthode.....	20-21
7. Coûts variables/ Coûts fixes.....	21-22
8. Comportement de la méthode	22-23
9. Les types du direct costing	24
9.1 Le direct costing simple.....	24
9.1.1 Principe du direct costing simple.....	25
9.1.2 Mise en œuvre de la méthode	25-26
9.2 Le direct costing évolué	27
9.2.1 Principe du direct costing évolué ou spécifique.....	27
9.2.2 Mise en œuvre de la méthode.....	28
9.2.3 Avantages et limites du direct costing évolué.....	28
10. La méthode du coût variable (direct costing) comme outil d'analyse des résultats.....	29
10.1 Le seuil de rentabilité	29-30-31-32
10.2 Le point mort.....	32
11. Les avantages du direct costing.....	33
12. Inconvénients du direct costing.....	33

Sous Section 2 : Coûts partiels : méthode des coûts directs.....	34
1. Principes de la méthode.....	34
2. Limites de la méthode.....	34
Conclusion	35
Chapitre 2 : La prise de décision.....	36
Introduction.....	37
Section 1 : La prise de décision et les coûts pertinents.....	38
Sous Section 1 : Méthodologie de la prise de décision.....	38
1. Méthodologie de la prise de décision.....	38
Sous Section 2 : Insuffisance des informations comptables.....	39
1. Coûts pertinents : coûts futurs.....	39
2. Coûts pertinents : coûts économiques.....	39
3. Coûts pertinents : coûts différentiels.....	40-41
Section 2: Analyse de rentabilité.....	42
Sous Section 1 : Analyse de Rentabilité des produits.....	42
1. Analyse de rentabilité des produits par le point mort ou seuil de rentabilité...42	
1.1 Analyse dans le cas d'une entreprise mono produit.....	43
1.2 Analyse dans le cas d'une entreprise multi produit.....	44-45
2. Confrontation théorique du point mort avec le raisonnement marginaliste.....	46
Sous Section 2 : Analyse de rentabilité commerciale.....	47
1. Rentabilité au niveau des clients.....	47-48
2. Rentabilité au niveau de la clientèle.....	49
3. Rentabilité au niveau des circuits de distribution.....	49
Conclusion	50

Chapitre 3 : Le cas pratique.....51

Section 1 : Présentation de l'entreprise.....52

1. Historique de l'ENIEM.....52-53
2. Situation géographique.....54
3. Objectif social.....54
4. Composantes de l'ENIEM.....54
5. Organisation de l'ENIEM.....54-55-56
6. Les objectifs de l'ENIEM.....56
7. Présentation de l'unité Froid.....57-58
8. Organigramme : Situation de l'unité Froid.....59

Section 2 : Le calcul des différentes méthodes60

Sous section 1 : La méthode des coûts complets.....60

1. Fonctionnement de la comptabilité analytique au sein de l'unité Froid.....60
 - 1.1 Découpage de l'unité en centre d'analyse.....60-61
2. La méthode utilisée par l'unité froid62
 - 2.1 Calcul du chiffre d'affaires global.....62
 - 2.2 Calcul du coût de revient de chaque produit.....62
 - 2.3 Calcul du résultat analytique.....63
3. La méthode des coûts complets corrigée.....63
 - 3.1 La répartition primaire63-64-65
 - 3.2 La répartition secondaire66-67-68-69-70
4. Calcul du coût d'achat des matières utilisées.....71-72
5. Calcul du coût de production.....73-74-75-76-77-78
6. Calcul du coût de revient.....79-80-81
7. Calcul des résultats81

Sous section 2 : La méthode du direct costing.....82

1. Traitement et répartition des charges par nature.....82-83-84-85-86-87-88
2. Le calcul des coûts de production des produits.....88-89-90
3. Répartition secondaire des charges variables.....91-92-93-94
4. Calcul des coûts de production des produits.....95-96-97-98-99-100
5. Calcul des marges sur coûts variables.....101-102

Analyse des résultats et recommandations.....104-105

Conclusion générale.....107-108

Bibliographie

Liste des annexes

- **Annexe 1** : La comptabilité analytique
- **Annexe 2** : Charges au 31/12/2012
- **Annexe 3** : Structure des coûts et prix de revient
- **Annexe 4** : Clés de répartition
- **Annexe 5** : Clés de répartition
- **Annexe 6** : Effectifs en décembre 2012
- **Annexe 7** : Intitulés des centres de frais
- **Annexe 8** : Prix de vente en gros
- **Annexe 9** : Etat des charges de fabrication au 31/12/2012 pour REF 160L
- **Annexe 10** : Salaires du mois de janvier 2012 par centre de frais
- **Annexe 11** : Répartition des frais financiers aux produits
- **Annexe 12** : Répartition des frais de siège aux produits
- **Annexe 13** : Consommation de gaz, eau et électricité de l'année 2012
- **Annexe 14** : Répartition de l'électricité selon la valeur des équipements
- **Annexe 15** : Charge de téléphone
- **Annexe 16** : Facture de téléphone
- **Annexe 17** : Facture de téléphone
- **Annexe 18** : Facture d'eau
- **Annexe 19** : Facture d'électricité et du gaz
- **Annexe 20** : Facture d'électricité et du gaz

Annexes

Annexe 1 : La comptabilité analytique

Des flux de données circulent à longueur de journée dans l'entreprise.

La comptabilité générale les fige sous forme d'écritures. La comptabilité analytique fait de même, mais elle n'est pas seulement un moyen de saisie, elle est aussi un mode de traitement des données.

Pour ce faire, elle a besoin du concours de la comptabilité générale. Comptabilité analytique et comptabilité générale vont ensemble : on ne peut pas les dissocier, même si elles diffèrent en certains points.

1. La comptabilité analytique

1.1 Historique et évolution de la comptabilité analytique

L'évolution du contexte socio-économique a façonné l'outil comptable par l'apparition successive d'usages différents. Hormis l'usage d'origine des commerçants italiens de la renaissance, ces usages sont essentiellement externes, juridiques puis fiscaux. La comptabilité de gestion à usage interne n'a commencé à apparaître qu'à la fin du XIX^{ème} siècle avec la révolution industrielle où quelques entreprises industrielles ont commencé à calculer les coûts de leurs produits pour définir leur politique de prix. Mais ce n'est qu'à partir de 1930, surtout aux Etats-Unis que la comptabilité analytique s'est vraiment développée (Rey, 1979).

L'Europe, qui connaissait ces outils mais les utilisaient peu ou mal ne commença à s'y intéresser que dans les années 50 sous l'effet de missions d'information aux Etats-Unis, de l'émergence d'une plus forte concurrence sur les marchés, due notamment à l'ouverture progressive des frontières. Axées tout d'abord vers la connaissance des coûts de revient complets des produits par le biais des sections homogènes, inventée en 1928 par le colonel français Rimalho et promue par le plan comptable de 1947, les entreprises se tournèrent à partir de 1960 vers des systèmes destinés au contrôle à court terme, de type gestion budgétaire. Parallèlement des méthodes de comptabilité en coûts partiels, directs ou variables apparurent pour parer aux difficultés d'usage des coûts complets dans une optique de contrôle et d'aide à la décision (Vlaemminck, 1979).

Comme pour la comptabilité générale, les plans comptables successifs de 65 et 82 et la diffusion des concepts théoriques ont abouti actuellement à une certaine stabilisation du vocabulaire et à l'émergence d'un langage commun qui constituent un progrès indéniable par rapport à la confusion qui semblait régner auparavant dans les entreprises quand il s'agissait de définir des notions telles que coût de production, coûts directs, marge...ect (Alouche et Schmidt, 1995). Mais la comptabilité analytique n'étant pas obligatoire, une assez grande multiplicité de méthodes subsiste toutefois, adaptées à des besoins et des structures spécifiques.

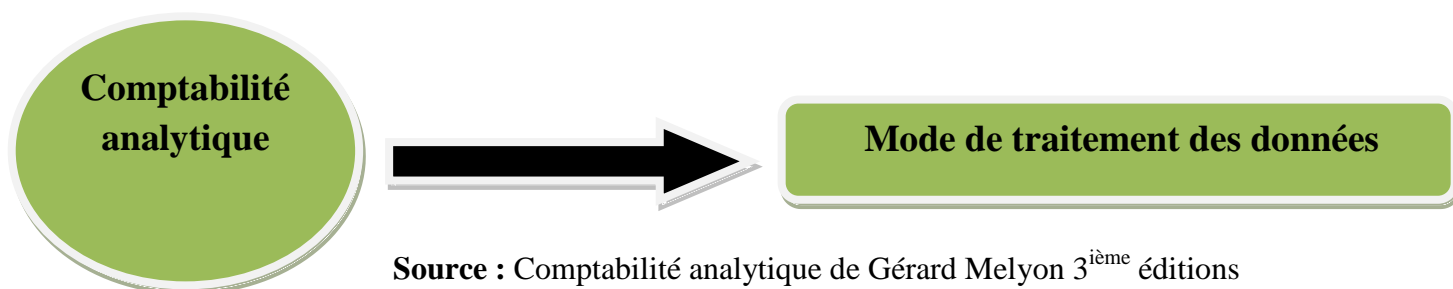
La diffusion des méthodes d'analyse de coûts est très différenciée selon la taille des entreprises. Si les grandes et moyennes entreprises ont presque toutes actuellement une comptabilité analytique et un système de contrôle de gestion, il n'en va pas de même des petites qui pour la plupart ne connaissent encore leurs coûts que de manière approximative.

A l'inverse, l'époque actuelle est marquée, en ce qui concerne la comptabilité générale, par la diffusion quasi complète d'un modèle normalisé et institutionnalisé, ainsi d'ailleurs que par un effort d'harmonisation international qui accompagne le développement des groupes multinationaux (barré et al, 1980).

Annexe 1 : La comptabilité analytique

1.2 Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.



Source : Comptabilité analytique de Gérard Melyon 3^{ème} éditions

C'est une technique quantitative de gestion qui permet non seulement la détermination des coûts, mais également l'analyse de ces coûts aux différents stades de la production à la distribution et la connaissance précise des conditions internes d'exploitation (Toudjine, 1992), grâce aux traitements de l'information élémentaires qu'elle effectue, regroupe, reclasse, ventile, ...etc, elle permet également de mener des analyses minutieuses et multidimensionnelles dans les différents organes de l'entreprise qui peuvent donner lieu par la suite à des ajustements indispensables pour une amélioration de ses performances (Boulot et Al, 1975), et (Djeloul, 1991) définit la comptabilité analytique comme une technique axée sur la détermination du coût de revient et permet d'appréhender la situation de l'entreprise de manière approfondie.

2. La comptabilité analytique, complément de la comptabilité générale :

La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont deux systèmes d'information dont les oppositions ne doivent pas masquer la complémentarité.

2.1 Flux internes et externes

L'une rend compte des flux externes, l'autre nous renseigne sur les flux internes

La comptabilité générale se concrétise par des opérations économiques sous forme de flux entre l'entreprise et ses différents partenaires.

En principe ces flux sont bilatéraux et présentent un double aspect :

- Un aspect physique : flux de biens et services (flux réels).
- Un aspect monétaire : flux monétaires.

La comptabilité générale est un système d'information tourné vers l'extérieur en communication avec ses différents marchés à travers un carrefour d'échanges ; alors que l'entreprise d'une manière générale est un lieu de production et de transformation.

Pour créer les biens ou les services qu'elle met à la disposition du marché utilisateur, l'entreprise transforme les ressources qu'elle a acquises auprès de ses fournisseurs. Elle les combine entre elles jusqu'à l'obtention des produits et des services destinés au marché.

C'est naturellement le rôle de la comptabilité analytique de rendre compte des processus de transformation internes, elle s'attache à décrire en termes monétaires, les différents processus selon lesquels les ressources ont été transformées en produits ou/et services disponible sur les marchés.

Annexe 1 : La comptabilité analytique

2.2 La comptabilité générale de par sa nature donne une information globale, contrairement à l'analytique qui opte pour le détail

Grâce à la comptabilité analytique, l'information concernera non seulement les produits mais également les fonctions, les centres d'activité ou de responsabilité, les opérations...selon les besoins de la gestion.

Le résultat d'exploitation dégagé par la comptabilité générale est un résultat global : qui représente l'ensemble des activités et des opérations d'exploitations réalisées par l'ensemble des centres d'activité de l'entreprise (services, ateliers,...).

Mais, en prenant connaissance de ce résultat global, le chef d'entreprise reste devant une double interrogation insatisfaite :

- Quels sont, parmi les produits, ou les familles de produits, ceux ou celles qui contribuent à améliorer le résultat et ceux ou celles, au contraire, qui ont pour effet de le détériorer ?
- Quels sont les centres d'activité ou de responsabilité qui fonctionnent efficacement ? quels sont ceux dont le fonctionnement est déficient ?

La comptabilité analytique consiste alors à diviser l'entreprise en un certain nombre d'unités de gestion (sous-systèmes) intégrées dans le système de l'entreprise.

2.3 Quels sont les centres de décision qui s'intéresse à la générale et l'analytique.

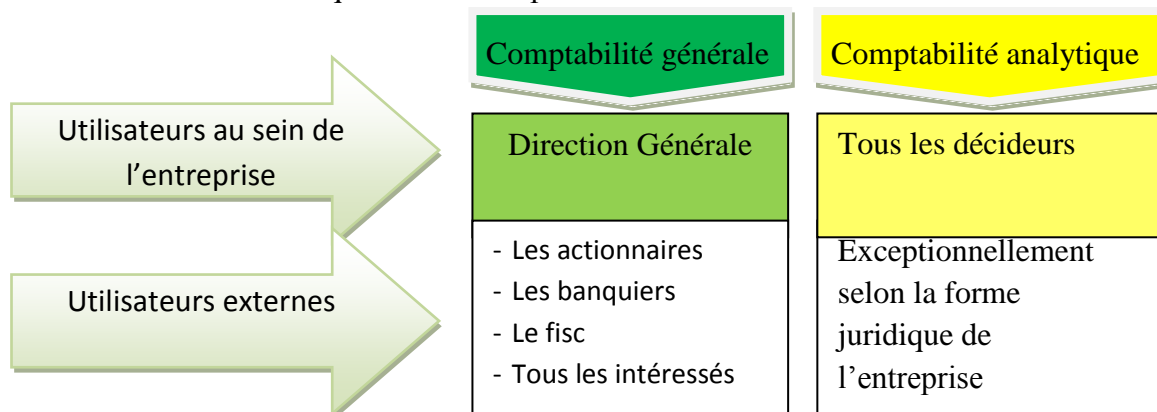
Pour la première les seuls utilisateurs se limite à la direction générale qui informe l'environnement externe de l'entreprise à travers ses actionnaires, fisc, banquiers, organismes sociaux, analyses financiers, fournisseurs, clients...

Son rôle essentiel consiste, en effet, à informer tous les tiers intéressés sur les opérations ayant affecté le patrimoine de l'entreprise et, plus précisément, à :

- Dégager le résultat global.
- Présenter la situation comptable des éléments actifs et passifs.

Quant à la comptabilité analytique tournée vers l'intérieur en font un système d'informations internes, un véritable outil d'aide à la prise des décisions.

La comptabilité analytique intéresse tous les décideurs, c'est-à-dire tous les responsables, quel que soit leur niveau hiérarchique dans l'entreprise.



Annexe 1 : La comptabilité analytique

2.4 Origine des documents de base des comptabilités générale et analytique.

Les documents gérés par la comptabilité générale sont ceux admis par les normes à la fois national et international c'est-à-dire, ceux fournis par l'administration fiscale

La comptabilité analytique, qui enregistre les flux internes, manipule des documents propres à l'entreprise, ou plus précisément par les différents organes qui la composent, afin de quantifier et d'évaluer les flux internes (de matières, de produits intermédiaires, de services...) entre ces différents organes (ateliers, services...); ces documents sont de natures diverses : bons de sortie-matières, bons de réception, bons de production, bons de cession, bons de réintégration, bons de travail, feuilles d'attachement.

3. Objectifs de la comptabilité analytique :

- 3.1 Calcul des coûts, des biens ou des services.
- 3.2 La production d'informations nécessaires au contrôle de gestion.
- 3.3 Analyse économique et prise de décision.

3.1 Calcul des coûts, des biens ou des services.

La détermination des coûts des différents objets ou services proposés par l'entreprise sur le marché constitue, historiquement le premier objectif assigné à la comptabilité analytique.

Cet objectif correspond à une optique produits ; l'objectif de la comptabilité analytique consiste, dans ce cadre, à ventiler, entre les divers produits ou services proposés à la clientèle, les différentes charges classées par nature en comptabilité générale (matières premières, main d'œuvre et autres consommations communes à l'ensemble des services et / ou produits de l'entreprise.

Ce premier objectif traditionnel consistait à calculer les coûts des produits et/ou services qui permettraient à l'entreprise de connaître ses coûts et de les maîtriser afin de dégager un bénéfice selon la situation du marché dans le quel évolue l'entreprise.

Et de surveiller l'évolution de ses coûts de revient.

$$\text{Coût de revient (unitaire)} + \text{Bénéfice (unitaire)} = \text{Prix de vente (unitaire)}$$

Dans une économie de marché l'offre de biens et de services est généralement supérieure à la demande. Dans ces conditions, le prix de vente constitue, dans une très large mesure, une donnée du marché, de telle sorte que la formule reliant le bénéfice au coût de revient et au prix de vente n'est plus :

$$\text{Coût de revient (unitaire)} + \text{Bénéfice (unitaire)} = \text{Prix de vente (unitaire)}$$

Mais :

$$\text{Prix de vente (unitaire)} - \text{Bénéfice (unitaire)} = \text{Coût de revient (unitaire)}$$

Annexe 1 : La comptabilité analytique

3.2 La production d'informations nécessaires au contrôle de gestion.

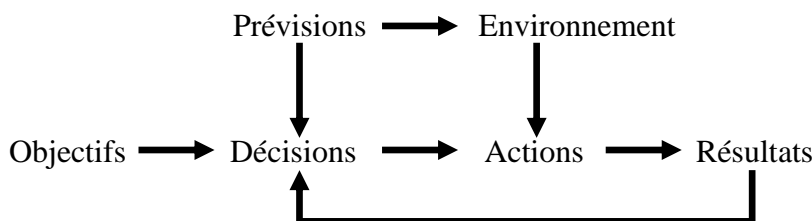
La comptabilité analytique va également jouer une place centrale dans la gestion de l'entreprise à travers ses objectifs de prévisions et de réalisation.

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 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 → Décisions → Actions → Résultats

Si l'entreprise veut garder la maîtrise de la situation, il sera nécessaire 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 :



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 :

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

3.3 Analyse économique et prise de décision.

L'analyse des coûts doit inévitablement nous conduire vers la prise de décision dans l'intérêt de l'entreprise qui est celui de la réalisation des profits mais également la pérennité sur le marché.

Annexe 1 : La comptabilité analytique

Dans cette optique décisionnelle, donc prévisionnelle, la comptabilité analytique a pour objectif non seulement de reclasser les charges de la comptabilité générale selon leur destination, mais également de constituer les éléments privilégiés de la banque d'informations économiques, internes à l'entreprise, à laquelle tout responsable doit pouvoir accéder pour obtenir les informations nécessaires à la prise des décisions qui lui incombent.

Cette troisième fonction de la comptabilité analytique, qui jadis semblait relever de l'utopie, est aujourd'hui et sera de plus en plus accessible à un nombre croissant d'entreprises grâce aux progrès des méthodes de traitement de l'information.

C'est l'analyse des coûts qui permet notamment de chiffrer les différentes solutions qui s'offrent au responsable, par exemple :

- ✓ Doit – on sous-traiter telle opération ou telle pièce ?
- ✓ Doit – on acheter, prendre en location, ou en crédit-bail, tel équipement ?
- ✓ Doit – on préférer la solution des voitures de fonction à celle des indemnités kilométriques ?
- ✓ Doit – on accepter de prendre une commande à telles conditions, exigées par le client ?
- ✓ En présence de tel goulot d'étranglement qui limite la capacité de production, quels sont les produits à développer et ceux, au contraire, à freiner ?

La multiplicité des décisions à prendre dans une entreprise seront permises par les calculs des différents coûts et les informations contenues dans ces calculs. La prise de décision par les responsables sera guidée, ainsi que le précise les nouvelles normes comptables, par des études technico-comptables fondées notamment sur les coûts déterminés par la comptabilité analytique d'exploitation.

Ainsi calculés à la demande, les coûts recherchés dans cette optique décisionnelle ne doivent pas être considérés comme établis une fois pour toutes. En effet, les éléments de coût à prendre en considération pour comparer, par exemple, à la sous-traitance la solution consistant à faire soi-même, ne seront pas les mêmes, à conditions d'exploitation égales, selon que l'entreprise soit en situation d'activité normale, de sous-activité ou de sur-activité.

Annexe 2 : Charges au 31/12/2012

TABLEAU DES CHARGES AU 31/12/2012

COMPTES CF	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	TOTAUX
700	1 302 421	25 768 372	0	369	0	0	0	0	9 382 786	0	0	36 453 948,28
701	26 281	49 929	2 000	4 196 486	0	0	0	0	0	0	0	4 274 695,94
702	32 103	59 813	1 600	5 021 983	0	0	0	0	0	0	0	5 115 498,93
710	129 404	124 774	266 274	9 174 736	0	0	0	0	20 755	0	0	9 715 943,14
710/1	8 151	28 284	0	0	0	0	0	0	0	0	0	36 434,44
710/2	0	451 103	0	0	0	0	0	0	0	0	0	451 103,05
711	127 017	63 060	368 265	4 200 908	0	0	0	0	15 858	0	0	4 775 108,98
720	41 201	54 712	37 463	3 291 397	83	0	0	0	24 824	0	0	3 449 680,06
721	37 315	365 784	24 263	4 420 296	0	0	0	0	0	1 490 468	0	6 338 126,33
722	69 215	273 352	96 600	8 335 803	0	0	0	0	0	0	0	8 774 970,03
723	135 316	192 587	36 576	3 919 533	22	0	0	0	116 506	1 037 799	0	5 438 339,05
724	133 231	218 113	20 563	4 620 443	0	0	0	0	13 282	6 456	0	5 012 088,77
725	712 110	504 584	20 663	4 341 494	0	0	0	0	627 333	59 966	2 528 267	3 737 884,03
726	66 161	191 643	1 460	2 155 969	0	0	0	0	15 194	6 345	52 351	2 384 409,58
727	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00
730	600 815	333 425	0	12 398 111	109	0	0	0	81 751	0	0	13 414 211,62
730/1	24 374	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1 077 026	-1 052 652,44
731	351 029	975 818	0	13 559 705	72 206	0	0	0	4 539	0	0	14 963 297,08
732	233 510	265 734	400	14 489 356	0	0	0	0	22	619	1 354 709	13 634 933,08
733	77 122	112 054	0	6 769 199	0	0	0	0	0	0	1 213 205	5 745 170,51
734	93 728	105 387	0	6 936 624	0	0	0	0	0	0	453 301	6 682 439,07
740	427 616	1 487 179	0	16 926 430	99	0	0	0	30 398	7 119	0	18 878 639,24
741	399 439	2 405 126	0	8 093 736	0	0	0	0	4 329 585	336 264	0	15 564 149,38
742	4 702 490	11 359 849	1 650	26 197 091	0	0	0	0	9 963 614	526 081	0	52 750 775,39
743	17 244 397	6 554 772	0	39 680 964	0	0	5 360 538	0	796 000	275 649	0	69 914 320,33
744	3 575 926	8 281 315	0	44 479 917	0	0	0	0	310 618	537 353	0	57 185 128,57
745	3 980 793	17 661 955	1 650	30 430 364	0	0	0	0	19 149 399	479 512	0	71 703 673,31
746	6 728 861	11 679 685	0	34 622 159	0	0	0	0	7 228 902	641 863	0	62 901 470,17
747	7 831 793	5 575 564	0	41 592 111	0	0	0	0	338 924	338 665	0	55 677 057,48
748	7 022 815	13 511 665	0	72 664 449	0	0	0	0	21 998 903	458 077	0	115 655 909,30
749	5 380 909	5 311 241	0	42 740 846	0	0	0	0	5 647 679	302 792	0	59 383 465,89
750	105 114	74 271	111 009	5 251 286	0	0	0	0	14 540	0	0	5 556 220,48
751	92 407	412 387	0	6 355 747	0	0	0	0	397 361	310	0	7 258 212,05
752	388 361	965 981	35 926	36 094 692	0	0	0	0	34 483	1 382	0	37 520 804,94
753	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00
760	65 698	55 699	512 978	4 006 760	21	0	0	0	47 040	0	0	4 688 195,65
761	2 328 475	7 636 499	4 179 900	8 880 543	27 904	0	0	0	42 811	0	0	23 096 131,54
762	306 927	14 683 456	324 498	19 130 917	181	0	0	0	36 687 053	9 700	0	71 142 731,38
764	109 083	7 276 407	2 359 785	4 291 651	162 271	0	0	0	19 223	0	0	14 218 419,17
770	2 493 708	6 565 907	0	50 039 274	44	0	0	0	5 067 149	162 459	0	64 328 541,87
780	36 003	52 827	0	2 167 798	0	0	0	0	21 795	0	0	2 278 422,52
781	82 222	677 645	650	4 676 829	0	0	0	0	20 506	0	0	5 457 852,31
782	13 899	177 962	10 120 307	945 379	27 870	0	0	0	1 530	0	0	11 286 946,89
783	38 279	492 646	0	4 069 691	0	0	0	0	6 870	0	0	4 607 485,84
TOTAUX	69 555 718	153 038 566	18 524 470	611 171 050	290 810	0	5 360 538	0	122 459 232	6 678 858	6 678 858	980 400 383,19

980 400 383,19

Annexe 3 : Structure des coûts et prix de revient

Unite Froid
 Departement comptabilite
 Sce comptabilite Analytique

Structure des couts et prix de revient

2012

CHARGES PRODUITS	COUT MAT NET	REBUT	ACHATS 60 CONSOMMES	SERVICES 61 EXTERIEURS	A. SERVICES 62 EXTERIEURS	CHARGES DE 63 PERSONNEL	IMPOTS 64 ET TAXES	A. CHARGES 65 OPERAT	CHARGES 66 FINANCIERES	ELEMENTS 67 EXTRAORD	AMORT 68	PREST 91 RECUES	PREST 99 FOURNIES	CHARGES SIEGE ET AUT	PRIX DE REVIENT
REF 160LPB	9 540,860		988,703	1 726,810	179,515	7 744,178	2,533	0,000	80,040	0,000	1 342,000	86,645	85,355	278,443	21 884,37
REF 240L PB	10 343,729		1 163,673	2 013,964	201,648	8 702,519	2,862	0,000	90,827	0,000	1 509,427	101,110	99,380	307,647	24 338,02
REF 350 PB	13 349,876		819,222	1 699,261	195,166	6 725,129	2,998	0,000	71,197	0,000	1 384,963	77,327	78,263	391,556	24 638,43
REF 320L PB	16 818,272		970,879	2 132,547	246,267	8 391,311	3,829	0,000	69,707	0,000	1 664,451	98,926	100,645	495,902	30 791,45
CONG 220 F PB	14 219,752		712,037	1 635,965	195,286	6 219,584	3,134	0,000	61,383	0,000	1 398,592	74,091	76,387	421,517	24 864,95
NOFROST 4506	27 438,703		150,602	923,014	212,674	2 106,782	4,033	0,000	0,000	0,000	1 030,899	11,153	12,041	699,966	32 565,79
NOFROST /TN 1800	25 574,320		146,145	873,907	199,392	2 038,665	3,769	0,000	0,000	0,000	978,082	11,140	12,035	626,268	30 439,65
CONS FR 1400	23 658,306		123,266	824,979	183,414	2 324,368	3,436	0,000	0,000	0,000	803,733	10,082	8,880	614,882	28 537,60
CONS FR 1600	24 474,761		125,218	846,484	189,231	2 354,198	3,552	0,000	0,000	0,000	826,862	10,088	8,882	657,273	29 478,78
SBS U 20 GA	63 053,362		258,756	1 987,587	473,272	4 667,667	9,067	0,000	0,000	0,000	2 002,432	16,502	14,456	1 654,687	74 108,88
BAHUT FC 900	17 112,793		450,096	1 451,629	193,587	6 745,076	3,002	0,000	8,163	0,000	1 112,888	52,018	48,302	470,492	27 551,44
BAHUT 1301	19 841,093		423,826	1 475,492	209,696	6 667,545	3,342	0,000	8,163	0,000	1 164,459	49,113	45,395	635,349	30 432,68
BAHUT 1686	22 429,637		462,808	1 591,671	231,464	6 939,332	3,755	0,000	8,163	0,000	1 263,511	52,056	48,319	671,235	33 605,31
BAHUT 1686 AS	23 262,711		416,312	1 710,253	237,528	7 134,448	3,861	0,000	0,000	0,000	1 449,870	51,892	47,952	685,945	34 904,87
ARMOIRE VBG	31 121,583		174,271	1 083,945	241,083	2 978,774	4,529	0,000	2,591	0,000	1 052,272	13,442	11,939	933,911	37 594,46
REF 520 ADE	26 615,999		1 138,747	2 438,635	308,093	10 848,720	4,759	0,000	174,074	0,000	1 807,142	89,019	81,073	620,124	43 964,24
REF 520 SDE PB	24 049,479		825,030	2 247,815	281,162	10 185,200	4,309	0,000	77,158	0,000	1 730,787	80,994	74,629	651,026	40 058,33

Annexe 4 : Clés de répartition

2012

CLES DE REPARTITION.

section administration		soutien technique		Effectifs
700		720 *		4
701		721 *		5
702		722 *		7
710		723 temp reel travail *		6
710/1		724 j ouv -absenteisme *		6
710/2		725 *		7
711 effectifs *		726 *		3
780		727 *		0
781		750		6
782		752		53
783		753		0
790		740		17
				114

section approvis		section maintenance		
751 *	7			
760 *	4	730 *		19
761 *	14	730/1 *		0
762 *	25	731 *		17
763 *	0	732 *		20
764 *	7	733 *		8
		734		7
	57			71

section production

741 *
742 *
743 *
744 *
745 *
746 *
747 *
748 *
749 *
770 *

Annexe 5 : Clés de répartition

REPARTITION

1) Séction administration: (effectifs)

Séction approvisionnement=	57	0,23554
Séction dept maintenance 730=	71	0,29339
Séction soutien- technique =	114	0,47107
	242	1,00
		100%

2) Séction Dept maintenance 730-31 (MOD)

732 =	1 354 708,62	0,4484
733 =	1 213 204,91	0,4016
734 =	453 300,63	0,1500
	3 021 214,14	1,00
		100%

3) Séction soutien-technique: (Temps réel présence)

741 =	24 607,37	0,0166
742 =	118 817,22	0,0802
743 =	134 592,49	0,0909
744 =	164 368,65	0,1110
745 =	103 313,05	0,0698
746 =	143 811,03	0,0971
747 =	166 300,77	0,1123
748 =	316 955,21	0,2141
749 =	160 831,24	0,1086
770 =	147 093,98	0,0993
	1 480 691,01	1,00
		100%

4) 732 (H MOD)

741 =	308 586,01	0,2278
742 =	225 287,54	0,1663
743 =	116 689,17	0,0861
744 =	0,00	0,0000
745 =	225 287,57	0,1663
746 =	473 894,09	0,3498
747 =	2 084,32	0,0015
748 =	0,00	0,0000
749 =	0,00	0,0000
770 =	724,98	0,0005
762 =	2 174,94	0,00161
	1 354 708,62	1,00
		100%

5) 733 (HMOD)

752 =	0,00	0,0000
722 =	0,00	0,0000
723 =	0,00	0,0000
731 =	0,00	0,0000
740 =	0,00	0,0000
741 =	0,00	0,0000
742 =	0,00	0,0000
743 =	3 684,87	0,0030
744 =	313 178,87	0,2581
745 =	0,00	0,0000
746 =	0,00	0,0000
747 =	179 221,57	0,1477
748 =	409 192,53	0,3373
749 =	226 129,96	0,1864
762 =	1 052,82	0,0009
770 =	80 744,29	0,0666
	1 213 204,91	1,00
		100%

6) 734 (HMOD)

722 =	0,00	0,00000
723 =	6 455,96	0,01424
731 =	0,00	0,00000
740 =	0,00	0,00000
741 =	461,14	0,00102
742 =	175 809,63	0,38784
743 =	0,00	0,00000
744 =	115 746,14	0,25534
745 =	119 896,40	0,26450
746 =	2 766,84	0,00610
747 =	26 976,69	0,05951
748 =	0,00	0,00000
749 =	115,29	0,00025
762 =	0,00	0,00000
770 =	5 072,54	0,01119
	453 300,63	1,00
		100%

7) Séction approvisionnement: (En fonction des coûts matières.)

Directement sur les pds finis

Annexe 6 : Effectifs en décembre 2012

EFFECTIFS DECEMBRE 2012					
CF	SANS CREC	CREC 2	CREC 3	CREC 4	TOTAUX
700	0	0	0	0	0
701	4	0	0	0	4
702	5	0	0	0	5
710	5	0	2	1	8
7101	0	0	0	0	0
7102	0	0	0	0	0
711	5	0	0	0	5
720	4	0	0	0	4
721	5	0	1	0	6
722	7	0	0	0	7
723	2	0	1	2	5
724	6	0	0	0	6
725	2	1	2	2	7
726	3	0	0	0	3
727	0	0	0	0	0
730	17	0	1	2	20
7301	0	0	0	0	0
731	17	0	0	0	17
732	14	1	1	4	20
733	8	0	0	0	8
734	6	0	0	0	6
740	13	0	3	0	16
741	9	0	0	0	9
742	39	0	5	5	49
743	56	1	6	0	63
743/1	0	0	0	0	0
743/2	0	0	0	0	0
743/3	0	0	0	0	0
743/4	0	0	0	0	0
743/5	0	0	0	0	0
743/6	0	0	0	0	0
744	71	2	2	1	76
745	18	3	9	1	31
745/1	1	0	0	0	1
745/2	4	0	0	0	4
745/3	5	0	0	0	5
745/4	6	0	0	0	6
745/5	2	0	0	0	2
746	46	3	10	5	64
747	65	4	4	5	78
748	124	1	9	7	141
749	81	1	2	1	85
770	71	2	0	0	73
750	5	1	0	0	6
751	7	0	0	0	7
752	51	0	1	0	52
753	0	0	0	0	0
760	4	0	0	0	4
761	9	1	1	2	13
762	21	0	0	2	23
763	0	0	0	0	0
764	4	0	0	2	6
780	2	1	0	0	3
781	4	0	2	0	6
782	2	0	0	0	2
783	3	0	0	0	3
790	0	0	0	0	0
TOTAUX	833	22	62	42	959

Annexe 7 : Intitulés des centres de frais

CF	INTITULES
700	DIRECTION
701	UGTA
702	CP
710	DEP RESS HUM
7101	SECT MOY COM
7102	SECT FORMATION
711	SCE GEST DU PER
720	DEPT TECHNIQUE
721	SCE GEST P
722	SCE M. DE FAB
723	SCE ETUDE & DEV
724	SCE INDUSTRIEL
725	DPT LABORAT
726	SCE CONTRÔLE
727	SCE ESSAI
730	DEPT MAINTCE
7301	ENTRETIEN GENERA
731	SCE BUREAU TECH
732	SCE EQUIP DE FAB
733	SCE EQUIP M.P
734	SCE OUTILLAGE
740	DEP PROD ET ORD
741	REFENDAGE
742	TOLERIE
743	PEINTURE
743/1	CHAIN ARMOIRE
743/2	CHAIN PORTES
743/3	CHAIN EVAPORAT
743/4	AUXILLIAIRES
743/5	ASPERSION R1
743/6	IMMERSION R1
744	ASSEMB PIECES
745	PLASTIQUES
745/1	DECOUPE STY
745/2	EXPANSION
745/3	G.PRESSES
745/4	M.PRESSES
745/5	P.PRESSES
746	PCES METALLIQUE
747	URETHANE
748	ASS FINAL GM
749	ASS FINAL PM
770	BAHUT
750	DEPT QUALITE
751	SCE INSP MATIERE
752	SCE INSP PRODUIT
753	SCE METH QUALIT
760	DEPT COMMERCLE
761	SCE ACHATS
762	SCE GEST DES ST
763	SCE RELAT CLIENT
764	SCE TRANS ET Dne
780	DEPT FIN ET COMP
781	SCE C. GENERALE
782	SCE FINANCE
783	SCE C. ANALYTIQUE
790	DPT SECUR IND

Annexe 8 : prix de vente en gros

ENTREPRISE NATIONALE DES INDUSTRIES DE L'ELECTROMENAGER

UNITE COMMERCIALE

PRIX DE GROS

A COMPTER DU 16/05/2012



DESIGNATION DU PRODUIT	Prix Unitaire Hors Taxes	TVA 17%	Prix Unitaire TTC
REFRIGERATEUR 160L PB	14.513,79	2.467,34	16.981,13
REFRIGERATEUR 240L PB	15.481,37	2.631,83	18.113,20
REFRIGERATEUR 300D PB	22.380,16	3.804,63	26.184,79
REFRIGERATEUR 350S PB A.PEINTURE	18.980,73	3.226,72	22.207,45
REFRIGERATEUR 350S PB N.PEINTURE	19.754,88	3.358,33	23.113,21
REFRIGERATEUR 320L PB	24.189,65	4.112,24	28.301,89
REFR/COMBINE 290 PB	25.710,39	4.370,77	30.081,16
REFRIGERATEUR 520L ADE	29.953,27	5.092,06	35.045,33
REFRIGERATEUR 520L SDE PB	31.446,54	5.345,91	36.792,45
REFRIGERATEUR NO-FROST 4506 K	34.974,99	5.945,75	40.920,74
REFRIGERATEUR SIDE BY SIDE	88.695,37	15.078,21	103.773,58
CONGELATEUR 220F PB			
CONGELATEUR BAHUT 1301	20.561,20	3.495,40	24.056,60
CONGELATEUR BAHUT 1686	31.285,27	5.318,50	36.603,77
CONGELATEUR BAHUT 1686	32.994,68	5.609,10	38.603,78
CONGELATEUR FC 900	25.557,99	4.344,86	29.902,85
CONSERVATEUR FR 1400 VB	31.988,57	5.438,06	37.426,63
CONSERVATEUR FR 1600 VB	33.847,09	5.754,01	39.601,10
ARMOIRE VITREE VBG 1597 N	48.782,45	8.293,02	57.075,47
CUISINIERE 04 FEUX 6120			
CUISINIERE 04 FEUX 6520 LUXE	17.964,55	3.053,97	21.018,52
CUISINIERE 04 FEUX 6540 INOX	21.842,35	3.713,20	25.555,55
CUISINIERE 04 FEUX 6540 INOX	25.007,92	4.251,35	29.259,27
CUISINIERE 05 FEUX 8210	23.107,60	3.928,29	27.035,89
CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM 7000 BTU			
CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM 9000 BTU	24.367,04	4.142,40	28.509,44
CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM 9000 BTU	26.286,08	4.468,63	30.754,71
CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM 12000 BTU	30.720,85	5.222,54	35.943,39
CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM 18000 BTU	40.396,71	6.867,44	47.264,15
CLIMATISEUR SPLIT SYSTEM 24000 BTU	53.701,02	9.129,17	62.830,19
CHAUFE BAIN 10 L GB/GN			
RADIATEUR A GAZ NATUREL	8.869,54	1.507,82	10.377,36
RADIATEUR A GAZ NATUREL	17.154,74	2.916,31	20.071,05
MACHINE A LAVER 7KG F1011			
MACHINE A LAVER 7KG F1011	26.608,61	4.523,46	31.132,07

Annexe 9 : Etat des charges de fabrication au 31/12/2012 pour REF 160L

REF 160 L

ETA T DES CHARGES DE FABRICATION AU 31/12/2012.

TEMPS	CF	DESIGNATION	60	61	62	63	64	65	66	67	68	91	99	TOTAUX
0,009299	741	couts directes	66,8705306	402,645416	0	1354,98303	0	0	0	0	724,821513	56,2944604	0	2605,61495
		charges directes	0,62182906	3,74419973	0	12,5999872	0	0	0	0	6,74011525	0,52348219	77,3815287	24,2296134
		couts indirectes	42,9108348	221,700252	69,2577062	1465,53154	1,415888523	0	0	0	63,9229575	7,28374849	0,71957084	1794,64139
		charges indirectes	0,39902785	2,06159064	0,64402741	13,6279777	0,013166347	0	0	0	0,59441958	0,06773158	0	16,6883703
0,244736	742	couts directes	196,8801	475,605045	0,06908088	1096,79885	0	0	0	0	417,148618	22,0255377	0	2208,52723
		charges directes	48,1836462	116,397676	0,01690658	268,426163	0	0	0	0	102,091284	5,390442	31,4785394	540,506121
		couts indirectes	21,4673695	115,255089	35,8901868	769,310364	0,492764329	0	0	0	33,876155	8,77126001	7,70393182	953,584649
		charges indirectes	5,25383815	28,2070694	8,78362075	188,277941	0,120597171	0	0	0	8,29071468	2,14664309	0	233,376493
0,2471	743	couts directes	1042,02039	396,082623	0	2397,78596	0	0	323,9190844	0	48,2204141	16,6565605	0	4224,68504
		charges directes	257,483239	97,8720161	0	592,492912	0	0	80,04040574	0	11,9152643	4,1159381	24,0894324	1043,91967
		couts indirectes	21,1403514	120,499465	37,5896306	744,416781	0,267963875	0	0	0	36,2489247	14,3364584	5,95249874	950,410143
		charges indirectes	5,22378083	29,7754178	9,28839772	183,945387	0,066213874	0	0	0	8,95710929	3,54253886	0	234,846346
0,2442	744	couts directes	81,6990626	189,202906	0	1016,2311	0	0	0	0	7,09667233	12,2768764	0	1306,50662
		charges directes	19,9509111	46,2033495	0	248,163635	0	0	0	0	1,73300738	2,99801321	19,8602516	319,048916
		couts indirectes	13,3997279	76,5383454	24,0853605	465,612152	0,295332024	0	0	0	22,8449285	6,61824352	4,84987344	589,533838
		charges indirectes	3,27221356	18,690664	5,88164504	113,702487	0,07212008	0	0	0	5,57873153	1,61617507	0	143,964163
0,3826	745	couts directes	182,718672	810,684929	0,07573511	1396,75578	0	0	0	0	878,958717	22,0096365	0	3291,20347
		charges directes	69,908164	310,168054	0,02897625	534,39876	0	0	0	0	336,289605	8,42088693	29,7849077	1259,21445
		couts indirectes	20,3021835	109,265428	34,0419345	722,673071	0,465364906	0	0	0	32,1374988	8,36198184	11,3957057	897,462555
		charges indirectes	7,7676154	41,8049526	13,0244442	276,494717	0,178048613	0	0	0	12,295807	3,19929425	0	343,369173
0,6604	746	couts directes	184,274773	246,569566	0	730,907599	0	0	0	0	152,609184	13,5503573	0	1327,91148
		charges directes	121,69506	162,834541	0	482,691378	0	0	0	0	100,783105	8,94865593	18,9592593	876,952741
		couts indirectes	12,8245575	69,5579515	21,7109283	444,878845	0,295782165	0	0	0	20,4985361	5,3550885	12,5206949	556,16243
		charges indirectes	8,4693378	45,9360711	14,3378971	293,797989	0,195334542	0	0	0	13,5372333	3,53650045	0	367,289668
0	747	couts directes	424,176161	301,976971	0	2252,66188	0	0	0	0	18,3564177	18,3423706	0	3015,5138
		charges directes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	31,0532629	1097,0471
		couts indirectes	24,5937369	143,303469	44,9967505	855,74759	0,382688667	0	0	0	43,2025103	15,8736193	0	0
		charges indirectes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	748	couts directes	162,754609	313,134511	0	1684,00762	0	0	0	0	509,827302	10,6159926	0	2680,34003
		charges directes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25,7091777	888,48955
		couts indirectes	20,0352598	117,609659	36,9922089	690,79496	0,319641815	0	0	0	35,501607	12,9453919	0	0
		charges indirectes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1,063133	749	couts directes	361,279497	356,60193	0	2869,66245	0	0	0	0	379,190696	20,329719	0	3987,06429
		charges directes	384,088156	379,11528	0	3050,83285	0	0	0	0	403,130142	21,6131952	39,4892634	4238,77962
		couts indirectes	30,1554294	176,943485	55,6866658	1037,48074	0,503185805	0	0	0	53,3746571	19,0306381	41,9823391	1333,68553
		charges indirectes	32,0592321	188,114458	59,2023321	1102,98001	0,534953435	0	0	0	56,7443593	20,2320994	0	1417,8851
0,0166	770	couts directes	80,2011616	211,168848	0	1609,33369	0,001415102	0	0	0	162,966672	5,22491428	0	2068,8967
		charges directes	1,33133928	3,50540288	0	26,7149393	2,34907E-05	0	0	0	2,70524675	0,08673358	12,0484745	34,346853
		couts indirectes	11,0642253	65,0013167	20,3512194	388,372285	0,117298844	0	0	0	19,7123641	8,33730707	0,20000468	500,907542
		charges indirectes	0,18366614	1,07902186	0,33783024	6,44697993	0,001947161	0	0	0	0,32722524	0,1383993	0	8,3150652
2,868068														
TOTAL DES CHARGES DIRECTES			903,262347	1119,84052	0,04588283	5216,32062	2,34907E-05	0	80,04040574	0	965,38777	52,0972451	0	8336,99482
TOTAL DES CHARGES INDIRECTES			62,6287118	355,669245	111,500194	2179,27349	1,182381223	0	0	0	106,3256	34,479382	85,3246191	2765,73438
TOTAL DES CHARGES DE FABRICATION			965,891	1475,510	111,548	7395,594	1,182	0,000	80,040	0,000	1071,713	86,577	85,325	11102,720

Annexe 10 : Salaires du mois de janvier 2012 par centre de frais

SALAIRES JANVIER 2012					
CF	SANS CREC	CREC CTA 2	CREC CTA 3	CREC CTA 4	TOTAUX
700	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
701	348 558,28	0,00	0,00	0,00	348 558,28
702	376 451,80	0,00	0,00	0,00	376 451,80
710	395 926,71	0,00	79 346,41	0,00	475 273,12
7101	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7102	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
711	423 051,15	0,00	0,00	0,00	423 051,15
720	272 741,48	0,00	0,00	0,00	272 741,48
721	296 026,24	0,00	47 532,87	0,00	343 559,11
722	1 391 393,18	0,00	0,00	0,00	1 391 393,18
723	376 042,25	0,00	24 182,03	0,00	400 224,27
724	420 965,11	0,00	0,00	0,00	420 965,11
725	221 171,08	40 603,27	90 165,82	0,00	351 940,17
726	191 849,05	0,00	0,00	0,00	191 849,05
727	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
730	1 110 325,86	0,00	-5 259,79	0,00	1 105 066,06
7301	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
731	1 146 392,42	0,00	0,00	0,00	1 146 392,42
732	1 099 713,90	0,00	89 618,58	41 465,77	1 230 798,25
733	750 919,42	0,00	0,00	0,00	750 919,42
734	580 098,83	0,00	0,00	0,00	580 098,83
740	1 317 116,09	0,00	127 592,37	0,00	1 444 708,46
741	721 529,54	0,00	31 934,03	0,00	753 463,58
742	2 085 527,33	69 265,38	307 661,36	59 088,06	2 521 542,13
743	3 129 125,15	92 114,39	260 200,69	0,00	3 481 440,23
743/1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
743/2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
743/3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
743/4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
743/5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
743/6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
744	3 826 866,43	61 026,62	140 425,44	0,00	4 028 318,49
745	906 112,68	0,00	267 052,99	13 744,37	1 186 910,05
745/1	56 961,39	0,00	0,00	0,00	56 961,39
745/2	359 402,40	0,00	0,00	0,00	359 402,40
745/3	334 087,15	0,00	0,00	0,00	334 087,15
745/4	393 371,95	0,00	0,00	0,00	393 371,95
745/5	128 725,47	0,00	0,00	0,00	128 725,47
746	2 622 911,62	76 995,93	323 810,70	51 149,05	3 074 867,30
747	3 702 981,59	56 932,12	272 722,29	58 731,30	4 091 367,30
748	6 538 342,05	66 695,98	753 949,81	0,00	7 358 987,83
749	3 824 484,29	34 561,70	205 266,34	0,00	4 064 312,33
770	3 944 866,94	89 394,44	30 382,00	0,00	4 064 643,38
750	427 206,59	39 116,57	0,00	0,00	466 403,16
751	595 157,56	0,00	0,00	0,00	595 157,56
752	3 127 169,94	0,00	37 788,15	0,00	3 164 958,09
753	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
760	348 894,97	0,00	0,00	0,00	348 894,97
761	828 419,22	0,00	56 469,49	0,00	884 888,71
762	1 580 465,40	0,00	0,00	0,00	1 580 465,40
763	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
764	386 988,35	0,00	0,00	26 722,15	413 710,50
780	186 192,40	0,00	46 653,47	0,00	232 845,87
781	338 037,99	0,00	90 760,41	0,00	428 798,41
782	46 346,27	0,00	0,00	0,00	46 346,27
783	423 984,50	0,00	0,00	0,00	423 984,50
790	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	51 582 982,00	626706,399	3278255,473	250900,7104	55 738 844,59
	55 738 844,59				55 738 844,59

Annexe 11 : Répartition des frais financiers sur les produits

REPARTITION DES FRAIS FINANCIERS CMT BEA INT SUR EMPRUNT

JOURNAL 204 PCE COMPTABLE N°1331/204/12 3451666,67
PCE COMPTABLE N°1469 /204/12 2951388,89 **6 493 055,56**

PRODUITS	QTES PDTES	PV/HT/UNIT	PV/HT GLOBAL	CHAR UNIT	CHARG GLOB
REF 160L	1677	16495,73	27663339,21	49,04559644	82249,46522
REF 240L	13065	18034,19	235616692,4	53,61979159	700542,5772
REF 350 PB	20606	20940,17	431493143	62,259938	1282928,283
REF 300D PB	0	0	0	0	0
REF 320L	24123	25641,03	618538566,7	76,23667516	1839057,315
REF 290 C PB	0	0	0	0	0
CONG 220 PB	7641	21794,87	166534601,7	64,80115754	495145,6447
NOFROST 4506	89	37073,49	3299540,61	110,2280062	9810,292553
NOFROST 490L	954	37073,49	35368109,46	110,2280062	105157,5179
CONS FR 1400	1942	34925,12	67824583,04	103,8404085	201658,0732
CONS FR 1600	2839	36954,25	104913115,8	109,8734783	311930,8049
SBS U 20GA	202	94017,09	18991452,18	279,5344161	56465,95206
BAHUT FC 900	269	28177,78	7579822,82	83,77901592	22536,55528
CONS 1571 SG	0	0	0	0	0
CONS 1301 SG	0	0	0	0	0
BAHUT 1301	2071	34102,56	70626401,76	101,3947485	209986,5242
BAHUT 1686	4099	36153,84	148194590,2	107,4936754	440616,5755
BAHUT 1686 AS	25	36153,84	903846	107,4936754	2687,341885
ARMOIRE VBG	2822	52991,46	149541900,1	157,5557894	444622,4377
REF 520L ADE	1547	34957,26	54078881,22	103,9359681	160788,9426
REF 520 SDE PB	1203	35470,09	42670518,27	105,4607295	126869,2576
	0			0	0
	0			0	0
	0			0	0
	0			0	0
	0			0	0
TOTAUX	85174		2183839104,33		6 493 055,56

Annexe 12 : Répartition des frais de siège sur les produits

31/12/2012

REPARTITION DES FRAIS DE SIEGE

JOURNAL 33

PCE COMPTABLE N° 89/2012
PCE COMPTABLE N° 309/2012

21088856,93
12799357,55

33 888 214,48

PRODUITS	QTES PDTES	PR CES /UNIT	C A /GLOBAL	CHAR UNIT	CHARG GLOB
REF 160L	1677	12958,11	21730750,47	229,3978143	384700,1346
REF 240L	13065	14349,36	187474388,4	254,0271552	3318864,783
REF 350 PB	20606	18601,12	383294678,7	329,2961915	6785477,321
REF 300D PB	0	0	0	0	0
REF 320L	24123	23705,86	571856460,8	419,6655585	10123592,27
REF 290 C PB	0	0	0	0	0
CONG 220 PB	7641	20149,98	153965997,2	356,715707	2725664,717
NOFROST 4506	89	33312,85	2964843,65	589,7383938	52486,71705
NOFROST 490L	954	29149,83	27808937,82	516,0403245	492302,4696
CONS FR 1400	1942	28868,02	56061694,84	511,0514335	992461,8839
CONS FR 1600	2839	30921,26	87785457,14	547,4000035	1554068,61
SBS U 20GA	202	77678,96	15691149,92	1375,152985	277780,9029
BAHUT FC 900	269	21844,44	5876154,36	386,7127838	104025,7388
CONS 1571 SG	0	0	0	0	0
CONS 1301 SG	0	0	0	0	0
BAHUT 1301	2071	30161,74	62464963,54	533,9541979	1105819,144
BAHUT 1686	4099	31844,36	130530031,6	563,7416708	2310777,109
BAHUT 1686 AS	25	32675,27	816881,75	578,4512957	14461,28239
ARMOIRE VBG	2822	43854,34	123756947,5	776,354711	2190872,994
REF 520L ADE	1547	29158,2	45107735,4	516,1884989	798543,6077
REF 520 SDE PB	1203	30817,61	37073584,83	545,5650844	656314,7966
	0			0	0
	0			0	0
	0			0	0
	0			0	0
	0			0	0
TOTAUX			1 914 260 657,92		33 888 214,48

Annexe 13 : Consommation du Gaz, Electricité et eau de l'année 2012

ENERGIES:

ANNEE: 2012

Journal:33 N°/PCE	ptes PERIODE	ELECTRICITE 607700	EAU 607720	GAZ 607710	TOTAL
18-19	JANVIER	72 405,54	336 819,48	173 910,66	583 135,68
20-21	FEVRIER	856 046,63	295 424,88	119 736,93	1 271 208,44
22-23-25	MARS	934 839,77	426 493,51	10 716,46	1 372 049,74
26 / 4eme trimesr 2011			659 954,64		659 954,64
24-50	AVRIL	974 176,64	432 578,98	151 286,94	1 558 042,56
60-82-108	MAI	946 471,10	700 407,46	128 678,89	1 775 557,45
120-121	JUIN	1 088 490,94	681 483,06	117 774,50	1 887 748,50
172-173	JUILLET	1 139 884,99	313 914,46		1 453 799,45
178-185	AOUT	918 731,84	217 603,03	98372,14	1 234 707,01
184-188-190	SEPTEMBRE	579 426,64	305 635,54	59 098,67	944 160,85
272-273	OCTOBRE	1 115 469,89	107 217,44		1 222 687,33
189/ 3e trimesr	NOVEMBRE		613 130,92		613 130,92
276-308	DECEMBRE	992 804,69	146 680,29	172 896,19	1 312 381,17
270-271-275	NOVEMBRE	932 877,73	111 356,90	128 134,68	1 172 369,31
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
		10 551 626,40	5 348 700,59	1 160 606,06	17 060 933,05

Annexe 14 : Répartition de l'électricité selon la valeur des équipements

2012

REPARTITION: ELECTRICITE		0,003
C F	V.EQUIP	MONTANTS
700	435 314 198,33	1302420,88
701	200 168,63	598,89
702	0,00	0,00
710	286 317,19	856,64
7101	2 724 232,89	8150,66
7102	0,00	0,00
711	312 731,73	935,67
720	323 717,18	968,53
721	467 443,10	1398,55
722	112 318,94	336,05
723	1 701 757,64	5091,51
724	317 077,61	948,67
725	11 351 911,51	33963,90
726	12 086 710,06	36162,35
730	7 407 120,92	22161,44
7301	0,00	0,00
731	210 967,08	631,19
732	249 925,99	747,76
733	269 474,73	806,24
734	1 072 833,01	3209,82
740	1 072 432,37	3208,62
741	36 532 027,47	109300,54
742	443 459 946,87	1326792,23
743	347 722 512,36	1040354,45
744	315 886 537,68	945104,08
745	858 113 118,91	2567397,18
746	362 216 280,58	1083718,49
747	272 479 892,39	815235,30
748	104 009 840,58	311188,08
749	163 900 888,17	490376,70
770	94 408 084,33	282460,49
750	240 313,21	719,00
751	12 554 587,95	37562,20
752	7 770 056,17	23247,31
760	515 869,76	1543,44
761	23 832,00	71,30
762	29 051 191,44	86918,55
764	750 704,06	2246,04
780	399 940,16	1196,58
781	342 704,93	1025,34
782	353 425,11	1057,42
783	506 150,37	1514,36
	3 526 719 243	10 551 626,40

Annexe 15 : Charges de téléphone

SERVICE FINANCES & COMPTABILITE

2012

CHARGES P.T.T DE

01/09/2012 AU 31/10/2012

PAYEES POUR LE COMPTE DE L'UNITE

OPERATIONS	L I G N E S		CF	TVA	MONT HT	FROID	CUISSON	CLIMATISATION	UPT	COMMERCIALE	TOTAL
	ANCIENS N°	NOUV / N°									
ATTARNI	22. 14. 81	026.22.54.81	500	331,33	1 949,00						
MANKOUR		026.22.54.00	500	988,28	5 813,40				1 949,00		2 280,33
MEZAZOUR		026.22.50.19	500	837,92	4 928,96				6 801,68		6 801,68
MOUAZER		026.22.54.35	500	697,34	4 102,00				4 928,96		5 766,88
DOUALI	22. 31. 77	026.22.51.77	560	2 097,52	12 338,37				4 799,34		4 799,34
OUBADJA	22. 18. 93	026.22.53.93	525	1 124,72	6 616,00				12 338,37		14 435,89
HAOUCHENE		026.22.52.05	526	68,85	405,00				6 616,00		7 740,72
LACHEBI		026.22.54.52	580	2 509,37	14 761,00				473,85		473,85
LACHEBI		026.22.54.04	580	733,39	4 314,05				17 270,37		17 270,37
OUBADJA		026.22.53.24	525	472,94	2 782,00				5 047,44		5 047,44
CHOAUKI	INTERNET	026.22.54.28	570	170,51	1 003,00						3 254,94
STANDARD		026.22.53.54	233	1 315,21	7 736,54	87	48		1 003,00		1 173,51
		026.22.52.75	233	2 021,48	11 891,03	87	48	23	70	5	9 051,75
		026.22.51.10	233	68,00	400,00	87	48	23	70	5	13 912,51
		026.22.53.25	233	1 275,34	7 502,00	87	48	23	70	5	468,00
		026.22.52.36	233	1 551,08	9 124,00	87	48	23	70	5	8 777,34
		026.22.50.31	233	877,99	5 164,63	87	48	23	70	5	10 675,08
		026.22.52.02	233	51,00	300,00	87	48	23	70	5	6 042,62
		026.22.53.36	233	2 524,32	14 848,96	87	48	23	70	5	351,00
		026.22.53.72	233	138,38	814,00	87	48	23	70	5	17 373,28
		026.22.50.80	233	2 129,88	12 528,66	87	48	23	70	5	952,38
TELEX	TOUATI	026.22.54.92	1	828,45	4 873,26		48	23	70	5	14 658,54
	TOUATI	026.22.50.91	1	5 101,90	30 011,15						5 701,71
	AMRANI	026.22.54.56	1	3 624,48	21 320,49						35 113,05
	NAIT KACI	026.22.54.23	1	1 440,34	8 472,56						24 944,97
TIMBRES	AFFRANCHIS										9 912,90
	MACHINE										
Montants à comptabiliser				32 980,02	194 000,06	61 137,43	35 804,92	15 413,01	82 351,13	1 508,79	226 980,08
Comptes à débiter				445 690		181 101	181 102	181 103	628	181 105	401 200

300

300
73
x12

Annexe 16 : Facture de téléphone

ALGERIE TELECOM
 SPA au capital de 50 000 000 000 DA
 Siège social RN n°5, Cinq Maisons, Mohammadia 16130 Alger
 RC n° 02 B 0018083 Identification Fiscale : 000216299033049
 N° article d'imposition 16293838021 NIS: 000216290656936



إتصالات الجزائر
 شركة ذات أسهم برأس مال قدره 50.000.000.000 دج
 المقر الاجتماعي: الطريق الوطني رقم 05، الديار الخميس، المحمدية الجزائر 16130
 السجل التجاري رقم 02 ب 0018083 ب التعريف الجبائي 000216299033049
 البند الشريفي 16293838021 رقم التعريف الإحصائي 000216290656936

SERVICE FAIT

FACTURE 205C-118418 فاتورة

NUMERO

Pour plus de renseignements, contacter votre agence
 100 Tizi-Ouzou (05)
 Rue des Frères Bouzidi 15000 Tizi Ouzou
 Tél. : 100 (Centre d'appel), www.at.dz
 CCP n° 375512/61

ENIEM UCU SOUS DIRECTION ANNAMEZ
Oued Aissi
15007 TIZI OUZOU

N° abonnement TLP 026225456
 N° du client 5537601
 Période facturée du 01/09/2012 au 31/10/2012
 Date facture 06/11/2012

SITUATION ANTERIEURE الوضعية السابقة

Solde échéancier restant à payer	0,00	رصيد الأقساط العفي دفعها
Solde à la dernière facture	33 824,20	رصيد آخر فاتورة
Mouvement de la période	-33 824,20	تغيرات الفترة
Report à nouveau	0,00	التسوية مع جديد

FACTURATION PERIODE EN COURS فترة الفترة الجارية

Abonnement	Montant المبلغ	Date de Début تاريخ البداية	Date de fin تاريخ النهاية	الإشتراك
Ligne mixte	300,00	01/11/2012	31/12/2012	خدم مزيج
Désire ne Pas Figurer sur Annuaire	33,00	01/11/2012	31/12/2012	عدم الظهور في السجل
Consommations	Montant المبلغ	Nb d'appels عدد المكالمات	Durée مدة	إستهلاكات
Communications locales	741,00	148	2 h50mn45s	مكالمات محلية
Communications nationales	2 168,00	257	6 h58mn28s	مكالمات وطنية
Communications internationales	7 578,64	197	7 h21mn19s	مكالمات دولية
Services à numérotation abrégée	0,00	3	0 h00mn57s	خدمات الترتيب المختصر
Services à valeur ajoutée	23,85	5	0 h04mn28s	خدمات ذات القيمة المضافة
Communications vers les mobiles	10 476,00	539	14 h54mn14s	مكالمات نحو النقول

Total HT	21 320,49	المجموع غير
Montant TVA	3 624,48	مبلغ الرسم على القيمة المضافة
Montant facture TTC	24 944,97	المبلغ الفاتورة مع الرسوم
Report des antérieurs TTC	0,00	تسوية السابقين
Montant total à payer TTC par chèque	24 944,97	المبلغ الإجمالي الدفع شيك
Droit de timbre	249,00	حق الطابع
Montant Total TTC Numéroté	25 193,97	المبلغ الإجمالي نقدا

La présente facture est arrêtée à: vingt quatre mille neuf cent quarante quatre dinars et quatre-vingt dix-sept Cts

Algérie Telecom O.p.s
Payé
 Le: 09 DEC. 2012 Caisse

Agence Commerciale Tizi Ouzou « 5 »
 الوكالة التجارية تيزي وزو « 5 »

Date limite de paiement: 27/11/2012

آخر أجل الدفع

Nouveau !
 Accédez à votre espace client, en vous inscrivant sur : <http://ec.djaweb.dz>
 et profitez sans vous déplacer de multiples services en ligne.

Annexe 17 : Facture de téléphone

TELECOM
 au capital de 50 000 000 000 DA
 Siège social RN n°5, Cinq Maisons, Mohammadia 16130 Alger
 RC n° 02 B 0018083 Identification Fiscale : 000216299033049
 N° article d'imposition 16293838021 NIS: 000216290656936

إتصالات الجزائر
 شركة ذات أسهم برأس مال قدره 50.000.000.000 دج
 المقر الاجتماعي: الطريق الوطني رقم 05، الديار الخمس، الحمديّة الجزائر 16130
 000216299033049 التسجيل التجاري رقم ب 02 ب 0018083 التعريف الجبائي
 000216290656936 البند الضريبي رقم التعريف الإحصائي

FACTURE 106C-131337 فاتورة

Pour plus de renseignements, contacter votre agence
 ACTEL Tizi-Ouzou (05)
 Rue des Frères Bouzidi 15000 Tizi Ouzou
 Tél.: 100 (Centre d'appel)
 CCP n° 375512/61

ENTREPRISE NATIONALE INDUSTRIELLE ELECTRO MENAGER ZONE IN Oued Aissi 15000 TIZI OUZOU

N° abonnement	TLP 026225080	رقم الاشتراك
N° du client	5534871	رقم الزبون
Période facturée	du 01/11/2011 au 31/12/2011	الفترة المطوّرة
Date facture	07/01/2012	تاريخ الفاتورة

SITUATION ANTERIEURE	الوضعية السابقة
Solde échéancier restant à payer	0,00
Solde à la dernière facture	351,00
Mouvement de la période	-351,00
Report à nouveau	0,00

Abonnement	Montant العيلع	Date de Debut تاريخ البداية	Date de fin تاريخ النهاية	الإشتراك
Ligne mixte	300,00	01/01/2012	29/02/2012	خط مزيج

Consommations	Montant العيلع	Nb d'appels عدد المكالمات	Durée مدة	إستهلاكات
Services à numérotation abrégée	0,00	1	0 h01mn00s	مكالمات الترقيم المختصر

Total HT	300,00	المجموع خـر
Montant TVA	51,00	مبلغ الرسم على القيمة المضافة
Montant facture TTC	351,00	المبلغ المستحق شامل الرسوم
Report des antérieurs TTC	0,00	تحصيل الفيون شهر
Montant total à payer TTC par chèque	351,00	المبلغ الإجمالي للدفع شهر
Droit de timbre	5,00	حق الطابع
Montant Total en Numeraire	356,00	المبلغ الإجمالي نقدا

La présente facture est arrêtée à: trois cent cinquante et un dinars

Algerie Télécom S.p.a
 Payé Le: 01 MARS 2012
 Agence Commerciale Tizi Ouzou « 5 »
 مؤسسة تجارية تيزي وزو « 5 »

Date limite de paiement **28/01/2012** آخر أجل للدفع

VU BON À PAYER

TVA 03112
 TVA 0312012

Annexe 18 : Facture d'eau

P 21/27

2

وزارة الموارد المائية الجزائرية للمياه



00019

Type:48 GROS CONSOMMATEUR

VU BON A PAYER

**Le Chef de Service
Energie et Fluides**

السجل التجاري رقم: 01 B 0017164

ALGER
TIZI OUZOU
TIZI OUZOU

الوكالة الجهوية:
المنطقة:
الوحدة:

000116 180 807 261 رقم التعريف الإحصائي

التعريف الجبائي

000116189029833

المادة الجبائية

16180205071

فاتورة

الفترة
Février/2012

رقم الفاتورة
F2 0081/2012-02

القسطاع:	LARBA NATH IRATEN
مرجع البنكي:	00300580020081300067
مرجع ح.ج.ب:	BADR
الهاتف:	CC 77738 87 CLE 26 026 22 84 04

Compteur N°:2639449/En marche

الدليل

ENIEM CAM OUED AISSI

الاسم و اللقب:

القديم
88 410
الجديد
99 080

القديم
الجديد

15 05 0V F2 0081

رمز الزيون:

ALMA O-AISSI

عنوان الإيصال:

- IRDJEN -

الهيئة المكلفة بالتسديد:

ENIEM

التعريف	الإستهلاك	السعر	المبلغ الغير الخالص للرسم	القيمة % المضافة	القيمة المضافة	المبلغ الإجمالي
الماء						
أتاوة الثابتة	10 670	40.95	436 936.50	7 %	30 585.56	467 522.06
التطهير			500.00	7 %	105.00	1 605.00
أتاوة الثابتة	10 670	15.28	163 037.60	7 %	11 412.63	174 450.23
			700.00	7 %	49.00	749.00
أتاوة النوعية 4%						17 477.46
أتاوة الانتصافية 4%						17 477.46
أتاوة التسبير 3 دج/م ³						32 010.00

Sept cents - onze milles deux cents quatre vingt et onze Dinars 21 centimes

مبلغ الفاتورة: 711 291.21

1 345 509.59

الدون السابقة

الفاتورة


الرجاء منكم ذكر رمز الزيون عند التسديد

مسسة العمومية الجزائرية للمياه
EPIC Algérienne des Eaux
Unité de TIZI-OUZOU
Secteur de Larbae Nath Iraten
Service Commercial

العنوان: 02، نهج الشرق - تيزي وزو - الهاتف: 026 22 83 02 / 026 22 84 04

40110105531 D 03/12

Annexe 19 : Facture d'électricité et du gaz



شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط
Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre

Fourniture de Gaz
HAUTE PRESSION

400201000008 établie le Janvier 2012

FACTURE N° : 400201000008 Tél n° : 025 40 61 91 Fax n° : 025 39 11 55

Direction Commerciale & Marketing N°R.C. : 06B0805455-00/09 N°R.I.B. : 001004420300305659/27 Adresse : Boulevard Mohamed Boudiaf Bida Site web : www.sdc.dz

VU BON A PAYER

Le Chef de Service
Energie et Fluides

N°S : 00060919000163

CLIENT

Référence : 090000900028199 Tél n° : Fax n° :
N° Client : 4060028 ENIEM-UPT TIZI OUZOU
Adresse lieu de consommation : N° R.C. :
Poste n° : 1000028 Z.I OUED AISSI TIZI OUZOU 15000
Nom et Adresse du destinataire de la facture :

Période de consommation : du 01 Janvier 2012 au 01 Février 2012

ELEMENTS DE FACTURATION				Pouvoir calorifique supérieur		Tarif
Température moyenne (en °C)	Pression moyenne (en bars)	Coefficient d'altitude	(en th / m³)			
00.00	4.000		9.480		21T	

Appareils de mesure	Numéro	Coefficient de lecture	Ancien Index	Nouvel Index	Différence d'Index	Volume Corrigé (15°C, 1 bar)
Avec Correcteur	44444	1.000	15065222	15418017	352795	352795

ELEMENTS	QUANTITE	P.U. (DA)	A DEDUIRE (DA)	A PAYER (DA)
Energie	3344496	0.184900	0.00	618397.31
DMD	25000	11.160000		279000.00
DMA	0	0.000000		0.00
Redevances Fixes	01	7092.45		7092.45
Total Energie Hors Taxes				904489.76
TVA				63314.28
Redevance d'entretien du poste de livraison				26000.00
Frais de coupure et remise				0.00
Autres frais				4420.00
Montant Hors taxes Prestation				7092.45
A Prestation				Taux 17%
Taxe sur vente de produits énergétiques				5016.74
Intérêts moratoires				1003240.78
Taxe sur consommation d'énergie 0.0015 DA/Th				2341.14DA

TOTAL FACTURE 2341.14DA

Contribution aux coûts permanents du système 0.0007DA/Th (inclus dans le montant global)

La présente facture est arrêtée à la somme de : un million trois mille deux cent quarante DA, soixante dix huit cts

Veuillez régler avant le par :

- Virement au compte bancaire sus indiqué
- Chèque bancaire adressé à la SDC


Conformément à votre demande, le montant de cette facture sera prélevé par traite N°.....

Le Sur le compte N° :

AVIS : Un délai de paiement de 15 jours à dater de la réception de la présente facture vous est accordé. Passé ce délai, nous serons dans l'obligation d'entamer la procédure de suspension de la fourniture d'énergie.

Blida, le 13 Février 2012


Le Directeur Commercial & Marketing



M. M. M.

Djalal

Annexe 20 : Facture d'électricité et du gaz



شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط
Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre

Fourniture de Gaz
HAUTE PRESSION

401202000008 Février 2012

FACTURE N° établie le

Direction Commerciale & Marketing **YOU BOX A PAYER** Tél n° : 025 40 61 91 Fax n° : 025 39 11 55

N°R.C. : 06B0805455-00/09
N°R.L.B. : 001004420300305659/27
Adresse : Boulevard Mohamed Boudiaf Blida
Site web : www.sdc.dz

Le Chef de Service
Energie et Fluides

C L I E N T

Référence : 090000900028199 Tél n° :
N° Client : 4060028 Adresse lieu de consommation : ENIEM-UPT TIZI OUZOU Fax n° :
Poste n° : 1000028 N° R.C. :
Nom et Adresse du destinataire de la facture : Z.I OUED AISSI TIZI OUZOU 15000

ELEMENTS DE FACTURATION					Période de consommation : du 01 Février 2012 au 01 Mars 2012	
Température moyenne (en °C)	Pression moyenne (en bars)	Coefficient d'altitude	Pouvoir calorifique supérieur (en th / m³)	Tarif		
06.00	4.000		9.480	21T		

Appareils de mesure	Numéro	Coefficient de lecture	Ancien Index	Nouvel Index	Différence d'Index	Volume Corrigé (15°C, 1 bar)
Avec Correcteur	44444	1.000	15418017	15596861	178844	178844

ELEMENTS	QUANTITE	P.U. (DA)	A DEDUIRE (DA)	A PAYER (DA)
Energie	1695441	0.184900	0.00	313487.04
DMD	25000	11.160000		279000.00
DMA	0	0.000000		0.00
Redevances Fixes	01	7092.45		7092.45
Total Energie Hors Taxes				599579.49
TVA Taux 7%				41970.56
Redevance d'entretien du poste de livraison				26000.00
Frais de coupure et remise				0.00
autres frais				
Montant Hors taxes Prestation				4420.00
TVA Prestation Taux 17%				751.40
Taxe sur vente de produits énergétiques				
Intérêts moratoires				
Taxe sur consommation d'énergie 0.0015 DA/Th				2543.16
TOTAL FACTURE				674513.21

Contribution aux coûts permanents du système 0.0007DA/Th (inclus dans le montant global) 1186.80DA

La présente facture est arrêtée à la somme de : **six cent soixante quatorze mille cinq cent treize DA;**
vingt et un cts

Veillez régler avant le par :

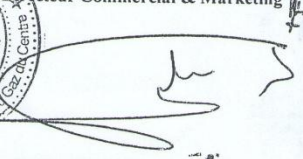
- Virement au compte bancaire sus indiqué
- Chèque bancaire adressé à la SDC


Conformément à votre demande, le montant de cette facture sera prélevé par traite N°.....

Le Sur le compte N° :

Blida, le 14 Mars 2012

Le Directeur Commercial & Marketing





Direction Commerciale et Marketing
SDC

AVIS : Un délai de paiement de 15 jours à dater de la réception de la présente facture vous est accordé. Passé ce délai, nous serons dans l'obligation d'entamer la procédure de suspension de la fourniture d'énergie.

03/12