

**MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**
ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du
diplôme de Master en Sciences financières et
comptabilité**

Option : Comptabilité et Finance

Thème :

**Analyse du système de comptabilité de gestion au sein de
l'entreprise**

Cas : HENKEL Algérie SPA

Elaboré par :

Mlle. Joulnar HASEEB

Encadré par :

Dr. Lamine TARHLISSIA

Entreprise d'accueil : HENKEL Algérie SPA

Période de stage : du 07 Mars au 24 Mai 2022

Année universitaire : 2021/2022

**MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du
diplôme de Master en Sciences financières et
comptabilité**

Option : Comptabilité et Finance

Thème :

**Analyse du système de comptabilité de gestion au sein de
l'entreprise**

Cas : HENKEL Algérie SPA

Elaboré par :

Mlle. Joulnar HASEEB

Encadré par :

Dr. Lamine TARHLISSIA

Entreprise d'accueil : HENKEL Algérie SPA

Période de stage : du 07 Mars au 24 Mai 2022

Année universitaire : 2021/2022

Remerciements

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

Mes remerciements s'adressent également à mon encadrant de l'ESC Docteur TARHLISSIA Lamine pour sa patience, ses précieux conseils et pour la qualité de leur suivi lors de la réalisation du mémoire.

Je remercie aussi Madame HOUCHATI Nadia mon tuteur de stage pour son aide, ses conseils, son encouragement et sa disponibilité durant toute la période de mon stage.

Je remercie également Monsieur YAHIA CHERIF Ahmed Zin El Abidine le manager des ressources humaine de HENKEL Algérie SPA de m'avoir donné la chance d'intégrer l'entreprise et Monsieur MESROUK Ezzine de ses précieux conseils

Je présente mes sincères remerciements à tous nos enseignants spécialement Monsieur BENZIADI Djamel pour ses cours qui m'ont été bénéfiques dans ma recherche, et les personnels de l'ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE, ainsi qu'aux personnels de l'entreprise HENKEL Algérie SPA.

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

Dédicace

À mes très chers parents :

Ma mère, « Tu m'as donné la vie, la tendresse et le courage pour réussir. Tout ce que je peux t'offrir ne pourra exprimer l'amour et la reconnaissance que je te porte. En témoignage, je t'offre ce modeste travail pour te remercier pour tes sacrifices et pour l'affection dont tu m'as toujours entourée ».

Mon père, « L'épaule solide, l'œil attentif compréhensif et la personne la plus digne de mon estime et de mon respect. Aucune dédicace ne serait exprimée mes sentiments, que Dieu te préserve et te procure santé et longue vie ».

À ma chère sœur Chatha, « Aucune dédicace serait exprimé assez profondément ce que je ressens envers toi. Je te dirais tout simplement, un grand merci, je t'aime. »

À mon grand-père Chabbi et ma grande mère Akila

À mes chères tantes : Hayet et Hassina

À mes chères amies : Islam, Lina, Rahma, Anfel. Qui ont été là quand j'avais besoin. Que Dieu le tout puissant vous préserve tous et vous procure sagesse et bonheur.

JOULNAR

Sommaire

| | |
|---|--------------|
| Liste des tableaux | II |
| Liste des figures | III |
| Liste des abréviations | IV |
| Introduction générale | A à D |
| Résumé | V |
| Chapitre I : La comptabilité de gestion comme un système d'information | 1 |
| Section 01 : Le système d'information | 3 |
| Section 02 : La comptabilité de gestion dans le cadre théorique | 9 |
| Section 03 : La relation du système d'information et la comptabilité de gestion et son effet sur la prise de décision | 14 |
| Chapitre II : Les méthodes de calculs des coûts | 19 |
| Section 01 : Les charges et coûts dans leur aspect théorique | 21 |
| Section 02 : Les méthodes classiques en comptabilité de gestion | 25 |
| Section 03 : Les méthodes développées | 45 |
| Chapitre III : Analyse du système de comptabilité de gestion de Henkel Algérie SPA | 58 |
| Section 01 : présentation de l'entreprise HENKEL Algérie..... | 60 |
| Section 02 : le système de comptabilité de gestion de HENKEL Algérie..... | 64 |
| Section 03 : correction de la méthode utilisée | 73 |
| Conclusion générale | 84 |

Liste des tableaux

| | |
|--|----|
| Tableau N°1 : Comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.... | 13 |
| Tableau N°2 : Répartition des charges indirectes | 25 |
| Tableau N°3 : Présentation du compte de résultat différentiel | 36 |
| Tableau N°4 : Représentation des écarts sur matières | 47 |
| Tableau N°5 : Représentation des écarts sur main d'œuvre | 48 |
| Tableau N°6 : Représentation des écarts sur charges indirectes | 49 |
| Tableau N°7 : Quantités annuelles produites | 62 |
| Tableau N°8 : Coûts des matières premières | 62 |
| Tableau N°9 : Coût d'emballage | 63 |
| Tableau N°10 : Processus de fabrication de Pril isis 3L | 64 |
| Tableau N°11 : Processus de fabrication Pril isis 1,25L et 650ml | 64 |
| Tableau N°12 : coût de production Pril isis 3L | 65 |
| Tableau N°13 : Coût de production Pril isis 1,25L | 65 |
| Tableau N°14 : Coût de production Pril isis 650ml | 66 |
| Tableau N°15 : Charges de distribution | 66 |
| Tableau N°16 : Coûts de revient | 66 |
| Tableau N°17 : Récapitulation des résultats analytiques des produits | 69 |
| Tableau N°18 : Variabilité des coûts de processus de production des produits en question ... | 71 |
| Tableau N°19 : Variabilité des coûts de processus de production des produits en question ... | 71 |
| Tableau N°20 : Charges imputables pour Pril Isis 3L | 72 |
| Tableau N°21 : Charges imputables pour Pril Isis 1,25L et 650ml | 72 |
| Tableau N°22: Résultat analytique après imputation | 74 |
| Tableau N°23 : Différence d'imputation | 74 |
| Tableau N°24 : Différence des résultats avant et après imputation | 75 |

Liste des figures et schéma**Figures :**

| | |
|---|----|
| Figure N°1 : Principales caractéristique et composantes d'un système d'information | 6 |
| Figure N°2 : mécanisme de la prise de décision | 11 |
| Figure N°3 : Représentation des liens entre charges de la comptabilité générale et celles de la comptabilité de gestion | 22 |
| Figure N°4 : Charges de la comptabilité de gestion | 23 |
| Figure N°5 : l'analyse des écarts en détail..... | 46 |
| Figure N°6 : Représentation de la méthode ABC | 52 |
| Figure N°7 : organigramme du département des finances et comptabilité et controlling | 59 |
| Figure N°8 : Coût de revient total/résultat analytique avant imputation | 75 |
| Figure N°9 : coût de revient total/résultat analytique après imputation | 76 |
| Figure N°10 : Couverture du coût de revient par le chiffre d'affaires AI | 77 |
| Figure N°11 : Couverture du coût de revient par le chiffre d'affaires Après imputation | 77 |

Schémas :

| | |
|---|----|
| Schéma N°01 : Les étapes du processus de décision..... | 15 |
| Schéma N°02 : Schéma d'application de la méthode du direct costing..... | 35 |

Liste des abréviations

| | |
|-----------|--------------------------------------|
| ABC | Activity Based Costing |
| CA | Chiffre d'Affaires |
| CF | Charge Fixe |
| CH. Fixes | Charges fixes |
| CIR | Coefficient d'Imputation Rationnelle |
| CMP | Corporate Management Performance |
| CT | Coût Total |
| CU | Coût Unitaire |
| CUMP | Coût Unitaire Moyen Pondéré |
| CV | Coût Variable |
| CVU | Coût Variable Unitaire |
| DEPS | Dernier Entré Premier Sorti |
| DZD | Dinar Algérien |
| HUR | Hour |
| L | Litre |
| LH | Labor Hour |
| MCV | Marge sur Coût Variable |
| MCVu | Marge sur Coût Variable Unitaire |
| ML | Millilitre |
| MP | Matière Première |
| MS | Marge de Sécurité |
| OH | Operating Hour |
| Peps | Première Entrée Première Sortie |
| PNL | Profit and Lost |
| Proc.fab | Processus de fabrication |
| PV | Prix de Vente |
| PVU | Prix de Vente Unitaire |
| QUT. | Quantité |
| SI | Système d'Information |
| SIC | Système d'Information Comptable |
| SPA | Société Par Action |
| SR | Seuil de Rentabilité |
| T | Tonne |
| TMCV | Taux de Marge sur Coût Variable |
| TR | Taux de Recouvrement |
| UO | Unité d'Œuvre |

Résumé :

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

Le but de notre travail est de connaître la réalité que reflète un système d'information comptable de gestion. Pour répondre à cet objectif on a organisé ce travail en trois chapitres :

Dans le premier chapitre, on a étudié le système d'information et la comptabilité de gestion séparément pour en déduire la relation entre les deux. Ainsi que leurs rôle dans la prise de décision. Quant au deuxième chapitre, il a été consacré pour définir les charges et les coûts et présenter les méthodes de calculs. Dans le troisième chapitre, notre recherche est portée sur l'analyse de trois produits de l'entreprise HENKEL Algérie SPA, à travers l'analyse et l'évaluation de la méthode utilisée par l'entreprise afin de corriger les résultats.

La méthode des coûts complets utilisée par HENKEL Algérie SPA n'est pas exempte des erreurs, bien au contraire. Leur méthode consiste à imputer les charges fixes telles quelles sont, ce qui nous a conduit à utiliser la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes. Cette méthode nous à montrer la réalité du résultat analytique et l'importance d'atteindre le niveau de production normal (exploitation complètes des moyens), pour le but de maximisation du profit et minimisation des coûts.

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

Abstract:

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

The purpose of our work is to understand the reality reflected in a management accounting information system. To meet this objective, this work has been organized into three chapters:

In the first chapter, the information system and management accounting were examined separately to deduce the relationship between the two. And their role in decision-making. The second chapter was devoted to defining costs and expenses and to presenting the methods of calculation. In the third chapter, our research is focused on the analysis of three products of the company HENKEL Algeria SPA, through the analysis and evaluation of the method used by the company to correct the results.

The full cost method used by HENKEL Algérie SPA is not free from errors, on the contrary. Their method is to impute fixed charges as they are, which led us to use the rational imputation method for fixed charges. This method shows us the reality of the analytical result and the importance of reaching the normal level of production (full exploitation of means), for the purpose of maximizing profit and minimizing costs.

Keywords: Analyze, management accounting, information systems, decision making.

Introduction générale

L'usage de la comptabilité comme un système d'information a changé avec les années, par l'apparition des types de comptabilité, cette dernière a évolué pour ne pas être tout simplement une discipline qui permet de répertorier les mouvements des flux, les dépenses et les recettes de l'entreprise ou bien un système qui permet d'enregistrer, traiter, classer l'ensemble des informations relatives aux transactions effectués par l'entreprise. Car ce processus permet de connaître ce qui y entre et ce qui y sort et on connaît l'impact de ses transactions sur l'entreprise. Mais on a aucune idée de la façon de traitement de ces derniers.

Mais la comptabilité financière en collectant des informations et faire partie d'un système d'information reste toujours incapable de fournir certains détails, et encore plus elle n'aide pas les entreprises à prendre des décisions importantes en termes de coût et gestion des entrées et sorties.

La comptabilité générale ne fournit pas des méthodes d'analyse des conditions d'exploitation internes de l'entreprise, et des éléments d'aide à la prise de décision.

Ce manque a nécessité la mise en place d'un système d'information appelé « la comptabilité de gestion » particulier et qui est destiné à fournir les informations dont on a vraiment besoin pour la gestion de l'entreprise.

La comptabilité de gestion elle-même nécessite une base de données, le traitement de ces coûts qui vont conduire à la prise de décision oblige la présence d'un système d'information fourni. Qui est au service de l'entreprise.

Pour que les entreprises algériennes arrivent à s'intégrer dans la concurrence mondiale et faire face aux différents défis et être compétitifs à l'échelle internationale. Des nouvelles méthodes doivent être utilisées pour aider ces entreprises à la prise de décision ce qui veut dire une intégration de comptabilité de gestion. Car elle permet de calculer des coûts et des résultats prévisionnels par fonction, activité, produit, commandes. Et les analyser d'une façon qui permet la prise des bonnes décisions.

Ce qui est le cas de la multinationale installée en Algérie HENKEL Algérie SPA, dans laquelle, la comptabilité de gestion est un système primordial qui l'aide dans la prise des décisions et dans la maîtrise des coûts.

Ceci nous a motivé de déclencher une recherche sur le sujet de mémoire intitulé :

« Analyse du système de comptabilité de gestion au sein de l'entreprise HENKEL Algérie SPA »

Ce thème incite à poser la problématique :

Quelle est la réalité de l'application d'un système de comptabilité de gestion à HENKEL Algérie SPA ?

Nous allons essayer de refléter la réalité économique engendrée par la comptabilité de gestion à Henkel Algérie SPA ce qui est l'objet principal d'étude, mais il sera essentiel d'analyser en premier lieu les liens entre la comptabilité de gestion et le système d'information ainsi qu'une

présentation théorique des différentes méthodes de calculs. Cela sera fait en répondant aux questions suivantes :

- Existe-il une relation entre la comptabilité de gestion avec le système d'information ?
- Quelles sont les méthodes d'évaluation des coûts ?
- Comment peut-on évaluer l'application de la comptabilité de gestion à HENKEL Algérie SPA ?

En essayant de répondre à ces questions, on a proposé les hypothèses suivantes :

- ✓ la comptabilité de gestion est en relation avec les systèmes d'informations.
- ✓ Il existe plusieurs méthodes d'évaluation comme : direct costing, la méthode des coûts complets, la méthode de l'imputation rationnelle des coûts fixes ...
- ✓ L'évaluation de l'application de la comptabilité de gestion se fait par le calcul des coûts en utilisant les méthodes d'évaluation des coûts, la meilleure méthode est celle qui sert l'intérêt de l'entreprise et l'aider à la prise de décision.

D'où l'apparition de trois chapitres en détail pour confirmer ou infirmer nos hypothèses :

Le premier chapitre intitulé « La comptabilité de gestion comme un système d'information » traite en général le système d'information en basant sur le système d'information comptable, et sa relation avec la comptabilité de gestion ainsi que la prise de décision.

Le deuxième chapitre intitulé « Les méthodes de calculs des coûts » va mettre en évidence les termes liés aux coûts et charges, ainsi que les outils de traitement des coûts dont la méthode des coûts complets, le direct costing, l'imputation rationnelle, la méthode des coûts préétablis, la méthode du coût marginale et la méthode ABC.

En troisième et dernier chapitre « Évaluation du système comptable de gestion de l'entreprise économique » qui représente la partie pratique, une évaluation de la méthode utilisée sera faite, l'analyse des résultats va conduire à une proposition d'un nouveau processus afin d'aider l'entreprise en termes de coûts et prise de décision.

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

Les objectifs de ce thème sont :

- Améliorer la pratique de la comptabilité de gestion au niveau des entreprises algériennes ;
- Encourager les autres entreprises à adopter la comptabilité de gestion ;
- Démontrer l'importance de cette comptabilité en image primordiale ;
- Implanter cette comptabilité aux esprits des entreprises afin de perfectionner son activité et ce qui va conduire par la suite à la prospérité économique.

Les méthodes utilisées sont :

- Méthode descriptive : sur l'aspect théorique qui touche à la fois le système d'information et l'approche comptable et économique.
- Méthode analytique pour mettre en pratique les méthodes retenues pour l'évaluation des coûts et leur impact sur la prise de décision. ainsi que l'analyse des résultats obtenus des calculs des coûts de HENKEL Algérie SPA

Délimitation du champ de travail

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

Dans le domaine, le sujet se limite à l'évaluation du système de la comptabilité de gestion appliqué au sein l'entreprise HENKEL Algérie pour trois de leurs produits ;

Dans le temps, le sujet traite les données de l'année 2021 ;

Dans l'espace, notre étude est faite au niveau du siège social de HENKEL Algérie SP

Chapitre I : La comptabilité de gestion comme un système d'information

Introduction du chapitre :

Afin de pouvoir suivre la situation économique, les entreprises développées se font gérer par un système d'information plus précisément comptable. Dans le but de voir, planifier, contrôler et analyser les flux comptables et d'où une rentabilité. Un système d'information comptable doit être mis car il traite l'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement.

Les informations produites par la comptabilité financière constituent l'enregistrement, le traitement, et le classement des différents flux et transactions. Mais un besoin se crée pour la prise de décision et l'analyse des coûts en détail.

La comptabilité de gestion est un système conçu pour ce rôle dans l'entreprise. Il se fait par l'analyse des coûts pour faciliter la prise de décision pour les managers. Cette comptabilité est considérée comme une comptabilité interne de l'entreprise car elle sert aux besoins internes des entreprises.

Dans ce chapitre intitulé par : la comptabilité de gestion comme un système d'information, les questions traitées seront :

Qu'est-ce qu'un système d'information comptable ?

Que veut-on dire par la comptabilité de gestion ?

Comment ces derniers influent la prise de décision ?

La première section du chapitre est dédiée pour la définition du système et de l'information séparément, puis le système d'information, et enfin le système d'information comptable.

Pour la deuxième section, la comptabilité de gestion sera mise dans son cadre théorique. Plus exactement la définition et objectifs de la comptabilité de gestion, Le passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion, et les outils de la comptabilité de gestion.

SECTION 01 : Le système d'information

1. Le système et l'information :

1.1 Le système

1.1.1 Définition du système :

Un système est un groupe de composantes, et qui procède du traitement des éléments en amont et les transformer en produits finals en aval et en interaction avec l'environnement.

Ou plus simplement, il s'agit d'un ensemble d'éléments qui se réunissent d'une façon organisée et interagissent entre eux, afin d'avoir un résultat ou atteindre un objectif.

Le « système » possède plusieurs définitions dont on peut citer :

- ✚ « Un ensemble d'organes ou de structures reliés de telle sorte qu'ils puissent accomplir, en étroite coopération une certaine fonction¹ »
- ✚ « Ensemble cohérents plus en moins complexe, composé d'un nombre déterminé de structures ou d'éléments, souvent divers, reliés à un plan commun ou concourant à un but commun ».

1.1.2 Caractéristiques d'un système :

- Le système doit faire partie d'un environnement, cet environnement contient d'autres systèmes ;
- Un sous-système est un système qui fait partie d'un autre système ;
- La frontière est ce qu'il y'a entre un système et son environnement ;
- Un système est dit ouvert quand il est en interaction avec son environnement et avec d'autres systèmes ;
- Un système est adaptatif quand il est capable de se modifier ou de modifier son environnement pour s'adapter.

1.1.3 La variété des systèmes :

Les systèmes sont classés selon des critères :

Le degré de complexité : un système est composé par un ou plusieurs sous-systèmes, le degré de complexité peut se mesurer par le nombre d'éléments du système et le nombre de relations entre ces éléments. La complexité peut être réduite par la décentralisation.

Le degré d'adaptabilité : l'instabilité du système est due à la variabilité relative aux éléments (apparition de nouvel élément), qui affecte les relations du système (naissance d'une nouvelle relation en cas d'apparition).

Le degré d'incertitude : la certitude d'un système est mesuré par détermination exacte des relations variables d'entrées - variables de sorties et l'évolution de l'environnement.

¹ Ahmed SILEM, Jean-Marie ALBERTINI, **lexique d'économie**, Dalloz, Paris, France, 1999.P : 50.

1.2 L'information :

1.2.1 Définition de l'information

- ✓ Davis propose la définition suivante : « l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit; elle a une valeur pour ses décisions et ses actions »¹.
- ✓ Lesnard et Verbrugghe définissent l'information comme : « une image des objets et des faits : elle apporte une connaissance que le destinataire ne possédait pas ou qu'il ne pouvait pas prévoir. L'information réduit l'incertitude, elle n'a de valeur que si elle a une influence bénéfique sur les décisions ou les actions »².
- ✓ Dugne McCarthy propose la définition suivante : « l'information dans l'entreprise est le rassemblement, la mise en forme et la diffusion des renseignements techniques, économiques de tout ou partie du personnel pour permettre à chacun de mieux voir l'entreprise, de s'y mieux situer, d'améliorer son action et de l'aider à avantage prévoir l'avenir ».

Ce qu'on peut retenir c'est que l'information constitue pour l'entreprise un ensemble de connaissances et données de natures différentes qui servent l'entreprise dans ses plusieurs départements, et aident les managers dans la prise de décision. Et vu son rôle dans l'entreprise, elle doit répondre aux caractéristiques qualitatives : la pertinence, la fiabilité, la comparabilité, l'intelligibilité.

- Une information est pertinente quand elle influence les décisions des utilisateurs et les aide dans l'évaluation des différents événements. La pertinence est liée à l'importance de l'information. ;
- Une information est fiable quand elle est exempte de toute erreur et doute. Ainsi que son élaboration dans les normes (l'image fidèle, la neutralité, la prudence, l'exhaustivité) ;
- La comparabilité des informations cohérentes permet aux utilisateurs de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entreprises ;
- L'information est intelligible lorsqu'elle est facile et compréhensible.

Ces données qui constituent les informations sont converties d'une façon qui permet aux utilisateurs de l'utiliser et qui répond à leurs besoins.

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

L'information joue un rôle essentiel dans une entreprise, elle est considérée comme :

- ✓ Instrument de liaison avec l'environnement ;
- ✓ Support de connaissance individuelle ;
- ✓ Instrument de communication ;
- ✓ Support de ressources de gestion.

¹ Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, **Système d'information pour le management**, Economica, Paris, France, P :34

² Catherine LESNARD, Sylvie VERBRUGGHE, **Organisation et gestion de l'entreprise**, Dunod, Paris, France, 1994. P : 96.

1.2.3 L'information comptable :

Pour la pérennité de l'entreprise, cette dernière fait appel aux nombreux types d'informations, l'information comptable ne fait pas l'exception et qui est considérée comme un vecteur de communication car elle est la base de toute décision financière.

L'entreprise utilise des données qui sont portées sur des documents comptables (bilan, compte de résultat, TFT, ...). Ces informations ont un rôle important pour l'entreprise, c'est pour cela les informations comptables respectent les normes réglementaires.

L'information comptable doit être neutre, elle ne doit pas de faire l'objet de partie pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminées¹.

2. Le système d'information :

2.1 Définition du système d'information :

Plusieurs définitions peuvent être prises pour cerner la notion :

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

Un système d'information est un ensemble de personnes, de procédures et de ressources qui recueillent de l'information, pour la transformer et la distribuer au sein d'une organisation.

Tout système d'information comprend quatre ressources principales : le personnel, le matériel, le logiciel et les données.

Le système d'information est considéré éminent pour le succès de l'entreprise, car il fournit l'information dont l'entreprise a besoin pour une exploitation efficace et une gestion efficace.

Pour ses utilisateurs, le SI représente :

- Un service fonctionnel et essentiel dont dépend la réussite de l'entreprise, tout comme la comptabilité, la GRH, la finance, ... ;
- Une source appréciable productrice d'information ;
- Un élément nécessaire qui influe la productivité, le rendement, les employés ainsi que les clients ;
- Une grande partie des ressources de l'entreprise ;
- Un outil qui aide les dirigeants dans la prise de décision et dans leur pilotage d'entreprise ;
- Un moyen de communication, car il assure la circulation de l'information dans l'entreprise et entre ses employés.

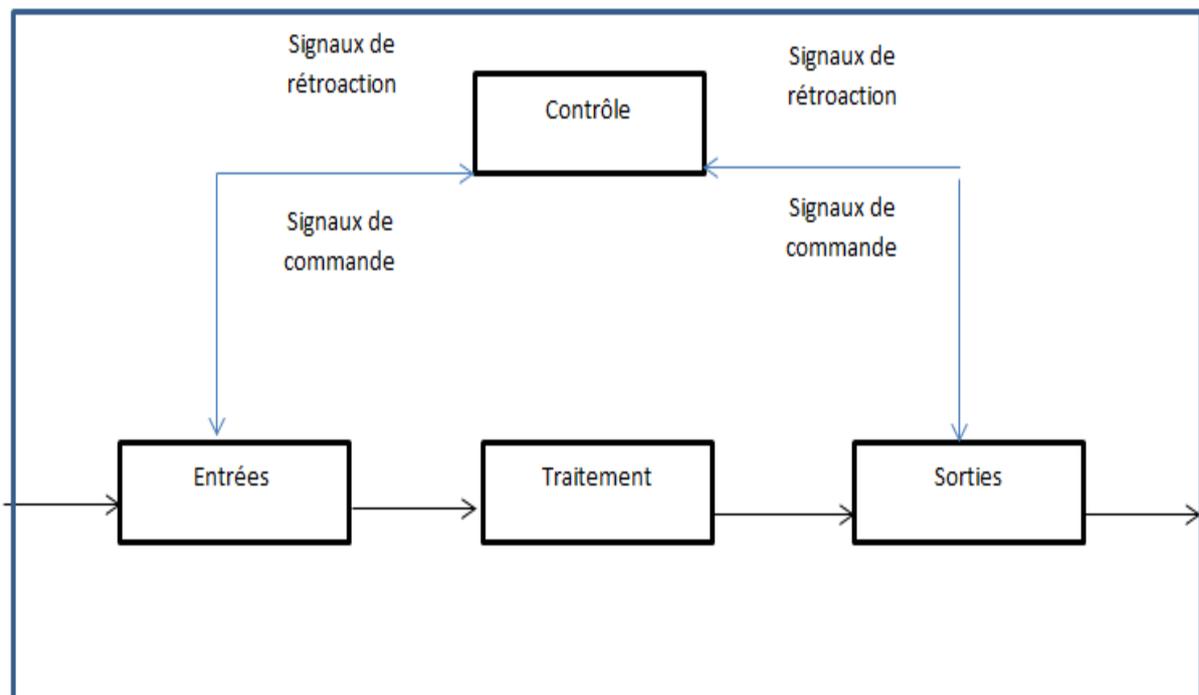
¹ Loi 07-11, portant sur le système comptable financier, 25 novembre 2007, P : 80

2.2 Les fonctions du système d'information :

Un SI possède essentiellement 4 fonctions qu'on peut les résumer par : collecter, stocker, traiter et diffuser l'information de son environnement.

- ✚ La collecte de l'information : c'est l'action de recueil de l'information afin de pouvoir l'enregistrer. C'est-à-dire la faire "entrer" dans le SI. Ces informations peuvent avoir deux provenances :
 - Provenance interne : l'information est produite au sein de l'entreprise par ces différentes entités.
 - Provenance externe : l'information générée par des parties prenantes externes à l'entreprise (clients, fournisseurs, État...) et qui sont essentiels pour anticiper les mutations et l'adaptation du SI pour servir l'entreprise.
- ✚ La mémorisation de l'information : après avoir collecté l'information. Elle doit être saisie et stocké d'une façon durable, stable, et sécurisé pour pouvoir l'utiliser ultérieurement ou pour répondre à des obligations légales. Le stockage de ces informations est sous forme d'une base de données BDD ou fichier.
- ✚ Le traitement de l'information : c'est par la production de nouvelles informations à partir des informations déjà existantes.
- ✚ La diffusion de l'information : pour que la valeur de l'information valide, elle doit être communiquée aux bons destinataires, et au bon moment, et sous une forme intelligible.

Figure N°1 : Principales caractéristique et composantes d'un système d'information



Source : <https://apcpedagogie.com/composantes-dun-systeme-dinformation>, Consulté le 06 Mai 2022 à 10:30.

Signaux de rétroaction : comprennent les données relatives au rendement du système

Signaux de commande : consiste à surveiller et à évaluer la rétroaction pour vérifier si le système d'information n'a pas dévié de l'objectif déterminé

3. Le système d'information comptable

3.1 La comptabilité

3.1.1 Définition de la comptabilité :

Plusieurs définitions ont été données à la comptabilité, mais toutes ces définitions sont plus ou moins similaires, car elle est considérée comme un outil de gestion et une preuve pour les parties prenantes.

Parmi les multiples définitions, on extrait :

- « La comptabilité est un système d'information destiné à présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise et de son résultat grâce à des documents comptables établis périodiquement¹».

Et dans d'autre ouvrage, une définition proposée en comparant la comptabilité financière par la comptabilité de gestion :

- « Elle est globale et externe ; elle mesure le résultat global, obtenu par l'entreprise dans son ensemble et pour l'ensemble de l'exercice ; elle décrit la situation patrimoniale de l'entreprise à l'instant final de l'exercice. Elle s'oppose à la comptabilité de gestion, qui mesure des coûts et des rendements élémentaires et fournit, par conséquent, une explication de ce que la comptabilité financière se borne à décrire »².
- « On définira la comptabilité comme un ensemble de systèmes d'information subjectifs ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité. Reprenons ces termes. »³

Comme tout SI dans l'entreprise, la comptabilité vise à produire les informations nécessaires, concernant le patrimoine et la situation financière de l'entreprise.

Il existe plusieurs types de comptabilités, car elle est utilisée dans plusieurs domaines, on trouve :

- La comptabilité nationale ;
- La comptabilité publique ;
- La comptabilité financière ;
- La comptabilité analytique.

¹ Emmanuel DISLE, Charlotte SARAF, Jacques, **Comptabilité et information financière** 2016-2017 : Processus 1 et 2 - BTS CG Ed. 2, P : 02

²Pierre LASSÈGUE, Frédérique DÉJEAN, Mari- Astrid LE THEULE, **Lexique de comptabilité**, 8^e édition DUNOD, Paris, France, 2015, P :216

³ Jacques RICHARD, Didier BENSADON, Christine COLLETTE, **Comptabilité financière IFRS versus normes françaises**, DUNOD, Paris , France, 10^e édition 2014, P :40

3.1.2 Le rôle de la comptabilité :

La comptabilité n'est pas consacrée que pour les affaires internes de l'entreprise, elle est aussi tant d'importance pour les tiers.

Donc le rôle de la comptabilité se trouve dans deux niveaux :

3.1.2.1 Niveau interne de l'entreprise :

- ✓ Elle constitue un outil d'analyse financière pour l'entreprise par le calcul de résultat d'exploitation, la marge brute d'exploitation, et les ratios (ratios de structure, ratios de solvabilité, ratio de rentabilité) ;
- ✓ C'est un outil de gestion indispensable pour les managers, car il fournit l'information dont le manager a besoin pour mieux gérer l'entreprise ;
- ✓ C'est moyen d'évaluation du patrimoine de l'entreprise ;
- ✓ La comptabilité est une productrice d'information nécessaire pour la comptabilité de gestion.

3.1.2.2 Niveau externe de l'entreprise :

- ✓ La comptabilité est un moyen de preuve pour l'entreprise envers l'état et l'administration fiscale ;
- ✓ Elle fournit les informations pour les tiers qui ont des relations avec l'entreprise (clients, fournisseurs, investisseurs) ;
- ✓ Elle participe dans le revenu national en donnant la situation financière de l'entreprise.

3.2 Le système d'information comptable

3.2.1 Définition du système d'information comptable :

En étant une organisation à plusieurs entités, l'entreprise possède de multiples SI à sa disposition. Le système d'information comptable en fait partie.

Le SIC est comme tout SI qui collecte, traite, stocke et transmet des informations, mais le SIC intègre toute information de nature comptable au sein d'une entreprise, soit une information liée à la comptabilité financière ou la comptabilité de gestion.

En tant que système d'information, la comptabilité est la base des autres systèmes de management et qui sont à la tête de prise de décision à l'entreprise.

3.2.2 Les objectifs du système d'information comptable :

Le système d'information comptable a pour objectif :

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

Le système d'information comptable se compose des différents moyens et procédures comptables qui permettent de fournir une information nécessaire qui sert la gestion.

Le système d'information comptable englobe les informations des opérations faites par l'entreprise avec les tiers (client, fournisseurs, investisseurs, actionnaires), ainsi que les informations provenant des opérations internes relatives à la transformation de matière première et les différents coûts générés aux différents stades de production.

3.3 La comptabilité de gestion en tant que système d'information :

La comptabilité de gestion est un système d'information qui permet à chaque manager des entreprises, grandes et petites, de comprendre la valeur des flux et des faits et les rendre capables d'analyser les conséquences de ses décisions ou engagements dans le cadre du contrat budget. Le système est basé sur la rapidité de l'information plutôt que sur sa précision.

La comptabilité de gestion fournit des informations économiques passées et présentes. S'intégrer dans le système de gestion global, étroitement lié à la gestion et au contrôle budgétaire. La comptabilité de gestion doit satisfaire ceux qui ont besoin de prendre des décisions quel que soit son niveau de responsabilité.

SECTION 02 : La comptabilité de gestion dans le cadre théorique

1. Définition et objectifs de la comptabilité de gestion :

1.1 Définition de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est née au XIX siècle afin de compléter l'information issue de la comptabilité financière.

Auparavant, elle s'appelait comptabilité industrielle puis comptabilité de gestion d'exploitation, et après, la naissance de la comptabilité de gestion a eu lieu à cause de la nécessité de la maîtrise des coûts dans les années soixante-dix et les crises pétrolières. D'où la première mise en place de la comptabilité de gestion en France (méthode ABC)

La comptabilité de gestion est un SI dédié à la détermination et l'analyse des coûts, elle aide les gestionnaires et leur facilitent la prise de décision. Elle est utilisée par les entreprises économiques de type industriel, où se trouve le problème de la maîtrise des coûts et de prise de décision.

Elle a été définie par le conseil national de comptabilité CNC en 1996 : «la comptabilité de gestion est une partie du SI de l'entreprise, elle fournit une modélisation économique de l'entreprise afin de satisfaire des objectifs de mesure de performance et d'aide à la décision ».¹

Ainsi la définition : « La comptabilité analytique de gestion est un outil conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des couts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision, le réseau d'analyse à mettre en place et la collecte de traitement des informations dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs. »²

¹ Henri BOUQUIN, **Comptabilité de gestion**, Edition ECONOMICA Paris , France, 2000, P : 09

² 3 L Dubrulle et D Jourdain, **Comptabilité analytique de gestion**, Dunod, 4^{ème} édition, Paris, France, 2003. P : 67.

1.2 Objectif de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion possède de multiples objectifs.

- L'objectif principal de la comptabilité de gestion vient de son appellation, c'est une comptabilité qui aide à la gestion ;
- Elle permet le contrôle de rendements et de rentabilités ;
- Elle donne des explications des coûts et des résultats des produits ou activités ;
- Elle permet d'établir des prévisions des charges et des produits, et la détermination des écarts : réalisations – prévisions ;
- Elle est un outil d'analyse de la performance de l'exploitation afin de procéder aux régulations nécessaires.

1.3 Place et objet de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion fournit des informations qui peuvent être utilisées comme base de recherche et de raisonnement qui permettent d'influencer les décisions futures de l'entreprise

La comptabilité de gestion a pour objet d'analyser les charges et produits suivant des critères spécifiques à chaque entreprise. À l'origine, l'expression utilisée était la comptabilité industrielle, car elle s'applique à l'industrie par nature. Plus tard, elle est devenue une comptabilité opérationnelle analytique puisque les prestataires de services du secteur tertiaire ont également été amenés à déterminer les coûts de production.

La mise en place d'une comptabilité de gestion n'est pas une satisfaction purement intellectuelle, car la gestion de la concurrence doit tenir compte de deux contraintes :

- ✓ Produire un produit ou un service au prix le plus bas, ce qui facilite la vente sur le marché.
- ✓ Mettre ces produits ou services dans des conditions favorables pour en obtenir profit

Il y a donc deux facteurs impliqués :

- Les facteurs externes dont dépend la rentabilité, à savoir rémunération ;
- Les facteurs internes représentés par les coûts des différents éléments de l'activité : achats, coûts de personnel, autres coûts et facteurs qui déterminent la productivité.

1.4 Comptabilité de gestion et contrôle de gestion :

La comptabilité de gestion axée sur l'enregistrement des coûts est une condition préalable intégrante de tout système de contrôle de gestion, qui poursuit les mêmes objectifs, mais comprend des informations comptables et des informations non comptables.

2. La production d'informations nécessaires au contrôle de gestion :

La comptabilité de gestion jouera également un rôle central dans le processus de gestion de l'entreprise, au niveau du poste de contrôle de ce processus.

Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les rares ressources disponibles pour atteindre les objectifs de l'entité. Dans les entreprises économiques, l'objectif de rentabilité, bien que ce ne soit pas unique, c'est généralement un privilège.

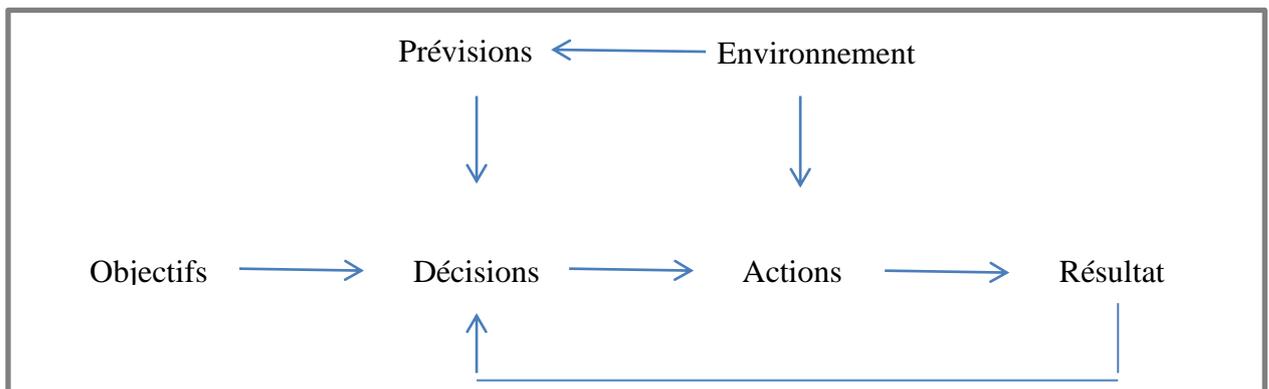
Atteindre ces objectifs nécessite de prendre des décisions et d'assurer l'application de ces décisions produit les résultats attendus, que nous pouvons utiliser avec l'ordre suivant :

OBJECTIF → DECISION → ACTION → RESULTAT

En pratique, les résultats ont toujours malheureusement tendance à s'écarter objectifs, simplement parce que l'entreprise doit faire face à un environnement, c'est-à-dire un groupe d'autres agents socio-économiques qui poursuivent également leurs propres objectifs. On essaye de prédire les décisions de ces autres agents en établissant des prévisions qui se traduisent par des budgets.

Mais il est nécessaire, si l'on veut garder la maîtrise de la situation, de construire un système de contrôle pour déclencher l'alarme, lorsqu'il existe une différence significative entre les résultats prévus et les résultats réels, afin de prendre les décisions correctives nécessaires qui s'imposent, selon le schéma suivant :

Figure 02 : mécanisme de la prise de décision



Source : Didier Leclère, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'Organisation, Groupe Eyrolles Paris, France, 2002, P : 14

Ce mécanisme est un mécanisme de régulation par rétroaction. Plus précisément, il suppose mettre en place un système de contrôle budgétaire selon les procédures suivantes :

- Établissement des prévisions budgétaires ;
- Calcul périodique des coûts et des résultats ;
- Calcul et analyse de la différence entre les prévisions et les réalisations.

Grâce à un tel système, on pourra contrôler les coûts et éviter les dérapages par rapport au budget fixé. On voit que grâce à la comptabilité de gestion, la connaissance des coûts permettra à introduire des aspects normatifs dans la gestion, c'est-à-dire comparer la réalité à une norme, ainsi, comparer les coûts réels aux coûts prévisionnels, également appelé coût "préétablis" ou "standard".

La comparaison périodique des coûts réels et prévus permettra une analyse les écarts budgétaires et déclencher des décisions correctives. L'un des objectifs de la comptabilité de gestion est de fournir informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire. De ce point

de vue, il peut être considéré la comptabilité de gestion comme l'un des outils du contrôle de gestion.

3. Le passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion :

Bien que les deux systèmes sont des outils de gestion indispensables pour les entreprises, ils sont complémentaires, la vérité est qu'un certain nombre de points les différencient : pour les entreprises, les faits comptables ne sont enregistrés qu'une seule fois, dans la comptabilité financière.

Sur ce, la comptabilité de gestion est alors alimentée par les informations de la comptabilité financière, et les mesures effectuées sur le terrain ne sont utilisées que pour déterminer la répartition interne de ces données. Cependant, certaines données de la comptabilité de gestion peuvent différer des données de la comptabilité financière parce que certaines charges sont considérées comme incorporables, comme certaines dotations aux réserves, et parce que parfois des éléments supplémentaires doivent être ajoutés généralement relatifs à la rémunération des capitaux propres.

De plus, on est souvent amené à estimer certaines charges (dotations aux amortissements, frais financiers, charges non facturées, etc.) car ils ne sont pas connus juste à temps.

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

Cette possibilité d'introduire des données différentes permet une grande flexibilité. En un sens, elle autorise des opérations différentes pour des cycles différents. Toutefois, le comptable juge sur la base de l'expérience qu'il est nécessaire d'établir régulièrement un contrôle entre les deux comptabilités, sinon, la comptabilité de gestion peut rapidement se transformer en un outil incontrôlable et incohérent. Il est préférable de faire des vérifications au moins une fois par an, en fin d'exercice, entre les résultats de la comptabilité financière et les résultats analytiques par produit :

$$\begin{aligned} & \textbf{Résultat de la comptabilité générale} \\ & = \Sigma \textbf{résultats analytiques par produit} + \Sigma \textbf{différences} \\ & \textbf{d'incorporation (Dont charges supplétives - charges non} \\ & \textbf{incorporables)} \end{aligned}$$

4. Différence entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion :

Une comparaison simple sera faite entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière :

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

| Élément de comparaison | Comptabilité financière | La comptabilité de gestion |
|--------------------------|---------------------------|---------------------------------|
| Juridiquement | Obligatoire | Facultative |
| Périodicité | Annuelle | Mensuelle, trimestrielle ... |
| Documentation | Externe | Externes et internes |
| Flux analysés | Externe | Internes |
| Vision de l'entreprise | Globale | Détaillée |
| Horizon | Passé | Présent orientée vers le futur. |
| Utilisateurs | Tiers et directions | Tous les responsables |
| Règles | Rigides et normatives | Souples et évolutives |
| Natures de l'information | Précise-certifié-formelle | Rapide-pertinente-rapprochée |

Source : élaboré par moi même

5. Les outils de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion utilisera des méthodes différentes les unes des autres pour l'analyse des coûts en fonction de la manière dont les différentes catégories de ces coûts sont traitées. D'où la variété des méthodes de calculs.

SECTION 03 : La relation du système d'information et la comptabilité de gestion et son effet sur la prise de décision

1. Définition de la décision :

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

Étymologiquement, le mot décider vient du mot latin 'caedere', qui veut dire couper, trancher. Le terme décision a plusieurs définitions. Il est assimilé à un acte, une action ou un processus de résolution de problème : Une décision est une action qui est prise pour faire face à une difficulté ou répondre à une modification de l'environnement, c'est à dire, pour résoudre un problème qui se pose à l'individu ou à l'organisation.²

¹ ABDELKADER Adla, thèse doctorale, **Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil**, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P :7.

² Ibid.

Selon Mintzberg, une décision, qu'elle soit individuelle ou résultant d'un travail de groupe, peut être définie comme l'engagement dans une action, c'est à dire, une intention explicite d'agir¹.

La décision est l'acte volontaire par lequel après examen des questions douteuses ou litigieuses on tranche, on prend parti².

2. Méthodologie de la prise de décision :

2.1 Méthodologie de la prise de décision :

Lorsqu'un manager fait face à un ou plusieurs problèmes, il peut avoir deux comportements principaux :

Le premier comportement : les managers simples comptent sur eux pour la prise de décision tout en basant sur raisonnement économique et des calculs, il cherche une solution et l'analyser :

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

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

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

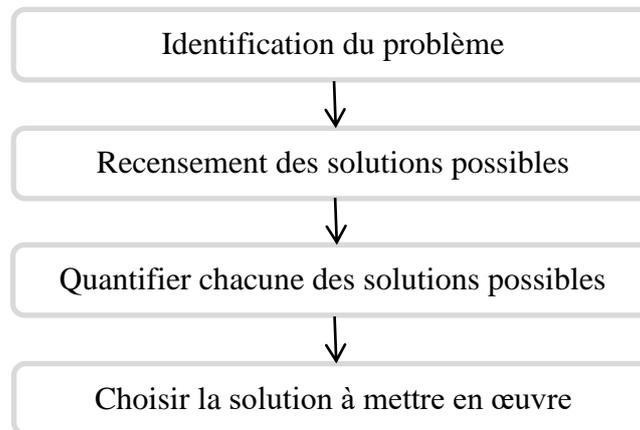
- Faire un inventaire des solutions possibles ;
- Quantifier chacune de ces solutions ;
- Choisir la meilleure. C'est-à-dire la plus efficace et la plus rentable.

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

Les étapes principales du processus de décision sont :

¹ABDELKADER Adla, thèse doctorale, **Op. Cit**, 2010, P :7.

² HELFER. KALIKA et ORSONI, management : stratégie et organisation, Vuibert, 8ème édition, Paris, France, P : 13.

Schéma N°01 : Les étapes du processus de décision

Source : HELFER. KALIKA et ORSONI, management : stratégie et organisation, Vuibert, 8ème édition, Paris, France, P : 15

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

La comptabilité de gestion fournit des informations sur lesquelles la direction peut s'appuyer. La recherche et le raisonnement permettent de créer des décisions qui affectent l'avenir de l'entreprise.

Chaque fois qu'un projet est envisagé, l'étude des documents nécessite la collecte de données comptable sur la structure des coûts. Les organismes de comptabilité de gestion doivent être en mesure de fournir certains éléments chiffrés nécessaires au décideur.

Dans de nombreux cas, ces informations revêtiront une importance stratégique. Par exemple, lors de la phase de lancement d'un produit, lorsqu'il est décidé de continuer ou arrêter la charge, certaines informations analytiques seront très précieuses. De même, dans la phase de vieillissement, lorsqu'il est décidé de retirer un produit du portefeuille des produits, la connaissance de l'évolution des résultats analytiques est déterminante.

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

Les données fournies par la comptabilité de gestion, comparées à d'autres données à caractère commercial, peuvent être utilisées pour prendre des décisions dans la détermination des prix de transfert internes ou la détermination des prix de vente.

➤ L'analyse en coûts complets :

La méthode des coûts complets (charges directes et indirectes) est utilisée pour comprendre les résultats produits par chacun des produits de l'entreprise. Ces informations permettent alors au responsable de décider de poursuivre la production, d'arrêter la production du produit ou de prendre les mesures nécessaires pour réduire les coûts et/ou les prix de vente.

➤ La décision de production :

Les dirigeants doivent exploiter d'une façon efficace la capacité de production de leur entreprise. Donc ils doivent prendre des décisions moins coûteuses mais plus rentables.

➤ Les décisions de prix :

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

➤ L'étude des alternatives :

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

Conclusion du chapitre

Bien gérer une entreprise, c'est savoir prendre des décisions de plusieurs situations simples et même complexes.

Par conséquent, l'utilisation d'outils d'aide à la décision est essentielle. À travers un système d'information qui fournit des informations comptables et financières.

En résumé, la comptabilité est un système d'information, Le rôle est de gérer l'information financière, mais la comptabilité de gestion fournit des informations sur lesquelles se fondent la recherche et le raisonnement qui mènent les décisions concernant l'avenir de l'entreprise à travers ses différents coûts.

Les méthodes de calcul de ces coûts seront discutées dans le chapitre suivant.

Chapitre II : Les méthodes de calculs des coûts

Introduction du chapitre :

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

Avant d'entamer les méthodes de calcul des coûts, il faut d'abord définir les charges et les coûts et les traiter pour pouvoir les allouer dans les différentes méthodes.

Après l'identification des différents coûts et charges, on passe par la suite aux méthodes de calculs.

SECTION 01 : Les charges et coûts dans leur aspect théorique**1. Les coûts :****1.1 Définition des coûts :**

Un coût est une somme des charges relatives à un centre de coût de l'entreprise¹.

Un cout est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaiterait en faire².

L'analyse des coûts est une méthode de traitement de l'information dont les objectifs fondamentaux sont comme suit :

- ✓ Comprendre les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- ✓ Déterminer la base d'évaluation de certains éléments du bilan tels que les stocks ;
- ✓ Interpréter les résultats en calculant le coût du produit et en le comparant au prix de vente.

1.2 Classification des coûts :

D'une manière générale, les différents coûts d'un produit sont constitués par un ensemble des charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service. Il est défini par les caractéristiques (classifications) suivantes :

✚ Selon le stade :

- Coût d'approvisionnement ;
- Coûts des produits fabriqués ;
- Coûts des produits distribués.

✚ Selon le champ d'application :

- Par fonction de l'entreprise (administration, production, distribution...) ;
- Par moyen d'exploitation (usine, atelier, poste de travail...) ;
- Par activité (famille de produit, unité de produit, stade d'élaboration...).

✚ Selon le contenu :

Coût complet : ce coût intègre l'ensemble des charges supportées par un produit.

Coûts partiels : on les obtient en prenant en compte une partie des charges dans le calcul des couts :

- Les couts variables : ce sont les charges qui varient avec le niveau d'activité.

¹Gérard AUSSET et Jacques MARGERIN, **Comptabilité analytique**, les éditions d'organisation, France, 1990, P :54

² <https://www.compta-facile.com/comptabilite-analytique-definition-utilite-calcul-de-couts/>; consulté le 02 Mai 2022 à 21:30.

- Les coûts directs : comportent seulement les charges qui s'appliquent directement à un produit déterminé.
- Les coûts marginaux : ne comportent que les charges engendrées par la production d'une unité additionnelle.

 **Selon le moment de calcul :**

-Coût constaté (réel) : il s'agit d'un coût historique, car le calcul se fait après réalisation : calcul à posteriori ;

-Coût préétablie (prévu) : c'est un coût calculé avant consommation effective, c'est-à-dire le calcul se fait avant la réalisation : calcul à priori.

1.3 Les différents concepts de coût :

De multiples concepts existant :

- Coût direct- coût indirect : relation par rapport au produit ou à la prestation ;
- Coût variable-coût fixe : comportement des coûts ;
- Coût complet-coût partiel : retenir tous les coûts ou seulement certains coûts ;
- Coût préétabli-coût réel : les coûts constatés par rapport aux coûts prévisionnels ;
- Coût d'opportunité : faire ou ne pas faire.

2. Les charges :

2.1 Définition de la charge :

Une charge représente un bien ou un service qui est consommé par l'entreprise au cours de son activité. Il disparaît généralement lors du premier usage C'est-à-dire qu'il n'a plus de substance physique dès lors qu'il est utilisé dans le processus d'exploitation de l'entreprise.¹

Les charges classées par nature dans la comptabilité financière, peuvent être reclassé selon plusieurs critères, et en fonction des besoins de la gestion et de la prise de décisions.

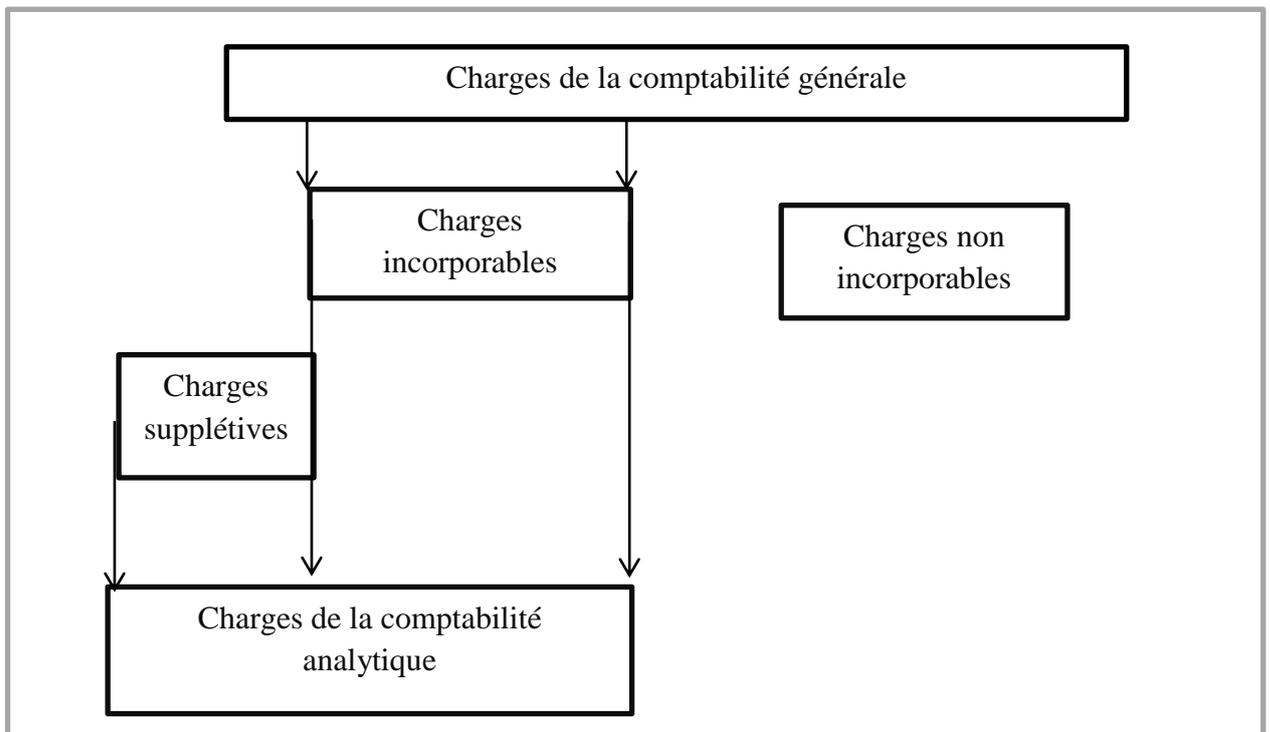
2.2 Classification des charges par nature :

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

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

¹ <https://www.compta-facile.com/qu-est-ce-qu-une-charge-en-comptabilite-definition/> ; consulté le 02 Mai 2022 à 16:45

Figure N°3 : Représentation des liens entre charges de la comptabilité générale et celles de la comptabilité de gestion.



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

- **Les charges incorporables :**

Sont des charges normales d'exploitation classées en comptabilité générale selon leur nature dans la casse 6 (selon le SCF), et qui sont intégrées dans le calcul du coût en comptabilité de gestion.

- **Les charges non incorporables :**

Ce sont les charges qui sont enregistrées dans la comptabilité générale mais pas dans le calcul du coût en comptabilité de gestion comme les charges des exercices antérieurs, car elles ne correspondent pas à l'activité ou à l'exploitation normale de l'entreprise.

- **Les charges supplémentives :**

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

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

Donc, en comptabilité de gestion, les charges qui font parties sont les charges incorporables et les charges supplémentives.

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

2.3 Les charges directes et Les charges indirectes :

Pour faire la différence, le critère de la "traçabilité", c'est-à-dire la possibilité de rattacher les charges encourues dans l'entreprise à un objet dont on veut mesurer le coût (objet du coût).

- **Les charges directes :**

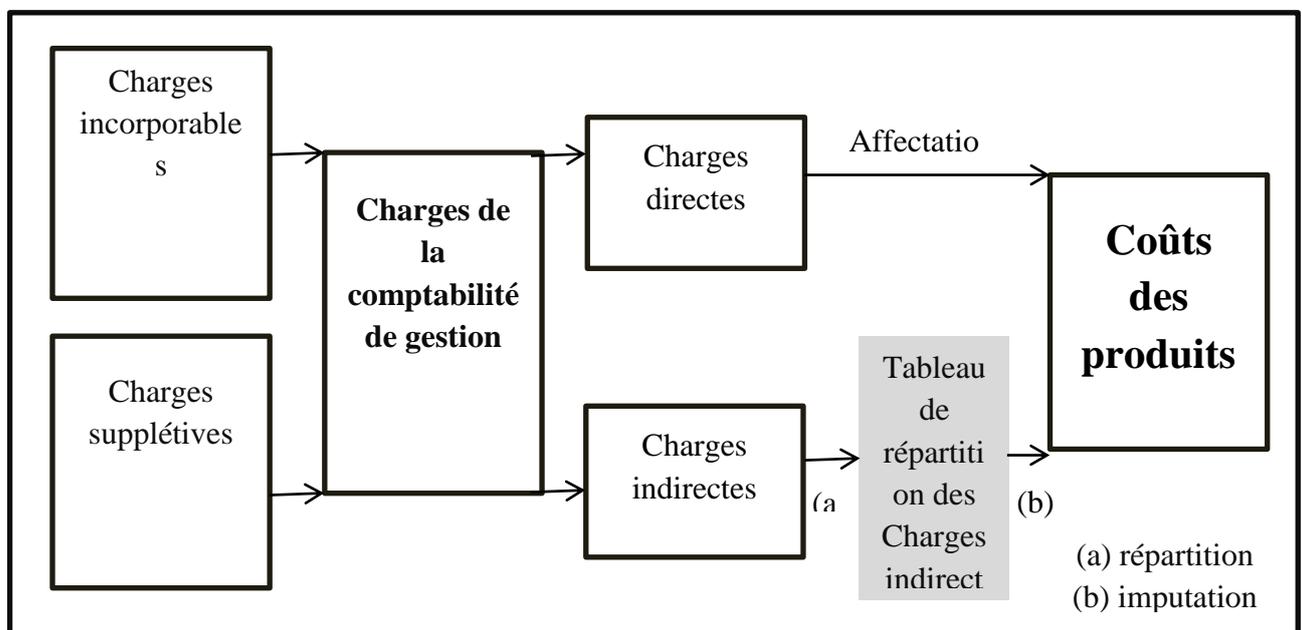
Les charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable et sans ambiguïté, à un produit ou une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi.¹

- **Les charges indirectes :**

Ce sont les charges qui ne sont pas affectables directement à un objet du coût, elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées aux coûts. Les charges indirectes ne sont pas liées directement au produit fabriqué (les frais d'assurance, loyer...)².

Les charges indirectes doivent être allouées aux produits, mais avant ça elles doivent être réparties aux centres des coûts, cela se fait par un tableau de répartition de charges indirectes pour les imputer par la suite au coût du produit

Figure N°04 : charges de la comptabilité de gestion :



Sources : Béatrice, Francis GRANDQUILLOT, l'essentiel de la comptabilité de gestion, Gualino 6^{ème} édition, 2014, P : 19

¹ Alain BURLAUD, Claude SIMON, **Comptabilité de gestion coûts/contrôle**, Vuibert 3^{ème} édition, P : 16

² Grand GUILLOT, Francis ; Béatrice, **Op. Cit.**, 2021, P : 42

Il existe aussi deux autres types de charges que l'on appelle : les charges fixes et les charges variables.

2.4 Les charges fixes et les charges variables :

- **Les charges fixes :**

Les charges fixes ou charges de structure sont indépendantes à court terme du volume d'activité dans une échelle donnée.

Le coût d'une unité d'une capacité de production maximale donnée est déterminé par le montant de l'investissement réalisé pour la produire ou l'acquérir.¹

- **Les charges variables :**

Les coûts variables évoluent en proportion de l'activité. Par exemple, on peut considérer comme coût variable, les coûts en matière première, les coûts en main d'œuvre...

Ces coûts peuvent être strictement proportionnel (hypothèse simplificatrice) mais aussi plus ou moins proportionnel (par exemple, une heure de travail supplémentaire coûte plus cher).²

SECTION 02 : Les méthodes classiques en comptabilité de gestion

1. La méthode des coûts complets :

1.1 Présentation de la méthode

La méthode des coûts complets est très ancienne puisque l'on en retrouve des exemples à partir du XVI^e siècle²⁰.

Grâce à la méthode du centre d'analyse ou de la section homogène et des diverses améliorations apportées à celle-ci, nous obtenons le coût complet.

Un coût complet se compose de charges directes (comme les matières premières incorporées dans un produit) et de charges indirectes (comme les frais généraux nécessaires à la cohésion de l'entreprise mais sans rapport immédiat avec la production d'un seul article).

1.2 La méthode des centres d'analyse :

La méthode des centres d'analyse consiste à répartir les charges indirectes, sur l'ensemble des sections principales et auxiliaires, l'allocation est basée sur le choix de clés de répartition (pourcentages ou proportions) déterminées sur la base des services rendus. Le but est d'avoir le coût exact d'un produit.

1.2.1 Définition d'un centre d'analyse

Une section homogène (centre d'analyse) est un centre où on effectue le même travail, la même tâche ou la même activité, une section peut être un service ou une fraction de service

¹Pierre MÉVELLEC, **Le calcul des coûts dans l'organisation**, Éditions La Découverte, Paris, France, 1995, P : 59.

² Ibid., P : 60.

Le choix d'un centre d'analyse doit être fait d'une manière qui garantit que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'homogénéité, s, l'homogénéité du centre doit permettre la mesure de son activité par une unité physique dite unité d'œuvre.

1.2.2 Classification des centres d'analyse :

Les sections homogènes sont classées en sections principales et auxiliaires :

Centres principaux : sont où les moyens de production et de vente de l'entreprise ont lieu. Ils ont un lien direct avec l'une des fonctions principales de l'entreprise (approvisionnement, ateliers, ...).

Centres auxiliaires : ils ont pour rôle de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise, sans avoir un lien immédiat avec le produit mais qui fournissent des prestations aux centres principaux.

1.2.3 La répartition des charges indirectes :

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

- Répartition primaire : C'est la répartition des charges indirectes incorporables, entre les différents centres (auxiliaires et principaux) ;
- Répartition secondaire : Consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux ;
- Les prestations réciproques : Les centres auxiliaires peuvent réaliser des prestations destinées aux centres principales mais aussi à d'autres centres auxiliaires, c'est des prestations réciproques.

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

Tableau N°02 : Répartition des charges indirectes

| Charges | Montant | Centres auxiliaires | | Centres principaux | | |
|---|----------------|----------------------|--------------------|--------------------|----------|--------------|
| | | Gestion Du personnel | Gestion des moyens | Approvisionnement | Ateliers | Distribution |
| Répartition primaire (Matières consommables ; Amortissement,,, | | | | | | |

| | | | | | | |
|---|--|----|----|-----------------------------|----------------|------------------|
|) | | | | ***** | | |
| Montant après répartition primaire | | X1 | X2 | X3 | X4 | X5 |
| Répartition secondaire | | | ↓ | ↓ | ↓ | ↓ |
| Montant de répartition secondaire | | | | Y1 | Y2 | Y3 |
| Nature d'unité d'œuvre | | | | Kg matière première achetée | H main d'œuvre | Quantité vendues |
| Nombre d'unité d'œuvres | | | | A | B | C |
| Coût unitaire= Y/NB d'unité | | | | Y1/A= CU1 | Y2/B=CU2 | Y3/C= CU3 |

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

1.2.4 L'imputation des charges indirectes aux coûts :

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

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

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

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

| |
|---|
| <p>Coût de l'unité d'œuvre = $\frac{\text{Total des charges de centre}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre}}$</p> |
|---|

➤ **Le taux de frais :**

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

1.3 Les étapes de calcul des coûts :

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

1.3.1 Les coûts d'achat :

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

1.3.2 Le coût de production :

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

- les charges directes pouvant être rattachées à un produit (ou service) :

- Coût d'achat des matières consommées ;
- Coût de main d'œuvre directe (salaires et charges sociales correspondantes) ;
- Autres charges (entretien, ...)

- les charges indirectes de production via les centres d'analyse.

1.3.3 Le coût de revient :

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

1.3.4 Le résultat analytique :

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

1.4 La valorisation des stocks :

L'évaluation des stocks a pour but de déterminer la consommation de la matière première et la fourniture nécessaire à la fabrication et à l'évaluation des produits vendus afin de calculer le coût de revient.

Tous les achats pendant la période (entrées du stock) ne sont pas forcément consommés (sorties du stock) dans la même période. De même, tous les produits fabriqués (entrants) ne doivent pas nécessairement être vendus (sortants).

1.4.1 Le suivi quantitatif des stocks

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

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

1.4.2 L'évaluation des entrées en stock :

Les règles d'évaluation :

Il existe deux types d'entrées dans les stocks : approvisionnements (matière première) et production d'évaluation des entrées en stock.

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

1.4.3 L'évaluation des sorties de stock :

L'évaluation des sorties peut se faire selon différentes méthodes on trouve :

- **Le coût moyen unitaire pondéré (CMUP) :**

La méthode du CMUP consiste à valoriser les sorties au coût unitaire moyen des entrées, où chaque coût unitaire est pondéré par la quantité entrée à ce coût.

Le CMUP peut être calculé soit en fin de période, soit après chaque entrée.

En fin de période :

L'évaluation des sorties de stocks en valeur ne s'effectue qu'à la fin de la période après avoir déterminé le coût unitaire moyen pondéré.

Coût unitaire moyen pondéré en fin période =

$$\frac{\text{Valeur stock initial} + \text{Valeur des entrées en stock}}{\text{Quantités en stock initial} + \text{Quantités entrées}}$$

¹ Grand GUILLOT, Francis ; Béatrice, **Op. Cit** ; 2021, P : 24

Après chaque entrée :

Il est nécessaire de calculer un nouveau coût unitaire à chaque fois qu'intervient une entrée à un prix différent.

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

- **La méthode du premier entré, premier sorti (PEPS) :**

Chaque entrée constitue un lot. Les sorties sont valorisées au prix de l'article le plus ancien des stocks. Le principe consiste à épuiser l'ancien lot avant d'entamer le nouveau.

Les lots les plus anciens sortent les premiers jusqu'à épuisement total.¹

- **La méthode du dernier entré premier sorti (DEPS) :**

Chaque entrée constitue un lot. Les sorties sont valorisées au prix de l'article le plus récent des stocks. Le principe consiste à épuiser le nouveau lot avant d'entamer l'ancien.

Les lots les plus récents sont les premiers à sortir.²

1.5 L'évaluation des produits semi-finis, les en-cours, sous-produits, rebuts et déchets :

1.5.1 Les produits semi-finis ou intermédiaires :

Ce sont des produits ayant atteint un stade d'achèvement, et qui vont être stockés avant de passer à la phase suivante du processus de fabrication.

Sur le plan analytique, et pour le calcul de leur coût de production, ses produits seront traités comme des produits finis

1.5.2 Les sous-produits :

Un sous-produit est un produit secondaire obtenu au cours de la fabrication d'un produit principal, objet essentiel de l'exploitation.

Le sous-produit se distingue du déchet par son importance, par le fait qu'une exploitation pourrait avoir sa fabrication comme objectif et parfois par la nécessité de sa transformation.

Les sous-produits sont obtenus simultanément avec le produit principal pendant la fabrication.

1.5.3 Rebut et déchets :

Les déchets : ce sont des résidus de toutes natures provenant d'une fabrication (ex : chutes de bois dans une fabrication de meubles).

¹ BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT, **Op. Cit**, 2021, P : 25 ;

² Ibid, P : 26.

Les rebuts : ce sont des produits ouverts ou semi-ouverts défectueux ou de mauvaise qualité (ex : verres fêlés ou ébréchés).

3 cas peuvent se présenter :

– Ces produits n'ont aucune valeur et leur destruction ou évacuation n'entraîne pas des frais supplémentaires : aucune incidence

– Ces produits sont vendables ou recyclables : leur valeur viendra en déduction du coût joint de production du produit principal

– Ils sont évacués ou détruits moyennant des charges supplémentaires : ces charges viennent en augmentation du coût de production du produit principal.

1.5.4 Les en-cours :

Ce sont des produits qui ne sont pas achevés à un stade donné du processus de fabrication.

La formule de calcul du coût d'un produit fini dans une période N prend la forme :

| |
|---|
| <p>Coût des produits finis au stade N =</p> <p>Valeur de l'encours initial + charges concernant le stade N – valeur de l'en-cours final</p> |
|---|

Évaluation forfaitaire :

Raisonnement en équivalent produits terminés :

– Pour les matières premières : un en-cours consomme en général autant de matières qu'un produit fini ;

– Pour les autres charges : calculer le degré moyen d'achèvement en %.

À la fin de la période, un produit en cours de fabrication est achevé en moyenne à 50% en matière de charges directes et indirectes.

1.6 Intérêts et limites de la méthode des coûts complets :

1.6.1 Intérêts de la méthode des coûts complets :

- Incorporation de tous les coûts dans des étapes successives ;
- Analyse par produit et centre d'activité ;
- L'utilisation des clés de répartitions et des unités d'œuvre pour l'imputation des charges indirectes.

1.6.2 Limites de la méthode des coûts complets :

- La principale limite du coût complet se trouve dans l'approximation que représente l'imputation des charges indirectes.

- Le coût complet n'a rien à voir avec la résolution de tous les problèmes de gestion, il ne permet pas de décider d'arrêter ou non de produire des produits déficitaires.
- Cette méthode ne permet pas de prédire des décisions de gestion ; car elle est établie a posteriori ;

2. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes :

2.1 Définition et objectif de la méthode :

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

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

La méthode de l'imputation rationnelle est utilisée pour :

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

Elle est particulièrement adaptée aux entreprises qui ont une activité saisonnière.¹

2.2 Les modalités de calcul de l'imputation rationnelle :

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

2.2.1 Le niveau normal d'activité

Le niveau normal d'activité est déterminé :

- ✓ Soit d'après les capacités des facteurs de production dont dispose l'entreprise ;
- ✓ Soit d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente. Il constitue l'élément clé du calcul des coûts d'après la méthode de l'imputation rationnelle.²

2.2.2 Les charges fixes imputées aux coûts :

A. Le coefficient d'imputation rationnelle :

Quand l'activité enregistre des variations, il n'est pas possible d'imputer les charges fixes «telles quelles». Afin de filtrer l'incidence du niveau d'activité sur les charges fixes, il

¹ BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT; **Op. Cit**; 2021, P : 128

² Ibid.

est nécessaire de définir un niveau d'activité normal correspondant aux conditions d'exploitation habituelles dans l'optique de calculer le coefficient d'imputation rationnelle.

Le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) ou taux d'activité se définit comme le quotient de l'activité réelle (ou constatée) et de l'activité normale (ou standard).

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

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

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

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

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

B. Le coût de revient avec imputation rationnelle :

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

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

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

$$\frac{\text{coût d'imputation rationnelle globale}}{\text{Nombre d'unités}}$$

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

2.2.3 Les différences sur niveau d'activité :

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

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

a) Le coût de sous-activité :

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

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

b) Le gain de suractivité :

Une différence d'incorporation négative traduit un gain de suractivité, l'entreprise impute aux coûts des charges fixes fictives. Le gain de suractivité découle des relations suivantes¹ :

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

2.3 La démarche de la méthode :

Quatre étapes principales peuvent être distinguées :

• Isoler les charges fixes (CF) de l'ensemble des charges :

La première étape consiste à distinguer au sein de chaque centre d'analyse, les charges variables et les charges fixes. Cette distinction n'est pas si évidente et présuppose de définir un critère de variabilité.

• Déterminer le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) :

L'imputation des charges fixes est réalisée par rapport au niveau d'activité considéré comme normal par l'entreprise, cette activité standard est soit théorique (déterminée par la capacité de production par exemple), soit réelle (la moyenne mensuelle de l'activité de l'année précédente, par exemple), soit encore prévisionnelle. Les charges fixes sont imputées selon le rapport entre activité réelle, constatée de la période, et l'activité définie comme normale.

¹ BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT, *Op. Cit*, 2021, P : 130

$$\text{CIR} = \text{AR/AN}$$

• **Calculer les charges fixes imputées :**

Ces charges fixes imputées (CFi) sont calculées en multipliant les charges fixes réelles (CFr) par le coefficient d'imputation rationnelle (CIR).

$$\text{CFi} = \text{CFr} * \text{CIR}$$

2.4 L'imputation rationnelle des charges indirectes :

L'imputation rationnelle des charges indirectes nécessite leur ventilation en charges variables et charges fixes dans les centres d'analyse auxiliaires et principaux. Il existe plusieurs possibilités pour les centres auxiliaires :

- ✓ Soit l'activité des centres auxiliaires n'est pas mesurable, donc l'imputation rationnelle est pratiquée uniquement au niveau des centres principaux après la répartition secondaire ;
- ✓ Soit l'activité des centres auxiliaires est mesurable, alors l'imputation rationnelle est pratiquée dans tous les centres et la répartition secondaire est réalisée à partir des totaux primaires après imputation rationnelle.

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

- Les avantages pour la gestion de l'imputation rationnelle :

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

- Un résultat calculé à partir du coût d'imputation rationnelle, qui ne dépend pas des fluctuations du niveau d'activité ;
- Un résultat dû aux effets mécaniques de la variation du niveau d'activité, qui n'est autre que la différence d'imputation rationnelle.
- Les inconvénients de la méthode :
 - Le principal problème posé par la méthode est déterminé de l'activité normale.
 - Les coûts de l'imputation rationnelle ne sont pas, sans autre analyse, plus précis et fiables que ceux obtenus avec la méthode des coûts complets.
 - La méthode l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser.

3. La méthode du coût partiel et la méthode du coût marginal :

3.1 Les coûts partiels :

3.1.1 La méthode du coût variable « direct costing » :

❖ **Le coût variable :**

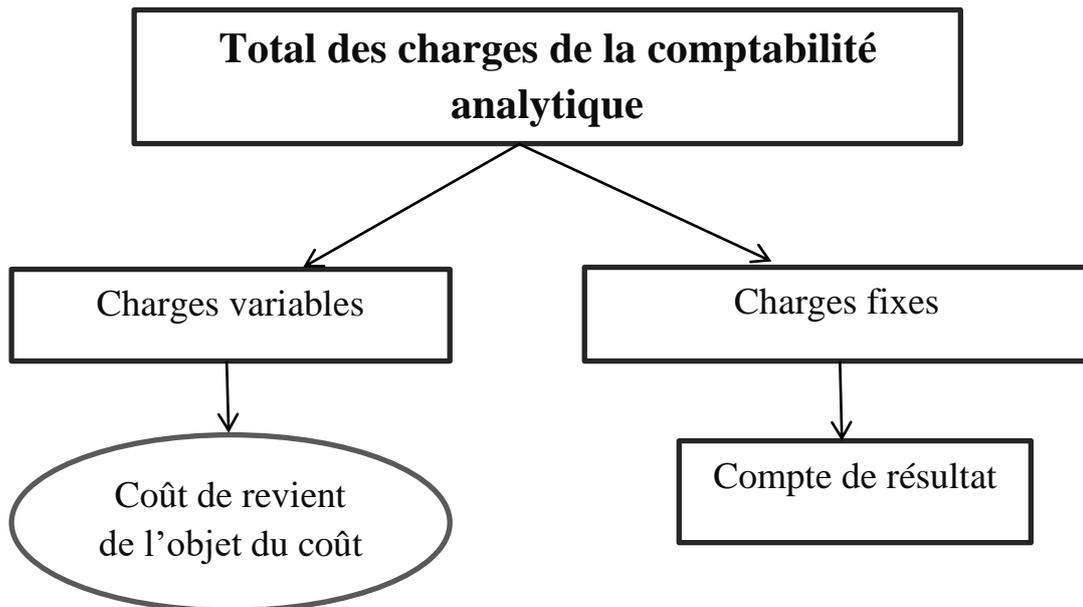
Un coût variable est un coût partiel constitué seulement par les charges directes et indirectes qui varient avec le volume de production, et qui seront prises en compte dans le calcul du coût de revient direct des objets de coûts.

Le prix de vente d'un produit, service, commande, ... doit permettre de récupérer au moins l'ensemble des charges que sa production et sa distribution ont directement induites

(consommées) et de générer une marge (une "contribution margin", une contribution marginale) permettant de couvrir au moins une partie des charges fixes (idéalement, toutes) de l'organisation.

Par conséquent, tous les charges fixes sont considérés charges de période (affecter uniquement au niveau du compte de résultat) et ne sont pas prises en compte dans le calcul coût de l'objet de coût.

Schéma N°02: Schéma d'application de la méthode du direct costing :



Source : Emmanuelle PLOT-VICARD, Olivier VIDAL, la comptabilité de gestion, Vuibert, Paris, France, 2021, P : 58

❖ **La marge sur coût variable MCV :**

La marge sur coût variable est la différence entre le prix de vente du produit et les coûts variables liés à ce produit.

Marge sur coût variable d'un produit MCV = Prix de vente – coût variable

Donc cette marge est proportionnelle au chiffre d'affaires, elle s'explique en pourcentage qui représente le taux de marge sur coût variable :

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

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

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

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

La MCV est un indicateur de gestion qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité elle permet de savoir :

- La contribution du produit ou de l'activité à absorber les charges fixes ;
 - Si le produit est rentable ;
 - Si l'entreprise a intérêt à développer ou supprimer la production de ce produit.
- ❖ **Le compte de résultat différentiel :**

Les calculs des coûts variables, de marges sur coût variable et de résultats se présentent dans un tableau intitulé compte de résultat différentiel.

Il prend la forme suivante :

Tableau N°03 : Présentation du compte de résultat différentiel

| Désignations | Montant | Pourcentage % |
|--------------------------------|---------|---------------|
| Chiffre d'affaires (CA) | | |
| Charges variables (VC) | | |
| Marge sur cout variable (M/CV) | | |
| Charges fixes (CF) | | |
| Résultat (R) | | |

Source : Emmanuelle PLOT-VICARD, Olivier VIDAL, Op. Cit, Paris , France, 2021, P : 58

❖ **Le seuil de rentabilité SR comme un indicateur de gestion :**

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires ou le niveau d'activité que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges (variables et fixes) et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice, ni perte.¹

Ou encore : le seuil de rentabilité est le niveau de chiffre d'affaires pour lequel la marge sur coût variable finance exactement le montant des charges fixes. La comparaison du chiffre d'affaires réalisé avec le seuil de rentabilité permet de déterminer la nature du résultat² :

¹ BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT, Op. Cit, 2021, P : 145;

² Ibid.

CA = seuil de rentabilité = Résultat nul

CA > seuil de rentabilité = Bénéfice

CA < seuil de rentabilité = Perte

Le seuil de rentabilité permet de :

- De calculer le montant du CA à partir duquel l'activité est rentable ;
- De déterminer la date à laquelle l'activité devient rentable (point mort) ;
- D'apprécier le risque d'exploitation et la sécurité dont dispose l'entreprise en cas de crise conjoncturelle (marge de sécurité);
- D'analyser l'incidence du comportement des charges sur la rentabilité de l'exploitation ;
- D'estimer rapidement les résultats prévisionnels.

○ **Mode de calcul en valeur :**

Le SR est atteint lorsque :

$$M/CV = CF ;$$

$$R = 0 ;$$

$$\text{Et on a : } CA = CV + CF$$

Il existe plusieurs formules qui permettent de calculer le SR, tout dépend des données :

La première formule :

$$SR = \frac{CA \times CF}{M/CV}$$

La deuxième formule :

$$SR = \frac{CF}{TM/CV}$$

La troisième formule :

$$SR = \frac{PV \times CF}{MCV_u}$$

Avec :

CF : coût fixe.

CA : chiffre d'affaires.

M/CV : marge sur coût variable.

TM/CV : taux de marge sur coût variable.

PV : prix de vente.

MCVu : marge sur coût variable unitaire.

○ **Calcul du seuil de rentabilité en volume (quantité) :**

Le SR conduit à un résultat nul :

$$\left\{ \begin{array}{l} R = 0 \\ R = CA - CV - CF = 0 \\ R = M/CV - CF = 0 \\ R = M/Cvu \times Q - CF = 0 \\ \longrightarrow M/Cvu \times Q = CF \end{array} \right.$$

Donc la formule est la suivante :

$$Q_{SR} = \frac{CF}{M/CVu}$$

❖ **Autres indicateurs de gestion :**

○ **Le calcul du point mort :**

Le point mort représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. Il permet de connaître le temps nécessaire pour atteindre le seuil de rentabilité. Plus ce temps est court, plus la période d'activité rentable est longue.¹

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

$$\text{Point mort} = \frac{SR}{CA} * 360 \text{ J}$$

¹ BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT; Op. Cit, 2021, P : 147

○ **Marge de sécurité (MS):**

La marge de sécurité MS correspond à un excédent du Chiffre d'Affaires par rapport au seuil de rentabilité :

$$\text{Marge de sécurité} = CA - SR$$

○ **Indice de sécurité (IS) :**

L'indice de sécurité (IS) (ou d'efficience ou de rentabilité) est le rapport de la Marge de Sécurité (MS) par rapport au Chiffre d'Affaires (CA) :

$$\text{Indice de sécurité} = MS/CA$$

○ **Indice de prélèvement (IP) :**

C'est le rapport entre les Charges Fixes (CF) et le Chiffre d'affaires (CA) :

$$\text{Indice de prélèvement} = \frac{CF}{CA} * 100$$

○ **Levier d'exploitation**

Ou levier opérationnel vient compléter celle de l'indice de sécurité pour apprécier le risque d'exploitation. Le levier d'exploitation détermine l'élasticité du résultat d'exploitation, avant charges et produits financiers, par rapport au niveau d'activité (ou chiffre d'affaires). Le rapport entre les variations du résultat et les variations du chiffre d'affaires s'établit ainsi¹ :

$$\text{Coefficient de levier d'exploitation} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Résultat d'exploitation}}$$

Il exprime :

- ✓ La performance économique dans le cas d'un accroissement du chiffre d'affaires ;
- ✓ Le risque économique dans le cas d'une diminution du chiffre d'affaires.
- ❖ **Inconvénients de la méthode :**
 - ✓ La non affectation des frais fixes ne permet pas de connaître le coût réel par produit ;

¹ BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT; **Op. Cit**; Gualino ; 22^e édition, P : 158

- ✓ La rentabilité de l'entreprise n'est constatée qu'en fin de période après le calcul de la marge sur coût variable totale ;
- ✓ La mise à l'écart des charges fixes peut inciter les commerciaux à négocier les prix qui se rapprochent de la MCV et compromettre la rentabilité de l'entreprise.

3.1.2. Le coût variable évolué « direct costing évolué » :

Le cout spécifique CS est composé de l'ensemble des charges relatives à un produit, service, activité ou fonction, qui disparaissent une fois que le produit ou le service est abandonné. Ces charges sont composées de l'ensemble des charges variables directes et indirectes ainsi que les charges fixes directes.

$$\text{Coût spécifique} = \text{coût variable direct} + \text{coût variable indirect} + \text{coût fixe direct}$$

La marge spécifique sur coût variable MS/CV se calcule par la formule :

$$\text{MS/CV} = \text{CA} - \text{CS}$$

Avec :

CS : Coût spécifique.

3.2 La méthode du coût marginal :

3.2.1 Définition de l'analyse marginale :

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

Le coût marginal est la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité.

Il représente la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité (un article, un lot, une série,...).

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

3.2.2 La recette marginale et le résultat marginal :

La recette marginale est le prix de vente de la production ou de la commande supplémentaire. Le résultat marginal s'obtient par différence entre la recette marginale et le coût marginal.

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

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

3.2.3 La composition du coût marginal :

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

On distingue deux possibilités :

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

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

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

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

3.2.4 L'optimum technique et l'optimum économique

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

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

3.2.4.1 L'optimum technique :

Il s'agit du niveau de production vendu pour lequel le profit unitaire est maximum, c'est-à-dire lorsque le coût moyen est minimum, et cela veut dire : le coût moyen est minimum lorsque :

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

3.2.4.2 L'optimum économique

Il correspond au niveau de production ou d'activité qui dégage le profit global maximum. D'un point de vue mathématique, le profit global est à son maximum lorsque :

Recette marginale = Coût marginal

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

3.2.5 Les avantages et les inconvénients du coût marginal :

➤ Les avantages du coût marginal :

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

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

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

➤ Les inconvénients de la méthode :

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

SECTION 03 : Les méthodes développées**1. 1. Les coûts préétablis :****1.1 Les limites des coûts historiques :**

Toutes les méthodes qu'on a étudiées avant reposent sur l'étude de coûts et de consommations connues, c'est-à-dire sur une analyse menée à posteriori sur des éléments constatés et pouvant être connus avec précision. Ces coûts historiques présentent plusieurs inconvénients :

- La lenteur de l'obtention de l'information : qui est peut-être dû à :
- La lenteur des procédures de calcul :

Le calcul des coûts est, par nature, séquentiel : si le processus de production est relativement complexe, l'information comptable sera lente et décalée dans le temps.

- Les lenteurs administratives :

Elles proviennent du temps de traitement des factures et des procédures d'imputation des charges sur les centres de responsabilité.

- Les coûts historiques sont tournés vers le passé :

L'analyse des coûts a comme objectif de faciliter la prise de décision qui est naturellement tournée vers le futur. Il est en partie contradictoire de vouloir éclairer exclusivement le futur par des références au passé qui ne peuvent tenir compte des modifications dans les processus de production ou dans les prix.

1.2 Définition et catégories des coûts préétablis :

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

Les coûts standards, sont des coûts préétablis évalués avec précision à partir d'une analyse technique et économique. Ils présentent le caractère d'une norme. La détermination des coûts préétablis constitue un outil de contrôle de gestion qui permet ¹:

- ✓ De fixer des coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une activité normale ;
- ✓ D'évaluer les performances des centres de responsabilité en mesurant les écarts entre les coûts constatés et les coûts standards ;
- ✓ D'analyser l'origine des écarts afin de prendre les mesures correctives nécessaires.

¹BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT; **Op. Cit, 2021**, P : 187

1.3 La composition des coûts préétablis :

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

Cette similitude facilite leur comparaison et l'analyse de leurs écarts. Les coûts standards sont calculés pour une activité normale à partir de normes techniques (nomenclature des produits, taux de rebut, temps de travail...) et économiques (étude de la concurrence, prix du marché, statistiques, coûts passés...). Un coût standard, quelle que soit sa composition, est le produit d'un coût unitaire standard et d'une quantité standard :

$$\text{Coût standard} = \text{Coût unitaire standard} \times \text{Quantité standard}$$

Les coûts standards sont généralement calculés pour chaque unité produite ou pour chaque objet de coût. Les éléments qui le composent sont résumés sur le tableau des coûts.

1.3.1 Les coûts préétablis des charges directes :

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

Leurs coûts préétablis se déterminent de la manière suivante :

➤ Coûts préétablis des matières :

$$\text{Coût unitaire préétabli de la matière} \times \text{Quantité préétablie de la matière par produit}$$

➤ Coûts préétablis de la main-d'œuvre :

$$\text{Taux horaire préétabli} \times \text{Temps alloué par produit}$$

1.3.2 Les coûts préétablis des charges indirectes :

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

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

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

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

- ✓ La détermination d'un niveau normal d'activité pour une production normale ;

- ✓ L'élaboration d'un budget des centres d'analyse.

1.4 Le problème des en-cours :

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

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

$$\text{Nombre équivalents terminés} = \text{Nombre d'en-cours} \times \text{Degré d'avancement.45}$$

- Évaluer la production constatée :

$$\text{Production constatée de la période} = \text{Nombre d'unités terminés au cours de la période N et entrée en stock} + \text{nombre équivalents terminés fin de période N} - \text{nombre équivalents terminés début de période N.}$$

1.5 Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts

1.5.1 Principe

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

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

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

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

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

L'écart peut être positif ou négatif :

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

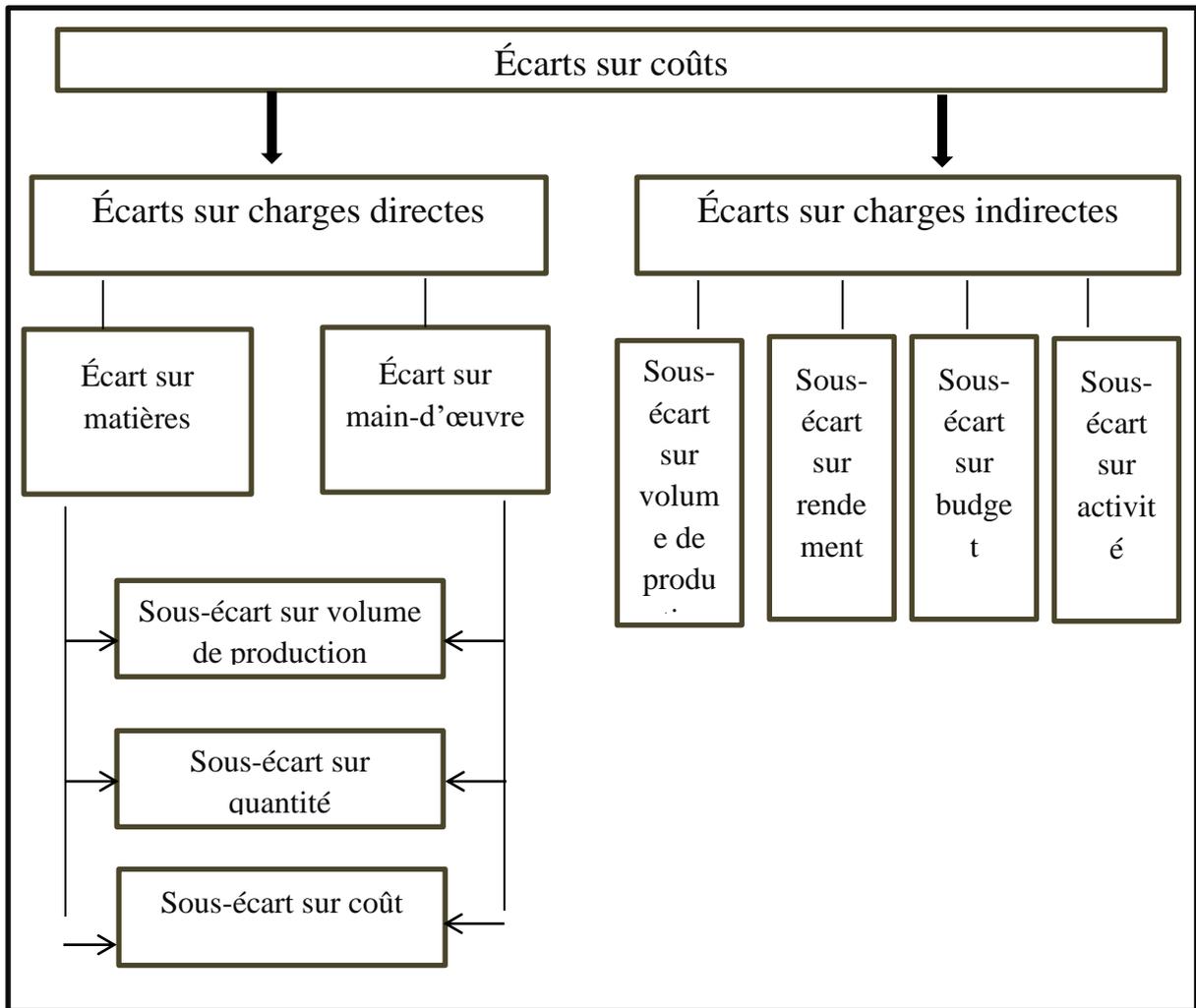
-**Écart négatif**, Coût réel < coût préétabli = Écart favorable.

1.5.2. Le modèle d'analyse des écarts sur coûts

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

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

Figure N°05 : Analyse des écarts en détail



Source : BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT; Op.cit ; Gualino ; 22^e édition, P : 194

a- Les écarts sur charges directes :

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

- Écart total ;
- Écart global ;
- Sous-écarts.

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

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

A. Les écarts sur matières :

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

Tableau N°04 : Représentation des écarts sur matières

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

Source : BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT, Op.cit ; Gualino ; 22^e édition, P : 195

B. Les écarts sur main-d'œuvre :

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

Tableau N°05 : Représentation des écarts sur main d'œuvre

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

Source : BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT; Op.cit ; Gualino ; 22^e édition, P : 196

b- Les écarts sur charges indirectes

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

- **L'écart total** : Il correspond à la différence entre le coût constaté du centre et le coût préétabli de la production prévue (budget du centre). Il est analysé en deux écarts : écart global, sous-écart sur volume de production.
- **L'écart global** : Il est égal à la différence entre le coût constaté et le coût préétabli adapté à la production réelle. Il est analysé en trois sous-écarts : – sous-écart sur rendement ou sur consommation d'unités d'œuvre ;
– sous-écart sur coût ou sur budget ;
– sous-écart sur activité.

Le tableau récapitulatif des écarts :

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

Tableau N°06 : Représentation des écarts sur charges indirectes

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

Source : BÉATRICE, Francis GRANDGUILLOT; Op.cit ; Gualino ; 22^e édition, P : 202.

1.6 Les avantages et les inconvénients de la méthode

1.6.1 Les avantages de la méthode

Cette méthode permet de :

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

1.6.2 Les inconvénients de la méthode

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

2. La méthode à base d'activité ABC :

2.1 Les insuffisances des méthodes classiques :

Le renversement de la pyramide des coûts :

Les coûts directs représentaient il y a 20ans 90% des coûts totaux. Il était envisageable d'asseoir l'analyse de l'activité sur cette base et de répartir arbitrairement et peu précisément les 10% des coûts indirects restant. A l'heure actuelle, les coûts indirects représentent 70% des coûts totaux, la pyramide repose donc sur son sommet. Il est difficile alors d'avoir une image correcte des coûts réels de l'entreprise et donc risqué de prendre des décisions sur ce système d'information biaisé.

Les coûts de main-d'œuvre :

« La comptabilité de gestion » porte son attention à 75% sur la main d'œuvre directe, qui ne représente en fait que 10% des coûts totaux, alors que la matière en constitue 55% et la structure 35%.

Les coûts de production :

« La comptabilité de gestion » se focalise sur la phase de production. Or, à l'heure actuelle 70 à 90% sont des coûts de conception (en amont de la production) et des coûts de maintenance et de services liés aux produits (en aval de la production).¹

2.2 Causes d'apparition de la méthode ABC :

Un constat d'une interdépendance entre les activités d'une organisation est fait, la raison principale pour laquelle la méthode ABC est apparue est que l'organisation pyramidale et hiérarchique ne correspond plus tout à fait au fonctionnement réel de la firme. L'environnement actuel exige de la part des entreprises une flexibilité afin de pouvoir :

- ✓ Prendre des décisions urgentes ;
- ✓ Réagir en temps réel ;
- ✓ Faire preuve de suffisamment de souplesse pour ne pas rater les opportunités qui se présentent ;
- ✓ Accepter de modifier ses propres produits pour les adapter aux exigences du "client roi", telle est la liste, non exhaustive des indispensables adaptations dont ces entreprises ont dû faire preuve.

Un nouveau contexte économique et technique difficiles pour gérer :

¹ Didier LECLERE, **Op. Cit.**, 2011, P : 86

- ✓ Passage d'un système fondé sur les économies d'échelles (production de masse mais faible variété des produits) à un système basé sur la diversification ;
- ✓ La performance de l'entreprise devient multidimensionnelle c.à.d. quelle résulte de la combinaison de prouesses (prix minimum, qualité maximum, et délais strictement respectés).

2.3 Principes de bases :

Le principe de base d'ABC est d'utiliser l'activité comme interface entre les ressources (constituées par les charges) et le produit.

L'ABC est une nouvelle méthode de calcul des coûts complets privilégiant une logique de causalité : les produits (ou autres objets de coûts) causent les activités et les activités causent la consommation des ressources.

Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes.

2.4 Notions fondamentales :

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

2.5 La méthode de calcul selon ABC :

2.5.1 Le traitement des charges indirectes :

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

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

Les opérations se déroulent en six étapes :

1- **Diviser** : l'activité de l'entreprise en centres de travail ;

2- **Décomposer** : chaque centre en activités et affecter les charges indirectes aux activités ;

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

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

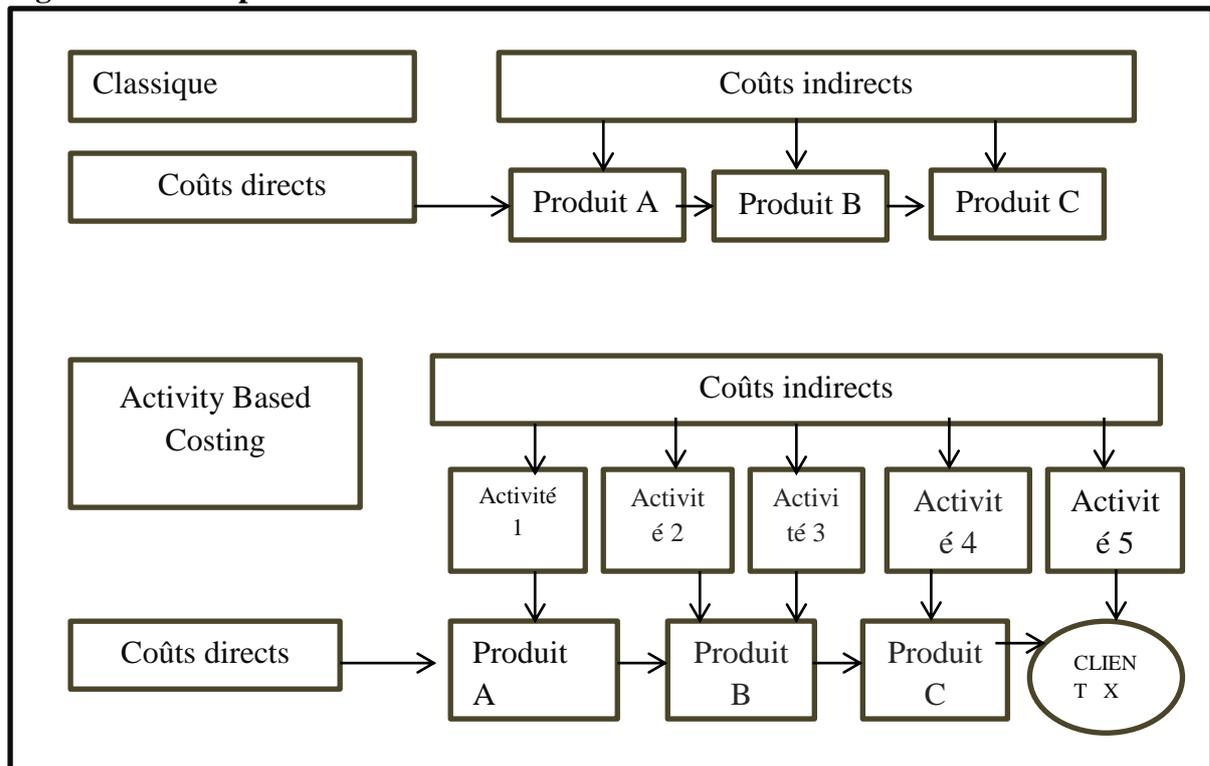
4- **Réunir** : dans des centres de regroupement les activités ayant un même inducteur ;

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

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

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

Figure N°06 : Représentation de la méthode ABC.



Source : Zouhair DJERBI, Xavier DURAND, Catherine KUSZLA, Contrôle de gestion, Dunod, 2014, Malakoff, France, P : 59.

2.6 Avantages et inconvénients de la méthode :

2.6.1 Les avantages du modèle

- Une meilleure pertinence des coûts :

¹ Grandguillot, Francis, **Op-cit**, p 33.

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

- Un pilotage de la performance :

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

- Un modèle indépendant des objets de calcul :

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

2.6.2 Les inconvénients du modèle :

- ✓ La principale limite consiste dans le choix entre la précision de l'analyse, qui suppose un grand nombre d'activités liées entre elles dans un système d'une complexité telle qu'il devient impossible à gérer ; et la concentration des activités, qui suppose une perte d'homogénéité et donc un subventionnement entre produits ;
- ✓ La critique de la comptabilité de gestion traditionnelle (méthode des sections homogènes) porte en partie sur la façon dont elle a été mise en œuvre plutôt que sur sa logique fondamentale définissant... des sections homogènes donc sans subventionnement entre produits. Les apports de la comptabilité d'activités résident pour une grande part dans l'élargissement de l'analyse et l'adaptation à l'évolution de structure de certaines entreprises.

Conclusion du chapitre :

Les méthodes présentées dans ce chapitre servent à accomplir la mission de la comptabilité de gestion, où la méthode du coût complet permet à l'entreprise d'évaluer les coûts des différents produits, ce qui permet, en les comparant avec leur prix de vente, de déterminer les résultats.

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

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

Le coût marginal consiste à étudier la variation des charges en fonction d'une variation d'activité et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global. Les coûts standards sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent.

Ils serviront de prévisions et permettent de prendre des mesures correctives après le calcul et l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations. La méthode des coûts à base d'activité, constitue un système efficace de calcul des coûts, elle permet d'éviter les sous-estimations et les surestimations du coût.

Dans le chapitre qui suit, une étude de cas de l'entreprise Henkel Algérie sera présentée.

**Chapitre III : Analyse du système de
comptabilité de gestion de Henkel
Algérie SPA**

Introduction du chapitre :

Ce chapitre sera divisé en trois sections, la première sera consacrée à la présentation de l'entreprise Henkel Algérie et plus précisément le siège social de l'entreprise, la deuxième pour la présentation du système de la comptabilité de gestion de HENKEL Algérie au niveau de l'unité de production de Réghaia, et en dernier on analysera ce système.

SECTION 01 : présentation de l'entreprise HENKEL Algérie

1. Présentation de HENKEL Algérie SPA :

Henkel est une entreprise allemande, présente dans trois domaines : les détergents et l'entretien domestique, la beauté et les colles et adhésifs.

Les évolutions qu'a connues l'entreprise après sa création en 1876 en terme juridique ainsi organisationnel a donné l'habilité de se développer et de s'élargir à la société.

Elle est devenue un groupe présent dans 125 pays repartis sur les cinq continents, avec une implantation industrielle dans 75 pays.

HENKEL Algérie est une multinationale et société par action (SPA), dispose de deux unités de production. La première située à Réghaia (Centre), et la deuxième se trouve à Chelghoum El Laid (Est et Ouest).

Son siège est situé à : Henkel Algérie S.P.A - Lot N° 779, Propriété Mohamed ZAOUI, Les grands vents – section N° 1, Dély Brahim, Alger.

HENKEL Algérie emploie près de 650 salariés.

2. Historique :

L'Entreprise Nationale des Détergents et des Produits d'Entretien (ENAD) a été créée en 1988 après la restructuration de la société nationale des industries chimiques (SNIC) qui existe depuis 1967. Un accord de Joint-venture a été signé en mai 2000 entre ENAD et le groupe HENKEL, ce qui a conduit à la création de HENKEL-ENAD ALGERIE (HEA).

2.1 HENKEL – ENAD ALGÉRIE :

Le partenariat de l'ENAD avec l'un des plus grands producteurs mondiaux de détergents, a été un moyen de mise à niveau afin de répondre à une stratégie gouvernementale Algérienne qui encouragerait les investissements étrangers (financement, know how, mise à niveau), mais également afin d'éviter la perte des parts de marché de l'ENAD du fait de la concurrence qui a fait apparition suite à l'ouverture de l'économie Algérienne.

Après l'appel d'offre international lancé par ENAD, les trois leaders mondiaux du secteur des détergents, à savoir, PROCTER & GAMBLE, UNILEVER et HENKEL, ont soumissionné. Le choix définitif a été pour le groupe Allemand HENKEL qui a présenté la meilleure offre. L'accord de joint-venture permet à un partenaire étranger de développer un produit qu'il cherche à diffuser dans un pays au sein duquel l'autre partenaire (local) dispose d'un accès aisé.

Cette démarche évite donc à l'investisseur étranger les phases les plus difficiles et délicates d'implantation et de lancement. L'accord de partenariat entre HENKEL et ENAD a mis l'accent sur les points suivants :

- ✓ Réalisation d'un programme ambitieux : plus de 300 milliards de dinars ;

- ✓ Réalisation d'un programme d'investissement de 185 millions de dollars US dans un délai de trois à cinq ans ;
- ✓ Maintien de l'ensemble du personnel des trois unités de Réghaia, Ain Temouchent et Chelghoum El Laid ;
- ✓ Assistance technique gratuite fournie par les techniciens de HENKEL pour permettre la mise à niveau et la réhabilitation du complexe de détergents de Chelghoum El Laid.
- ✓ Exploitation de la marque ISIS, une des marques leaders d'ENAD, suite au partenariat HENKEL ENAD Algérie (HEA).

La société par action (SPA) a été créée le 23 Mai 2000 avec un capital de 1.760 milliards de dinars réparti en 60% pour HENKEL et 40% pour ENAD. HEA est une société de droit Algérien.

2.2 Le passage de HENKEL-ENAD Algérie à HENKEL Algérie :

Après quatre années et demie de présence sur le marché algérien, HENKEL a montré son attachement à l'Algérie en devenant 100% détenteur du capital de HEA après avoir racheté les 40% des actions.

La cession des parts d'ENAD à HENKEL a été concrétisée par la signature d'un acte notarié en date du 8 Septembre 2005 entre le président de la SGP Gephac (M. Chérif BOUNAB) et le président du groupe HENKEL France. Les 40% des actions d'ENAD représentaient 880 millions de dinars.

C'est au terme de cette opération qu'ENAD achève la privatisation totale de ses 3 trois installations industrielles.

3. Investissement :

HENKEL a investi près de 34 millions d'euros dans la mise à niveau des complexes et usines :

- 22 millions d'Euros dans la rénovation des installations de Réghaia
- 12 millions Euros dans la rénovation des installations de Chelghoum El Laid.

4. Identification du siège social :

- Localisation : Henkel Algérie S.P.A - Lot N° 779, Propriété Mohamed ZAOUI, Les grands vents – section N° 1, Dély Brahim, Alger.
- Accès : route nationale n°05 localisé dans l'immeuble Falcom Algérie.
- Nombre d'employé au siège : 74.
- Forme juridique : SPA

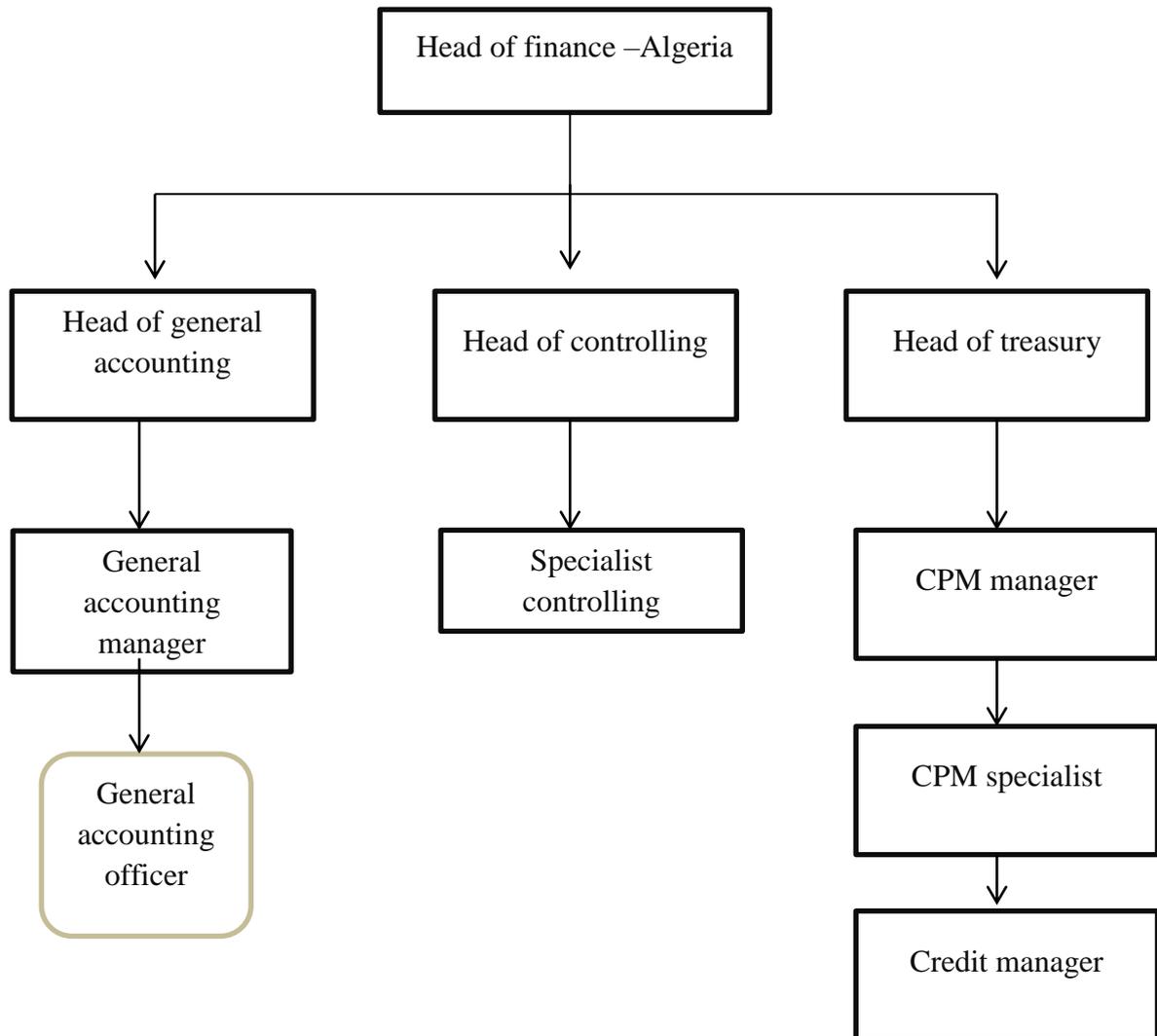
5. Organisation de HENKEL ALGERIE SPA :

- **Organisation des finances en comptabilité et controlling:**

HENKEL accorde un rôle très important et vital à la structure du controlling, le responsable de cette division est chargé de :

- ✓ Produire des informations nécessaires au pilotage des activités, notamment pour vérifier l'atteinte des objectifs fixés ;
- ✓ Constater l'existence des écarts et la mise en place des actions correctives adaptées ;
- ✓ Élaborer les budgets ainsi les clôtures mensuelles, reporting financier, compte de résultat...
- ✓ Vérifier la cohérence des résultats analytique et comptable ;
- ✓ Suivre la progression vers les objectifs et les mesures prises.

Figure N°07 : organigramme du département des finances et comptabilité et controlling



Source : Informations fournies par l'entreprise

6. Les moyens modernes et le système d'information HENKEL Algérie SPA :

HENKEL Algérie a fait appel à des solutions informatiques afin de réduire le temps nécessaire pour l'accomplissement de ses diverses tâches avec accroissement de l'efficacité notamment :

- **Internet** : Un réseau Internet est installé au niveau des 3 usines ainsi que la direction générale.
- **Intranet** : Logiciel de messagerie interne (OUTLOOK), et est le cœur de la communication au sein de l'entreprise grâce au courrier électronique, transfert et partage des fichiers.
- Le SAP (Système, Application, Produit) : SAP est un ERP (Entreprise Resource Planning), système d'information et de gestion qui permet, à partir des prévisions de la demande, de disposer du planning de la production, la mise à jour des stocks, le réapprovisionnement des matières premières et des emballages, la livraison des entrepôts et toute la préparation des transports (documents, comptabilité, factures). Son objectif est de réduire les coûts, d'accélérer la diffusion de l'information et d'améliorer les décisions prises.

Ce programme est doté d'une particularité, il s'agit du déclenchement automatique d'une simple série d'opération dès l'introduction d'une donnée, ainsi l'enregistrement d'une simple commande permet l'établissement immédiat d'un programme d'enlèvement, d'un bon de sortie et bien d'autres opérations.

- **Sage Paie et RH** : c'est le logiciel de gestion RH qui va vous libérer des tâches administratives. Simplifiez le traitement de votre paie et restez toujours en conformité légale. Plus qu'un simple logiciel de paie, vous gérez votre personnel, mais aussi le développement de votre capital humain.¹
- **Dayforce** : c'est une plateforme complète de gestion du capital humain qui transforme l'expérience employé en unifiant les données recueillies tout au long du cycle d'emploi afin de faciliter la prise de décisions éclairées à tous les niveaux.²

7. Visions et valeurs du groupe Henkel :

Afin de poser des règles de conduite de l'entreprise et unifier leur personnel de diverses origines, Henkel extériorise ces finalités en une vision et un nombre de valeur.

❖ La vision :

Un leader mondial des marques et des technologies.

❖ Les valeurs :

Vu l'environnement hautement volatil dans lequel opère l'entreprise, le socle de valeurs partagées par chacun au sein de Henkel est si important pour l'avenir et le succès de cette dernière.

- ✓ Les clients et les consommateurs sont placés aux centres des préoccupations de Henkel ;
- ✓ Valoriser et récompenser les membres de l'équipe ;
- ✓ Bosser pour atteindre une performance financière excellente et pérenne ;
- ✓ La maîtrise du développement durable et s'engager pour être un leader ;
- ✓ Le respect de la provenance familiale de l'entreprise.

¹ <https://www.apogea.fr/nos-logiciels/sage/sage-paie-et-rh/> Consulté le 15 Mai 2022 à 22:00.

² <https://www.ceridian.com › products › dayforce>, Consulté le 15 Mai 2022 à 23:30.

SECTION 02 : Le système de comptabilité de gestion de HENKEL Algérie

HENEKEL Algérie SPA, utilise dans le calcul des coûts de production de ses différents produits la méthode des coûts complets. C'est pour cela que dans notre cas pratique nous allons évaluer la méthode utilisée de l'exercice 2021.

1. Le fonctionnement de la méthode utilisée par HENKEL Algérie :

Le département du controlling utilise la méthode des coûts complets et calcul leur profit dans un tableau qui s'appelle le PNL (profit and lost) afin d'extraire leurs marge finale (GP 3) (Gross Profit). Dans ce tableau on calcule le profit de l'entreprise après avoir calculé les coûts de matières premières, coûts d'emballage, les coûts de processus de fabrication, et en dernier les coûts de distribution pour avoir le GP 1

Après la déduction des coûts des unités de machine non utilisées, l'entreprise obtiendra le GP 2, puis le dernier profit GP 3 après la déduction des frais de marketing.

2. Calcul du coût de production :

L'entreprise nous a donné les charges indirectes de chaque produit après leurs répartitions primaire et secondaire dans les différents centres du coût pour des raisons de confidentialité. Ce qui nous limite d'établir le tableau de répartition des charges indirectes.

La formule de calcul du coût de production utilisée par HENKEL Algérie SPA est la suivante :

$$\begin{array}{c} \boxed{\text{Coût matière première}} \\ + \\ \boxed{\text{Coût emballage}} \\ + \\ \boxed{\text{Coût processus de fabrication}} \\ = \\ \boxed{\text{Coût de production}} \end{array}$$

Vu la multiplicité des produits au nombre de vingt-huit, nous avons cru nécessaire de retenir trois produits dont on effectuera l'évaluation.

Les produits choisis sont :

Pril Isis 3L

Pril Isis 1L

Pril Isis 650ml

Pour calculer le coût de production, on calculera le coût de matière première puis le coût d'emballage puis le coût de processus de fabrication pour chacun des produits.

Les quantités produites en 2021 des trois produits est :

2.1 Calcul du coût de matière première :

Chez HENKEL, le coût de la matière première et coût emballage sont des coûts variables, conséquence d'instabilité des tarifs des besoins en question, ainsi la fluctuation du taux de change concernant les importations nécessaires.

Vu la similarité des trois produits, les matières premières est la même pour les trois.

Les quantités produites des trois produits en 2021 :

Tableau N°07 : Quantités annuelles produites

| Produit | Quantité annuelle produite en tonne |
|-------------------------|-------------------------------------|
| PRIL 3L | 4 680 |
| PRIL ISIS CITRON 1,25 L | 9 050 |
| PRIL ISIS 650 ML CITRON | 44 700 |

L'entreprise produit une quantité totale de 58430 tonnes par an.

Les coûts des matières premières dont se composent les trois produits sont :

Tableau N°8 : Coûts des matières premières

| Matière première | Quantité (kg) | Prix (une tonne) | Prix de qt. Nécessaire (1 tonne) |
|---------------------------|---------------|------------------|----------------------------------|
| Water, industrial | 1 061,98 | 20,00 | 21,24 |
| Sanolin Tartrazin X 90 | 316,74 | 4 463,80 | 1 413,87 |
| Sodium laureth sulfate +2 | 401,33 | 575,70 | 231,05 |
| Citric acid 1H2O regular | 300,10 | 25 010,00 | 7 505,60 |
| Parmetol A 28 S | 301,03 | 1 294,50 | 389,68 |
| Betaine CAP 37% acidic | 308,36 | 3 078,40 | 949,25 |

| | | | |
|------------------------------|--------|-----------|-------------------|
| Sulphonic acid Liquid | 403,70 | 69 143,00 | 27 913,24 |
| Sodium chloride | 304,38 | 11 010,00 | 3 351,25 |
| Bicar TEC 0/50 sack | 301,03 | 59 548,20 | 17 925,85 |
| Sodium hydroxide 45% | 328,86 | 53 510,00 | 17 597,46 |
| Potassium acetate 70% sol | 300,74 | 52 625,70 | 15 826,50 |
| TECHNOMELT 6002 Freedom-c | 300,33 | 7 552,60 | 2 268,25 |
| Amplify 12 L | 300,52 | 40 957,10 | 12 308,26 |
| Perf Crazy Lemon 197507 G | 302,06 | 70 798,80 | 21 385,63 |
| Total des coûts de MP | | | 129 087,13 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Pour Pril Isis 3L :

Vu la similarité des trois produits, la matière première est la même pour les trois.

Le coût des matières premières pour une tonne de Pril Isis (soit 1000KG) est le suivant :

| | Pour 1 tonne | Pour 4680 tonnes |
|-----------------|---------------------|-------------------------|
| Pril Isis 3L | 129 087,13 | 604 127 746,29 |

Pril Isis 1,25L :

| | Pour 1 tonne | Pour 9050 tonnes |
|--------------------|---------------------|-------------------------|
| Pril Isis 1,25L | 129 087,13 | 1 168 238 483,75 |

Pour Pril Isis 650ml :

| | Pour 1 tonne | Pour 44700 tonnes |
|---------------------|---------------------|--------------------------|
| Pril Isis 650 ml | 129 087,13 | 5 770 194 499,86 |

2.2 Coût d'emballage (Packaging) :

Tableau N°9 : Coût d'emballage

| Packaging | PRIL 3L | ISIS 1.25 | ISIS 650 | Prix |
|------------------|----------------|------------------|-----------------|-------------|
| Carton | 4,5 | 80 | 140 | 65 000,00 |
| Bouchons | 500 | 900 | 1 800 | 6 500,00 |
| Colle | 0,125 | | | 500 000,00 |
| Film étirable | 0,8 | 2 | 0,816 | 400 000,00 |
| Étiquette | 450 | 800 | 1 600 | 8 900,00 |
| Préforme | | 900 | 1 600 | 16 000,00 |

| | | | | |
|------------------------|---------------------|---------------------|----------------------|--|
| Coûts packaging | 4 663 152,00 | 9 017 420,00 | 44 539 080,00 | |
|------------------------|---------------------|---------------------|----------------------|--|

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

2.3 Coût processus de fabrication :

Coût de fabrication pour Pril Isis 3L :

Tableau N°10 : Processus de fabrication de Pril isis 3L

| Description | Unité d'œuvre | Quantité 1 T | Coût de 1000 tonnes | Coût de 1 tonne |
|---------------------------------|------------------|--------------|---------------------|------------------|
| LH ¹ -1 LN MIXERS M6 | HUR ² | 0,841 | 756 422 | 636,150902 |
| OH ³ -1 LN MIXERS M6 | HUR | 0,571 | 5 249 040 | 2 997,20184 |
| LH-1 LN PROCESSING WATER | HUR | 0,426 | 756 422 | 322,235772 |
| OH-1 LN PROCESSING WATER | HUR | 0,426 | 3 316 370 | 1 412,77362 |
| OH-1 OSBB PEHD | HUR | 0,621 | 17 390 780 | 10 799,67438 |
| LH-1 LN CMI HDLD FILLING | HUR | 1,088 | 3 824 470 | 4 161,02336 |
| OH-1 LN CMI HDLD FILLING | HUR | 0,413 | 8 284 400 | 3 421,4572 |
| KG-1 LN TANKS LIQ | KG | 887,41 | 707,28 | 627,6473448 |
| KG-1 LN RAW & PACKAGING | KG | 1000,3 | 1969,06 | 1 969,650718 |
| Total coût | | | | 26 347,82 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Donc le coût de fabrication pour 4680 tonnes est :

| | Pour 1 tonne | Pour 4680 tonnes |
|---------------------|--------------|------------------|
| Pril Isis 3L | 26 347,82 | 123 307 774,84 |

Coût de fabrication pour Pril Isis 1,25L et 650 ml :

Tableau N°11 : Processus de fabrication Pril isis 1,25L et 650ml.

| | UO | Quantité 1 T | Prix de 1000 T | Pour 1 T |
|----------------------|-----|--------------|----------------|-------------|
| LN MIXERS M6 | HUR | 0,841 | 756 422 | 636,150902 |
| LN MIXERS M6 | HUR | 0,57 | 5 249 040 | 2 991,9528 |
| LN PROCESSING WATER | HUR | 0,416 | 756 422 | 314,671552 |
| LN PROCESSING WATER | HUR | 0,416 | 3 316 370 | 1 379,60992 |
| LN RONCHI2 FILLING L | HUR | 0,988 | 3 824 470 | 3 778,57636 |

¹ LH : Labor hour (heure de main d'œuvre).

² HUR : heure.

³ OH : operating hour (heure de machine).

| | | | | |
|-------------------------|-----|---------|------------|--------------|
| LN RONCHI2 FILLING L | HUR | 0,438 | 12 733 730 | 5 577,37374 |
| LN KHS BLOWING BOTTL | HUR | 0,581 | 3 824 470 | 2 222,01707 |
| LN KHS BLOWING BOTTL | HUR | 0,44 | 12 182 000 | 5 360,08 |
| LN TANKS LIQ | KG | 887,937 | 707,28 | 628,0200814 |
| LN RAW & PACKAGING | KG | 1 000,3 | 1 969,06 | 1 969,650718 |
| Total coût | | | | 24 858,10 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Donc pour 9050Kg de Pril Isis 1,25L :

| | Pour 1 tonne | Pour 9050 tonnes |
|-----------------|---------------------|-------------------------|
| Pril Isis 1,25L | 24858,10 | 224 965 833,45 |

Et Pour 44700Kg de Pril Isis 650ml :

| | Pour 1 tonne | Pour 44700 tonnes |
|-----------------|---------------------|--------------------------|
| Pril Isis 650ml | 24 858,10 | 1 111 157 210,51 |

2.4 Le coût de production :

Pour le Pril Isis 3L :

Tableau N°12 : coût de production Pril isis 3L

| | Montant |
|----------------------------------|-----------------------|
| Coût des matières premières | 604 127 746,29 |
| Coût d'emballage | 4 663 152,00 |
| Coût de processus de fabrication | 123 307 774,84 |
| Coût de production | 732 098 673,13 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Pour le Pril Isis 1,25L :

Tableau N°13 : Coût de production Pril isis 1,25L.

| | Montant |
|----------------------------------|-------------------------|
| Coût des matières premières | 1 168 238 483,75 |
| Coût d'emballage | 9 017 420,00 |
| Coût de processus de fabrication | 224 965 833,45 |
| Coût de production | 1 402 221 737,20 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Pour le Pril Isis 650ml :

Tableau N°14 : Coût de production Pril isis 650ml

| | Montant |
|----------------------------------|-------------------------|
| Coût des matières premières | 5 770 194 499,86 |
| Coût d'emballage | 44 539 080,00 |
| Coût de processus de fabrication | 1 111 157 210,51 |
| Coût de production | 6 925 890 790,37 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

2.5 Coût de revient :

Les charges de distribution des trois produits sont :

Tableau N°15 : Charges de distribution

| Produit | Pril isis 3L | Pril isis 1,25 | Pril isis 650ml |
|----------------|---------------------|-----------------------|------------------------|
| Montant | 35 713 956,97 | 84 358 670,00 | 367 234 038,90 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Le coût de revient égale à la somme du coût de production et les charges de distribution ainsi qu'autres charges (des commissions (charges de merchandising) et ristourne).

On trouvera les coûts de revient :

Tableau N°16 : coûts de revient

| Produit | 3L | 1,25L | 650ml |
|----------------------|----------------|------------------|------------------|
| Coût de production | 732 098 673,13 | 1 402 221 737,20 | 6 925 890 790,37 |
| Coût de distribution | 35 713 956,97 | 84 358 670,00 | 367 234 038,90 |
| Autres charges | 55 920 537,89 | 132 087 917,50 | 575 011 192,49 |
| Coût de revient | 823 733 168,00 | 1 618 668 324,70 | 7 868 136 021,76 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

2.6 Le résultat analytique :

L'entreprise établit un tableau PNL pour mettre en évidence ces coûts et son profit.

Avant de calculer le résultat analytique pour chaque unité de produit on établit le tableau PNL de l'entreprise :

Pour Pril Isis 3L :

| | | |
|-------|---------------------------------|----------------|
| SALES | VOLUME (quantité produite 2021) | 4 680,00 |
| | Prix de vente d'une tonne | 200 820,72 |
| | Chiffre d'affaires brut (CAB) | 939 840 972,97 |
| | Ristourne | 46 992 048,65 |

| | | |
|-----------------|------------------------------|-----------------------|
| | Chiffre d'affaires net (CAN) | 892 848 924,32 |
| COUT DE REVIENT | Commission | 8 928 489,24 |
| | Transport | 35 713 956,97 |
| | Coût MP et emballage | 608 790 898,29 |
| | Coût de processus de fab. | 123 307 774,84 |
| | Gross Profit 1 GP1 | 116 107 804,97 |
| | Unités machines non utilisé | 44 642 446,22 |
| | GP 2 | 71 465 358,76 |
| | Marketing | 35 713 956,97 |
| | GP3 (profit net) | 35 751 401,78 |
| | La marge de produit | 4,0% |

Pour Pril Isis 1,25L :

| | | |
|-----------------|-----------------------------|-----------------------|
| SALES | VOLUME | 9 050 |
| | Prix de vente d'une tonne | 245 300,00 |
| | CAB | 2 219 965 000,00 |
| | Ristourne | 110 998 250,00 |
| | CAN | 2 108 966 750,00 |
| COUT DE REVIENT | Commission | 21 089 667,50 |
| | Transport | 84 358 670,00 |
| | Coût de MP et emballage | 1 177 255 903,75 |
| | Coût de processus de fab. | 224 965 833,45 |
| | GP1 | 601 296 675,30 |
| | Unités machines non utilisé | 105 448 337,50 |
| | GP2 | 495 848 337,80 |
| | Marketing | 84 358 670,00 |
| | GP3 | 411 489 667,80 |
| | MARGE | 20% |

Pour Pril Isis 650ml :

| | | |
|-----------------|-----------------------------|-------------------------|
| SALES | VOLUME | 44 700,00 |
| | Prix de vente d'une tonne | 216 198,07 |
| | CAB | 9 664 053 655,27 |
| | Ristourne | 483 202 682,76 |
| | CAN | 9 180 850 972,51 |
| COUT DE REVIENT | Commissions | 91 808 509,73 |
| | Transport et stockage | 367 234 038,90 |
| | Coût MP et emballage | 5 814 733 579,86 |
| | Coût de processus de fab. | 1 111 157 210,51 |
| | GP1 | 1 795 917 633,52 |
| | Unités machines non utilisé | 459 042 548,63 |
| GP2 | 1 336 875 | |

| | |
|--------------|-----------------------|
| | 084,89 |
| Marketing | 367 234 038,90 |
| GP3 | 969 641 045,99 |
| MARGE | 11% |

Calcul de résultat analytique :

Le résultat analytique est égal au chiffre d'affaires réalisé en déduction du coût de revient.

| |
|--|
| Résultat analytique = Chiffre d'affaires – coût de revient |
|--|

Pour Pril Isis 3L :

-L'entreprise produit 4680 tonnes par an

-Une tonne nous donne 322 unités de Pril isis 3L

-4680 tonnes nous donne 1 506 960 unités par an.

Le prix de vente unitaire du produit est fixé pour : 624,15 DA

| Produit | PVU | Quantité vendue | CA | Coût de revient | Résultat analytique |
|--------------|--------|-----------------|-------------|-----------------|---------------------|
| Pril isis 3L | 624,15 | 1 506 960 | 940 569 084 | 823 733 168 | 116 836 084 |

L'entreprise génère un résultat de 116 836 084 DZD pour 1 506 960 unités vendues.

Pour Pril isis 1,25L :

-L'entreprise produit 9050 tonnes par an

-Une tonne nous donne 775 unités de Pril isis 1,25L

-9050 tonnes nous donne 7 013 750 unités par an.

Le prix de vente unitaire du produit est fixé pour : 317,66 DA

| Produit | PVU | Quantité vendue | CA | Coût de revient | Résultat analytique |
|-----------------|--------|-----------------|---------------|------------------|---------------------|
| Pril isis 1,25L | 317,66 | 7 013 750 | 2 227 987 825 | 1 618 668 324,70 | 609 319 500,30 |

L'entreprise génère un résultat de 609 319 500,30 DZD pour 7 013 750 unités vendues.

Pour Pril isis 650ml :

-L'entreprise produit 44700 tonnes par an

-Une tonne nous donne 1486 unités de Pril isis 650ml.

-44700 tonnes nous donne 66 424 200 unités par an

Le prix de vente unitaire du produit est fixé pour : 145,50 DA

| Produit | PVU | Quantité vendue | CA | Coût de revient | Résultat analytique |
|-----------------|--------|-----------------|---------------|------------------|---------------------|
| Pril isis 650ml | 145,50 | 66 424 200 | 9 664 721 100 | 7 868 136 021,76 | 1 796 585 078,24 |

L'entreprise génère un résultat de 1 796 585 078,24 DZD pour 66 424 200 unités vendues.

La différence entre le résultat analytique calculé par les unités produites et le résultat du tableau PNL est due à la différence des CA réalisés par la vente d'une tonne et la vente d'une unité, en d'autre terme aux prix de vente d'une tonne et d'une unité vendue.

Le résultat analytique qu'on peut le considérer plus juste est le résultat calculé par le nombre des unités vendues.

Afin de récapituler les résultats analytiques des trois produits, le tableau suivant prendra la forme suivante :

Tableau N°17 : récapitulation des résultats analytiques des produits

| Produit | Résultat analytique | Marge de profit |
|-----------------|---------------------|-----------------|
| Pril Isis 3L | 116 836 084 | 12% |
| Pril Isis 1,25L | 609 319 500,30 | 27% |
| Pril Isis 650ml | 1 796 585 078,24 | 19% |
| Total | 2 522 740 662,54 | |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Le produit Pril Isis 1,25L réalise la plus grande marge de cette gamme qui est le 27%.

C'est pourquoi ce produit est considéré comme le produit STAR de l'entreprise grâce à son résultat analytique.

Ce dernier est suivi par Pril Isis 650ml qui réalise une marge de 19% avec une grande production (quantité produite par an est de 44700 tonnes).

Le Pril Isis 3L réalise la marge la plus faible de 12% avec une production la plus faible (4680 tonnes par an)

SECTION 03 : Analyse de la méthode utilisée

D'une manière générale les charges incorporables aux coûts de la comptabilité se subdivisent en charges directes/indirectes et ce même ensemble peut également être divisé en charges variables/fixes.

Pour une structure donnée et quelques soit le niveau de production de l'entreprise, les charges fixes ne peuvent être réduites : elles sont supportées pour leur montant total par l'entreprise. Pour cette raison, le coût total de production ou de revient de chaque unité produite est modifié lorsque l'activité de l'entité économique évolue.

Ainsi, le niveau d'activité ou de production d'une entreprise n'est que très rarement régulier, il évolue en fonction de la conjoncture économique, de la concurrence, du niveau des prix...

Vu que le temps excède largement la durée impartie pour la réalisation de notre projet. La méthode ABC en elle-même demande à maîtriser aussi bien le processus de fabrication que l'organisation de l'entreprise, cette dernière doit se soumettre aux normes de fabrication exigées par la production des produits en question.

C'est pourquoi, nous avons opté pour la technique de l'imputation rationnelle qui a pour objet d'éliminer l'incidence des charges fixes sur le coût total de chaque produit lorsque l'activité de l'entreprise varie.

La technique de l'imputation rationnelle :

- ✓ Pour l'ensemble des produits, le coût des matières premières et emballage ne subira aucune correction, il est de nature variable¹, il est donc invariable.
- ✓ La correction s'effectuera sur la partie fixe du coût de processus de fabrication des produits en question.

1. Coût matière première et emballage :

| Produit | Isis 3L | Isis 1,25L | Isis 650ml |
|-----------------|--------------|--------------|---------------|
| MP/tonne | 129 087,13 | 129 087,13 | 129 087,13 |
| Emballage/tonne | 4 663 152,00 | 9 017 420,00 | 44 539 080,00 |

2. Coût processus de fabrication (fixe et variables) pour les trois produits :

Pour Pril isis 3L :

Tableaux N°18: Variabilité des coûts de processus de production de Pril isis 3L

¹ CV sont supposées proportionnelle au niveau d'activité, CVU reste fixe quelque soit le niveau d'activité.

| Pril Isis 3L | Qt. / tonne | PRIX FIXE | PRIX VARIABLE | Prix total | CF/tonn e | CV/tonn e | Coût TTL/tonn e |
|---------------------------------|----------------|------------------|------------------|-------------------------|------------------|-----------------|-----------------------|
| LH-1 LN MIXERS M6 | 0,841 | 542 900,00 | 213 522,00 | 756 422,0 0 | 456 578,90 | 179 572,00 | 636 150,90 |
| OH-1 LN MIXERS M6 | 0,571 | 3 560 000,00 | 1 689 040,00 | 5 249 040,0 0 | 2 032 760,00 | 964 441,84 | 2 997 201,84 |
| LH-1 LN PROCESSIN G WATER | 0,426 | 715 722,00 | 40 700,00 | 756 422,0 0 | 304 897,57 | 17 338,20 | 322 235,77 |
| OH-1 LN PROCESSIN G WATER | 0,426 | 3 265 610,00 | 50 760,00 | 3 316 370,0 0 | 1 391 149,86 | 21 623,76 | 1 412 773,62 |
| OH-1 OSBB PEHD | 0,621 | 16 981 820,00 | 408 960,00 | 17 390 780,0 0 | 10 545 710,22 | 253 964,16 | 10 799 674,38 |
| LH-1 LN CMI HDLD FILLING | 1,088 | 2 267 470,00 | 1 557 000,00 | 3 824 470,0 0 | 2 467 007,36 | 1 694 016,00 | 4 161 023,36 |
| OH-1 LN CMI HDLD FILLING | 0,413 | 6 297 400,00 | 1 987 000,00 | 8 284 400,0 0 | 2 600 826,20 | 820 631,00 | 3 421 457,20 |
| KG-1 LN TANKS LIQ | 887,41 | 707,28 | - | 707,2 8 | 627 647,34 | - | 627 647,34 |
| KG-1 LN RAW & PACKAGING | 1000,3 | 1 264,06 | 705,00 | 1 969,0 6 | 1 264 439,22 | 705 211,50 | 1 969 650,72 |
| Total | | | | | 21 691 016,67 | 4 656 798,46 | 26 347 815,14 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Pour Pril isis 1,25L et 650ml :

Tableaux N°19: Variabilité des coûts de processus de production de Pril isis 1,25L et 650ml

| Description | Qt. /tonne | PRIX FIXE | PRIX VARIABLE | Prix total | CF/tonne | CV/tonne | Coût TTL/tonne |
|---------------------------|---------------|-----------------|------------------|------------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| LN MIXERS M6 | 0,841 | 542 900,00 | 213 522,00 | 756 422,00 | 456 578,90 | 179 572,00 | 636 150,90 |
| LN MIXERS M6 | 0,57 | 3 560 000,00 | 1 689 040,00 | 5 249 040,00 | 2 029 200,00 | 962 752,80 | 2 991 952,80 |
| LN PROCESSING WATER | 0,416 | 715 722,00 | 40 700,00 | 756 422,00 | 297 740,35 | 16 931,20 | 314 671,55 |
| LN PROCESSING WATER | 0,416 | 3 265 610,00 | 50 760,00 | 3 316 370,00 | 1 358 493,76 | 21 116,16 | 1 379 609,92 |
| LN RONCHI2 FILLING L | 0,988 | 2 267 470,00 | 1 557 000,00 | 3 824 470,00 | 2 240 260,36 | 1 538 316,00 | 3 778 576,36 |
| LN RONCHI2 FILLING L | 0,438 | 8 097 000,00 | 4 636 730,00 | 12 733 730,00 | 3 546 486,00 | 2 030 887,74 | 5 577 373,74 |

| | | | | | | | |
|----------------------------|---------|-----------------|--------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|
| LN KHS BLOWING BOTTL | 0,581 | 2 896 700,00 | 927 770,00 | 3 824 470,00 | 1 682 982,70 | 539 034,37 | 2 222 017,07 |
| LN KHS BLOWING BOTTL | 0,44 | 9 750 400,00 | 2 431 600,00 | 12 182 000,00 | 4 290 176,00 | 1 069 904,00 | 5 360 080,00 |
| LN TANKS LIQ | 887,937 | 707,28 | - | 707,28 | 628 020,08 | - | 628 020,08 |
| LN RAW & PACKAGING | 1000,3 | 1 264,06 | 705,00 | 1 969,06 | 1 264 439,22 | 705 211,50 | 1 969 650,72 |
| Total | | | | | 17 794 377,37 | 7 063 725,77 | 24 858 103,14 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Le calcul du coefficient d'imputation rationnelle :

HENKEL Algérie SPA détient une capacité de production normale de 80 000 tonnes par an hors qu'elle a produit 58 430 tonnes en 2021.

D'où :

$$\text{CIR} = \text{activité réelle} / \text{activité normale}$$

$$\text{CIR} = 58430 / 80000 = 0,73$$

Le coefficient d'imputation rationnelle est inférieur à 1, cela signifie que l'entreprise est en situation de sous-activité.

Le calcul des charges fixes imputées :

Les charges fixes imputées égales aux charges fixes multipliées par le CIR

Pour Pril Isis 3L :

Tableaux N° 20: les charges imputables pour Pril isis 3L

| Pril Isis 3L | Qt. / tonne | PRIX FIXE | CF/tonne | CIR | ch. Fixes imputées |
|--------------|-------------|--------------|----------|-----|-----------------------|
| | | | | | |

| | | | | | |
|------------------------------------|--------|---------------|---------------|------|---------------|
| LH-1 LN MIXERS M6 | 0,841 | 542 900,00 | 456 578,90 | 0,73 | 333 302,60 |
| OH-1 LN MIXERS M6 | 0,571 | 3 560 000,00 | 2 032 760,00 | 0,73 | 1 483 914,80 |
| LH-1 LN PROCESSING WATER | 0,426 | 715 722,00 | 304 897,57 | 0,73 | 222 575,23 |
| OH-1 LN PROCESSING WATER | 0,426 | 3 265 610,00 | 1 391 149,86 | 0,73 | 1 015 539,40 |
| OH-1 OSBB PEHD | 0,621 | 16 981 820,00 | 10 545 710,22 | 0,73 | 7 698 368,46 |
| LH-1 LN CMI HDLD FILLING | 1,088 | 2 267 470,00 | 2 467 007,36 | 0,73 | 1 800 915,37 |
| OH-1 LN CMI HDLD FILLING | 0,413 | 6 297 400,00 | 2 600 826,20 | 0,73 | 1 898 603,13 |
| KG-1 LN TANKS LIQ | 887,41 | 707,28 | 627 647,34 | 0,73 | 458 182,56 |
| KG-1 LN RAW & PACKAGING | 1000,3 | 1 264,06 | 1 264 439,22 | 0,73 | 923 040,63 |
| Total | | | 21 691 016,67 | | 15 834 442,17 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Pour Pril Isis 1,25L et 650ml :

Tableaux N° 21 : les charges imputables pour Pril isis 1,25L et 650ml

| Description | Qt. /tonne | PRIX FIXE | CF/tonne | CIR | Ch. fixes imputées |
|----------------------|------------|--------------|---------------|------|--------------------|
| LN MIXERS M6 | 0,841 | 542 900,00 | 456 578,90 | 0,73 | 333 302,60 |
| LN MIXERS M6 | 0,57 | 3 560 000,00 | 2 029 200,00 | 0,73 | 1 481 316,00 |
| LN PROCESSING WATER | 0,416 | 715 722,00 | 297 740,35 | 0,73 | 217 350,46 |
| LN PROCESSING WATER | 0,416 | 3 265 610,00 | 1 358 493,76 | 0,73 | 991 700,44 |
| LN RONCHI2 FILLING L | 0,988 | 2 267 470,00 | 2 240 260,36 | 0,73 | 1 635 390,06 |
| LN RONCHI2 FILLING L | 0,438 | 8 097 000,00 | 3 546 486,00 | 0,73 | 2 588 934,78 |
| LN KHS BLOWING BOTTL | 0,581 | 2 896 700,00 | 1 682 982,70 | 0,73 | 1 228 577,37 |
| LN KHS BLOWING BOTTL | 0,44 | 9 750 400,00 | 4 290 176,00 | 0,73 | 3 131 828,48 |
| LN TANKS LIQ | 887,937 | 707,28 | 628 020,08 | 0,73 | 458 454,66 |
| LN RAW & PACKAGING | 1000,3 | 1 264,06 | 1 264 439,22 | 0,73 | 923 040,63 |
| Total | | | 17 794 377,37 | | 12 989 895,48 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

2.1 Les coûts totaux du processus de fabrication imputés des trois produits :

| Produit | ch. Fixes constatées | ch. Fixes imputées | ch. Variables | Coût (proc.fab ¹) après imputation |
|------------------------|----------------------|--------------------|---------------|--|
| Pril isis 3L | 21 691 016,67 | 15 834 442,17 | 4 656 798,46 | 20 491 240,63 |
| Pril isis 1,25L | 17 794 377,37 | 12 989 895,48 | 7 063 725,77 | 20 053 621,25 |

¹ Proc.fab : processus de fabrication

| | | | | |
|------------------------|---------------|---------------|--------------|---------------|
| Pril isis 650ml | 17 794 377,37 | 12 989 895,48 | 7 063 725,77 | 20 053 621,25 |
|------------------------|---------------|---------------|--------------|---------------|

Les coûts de processus de fabrications ont diminué après avoir imputé les charges fixes imputées et non pas constatées. Ce qui montre que l'entreprise subit des pertes dans le processus de fabrication. Cette perte est due aux charges fixes unitaires qui augmentent dans le cas où l'entreprise n'exploite pas complètement ses moyens.

2.2 Les coûts de revient après imputation :

| Produit | Coût de production ¹ | Coût de distribution | Autres coûts | Coût de revient |
|------------------------|---------------------------------|----------------------|----------------|------------------|
| Pril isis 3L | 629 282 138,92 | 35 713 956,97 | 55 920 537,89 | 720 916 633,78 |
| Pril isis 1,25L | 1 197 309 525,00 | 84 358 670,00 | 132 087 917,50 | 1 413 756 112,50 |
| Pril isis 650ml | 5 834 787 201,11 | 367 234 038,90 | 575 011 192,49 | 6 777 032 432,50 |

Le coût de revient a diminué quand on a imputé les charges fixes imputées dans le coût de production.

2.3 Résultat analytique après imputation :

Reprenons les mêmes quantités vendues et les mêmes tarifs.

Tableau N°22 : Résultat analytique après imputation

| Produit | Chiffre d'affaires | Coût de revient | Résultat analytique après imputation |
|------------------------|--------------------|------------------|--------------------------------------|
| Pril isis 3L | 940 569 084,00 | 720 916 633,78 | 219 652 450,22 |
| Pril isis 1,25L | 2 227 987 825,00 | 1 413 756 112,50 | 814 231 712,50 |
| Pril isis 650ml | 9 664 721 100,00 | 6 777 032 432,50 | 2 887 688 667,50 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

2.4 La différence d'imputation :

La différence d'imputation concerne les charges fixes imputées et les charges fixes constatées.

Tableau N°23 : la différence d'imputation

| Produit | ch. Fixes constatées | ch. Fixes imputées | Différence d'imputation |
|------------------------|----------------------|--------------------|-------------------------|
| Pril isis 3L | 21 691 016,67 | 15 834 442,17 | 5 856 574,50 |
| Pril isis 1,25L | 17 794 377,37 | 12 989 895,48 | 4 804 481,89 |
| Pril isis 650ml | 17 794 377,37 | 12 989 895,48 | 4 804 481,89 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

Interprétation :

Cette différence positive signifie que l'entreprise assume la somme de ses coûts comme un coût de sous-activité soit 15 465 538,28 DA. C'est-à-dire une partie des charges fixes n'est pas absorbée ou couverte par l'entreprise.

¹ Coût de production = coût de processus de fabrication après imputation+ coût de MP + coût d'emballage.

Différence entre le résultat analytique après l'imputation des charges fixes et le résultat analytique avant l'imputation des charges fixes :

Tableau N°24 : Différence des résultats avant et après imputation

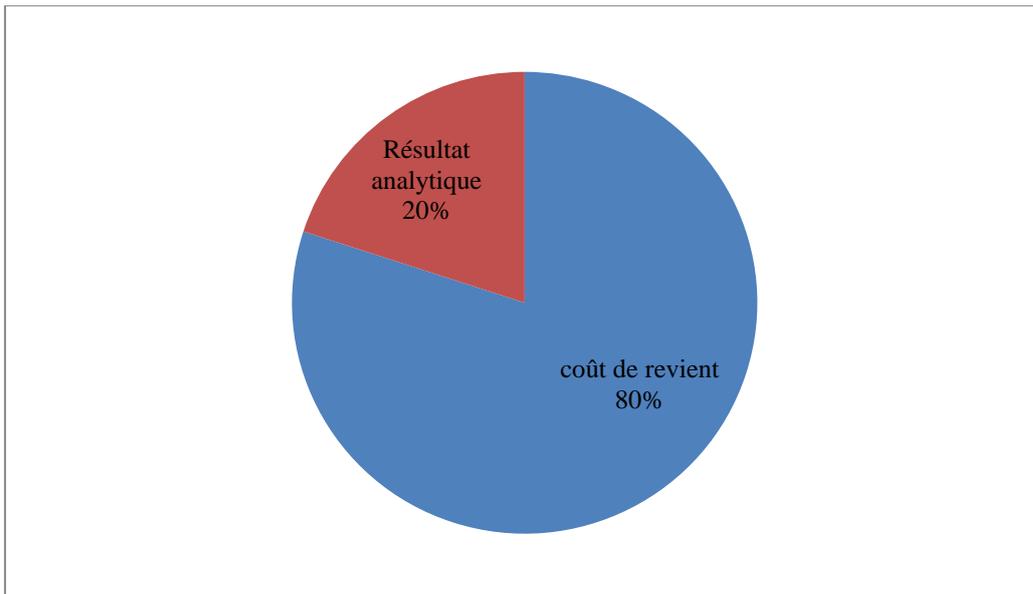
| Produit | Résultat analytique après imputation | Résultat analytique | Différence |
|-----------------|--------------------------------------|---------------------|------------------|
| Pril isis 3L | 219 652 450,22 | 116 836 084 | 102 816 366,22 |
| Pril isis 1,25L | 814 231 712,50 | 609 319 500,30 | 204 912 212,20 |
| Pril isis 650ml | 2 887 688 667,50 | 1 796 585 078,24 | 1 091 103 589,26 |

Source : Moi-même sur la base des informations fournies

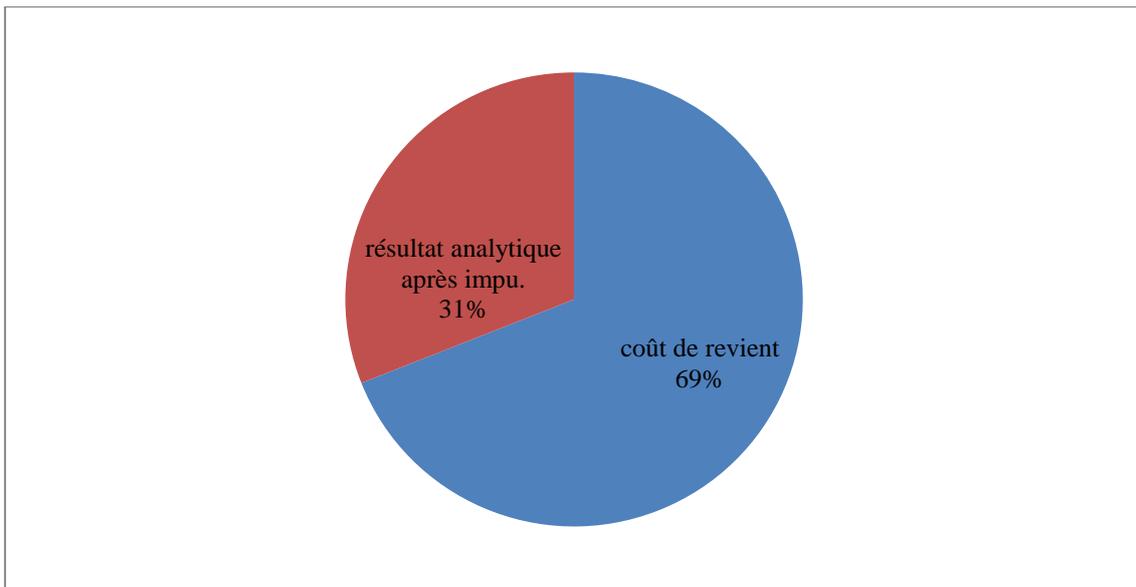
La différence des résultats analytiques que le tableau N°24 mentionne, reflète un coût de sous activité que l'entreprise génère dans une situation de non utilisation complète des charges fixes de structures.

3. Incarnations graphiques :

Figure N°8 : Coût de revient total/résultat analytique avant imputation.



Le résultat analytique représente 20% de CA, tandis que le coût de revient est de 80% du CA. Ces pourcentages reflètent la réalité des coûts de l'entreprise avant de procéder à l'imputation rationnelle des charges fixes.

Figure N°9 : coût de revient total/résultat analytique après imputation

L'imputation rationnelle, engendrera une augmentation du résultat analytique à 31% ainsi une diminution de 11% de son coût de revient, d'où le site absorbera mieux ses coûts et améliorera sa performance.

- **Taux de recouvrement :**

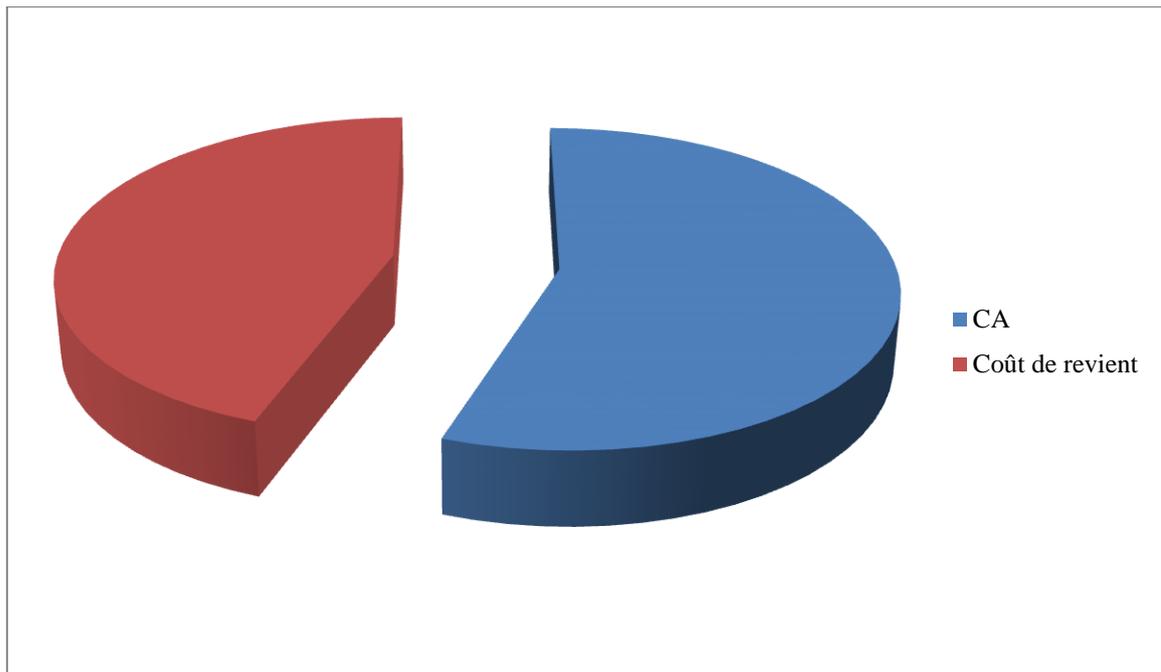
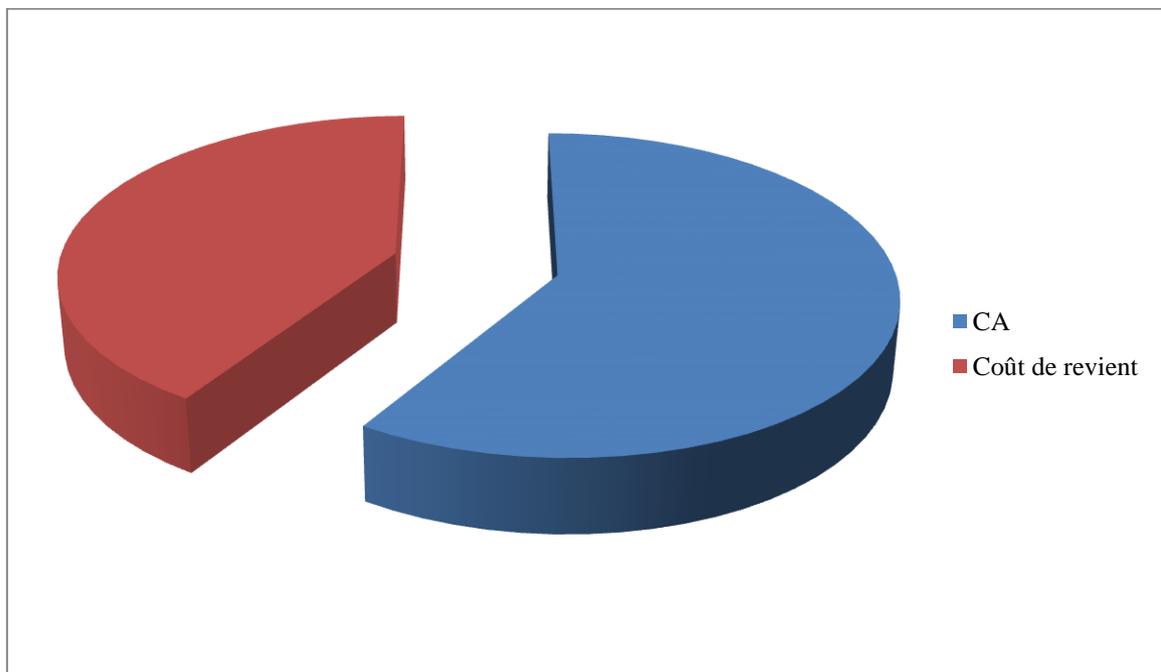
TR= chiffre d'affaires / le coût de revient.

Avant imputation :

$$TR = \frac{12\,833\,278\,009,00}{10\,310\,537\,514} = 124\%$$

Après imputation :

$$TR = \frac{12\,833\,278\,009,00}{8\,911\,705\,178,78} = 144\%$$

Figure N°10 : Couverture du coût de revient par le chiffre d'affaires AI¹.**Figure N°11: Couverture du coût de revient par le chiffre d'affaires Après imputation.**

Le chiffre d'affaire couvre plus de coût de revient en utilisant la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes. Car cette dernière à aider l'entreprise à réduire ses coûts de processus de fabrications qui font partie du coût de production et qui et lui-même fait partie du coût de revient.

¹ AI : avant imputation.

4. Analyse des résultats :

- HENKEL CHL, intègre dans son organisation la méthode des coûts complets.
- Ressources humaines, finances et ventes sont considérées comme des frais d'administration non imputables au cycle de production mais à déduire directement des résultats après le calcul du coût complet ;
- Ces charges ne sont pas imputées aux coûts car elles augmentent anormalement et sont source de surcoûts ;
- Le Chiffre d'affaires des produits évalués couvre suffisamment les coûts de revient des produits en question (124%, 144%, cette différence s'explique par la méthode corrigée) et répond aux objectifs stratégiques de l'entreprise (leader sur le marché des détergents) ;
- La multiplicité de produits HENKEL et leur présentation sur le marché (selon la quantité), crée beaucoup de problèmes en phase finale qui exige des emballages de nature et de volume différents ;
- Les produits Pril Isis possèdent les mêmes matières premières car il s'agit des produits similaires dans les emballages différents. Mais on peut distinguer le produit le mieux vendu à partir de sa marge ;
- HENKEL Algérie SPA, répartit ses charges fixes quelque soit le niveau de production ce qui ne nous permet pas de prendre des décisions ; ces charges fixes faussent les coûts de production et influent négativement sur la prise de décision.

Nous avons proposé une technique celle de l'imputation rationnelle des charges fixes afin d'éliminer l'incidence des charges de structure sur le coût total des produits en cas de variation dans le niveau d'activité de l'entreprise ; mais le problème de la répartition des coûts fixes reste toujours posé.

5. Recommandations :

- Vu le rythme de fabrication (production 24H/24H), HENKEL CHL met sur le marché une quantité impressionnante de ses produits pour répondre à une demande en constante évolution afin de prendre une part de marché des détergents plus conséquente.
- Maximiser la productivité des opérations de production dans un souci d'efficacité sans négliger l'utilisation rationnelle des ressources considérées comme rares.
- Augmenter les quantités produites en augmentant l'utilisation des capacités sous-utilisées des équipements de l'ordre 27%.
- Les heures de maintenance non productives sur les équipements sont isolées des heures de main d'œuvre productive afin de calculer leur incidence sur les coûts de production (les coûts de maintenance relèvent à la hausse les coûts à la production).
- Malgré le positionnement de HENKEL sur le marché algérien (leader), la concurrence locale devient rude, elle connaît un développement soutenu et est le fait d'une multitude de producteurs privés algériens, d'où HENKEL a intérêt à baser sa stratégie commerciale sur les prévisions et améliorer sa veille concurrentielle.
- Pour se maintenir sur le marché et faire face à la concurrence locale et étrangère, HENKEL devrait opter pour une technique plus rationnelle, plus proche de la réalité

économique et qui permet en maîtrisant mieux les coûts de prendre des décisions pertinentes car seuls les coûts en relation avec la réalité de l'entreprise (niveau de production) seront retenus.

- Avoir une vision d'exportation afin de pénétrer de nouveaux marchés étrangers limitrophes potentiels permettant découler le surplus de la production.
- La méthode de la comptabilité par activité est recommandée à l'entreprise « HENKEL » car elle repose sur la notion de ressource, « les activités consomment les ressources, et les produits consomment les activités ».

Conclusion du chapitre :

Avant de conclure notre étude, il nous semble utile de rappeler les principales recommandations, indiquées précédemment, pour s'assurer de la pertinence de la comptabilité de gestions mise en place, à savoir : L'obligation pour toute entité de calculer les coûts pour connaître les produits les plus rentables, pour corriger et amener des éléments d'appréciation pour les produits vendus à perte pour prendre les décisions idoines en relation avec la qualité, la quantité des produits mis sur le marché et leurs prix. Ses coûts de production doivent rivaliser avec les prix du marché et ainsi la concurrence.

La méthode d'évaluation retenue doit rendre en compte non seulement les consommations de biens réels mais également d'affecter et d'imputer aux coûts des produits les ressources effectivement consommées.

Ces recommandations peuvent contribuer à doter l'entreprise d'outils de mesure de performance et de prise de décision à la fois efficace et efficiente. La comptabilité de gestion constitue à notre sens une condition pour arriver à maîtriser et contrôler les coûts et assurer sa pérennité en détectant les goulots d'étranglement. L'entreprise étudiée de par son expérience maîtrise largement son processus de production ; En utilisant une méthode d'évaluation plus performante que celle des coûts complets (coût par activité...), tendra à maximiser ses résultats.

Conclusion générale

Un seul système d'information comptable est devenu insuffisant pour satisfaire les besoins d'information de l'ensemble des utilisateurs. Et c'est pour cette raison que nous avons consacré notre travail à l'étude détaillée du système de comptabilité de gestion ou de gestion qui fournit des informations sur les conditions d'exploitation des ressources internes de l'entreprise.

La conception et la mise en place d'un système de comptabilité de gestion, adapté aux besoins de la gestion et du contrôle de l'entreprise, supposent la définition claire de l'ensemble des besoins d'information comptable de l'organisation. Ces besoins, extrêmement variables d'une organisation à l'autre, portent le plus souvent essentiellement sur trois grands rôles de la comptabilité de gestion :

- Calculer le coût de revient des produits pour satisfaire aux exigences légales en matière d'évaluation des stocks pour l'établissement du bilan et de détermination du résultat de l'exercice ;
- Fournir aux responsables opérationnels une information sur le coût des opérations et unités organisationnelles dont ils ont la responsabilité
- Fournir aux cadres et dirigeants l'information comptable pertinente dont ils ont besoin dans l'analyse des décisions stratégiques relatives aux produits.

La comptabilité de gestion occupe alors une place très importante dans l'organisation de l'entreprise, en ce sens qu'elle est considérée comme un système d'information interne de la firme. À travers ses outils et ses méthodes de calcul des coûts, elle peut être perçue comme un outil de gestion prévisionnelle qui permet aux gestionnaires de prendre des décisions afin d'élaborer des anticipations.

C'est dans cette perspective que HENKEL Algérie SPA, a fait de la comptabilité de gestion un outil majeur pour le calcul des coûts de l'ensemble de ses produits, et parmi d'entre eux : Pril Isis 3L, 1,25L et 650ml.

La diversification des produits complique le traitement des différents coûts ainsi que leur évaluation. Dans ce mémoire nous avons essayé d'évaluer trois produits dont un produit STAR de l'entreprise afin de voir en profondeur les coûts non traités et nous les avons traités en introduisant une autre méthode qui est loin d'être la meilleure mais reflète une réalité plus exacte ce qui est notre problématique principale de cette étude.

Après avoir fait une étude détaillée, ça nous a permis de répondre à nos questions et a contribué à confirmer ou infirmer nos hypothèses de base :

- ✓ La première hypothèse : « la comptabilité de gestion fait partie du système d'information » : a été confirmée, mais la comptabilité de gestion est aussi un système d'information qui fournit les informations qui sont la base des décisions des contrôleurs de gestion.
- ✓ La deuxième : « Il existe plusieurs méthodes d'évaluation comme : direct costing, la méthode des coûts complets, la méthode de l'imputation rationnelle des coûts fixes... » est confirmée. Il existe une multitude de méthodes chacune fonctionne différemment et traite un problème précis
- ✓ La troisième hypothèse : « L'évaluation de l'application de la comptabilité de gestion se fait par le calcul des coûts en utilisant les méthodes d'évaluation des coûts, la meilleure méthode est celle qui sert l'intérêt de l'entreprise et l'aider à la prise de décision » est confirmée, on s'intéresse à la méthode utilisée pour nous positionner en

termes de maîtrise des coûts et de pertinence d'information et aussi la prise de la bonne décision. Mais, il faut mentionner qu'il n'existe pas de d'une meilleure méthode, chaque méthode a ses avantages et ses inconvénients.

La réalité de l'application d'un système de comptabilité de gestion par HENKEL Algérie SPA est la maîtrise des coûts car il s'agit d'une activité industrielle donc les coûts sont très élevés, l'entreprise cherche à maximiser son profit en minimisant ses coûts. Ce qui est faisable quand on traite les coûts en détail.

Les recommandations qu'on peut donner par rapport aux résultats obtenus sont comme suit :

- Toute entreprise qui veut se maintenir sur le marché à la fois nationale et international doit impérativement calculer ses coûts et procéder à leur analyse afin de mieux gérer ses moyens humains, techniques...et de prendre aussi des décisions pertinentes .il serait même judicieux d'utiliser les méthodes de calcul de coûts les plus adaptées à l'évolution de l'environnement socio-économique.
- Les entreprises doivent comprendre le fonctionnement des coûts et savoir faire la différence entre les différents coûts.
- Le système d'information comptable de gestion doit être mis à jour, pour pouvoir suivre les flux de l'entreprise.
- Les entreprises doivent avoir la culture de minimisation des coûts non seulement pour la maximisation de leur résultat, mais aussi pour protéger les ressources de types naturelle ou fabriquée, et adopté la comptabilité verte pour protéger l'environnement.

In fine, ce travail constitue une piste non seulement à améliorer mais aussi à approfondir, et dans la limites des information fournies, Les thèmes proposé qui vont assurer la continuité de ce travail sont :

- 1- L'imputation rationnelle des charges fixe et son impact sur les stocks.
- 2- La mise en place d'une comptabilité de gestion à base d'activité. En se concentrant sur les activités de HENKEL Algérie SPA afin de pouvoir donner des détails.

Bibliographie

I. Ouvrages :

- 1- Abdellah BOUGHADA, **Comptabilité analytique d'exploitation**, Berti édition, 1991
- 2- Boisselier, Patrick, **Contrôle de gestion**, Vuibert ; 2013.
- 3- Christian GOUJET, Christian RAULET, **Comptabilité de gestion**, 6ème édition-Dunod 2003.
- 4- Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, **Contrôle de Gestion, cas et application**, 5ème édition, édition DUNOD, 2001.
- 5- Desiré-LUCIANI, Marie-NOËLLE, **le grand livre de contrôle de gestion**, Eyrolles ; 2013.
- 6- Doriath BRIGITTE, GOUJET Christian, **comptabilité analytique de gestion**; édition Dunod, 2011.
- 7- Dumoulin.C, **Management des systèmes d'information**, Edition d'organisation, 1986.
- 8- F. Engel, F. kletz, **la comptabilité analytique**, Ecole des mines de Paris, France, Mars 2005.
- 9- Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, 2ème édition ; édition Gualino ; 2005.
- 10- Grand guillot, Béatrice et Francis, **Comptabilité Analytique**, Collection Les Zooms, Gualino éditeur, 2ième édition, 2022.
- 11- Grand guillot, Béatrice et Francis, **l'essentiel de la comptabilité de gestion**, Gualino, 2014.
- 12- Grand guillot, Francis, **Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels – Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts**, Gualino, 2014.
- 13- Grand guillot, Francis, **Coûts complets et méthode ABC - Coûts partiels – Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts**, Gualino, 2021
- 14-Jacque MERGERIN, Gérard AUSSET, **Comptabilité analytique**, les éditions organisationnelles, 1990.
- 15-Jean Orsoni, **comptabilité analytique**, Vuibert édition 1987.
- 16-Leclère, Didier, **L'essentiel de la comptabilité analytique**, édition de l'organisation ; 2011.
- 17- Louis Dubrulle-Didier Jourdain, **Comptabilité analytique de gestion**, 5ème édition Dunod 2003.
- 18- Lucas H.C, in Davis, **Système d'information pour le management**, 1986.
- 19- Mevellec, Pierre, **Introduction au calcul des coûts**, Editeur: e-theque, 2002.
- 20- Mendoza, Carla, **coût et décision**, Gualino, 2004.
- 21- Thierry Jacquot et Richard Milkoff, **comptabilité de gestion- analyse des couts**, édition 2007.

22- Yves Dupuy, Denis travaillé, **les bases de la comptabilité analytique de gestion** ; 2^{ème} édition Economica, 2009.

23- Zouhair DJERBI, Xavier DURAND, Catherine KUSZLA, **Contrôle de gestion**, Dunod, 2014, Malakoff, France

II. Articles scientifiques des revues :

-Chanegrih, Tarek, Godey, Bruno; **L'ABC outil d'aide à la décision de coopération**, 1998.

III. Thèses et mémoires :

1- BENKHALED Abdeslam, TEBAKH Ali, **La comptabilité analytique un outil d'évaluation des coûts et de prise de décision cas ENIEM Tizi-Ouzou**, mémoire de fin de cycle du diplôme de master, école supérieure de commerce, Koléa, Algérie, 2014/2015.

2- CHAALAL Rahma, **La contribution du système de comptabilité de gestion dans la maîtrise des coûts et la prise de décision. Étude de cas : HENKEL ALGERIE**, mémoire de fin de cycle du diplôme de master, école supérieure de commerce, Koléa, Algérie 2016/2017.

3-Eliane Boudah, **Le rôle d'un système de comptabilité de gestion dans le processus décisionnel d'une compagnie aérienne**, mémoire de fin de cycle du diplôme de master, école supérieure de commerce, Koléa, Algérie, 2016/2017.

4- SLIMANI Faiza, TAKOUCHE Sarra, **L'impact de la comptabilité de gestion sur la performance de l'entreprise Cas d'une SARL « CGMSG »**, mémoire de fin de cycle du diplôme de master, école supérieure de commerce, Koléa, Algérie 2016/2017.

IV. Lois et textes réglementaires :

1- Loi 07-11, portant sur le système comptable financier, 25 novembre 2007.

V. Sites web :

1- <http://www.scholarvox.com/>

2- <http://www.djazairress.com/fr/elwatan/465281>

3- http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_analytique

4- <https://www.ceridian.com> › products › dayforce.

5- <https://www.compta-facile.com/comptabilite-analytique-definition-utilite-calcul-de-couts/>

6- <https://www.compta-facile.com/qu-est-ce-qu-une-charge-en-comptabilite-definition/>

7- <https://www.apogea.fr/nos-logiciels/sage/sage-paie-et-rh/>

8- <https://apcpedagogie.com/composantes-dun-systeme-dinformation>

Table des matières

| | |
|--|-------|
| Table des matière | IV |
| <i>Remerciements</i> | 4 |
| <i>Dédicace</i> | 5 |
| Sommaire..... | I |
| Liste des tableaux..... | II..I |
| Liste des figures..... | III.I |
| Liste des abréviations..... | IV.I |
| Liste des tableaux | II |
| Liste des figures et schéma..... | III |
| Figures : | III |
| Liste des abréviations | IV |
| Résumé : | V |
| Introduction générale..... | A |
| Chapitre I : La comptabilité de gestion comme un système d'information | 1 |
| Introduction du chapitre : | 2 |
| SECTION 01 : Le système d'information..... | 3 |
| 1. Le système et l'information :..... | 3 |
| 1.1 Le système | 3 |
| 1.1.1 Définition du système :..... | 3 |
| 1.1.2 Caractéristiques d'un système : | 3 |
| 1.1.3 La variété des systèmes : | 3 |
| 1.2 L'information :..... | 4 |
| 1.2.1 Définition de l'information..... | 4 |
| 1.2.2 Le rôle de l'information pour l'entreprise :..... | 4 |
| 1.2.3 L'information comptable :..... | 5 |
| 2. Le système d'information :..... | 5 |
| 2.1 Définition du système d'information :..... | 5 |
| 2.2 Les fonctions du système d'information :..... | 6 |
| 3. Le système d'information comptable | 7 |
| 3.1 La comptabilité | 7 |
| 3.1.1 Définition de la comptabilité :..... | 7 |
| 3.1.2 Le rôle de la comptabilité :..... | 8 |
| 3.1.2.1 Niveau interne de l'entreprise :..... | 8 |
| 3.1.2.2 Niveau externe de l'entreprise : | 8 |
| 3.2 Le système d'information comptable | 8 |

| | |
|--|----|
| Table des matière | V |
| 3.2.1 Définition du système d'information comptable :..... | 8 |
| 3.2.2 Les objectifs du système d'information comptable :..... | 8 |
| 3.3 La comptabilité de gestion en tant que système d'information : | 9 |
| SECTION 02 : La comptabilité de gestion dans le cadre théorique..... | 9 |
| 1. Définition et objectifs de la comptabilité de gestion : | 9 |
| 1.1 Définition de la comptabilité de gestion : | 9 |
| 1.2 Objectif de la comptabilité de gestion : | 10 |
| 1.3 Place et objet de la comptabilité de gestion : | 10 |
| 1.4 Comptabilité de gestion et contrôle de gestion : | 10 |
| 2. La production d'informations nécessaires au contrôle de gestion :..... | 10 |
| 3. Le passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion : | 12 |
| 4. Différence entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion : | 12 |
| 5. Les outils de la comptabilité de gestion..... | 13 |
| SECTION 03 : La relation du système d'information et la comptabilité de gestion et son effet sur la prise de décision..... | 13 |
| 1. Définition de la décision : | 13 |
| 2. Méthodologie de la prise de décision : | 14 |
| 2.1 Méthodologie de la prise de décision : | 14 |
| 3. La comptabilité de gestion aide à la prise de décision : | 15 |
| Conclusion du chapitre | 17 |
| Chapitre II : Les méthodes de calculs des coûts | 18 |
| Introduction du chapitre : | 19 |
| SECTION 01 : Les charges et coûts dans leur aspect théorique | 20 |
| 1. Les coûts :..... | 20 |
| 1.1 Définition des coûts : | 20 |
| 1.2 Classification des coûts :..... | 20 |
| 1.3 Les différents concepts de coût :..... | 21 |
| 2. Les charges : | 21 |
| 2.1 Définition de la charge :..... | 21 |
| 2.2 Classification des charges par nature :..... | 21 |
| 2.3 Les charges directes et Les charges indirectes :..... | 23 |
| 2.4 Les charges fixes et les charges variables :..... | 24 |
| SECTION 02 : Les méthodes classiques en comptabilité de gestion..... | 24 |
| 1. La méthode des coûts complets :..... | 24 |
| 1.1 Présentation de la méthode | 24 |

| | | |
|-------|--|----|
| 1.2 | La méthode des centres d'analyse : | 24 |
| 1.2.1 | Définition d'un centre d'analyse | 24 |
| 1.2.2 | Classification des centres d'analyse : | 25 |
| 1.2.3 | La répartition des charges indirectes : | 25 |
| 1.2.4 | L'imputation des charges indirectes aux coûts : | 26 |
| 1.3 | Les étapes de calcul des coûts : | 27 |
| 1.3.1 | Les coûts d'achat : | 27 |
| 1.3.2 | Le coût de production : | 27 |
| 1.3.3 | Le coût de revient : | 27 |
| 1.3.4 | Le résultat analytique : | 27 |
| 1.4 | La valorisation des stocks : | 27 |
| 1.4.1 | Le suivi quantitatif des stocks | 28 |
| 1.4.2 | L'évaluation des entrées en stock : | 28 |
| 1.4.3 | L'évaluation des sorties de stock : | 28 |
| 1.5 | L'évaluation des produits semi-finis, les en-cours, sous-produits, rebuts et déchets : 29 | |
| 1.5.1 | Les produits semi-finis ou intermédiaires : | 29 |
| 1.5.2 | Les sous-produits : | 29 |
| 1.5.3 | Rebuts et déchets : | 29 |
| 1.5.4 | Les en-cours : | 30 |
| 1.6 | Intérêts et limites de la méthode des coûts complets : | 30 |
| 1.6.1 | Intérêts de la méthode des coûts complets : | 30 |
| 1.6.2 | Limites de la méthode des coûts complets : | 30 |
| 2. | La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes : | 31 |
| 2.1 | Définition et objectif de la méthode : | 31 |
| 2.2 | Les modalités de calcul de l'imputation rationnelle : | 31 |
| 2.2.1 | Le niveau normal d'activité | 31 |
| 2.2.2 | Les charges fixes imputées aux coûts : | 31 |
| 2.2.3 | Les différences sur niveau d'activité : | 32 |
| 2.3 | La démarche de la méthode : | 33 |
| 2.4 | L'imputation rationnelle des charges indirectes : | 34 |
| 2.5 | Les avantages et les inconvénients de l'imputation rationnelle : | 34 |
| 3. | La méthode du coût partiel et la méthode du coût marginal : | 34 |
| 3.1 | Les coûts partiels : | 34 |
| 3.1.1 | La méthode du coût variable « direct costing » : | 34 |

| | | |
|---|---|----|
| 3.2 | La méthode du coût marginal : | 40 |
| 3.2.1 | Définition de l'analyse marginale : | 40 |
| 3.2.2 | La recette marginale et le résultat marginal : | 40 |
| 3.2.3 | La composition du coût marginal : | 41 |
| 3.2.4 | L'optimum technique et l'optimum économique | 41 |
| 3.2.4.1 | L'optimum technique : | 41 |
| 3.2.4.2 | L'optimum économique | 41 |
| 3.2.5 | Les avantages et les inconvénients du coût marginal : | 42 |
| SECTION 03 : Les méthodes développées | | 43 |
| 1. | 1. Les coûts préétablis : | 43 |
| 1.1 | Les limites des coûts historiques : | 43 |
| 1.2 | Définition et catégories des coûts préétablis : | 43 |
| 1.3 | La composition des coûts préétablis : | 44 |
| 1.3.1 | Les coûts préétablis des charges directes : | 44 |
| 1.3.2 | Les coûts préétablis des charges indirectes : | 44 |
| 1.4 | Le problème des en-cours : | 45 |
| 1.5 | Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts | 45 |
| 1.5.1 | Principe | 45 |
| 1.6 | Les avantages et les inconvénients de la méthode | 49 |
| 1.6.1 | Les avantages de la méthode | 49 |
| 1.6.2 | Les inconvénients de la méthode | 50 |
| 2. | La méthode à base d'activité ABC : | 50 |
| 2.1 | Les insuffisances des méthodes classiques : | 50 |
| 2.2 | Causes d'apparition de la méthode ABC : | 50 |
| 2.3 | Principes de bases : | 51 |
| 2.4 | Notions fondamentales : | 51 |
| 2.5 | La méthode de calcul selon ABC : | 51 |
| 2.5.1 | Le traitement des charges indirectes : | 51 |
| 2.6 | Avantages et inconvénients de la méthode : | 52 |
| 2.6.1 | Les avantages du modèle | 52 |
| 2.6.2 | Les inconvénients du modèle : | 53 |
| Conclusion du chapitre : | | 54 |
| Chapitre III : Analyse du système de comptabilité de gestion de Henkel Algérie SPA..... | | 55 |
| Introduction du chapitre : | | 56 |

| | |
|--|-----|
| SECTION 01 : présentation de l'entreprise HENKEL Algérie..... | 57 |
| 1. Présentation de HENKEL Algérie SPA : | 57 |
| 2. Historique : | 57 |
| 2.1 HENKEL – ENAD ALGÉRIE : | 57 |
| 2.2 Le passage de HENKEL-ENAD Algérie à HENKEL Algérie : | 58 |
| 3. Investissement : | 58 |
| 4. Identification du siège social : | 58 |
| 5. Organisation de HENKEL ALGERIE SPA : | 58 |
| 6. Les moyens modernes et le système d'information HENKEL Algérie SPA : | 59 |
| 7. Visions et valeurs du groupe Henkel : | 60 |
| SECTION 02 : Le système de comptabilité de gestion de HENKEL Algérie | 61 |
| 1. Le fonctionnement de la méthode utilisée par HENKEL Algérie : | 61 |
| 2. Calcul du coût de production : | 61 |
| 2.1 Calcul du coût de matière première : | 62 |
| 2.2 Coût d'emballage (Packaging) : | 63 |
| 2.3 Coût processus de fabrication : | 64 |
| 2.4 Le coût de production : | 65 |
| 2.5 Coût de revient : | 66 |
| 2.6 Le résultat analytique : | 66 |
| SECTION 03 : Analyse de la méthode utilisée | 70 |
| 1. Coût matière première et emballage : | 70 |
| 2. Coût processus de fabrication (fixe et variables) pour les trois produits : | 70 |
| 2.1 Les coûts totaux du processus de fabrication imputés des trois produits : | 73 |
| 2.2 Les coûts de revient après imputation : | 74 |
| 2.3 Résultat analytique après imputation : | 74 |
| 2.4 La différence d'imputation : | 74 |
| 3. Incarnations graphiques : | 75 |
| 4. Analyse des résultats : | 78 |
| 5. Recommandations : | 78 |
| Conclusion générale | 81 |
| Bibliographie | 84 |
| Table des matières | III |