

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un diplôme de Master en science
commerciales et financières**

Option : Finance et comptabilité

**Evaluation d'un système de comptabilité analytique
Cas : NAFTAL**

Elaboré par :

MESSAOUDI AHLEM

Encadré par :

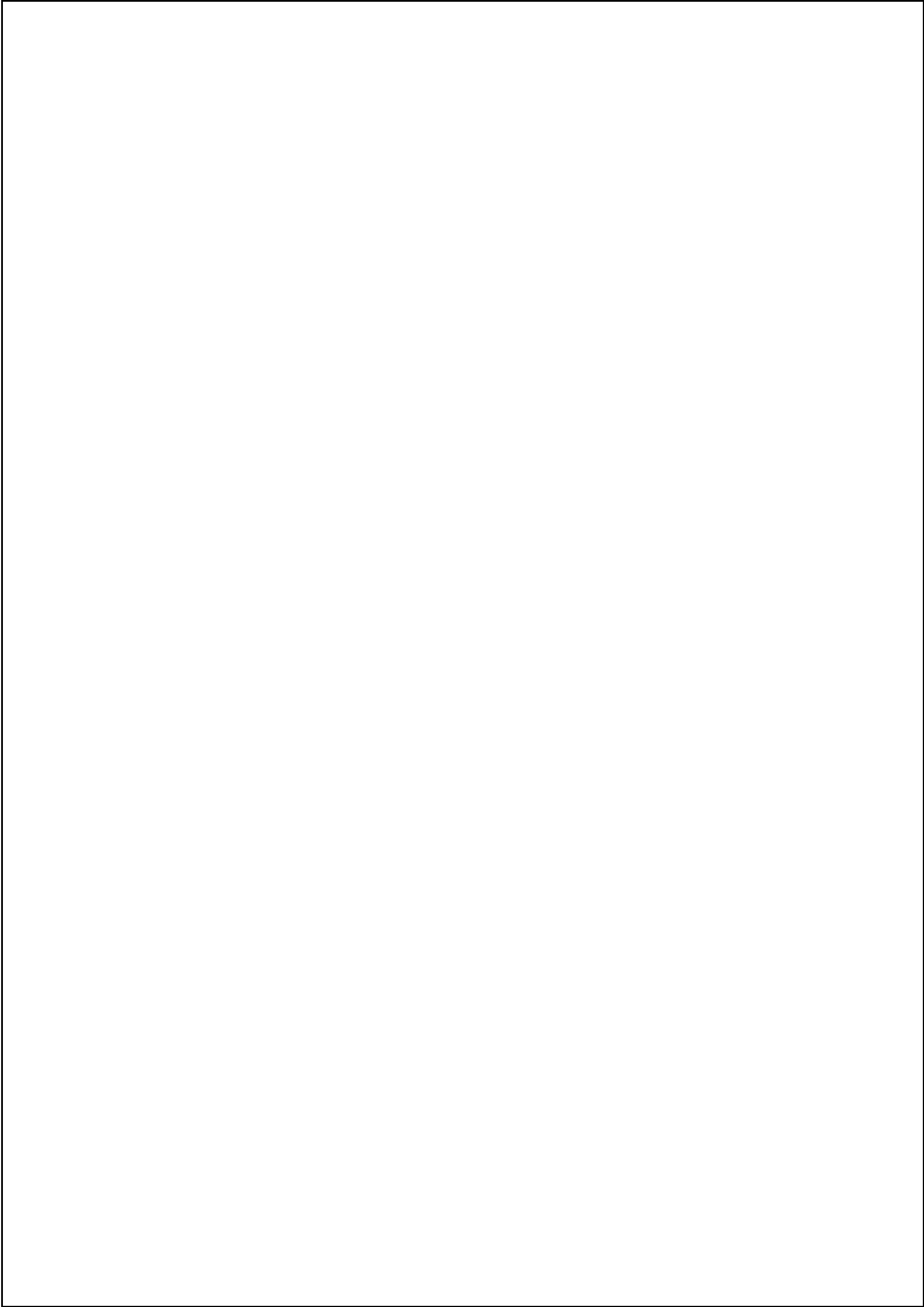
Pr. BERRAG MOHAMMED

Etablissement d'accueil : NAFTAL branche GPL district Tiaret

Durée de stage : Mars2023 –Mai 2023

Année universitaire :

2022-2023



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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un diplôme de Master en science
commerciales et financières**

Option : Finance et comptabilité

Evaluation d'un système de comptabilité analytique

Cas : NAFTAL

Elaboré par :

MESSAOUDI AHLEM

Encadré par :

Pr. BERRAG MOHAMMED

Etablissement d'accueil : NAFTAL branche GPL district Tiaret

Durée de stage : Mars2023 –Mai 2023

Année universitaire :

2022-2023

Remerciements :

Nous remercions **DIEU, LE TOUT PUISSANT** de nous avoir accordé santé et courage pour accomplir ce travail.

Nous tenons à remercier sincèrement professeur **BERRAG MOHAMMED** ; notre encadreur de mémoire de fin de cycle de master, pour ses précieux conseils, son orientation et sa disponibilité.

Nos remerciements d'adressent également au personnel de la Banque Extérieure d'Algérie et plus particulièrement **M. Faysal** notre maitre de stage pour son aide et la documentation mise à notre disposition.

A l'ensemble de nos professeurs à l'ESC ainsi que le personnel administratif pour leurs disponibilités et leurs services.

A tous ceux qui ont participé à l'élaboration de ce mémoire de près ou de loin.

Ahlem

Dédicaces

*Je dédie ce travail à toutes les personnes qui m'ont influencé et
fait de moi
La personne que je suis aujourd'hui.*

*A la mémoire de ma très chère grande mère qui nous a quitté
à jamais puisse Dieu le tout puissant l'accueillir en son vaste
paradis*

*A la source de tendresse, de patience. A mes chers parents, pour
son sacrifices et soutiens, sans vous je n'aurais jamais été là où je
suis maintenant.*

A ma sœur chaimaa

A mes frères : Zakaria et Djilali

A mon marie : Houssem

*Je tiens aussi à dédier ce travail et remercier mes amis :
Hadil, razane, Soumaya, RAnia, Hanane , Abla, louiza, sara,
hadjer*

Messaoudi Ahlem

Sommaire :

Liste des tableau.....	I
Liste des figures.....	II
Liste des abréviations.....	III
Résumé.....	VI
Introduction générale :.....	A
CHAPITRE I : Aspect théorique de la comptabilité analytique	
INTRODUCTION :	1
SECTION 1 : HISTORIQUE ET L'EVOLUTION DE COMPTABILITE ANALYTIQUE.....	2
SECTION 2 : NOTION DE CHARGE ET DE COUT	14
CONCLUSION :.....	23
CHAPITRE II : LES SYSTEMES DE CALCUL DES COUTS	
INTRODUCTION :	25
SECTION 1 : LE SYSTEME DE CALCUL DES COUTS COMPLETS	30
SECTION 2 : LE SYSTEME DE CALCUL DES COUTS PARTIELS	41
CONCLUSION.....	52
CHAPITRE III : PRESENTATION ET EVALUATION DU SYSTEME DE COMPTABILITE ANALYTIQUE DE LA SOCIETE NAFTAL	
INTRODUCTION.....	54
SECTION 1 : PRESENTATION GENERALE DE L'ENTREPRISE NAFTAL.....	55
SECTION2 : PRESENTATION DU SYSTEME DE COMPTABILITE ANALYTIQUE DE LA SOCIETE NAFTAL.....	67
Conclusion générale	85

Liste des tableaux

Tableau N°01 : Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière.....	09
Tableau N°02 : Tableau de répartition des charges indirectes selon le modèle des centres D'analyse.....	26
Tableau N°03 : Diagnostic de la méthode des coûts complet traditionnelle.....	32
Tableau N°04 : Tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du Direct costing simple.....	43
Tableau N°05 : Diagnostic du « Direct costing » simple.....	48
Tableau N°06 : Diagnostic de la méthode du coût marginal.....	51
Tableau N°07 : Fiche technique de NAFTAL.....	56
Tableau N°08 : Répartition primaire des charges du district Tiaret.....	74
Tableau N°09 : Répartition secondaire des charges du district Tiaret.....	74
Tableau N°10 : Répartition primaire des charges du branche.....	75
Tableau N°11 : Répartition secondaire des charges des branche.....	75
Tableau N°12 : Répartition primaire des charges du siège.....	76
Tableau N°13 : Répartition secondaire charges du siège.....	76
Tableau N°14 : Cout de ravitaillement.....	77
Tableau N°15 : Cout d'emplissage.....	78
Tableau N°16 : Cout de revient.....	79
Tableau N°17 : Résultat analytique.....	79

Liste des figures

Figure N°01 : Distinction entre charges directes et charges indirectes.....	15
Figure N°02 : Evolution comparée des charges fixes totales et des charges fixes unitaires en Fonction des activités.....	16
Figure N°03 : évolution comparée des charges variables totales et des charges variables unitaires en fonction des activités.....	16
Figure N°04 : La composition du coût de revient.....	31
Figure N°05 : Les concepts clé de la méthode ABC.....	35
Figure N°06 :Représentation de la marge sur coût variable et des charges fixes.....	45
Figure N°07 : Représentation du résultat.....	45
Figure N°08 :Representation graphique de chiffres d'affaires et charges total.....	46
Figure N° 09 : présentation de département coût et budget.....	65
Figure N° 09 : présentation de département coût et budget.....	68

Liste des abréviations

CAE : Comptabilité Analytique D'Exploitation

U.O : Unités D'œuvre

ABC : Activity Base Costing

TD ABC : Time Driven Activity Based Costing

IRFF: Imputation Rationnel des Charges Fixes

CIR : Coefficient D'Imputation Rationnelle

DIR : Différence D'Imputation Rationnelle

MCV : Marge sur Coût Variable

SR : Seuil de Rentabilité

PM : Point Mort

MS : Marge de Sécurité

IS : Indice de Sécurité

IP : Indice de Prélèvement

ERDP : Société National de Raffinage et de Distribution de Produits Pétroliers

GPL : Gaz Pétrole Léquifie

DCB : Direction Coût et Budget

CRG : Centre de Respebsabilité Groupé

CE : Centre Enfuteur

CA : Chiffre D'affaire

Le présent travail vise à présenter et évaluer un système de comptabilité analytique à travers une étude de cas de l'entreprise NAFTAL' cours de la période 01_06/2022. Selon le résultat de l'analyse des documents de l'entreprise Le système de comptabilité analytique utilisé par Naftal est un outil précieux pour la gestion et la prise de décision afin d'atteindre les objectifs fixés. Cependant, il existe plusieurs méthodes plus efficaces, telles que la méthode ABC, qui peuvent être utilisées pour améliorer davantage ce système.

Mots clés : Comptabilité, Comptabilité analytique, charges, NAFTAL

The aim of this study is to present and evaluate an analytical accounting system through a case study of the company NAFTAL during the period of 01_06/2022. Based on the analysis of the company's documents, it can be concluded that the analytical accounting system used by NAFTAL is a valuable tool for management and decision-making in order to achieve set objectives. However, there are several more effective methods, such as the ABC method, that can be utilized to further enhance this system.

Keywords: Accounting, Analytical Accounting, Expenses, NAFTAL.

Introduction générale

Introduction

La révolution industrielle du XIXe siècle a marqué un tournant majeur dans l'histoire de la comptabilité et de la gestion des entreprises. Avec l'avènement de la production de masse, l'expansion des entreprises et la complexification des opérations, il est devenu nécessaire de développer de nouveaux outils permettant de gérer efficacement ces activités en pleine croissance.

L'un des principaux défis auxquels étaient confrontées les entreprises était de pouvoir évaluer et contrôler les coûts de production de manière plus précise. Les méthodes traditionnelles de comptabilité financière, axées sur les enregistrements des transactions et la préparation des états financiers, ne suffisaient plus à répondre aux besoins de gestion internes des entreprises.

Ainsi, au cours de cette période, des théoriciens et des praticiens ont commencé à explorer de nouvelles approches de comptabilité visant à fournir des informations plus détaillées sur les coûts et les performances internes des entreprises. Frederick Winslow Taylor, considéré comme le père du management scientifique, a été l'un des premiers à mettre en avant l'importance de la comptabilité analytique dans le domaine de la gestion industrielle.

Henry Metcalfe, un ingénieur britannique, est également reconnu pour ses contributions à la comptabilité analytique. Dans les années 1880, il a développé le concept de "coût unitaire", qui permettait de calculer les coûts de production par unité de produit. Metcalfe a également introduit l'idée de l'analyse des coûts différentiels, qui consiste à comparer les coûts entre différentes options pour prendre des décisions éclairées.

Au fur et à mesure que les entreprises se sont développées et que les besoins de gestion se sont accrus, la comptabilité analytique a évolué et s'est diversifiée. De nouvelles techniques et approches ont été développées, telles que l'analyse des écarts, l'attribution des charges, la comptabilité par centres de responsabilité, l'analyse des coûts par activité (ABC) et l'utilisation de ratios de performance.

L'avancement des technologies de l'information a également joué un rôle clé dans le développement de la comptabilité analytique. Les systèmes informatiques modernes permettent une collecte, un traitement et une analyse des données plus rapides et plus précis, ce qui facilite la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les entreprises.

Aujourd'hui, la comptabilité analytique est considérée comme un outil essentiel pour la gestion efficace des entreprises. Elle fournit des informations détaillées sur les coûts, les revenus, les marges bénéficiaires, les performances des produits et des services, ainsi que sur l'efficacité des ressources utilisées.

Cette analyse approfondie permet aux entreprises de prendre des décisions éclairées et de mettre en place des stratégies efficaces pour améliorer leur rentabilité et leur compétitivité.

L'apparition de la comptabilité analytique est le résultat de l'évolution des besoins de gestion des entreprises face à la croissance et à la complexité de leurs activités. Les contributions de Taylor, Metcalfe, Schneider et d'autres théoriciens ont jeté les bases de la comptabilité analytique telle que nous la connaissons aujourd'hui, et son utilisation continue de se développer avec les avancées technologiques et les exigences de gestion modernes.

Le secteur de l'énergie joue un rôle vital dans le développement économique d'un pays. Dans ce contexte, NAFTAL occupe une position stratégique en tant qu'entreprise nationale chargée de la distribution de produits pétroliers en Algérie. Toutefois, pour rester compétitive et assurer une gestion efficace de ses activités, NAFTAL doit faire face à divers défis, tels que le suivi des coûts, l'optimisation des performances et la prise de décisions éclairées.

Choix du thème

Ce thème a été choisi en raison de sa pertinence pour Naftal, de la nécessité d'obtenir des informations détaillées sur les coûts, de l'environnement concurrentiel et de l'opportunité d'exploiter les avancées technologiques.

L'étude de ce sujet permettra d'explorer les avantages potentiels de la comptabilité analytique pour Naftal et de formuler des recommandations pratiques pour sa mise en place efficace.

Objectif de recherche

- Comprendre les besoins et les attentes spécifiques de Naftal en termes d'information et de gestion des coûts.
- Évaluer l'efficacité et les limites du système de comptabilité actuel de Naftal.
- Identifier les avantages potentiels de l'adoption d'un système de comptabilité analytique pour Naftal, tels que l'amélioration de la gestion des coûts, l'optimisation des performances opérationnelles et la prise de décisions éclairées.
- Proposer des recommandations pratiques et adaptées à Naftal pour la mise en place et la gestion efficace du système de comptabilité analytique.

La problématique

Ce mémoire de fin d'étude se concentre en sur l'évaluation de système de comptabilité analytique de NAFTAL. La comptabilité analytique est un outil de gestion qui fournit des informations détaillées sur les coûts, les marges et les performances des différentes activités d'une entreprise. Son adoption pourrait permettre à NAFTAL d'obtenir une vision plus précise de sa rentabilité, d'identifier les sources de coûts et d'optimiser ses ressources.

Dans ce contexte, la problématique qui se pose est la suivante :

« Comment peut-on évaluer le système de comptabilité analytique de NAFTAL ? »

Questions secondaires

Cette problématique soulève plusieurs questions clés qui seront explorées tout au long de ce mémoire :

- Qu'est qu'une comptabilité analytique ? et quelles sont ces méthodes ?
- Pourquoi la comptabilité analytique dans la société NAFTAL ?
- Quelle est la méthode de calcul des coûts utilisée par NAFTAL ?

Hypothèse principale

La mise en place d'un système de comptabilité analytique au sein de Naftal permettra une meilleure allocation des ressources, une optimisation des coûts et une prise de décision stratégique plus éclairée, contribuant ainsi à l'amélioration globale des performances opérationnelles de l'entreprise.

Hypothèses secondaires

- La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise. Elle est utilisée pour informer les responsables des coûts et de la rentabilité d'un service ou d'un produit.
- Naftal utilise la méthode ABC (Activity-Based Costing) pour le calcul des coûts.
- Les différentes étapes de l'évaluation d'un système de comptabilité analytique comprennent la familiarisation et la description du système, l'identification des points forts et des points faibles, ainsi que la formulation de recommandations.

Méthode de recherche

L'étude sur l'évaluation d'un système de comptabilité analytique au sein de Naftal repose sur une méthodologie de recherche rigoureuse visant à fournir des insights précis et des recommandations pratiques. Cette recherche adopte une approche mixte :

- L'approche descriptive est utilisée pour examiner de manière détaillée le cadre théorique de cette étude en consultant des revues, des ouvrages littéraires pertinents et en examinant les documents appropriés.
- L'approche analytique est adoptée afin d'analyser la mise en pratique des concepts théoriques dans un contexte réel. Cela implique la collecte de données et d'informations nécessaires pour mettre en place la comptabilité basée sur les activités, ainsi que l'examen des documents existants au niveau de l'entreprise.

Délimitation du champ du travail

Afin de maintenir une clarté et une précision dans la recherche, il est important de définir des limites dans le domaine, le temps et l'espace de l'étude.

- En ce qui concerne le domaine, le sujet est restreint à l'évaluation du système de comptabilité analytique appliqué au sein de NAFTAL.
- En ce qui concerne le temps, l'étude se concentre sur la période de 2022.
- En ce qui concerne l'espace, le travail de recherche se focalise sur le système de comptabilité analytique mis en place au sein de la société NAFTAL, plus précisément sous la Direction Coûts et Budget.

Plan de travail

La partie théorique de l'étude se compose de deux chapitres :

- Le premier chapitre examine les principes fondamentaux de la comptabilité analytique.
- Le deuxième chapitre traite des différentes méthodes d'analyse des coûts, ainsi que de leurs avantages et inconvénients.

La partie pratique de l'étude se concentre sur la société NAFTAL et est divisée en trois sections :

- La première section présente de manière générale la société NAFTAL.
- La deuxième section se consacre à la présentation et à l'évaluation du système de comptabilité analytique de NAFTAL.

Chapitre01 :

Aspect théorique de la
comptabilité analytique

Chapitre 01 : Aspect théorique de la comptabilité analytique

La comptabilité générale fournit un résultat global annuel, connu souvent plusieurs semaines après la clôture de l'exercice. Pour une gestion plus efficace, des informations plus détaillées et plus fréquentes sont nécessaires, même si elles sont moins précises.

La compétitivité des entreprises en situation concurrentielle, l'efficacité des organisations en période de limitation de leurs ressources passent par l'analyse et le suivi de leurs coûts. La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision.

Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

La comptabilité analytique est une pratique comptable qui aide les dirigeants, directeurs financiers et experts-comptables d'une entreprise à superviser, surveiller, analyser et contrôler leurs dépenses. Une comptabilité analytique correcte et précise aide l'entreprise à prendre des décisions efficaces.

Ce chapitre a pour vocation de définir la comptabilité analytique, ses objectifs, ses caractéristiques et ses apports,

Section 01 : Historique et l'évolution de la comptabilité analytique

L'histoire de la comptabilité analytique remonte aux débuts de la comptabilité en tant que discipline. Cependant, elle s'est développée et évoluée au fil du temps pour répondre aux besoins croissants des entreprises en matière de gestion des coûts et de prise de décision.

1. Historique la de comptabilité analytique

La comptabilité analytique n'a pas toujours été connue sous ce terme. Le terme « Comptabilité industrielle » fut auparavant couramment utilisé pour désigner les systèmes de calculs des coûts au XIXe siècle.

1-1- La comptabilité industrielle

La comptabilité industrielle apparaît au XIXe siècle avec la Révolution Industrielle, mais les principaux concepts de l'analyse des coûts sont connus avant même que le développement de la grande industrie ne soit réellement amorcé.¹

Selon Lemarchand & Nikitin, « la comptabilité industrielle a désigné, pendant près d'un siècle et demi (~ 1815-1947), un système comptable permettant de calculer des prix de revient dans le cadre de comptabilités tenues en parties doubles ».²

C'est véritablement avec l'essor de l'industrie que ce système comptable se développe, tout comme la comptabilité commerciale s'était imposée précédemment avec le développement des activités commerciales.

1-1-1. La comptabilité industrielle : le premier terme désignant un système de calcul des coûts

La comptabilité industrielle se distingue comme un système comptable spécifiquement conçu pour le calcul des coûts de revient, tout en étant liée à la comptabilité commerciale. Ce modèle d'intégration des comptabilités a été maintenu pendant une longue période car, selon Levant & Nikitin, la plupart des entreprises industrielles utilisaient des systèmes comptables intégrés avant le milieu du XXe siècle.

Cela signifie que les deux types de comptabilité, financière et analytique, fonctionnaient sur un même ensemble de comptes. L'objectif principal de la comptabilité industrielle était donc de déterminer les coûts de revient dans le cadre de la transformation des biens.³

¹Lemarchand, Y., *Contrôle de Gestion, Comptabilité, Stratégie* ; ECONOMICA ; Paris, (2012), P49-60.

² Lemarchand, Y., Nikitin, M.,. Capitalisme et comptabilité, in: *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. ECONOMICA, Paris, (2009a); 116-124.

³ Levant, Y., Nikitin, M.,. Le rôle de l'Etat dans la séparation des comptabilités et l'échec du système croisé pour les ré-intégrer. XVIe Journées d'histoire de la comptabilité et du management, Nantes, (2011) ;P 1-41.

Les diverses définitions de ce terme vont dans le même sens et n'ont que peu évolué au fil d'un siècle.

Bensadon & Praquin soulignent également l'importance pour les entreprises industrielles du XIXe siècle de faire face à la concurrence et de contrôler leurs coûts, afin de connaître les coûts de production et de fixer des marges bénéficiaires.

Dès les années 1820, certaines entreprises industrielles ont commencé à utiliser des calculs de coûts basés sur le système en partie double.¹

1-1-2. Définitions de la comptabilité industrielle :

Selon **Labardin & Nikitin** (2009) : « Au début des années 1860, les usages de ces termes commencent à changer. D'une part, la spécificité de la comptabilité commerciale se lie progressivement avec les idées d'achats et de ventes. D'autre part, la comptabilité industrielle se mélange avec l'idée de la production, c'est-à-dire principalement le prix de revient».

« Les lois sur lesquelles reposent la comptabilité industrielle permettent en outre de suivre les matières premières dans leurs transformations, si simples ou si variées, si rares ou si nombreuses qu'elles soient, depuis l'heure où elles sont mises en œuvre, jusqu'au jour où elles peuvent être livrées au public. Toute comptabilité industrielle a pour but de rendre un compte exact, par application, des sommes totales dépensées par la comptabilité financière ».²

D'après **Léonce Cator** : « La comptabilité industrielle se propose d'obtenir le prix de revient d'un objet que le service commercial livrera à la clientèle. Le prix de revient industriel est la somme des dépenses que le département industriel a dû engager pour livrer le produit fabriqué sans bénéfice ni perte, au service commercial. On peut donc dire que la comptabilité industrielle est la comptabilité des prix de revient ».³

1-2- De la comptabilité industrielle à la comptabilité analytique

La Révolution Industrielle a marqué l'apparition des systèmes comptables permettant le calcul des coûts dans les entreprises. Au début du XXe siècle, ces méthodes ont continué à se diffuser, mais avec des avancées notables.

Selon Burlaud & Simon, les entreprises ont progressivement adopté des procédures d'autocontrôle, s'appuient sur un système d'information interne qui a d'ailleurs évolué.

On est en effet passé d'une comptabilité industrielle à une comptabilité analytique d'exploitation (CAE), puis à l'

'analyse des coûts ou encore analyse et contrôle des coûts ou enfin à la comptabilité de gestion.⁴

¹ Bensadon, D., Praquin, N. Evaluer, in *Histoire Du Management*. Nathan, (2014). P 193-220

² Labardin, P., Nikitin, M., (2009). Accounting and the words to tell it : an historical perspective. *Accounting, Business and Financial History* 19: 127-148.

³ Cator, L. Manuel de comptabilité (1939). 3e année de comptabilité. Paris: Hachette. 1939 ;P175

⁴ Burlaud, A., Simon, C. *Comptabilité de gestion : coûts/contrôle*. Paris: Vuibert. (2003).P05

1-2-1. La genèse des sections homogènes

Le terme "comptabilité analytique" est apparu pour la première fois dans le Plan Comptable Général de 1947, remplaçant ainsi le terme préexistant "comptabilité industrielle".

La comptabilité analytique d'exploitation est clairement distinguée de la comptabilité générale, tout comme le PCG 1942 avait fait une distinction entre comptabilité industrielle et comptabilité commerciale. Cette période marque également le début de la normalisation du langage comptable.

Le Plan Comptable Général 1947 va également plus loin que la simple mise en place d'une nouvelle terminologie. Il propose une méthode de calcul de coûts, la méthode des sections homogènes.

1-2-2. La méthode des sections homogènes selon Rimailho

L'objectif poursuivi au travers du calcul de coût est, d'une part, la détermination du prix de vente et, d'autre part, l'aide à la gestion des sections (où va l'argent ?).

Les sections sont classées en trois catégories :

Les ateliers ; les services et les bureaux.

Les dépenses sont repérées dans cinq dimensions :

La destination (la section), la nature (main d'œuvre, matières et fournitures extérieures), l'origine (interne ou client externe), l'objet (fabrication, complément à la fabrication ou établissement) et les comptes donnant naissance aux factures (pour obtenir le coût de revient des factures).

Si l'affectation des dépenses dans les sections ne pose pas de difficultés majeures, la volonté de déterminer ce que chaque commande a coûté nécessite la re ventilation des dépenses des sections n'ayant pas travaillé directement sur la commande, entre les sections y ayant contribué.

Ceci se réalise par le système des commandes internes. Les matières sont décomptées à part, toutes les autres dépenses sont enregistrées dans un tableau à double entrée avec,

En ligne, les commandes et, en colonne, les trois catégories de sections. En divisant alors, dans chaque section de production, la dépense totale par le total des unités-tâches, on a la valeur de cette unité, au prix de revient comptable.

Pour chaque commande de fabrication, le nombre d'Unités d'œuvres faites dans chaque section ayant travaillé pour elle est multiplié par le coût de cette unité dans la section. La somme des valeurs de ces diverses unités et de la valeur des matières de fabrication donne le prix de revient comptable de la commande au moment considéré et dans l'état où elle se trouve.

La normalisation comptable de 1947, via le PCG, ne concerne pas la comptabilité industrielle, celle-ci étant clairement séparée de la comptabilité générale. Néanmoins la comptabilité industrielle fait l'objet de recommandations et la méthode des sections du lieutenant-colonel Rimailho devient la référence et le restera jusqu'à aujourd'hui.¹

2- La comptabilité analytique

Les sections homogènes s'imposent donc progressivement en France comme la méthode centrale de la comptabilité analytique, que ce soit dans les entreprises, dans l'enseignement ou dans les cabinets d'experts-comptables.

2-1- Le terme « comptabilité analytique » : évolution des définitions

Première définition : « La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau analytique à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ».²

Deuxième définition : « La comptabilité analytique est la technique de répartition et d'affectation des charges et des produits ayant rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise, en vue de déterminer les coûts de production, prix de revient et les différents résultats analytiques ».³

Troisième définition : « La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision ».⁴

Quatrième définition : « La comptabilité de gestion est la technique qui permet la détermination et l'analyse des coûts. Elle vise à maîtriser les coûts et les résultats ; il n'existe cependant aucun texte la rendant obligatoire. La comptabilité analytique doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins actuels des décideurs ».⁵

2-2- Caractéristiques et objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer et à orienter les prises de décision destinées à améliorer la performance de l'entreprise. Elle constitue une partie du système d'information de gestion de l'entreprise. D'une manière générale les Caractéristiques et objectifs de la comptabilité analytique sont les suivants :

¹ Mévellec, P, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Paris: ECONOMICA, 2009 ;P1255-1267.

² Louis DUBRULLE et Didier JOURDAIN ; « Comptabilité analytique et gestion » ; Editions Dunod ; Paris ;2003 ; P : 6.

³ Ali SAHRAOUI ; « Comptabilité analytique » ; Editions Berti ; Alger ; 2004 ; P : 5

⁴ Gérard MELYON et Kévin MELYON ; « Comptabilité analytique » ; 5^{ème} édition ; Editions Bréal ; Paris ;2013 ; P : 8

⁵ Béatrice GRANDGUILLOT et Francis GRANDGUILLOT ; « L'Essentiel de la comptabilité de gestion » ; 7^{ème} édition ; Edition Lextenso ; 2015 ; P : 15.

2-2-1. Caractéristiques de la comptabilité analytique

- La comptabilité analytique est conçue pour répondre aux besoins de gestion interne des entreprises et n'a pas vocation à être normalisée ou publiée comme la comptabilité générale.
- Elle doit être pertinente et adaptée à la manière dont l'entreprise est gérée, en s'appuyant sur des données communes.
- Elle ne prend pas en compte toutes les informations de la comptabilité générale et introduit ses propres données dans le système de calcul.¹

2-2-2. Objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique se caractérise par ses objectifs essentiels, qui sont les suivants :

- Obtenir une connaissance des coûts des matières et des produits achetés, créés ou distribués par l'entreprise.
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branches d'activités.
- Expliquer les coûts et les résultats des produits (biens et services) ou des activités (passation de commandes, livraison des clients, etc.).
- Étudier le comportement des charges en fonction du niveau d'activité de l'entreprise. Définir les critères d'évaluation de certains éléments de l'actif du bilan de l'entreprise, tels que les immobilisations produites et les stocks.
- Élaborer des prévisions de charges et de produits.
- Constater leur réalisation et expliquer les écarts qui en découlent.²

2-3- Les sources d'informations de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique collecte et traite des informations pour chaque période de calcul de coûts et de prix de revient. Ces informations sont classées en trois catégories distinctes :

2-3-1. Les données comptables et financières

La comptabilité analytique utilise principalement la comptabilité générale comme source d'information. La comptabilité générale enregistre des informations comptables et financières pendant la période de calcul des coûts et des prix de revient.

Elle fournit également des données historiques qui permettent de prendre en compte les charges qui ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale pendant cette période. Ces informations concernent les comptes de gestion.

¹ Béatrice. G ; Francis G ; « L'Essentiel de la comptabilité de gestion » ; 7^{ème} édition ; Edition Lextenso ; 2015 ; P : 15. 2 Idem ; P : 15.

² Idem ; Béatrice. G ; Francis G ; P : 15.

En complément de ces données, les sous-systèmes de gestion (investissements, paie, stocks, etc.) fournissent des données ajustées. Cela permet d'affecter et d'imputer les données comptables aux coûts et aux prix de revient avec peu de modifications nécessaires

2-3-2. Données quantitatives

Plusieurs structures de l'entreprise sont concernées :

Les ateliers fournissent des informations telles que les quantités de matières consommées par produit ou commande, le nombre d'heures de travail, le taux d'avancement de la fabrication de chaque type de produit, etc. Ces informations sont recueillies à l'aide de supports administratifs.

Le service d'entretien fournit des informations sur la durée et la nature de ses prestations de service, ainsi que sur les structures ou les postes de travail qui ont bénéficié de ces interventions.

2-3-3. Éléments supplétifs Appelés aussi « charges supplétives »

Les éléments suivants contribuent à la rémunération dans le cadre d'une entreprise individuelle ou familiale :

- La rémunération du travail de l'exploitant, qui peut prendre la forme d'un salaire lorsqu'il occupe le poste de gérant.
- La distinction entre l'amortissement comptable et l'amortissement économique.
- La rémunération des fonds propres de l'entreprise.¹

3- Définition et insuffisances de la comptabilité financière

La comptabilité financière est une branche de la comptabilité qui se concentre sur l'enregistrement, la classification et la communication des informations financières d'une entreprise.

Son objectif principal est de fournir des états financiers, tels que le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie, qui présentent de manière fidèle et transparente la situation financière, les performances et les flux de trésorerie d'une entreprise à un moment donné, conformément aux principes comptables généralement acceptés.

3-1- Définition de la comptabilité financière

Le Système Comptable Financier (SCF) définit la comptabilité financière comme suit : « La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entreprise, à la fin de l'exercice ».²

¹ LAZARY : « la comptabilité analytique », Ed.ES-SALEM, CHERAGA, 2001, P.29-30.

² article 3 de la loi 07-11 portant Système Comptable Financier.

3-2- Les insuffisances de la comptabilité financière

La comptabilité analytique, qui a émergé au cours du siècle dernier, complète la comptabilité financière. Considérée comme l'ancêtre des systèmes d'information de l'entreprise, la comptabilité générale résume de manière synthétique le résultat d'un exercice en calculant la différence entre les produits et les charges classés par nature.

Cependant, bien que nécessaires et inévitables, les informations produites par ce système comptable demeurent insuffisantes pour évaluer les performances internes de l'entreprise.

En effet, l'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision en matière de gestion pour plusieurs raisons :

- Le résultat net comptable concerne une période d'un an et n'est obtenu qu'avec un certain retard par rapport à la période à laquelle il se rapporte.
- Le résultat net comptable englobe l'ensemble des activités de l'entreprise, ce qui offre peu d'indications sur les performances spécifiques de chacune d'entre elles.
- Les informations saisies ne prennent en compte que l'aspect monétaire, excluant ainsi les grandeurs exprimées en termes physiques.
- Le classement des charges n'est pas effectué selon les centres de responsabilité, les produits ou les fonctions.¹

En conséquence, la comptabilité financière se révèle insuffisante pour la gestion, ce qui incite les responsables à rechercher des informations complémentaires plus détaillées sur les conditions internes de fonctionnement de leur entreprise.

Ces renseignements indispensables à une bonne gestion de l'entreprise sont fournis par la comptabilité analytique.

3-3- Caractéristiques comparées des deux comptabilités

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils soient complémentaires, ils présentent plusieurs différences, notamment les suivantes :

- **Obligation légale** : La comptabilité financière est obligatoire et imposée par la loi, tandis que la comptabilité analytique est facultative et sa tenue dépend de la volonté de l'entreprise.
- **Vue globale vs vue détaillée** : La comptabilité financière donne une vision globale des comptes de l'entreprise, tandis que la comptabilité analytique fournit une vision détaillée des activités de l'entreprise.
- **Orientation temporelle** : La comptabilité financière se concentre sur la connaissance et le constat du passé, tandis que la comptabilité analytique analyse le passé, fournit des informations sur le présent et projette des données passées dans le futur.

¹ Gérard. M et Kevin M ; « Comptabilité analytique » ; 5^{ème} édition ; éditions Bréal ; Paris ; 2013 ; P : 8

- **Flux externes vs conditions internes** : La comptabilité financière enregistre les flux entre l'entreprise et son environnement externe, tandis que la comptabilité analytique se concentre principalement sur les conditions internes d'exploitation de l'entreprise.
- **Documents de base** : La comptabilité financière utilise principalement des documents externes tels que les factures clients et fournisseurs, tandis que la comptabilité analytique repose souvent sur des documents internes tels que les bons de sortie et les bons d'entrée.
- **Classement des informations** : En comptabilité financière, les documents et les informations sont classés par nature, tandis qu'en comptabilité analytique, ils sont classés par destination.
- **Objectifs** : Les objectifs de la comptabilité financière sont principalement financiers, alors que les objectifs de la comptabilité analytique sont principalement économiques.
- **Rigidité vs souplesse** : La comptabilité financière est soumise à des règles d'évaluation et d'enregistrement strictes, tandis que la comptabilité analytique est plus souple et évolutive, manipulant des documents internes créés par l'entreprise.
- **Niveau de gestion** : La comptabilité financière est un outil de gestion au niveau des directions, tandis que la comptabilité analytique est un outil de gestion utilisé par tous les responsables de l'entreprise.

Ces différences démontrent que la comptabilité financière et la comptabilité analytique ont des finalités, des approches et des utilisations distinctes au sein de l'entreprise.¹

Les critères de comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique sont résumés dans le tableau ci-après :

Tableau N°01 : Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière

Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent et future
Natures des flux observés	Externes	Internes
Documents de la base	Externes	Externes et internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
objectifs	Financières	Economiques
règles	Rigides et normative	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers et direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée, Formelle	Rapide, pertinente, approchée

(Source : MARGERIN. J; AUSSET Gérard ; multimédia ; 1990 ; p : 16.)

¹MARGERIN. J; AUSSET. G ; multimédia ; 1990 ; p : 16.

4- La comptabilité analytique comme outil du contrôle de gestion

Avant de citer les différents outils du contrôle de gestion, il est important de commencer par définir le contrôle de gestion lui-même. Puit, passer à l'examen des divers outils utilisés dans ce domaine.

4-1- Définition du contrôle de gestion

ANTHONY. R-N définit le contrôle de gestion de la manière suivante : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources obtenues sont utilisées avec efficacité et efficacité pour atteindre les objectifs fixés. ».¹

BOUQUIN .H propose la définition suivante : « le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution ».²

4-2- Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion englobe l'ensemble de ces outils, qui comprennent :

- La comptabilité de gestion (analyse des coûts) .
- La gestion budgétaire (élaboration des budgets et contrôle des écarts) .
- Les tableaux de bord.
- Le reporting et le système d'information.

4-2-1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une méthode utilisée pour allouer et attribuer les charges aux produits liés aux opérations courantes de l'entreprise, dans le but de déterminer les coûts de revient.

En tant que premier outil du contrôleur de gestion, la comptabilité analytique est essentielle pour déterminer et analyser efficacement les coûts des produits de l'entreprise. Grâce à une structure organisationnelle spécifique.

La comptabilité analytique permet de quantifier et valoriser les différentes consommations de ressources de production nécessaires aux activités d'une période donnée, ainsi que les contributions de chaque service ou produit à la performance globale de l'organisation.

¹ ANTHONY R-N : « contrôle de gestion et planification d'entreprise », 1965, P.10

² ALAZARD. C, SEPARI .S : « Contrôle de gestion, manuel et applications », DUNOD, Paris, 1998, P.16-19.

4-2-2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une technique de gestion interne et administrative de l'organisation qui se base sur des prévisions. Ces prévisions permettent aux responsables de l'organisation de recevoir des affectations en termes de programmes et de ressources limitées en valeur et en quantité, pour une durée déterminée.¹

4-2-3. Le tableau de bord

Le tableau de bord est composé d'un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels qui permettent d'avoir une vision globale, de détecter les perturbations et de prendre des décisions pour orienter la gestion en vue d'atteindre les objectifs stratégiques. Il a également pour but de favoriser la communication et la compréhension mutuelle entre les membres de l'entreprise.²

4-2-4. Le reporting

Le reporting désigne le processus de collecte, d'analyse et de communication d'informations pertinentes sur l'activité et les performances d'une organisation. Il consiste à compiler des données, à les organiser de manière compréhensible et à les présenter sous forme de rapports.

Ces rapports permettent aux décideurs et aux parties prenantes de prendre des décisions éclairées et de suivre l'évolution des objectifs fixés. Le reporting joue un rôle essentiel dans la gestion et la planification stratégique d'une entreprise.³

Le reporting fait l'objet d'une périodicité de remontée d'information prédéterminée.

4-2-5. Le système d'information

Le terme "système d'information" désigne une entreprise reposant sur des ressources humaines et informatiques qui ont pour objectif de collecter et de stocker les données relatives aux activités des différentes structures d'une entreprise, et de restituer périodiquement ou ponctuellement ces informations sous une forme adaptée aux besoins de l'organisme pour lequel il est mis en place.

Le système d'information est essentiel pour le contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les informations dont ils ont besoin pour prendre des décisions.⁴

¹ BERLAND. N : « le contrôle budgétaire », Edition LA DECOUVERTE, paris, 2004, P. 4

² Guedj Norbert : « le contrôle de gestion », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000, p285.

³ GIBERT Patrick: «contrôle de gestion», Vuibert, Paris, Février, p. 242

⁴ GIBERT Patrick;Idem , p.312.

5- Mise en place d'un système de comptabilité analytique

La mise en place d'un système de comptabilité analytique est essentielle pour une entreprise. Ce système permet de collecter, analyser et interpréter les données relatives aux coûts et aux performances de l'entreprise. Voici les étapes clés pour la mise en place d'un tel système :

- **Objectifs** : Identifier les objectifs spécifiques à atteindre grâce à la comptabilité analytique, tels que l'évaluation des coûts, l'amélioration de l'efficacité opérationnelle, la prise de décisions éclairées.
- **Méthodes d'analyse des coûts** : Choix des méthodes d'analyse des coûts appropriées qui répondent aux besoins de l'entreprise, telles que la méthode du coût complet, l'imputation rationnelle, les coûts basés sur l'activité.
- **Identification des centres de coûts** : Repérage des centres de coûts pertinents au sein de l'entreprise, tels que les départements, les produits, les projets, etc., pour faciliter l'allocation des coûts aux différentes activités.
- **Collecte des données** : Mise en place d'un système précis et fiable de collecte des données, que ce soit par la création de fiches de travail, l'utilisation de logiciels de comptabilité ou de gestion, la formation du personnel pour enregistrer les données adéquates.
- **Allocation des coûts** : Application des méthodes d'allocation des coûts appropriées pour répartir les coûts entre les centres de coûts, en utilisant des clés de répartition, des taux horaires, des pourcentages.
- **Analyse des résultats** : Analyse des données pour obtenir des informations pertinentes, en identifiant les domaines où des améliorations peuvent être apportées, en repérant les sources de coûts élevés, en évaluant la rentabilité des produits ou des projets, etc.
- **Communication des informations** : Présentation claire et concise des résultats aux décideurs de l'entreprise, en utilisant des rapports, des tableaux de bord ou des présentations pour faciliter la compréhension et soutenir la prise de décision.
- **Réévaluation et ajustements** : Surveillance régulière du système de comptabilité analytique et apport de modifications si nécessaire, en tenant compte de l'évolution de l'organisation, des changements dans les activités ou des nouvelles exigences de gestion.¹

¹GIBERT. P ; Op .cit ; p.130

5-1- Les conditions de réussite

- L'introduction de la comptabilité analytique nécessite des systèmes d'information adaptés aux objectifs définis lors de la mise en œuvre de la comptabilité analytique au sein de l'entreprise.
- Les responsables doivent avoir les moyens d'agir sur les coûts qui leur sont imputés, dans le but de maîtriser globalement les coûts de la structure (aspect "efficacité de la performance"), sans transférer ces coûts sur d'autres entités ou centres internes de l'organisation.
- Il est essentiel de communiquer sur les aspects positifs auxquels les agents peuvent s'attendre, afin d'éviter que la comptabilité analytique ne soit perçue comme une contrainte.
- Il est nécessaire de mettre en place un plan de formation et d'accompagnement du personnel.
- Il est très important, pour l'ensemble du personnel, de démontrer que les résultats obtenus sont pris en compte dans la prise de décision et la mesure de la performance.¹

¹ GIBERT Patrick: Idem: p.130

Section 02 : Notion de charge et de coût

Pour mener une analyse et un calcul précis des coûts, il est essentiel d'avoir une connaissance approfondie des différentes catégories de coûts et charges existantes, ainsi que de leur répartition.

1- La notion de charge

Le terme comptable "charge" fait référence aux dépenses de l'entreprise qui sont quantifiées en termes monétaires. Ces dépenses sont principalement liées aux besoins opérationnels de l'entreprise, ainsi qu'à ses objectifs de production et de vente de biens et de services.¹

D'un point de vue économique, une charge représente la rémunération des ressources utilisées dans le processus de production et de vente de biens et de services. Elle englobe les coûts liés à l'allocation de ces ressources.

1-1- Classification des charges

Il existe deux classifications fondamentales :

- Celles qui distinguent les charges directes des charges indirectes.
- Celles qui distinguent les charges fixes des charges variables.

1-1-1. Charges directes et charges indirectes

En fonction du produit spécifique dont on souhaite évaluer le coût, les charges peuvent être distinguées entre celles qui sont directement attribuables et celles qui sont indirectes.

- **La notion de charge directe**

Une charge est considérée comme directe lorsqu'elle est spécifique à une seule destination, plus précisément à un seul produit. Ces charges sont directement attribuées, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit spécifique. On distingue principalement les charges suivantes :

Les charges de matières premières utilisées dans la production.

Les charges de main-d'œuvre directe.

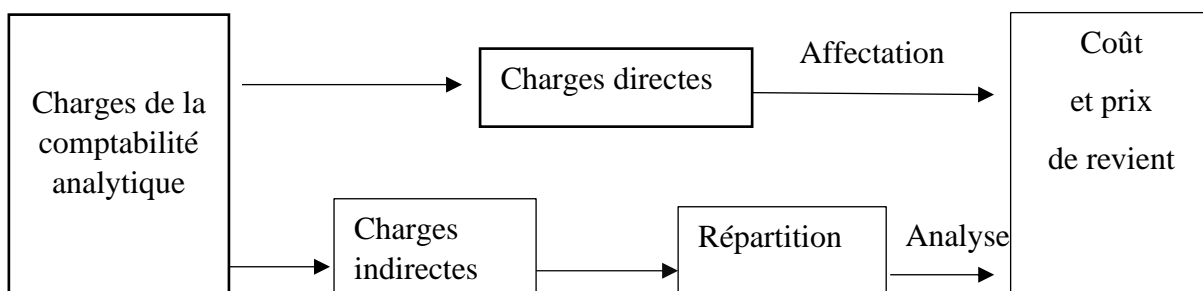
Éventuellement, les charges d'amortissement si l'équipement est spécifique à un seul produit.

¹ HERNARD. M et HEIM. J : « dictionnaire de la comptabilité », 4^{ème} Edition La Villeguérin, Paris, 1993, p.43.

- **.La notion de charge indirecte**

Une charge est considérée comme "indirecte" lorsqu'elle est partagée entre plusieurs produits. Avant de l'attribuer au coût d'un produit spécifique, cette catégorie de charges nécessite un traitement préalable en utilisant des unités d'œuvre (U.O).¹

Figure N°01 : Distinction entre charges directes et charges indirectes



(Source : LAZARY, « La comptabilité analyse des coûts » Paris, 2001, P 13)

1-1-2. Charges fixes et charges variables

Ce deuxième critère de différenciation des charges révèle leur sensibilité aux fluctuations du niveau d'activité de l'entreprise, en particulier à son volume de production. ²

- **Charges fixes**

Les charges fixes, également connues sous le nom de "charges de structure", sont des charges qui restent relativement constantes lorsque l'activité de l'entreprise augmente dans des limites étroites.

Cela comprend des éléments tels que l'investissement dans de nouveaux équipements et le recrutement du personnel de gestion. etc.³

Une charge est considérée comme fixe lorsqu'elle reste constante pour une période de temps donnée et un niveau d'activité maximum déterminé.

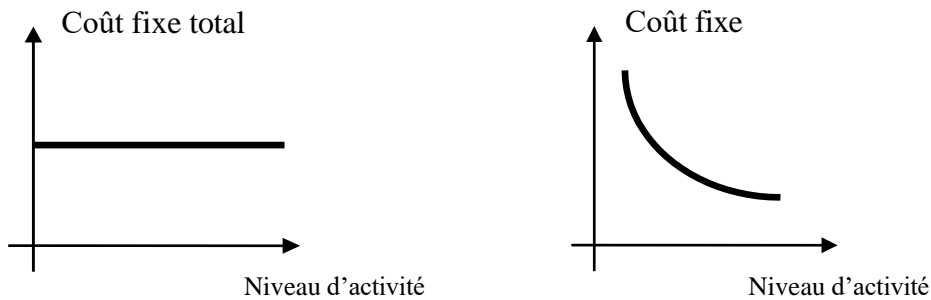
Il est également important de souligner que bien que le coût fixe total ne change pas pour cette période, il peut varier par unité produite.

¹ ARFAOUI. N et AMRANI. A : « Méthodes d’analyse des coûts », Edition du Management, Alger, 1991, P.20.)

² ARFAOUI N, Idem. P 21.

³ CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P 11

Figure N°02 : évolution comparée des charges fixes totales et des charges fixes unitaires en fonction des activités

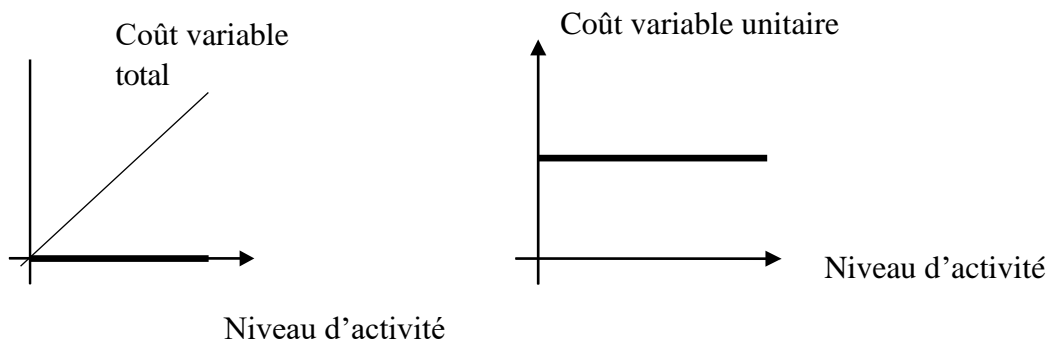


Source (DUBRULLE. L et JOURDAIN. D, Op.cit. P 18)

- Charges variables

Une charge variable (ou opérationnelle) est constante par unité de produit, mais cumulée, elle varie en proportion directe avec les variations du niveau d'activité. Par ailleurs, certaines charges ont une partie fixe et une charge variable.¹

Figure N°03 : évolution comparée des charges variables totales et des charges variables unitaires en fonction des activités



(Source : DUBRULLE. L et Jourdain, op. cit.P185.)

¹ARFAOUI .Op.Cit. P 21.

2- La notion de coût

Le coût est composé d'un ensemble de charges qui fournissent une information significative et cohérente en termes de gestion. Il englobe toutes les dépenses supportées par l'entreprise pour fabriquer un produit ou fournir un service.

Il existe trois approches de répartition des coûts, chacune correspondant à une ou plusieurs typologies de coûts :

La première approche se concentre sur la nature de l'objet : coût d'achat, coût de fabrication, coût de distribution,... etc.

La deuxième approche est d'ordre comptable. Elle permet de distinguer les coûts directs (matières premières, main-d'œuvre directe, etc.) des coûts indirects (main-d'œuvre indirecte, frais d'administration,... etc.).

La troisième approche est d'ordre économique. Elle vise à différencier les coûts fixes des coûts semi-variables ou variables.

2-1- Le calcul des différents coûts

Si l'on adopte une approche axée sur les produits, les coûts constitutifs du coût de revient suivent le cheminement des opérations physiques telles que l'achat, la fabrication et la distribution, correspondant aux principales fonctions de l'entreprise. Ils s'accumulent progressivement jusqu'à l'obtention du coût de revient final.¹

2-1-1. Activité commerciale

L'activité commerciale d'une entreprise nécessite le calcul des différents coûts tel que

- **Le coût d'achat des marchandises** comprend :

Le prix d'achat.

Les frais accessoires d'achat éventuels (transport, droit de douane, rémunération d'intermédiaires...ect).

Les frais d'approvisionnement (achat, réception et contrôle...ect).

- **Le coût de la prestation de distribution**

Comprend les frais supportés pour vendre les produits achetés aux différents stands :

De la préparation de la vente (argumentaire, tarif, notices, formation du personnel commercial...);

De la promotion de vente (publicité, promotion, foires et exposition...);

De l'exécution de la vente (prospection, prise de commandes, livraison, préparation de la facturation...)

¹ RAIMBAULT. G : « comptabilité analytique et gestion prévisionnelle outils de gestion », Edition Chihab, 1996, P06.)

De l'action après-vente (maintien du contrat avec client, satisfaction des besoins en pièces de rechanges, intervention auprès des services d'entretien en clientèle...).

- **Le coût de revient des marchandises vendues** comprend :

Le coût d'achat des marchandises vendues, Le coût des prestations de distribution.

2-1-2. Activité industrielle

Contient ces différents coûts :

- **Le coût d'achat des matières** (matières premières, matières consommables et fournitures diverses).

Coût d'achat = Le prix d'achat + Les frais accessoires d'achat éventuels (transport, droit de douane, rémunération d'intermédiaires...) + Les frais d'approvisionnement (achat, réception et contrôle...).

- **Le coût de production** comprend :

Le coût d'achat des matières (premières et consommables) ainsi que des fournitures mises en fabrication. - Les frais de fabrication ou transformation, qui en réalité englobent les frais de préparation, les frais d'exécution, ...ect

Coût de production = Le coût d'achat des matières et fournitures utilisées + Les charges de fabrication ou transformation

- **Le coût de distribution des produits vendus** Comprend :

Tous les frais nécessaires à la vente des produits :

De la préparation de la vente (argumentaire, tarif, notices, formation du personnel commercial...).

De la promotion de vente (publicité, promotion, foires et exposition...).

De l'exécution de la vente (prospection, prise de commandes, livraison, préparation de la facturation...).

De l'action après-vente (maintien du contrat avec client, satisfaction des besoins en pièces de rechanges, intervention auprès des services d'entretien en clientèle...).

- **Le coût de revient des produits vendus** comprend :

Le coût de production de la quantité vendue.

Le coût des prestations de distribution.

Coût de revient = coût de production des produits vendus + coût de distribution

3- Classification des coûts

La classification des coûts est un processus qui consiste à regrouper les différentes dépenses d'une entreprise ou d'une organisation en catégories spécifiques, afin de faciliter l'analyse et la gestion des coûts.

3-1- Classification des coûts en fonction de leur contenu

Les charges sont sélectionnées en totalité ou en partie pour une période spécifique

3-1-1. Coût complet

Le coût est la somme totale des charges qui peuvent lui être assignées grâce à des méthodes d'analyse telles que l'affectation, la répartition, la redistribution ou l'imputation. En d'autres termes, il englobe à la fois les charges directes et indirectes.¹

- **Une charge est qualifiée de "directe"** lorsqu'elle est liée à un seul élément. Elle concerne uniquement un produit spécifique, un centre spécifique, un secteur spécifique.
- **En revanche, une charge indirecte** concerne plusieurs éléments de coûts : plusieurs produits, plusieurs centres, plusieurs secteurs, etc.

3-1-2. Coût partiel

Selon le plan comptable, le coût partiel est défini comme étant le coût formé par les charges qui interviennent à une étape d'analyse intermédiaire. On y distingue le coût variable, souvent considéré comme proportionnel à l'activité, ainsi que le coût fixe, représentant les charges de structure.²

- **Les charges fixes** sont directement liées à la présence même de l'entreprise ou du centre d'activité. Elles représentent une capacité de production ou une structure spécifique et varient par paliers.
- **En revanche, les charges variables** sont étroitement liées au fonctionnement de l'entreprise. Elles dépendent du niveau d'utilisation des ressources

3-1-3. Le coût marginal

Le coût marginal correspond au coût associé à la production d'une unité ou d'une série supplémentaire, incluant à la fois les charges variables et éventuellement les charges fixes. Selon le plan comptable, ce concept permet d'évaluer la nécessité de produire cette unité supplémentaire.

¹ ZITOUN Tayeb : « comptabilité analytique », Edition Berti, Alger, 2000.P31

² RAIMBAULT Guy, Op.cit. P12

3-2- Classification des coûts en fonction du champ d'application

Les charges peuvent être regroupées selon différents critères :

3-2-1. Fonction économique

- Coût d'achat.
- Coût de production.
- Coût de distribution.
- Coût de revient (et aussi par sous-fonction : Etude, entretien, usinage, etc.).

3-2-2. Unités de responsabilité et d'exploitation

- Coût des magasins.
- Secteurs et rayons dans la distribution.
- Usines.
- Ateliers,...etc.

3-2-3. Objets d'activité En fonction des besoins stratégiques de l'entreprise

- Coût des produits dans l'industrie ou certains services.
- Coûts par clients ou dossiers dans les services.
- Coûts par secteurs géographiques,... etc.

3-3- Classification des coûts en fonction du moment de leur calcul

Il est possible de classer les charges selon les critères suivants :

3-3-1. Les coûts réels

Les coûts réels, également appelés coûts constatés ou coûts comptables à posteriori, sont obtenus à partir de l'enregistrement comptable des mouvements de quantités et de valeurs réels, sous réserve de la part de convention liée à la répartition des charges communes et à l'étalement dans le temps.

3-3-2. Les coûts préétablis

Les coûts prévisionnels, également appelés coûts standard, sont des coûts calculés à l'avance à partir d'estimations de charges, soit prévisionnelles, pour une période future. Ils permettent de quantifier les mouvements en quantités et en valeur au sein de la comptabilité analytique, afin de mettre en évidence les écarts entre les charges réelles et les charges prévues de manière distincte.¹

¹ RAIMBAULT Guy, Op.cit, P. 13

4- Les charges retenues en comptabilité analytique

La comptabilité analytique, en tant qu'outil économique indépendant de la comptabilité générale, n'est pas limitée par les contraintes de cette dernière.

Ainsi, elle permet de sélectionner quelles charges sont incluses ou exclues, d'ajouter des charges supplémentaires, d'évaluer différemment certains éléments, ...etc.

L'objectif de ces ajustements est d'obtenir une évaluation plus précise de la rentabilité et, de manière plus générale, des performances des différentes responsabilités.

4-1- Les charges incorporables

Les charges incorporables englobent toutes les charges de la comptabilité financières qui sont enregistrées comme charges d'exploitation et charges financières. Ces calculs sont généralement effectués de manière mensuelle. Cependant, en comptabilité financières, les ajustements d'inventaire ne sont effectués qu'à la fin de l'année.

4-2- Les charges non incorporables

Les charges de la comptabilité financières qui ne sont pas incluses dans la comptabilité analytique sont qualifiées de "non incorporables". Le chef d'entreprise estime qu'il n'est pas "raisonnable" de les inclure dans les coûts.

Cela concerne notamment les éléments suivants :

4-2-1. Charges hors exploitation

Les charges exceptionnelles ou anormales en volume, telles que les créances irrécouvrables et les pertes de change.

Les charges des exercices antérieurs,

La valeur résiduelle des investissements cédés ou détruits,

Ainsi que les écarts de charges résultant du système d'abonnement, ne sont pas prises en compte dans les coûts de la comptabilité analytique si leur montant réel dépasse celui incorporé initialement.

4-2-2. Charges d'exploitation à caractère non récurrent

Contentieux avec un membre du personnel.

Répartition des frais d'établissement sur la durée d'utilisation...ect

4-2-3. Charges d'exploitation

Lorsque le montant diffère de l'estimation de l'entreprise, notamment en ce qui concerne les provisions constituées à des fins fiscales, telles que la provision pour hausse des prix.¹

¹ HERNARD Monique et HEIM José, Op.cit. P 6

4-3- Les charges supplétives (C.S)

Afin de refléter avec précision la réalité économique, la comptabilité analytique doit prendre en compte les charges qui ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale, plus spécifiquement celles relevant de la classe 6. Pour ce faire, certaines exigences doivent être respectées :

Les charges prises en compte doivent être indépendantes du mode de financement de l'entreprise, ce qui signifie qu'elles doivent inclure la rémunération théorique des capitaux propres lorsque le financement de l'objet de coût est partiellement réalisé par des fonds propres.

Elles doivent également être indépendantes du régime juridique, ce qui implique d'inclure la rémunération du travail de l'exploitant si celui-ci prévoit de prélever des bénéfices.

Par ailleurs, il est essentiel d'intégrer la comptabilité des stocks dans le calcul des coûts, car elle constitue un élément fondamental de la comptabilité analytique.¹

¹ HERNARD Monique et HEIM José, Op.cit. P 7

Conclusion :

Pour conclure, la comptabilité analytique a pour objet de fournir les informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études, et le raisonnement permettant le contrôle et la prise de décision engageant l'avenir de l'entreprise.

Ainsi pour assurer une bonne gestion et préparer une entreprise économique à affronter l'avenir, notamment dans un système d'économie de marché basé sur la concurrence, il est essentiel de mettre en place un système de comptabilité analytique. Ce système joue un rôle clé dans la gestion de l'information financière, en fournissant des données sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant de prendre des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

Les méthodes d'analyse des coûts constituent un moyen d'exploiter ces données. En tant qu'outil de gestion, la comptabilité analytique permet aux gestionnaires, s'ils l'utilisent de manière efficace, de prendre des décisions rationnelles et de se prémunir contre les menaces pouvant compromettre la pérennité de l'entreprise

Chapitre02 :

Les systèmes de calcul des coûts

Chapitre02 : les systèmes de calcul des coûts

Il y a deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts : le système des coûts complets et le système des coûts partiels.

Le système des coûts complets, connu sous le nom de méthode des centres d'analyse ou méthode des sections homogènes, est une approche de comptabilité analytique qui permet de déterminer le coût total d'un produit, d'un service ou d'une activité. Il repose sur la distinction entre les coûts directs et les coûts indirects, et implique l'allocation de tous ces coûts à travers un processus de répartition et de déversement.

En revanche, le système des coûts partiels, également appelé "Direct Costing", se base sur la distinction entre les coûts variables et les coûts fixes. Il permet de réaliser facilement des études de coûts pertinents pour des services ou des activités spécifiques, en excluant les éléments liés à l'ensemble de la structure.

En résumé, le système des coûts complets se concentre sur la répartition de tous les coûts directs et indirects, tandis que le système des coûts partiels se focalise sur l'analyse des coûts variables et fixes propres à une activité ou un service, en évitant d'inclure des éléments globaux de la structure.

Section01 : Le système de calcul des coûts complets

Dans la première section, plusieurs méthodes de calcul des coûts sont définies dans le cadre du système des coûts complets. Ces méthodes incluent la méthode des sections homogènes, la méthode de coût standard, la méthode ABC (Activity-Based Costing) et la méthode du coût cible.

1- La méthode des sections homogènes

La comptabilité traditionnelle, développée dans les années 40, était conçue pour répondre aux besoins des entreprises qui opéraient dans des environnements stables et produisaient des séries standardisées à grande échelle.

Son objectif principal était de prendre en compte les évolutions de la structure de l'entreprise, en particulier la fragmentation des fonctions administratives (comme l'administration générale, la gestion financière et la gestion du personnel), ainsi que les échanges de services entre ces fonctions. Pour ce faire, cette méthode exigeait une division de l'entreprise en sections homogènes.

Une section homogène représente une division de l'entreprise dans laquelle les charges indirectes sont analysées avant d'être attribuées aux coûts des produits.

En d'autres termes, il s'agit d'une subdivision concrète de l'entreprise regroupant des ressources qui contribuent à un même objectif et dont l'activité peut être mesurée en utilisant des unités physiques appelées unités d'œuvre.

1-1- Principe de la méthode et notion des centres d'analyse

La méthode implique de diviser l'activité en "centres de coûts", qui sont des unités de travail et de responsabilité présentant une homogénéité technique et administrative. C'est pourquoi on les appelle également des "sections homogènes", qui étaient initialement désignées sous le nom de "centres d'analyses".¹

Par la suite, les charges indirectes seront réparties entre les coûts de ces subdivisions de manière proportionnelle à une unité de mesure pertinente de leur activité, appelée "unité d'œuvre".

1-1-1. Les centres d'analyse

Pour analyser les charges indirectes de l'entreprise, celle-ci est divisée en centres d'analyse où ces charges sont regroupées et examinées avant d'être réparties et affectées aux différents coûts.

¹DUPUY. Y : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », Edition Economica, Paris, 2003, P.17 .

Les centres d'analyse peuvent être soit des divisions réelles basées sur l'organisation de l'entreprise, soit des divisions fictives correspondant aux fonctions économiques assurées.

Chaque centre d'analyse rassemble des charges indirectes de natures différentes et doit présenter une activité homogène et mesurable

On distingue plusieurs catégories de centres d'analyse, en fonction du critère retenu

Pour leur classification :

- **Les centres de structure :**

Sont des centres d'analyse dont l'activité est évaluée à l'aide d'une unité monétaire appelée taux de frais. Ce sont généralement des centres de frais tels que l'administration et le financement.

- **Les centres opérationnels**

Quant à eux, sont des centres d'analyse dont l'activité peut être mesurée à l'aide d'une unité de mesure physique appelée unité d'œuvre. Ils correspondent souvent à une division du travail ou à une fonction spécifique.

Au sein des centres opérationnels, on peut faire une distinction entre les centres principaux et les centres auxiliaires.

* Les centres principaux

Regroupent les fonctions directement liées à l'approvisionnement, à la production et à la distribution. Les coûts sont directement imputés aux produits.

* Les centres auxiliaires

Ils regroupent les fonctions qui n'ont pas de lien direct avec le produit. Leurs coûts sont alloués aux centres principaux et aux autres centres auxiliaires s'ils fournissent des services à ces derniers.¹

1-1-2. La répartition des charges indirectes

La méthode des centres d'analyse implique la répartition des charges indirectes entre les différents centres et l'imputation de ces charges aux différents coûts.

La répartition primaire et secondaire est effectuée à l'aide d'un tableau spécifique appelé "tableau de répartition des charges indirectes".

Ce tableau est constitué de colonnes verticales représentant les différents centres de l'entreprise, et de lignes horizontales regroupant les charges par nature. L'objectif est de répartir ces charges entre les différents centres.

Pour réaliser cette répartition, une clé de répartition préalablement définie est utilisée. Cette clé de répartition peut varier en fonction du type d'entreprise et de la nature des charges.

¹ Béatrice. G et Francis. G ; 7^{eme} édition ; Op.cit ; P : 32.

Le tableau de répartition des charges indirectes permet ainsi de quantifier et attribuer les charges aux centres concernés.

Ce processus de répartition se déroule en deux étapes distinctes :

- **La répartition primaire,**

Consiste à attribuer les charges indirectes incorporables aux différents centres d'analyse (auxiliaires et principaux). Cette répartition peut être réalisée de deux manières :

- * Par affectation : si l'on dispose de moyens de mesurer la consommation de charges par nature pour chaque centre, on les affecte directement en fonction de ces mesures.
- * Par répartition : si l'on ne dispose pas de mesures directes, on utilise des clés de répartition pour attribuer les charges entre les centres.

- **La répartition secondaire**

Consiste à répartir les coûts des centres auxiliaires vers les centres principaux. Dans certains cas, les centres auxiliaires peuvent fournir des services à d'autres centres auxiliaires de deux manières :

- * Sans réciprocité : cela implique un transfert en cascade ou en escalier, où les coûts sont transférés d'un centre auxiliaire à un autre sans qu'il y ait de réciprocité directe entre eux.
- * Avec réciprocité : dans ce cas, un calcul algébrique est nécessaire pour évaluer le coût de chaque centre auxiliaire concerné, en prenant en compte les services échangés entre les centres auxiliaires de manière réciproque.¹

Tableau N°02 : Tableau de répartition des charges indirectes selon le modèle des centres d'analyse.

Centres d'analyse	Centres auxiliaires		Centres principaux			Total
	Centre1	Centre2	Centre3	Centre4	Centre5	
Totaux de répartition primaire						
Centre1						
Centre2						
Totaux de répartition secondaire						
Nature de l'unité d'œuvre						
Nombre d'unités d'œuvre						
Coût de l'unité d'œuvre						

(Source : Béatrice. G et Francis. G ; 7eme édition ; Op.cit. P : 33).

¹ Christian. G, et Christiane R ; « Comptabilité de gestion » ; Op.cit ; P : 36.

1-1-3. L'imputation des charges indirectes aux coûts

Une fois les totaux calculés après la répartition secondaire, il est nécessaire de sélectionner, pour chaque centre principal, une unité de mesure qui le caractérise, que ce soit une unité de mesure (physique ou monétaire).¹

- **L'unité d'œuvre** désigne une unité de mesure physique

(Comme le kilogramme, l'heure machine, etc.) utilisée pour quantifier l'activité d'un centre principal.

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

$$\text{cout de l'unité d'oeuvre} = \frac{\text{total des charges du centre}}{\text{Nombre d'unité d'oeuvre}}$$

- **Le taux de frais** est utilisé lorsque l'activité d'un centre principal n'est pas mesurée par une unité physique, mais plutôt par une unité monétaire telle que le chiffre d'affaires ou le coût de production.

Ce taux de frais est calculé en divisant les charges du centre par une assiette de frais correspondante (comme le chiffre d'affaires ou le coût de production).

$$\text{taux de frais} = \frac{\sum \text{charges du centre}}{\text{Assiette de frais}}$$

¹ Francis G et Beatrice G ; 18^{ème} édition ; Op.cit ; P : 46.:

1-1-4. La hiérarchie des coûts

Les coûts d'un produit sont calculés de manière séquentielle en fonction de leur catégorie, avec chaque coût étant inclus dans le calcul du coût suivant.

- **Le coût d'achat :**

Désigne l'ensemble des dépenses engagées pour l'acquisition des marchandises et des matières premières jusqu'au moment de leur stockage. Il est composé à la fois des charges directes et des charges indirectes liées à l'approvisionnement.

Les charges directes incluent :

Le prix d'achat net hors taxes ainsi Frais directs d'achat.

Les charges indirectes sont principalement constituées des coûts des centres d'analyse liés à l'approvisionnement.¹

- **Le coût de production :**

S'applique uniquement aux entreprises qui effectuent des opérations de transformation pour produire des biens ou des services.

Il représente l'ensemble des dépenses engagées pour la fabrication des produits ou la création des services jusqu'à l'étape qui précède immédiatement leur éventuel stockage ou leur vente. Le coût de production est composé à la fois des charges directes et des charges indirectes liées à la production.

Les charges directes comprennent :

Le coût d'achat des matières premières et des fournitures consommées

Les frais directs de production.

Les charges indirectes correspondent aux coûts des centres d'analyse de production.

- **Les coûts hors production :**

Ils se situent à la fin du cycle d'exploitation. Ils se composent de :

* **Le coût de distribution**

Englobe toutes les charges supportées par l'entreprise depuis la fin de la production jusqu'à l'arrivée des produits chez les clients. Comme tous les coûts, il peut être composé de :

- Charges directes : cela inclut les emballages perdus utilisés pour la livraison des produits, ainsi que d'autres charges directes liées à la distribution telles que la main-d'œuvre, le transport et la publicité.
- Charges indirectes : cela englobe les coûts liés aux centres de distribution tels que les études de marché, l'entreposage et le service après-vente.

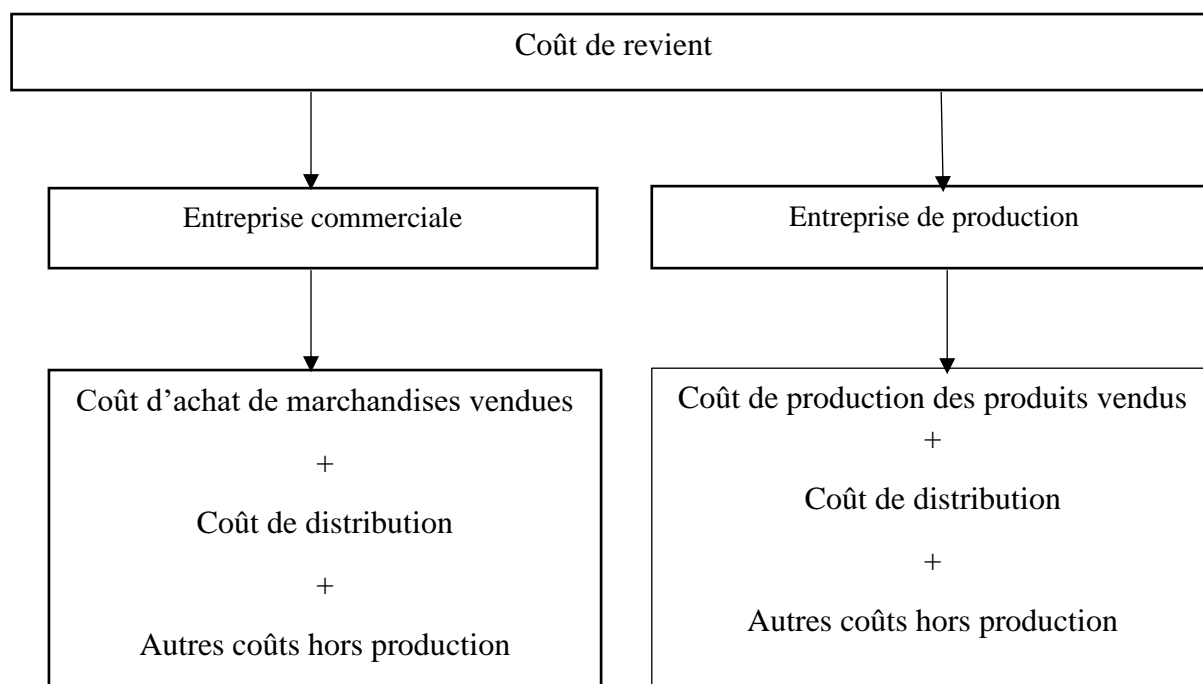
¹ Francis G et Beatrice G ; 18^{ème} édition ; Op.cit ; P : 57.

*** Les autres coûts hors production :**

Sont regroupés dans les centres de structure et doivent être imputés non pas au coût de production, mais au coût de revient. Cette imputation se fait proportionnellement à l'aide d'une assiette de répartition.¹

- Le coût de revient :

Englobe tous les coûts supportés tout au long du cycle d'exploitation jusqu'à la phase finale. La composition des coûts de revient varie en fonction de l'activité de l'entreprise

Figure N°04 : La composition du coût de revient

(Source : Francis G et Beatrice G ; Op.cit. ; P : 83.)

¹ Francis G et Beatrice G ; Idem : P58-84

1-2- Avantages et inconvénients de la méthode

La méthode des coûts complets présente des limites et des avantages

Tableau N°03 : Diagnostic de la méthode des coûts complet traditionnelle

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> - Il est essentiel de comprendre les coûts à chaque étape du processus d'élaboration et de distribution du produit. - déterminer le prix de vente du produit et évaluer le résultat obtenu. - Connaissance du résultat par produit ou par activité. 	<ul style="list-style-type: none"> - Méthode établie a posteriori ; - Procédure lourde et souvent complexe ; - Aucune distinction entre charges variables et charges fixes ; - Traitement des charges indirectes mal adapté aux nouveaux modes de production ; - Ignorance du comportement des charges face à une variation du niveau d'activité.

Source : (DUPUY. Y ; Op.cit. ; P : 29.)

2- La méthode du coût standard (préétabli)

Un coût prévisionnel ou préétabli est un coût qui est calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison entre les coûts prévisionnels et les coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence les écarts, qui peuvent ensuite être décomposés en écarts élémentaires de différentes natures.

Les charges standards, tout comme les coûts réels, peuvent être ventilées selon deux approches :

En charges directes et charges indirectes, lorsque la méthode des centres d'analyse est utilisée.

En charges fixes et charges variables, lorsqu'il s'agit d'études de variation d'activité ou de rentabilité.

Les coûts et les prix de revient standards peuvent être calculés à différentes étapes successives du cycle de production et de distribution, notamment l'approvisionnement, la production et la distribution.

2-1- Objectifs de la méthode du coût standard

Le calcul de coût préétabli permet :

- Il permet d'établir des coûts préétablis qui servent à la planification budgétaire.
- Il facilite l'attribution claire des responsabilités au sein de l'entreprise.
- Il accélère la disponibilité des informations nécessaires pour l'établissement de rapports périodiques.
- L'utilisation des normes et des écarts est décentralisée dans l'organisation.
- Il permet de contrôler les conditions opérationnelles en analysant les écarts entre les coûts préétablis et les coûts réels.
- Il permet de gagner du temps lors du calcul des coûts réels.
- Il permet de mesurer les performances et d'évaluer l'efficacité des activités.¹

2-2- Principes de la méthode

Les coûts standards ou préétablis sont des coûts qui sont déterminés avant que les opérations ne soient réalisées.

Une fois établis, ces coûts deviennent des références pour les normes, les objectifs et les prévisions telles que les devis et les soumissions.

La méthode des coûts standards permet le contrôle budgétaire et la mesure de la performance et des responsabilités en comparant les coûts réels de la période concernée avec les coûts standards de l'activité réelle. Les coûts standards sont calculés en se basant sur des données considérées comme normales.²

Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standards :

2-2-1. Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques)

Les normes utilisables pour une période future peuvent être établies en se basant sur les observations réelles faites lors des périodes passées (en supposant que l'activité n'est pas nouvellement créée) :

Les derniers coûts réels connus.

Les coûts réels moyens calculés sur une période donnée.

¹ SAADA. T : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, PP.151-152

²ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outils – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012, P.55

2-2-2. Coûts standards théoriques (idéaux)

Il est déconseillé d'utiliser ces coûts car ils sont impossibles à atteindre. Ils exigent la mobilisation des acteurs de l'entreprise.

Ces coûts sont calculés en se basant sur une analyse théorique de l'objet et du travail requis, en supposant une connaissance complète de la technique du produit ou du service à produire.

2-2-3. Coûts budgétés (coûts standards normaux)

Les coûts standards sont établis à partir d'analyses techniques, dont les résultats sont ajustés pour prendre en compte les variations probables des conditions réelles de travail. Ces coûts standards servent d'objectifs à atteindre.¹

2-3- Mise en œuvre de la méthode

Pour mettre en œuvre la méthode de calcul des coûts standards, trois phases sont nécessaires :

- Détermination des standards de quantités.
- Détermination des standards de prix.
- Détermination des niveaux d'activité prévisionnels.²

2-4- Analyse des écarts

L'analyse des écarts est un outil de gestion qui permet de détecter les anomalies et d'aider à prendre les mesures correctives appropriées. Elle implique les étapes suivantes :

- Établir les coûts cibles souhaités (normes et objectifs à atteindre).
- Comparer les coûts cibles aux coûts réels constatés.
- Identifier et interpréter les écarts élémentaires.
- Déterminer les responsabilités liées aux écarts identifiés.

L'analyse des écarts est réalisée en comparant les résultats réels aux prévisions budgétaires.³

Les coûts standards et l'analyse des écarts font partie intégrante du système de suivi budgétaire. En effet, l'un des objectifs du suivi budgétaire est de garantir le contrôle des coûts de l'entité, d'expliquer les écarts éventuels entre les dépenses réelles et les prévisions, et de prendre des décisions correctives en conséquence.

¹ ARAB Z ;Op.cit ;P55

² ARAB Z ;Idem ;P80

³ ARAB Z ;Ibid ;P81

3- La méthode à base d'activités ou « Activity Based Costing – ABC »

L'évolution des modes de production, de gestion des stocks, de la technologie, des conditions du marché et la diversification des produits proposés aux clients ont engendré des changements dans la structure des coûts.

Une augmentation notable des charges indirectes (telles que les coûts liés à l'information et aux actions marketing) est observée, tandis que les charges directes (comme la main-d'œuvre directe) connaissent une diminution.

Cette remise en question a conduit plusieurs auteurs, tels que Cooper et Kaplan aux États-Unis, Mévellec et Lorino en France, à proposer une nouvelle méthode de coûts complets appelée méthode ABC (Activity-Based Costing), basée sur les activités.

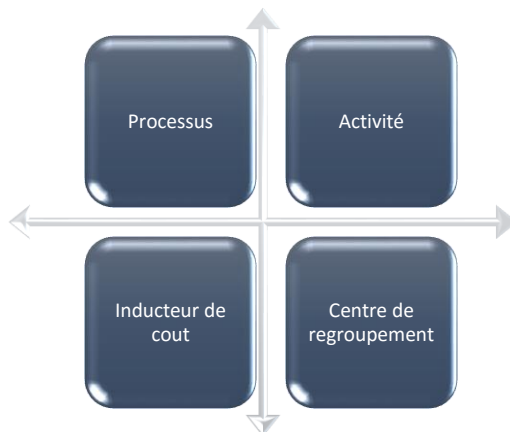
3-1- Principes de la méthode ABC :

L'objectif de l'ABC est de mieux tracer les charges indirectes, en suivant le principe selon lequel "les produits consomment des activités et les activités consomment des ressources".

Cela permet une meilleure allocation des coûts indirects aux produits et services spécifiques, ce qui peut aider les entreprises à prendre des décisions plus éclairées en matière de tarification, de gestion des coûts et de rentabilité.¹

Pour mieux comprendre la méthode ABC, il est important de bien définir les concepts clés utilisés, qui constituent des éléments fondamentaux de la démarche.

FigureN°05 : Les concepts clé de la méthode ABC



(Source : Francis. G et Beatrice. G ; 18 -ème édition. Op.cit. ; P109)

- Un processus

¹Francis. G et Beatrice .G ; 18 ème édition. Op.cit ; P.P : 110-111.

Est une séquence d'activités organisées dans le temps et orientées vers un objectif commun.

- **Activité**

Une activité est un ensemble de tâches de même nature, réalisées dans le but d'apporter une valeur ajoutée à l'élaboration d'un produit.

- **Inducteur de coût**

Un inducteur de coût est une unité de mesure permettant d'expliquer la variation des coûts d'une activité. Il traduit une relation de causalité entre l'inducteur et l'activité, permettant ainsi d'établir une corrélation entre la consommation des ressources et les coûts engendrés.

- **Centre de regroupement**

Un centre de regroupement est un regroupement d'activités partageant le même inducteur de coût. Cela permet de calculer un coût par inducteur, facilitant ainsi l'attribution des coûts aux différentes activités.

3-2- **Méthodologie de la mise en œuvre de la démarche ABC**

L'implémentation d'une gestion des coûts selon la méthode ABC se déroule en six étapes, qui sont les suivantes :

- **Identifier les activités.** Cela implique de recenser toutes les activités de l'entreprise en se basant sur la documentation disponible et en menant des enquêtes auprès du personnel à différents niveaux hiérarchiques.
- **Affecter les ressources aux activités.** Les ressources représentent les charges utilisées par chaque activité, et elles sont directement liées aux activités définies.
- **Identifier les inducteurs d'activité.** Cela implique de rechercher les facteurs qui expliquent le mieux la consommation de ressources.
- **Créer des centres de regroupement ;** construire une matrice de corrélation entre les activités et les inducteurs de coûts afin de regrouper les activités ayant le même inducteur.
- **Déterminer le coût de l'inducteur ;** le coût de l'inducteur est déterminé selon la formule suivante :

$$\text{coût de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées par l'activité ou centre de regroupement}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

- **Calculer le coût de chaque produit ;** Une application directe du processus décrit consistera à calculer le coût de revient des produits en se basant sur les activités.¹

3-3- **Les avantages et inconvénients de la méthode ABC**

La méthode ABC présente divers avantages et limites, notamment :

¹ Francis. G et Beatrice. G ; 18^{ème} édition ; Op.cit ; PP : 111-112.

3-3-1. Les avantages :

La méthode ABC présente plusieurs bénéfices, notamment :

- Une pertinence accrue dans le calcul des coûts ;
- Une meilleure prise en compte des charges indirectes ;
- Elle fournit une base solide pour orienter les décisions de fixation des prix de vente.

3-3-2 Les Inconvénients :

Le choix des inducteurs d'activité peut sembler arbitraire et sujet à débat ;

- Un investissement important est requis pour sa mise en place ;
- Le système de calcul peut être complexe.¹

4- La méthode TD ABC :

Les gestionnaires sont souvent engagés dans des discussions approfondies sur le concept du temps, qui peut être interprété de diverses façons.

« Il est une dimension constitutive de l'organisation, Il fixe l'horizon de la décision. Il est aussi le poids de l'expérience, le futur prévisible, la trajectoire singulière de l'entreprise, un flux d'intensité changeante et un ensemble de conditions environnantes » (Batsch, 2002).

4-1- Historique de la méthode TDABC

Bien que le terme TD_ABC soit apparu en 2004, l'idée à la base de ce concept est réellement née en 1997 (Kaplan et Anderson, 2007b.).

D'un côté, Steven R. Anderson et sa société Acorn Systems ont commencé à expérimenter de manière plus précise l'utilisation d'équations temporelles et d'estimations de temps moyen (Hudig, 2007). Ces équations étaient déjà alimentées par des informations collectées à partir des fichiers de transaction d'un système ERP (Enterprise Resource Planning).²

De l'autre côté, presque simultanément, Robert S. Kaplan a commencé à considérer la capacité et le temps comme des concepts améliorés pour les modèles ABC (Hudig, 2007). Par exemple, Kaplan a proposé l'idée selon laquelle un système de coûts complet pourrait être construit en se basant sur deux paramètres

¹ Francis. G et Beatrice. G ; 18^{ème} édition ; Op.cit ; P : 112.

²Toubtou .A ; revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit ;maroc ;décembre 2018 ;P471

-Le coût unitaire de capacité pour le service et

- la capacité consommée par chaque transaction traitée dans le service (Kaplan et Cooper, 1998).

En 2001, Kaplan rejoint Acorn Systems pour collaborer avec Anderson et améliorer leur approche (Kaplan et Anderson, 2007b.).

4-2- Principes de la méthode

Le TD_ABC, selon Kaplan et Anderson (2004), vise à résoudre certains problèmes inhérents aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Ils le considèrent comme une approche plus facile à mettre en place et plus flexible pour prendre en compte les changements internes et externes de l'entreprise.

Dans la logique du TD_ABC, on considère des groupes de ressources plutôt que des activités, et le temps normal d'exécution des tâches dans chaque groupe de ressources est utilisé comme indicateur pour allouer ces ressources.

Gervais propose une décomposition du Time-Driven ABC en quatre phases :

- Identification des groupes de ressources homogènes.
- Détermination de la capacité normale de chaque groupe de ressources et calcul du coût unitaire de chaque groupe.
- Détermination du temps normalement requis pour chaque objet de coût en utilisant des "équations de temps".
- Multiplication des coûts unitaires des groupes de ressources par les temps requis pour la réalisation de chaque objet de coût.¹

4-3- Équations de temps

Une équation de temps est une expression mathématique qui représente le temps nécessaire pour effectuer des activités en fonction de divers inducteurs de temps d'activité . Elle part du principe que la durée d'une activité n'est pas constante, mais dépend du temps consommé par les différents événements possibles d'une activité ainsi que de leurs caractéristiques spécifiques, appelés inducteurs de temps.²

L'équation est formulée comme suit :

$$T = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_i X_i + \dots + \beta_k X_k$$

¹ Toubtou .A ; Op.cit ;P471

² Toubtou .A .Idem;P 471

Dans cette équation :

- T : représente le temps nécessaire pour le groupe j afin d'accomplir l'événement k.
- β_0 : est la constante de temps pour le groupe j, indépendante des caractéristiques de l'événement k.
- β_i : correspond au temps supplémentaire résultant de l'inducteur de temps i, où $i = 1, \dots, k$.
- X_i : représente l'inducteur de temps i.
- k : est le nombre d'inducteurs de temps qui peuvent influencer le temps d'activité du groupe de ressources j.

Les inducteurs de temps jouent un rôle essentiel dans les équations temporelles (Everaert et Bruggeman, 2007). Ce sont les caractéristiques qui déterminent le temps nécessaire pour accomplir une activité (Everaert et Bruggeman, 2007).

Bien que la complexité du processus puisse introduire des termes supplémentaires, le processus est toujours modélisé par une seule équation (Kaplan et Anderson, 2007a.).

L'inducteur de temps peut prendre différentes formes, qu'il s'agisse d'une variable continue (comme le poids d'une palette), d'une variable discrète (comme le nombre de commandes) ou d'une variable dichotomique prenant les valeurs 0 ou 1 (comme le type de client, nouveau ou ancien, par exemple) (De La Villarmois et Levant, 2007).

4-4- Les limites de la méthode

Quatre problèmes se manifestent :

- Il existe une hésitation entre l'utilisation de coûts standards ou réels pour déterminer le coût unitaire des groupes de ressources ;
- L'évaluation du coût de sous-activité peut être complexe ;
- Il est important de respecter le principe d'homogénéité ;
- Enfin, la mesure des temps n'est pas facile.¹

5- La méthode du coût cible (Target costing)

La méthode de détermination du coût cible consiste à fixer à l'avance le coût du produit ou de la prestation, puis à ajuster les fonctionnalités et les processus de production afin de faire correspondre le "coût estimé" et le "coût cible".

Le coût cible est déterminé de manière à atteindre la rentabilité attendue (ou l'efficacité attendue pour une administration) en tenant compte de la qualité, des fonctionnalités, du prix et du volume de vente prévu (ou du volume de prestation).²

¹ Toubtou .A ;Op.cit ;P 485

² BOISSELIER. P: « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3ème édition, librairie Vuibert, Paris,Février 2005, P.457.

Il représente la différence entre le prix de vente concurrentiel et la marge attendue. Le coût cible est donc une contrainte imposée aux concepteurs par la direction

5-1- Mise en œuvre d'une démarche de détermination d'un coût cible

Pour déterminer le prix de vente cible, dans le secteur marchand où il n'y a pas de monopole, ce prix est déterminé par le marché. Dans le cas des administrations, le prix de vente cible peut être basé sur ce que les usagers sont susceptibles ou capables de payer (en tenant compte de la part que la collectivité est prête à prendre en charge), ou il peut être défini en se référant à l'analyse comparative d'organisations similaires, ou encore être contraint par l'allocation budgétaire.

Ensuite, il convient de fixer une marge, bien que cela ne soit pas pertinent pour les administrations étatiques.

À partir de là, le coût cible est déduit, et en l'absence de marge, ce coût cible tend à correspondre au prix de référence retenu.

Ensuite, le coût estimé du produit ou de la prestation est calculé en utilisant les gammes de production et les nomenclatures, en additionnant les coûts variables de production tels que les matières premières et la main-d'œuvre, ainsi que certains frais indirects.

Enfin, il est nécessaire de réduire l'écart entre le coût cible et le coût estimé en utilisant des méthodes telles que l'analyse comparative, l'analyse de la valeur et la comptabilité par activité afin d'identifier les coûts cachés ou ignorés.¹

¹ BOISSELIER. P ; Op.cit ;P457

Section02 : Le système de calcul des coûts partiels

La deuxième section abordera le système de calcul des coûts partiels, qui inclut les méthodes suivantes : la méthode de l'imputation des charges fixes (IRFF), la méthode du coût variable simple, la méthode du coût spécifique et enfin la méthode du coût marginal.

1-La méthode de l'imputation des charges fixes

La méthode d'imputation des charges fixes (ou méthode d'allocation des charges fixes) est une approche utilisée dans le système de calcul des coûts partiels. Elle permet d'attribuer une part des charges fixes aux différents produits, services ou activités de l'entreprise.

1-1- Principe de méthode

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes implique de prendre en compte la sous-activité et la suractivité, afin de maintenir les coûts fixes unitaires constants en introduisant un coefficient des charges fixes.

Cela implique d'inclure dans les coûts une part des charges fixes calculées sur la base d'un niveau d'activité défini comme étant le niveau normal.

1-2- Fonctionnement de la méthode

Après avoir établi une distinction entre les charges variables et les charges fixes, il est essentiel de :

- **Déterminer l'activité normale de chaque centre d'analyse** : Cette activité normale peut être déterminée en se référant soit à l'historique de production, soit à la capacité théorique de production ajustée pour tenir compte des perturbations éventuelles telles que les congés, les arrêts de travail ou les réparations.
- **Calcul du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) pour chaque centre** :

$$CIR = \frac{\text{Niveau d'activité réelle}}{\text{Niveau d'activité normale}}$$

- **Calcul de la part des charges fixes à imputées**

$$\text{Charges fixes à imputées} = \text{charges fixes constatées} * CIR$$

- **Calcul de coût d'imputation rationnel**

$$\text{Coût d'imputation rationnel} = CV + \text{part des charges fixes à imputées}$$

- **Calcul de différence d'imputation rationnelle (DIR)**

$$\text{DIR} = \text{CF constatées} - \text{CF imputées}$$

Si $\text{DIR} > 0$, cela indique que l'activité réelle est inférieure à l'activité normale, ce qui entraîne un déficit d'activité, également connu sous le nom de coût de chômage.

Si $\text{DIR} < 0$, cela signifie que l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, ce qui se traduit par un excédent d'activité.

Si $\text{DIR} = 0$, cela signifie qu'aucun excédent ni déficit d'activité n'a été constaté.

1-3- Avantages de la méthode

- Cette méthode permet de neutraliser l'impact des charges de structure sur les coûts unitaires.
- Elle facilite l'établissement d'une politique de tarification.
- Les coûts unitaires obtenus peuvent être facilement comparés aux coûts du même produit sur deux périodes différentes, ce qui est une comparaison pertinente.

1-4- Inconvénients de la méthode

- La détermination de l'activité normale est une tâche difficile.
- Cette méthode partage le même reproche que la méthode des coûts complets en ce qui concerne l'imputation arbitraire des charges indirectes.
- Sa mise en œuvre est complexe et demande de nombreux calculs, ce qui la rend lourde à mettre en place.¹

2- La méthode des coûts variables ou direct costing

La méthode du coût variable simple est une approche d'évaluation des coûts qui se concentre uniquement sur les charges, qu'elles soient directes ou indirectes, qui varient en fonction du volume d'activité pour le calcul des coûts.

Son objectif est de mettre en évidence la contribution de chaque produit à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture des charges fixes. Ce mode de traitement permet d'évaluer l'opportunité de supprimer ou de développer les ventes d'un ou de plusieurs produits.²

¹ SAADAT.T ; Op.cit, p 80.

² DIDIER. L ; « L'essentiel de la comptabilité analytique » ; 5^{ème} édition ; Editions d'Organisation ; Paris ; 2011 ; P : 118 ; P : 64.

2-1- la mise en œuvre de la méthode

La méthode du coût variable est mise en œuvre selon un processus en quatre étapes :

- **Première étape** ; Au cours de cette étape, l'objectif est de calculer simplement le chiffre d'affaires de l'exercice.
- **Deuxième étape** ; Au cours de cette étape, seules les charges variables sont attribuées aux différents produits. Cela comprend d'une part l'allocation des charges variables directes et d'autre part l'imputation des charges variables indirectes.

Tableau N°04 : tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct costing simple

Charges incorporables	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	Non incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
Total	Coût variable	Coût fixe

(Source : FERDJELLAH. M : la comptabilité des coûts et prix de revient, Alger ; p 80.)

- **Troisième étape** : Calcul de la marge sur coût variable (MCV)

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion essentiel qui évalue la performance d'un produit ou d'une activité, sa contribution à l'absorption des coûts fixes et à la génération de résultats. Elle représente, pour chaque produit, le manque à gagner qui résulterait de son absence au sein de l'ensemble de l'entreprise.

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

La marge sur coût variable est directement liée au chiffre d'affaires. Il est donc pertinent de calculer le taux de marge sur coût variable.

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

- **Quatrième étape** ; calcul du résultat

Le résultat de l'entreprise est calculé en effectuant la différence entre la somme des marges sur coût variable et les coûts fixes.¹

¹ DIDIER. L ; Op.cit ;P118

$$\text{Résultat} = \sum \text{Marges sur coût variable} - \text{charges fixes}$$

-Résultat >0 ; Cela indique que lorsque la somme des marges sur coût variable Provenant de la vente des divers produits excède les charges fixes, l'entreprise réalise un bénéfice.

-Résultat <0 ; Cela implique que si la somme des marges sur coût variable est inférieure aux frais fixes, l'entreprise enregistre une perte.

2-2- Le seuil de rentabilité (SR)

Il s'agit du niveau de chiffre d'affaires à atteindre pour que l'entreprise puisse couvrir l'ensemble de ses charges, sans réaliser de bénéfice ni subir de perte.

Il est possible de le calculer en termes de valeur

$$SR(\text{En valeur}) = \frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Taux de marge sur coût variable}}$$

Il est également possible de le calculer en prenant en compte la quantité.

$$SR(\text{En quantité}) = \frac{SR \text{ en valeur}}{\text{prix de vente unitaire}}$$

Ou

$$SR = \frac{\text{coûts fixes}}{\text{Marge sur coût variable unitaire}}$$

Le seuil de rentabilité en quantité correspond au nombre de produits vendus nécessaire pour couvrir l'ensemble des charges et atteindre un résultat neutre.¹

¹ DIDIER. L ; Op.cit ;P120

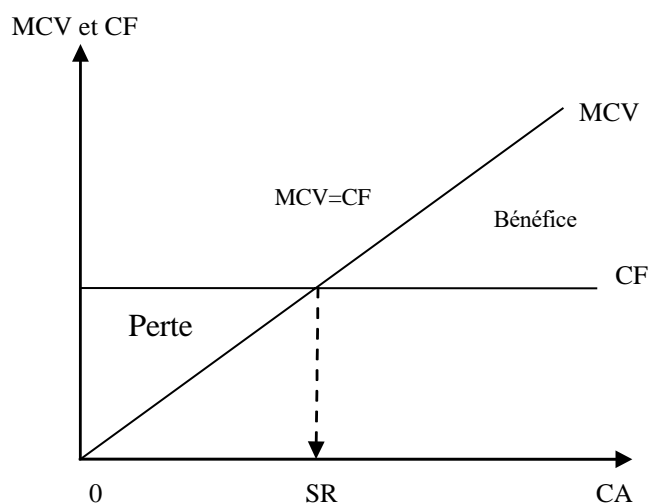
2-2-1. Les représentations graphiques

Le seuil de rentabilité peut être représenté graphiquement selon trois équations.

- La représentation de la marge sur coût variable et des charges fixes

Seuil de rentabilité \Longrightarrow Marge sur coût variable = coût fixe

Figure N°06 : Représentation de la marge sur coût variable et des charges fixes

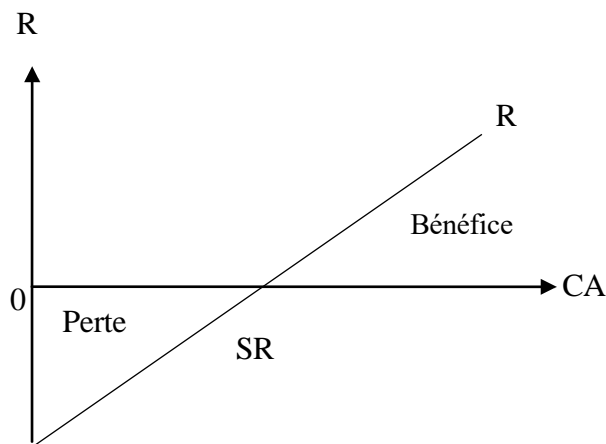


(Source : LANGLOIS. L, BONNIER.C, BRINGER. M, « contrôle de gestion », Edition BERTTI, 2006, P145.)

- La représentation du résultat

Seuil de rentabilité \Longrightarrow Résultat = 0

Figure N°07 : Représentation du résultat

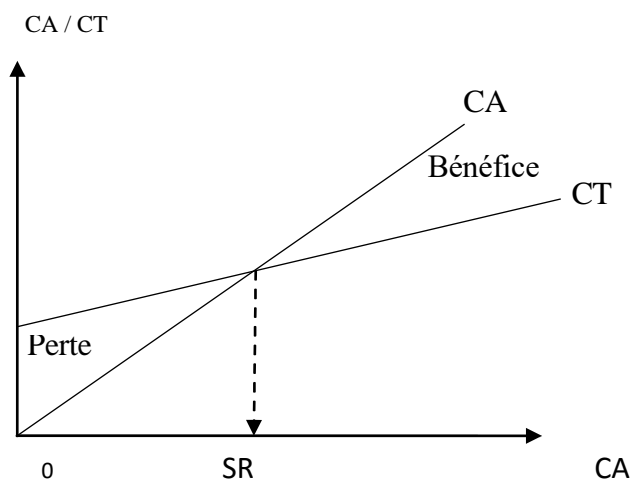


(Source : LANGLOIS. L, BONNIER.C, BRINGER. M, Idem, P146)

- La représentation du chiffre d'affaires et des charges totales

Seuil de rentabilité \implies Charges variables + Charges fixes = chiffre d'affaires

Figure N°08 : Représentation graphique de chiffres d'affaires et charges total



(Source : LANGLOIS. L, BONNIER.C et BRINGER. Op.cit., P145.)

2-2-2. Le point mort (PM)

Le point mort est le moment où les revenus couvrent les coûts et où le seuil de rentabilité est atteint.

En ce qui concerne une activité régulière, on peut calculer le point mort en utilisant la formule suivante :

$$\text{Point mort} = \text{Nombre de jours d'activité} \times \frac{SR}{CA}$$

Lorsqu'il s'agit d'une activité irrégulière, il est nécessaire de calculer le chiffre d'affaires de chaque période, d'identifier celle où le seuil de rentabilité est atteint, puis d'appliquer la formule suivante :

$$PM = \frac{SR - CA \text{ cumulé à la fin de la période précédente}}{CA \text{ de la période}}$$

Le point mort fournit une estimation du délai nécessaire pour que l'activité commence à générer des bénéfices. Plus ce délai est court, plus la période d'activité rentable sera longue.

2-2-3. Les indices de gestion

Ces ratios évaluent la relation entre le chiffre d'affaires et le résultat ou les charges de structure. On peut les différencier de la manière suivante :

- La marge de sécurité
- L'indice de prélèvement
- Le levier opérationnel

- **La marge de sécurité**

La marge de sécurité indique la diminution potentielle du chiffre d'affaires que l'entreprise peut supporter sans subir de pertes. Une marge de sécurité élevée permet à l'entreprise de traverser une période de crise sans rencontrer de difficultés majeures.

La marge de sécurité (MS) est égale à la différence entre le chiffre d'affaire et le seuil de rentabilité.

$$MS = CA - SR$$

- **Indice de sécurité (IS)**

L'indice de sécurité mesure la baisse que l'entreprise peut supporter avant de subir une perte. Une valeur élevée de cet indice indique une meilleure sécurité pour l'entreprise.

$$IS = \frac{CA - SR}{CA}$$

Ou

$$IS = \frac{MS}{CA}$$

- **Indice de prélèvement (IP)**

Indice de prélèvement évalue l'importance du chiffre d'affaires nécessaire pour couvrir les charges fixes de l'entreprise. Plus la valeur de l'Indice de prélèvement est élevée, plus l'entreprise rencontre des difficultés pour atteindre le seuil de rentabilité.

$$IP = \frac{CF}{CA}$$

- **Levier opérationnel (coefficient de volatilité)**

Le levier opérationnel permet de quantifier la sensibilité du résultat aux changements d'activité ou de chiffre d'affaires. Il représente la performance économique lors d'une augmentation et le risque économique lors d'une diminution de l'activité.¹

Désignons par : **e** levier opérationnel, **R** le résultat

$$e = \frac{\Delta R}{\Delta CA} \times \frac{CA}{R}$$

La formule de calcul du levier opérationnel établit une corrélation entre le levier opérationnel et l'indice de sécurité, se présentant de la manière suivante :

$$e = \frac{CA}{CA - SR}$$

$$e = \frac{1}{MS}$$

2-4- Avantages et inconvénients de la méthode

Tableau N°05 : Diagnostic du « Direct costing » simple.

Avantages	Inconvénient
<ul style="list-style-type: none"> - Simplification du calcul des coûts. - Calcul des indicateurs de risque. - Fourniture rapide des données. - Comparaison facile dans le temps et avec un ensemble d'entreprise similaires. - Réalisation d'une gestion prévisionnelle 	<ul style="list-style-type: none"> - La non affectation des charges fixes ne permet pas de connaître le coût réel par produit. - Elle néglige l'existence des charges variables indirectes. - La rentabilité de l'entreprise n'est constatée qu'en fin de période après le calcul de la marge sur coût variable totale.

(Source : Béatrice. G et Francis. G ; Op.cit. ; P : 97)

¹ DIDIER. L ; Op.cit ; P122

3 La méthode des coûts spécifiques ou « Direct costing » évolué

La méthode des coûts spécifiques, également connue sous le nom de méthode des coûts variables évolués, classe les charges en fonction de deux critères : variables ou fixes, directes ou indirectes.

3-1- La mise en œuvre de la méthode

Cette méthode étend la méthode du coût variable simple en attribuant à chaque produit son coût variable ainsi que les charges directes fixes qui lui sont associées. La somme de ces deux éléments permet de déterminer :

- **Le coût spécifique**

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

- **La marge sur coût spécifique**

$$\text{Marge sur coût spécifique} = \text{Chiffre d'affaire} - \text{coût spécifique}$$

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

- **Le résultat d'exploitation**

$$\text{Résultat} = \text{Marge sur coût spécifique} - \text{coût fixe indirect}$$

Les charges fixes indirectes sont regroupées en tant que charges communes et ne sont pas réparties individuellement. Elles constituent un ensemble indissociable qui doit être couvert par le total des marges sur les coûts spécifiques.¹

4- La méthode du coût marginal

Le coût marginal représente la variation entre l'ensemble des charges totales nécessaires pour une production spécifique et l'ensemble de ces charges augmenté ou diminué d'une unité (comme un article, une série, un lot,...etc.).

¹Brigitte DORIATH et Christian Goujet ; « comptabilité de gestion » ; 5^{ème} édition ; Editions Dunod ; Paris ; 2011 ; P : 265.

On peut également définir le coût marginal comme la modification du coût total résultant d'une augmentation ou d'une diminution de la production ou du niveau d'activité.¹

$$\text{Coût marginal unitaire} = \frac{\Delta \text{CT}}{\Delta Q}$$

L'analyse marginale vise à déterminer les coûts supplémentaires (coût marginal) ou les revenus supplémentaires (recette marginale) engendrés par la production ou la vente d'une unité supplémentaire.

Ainsi, deux autres notions peuvent être abordées :

- **La recette marginale**

Est le prix de vente de la production ou la commande supplémentaire

- **Le résultat marginal** : est la différence entre la recette marginale et le coût marginal

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

4-1- la composition du coût marginal

Le coût marginal se compose des charges variables, éventuellement augmentées des coûts fixes supplémentaires nécessaires pour accroître la production.²

À partir de là, deux possibilités se dégagent :

- **Une production supplémentaire entrainerait une augmentation des coûts fixes**

$$\text{Coût marginal unitaire} = \text{Coût variable} + \frac{\text{CF supplémentaires}}{\text{Nombre d'unités supplémentaires}}$$

- **Une production supplémentaire n'entrainerait aucune augmentation des coûts fixes**

$$\text{Coût marginal unitaire} = \text{Coût variable unitaire}$$

4-2- Les indicateurs de gestion relatifs au coût marginal

La notion de coût marginal permet de déterminer deux (02) indicateurs de gestion :

- **L'optimum technique**

¹ Francis. G et Beatrice .G ; 18^{ème} édition ; Op.cit ; PP : 175-176

² Francis. G et Beatrice .G ; 18^{ème} édition ; Op.cit ; P177

L'optimum technique se réfère au niveau de production ou d'activité où le coût moyen est minimal, permettant ainsi d'obtenir le maximum de résultat unitaire et donc une rentabilité maximale. D'un point de vue mathématique, l'optimum technique est atteint lorsque le coût moyen est égal au coût marginal.

- L'optimum économique

L'optimum économique est le niveau de production ou d'activité qui permet d'atteindre le maximum de bénéfices ou de rentabilité globale. D'un point de vue mathématique, l'optimum économique est atteint lorsque la recette marginale équivaut au coût marginal.¹

4-3 Avantages et inconvénients de la méthode

Tableau N°06 : Diagnostic de la méthode du coût marginal

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> - Permet de procéder à des simulations, c'est un coût estimé à partir de données comptables réelles ou prévisionnelles ; - Inexistence des problèmes de sous-répartition est imputation des charges indirectes ; - Elle s'applique à des décisions de désinvestissement. 	<ul style="list-style-type: none"> - Il s'agit d'un indicateur de gestion et non une méthode globale ; - Impose un calcul ponctuel des coûts à partir d'analyse prévisionnelle et stratégique ; - Les hypothèses de fixation de l'optimum économique sont rarement vérifiées.

(Source Francis. G et Beatrice. G ; 18^{-ème} édition ; Op.cit. ; P180)

¹ Francis. G et Beatrice .Idem ;P179

Conclusion

La comptabilité analytique joue un rôle essentiel dans la gestion d'une organisation en fournissant des méthodes d'analyse des coûts. Elle constitue un outil d'aide à la prise de décision pour les dirigeants en leur fournissant des informations de base. Pour atteindre cet objectif, la comptabilité analytique utilise différentes méthodes d'analyse des coûts.

La méthode du coût complet permet à une entreprise d'évaluer les coûts associés à chaque produit, ce qui permet de déterminer les résultats en les comparant avec les prix de vente.

La méthode des coûts à base d'activité est un système de calcul des coûts efficace qui évite les sous-estimations et les surestimations des coûts. La méthode ABC (Activity-Based Costing) calcule le coût de chaque activité et l'affecte aux autres objets de coûts (biens et services) en fonction de l'activité consacrée à la production de chaque bien et service.

La méthode du coût variable ne prend en compte que certaines charges et constitue un outil d'aide à la décision en permettant de déterminer la marge réalisée par chaque produit ou activité.

Dans le prochain chapitre, une étude de cas sera présentée pour illustrer la composante des coûts de la société "NAFTAL" et la méthode utilisée pour les estimer.

Chapitre 03 : Présentation et évaluation du système de comptabilité analytique de l'entreprise NAFTAL

Chapitre03 : Présentation et évaluation du système de comptabilité analytique de la société NAFTAL

Naftal est une entreprise algérienne spécialisée dans le secteur de l'énergie, plus précisément dans la distribution et la commercialisation des produits pétroliers. Elle joue un rôle essentiel dans l'approvisionnement du marché national en carburants, gaz de pétrole liquéfié (GPL) et autres produits pétroliers.

Dans le cadre de son activité, Naftal doit prendre en compte différents facteurs pour évaluer les coûts associés à ses opérations. L'évaluation des coûts est une étape cruciale dans la gestion efficace des ressources et la prise de décisions stratégiques.

L'un des principaux éléments pris en compte dans l'évaluation des coûts est le prix d'achat des matières premières, tels que le pétrole brut, le gaz naturel et d'autres produits nécessaires à la production des carburants et du GPL. Les fluctuations des prix sur les marchés internationaux, ainsi que les politiques gouvernementales, peuvent influencer ces coûts d'approvisionnement.

En plus des coûts d'achat des matières premières, Naftal doit également évaluer les coûts liés au transport et à la logistique. Cela inclut les frais de transport des produits depuis les installations de stockage jusqu'aux différents points de vente à travers le pays.

Par ailleurs, l'évaluation des coûts comprend également les charges indirectes, telles que les coûts de stockage, les coûts administratifs, les coûts de maintenance des installations, ainsi que les charges communes réparties entre les différents produits.

En somme, Naftal doit mener une évaluation rigoureuse des coûts pour maintenir sa rentabilité et assurer un approvisionnement adéquat en produits pétroliers sur le marché national. Cela lui permet de prendre des décisions éclairées et de formuler des stratégies efficaces pour faire face aux défis économiques et réglementaires auxquels elle est confrontée.

Section01 : Présentation générale de L'entreprise NAFTAL

NAFTAL est une entreprise leader dans le secteur de l'énergie en Algérie. C'est une entreprise publique spécialisée dans la distribution et la commercialisation de produits pétroliers. NAFTAL joue un rôle crucial dans la disponibilité et l'accessibilité des ressources énergétiques pour la population algérienne.

1- Historique de NAFTAL :

L'évolution de la société NAFTAL peut être résumée en trois étapes comme suite :

- **Première étape (1980-1987) : Création de « ERDP »**

À la suite de la restructuration de SONATRACH en 1980, la société nationale de raffinage et de distribution de produits pétroliers, connue sous le nom d'"ERDP", a été créée le 6 avril 1980 par le décret n° 80-101.

Elle a commencé ses activités le 1er janvier 1982 et était chargée de l'industrie du raffinage et de la distribution des produits pétroliers.

Par la suite, la dénomination de cette entreprise nationale de raffinage et de distribution de produits pétroliers a été modifiée et abrégée en "NAFTAL", suite à la promulgation du décret n° 83-112 en février 1983.

L'appellation "NAFTAL" est dérivée de "NAFT" qui signifie "pétrole" en arabe, et de "AL" en référence à "AL DJAZAIR".

- **Deuxième étape (1987-1997) : Création de NAFTEC par transfert de l'activité de raffinage de NAFTAL**

En 1987, une séparation a eu lieu entre les activités de raffinage et de distribution, ce qui a entraîné un changement de dénomination sociale de l'entreprise.

Par le décret 87-189 du 25 août 1987, NAFTEC a été chargée de l'activité de raffinage du pétrole, tandis que NAFTAL a été chargée de la commercialisation et de la distribution des produits pétroliers et dérivés.

- **Troisième étape depuis 1998 : NAFTAL devient filiale 100% de SONATRACH**

Le 18 avril 1998, NAFTAL a été convertie en une société par actions, étant une filiale à 100% de SONATRACH, avec un capital social de 6 650 000 000 DA.

2-Fiche technique de l'entreprise

Tableau N°07 : Fiche technique de NAFTAL

Dénomination sociale	NAFTAL SPA filiale à 100% de SONATRACH
Capital social	40.000.000,00 DA
Date de création	6 Avril 1980, par le décret n°80-101
Mission principale	Commercialisation et distribution des produits pétroliers
Siege social	BP 73 route des dunes, Chéraga, Alger
Domaines d'intervention	Enfutage des GPL Formation de bitumes Distribution, stockage et commercialisation des carburants, GPL, lubrifiants, bitumes, pneumatiques, GPL/carburant, produit spéciaux Transport des produits pétroliers
Effectif	Environ 30 607 : 24 351 permanents, 6 256 contractuels
Position	Premier distributeur de produits pétroliers en Algérie
Production	NAFTAL contribue de 51% de l'énergie finale en fournissant plus de 10 million de tonnes de produits pétroliers par an sous forme de : <ul style="list-style-type: none"> • Carburants ; • Gaz de pétrole liquéfié ; • Bitumes ; • Lubrifiants.

Source :(Document interne de NAFTAL.)

En tant qu'entreprise publique, NAFTAL a un double objectif : d'une part, réaliser des bénéfices et, d'autre part, répondre aux besoins des citoyens en termes de produits pétroliers et assurer leur disponibilité sur l'ensemble du territoire national.

3-Mission de NAFTAL

La mission principale de la société NAFTAL est d'assurer la distribution et la commercialisation des produits pétroliers sur le marché national, y compris ceux destinés à l'aviation et à la marine, tels que le GPL, les combustibles, les solvants, les aromatiques, les paraffines, les bitumes, les lubrifiants et les pneumatiques.

Elle fournit au pays près de 10 millions de tonnes, ce qui équivaut à 51% de la consommation nationale d'énergie finale.

En outre, elle a les missions suivantes :

- Organiser et développer l'activité de commercialisation et de distribution des produits pétroliers et dérivés.
- Stocker et transporter tous les produits pétroliers commercialisés sur le territoire national.
- Veiller à l'application et au respect des normes de sécurité industrielle, de préservation et de protection de l'environnement.
- Effectuer des études de marché sur la consommation des produits pétroliers.
- Définir et mettre en œuvre une politique d'audit, ainsi que concevoir et mettre en place des systèmes d'information intégrés.
- Développer et mettre en œuvre des actions visant à une utilisation optimale et rationnelle des infrastructures et des ressources.
- Veiller à l'application et au respect des mesures de sûreté de l'entreprise conformément à la réglementation.
- Développer une image de marque axée sur la qualité.
- Assurer la maintenance du matériel et des équipements.
- Enfutage du GPL.
- Formation dans le domaine des bitumes.
- Développer les compétences des employés grâce à des stages et à des formations continues.

4-Moyens NAFTAL

Pour réaliser ses missions, NAFTAL dispose d'un vaste potentiel humain et matériel, qui se présente de la manière suivante :

4.1. Potentiel matériels

Dans l'ensemble, NAFTAL dispose des éléments suivants :

- 67 centres et dépôts pour la distribution et le stockage de carburants, de lubrifiants et de pneumatiques.
- 44 centres d'emballage de GPL.
- 59 dépôts relais pour le GPL.
- 16 centres pour les bitumes.
- 55 dépôts de ravitaillement d'aéronefs, centres marins et points de vente en mer.
- 1 576 stations-service, dont 901 sont privées.
- 3 250 véhicules de distribution et 1 750 engins de manutention et de maintenance.
- 14 550 points de vente de GPL destinés aux particuliers.
- Un réseau de pipelines d'une longueur totale de 700 km.

Pour répondre aux besoins du marché national en produits pétroliers, il est nécessaire d'effectuer d'importants transports de carburants et de GPL depuis les sources de production vers les zones de consommation, qui sont réparties en districts.

Afin de garantir l'équilibre entre l'offre et la demande, NAFTAL fait appel à divers modes de transport :

- Le cabotage par pipeline : pour approvisionner les entreprises à partir des raffineries.
- Le transport ferroviaire : pour ravitailler les dépôts à l'intérieur du pays à partir des entrepôts.
- Le transport routier : pour livrer les clients et approvisionner les dépôts qui ne sont pas desservis par le rail.

Pour s'acquitter de sa mission de distribution de produits pétroliers, NAFTAL dispose d'un parc automobile de plus de 3 000 véhicules de distribution, comprenant notamment :

- Tracteur routier
- Semi-remorques plateaux
- Semi-remorques citernes
- Camion citernes

Camion plateaux

Camion porte palettes.

Grâce à cela, NAFTAL est en mesure d'assurer entre 70 et 75 % des livraisons aux clients, tandis que le reste est pris en charge par des transporteurs tiers ou directement par les clients eux-mêmes.

En outre, NAFTAL possède sept barges pour le ravitaillement en carburant des navires et recourt en permanence à l'affrètement auprès d'entreprises publiques de transport :

160 citernes carburantes

960 wagons-citernes (SNTF)

04 caboteurs (SNTM/HYPROC)

4.2. Potentiel humains

L'effectif global de la société NAFTAL est de 30 607 agents :

24165 agents permanents

5442 agents temporaires (contractuel)

596 cadres supérieurs

6319 cadres

10 196 maîtrises

13 496 exécutions..

5- produits commercialiser par NAFTAL

5.1. Carburants

En ce qui concerne les carburants terrestres, NAFTAL propose la commercialisation de quatre types de carburants pour les moteurs à essence et diesel :

- Essence super
- Essence normale
- Essence sans plomb
- Gas-oil

Ces produits sont stockés et distribués par NAFTAL, provenant tous des raffineries de NAFTEC, et ils répondent entièrement aux normes de qualité algériennes.

Pour l'aviation, NAFTAL fournit du carburant Jet A1 et du carburant pour les moteurs à réaction, conformément à la norme internationale.

En ce qui concerne le secteur maritime, NAFTAL fournit du carburant bunker de type FUEEL BUNKERC pour les navires

5.2. Gaz pétrole liquéfié/ Carburant « SIRGHAZ »

. Les GPL, abréviation de Gaz de Pétrole Liquéfié, sont des mélanges de butane et de propane.

5.3. Le butane commercial

Le butane est disponible dans trois formats de conditionnement pour la vente

- Bouteille de 13 kg (B13)
- Bouteille de 6 kg (B6)
- Bouteille de 3 kg (B3)

5.4. Le propane commercial

Le propane est commercialisé sous 2 formes de conditionnement :

- Bouteille de 35 Kg (P35)
- Bouteille de 11 Kg (P11)

5.5. Lubrifiants

Grâce à son vaste réseau de distribution couvrant l'ensemble du territoire national, NAFTAL propose une gamme complète de lubrifiants qui répondent à tous les besoins du secteur automobile et industriel. Ces lubrifiants sont disponibles dans une variété d'emballages, allant des boîtes de 1/2 litre aux fûts de 180 kg.

Les gammes de lubrifiants commercialisées par NAFTAL comprennent :

- Les huiles moteur pour essence
- Les huiles moteur pour diesel
- Les huiles moteur industrielles
- Les lubrifiants pour l'aviation

- Les lubrifiants pour la marine
- Les graisses

5.6. Pneumatiques

Grâce à ses infrastructures de stockage et à son réseau de distribution, NAFTAL propose la commercialisation de pneumatiques de grandes marques dans diverses catégories de véhicules, notamment :

- Pneumatiques pour véhicules de tourisme
- Pneumatiques pour camionnettes
- Pneumatiques pour poids lourds
- Pneumatiques industriels
- Pneumatiques pour engins de manutention
- Pneumatiques agricoles
- Pneumatiques pour engins de génie civil
- Pneumatiques pour cycles

Les pneumatiques proposés par NAFTAL sont fabriqués par des constructeurs renommés et sont fournis après avoir été soumis à des contrôles de qualité rigoureux pour garantir la sécurité des utilisateurs. Ils répondent pleinement aux exigences requises.

5.7. Bitume

NAFTAL propose la commercialisation de quatre types de bitumes à partir de ses centres :

- Les bitumes purs 80/100 et 40/50, utilisés dans le domaine de la construction et des revêtements routiers.
- Les bitumes oxydés 85/25, utilisés pour l'étanchéité multicouche, l'isolation thermique et acoustique, ainsi que pour la protection des structures.

Ces bitumes sont disponibles en vrac, ainsi que sous deux formes de conditionnement : sacs de 20 kg et fûts de 200 kg.

- Les bitumes fluidifiés ou CUT-BACKS, qui sont obtenus en ajoutant du kérosène aux bitumes purs pour les rendre plus liquides.

- Les émulsions de bitumes, qui sont des dispersions de bitumes purs dans une solution aqueuse.

NAFTAL met donc à disposition ces différentes formes de bitumes pour répondre aux besoins variés des clients.

6. Organisation de NAFTAL

La fonction organisation a pour objectif de rassembler les ressources de l'entreprise de manière ordonnée et de répartir les individus selon un modèle approprié afin qu'ils puissent accomplir leurs tâches assignées.

Ce modèle doit établir des relations d'autorité entre les différentes structures. Il s'agit de diviser l'objectif global de l'entreprise en tâches individuelles et de les regrouper en services, départements, directions, placés sous la responsabilité d'un manager à qui l'autorité nécessaire est déléguée.

L'organisation de NAFTAL repose sur des structures centrales chargées de définir la politique de suivi et de contrôle des activités de l'entreprise, ainsi que des structures opérationnelles axées sur les produits pétroliers. (Voir annexe 01)

Ces structures opérationnelles ont pour mission de distribuer l'ensemble des produits commercialisés par NAFTAL dans les zones d'influence d'une ou plusieurs wilayas.

L'organisation de la société NAFTAL est composée de trois structures principales :

- Structure générale
- Structures fonctionnelles
- Structures opérationnelles

6.1. Structure générale

Le Président Directeur Général assume la direction générale de la société, ayant pour responsabilité la définition de la politique, des orientations générales, la coordination, la cohérence d'ensemble, le pilotage, la gestion et la surveillance stratégique.

6.2. Structures fonctionnelles

Ces entités comprennent :

- **La Direction Centrale Planification et Contrôle de Gestion** : qui est chargée de formuler la politique de planification et de stratégie de la société.

- **La Direction Centrale Finances** : responsable de définir et de mettre en œuvre les politiques financières, comptables et juridiques de l'entreprise, ainsi que de garantir la qualité et la transparence des comptes de NAFTAL.

- **La Direction Centrale Ressources Humaines** : chargée d'élaborer et de suivre la politique de gestion des ressources humaines de la société.
- **La Direction Centrale Engineering et Développement** : responsable de l'initiation, de l'étude de faisabilité et de l'exécution de projets de recherche et d'innovation visant à améliorer les performances techniques de la société.
- **La Direction Centrale Systèmes d'Information** : qui participe à la planification du développement informatique de l'entreprise.
- **La Direction Centrale Marketing et Communication** : contribuant à l'identification des ressources de communication nécessaires pour atteindre les objectifs de la société.
- **La Direction Centrale Santé : Sécurité et Environnement.**
- **La Direction Centrale Juridique.**
- **La Direction Centrale Marchés.**
- **La Direction Centrale Audit** : chargée de coordonner les missions d'audit au sein des structures centrales et opérationnelles de la société, et de veiller à l'application des règles et procédures de NAFTAL.
- **La Direction Centrale Management Qualité** : responsable de définir la politique qualité en intégrant la satisfaction des clients, le respect des normes et réglementations en vigueur, l'optimisation des ressources internes et l'amélioration continue des performances, et de contrôler sa mise en œuvre.
- **La Direction Centrale Sûreté Interne de l'établissement** : chargée de la protection du patrimoine de la société et de la sécurité du personnel.
- **La Direction Centrale Affaires Sociales et Culturelles** : qui assure le suivi et la gestion des activités sociales et culturelles de la société.

6.3. Structures opérationnelles

Les branches sont considérées comme des structures opérationnelles qui sont elles-mêmes organisées en plusieurs niveaux :

- Au niveau central, il y a les Directions d'Activités et de Produits, les départements et les services.
- Au niveau décentralisé, il y a les Districts (unités administratives), les centres et les antennes administratives dans chaque wilaya.

Il existe trois branches principales :

- Branche GPL
- Branche carburant
- Branche commercialisation

6-3-1. La Branche GPL

Qui assure la disponibilité et la distribution du GPL sur l'ensemble du territoire national, en particulier pendant la période hivernale. Elle effectue également des contrôles réguliers sur tous les points de vente de GPL afin de garantir la qualité des services et le respect des normes de sécurité pour les citoyens.

6-3-2. La Branche Carburant

Qui se charge de l'approvisionnement et du stockage des produits pétroliers dans tous les centres de NAFTAL.

6-3-3. La Branche Commercialisation :

Dont la mission est de commercialiser les produits pétroliers tels que les carburants, les lubrifiants, les pneumatiques, les bitumes et autres produits destinés aux véhicules et aux automobilistes.

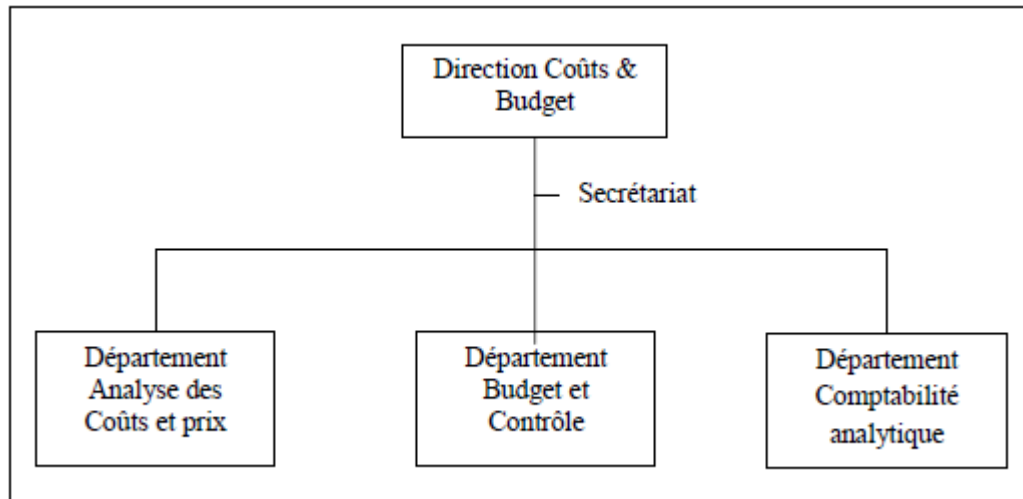
7. Présentation et mission de la direction coûts et budgets DCB

La Direction des Coûts et Budgets (DCB) est une entité au sein de la Direction Centrale Finances de la structure organisationnelle de la société. Elle est composée de trois départements

- Le Département d'Analyse des Coûts et des Prix

- Le Département de Budget et de Contrôle

Figure N° 09 : présentation de département coût et budget.



Source (documents interne de l'entreprise)

- Le Département de Comptabilité par Activités

Les principales missions de la DCB sont les suivantes :

- Proposer au Directeur Central Finances la politique de gestion budgétaire, des coûts et des prix de la société.
- Assurer l'élaboration, le suivi, la gestion et le contrôle du budget de la société.
- Établir les bilans analytiques de toutes les structures et infrastructures de la société.

Tâches et responsabilités :

- Garantir l'établissement précis des coûts et des prix des différents produits commercialisés par la société.

- Initier les campagnes budgétaires et veiller à la disponibilité des outils nécessaires pour l'élaboration des budgets opérationnels.

- Assurer la consolidation et la cohérence des budgets des branches et autres structures de la société.

- Informer les branches et autres structures des budgets approuvés une fois notifiés.

- Préparer des rapports périodiques de suivi budgétaire et prendre les mesures nécessaires en cas de révision éventuelle des budgets.

- Effectuer le contrôle budgétaire et suivre l'évolution des indicateurs de gestion.

- Veiller à l'application de la comptabilité analytique et au suivi précis des différents coûts et prix de revient des produits commercialisés par la société.

- Collaborer avec les branches pour fixer les prix des produits à marge libre.

- Effectuer des analyses régulières des coûts et des prix de tous les produits commercialisés par la société.

- Assurer la mise en place des procédures de gestion budgétaire et de comptabilité analytique.

- Surveiller, développer et exploiter le système informatique de comptabilité analytique WINCANAL.

- Organiser des évaluations des bilans analytiques de toutes les structures de la société.

Section 2 : Présentation du système de comptabilité analytique de N A F T A L

La comptabilité analytique de Naftal est un outil essentiel qui permet à l'entreprise de collecter, d'analyser et de suivre les données financières et opérationnelles de manière détaillée. Ce système offre une vision approfondie des coûts, des revenus et des profits générés par chaque activité de l'entreprise.

1. Emergence du système de comptabilité analytique WINCANAL

La comptabilité analytique a toujours été une préoccupation constante de NAFTAL depuis l'application de la directive cadre DG du 23 octobre 2001. L'objectif de la comptabilité analytique de NAFTAL est le suivant :

- Élaborer les comptes de résultats des neuf activités de la société, telles que la distribution de carburant, de lubrifiants, de pneumatiques, le réseau, les bitumes, le GPL, la logistique des carburants, l'aviation et la marine.
- Déterminer les coûts de revient et les résultats par produit commercialisé par NAFTAL à différents stades d'activité.
- Évaluer et suivre annuellement les marges de gros de la chaîne logistique et de distribution des activités GPL et carburants.
- Renforcer le système interne en lien avec le système budgétaire, en vue de son automatisation.
- Constituer une base de données analytiques pour toutes les structures fonctionnelles et opérationnelles de la société, dans le but d'optimiser les coûts, réduire les charges d'exploitation et améliorer la compétitivité des activités.

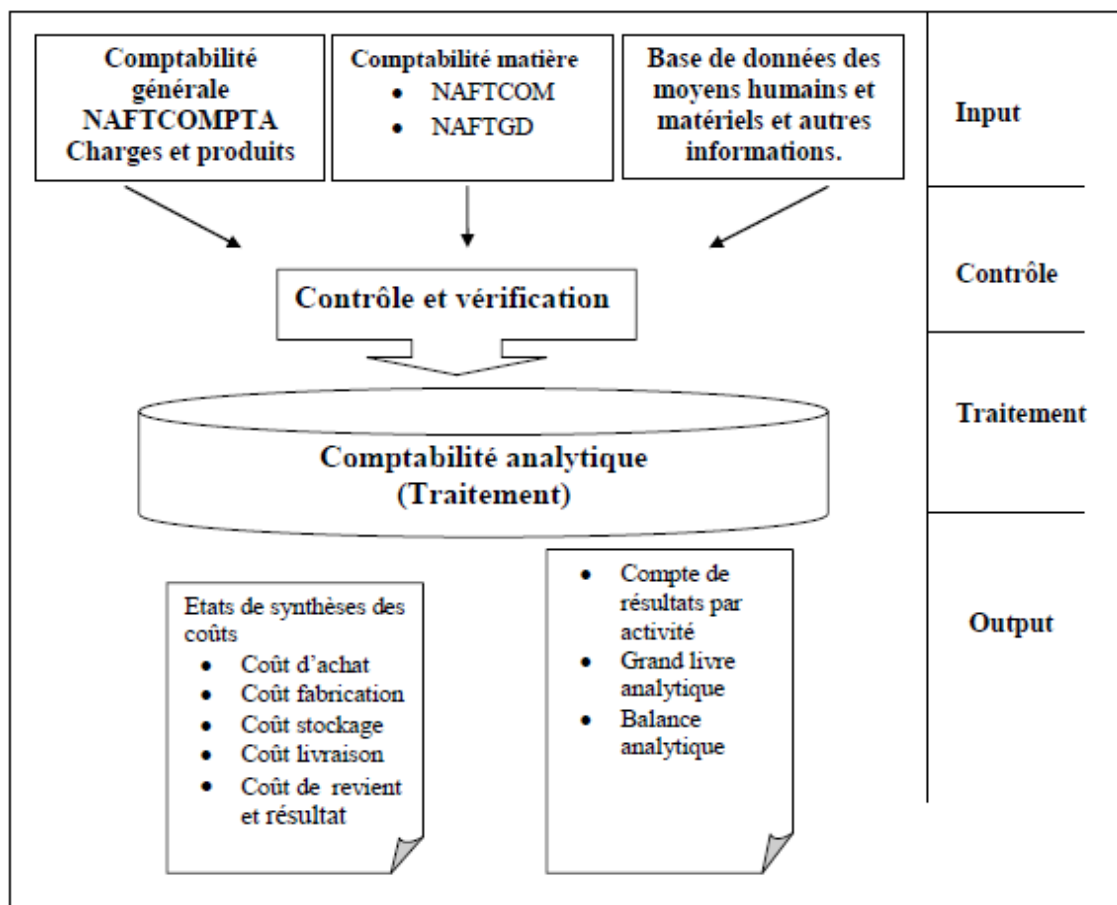
Pour faciliter ces tâches, NAFTAL a développé un logiciel appelé WINCANAL, qui offre la plupart des fonctionnalités nécessaires pour alléger et faciliter les opérations quotidiennes. Ce logiciel peut être configuré en fonction de la nature des activités.

Depuis 2004, WINCANAL est intégré aux systèmes de comptabilité générale de NAFTAL (NAFCOMPTA, NAFTGD, NAFTCOM) et est installé dans toutes les entités de la société. Ce système permet l'exploitation des données analytiques pour déterminer la structure des coûts et des résultats par activité et par ligne de produits.

2. Description du système de la comptabilité analytique WINCANAL :

Le système de WINCANAL amélioré selon le langage DELPHI 5 sous le système WINDOWS est composé de modules à plusieurs fonctionnalités, structuré en 4 parties

FigureN°10 : système de la comptabilité analytique WINCANAL



Source (documents internes de l'entreprise)

2.1. Les inputs du système

Comme tout système d'information, WICANAL requiert des entrées provenant de trois sources différentes pour représenter les données importées.

La première source est une base de données comprenant les informations sur les ressources humaines et matérielles.

La deuxième source provient des logiciels de comptabilité matière (NAFTCOM et NAFTGD), et représente les quantités de produits déplacées pendant la période, tant en entrée qu'en sortie.

Enfin, la troisième source provient du logiciel de comptabilité générale (NAFTCOMPTA) et contient les données des comptes de gestion générés.

2.1.1. Base de données des moyens humains et matériels

Le gestionnaire alimente une base de données qui décrit les ressources humaines et matérielles disponibles au sein du centre de responsabilité. Afin de faciliter les calculs et les analyses, les données suivantes sont intégrées :

- Effectif réparti par catégorie ;
- Suivi du parc de véhicules "Transport NAFTAL" ;
- Capacité de stockage ;
- Kilométrage parcouru, nombre de rotations et tarification pour le "Transport tiers".

2.1.2. NAFTCOM et NAFTGD

NAFTCOM et NAFTGD sont deux systèmes de gestion des matières qui couvrent respectivement les opérations de gros au niveau des dépôts et de détail au niveau des stations-service. La comptabilité analytique est interfacée avec ces deux systèmes et intègre automatiquement les éléments d'information suivants pour déterminer les coûts des unités d'œuvre :

- Quantité approvisionnée
- Quantité fabriquée (conditionnée)
- Quantité transférée
- Quantité vendue

2.1.3. NAFTCOMPTA

Ce système fait partie de la comptabilité générale et enregistre les écritures comptables qui interprètent les actions de gestion. L'interface entre ce système et le système analytique est réalisée en intégrant le fichier des écritures.

Les charges sont reclassées en fonction de leur destination, soit par fonction, soit par activité, en utilisant un plan de compte analytique adapté à chaque activité.

2.2. Contrôle et vérification

-Il est nécessaire de vérifier la cohérence entre la comptabilité matière et la comptabilité générale en utilisant des états de contrôle.

Cela permet de garantir la fiabilité de l'affectation analytique des comptes liés aux opérations de mouvement de produits tels que les achats, le stockage et les ventes.

- Il est également important de contrôler l'affectation des charges et des produits aux comptes analytiques en utilisant une table préétablie appelée "lexique d'affectation". Cela permet d'assurer une allocation correcte et précise.

- Enfin, les charges directes sont affectées aux comptes analytiques à l'aide du module de dé globalisation, permettant ainsi une répartition spécifique et détaillée.

2.3. Traitement

Le système WINCANAL utilise la méthode des coûts complets réels pour calculer les différentes étapes d'activité. Ce système est structuré en modules multifonctionnels qui prennent en charge plusieurs traitements, notamment :

- La répartition des charges indirectes sur les coûts des activités et des produits, en utilisant des clés de répartition préétablies.
- La valorisation des stocks en utilisant la méthode du coût moyen pondéré (CUMP).
- La détermination du coût réel de transfert (prix de cession) à l'intérieur et entre les centres de responsabilité.
- Le traitement des coûts des prestations réciproques entre les centres de responsabilité.
- Le calcul des coûts par activité et par produit.

2.4. Output

Le grand livre et la balance analytique sont des outils utilisés pour :

- Analyser et enregistrer de manière exhaustive les informations comptables.
- Élaborer les coûts associés aux différentes étapes d'activité par compte analytique.
- Préparer des états de synthèse des coûts et des résultats analytiques, tels que le bilan analytique.
- Suivre les coûts liés aux **approvisionnements, au ravitaillement, aux transferts, au stockage, à la livraison, à la distribution et au coût de revient.**

- Analyser les résultats analytiques par centre de responsabilité, par activité et par ligne de produits afin d'identifier les produits les plus rentables.

3- Plan de comptes analytiques utilisé par NAFTAL

NAFTAL a développé un plan comptable analytique spécifique adapté aux besoins de l'entreprise. Ce plan comprend un nombre considérable de comptes en raison de la diversité des produits commercialisés.

Le plan comptable analytique est essentiel pour réorganiser les charges de la comptabilité générale par fonction. Le programme central du système WINCANAL est l'imputation analytique, réalisée en utilisant une codification appropriée qui permet d'enregistrer les charges et les produits selon leur destination, c'est-à-dire par activité ou par produit.

La codification analytique, présente dans le plan comptable analytique, est structurée en deux parties et composée de six positions.

- Code centre de Responsabilité Groupé (CRG)

Le code utilisé dans le plan comptable analytique est composé de trois positions numériques qui sont attribuées à chaque type de structure (fonctionnelle et opérationnelle) suivant une tranche déterminée

Par exemple, le code 717 est utilisé pour le Centre enfuter Tiaret.

- Code activités

Le code utilisé dans ce système est composé de trois positions numériques. Le premier chiffre indique la nature de l'activité, avec une numérotation allant de 0 à 9, tandis que les deux derniers chiffres représentent des codes spécifiques aux produits.

Par exemple, le code 304 correspond à l'activité d'emplissage conditionné.

- **Les comptes d'activités principales**

CRG 0XX coût des activités de soutien

CRG 1XX Coût d'approvisionnement

CRG 2XX Coût ravitaillement

CRG 3XX Coût fabrication

CRG 4XX Coût stockage

CRG 5XX Coût transfert

CRG 6XX Coût distribution

CRG 7XX Marges par produit

CRG 8XX Coût de revient et résultat

- **Les comptes des activités secondaires**

CRG 9XX Coût des prestations

Les deux dernières positions du code sont des numéros d'ordre qui sont attribués en fonction du niveau de détail des différentes activités et/ou structures.

4- Le fonctionnement de la méthode utilisée par WINCANAL

NAFTAL dispose d'un service de comptabilité analytique d'exploitation au sein de sa direction des coûts et budgets. Ce service est chargé principalement de calculer les coûts des produits commercialisés par la société, en utilisant la méthode des coûts complets. Dans le cadre de ce cas pratique, l'exercice 2022 est recalculé en utilisant cette méthode.

En raison de contraintes, il n'est pas possible d'appliquer cette méthode à l'ensemble des produits de NAFTAL. Par conséquent, les calculs de coûts sont limités aux produits du centre enfuteur Tiaret de l'unité comptable (district) Tiaret de la Branche GPL.

4.1. Les différents centres d'analyse du centre enfuteur Tiaret

Les centres d'analyse jouent un rôle crucial dans la gestion des coûts et des performances d'une entreprise. Ils sont utilisés pour regrouper les activités et les coûts associés afin d'obtenir une vue plus détaillée et précise de la performance de chaque secteur ou département de l'entreprise. Les centres d'analyse permettent ainsi de mieux comprendre l'allocation des ressources, d'identifier les domaines de rentabilité et d'optimiser les processus internes.

4.1.1. Les centres principaux

Les centres d'analyse sont directement liés aux produits commercialisés. Ils reçoivent à la fois des charges directes par une affectation directe et des charges indirectes après avoir transité par les centres auxiliaires. Les centres principaux identifiés par la société sont les suivants :

- Centre ravitaillement (vrac/conditionné)
- Centre stockage déstockage (vrac/conditionné)
- Centre emplissage conditionné
- Centre transfert (vrac/conditionné)
- Centre distribution (vrac/conditionné)

4-1-2. Les centres auxiliaires

N'ont pas de lien direct avec les produits, mais ils contribuent indirectement aux activités de l'entreprise. Parmi ces centres, on retrouve :

- Centre direction générale
- Centre branche GPL
- Centre district GPL Tiaret
- Centre administration du Centre enfuteur Tiaret

4.2. Le Plan Comptable Analytique de l'unité comptable Tiaret

Le district Blida de la branche GPL comprend six centres opérationnels regroupés sous le nom de "centres de responsabilité groupés". Ces centres sont principalement impliqués dans la commercialisation des produits GPL. (CE Tiaret ; Tissemsilt ; Souger ; Aflou ; Frenda ; Ksar Chellala)

4.3. La répartition des charges indirectes

4.3.1 Répartition des charges du district Tiaret

Les charges du district Tiaret comprennent différentes catégories telles que les charges de supervision administrative, la sécurité interne, les frais de formation, le département technique, le département commercial, le département finance et comptabilité, les services bancaires et assimilés, le parc automobile (fonctionnel) et la sécurité industrielle. Les détails de leur répartition sont présentés dans le tableau suivant

Répartition primaire

TableauN°08 : Répartition primaire des charges du district Tiaret

En DA

		Quotes-parts des charges du district Tiaret par CRG					
Désignation	Montant	CE Tiaret	Tissemsilt	Souger	Aflou	Frenda	Ksar Chellala
Charges indirectes	200766251,3						
Total répartition primaire		37253416,79	40152648,79	30251418,6	32154685,5	25485487,4	35468594,25

Source (réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

La clé de répartition utilisée ci-dessous est calculée sur la base de la masse salariale.

Répartition secondaire

La répartition secondaire implique la répartition de la part attribuée au compte du CE Tiaret Du district par produit, en utilisant une clé de répartition calculée en fonction des marges des produits.

TableauN°09 : Répartition secondaire des charges du district Tiaret

En DA

		Quotes-parts des charges du district tiaret par produit						
Compte analytique	Montant	propane	GPL/C	B06	B03	B13	P11	P35
	37253416,79							
Total répartition	0	2755410,8	28708331,21	2550,03	4856,39	5461094,14	41587,19	279587,03

Source : (réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

4-3-2 Répartition des charges Branche GPL

Répartition primaire¹

TableauN°10 : Répartition primaire des charges du branche

En DA

		Quotes-parts des charges de branche par CRG					
Désignation	Montant	CE Tiaret	Tissemsilt	Souger	Aflou	Frenda	Ksar Chellala
Charges indirectes	90804003						
Total répartition primaire		16500246	10253625	20364523	15426390	12569564	15689654,2

Source :(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

¹ Même répartition que les charges district Tiaret

Répartition secondaire

TableauN°11 : Répartition secondaire des charges du branche

En DA

Compte analytique	Montant	Quotes-parts des charges du par produit						
		propane	GPL/C	B06	B03	B13	P11	P35
	16500246							
Total répartition	0	1220423,8	12715465	1129,46	2150,99	2418822,4	18419,76	123834,41

Source :(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

4-3-3. répartition des frais de siège

Répartition primaire

Tableau° : Répartition primaire des charges du siège

EnDA

Désignation	Montant	Quotes-parts des charges de branche par CRG					
		CE Tiaret	Tissemsilt	Souger	Aflou	Frenda	Ksar Chellala
Charges indirectes	110734868						
Total répartition primaire		20390027	15216542	14253678	25369845	14258987	21245788,45

Source:(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

Répartition secondaire

TableauN°13 : Répartition secondaires des charges du siège

EnDA

Compte analytique	Montant	Quotes-parts des charges du par produit						
		propane	GPL/C	B06	B03	B13	P11	P35
	20390027							
Total répartition	0	1508127,4	15713019	1395,71	2658,06	2989037,4	22762,04	153027,23

Source:(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

4-3-4. Répartition des charges de CE Tiaret

Les charges indirectes du CE Tiaret (charges communes) sont composées des charges de supervisions administratives, sureté interne, frais de formation, Service bancaire et assimilé, Parc auto (fonctionnel) et Sécurité industriel

- **Répartition primaire :**

La répartition primaire consiste à répartir les charges communes du CE Tiaret par centre d'activité

Ravitaillement.

Emplissage

Stockage conditionné.

Transfert

La clé de répartition utilisée est calculée sur la base des mouvements du stock

- **Répartition secondaire**

Ensuite, il s'agit de répartir les charges communes de chaque centre d'activité sur les différents produits du centre en question.

4-4- Coûts de ravitaillement

Le coût de ravitaillement fait référence au coût d'achat des matières premières telles que le butane et le propane, qui est ensuite augmenté par les frais de transport associés. Ce coût comprend donc à la fois le prix d'achat initial des matières premières et les frais supplémentaires liés à leur transport vers une destination spécifique.

Tableau N°14 : Coûts de ravitaillement

En DA ; TM

ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
PRESTAION RECUE	12765694,9	758303,98	0	0	5458,69	173182,17	0	432,36	13703072
TRANSPORT TIERS	30443322,8	0	0	0	0	0	0	0	30443323
CANALISATION	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TRANSPORT MOYENS NAFTAL	3694981,94	50758814	0	0	0	949,62	0	0	54454745
CHARGES COMMUNES CDS	15078379,6	8689699,7	0	0	24,32	5858,79	0	14,18	23773977
COUT DE RAVITAILLEMENT	61982379,3	60206817	0	0	5483,01	179990,58	0	446,54	122375117
quantité ravitaillement	37204,42	21440,98	0	0	20	1112	0	1	
ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
PRESTAION RECUE	343,123072	35,367039	0	0	272,9345	155,73936	0	432,36	1239,524
TRANSPORT TIERS	818,271669	0	0	0	0	0	0	0	818,27167
CANALISATION	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TRANSPORT MOYENS NAFTAL	99,3156711	2367,3738	0	0	0	0,8539748	0	0	2467,5434
CHARGES COMMUNES CDS	405,284631	405,28463	0	0	1,216	5,268696	0	14,18	831,23396
COUT DE RAVITAILLEMENT	1665,99504	2808,0254	0	0	274,1505	161,86203	0	446,54	5356,573

Source:(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

4-5- Coût d'emplissage

TableauN°15 : Le Coût d'emplissage

En DA ; TM

ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
FRAIS BUTANE VRAC	0	0	28126873,1	4763,19	23323,73	40468445,2	0	0	68623405,2
FRAIS PROPANE VRAC	0	0	50281158,4	0	0	0	209798,8	1209623,34	51700580,5
MAIN D4OUVRES DIRECTS	0	0	0	2033,74	17278831,2	17278831,2	53740,44	309847,79	34923284,4
FRAID DE PRODUCTION	0	0	0	301,68	2563114,49	2563114,49	7971,77	45962,33	5180464,76
CHARGES COMUNES CDS	0	0	0	1094,27	9297000,86	9297000,86	28915,44	166715,86	18790727,3
COUT D'EMPLISSAGE	0	0	78408031,4	8192,88	29162270,3	69607391,8	300426,45	1732149,32	179218462
quantité conditionnees	450		30447,95	450	4470	1764572	6486	11753	
ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
FRAIS BUTANE VRAC	0	0	923,769024	10,5848667	5,21783669	22,9338589	0	0	962,505586
FRAIS PROPANE VRAC	0	0	1651,38075	0	0	0	32,3464076	102,92039	1786,64754
MAIN D4OUVRES DIRECTS	0	0	0	4,51942222	3865,51034	9,79208058	8,28560592	26,3632936	3914,47074
FRAID DE PRODUCTION	0	0	0	0,6704	573,403689	1,45254174	1,22907339	3,91068919	580,666393
CHARGES COMUNES CDS	0	0	0	2,43171111	2079,86596	5,26870021	4,45813136	14,1849621	2106,20947
COUT D'EMPLISSAGE	0	0	2575,14977	18,2064	6523,99783	39,4471814	46,3192183	147,379335	9350,49973

Source:(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

4-6- Coûts stockage déstockage

Le coût de stockage englobe tous les frais associés au stockage ou au déstockage des produits en vrac ou conditionnés, tels que les coûts d'emballage des bouteilles pour les produits conditionnés, les coûts liés à l'utilisation d'équipements de manutention, etc. De plus, il comprend également des charges indirectes, qui sont des quotes-parts des frais communs répartis entre les produits destinés à la vente.

4-7- Coûts de revient

TableauN°16 : Coûts de revient

En DA ; TM

ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
COUT DE RAVITAILLEMENT	0	8192301,91	0	0	469893,957	71994613,4	0	3776835,32	84433644,6
COUT DE STOCKAGE	0	463176,66	0	197374,86	416076,93	13944950,1	268866,28	1149046,4	16439491,3
COUT D4EMPLISSAGE	0	0	78274252,4	8192,88	11182132,3	17545711,8	185415,831	1246534,41	108442240
COUT DE DISTRIBUTION	0	8429046,88	36396608,6	1137,37	5824,02	16145792,2	18347,23	122512,98	61119269,2
CHARGES IND DISTRICT	0	2755410,8	28708331,2	2550,03	4856,39	5461094,14	41587,19	279587,03	37253416,8
CHARGES IND BRANCHE	0	1220423,8	12715465	1129,46	2150,99	2418822,4	18419,76	123834,41	16500246,1
CHARGES IND SIEGES	0	1508127,4	15713019	1395,71	2658,06	2989037,4	22762,04	153027,23	20390026,8
COUT DE REVIENT	0	22568487,5	171807676	211780,31	448889,03	58480548,2	555398,331	3072322,89	257145103
QUANTITE VENDUE	0	2917,46	30396	450	1714	444790	4003	8458	

Source:(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

4-8- Résultats analytiques

TableauN°17 : Résultats analytique

En DA ; TM

ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
CHIFFRE D4AFFAIRE		16087171,5	203847087	53671,5	92618,26	58273939,8	624347,91	3158978,42	282137814
TRANSPORT		9480156,35	0	0	0	0	0	0	9480156,35
ACHAT CONSOMME		5204750,46	65798107,4	6939	10377,66	12606262,2	123372,46	829475,06	84579284,3
MARGE TIERES	0	20362577,4	138048979	46732,5	82240,6	45667677,6	500975,45	2329503,36	207038686
MARGE GD		0	68222221	0	19023,92	8657393,21	0	0	76898638,1
COULAGE ET EXCEDENT		11781,82	72870,55	0	0	0	176,14	1193,05	86021,56
MARGE NETTE	0	20374359,2	206344071	46732,5	101264,52	54325070,8	501151,59	2330696,41	284023346
ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
MARGE NETTE	0	20374359,2	206344071	46732,5	101264,52	54325070,8	501151,59	2330696,41	284023346
COUT DE REVIENT	0	22568487,5	171807676	211780,31	448889,03	58480548,2	555398,331	3072322,89	257145103
RESULTAT ANALYTIQUE	0	-2194128,24	34536394,4	-165047,81	-347624,51	-4155477,4	-54246,7409	-741626,48	26878243,2

Source:(réaliser à partir des documents interne de l'entreprise)

Marge tieres= CA+Transport-Achat consommation

Marge nette=marge tieres+marge GD +coulage et excédent

Résultat analytique=marge nette -cout de revient

Le résultat financier des GPL/C est positif, tandis que les autres produits génèrent un résultat négatif en raison des politiques étatiques. En effet, malgré l'augmentation des coûts des matières premières, les prix de vente restent fixes.

Il est important de noter que les GPL/C parviennent à générer un résultat financier positif, ce qui suggère que leur rentabilité est relativement stable. Cependant, les autres produits font face à des défis en raison de politiques gouvernementales qui maintiennent les prix de vente à un niveau fixe, malgré l'augmentation des coûts des matières premières.

Cette situation peut avoir un impact négatif sur la rentabilité des autres produits, car les coûts de production augmentent sans être compensés par une augmentation proportionnelle des prix de vente. Cela peut entraîner des résultats financiers négatifs pour ces produits, affectant ainsi leur rentabilité globale.

Il est important de prendre en compte ces facteurs lors de l'analyse des résultats financiers et de formuler des stratégies adaptées pour faire face aux défis spécifiques liés aux politiques étatiques et à la gestion des coûts des matières premières.

5- Évaluation du système de comptabilité analytique WINCANAL

Tout au long du premier et du deuxième chapitre, les généralités de la comptabilité analytique ont été exposées, y compris les différentes méthodes de calcul des coûts et les principes du système d'information. Cependant, il est essentiel de mettre l'accent sur l'évaluation du système de comptabilité analytique de NAFTAL, qui est au cœur de ce travail.

Pour mener cette évaluation, des techniques scientifiques ont été utilisées, notamment des entretiens structurés avec des responsables de NAFTAL. Ces entretiens ont permis de recueillir des informations précieuses. De plus, une analyse de la documentation, comprenant les archives de NAFTAL et des ouvrages pertinents, a été effectuée pour enrichir ce travail.

5-1- Les points forts

- Les tâches effectuées dans le cadre de la comptabilité analytique comprennent :
- Élaboration et présentation des comptes de résultats pour les neuf activités de la société.
- Détermination des coûts et des prix de revient des produits de NAFTAL à différentes étapes de l'activité.
- Analyse des coûts par activité, par centre de responsabilité et par ligne de produit.
- Recherche des éléments permettant de réduire les coûts.
- Élaboration des budgets d'exploitation en se basant sur les données issues de la comptabilité analytique.

- NAFTAL a mis en place un plan comptable analytique adapté aux besoins spécifiques de l'entreprise. Ce plan comprend un grand nombre de comptes, en raison du nombre important de districts et de produits commercialisés par la société. Il permet de regrouper les charges par nature, facilitant ainsi les analyses de gestion et l'établissement de comparaisons entre les données physiques et financières.

- Le système est entièrement automatisé, ce qui signifie que toutes les tâches de la comptabilité analytique sont effectuées automatiquement. Cela inclut des processus tels que le calcul des différents coûts et des clés de répartition, sans nécessiter d'intervention manuelle.

-Le système permet d'avoir une variété d'informations pertinentes relatives aux charges et aux coûts :

Bilans analytique global ou bilans analytique par branche (GPL, Carburant, Commercialisation) dans lesquelles sont calculés les coûts de revient global par branche ;

Bilans par district, dans lesquelles sont calculés les coûts de revient par produit.

- La fiabilité et l'exactitude des données analytiques sont contrôlées de manière périodique à l'aide de quatre techniques de vérification, à la fois avant et après la collecte des données :

Le contrôle des imputations analytiques et des agrégats est effectué de manière systématique et logique à l'aide d'un logiciel de scan.

Le logiciel WINCANAL édite un tableau de concordance qui permet de contrôler, concilier et rapprocher les résultats entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

Le contrôle de l'affectation des salaires par employé est effectué en se basant sur le code analytique attribué à chaque agent, en fonction de leur activité respective.

- Le système WINCANAL offre une flexibilité permettant à l'entreprise de l'adapter facilement à ses besoins en cas de changements. Cela inclut la possibilité d'ajouter de nouveaux comptes analytiques, centres de responsabilité, clés de répartition, contrôles et états de sortie, grâce à un module de configuration appelé DEVCANAL.

5-2- les points faibles

-NAFTAL utilise la méthode traditionnelle des coûts complets pour calculer son coût de revient. Cette méthode implique des calculs complexes en raison de la part importante de charges indirectes dans les activités de NAFTAL. Plus ces charges indirectes sont élevées, plus leur répartition devient délicate et les coûts obtenus risquent de manquer de pertinence.

- L'utilisation de la méthode des centres d'analyse implique toujours une certaine part d'arbitraire lors du choix des clés de répartition des charges indirectes et des charges d'administration. Cela est également le cas chez NAFTAL avec l'utilisation des clés suivantes :

- La marge des produits et la masse salariale pour la répartition des charges indirectes au siège (charges de la direction générale, des branches et des districts).

- La quantité mouvementée pour la répartition des charges communes CDS.

-Des retards ont été constatés dans les retraitements analytiques, en raison de la lenteur de la collecte d'informations nécessaires pour les retraitements (affectation directe des charges, correction des erreurs, etc.) et de la clôture tardive des données provenant d'autres systèmes en relation avec la comptabilité analytique.

- Les différentes sources d'information fournies par les systèmes ne sont pas intégrées, ce qui peut potentiellement entraîner des incohérences dans les données.

5-3- Les recommandations

Après avoir décrit l'existence et mis en évidence les points forts et les points faibles du système de comptabilité analytique de la société NAFTAL "WINCANAL", la troisième étape de l'évaluation consiste à formuler des recommandations. Ces recommandations se résument aux points suivants :

- Il est recommandé à la société NAFTAL d'adopter la méthode de comptabilité par activité (ABC) dans les cas suivants :

- Lorsque le niveau des charges indirectes dépasse 30 %.

- Lorsque les clés de répartition des charges indirectes sont entachées d'un certain degré d'arbitraire.

-Étant donné que les marges des produits de la branche GPL sont gérées et ne suffisent pas à couvrir les coûts d'exploitation liés à chaque produit, il est suggéré de prendre les mesures suivantes :

- Réduire certaines charges en définissant des paramètres de performances spécifiques à chaque processus.

- Examiner les schémas d'approvisionnement, de ravitaillement et de distribution afin d'optimiser les moyens de transport propres et externes, en développant le réseau de pipelines.

-La mise en place d'un système ERP constitue une solution permettant d'unifier le système d'information de la société. Cette intégration des différents composants fonctionnels autour d'une base de données unique assure que toute donnée entrée ou modifiée dans l'un des systèmes de la société (NAFTCOM, NAFTGD, NAFTCOMTA) se répercute automatiquement sur les autres systèmes.

Ainsi, la base de données est mise à jour et les modifications sont appliquées à l'ensemble de la société. Cette approche permet d'éliminer les risques de divergence et d'assurer la fiabilité des données, tout en facilitant l'établissement des rapports analytiques dans les délais impartis.

Conclusion générale

Dans un contexte de mondialisation et de globalisation, les entreprises sont confrontées à des changements profonds et à une concurrence féroce. La recherche d'avantages concurrentiels est devenue essentielle, ce qui rend indispensable la mise en place d'un système d'information de qualité, qu'il s'agisse de la comptabilité, de la finance ou des opérations.

Ce système joue un rôle central dans la gestion intégrée de l'entreprise. La comptabilité analytique, en tant qu'outil interne, est axée sur la gestion des sous-ensembles distincts de l'activité de l'entreprise. Son objectif est de fournir aux responsables les moyens de piloter tous les éléments nécessaires à la prise de décision, assurant ainsi la continuité de l'entreprise.

Dans cette optique, l'étude de l'évaluation du système de comptabilité analytique de NAFTAL, une entreprise spécifique, revêt une importance particulière. Cette étude permet de mieux comprendre le fonctionnement et l'efficacité de ce système.

Pour approfondir le sujet, diverses sources telles que des ouvrages ont été consultées pour fournir un cadre conceptuel solide. Cette étude met en évidence trois contributions conceptuelles majeures : le cadre conceptuel de la comptabilité analytique, les méthodes de calcul des coûts et une étude de cas pratique sur le système de comptabilité analytique WINCANAL.

Dans le cadre de cette étude de cas, les coûts des produits de NAFTAL ont été recalculés afin d'obtenir une meilleure compréhension de leur structure.

L'utilisation de techniques d'évaluation a permis de confirmer ou d'infirmer les hypothèses formulées. Ces éléments de réponse contribuent à une meilleure compréhension du système de comptabilité analytique de NAFTAL et à l'identification des améliorations potentielles.

L'évaluation d'un système de comptabilité analytique permet d'améliorer sa gestion et son pilotage, renforçant ainsi la résistance de l'entité économique face à la concurrence et aux défis multiples. Les résultats concrets, quantitatifs et vérifiables obtenus dans cette étude offrent des apports pratiques qui peuvent être utilisés dans des recherches ultérieures.

Les données chiffrées des coûts obtenues lors de cette évaluation ont également permis de formuler des recommandations spécifiques à l'entreprise.

Cette recherche représente une première expérience qui se concentre principalement sur le système de comptabilité analytique "Win canal". Il est souhaitable que d'autres études viennent enrichir et compléter les connaissances existantes, en explorant d'autres aspects liés à l'évaluation des systèmes de comptabilité analytique.

Bibliographie

Bibliographie

Les Ouvrages

ALAZARD. C, SEPARI .S : « Contrôle de gestion, manuel et applications », DUNOD, Paris, 1998, P.16-19.

Ali SAHRAOUI ; « Comptabilité analytique » ; Editions Berti ; Alger ; 2004 ; P : 5

ANTHONY R-N : « contrôle de gestion et planification d'entreprise », 1965, P.10

ARFAOUI. N et AMRANI. A : « Méthodes d'analyse des coûts », Edition du Management, Alger, 1991, P.20.

Béatrice. G et Francis. G ; 7 -ème édition ; Op.cit. ; P : 32.

Béatrice. G ; Francis G ; « L'Essentiel de la comptabilité de gestion » ; 7 émet édition ; Edition Lextenso ; 2015 ; P : 15. 2 Idem ; P : 15.

Bensadon, D., Paquin, N. Evaluer, in *Histoire Du Management*. Nathan, (2014). P 193-220

BERLAND. N : « le contrôle budgétaire », Edition LA DECOUVERTE, paris, 2004, P. 4)

BOISSELIER. P : « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3ème édition, librairie Vuibert, Paris, Février 2005, P.457.

Brigitte. D et Christian. G ; « comptabilité de gestion » ; 5^{émet} édition ; Editions Dunod ; Paris ; 2011 ; P : 265.

Cantor, L. Manuel de comptabilité 3^e année de comptabilité. Paris : Hachette. 1939 ; P175

Christian. G, et Christiane R ; « Comptabilité de gestion » ; Op.cit. ; P : 36.

CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P 11

DIDIER Leclere ; « L'essentiel de la comptabilité analytique » ; 5ème édition ; Editions d'Organisation ; Paris ; 2011 ; P : 118 ; P : 64.

DUPUY. Y : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », Edition Economica, Paris, 2003, P.17.

FERDJELLAH Mohamed : la comptabilité des coûts et prix de revient, p 80.)

Francis G et Beatrice G ; 18 émet édition ; Op.cit. ; P : 46. :

Francis. G et Beatrice. G ; 18 émet édition. Op.cit. ; P : 110-111.

Francis. G et Beatrice. G ; 18 émet édition ; Op.cit. ; PP : 111-112.

Gérard. M et Kévin M ; « Comptabilité analytique » ; 5^{éme}édition ; éditions Bréal ; Paris ;2013 ; P : 8

GIBERT. P : « contrôle de gestion », Vuibert, Paris, Février, p. 242

- Guedj .N : « le contrôle de gestion », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000, p285.
- HERNARD. M et HEIM. J : « dictionnaire de la comptabilité », 4^{ème} Edition La Ville Guérin, Paris, 1993, p.43.
- LA Bardin, P., Nikitina, M., Accounting and the words to tell it: an historical perspective. *Accounting, Business and Financial History* 19(2009): 127-148.
- LANGLOIS. L, BONNIER.C, BRINGER. M, « contrôle de gestion », Edition BERTTI, 2006, P145.
- LAZARY : « la comptabilité analytique », Ed. ES-SALEM, CHERAGA, 2001, P.29-30
- LAZARY, « La comptabilité analyse des coûts » Paris, 2001, P 13
- Lemarchand, Y., Niki tin, M., Capitalisme et comptabilité, in : *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. ECONOMICA, Paris, (2009a) ; 116-124.
- Lemarchand, Y, *Contrôle de Gestion, Comptabilité, Stratégie* ; ECONOMICA ; Paris, (2012), P 49-60.
- Levant, Y., Niki tin, M., Le rôle de l'Etat dans la séparation des comptabilités et l'échec du système croisé pour les réintégrer. XVI^e Journées d'histoire de la comptabilité et du management, Nantes, (2011) ; 1-41.
- Louis DUBRULLE et Didier JOURDAIN ; « Comptabilité analytique et gestion » ; Editions Dunod ; Paris ; 2003 ; P : 6.
- MARGERIN Jacques ; AUSSET Gérard ; multimédia ; 1990 ; p : 16.
- Mielec, P. Sections homogènes, in : *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Paris : ECONOMICA, 2009 ; P1255-1267.
- RAIMBAULT Guy : « comptabilité analytique et gestion prévisionnelle outils de gestion », Edition Chicha, 1996, P06.)
- SAADA. T : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, PP.151-152
- SAADAT : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, 2008, p 80.
- ZITOUN Tayeb : « comptabilité analytique », Edition Berti, Alger, 2000.P31

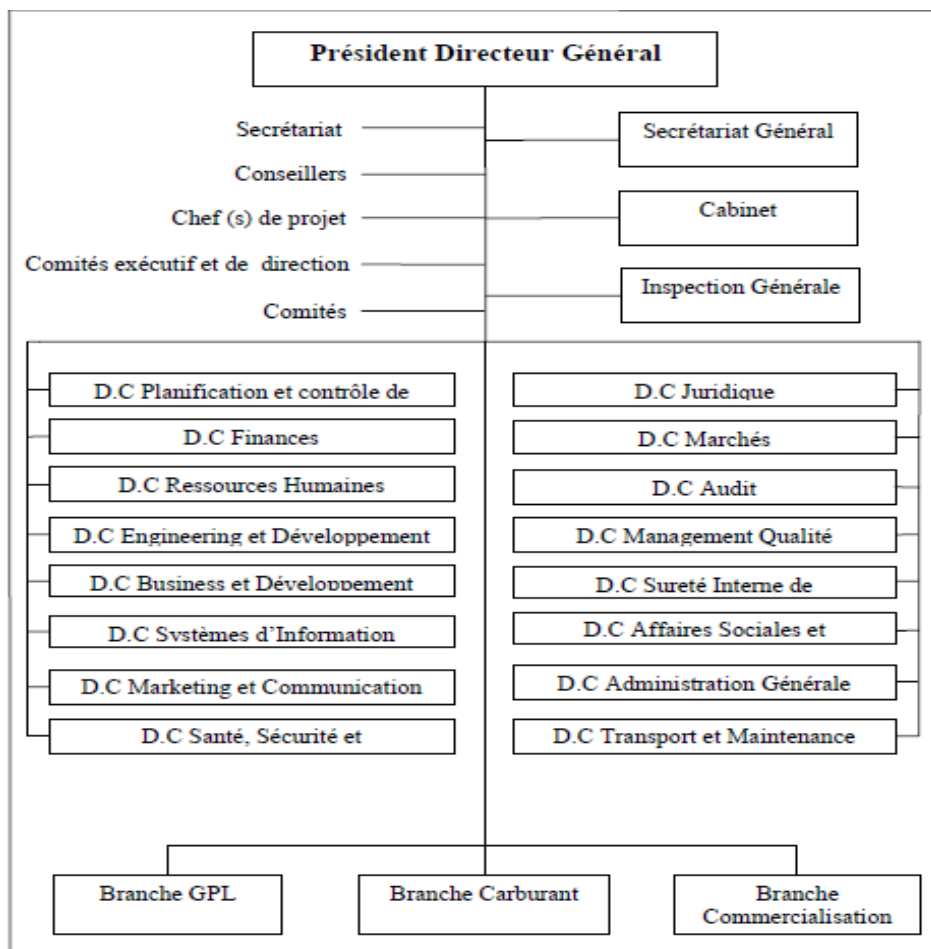
Les articles

Toubtou .A ; revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit ;maroc ;décembre 2018 ;P471

Les Thèses

ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outilles – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrani de Bejaia », Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012, P.55

Annexe 01 : organigramme de NAFTAL



Introduction générale	A
Chapitre I : l'aspect théorique de la comptabilité analytique	1
Introduction	2
Section 01 : historique et évolution de la comptabilité analytique	3
1 Historique de la comptabilité analytique	3
1.1 la comptabilité industrielle	3
1.1.1 la comptabilité industrielle le premier terme désignés un système de calcul des coûts:...	3
1.1.2 définition de la comptabilité industrielle	4
1.2 de la comptabilité industrielle à la comptabilité analytique	4
1.2.1 la jeunesse des sections homogènes	4
1.2.2 la méthode des sections homogènes selon RIMAILHO.....	5
2 la comptabilité analytique	6
2.1 le terme "comptabilité analytique" : évolution des définitions	6
2.2 caractéristiques et objectifs de la comptabilité analytique	6
2.2.1 caractéristiques de la comptabilité analytique	6
2.2.2 les objectifs de la comptabilité analytique	7
2.3 les sources d'information de la comptabilité analytique	7
2.3.1 les données comptable et financières	7
2.3.2 les données quantitatives	8
2.3.3 éléments supplémentifs "charges supplitifs"	8
3 définition et insuffisances de la comptabilité financière	8
3.1 définition de la comptabilité financière	8
3.2 : Les insuffisances de la comptabilité financière	9
3.3 caractéristiques comprises des deux comptabilités	9
4 la comptabilité analytique comme outile du controle de gestion	11
4.1 définition du controle de gestion	11
4.2 les outils du controle de gestion	11

4.2.1	la comptabilité analytique	11
4.2.2	la gestion budgétaire	12
4.2.3	le tableau de bord	12
4.2.4	le reporting	12
4.2.5	le système d'information	12
	mise en place d'un système de comptabilité analytique :.....	13
5.1	les conditions de réussite	14
	Section 2 : notion de charge et de cout	15
1	La notion de charge	15
1.1	classification des charges	15
	1.1.1 charges directes et charges indirectes.....	15
	1.1.2 charges fixes et charges variables	16
2	la notion de cout	18
	2.1 : le calcul des différents couts	18
	2.1.1 activité commerciale	18
	2.1.2 activité industrielle	19
	3 classification des couts	20
3.1	classification des couts	20
	3.1.1 cout complet	20
	3.1.2 cout partiel	20
	3.1.3 le cout marginal	20
3.2	classification des couts en fonction du champs d'application	21
	3.2.1 fonction économique	21
	3.2.2 unités de responsabilité et d'exploitation	21
	3.2.3 objet d'activité en fonction des besoins stratégiques de l'entreprise	21
3.3	classification des couts en fonction du moment de leur calcul:.....	21
	3.3.1 les couts réels	21
	3.3.2 les couts préétablis	21
4	<i>les charges retenues en comptabilité analytique</i>	<i>22</i>
	4.1 les charges incorporables.....	22
	4.2 les charges non incorporables.....	22

4.2.1 charges hors exploitation	22
4.2.2 charges d'exploitation à caractère non récurrents	22
4.2.3 charges d'exploitation	22
4.3 les charges supplétives	23
Conclusion	24
Chapitre II : les systèmes de calculs des couts	25
<i>Introduction</i>	26
Section 1 : le système de calcul des couts complet	27
1 la méthode des sections homogène	27
1.1 principes de la méthode et notion des centres d'analyses:	27
1.1.1 les centres d'analyse	27
1.1.2 la répartition des charges indirectes	28
1.1.3 l'imputation des charges indirectes aux couts	30
1.1.4 la hiérarchie des couts	31
1.2 les avantages et les inconvénients de la méthode	33
2 la méthode du cout standard	33
2.1 l'objectif de la méthode du cout standard	34
2.2 principes de la méthode	34
2.2.1 couts calculées en fonction du passé	34
2.2.2 couts standards théoriques	35
2.2.3 couts budjetés	35
2.3 mise en oeuvre de la méthode	35
2.4 analyse des écarts	35
3 la méthode à base d'activité	36
3.1 principes de la méthode ABC	36
3.2 méthodologie de la mise en oeuvre de la méthode ABC	37
3.3 les avantages et les inconvénients de la méthode ABC	38
3.3.1 les avantages	38
3.3.2 les inconvénients	38
4 la méthode time driven activity based costing	38

4.1	historique de la méthode TD ABC	38
4.2	principes de la méthode	39
4.3	équation de temps	39
4.4	les limites de la méthode	40
5	la méthode des couts cibles	40
5.1	mis en œuvre d'une démarche de détermination d'un cout cible	41
Section 2 : le système de calcul des couts partiels		42
1	la méthode de l'imputation des charges fixes	42
1.1	principe de la méthode	42
1.2	fonctionnement de la méthode	42
1.3	Les avantages de la méthode	43
1.4	les inconvénients de la méthode	43
2	la Méthodes de couts variables	43
2.1	La mise en oeuvre de la méthode	44
2.2	le seuil de rentabilité	45
2.2.1	les représentations graphiques	46
2.2.2	le point mort	47
2.2.3	les indices de gestion	48
2.4	les avantages et les inconvénients de la méthode	49
3	la méthode des couts spécifiques	50
3.1	la mise en œuvre de la méthode	50
4	la méthode des couts marginales	50
4.1	la composition des couts marginales	51
4.2	les indicateurs de gestion relatives au cout marginale	51
4.3	les avantages et les inconvénients de la méthode	52
<i>Conclusion</i>		53
Chapitre III : présentation et évaluation du système de comptabilité analytique de l'entreprise NAFTAL		54
<i>Introduction</i>		55
Section 1 : présentation générale de l'entreprise NAFTAL		56

1 historique de NAFTAL	56
2 fiche technique de l'entreprise	57
3 missions de NAFTAL	58
4 moyens de NAFTAL	59
4.1 Le potentiel matériel :	59
4.2 le potentiel humain	60
5 produits commercialisées par NAFTAL	60
5.1 carburants.....	60
5.2 gaz pétrole liquéfié.....	61
5.3 le butane commercial.....	61
5.4 le propane commercial	61
5.5 lubrifiants	61
5.6 pneumatiques.....	62
5.7 bitumes.....	62
6 organisations de NAFTAL	63
6.1 structure générale	63
6.2 structure fonctionnelle	63
6.3 structure opérationnelle	64
6.3.1 la branche GPL	65
6.3.2 la branche carburan.....	65
6.3.3 la branche commercialisation	65
7 présentation et missions de la direction cout et budget	65
Section 2 :présentation du système de comptabilité analytique de NAFTAL	68
1 émergence du système de comptabilité analytique WINCANAL	68
2 description de WINCANAL :	69
2.1 les inputs de système :	70
2.1.1 base de données des moyens humaines et materieles :.....	70
2.1.2 NAFTCOM et NAFTGD :	70
2.1.3 NAFTCOMPTA.....	70

2.2 contrôle et virification	71
2.3 traitement	71
2.4 les outputs	71
3 plan de compte analytique utilisé par NAFTAL	72
4 le fonctionnement de méthode utilisé par WINCANAL.....	73
4.1 les différentes centre d'analyse du centre enfuteur tiert	73
4.1.1 les centres principaux	73
4.1.2 les centres auxiliares	74
4.2 le plan comptable analytique de l'unité comptable tiert	74
4.3 la répartition des charges indirects	74
4.3.1 répartition des charges district tiert	74
4.3.2 répartition des charges branche GPL	75
4.3.3 répartition des frais de sièges	76
4.3.4 répartition des charges de CE tiert	77
4.4 le cout de ravitaillement.....	78
4.5 le cout d'emplissage	79
4.6 le cout de stockage et de déstockage	79
4.7 le cout de reven.....	80
4.8 résultats analytique	80
5 évaluation du système de comptabilité analytique WINCANAL	81
5.1 les points forts	81
5.2 les points faibles	82
5.3 les recommandations	83
Conclusion générale	85
Bibliographie	
Annexes	
Table des matières	