

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement et de la Recherche Scientifique

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE



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

Option : Comptabilité & Finance

THÈME :

Le rôle d'un système de comptabilité de
gestion dans le processus décisionnel d'une
compagnie aérienne

Cas : AIR ALGÉRIE

Présenté par :

M^{lle} Eliane BOUDAH

Encadré par :

M. Djamel BENZIADI

Lieu du stage : La compagnie aérienne nationale «AIR ALGÉRIE ».

Période du stage : du 02/04/2017 au 31/05/2017.

Année universitaire : 2016 - 2017

Dédicace :

À mon cher et précieux papa,

À ma douce et tendre maman,

À ma petite sœur Émilie,

À mes deux frères Mourad et
Yaris,

Ainsi qu'à toute ma famille et à
tous mes amis.

Remerciements

Louange à dieu qui nous a offert les deux hémisphères.

*Nous remercions tout particulièrement et témoignons toute notre reconnaissance à M. **Djamel BENZIADI** ; notre encadreur, pour le temps qu'il nous a accordé, pour son suivi rigoureux, pour ses riches explications, pour ses judicieuses critiques, pour sa permanente sollicitation, pour ses précieux conseils et pour son esprit d'encadrement constant.*

*Nous tenons également à exprimer notre gratitude à tous les responsables de la Direction des Finances et de la Comptabilité d'AIR ALGÉRIE, dont Mme. **Fatima LEKDIM**, M. **Hamid TRABELSI**, M. **Ali YATAGHANE**, Mme. **Fatima GUELLIL**, Mme. **Fatma HADEUF**, pour leur accueil chaleureux, pour la confiance qu'ils nous ont accordée dès notre arrivée dans la compagnie et pour l'expérience enrichissante et pleine d'intérêt qu'ils nous ont fait vivre durant le stage.*

Nous adressons également nos vifs, profonds et chaleureux remerciements à tous nos enseignants qui nous ont inculqué un grand savoir durant notre formation à l'ESC.

Enfin, jamais nous ne pourrons dire tout ce que nous devons à notre famille et à nos amis, et que toute autre personne ayant participé de près ou de loin à ce travail trouve ici notre profonde gratitude.

Introduction Générale.....	A-E
Chapitre I : Généralités	1
Section 01 : Généralités sur le système d'information	2
Section 02 : Le croisement entre système d'information et comptabilité	10
Section 03 : Fondements théoriques de la comptabilité de gestion	21
Section 04 : La prise de décision dans les compagnies aériennes	32
Chapitre II : L'analyse des coûts dans la comptabilité de gestion.....	41
Section 01 : La constatation ex post des coûts	42
Section 02 : La constatation ex ante des coûts	57
Section 03 : Finalités & Limites d'une analyse de coûts.....	61
Chapitre III : Analyse & évaluation d'une ligne aérienne-AIR ALGÉRIE	65
Section 01 : Présentation générale de la structure d'accueil.....	66
Section 02 : Présentation de la méthode analytique suivie par la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique au sein d'AIR ALGÉRIE	79
Section 03 : Étude analytique de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour la période 2014-2015	88
Conclusion Générale	100

Abréviation	Signification
ABC	Activity Based Costing
AH	Air Algérie
A_N	Activité Normale
APU	Auxiliary Power Unit
A_R	Activité Réelle
ARC	Assurance-Responsabilité Civile
ASECNA	Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne (en Afrique et à Madagascar)
BCB	Billets Complémentaires de Bagages
BSA	Boni de SurActivité
CA	Chiffre d'Affaires
CF	Coût Fixe
CFU	Coût Fixe Unitaire
CGT	Compagnie Générale de Transport
CIR	Coefficient d'Imputation Rationnelle
CM	Coût Moyen
C_{mg}	Coût marginal
CR	Coût de Revient
CR_e	Coefficient de Remplissage d'équilibre
CR_r	Coefficient de Remplissage réel
CRU	Coût de Revient Unitaire
CSA	Coût de Sous-Activité
CSA	Chiffre d'Affaires Critique
CUMP	Coût Unitaire Moyen Pondéré
CUO	Coût de l'Unité d'Œuvre
CV	Coût Variable
CVU	Coût Variable Unitaire
CZL-PAR-CZL	Constantine-Paris-Constantine
DFC	Direction des Finances et de la Comptabilité
DOA	Direction des Opérations Aériennes
E/A	Écart sur Activité
E/C	Écart sur Coût
E/Q	Écart sur Quantité
EBITDA	Earning Before Interests, Taxes, Depreciations & Amortizations
EPE	Entreprise Publique Economique
FIFO	First In First Out
HDV	Heures de Vol
HEC	Ecole des Hautes Etudes Commerciales
HL	Hectolitre
IAS	Inter Air Service
IASB	International Accounting Standards Board
IATA	International Air Transport Association
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMCC	Intelligence, Modélisation, Choix & Contrôle

IP	Indice de Prélèvement
IS	Indice de Sécurité
KMS	Kilomètres
LIFO	Last In First Out
LV	Levier Opérationnel
MCS	Marge sur Coût Spécifique
MCV	Marge sur Coût Variable
MCV%	Taux de Marge sur Coût Variable
MCVU	Marge sur Coût Variable Unitaire
MDN	Ministère de la Défense Nationale
MIS	Management Information System
MMD	Masse Maximale autorisée au Décollage
MS	Marge de Sécurité
NOPAT	Net Operating Profit After Tax
NSCF	Nouveau Système Comptable & Financier
OACI	Organisation de l'Aviation Civile Internationale
PAX	Passenger
PCN	Plan Comptable National
PDG	Président Directeur Général
PIB	Produit Intérieur Brut
PKT	Passagers par Kilomètre Transportés
PM	Point Mort
PN	Personnel Navigant
PNC	Personnel Navigant Commercial
PNT	Personnel Navigant Technique
PRUP	Prix de Revient Unitaire par Passager
PU	Prix Unitaire
RE	Résultat de l'Entreprise
R_{mg}	Résultat marginal
RUMP	Résultat Unitaire Moyen par Passager
SAC	Sologne Audit Conseil
SGSIA	Société de Gestion des Services et Infrastructures Aéroportuaires
SI	Système d'Information
SICF	Système d'Information Comptable & Financier
SIG	Soldes Intermédiaires de gestion
SKO	Sièges par Kilomètre Offerts
SPA	Société Par Actions
SR	Seuil de Rentabilité
STA	Société de Travail Aérien
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities & Threats
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle
TC	Taux de Couverture
TF	Taux de Frais
TRCI	Tableau de Répartition des Charges Indirectes

Chapitre	Intitulé de la figure	Page
I	Figure n° 01 : Modèle hiérarchique de la connaissance.	04
	Figure n° 02 : <i>Reporting</i> d'entreprise française permettant une réconciliation de la comptabilité de gestion avec la comptabilité financière.	24
	Figure n° 03 : Les différentes comptabilités qui servent la comptabilité de gestion.	26
	Figure n° 04 : Liste non exhaustive des données indispensables à la comptabilité de gestion	27
	Figure n° 05 : Les étapes d'élaboration d'une comptabilité de gestion.	29
II	Figure n° 06 : Schéma d'une analyse de coûts à base d'activités.	50
	Figure n° 07 : Le comportement des charges fixes.	52
	Figure n° 08 : Le comportement des charges variables.	52
	Figure n° 09 : Fiche technique d'AIR ALGÉRIE.	67
	Figure n° 10 : Organigramme d'AIR ALGÉRIE.	71
	Figure n° 11 : Organigramme de la DFC d'AIR ALGÉRIE.	73
	Figure n° 12 : Organigramme de la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique.	75
	Figure n° 13 : Représentation graphique des statistiques relatives aux éléments physiques d'exploitation de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».	89
	Figure n° 14 : Représentation graphiques des recettes réalisées par la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.	90
	Figure n° 15 : Représentation graphique des éléments constitutifs du Coût de Revient de la ligne « Constantine-paris-Constantine » pendant les exercices 2014-2015.	92
	Figure n° 16 : Représentation graphique des éléments principaux du coût de revient de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.	95
	Figure n° 17 : Représentations graphiques des indicateurs de performance de la ligne « Constantine-paris-Constantine » pour la période 2014-2015.	96

Chapitre	Intitulé du tableau	Page
I	Tableau n° 01 : Comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique.	23
II	Tableau n° 02 : Les différents types de centres d'analyse.	42
	Tableau n° 03 : Tableau de répartition des charges indirectes selon le modèle des centres d'analyse.	43
	Tableau n° 04 : Calcul du Coût de l'Unité d'Œuvre ou du taux de frais.	43
	Tableau n° 05 : Les étapes du calcul des coûts dans la méthode des centres d'analyse.	44
	Tableau n° 06 : Le suivi quantitatif des stocks.	44
	Tableau n° 07 : L'évaluation des stocks.	45
	Tableau n° 08 : Diagnostic de la méthode du coût complet.	45
	Tableau n° 09 : Les modalités de calcul dans l'imputation rationnelle des charges fixes.	46
	Tableau n° 10 : Diagnostic de la méthode d'imputation rationnelle.	48
	Tableau n° 11 : Diagnostic de la méthode ABC.	50
	Tableau n° 12 : Les indicateurs du « <i>Direct Costing</i> ».	53
	Tableau n° 13 : Diagnostic du « <i>Direct Costing</i> » simple.	54
	Tableau n° 14 : L'Optimum Technique & l'Optimum Économique.	56
	Tableau n° 15 : Diagnostic de la méthode du coût marginal.	56
	Tableau n° 16 : Hiérarchie d'un coût complet préétabli.	57
	Tableau n° 17 : L'écart économique sur coût complet préétabli.	58
	Tableau n° 18 : Diagnostic de la méthode des coûts préétablis.	59
	Tableau n° 19 : Diagnostic du modèle des coûts cibles.	60
	III	Tableau n° 20 : Historique d'AIR ALGERIE.
Tableau n° 21 : Flotte d'AIR ALGÉRIE.		70
Tableau n° 22 : Personnel d'AIR ALGÉRIE.		70
Tableau n° 23 : Les éléments de coûts variables directs liés à l'avion.		82
Tableau n° 24 : Les composantes du Coût Variable Direct lié au trafic au sein d'AIR ALGÉRIE.		84
Tableau n° 25 : Les composantes des Coûts Variables Directs au sein d'AIR ALGÉRIE.		85
Tableau n° 26 : Les composantes des coûts fixes directs au sein d'AIR ALGÉRIE.		85
Tableau n° 27 : Les éléments physique de la ligne « Constantine-paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.		88
Tableau n° 28 : La constitution du chiffre d'affaires réalisée par la ligne « Constantine-paris-Constantine » durant les deux exercices 2014-2015.		90
Tableau n° 29 : Les éléments constitutifs du Coût de Revient de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les années 2014-2015.		91
Tableau n° 30 : Les éléments du processus de calcul du coût de revient de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.		94
Tableau n° 31 : Les indicateurs de performance relatifs à la ligne « Paris-Constantine-paris » pour la période 204-2015.		95
Tableau n° 32 : Matrice SWOT de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».		97
Tableau n° 33 : Avantages et Inconvénient de l'analyse des coûts au sein d'AIR ALGÉRIE.		97
Tableau n° 34 : Utilité décisionnelle de l'analyse des coûts au sein d'AIR ALGÉRIE.		98

Intitulé de l'annexe	Page
Annexe n° 01 : Heures de vol CZL-PAR-CZL 2014-2015.	i
Annexe n° 02 : Nombre de tronçons CZL-PAR-CZL 2014-2015.	i
Annexe n° 03 : Nombre de passagers CZL-PAR-CZL 2014-2015.	i
Annexe n° 04 : Sièges offerts CZL-PAR-CZL 2014-2015.	i
Annexe n° 05 : Kilomètres parcourus CZL-PAR-CZL 2014-2015.	ii
Annexe n° 06 : Capacité passagers CZL-PAR-CZL 2014-2015.	ii
Annexe n° 07 : Chiffre d'affaires CZL-PAR-CZL 2014-2015.	ii
Annexe n° 08 : Frais variables vol CZL-PAR-CZL 2014-2015.	ii
Annexe n° 09 : Frais variables trafic CZL-PAR-CZL 2014-2015.	iii
Annexe n° 10 : Frais variables ventes CZL-PAR-CZL 2014-2015.	iii
Annexe n° 11 : Cout de revient CZL-PAR-CZL 2014-2015	iii
Annexe n° 12 : Résultat d'exploitation CZL-PAR-CZL 2014-2015.	iii
Annexe n° 13 : Réseau international AH.	iv
Annexe n° 14 : Réseau national AH.	v

Le système de comptabilité de gestion est de plus en plus sollicité par de nombreuses entreprises de secteurs différents. Il est réputé être un moyen essentiel pour la gestion d'entreprise, et plus particulièrement en matière de décision, dans la mesure où il permet d'effectuer des choix judicieux et de tracer des orientations optimales parmi une multitude de voies et d'alternatives.

La main de la comptabilité de gestion ne peut être observée de manière générale dans toutes les firmes, car ces dernières diffèrent selon l'activité, la structure, la taille et plusieurs autres facteurs. Il convient d'analyser son apport décisionnel selon le contexte et selon les préoccupations majeures de chaque type d'organisation.

Le but de ce travail est de mettre en exergue cette pertinence du système de comptabilité de gestion dans un secteur très spécifique qui est le transport aérien.

Ainsi, nous essaierons d'expliquer en premier lieu un ensemble de contextes généraux relatifs à notre recherche puis d'approcher les pratiques de comptabilité de gestion dans une compagnie aérienne, et plus précisément dans une optique de rentabilisation d'une ligne particulière.

Mots clés : Comptabilité, Comptabilité de gestion, Système d'information, Prise de Décision, Rentabilité, Analyse des coûts, Compagnie Aérienne, Ligne Aérienne, Trafic Aérien, Indicateurs de performance ...

The management accounting system is increasingly considered as a basic need and an essential tool for business sustainability, especially for decision-making, insofar as it makes it possible to make judicious choices among a multitude of available alternatives.

The contribution of management accounting cannot be observed and analyzed in a general way, because its practices differ from a company to another according to the type of its activity, its organizational structure, its size and several other factors. Even the decision-making needs are different.

The aim of this work is to highlight the role of management accounting system in a very specific sector which is air transport.

Thus, we will try, before getting deeper in the research, to expose and explain a set of general contexts related to our subject, and then to approach management accounting practices adopted in an airline company, precisely the cost analysis methods used to ensure the financial optimization of a particular airline by making the adequate and suitable decisions.

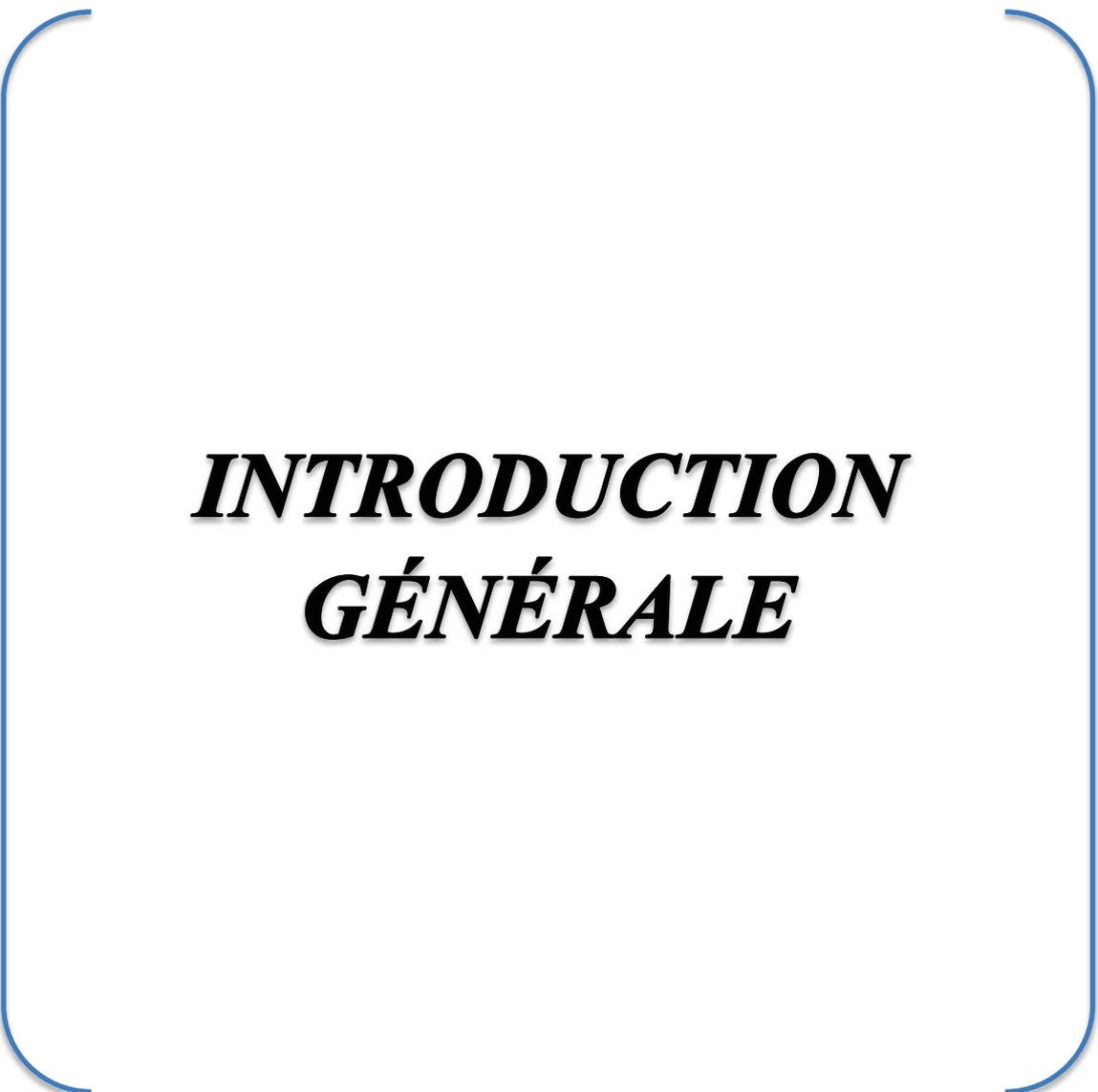
Key words: Accounting, Management Accounting, Information System, Decision Making, Profitability, Cost Analysis, Airline Company, Air Transport, Performance Indicators.

نشاهد في الأونة الأخيرة، أن نظام محاسبة التسيير أصبح و سيقى ركيزة أساسية، تعتمد عليها المؤسسات و الشركات، اذ يعتبر كوسيلة ذات أهمية كبيرة في إدارتها، تسييرها و توجيهها نحو الخيارات التنظيمية و الاقتصادية الفعالة، حيث يظهر دوره خصوصا في اتخاذ القرارات الناجعة.

إن الدعم الذي تمنحه محاسبة التسيير لصانعي القرار، لا يمكن دراسته بصفة عامة على مستوى جميع المؤسسات الاقتصادية، لأن هذه الأخيرة تختلف انشغالاتها التسييرية حسب الهيكلة، طبيعة النشاط الممارس، الحجم، القطاع الذي تنتمي إليه، نمط المنافسة التي تتحداها، وحسب عوامل عديدة أخرى. و بالتالي فإن هدفنا من هذا البحث هو التعرف على وظيفة نظام محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بقطاع ذو ميزة جد ملاحظة، ألا و هو النقل الجوي.

سنقوم بصفة أولى، بعرض و شرح المفاهيم العامة المرتبطة بدراستنا، ثم ننتقل إلى صلب الموضوع من خلال تحليل معمق للتطبيقات العملية التي يقوم عليها نظام محاسبة التسيير في شركة الطيران، و بالخصوص السبل المتبعة من أجل دراسة ربحية خط جوي معين.

الكلمات الرئيسية : المحاسبة، محاسبة التسيير، اتخاذ القرار، نظام المعلومات، الربحية، تحليل التكاليف، شركة الطيران، الخط الجوي، النقل الجوي، مؤشرات الأداء.



***INTRODUCTION
GÉNÉRALE***

La marche de l'entreprise est de plus en plus conditionnée par des déterminismes économiques internes et externes, qui de nos jours ont changé les formules de réussite en affaires. L'entreprise, sous l'influence d'un environnement complexe et changeant, ne peut aujourd'hui, aspirer à réaliser ses objectifs pas toujours convergents, à prospérer, à pérenniser son activité, voire à survivre dans une arène concurrentielle parfois très hostile et exacerbée, sans se retrouver dans une course incessante vers ce qu'on appelle « la performance ». Cette dernière ne peut être atteinte sans que l'on agisse de manière efficace et efficiente. Elle n'est donc que le fruit des bonnes décisions !

Toutefois, dans une organisation, à tous les niveaux hiérarchiques, les équilibres organisationnels sont fragiles et volatils, la prise de décision revêt ainsi une dimension de plus en plus importante et nécessite une réflexion stratégique bien avancée. On ne laisse rien au hasard ! Elle est à la fois complexe et protéiforme et fait appel à une panoplie d'instruments, tels que le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion a longtemps été réduit à un simple calcul de coût. Aujourd'hui, on l'aperçoit comme l'outil indispensable à huiler les rouages d'une firme. Il est construit en réponse aux besoins de pilotage perçus par les décideurs. Il permet à la fois l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences.

Parmi les instruments du contrôle de gestion, on distingue la comptabilité de gestion, autrement appelée la comptabilité analytique ou managériale. Et bien qu'elle soit facultative, on ne cesse de la solliciter pour répondre à un grand nombre de questions sur le passé, le présent et le futur de l'entreprise. Or, ses pratiques sont hétérogènes et ses conceptions sont également disparates selon l'activité de la firme.

Le transport aérien est un secteur en effervescence et qui remplit une fonction économique et sociale d'ampleur dépassant le simple cadre d'un mode de transport parmi d'autres. Les compagnies y exerçant se distinguent par une taille considérable à travers des investissements colossaux et des perspectives pécuniaires trop élevées. Leurs risques inhérents, leurs préoccupations stratégiques et leurs inquiétudes managériales ont fait que leur gestion s'avère particulièrement délicate et sophistiquée. Mais comme toute autre entreprise,

elles ne peuvent ne pas mettre en place un système de comptabilité de gestion, qui assurément a son apport dans la prise de décision.

Il est donc à s'interroger sur la contribution de la comptabilité de gestion dans le processus décisionnel d'une entreprise et plus particulièrement d'une compagnie aérienne dont l'activité est remarquablement spécifique.

Problématique :

Effectivement, la comptabilité de gestion permet d'éclairer plusieurs points jugés cruciaux durant l'évaluation des alternatives économiques qui s'offrent à une compagnie aérienne et le choix des plus adéquates.

Notre travail vise principalement à mettre en exergue le rôle imminent et prépondérant que joue un système de comptabilité de gestion dans la gestion d'une ligne de transport aérien et dans la prise de décisions y afférentes.

Nous essaierons en tant que tel de répondre à la problématique suivante :

Dans une optique d'optimisation d'une ligne aérienne quelconque, comment parviennent les outils de la comptabilité de gestion à influencer le processus de prise de décision ?

Questions secondaires :

Compte tenu de la complexité du sujet à traiter, notre problématique fait naître plusieurs interrogations partielles :

- ❖ ***Qu'est-ce qu'une comptabilité de gestion et comment agit-elle en tant que système d'information ?***
- ❖ ***Qu'est-ce qu'une compagnie aérienne et quelles sont ses préoccupations décisionnelles ?***
- ❖ ***Quelles sont les différentes méthodes de calcul des coûts en comptabilité de gestion ? Et quelles sont les objectifs et limites d'une telle analyse ?***
- ❖ ***Comment permet une étude analytique basée sur la comptabilité de gestion d'optimiser financièrement une ligne aérienne donnée ?***

Hypothèse générale :

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

Nous avons anticipativement répondu à notre problématique posée ci-haut que :

La comptabilité de gestion apporte des outils indispensables qui permettent à la fois :

_ D'avoir une radiographie de la santé financière d'une ligne aérienne, et conduire à travers une analyse statique à une prise de décision optimale concernant, son maintien, sa rentabilisation ou sa suppression.

_ De prévoir l'ensemble des risques futurs relatifs à une ligne ainsi que d'évaluer son potentiel stratégique à long terme, à travers l'analyse dynamique d'indicateurs de gestion.

Hypothèses secondaires :

- ❖ **H 01 :** La comptabilité de gestion est un système de comptes, ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation au niveau des centres d'analyse et l'exploitation au niveau des centres de décision.
- ❖ **H 02 :** La comptabilité de gestion est un sous-système faisant partie du système d'information global de l'entreprise, se nourrissant de plusieurs sources d'informations différentes, créant des synthèses et fournissant des résultats d'analyse à de nombreux niveaux de décision opérationnels et stratégiques.
- ❖ **H 03 :** Le calcul de coûts peut se faire dans la comptabilité de gestion suivant plusieurs méthodes. Ces dernières diffèrent principalement selon l'optique adoptée qu'elle soit prévisionnelle ou basée sur des constatations passées ainsi que selon la manière avec laquelle sont traitées les charges.
- ❖ **H 04 :** Les différentes méthodes de calcul des coûts qu'offre la comptabilité de gestion permettent de faire ressortir le coût de revient d'une ligne aérienne, de le comparer avec son chiffre d'affaires afin d'en analyser la rentabilité, d'expliquer l'évolution en coûts, en recettes et en seuils de rentabilité à travers le temps, de faire

des prévisions, d'évaluer la performance, de tracer les différents voies d'amélioration possibles et de faire le choix optimal.

Objectif du travail :

Notre réflexion se fixe comme objectif de fournir une explication à la fois théorique et pratique de la comptabilité de gestion, plus précisément la démarche menée par une compagnie aérienne et de mettre en lumière ses apports dans le processus décisionnel qui affecte une ligne aérienne.

Méthodologie de recherche :

Afin d'atteindre l'objectif de notre recherche, nous avons jugé utile de mener une mixture de deux approches :

- L'approche descriptive pour apprécier le cadre théorique de notre étude, à travers la consultation de revues littéraires et l'examen d'une documentation appropriée.
- L'approche analytique pour tenter d'analyser la mise en application des concepts théoriques dans un cas réel pendant la période du stage pratique, en suivant parallèlement les deux méthodes : historique (collecte d'information des années antérieures) et statistique (agrégation, calculs, représentations graphiques ...).

Délimitation du champ du travail :

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

- Dans le domaine, le sujet porte sur la gestion des compagnies aériennes ;
- Dans le temps, notre recherche porte sur une période de deux ans (2014-2015) ;
- Dans l'espace, notre travail de recherche se limite au système de comptabilité de gestion appliqué au sein de la compagnie aérienne nationale AIR ALGÉRIE, plus précisément l'étude analytique de la ligne CONSTANTINE-PARIS-CONSTANTINE.

Plan du travail :

Comme tout travail de recherche, un acheminement cohérent et logique des résultats s'impose. Notre étude est scindée en deux parties principales :

- La partie théorique qui comprend deux chapitres :
 - Un premier chapitre permettant de placer la comptabilité de gestion dans le contexte général des outils de gestion d'une entreprise, son positionnement en tant que système d'information et maillon de la chaîne du contrôle de gestion, et de reconnaître les traits distinctifs des transporteurs aérien en matière décisionnelle ;
 - Un deuxième chapitre abordant les différentes méthodes d'analyse des coûts, leurs avantages et inconvénients ainsi que les limites et finalités d'une telle démarche

- La partie pratique présentant, au sein de la compagnie aérienne nationale AIR ALGÉRIE et à travers l'observation des éléments de charges et de recettes relatifs à a ligne « Constantine-paris-Constantine », le déroulement d'une démarche de calcul et d'analyse des coûts suivant la méthode du « *Direct Costing* » évolué, la constatation du problème de rentabilité de cette ligne, le relèvement des dysfonctionnements, la construction des remarques et la proposition des mesures correctives nécessaires pour amener à une prise de décision qui assure son amélioration.



CHAPITRE I :
GÉNÉRALITÉS

Toute organisation, quelle que soit sa taille, et quel que soit son domaine d'activité ne pourra survivre que si elle dispose d'un ensemble d'informations suffisantes pour pouvoir agir avec efficacité, c'est-à-dire prendre les bonnes décisions au bon moment.

La gestion d'une entreprise est donc assimilée à la gestion des informations nécessaires à la prise de décision.

Ces informations tant utiles et précieuses à l'entreprise ne s'obtiennent pas aussi facilement mais suivant un processus complexe et dont la compréhension nécessite de s'approcher de plus près des différentes notions qui le composent.

Cependant, les besoins organisationnels en matière d'informations et de décisions diffèrent d'une entreprise à une autre. Ainsi, une compagnie aérienne bien qu'elle ait des préoccupations décisionnelles standards, elle doit aussi répondre à des questions propres à son secteur et à son activité dont la spécificité est clairement observable.

La lecture de ce chapitre, pourra apporter plusieurs réponses à une multitude d'interrogations que rencontre la recherche dans la comptabilité de gestion mise en application par les transporteurs aériens, à commencer par justifier le fait que l'on considère cette comptabilité comme un sous-système du système d'information global, puis présenter en toute simplicité ses fondements théoriques, permettre l'assimilation des concepts décisionnels en général et enfin définir le secteur du transport aérien et les défis auxquels font face les compagnies aériennes en matière de décision.

Section 01 : Généralités sur le système d'information

1. Le système et l'information

1.1. Le système

1.1.1. Définition du système

Pour approcher le terme « système », plusieurs définitions peuvent être retenues, dont :

- « Ensemble organisé d'idées...réunion d'éléments pour former un ensemble »¹;
- « Ensemble d'élément de même espèce ou de même fonction »² ;
- « Ensemble cohérent de notions, de principes liés logiquement et considérés dans leur enchainement, formant un tout structuré ou remplissant la même fonction »³ ;
- « Ensemble de procédés, de pratiques organisées, destinées à assurer une fonction définie »⁴ ;
- « Ensemble d'éléments en interaction entre eux et avec l'environnement, intégré pour rendre à son environnement les services correspondants à sa finalité »⁵ ;

On pourrait ainsi reconnaître un système comme étant une structure organisée, réunissant plusieurs éléments coordonnés qui interagissent continuellement en vue d'atteindre un objectif commun et prédéterminé.

1.1.2. Caractéristiques d'un système :

Tout système est caractérisé par :

- Ses éléments constitutifs (l'entreprise est un système qui se compose d'éléments à grande diversité et de sous-systèmes. Ces derniers représentent les fonctions et services de l'entité) ;
- Les interactions entre ces éléments ;
- Son environnement (les différentes parties prenantes de l'information constituent un environnement) ;
- Sa frontière (limite le séparant de son environnement) ;
- Les interactions avec les éléments externes de son environnement ;
- Sa finalité.

¹ www.mobile-dictionary.reverso.net, consulté le 21/04/2017 à 21h17.

² Dictionnaire LE ROBERT.

³ Dictionnaire HACHETTE.

⁴ www.larousse.fr, consulté le 21/04/2017 à 21h23.

⁵ www.afis.fr, consulté le 21/04/2017 à 21h32.

1.1.3. Typologie des systèmes

On ne peut distinguer entre les différents types de système de manière aléatoire mais suivant des critères de classement. Ces derniers sont nombreux, on y cite :

- Le degré de complexité : un système peut s'avérer plus complexe que d'autres. Cela dépend principalement du nombre élevé ou non de ses éléments et de ses sous-systèmes constitutifs. La complexité peut dans certains cas freiner le fonctionnement d'un système et compliquer sa gestion, c'est pour cette raison qu'on fait appel à la décentralisation pour l'atténuer.
- Le degré d'adaptabilité : l'adaptabilité constitue la capacité à intégrer de nouveaux éléments et de nouvelles interactions.
- Le degré d'ouverture : un système peut être plus ou moins ouvert selon qu'il ait ou pas des interactions (et à quelle fréquence) avec son environnement externe.
- Le degré d'incertitude : le système est supposé être certain lorsque l'on reconnaît de manière certaine et évidente toutes ses variables d'entrée et de sortie et que l'on prévoit sans difficulté l'évolution de son environnement.
- La technicité : c'est-à-dire comment varie l'utilisation de l'effort manuel et des tâches automatiques dans le fonctionnement du système.

1.2. L'information

1.2.1. Définition de l'information

L'« information » est un mot très courant de notre langage, or la notion elle-même est perçue différemment d'une discipline à une autre, ainsi sa définition nécessite une profonde réflexion. Parmi les définitions objectives qu'on peut retenir, on distingue :

- « Ensemble de données propres à revêtir un sens particulier pour un utilisateur »¹ ;
- « Ensemble organisé de données, qui constitue un message sur un phénomène ou un événement donné »² ;
- « Renseignement qui améliore notre connaissance sur un sujet quelconque »³

D'autre part, le sociologue et philosophe Edgar MORIN l'a définie en disant : « l'information est ce qui pour un observateur ou récepteur placé dans une situation où il y a

¹ www.les-infostrateges.com, consulté le 21/04/2017 à 21h50.

² www.lesdefinitions.fr, consulté le 21/04/2017 à 22h02.

³ P. Romagni & V. Wild, « *l'intelligence économique au service de l'entreprise* », éditions LES PRESSES DU MANAGEMENT, Paris, 1998, p.92.

au moins deux occurrences possibles, dénoue une incertitude ou résout une alternative, c'est-à-dire substitue du connu à l'inconnu, du certain à l'incertain ».

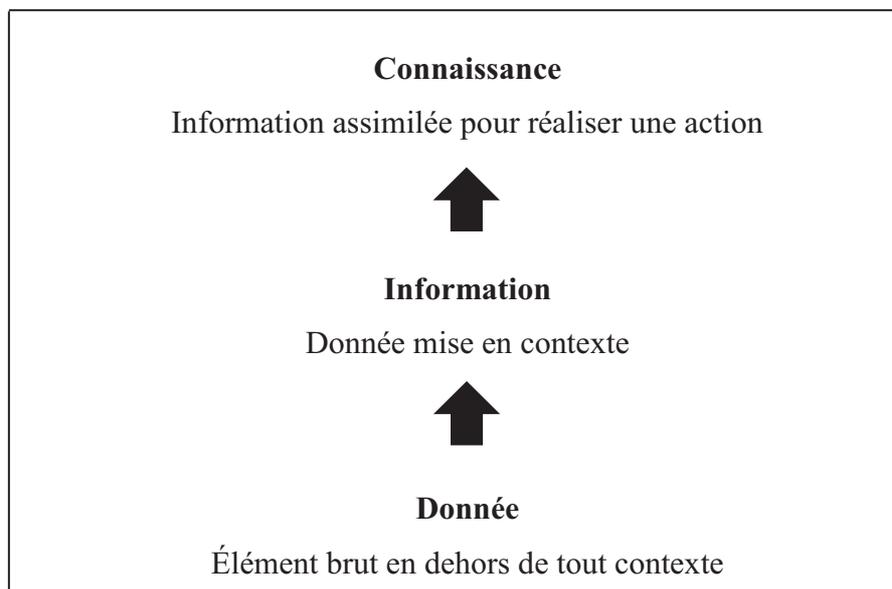
On peut donc voir en l'information une indication qui porte un sens particulier, sur un sujet déterminé, pouvant être communiquée sous différentes formes et servant à nourrir notre connaissance.

1.2.2. Les notions avec lesquelles on confond l'information

En cherchant à appréhender la notion de l'information, plusieurs chercheurs et théoriciens l'ont confondu avec d'autres concepts qui se rapprochent d'elle sans pour autant avoir le même sens. On y trouve :

- Les données : ce sont les plus petits éléments bruts, qui même si on ne distingue pas le processus de traitement, se traduisent par une information compréhensible et utilisable.
- La connaissance : l'information n'est pas la connaissance mais plutôt son support. C'est donc l'information qui apporte la connaissance.

Figure n° 01 : Modèle hiérarchique de la connaissance.



Source : www.institut-numerique.org, consulté le 11/04/2017 à 10h15.

1.2.3. Typologie des informations

Les informations prennent des formes différentes. On les classe aussi selon des critères bien précis qui servent comme base de comparaison. On peut citer de manière non exhaustive certains :

- Le degré de formalité : une information peut être formelle ou informelle selon la façon dont elle est communiquée ;
- Le degré de spécialisation : on peut faire face à une information spécialisée (destinée à des spécialistes) qui doit être rigoureuse et parfaitement élaborée ou à une information vulgarisée dont le caractère vague la rend plus simple ;
- L'accès : on distingue entre les informations accessibles et les informations confidentielles ;
- Le niveau d'agrégation : certaines informations peuvent être qualifiée de « brutes et pures » (apportées sans la moindre analyse) et d'autres d' « élaborées » (contenant un jugement ou une description d'une situation) ;
- La structure : il y a des informations optiques (texte, photo, image...) et des informations acoustiques (son, vidéo, enregistrement ...) ;
- Le support : il existe des informations communiquées en oral, sur support documentaire ou sur support informatique ;
- La source/ sens de circulation : l'information peut être interne ou externe, entrante ou sortante par rapport à un système donné ;
- L'objectif : les informations dites « pour connaître » sont moins pertinentes que les informations « pour choisir ». Ce sont ces dernières qui influencent la prise des décisions.
- Logique/ Analogique : l'information logique ne peut prendre qu'une valeur parmi deux (vrai ou faux, fermé ou ouvert, jour ou nuit ...) tandis que l'information analogique peut prendre un grand nombre de valeurs changeantes (vitesse, température, luminosité ...).

1.2.4. Les critères généraux d'évaluation d'une information

Une information n'est de bonne qualité qu'une fois avoir satisfait un ensemble de critères, dont :

- La facilité d'accès : plus une information présente un temps d'accès réduit et est accessible, plus les concurrents peuvent s'en emparer et plus ça demande une certaine réactivité afin qu'elle ne perde pas son intérêt ;
- L'actualité : la valeur d'une information est sans doute liée à sa fraîcheur et sa récence ;
- L'économie du coût d'acquisition : le coût d'acquisition d'une information varie généralement selon le degré de formalisation de cette dernière ;
- L'économie du coût d'exploitation : toute information acquise entraîne des coûts induits qu'il faut apprécier à priori ;

- La durée de vie : l'information est une denrée périssable, plus l'on tarde à l'utiliser, plus elle devient obsolète ;
- La fiabilité : l'information doit être de source sûre ;
- La précision et l'exactitude : l'information doit être suffisamment précise et exacte pour réduire les risques d'erreur que ce soit dans son interprétation ou dans les décisions qui en résultent ;
- L'exclusivité : l'information prend une énorme valeur lorsqu'on la détient exclusivement. Afin d'apprécier l'unicité d'une information, il faut comparer sa source à d'autres sources qui pourraient s'y substituer ;
- La valeur ajoutée : l'intérêt d'une information est proportionnel à ses apports et à son adéquation avec nos besoins.

1.2.5. Le rôle de l'information

L'information permet de :

- Renseigner : apprendre un fait, un phénomène, un évènement...
- Avertir : avoir plus de vigilance, infirmer des idées reçues, prévoir, parer un danger, avoir du réflexe, gérer...
- Instruire : former, sensibiliser, armer de savoir, entraîner...
- Agir : faire un choix, décider, prendre une orientation particulière...

1.3. L'information dans l'entreprise

1.3.1. L'information comme facteur de motivation social :

Pour les employés de l'entreprise, être informés des choix de la direction leur permet de se sentir mieux intégrés dans la vie de l'entreprise et de mieux comprendre le sens de leurs efforts, de leur nécessité à la bonne marche de l'entreprise, ce qui améliore certainement leur contribution à la productivité.

1.3.2. L'information et la prise de décision dans une entreprise

Dans tous les secteurs d'activité, et dans toutes les entreprises, l'information est devenue le « nerf de guerre ». L'information est un service dont le coût est généralement faible pour celui qui la fournit, mais dont la valeur ajoutée est très forte pour l'entreprise qui la perçoit et sait en tirer profit.

Le rôle primordial joué par l'information au sein d'une entité peut être mis en exergue durant deux (02) phases décisionnelles différentes :

- Avant la prise de décision : l'entreprise consent des efforts considérables afin d'assurer la collecte la plus complète possible de toute information ayant la moindre utilité pour prendre des décisions, qu'elles soient d'ordre opérationnel ou stratégique.
Ces informations après être bien élaborées et synthétisées, elles permettent de définir les différentes alternatives qui s'offrent à elle, de détecter le choix optimal et de prendre la bonne décision.
- Après la prise de décision :
 - Communiquer la décision : la décision une fois prise, doit être diffusée à l'ensemble des membres de l'organisation concernés et qui sont censés contribuer à son application et orienter leur travail vers l'atteinte des objectifs précédemment définis. On doit donc fournir une information à très forte compréhensibilité pour intégrer le personnel dans l'exécution des plans opérationnels et stratégiques et d'éviter tout dysfonctionnement interne et toute déviation non négligeable par rapport aux aspirations de l'entreprise.
 - Suivre les conséquences de la décision : une autre collecte d'information s'impose après avoir pris et diffusé la décision. Ce type d'information sert principalement à évaluer l'efficacité de la décision

1.3.3. La désinformation au sein d'une entreprise

Dans l'économie et la gestion comme dans la politique, le phénomène de désinformation est fortement présent. Celui-ci consiste en l'ensemble des techniques de communication visant à donner une fausse image de la réalité, dans le but de protéger des intérêts privés et/ou d'influencer une opinion externe.

On peut observer cela dans une entreprise à travers :

- Des informations intentionnellement faussées au niveau des centres de décisions, qui peuvent dissimuler sans que l'on se rende compte, des situations très délicates et alarmantes résultant d'une mauvaise gestion.
- Des informations justes mais dont la communication est ambiguë, les empêchant d'être assimilées et traitées correctement, ce qui insuffle de fausses certitudes et mène vers des dommages parfois irréparables, plus particulièrement lorsque l'on prend de très mauvaises décisions.

2. La notion de système d'information SI

2.1. Définition du système d'information

Suite à l'utilisation des ordinateurs dans les travaux de gestion au milieu du 20^{ème} siècle, le concept « Système d'Information » a fait son apparition aux États-Unis d'Amérique sous le nom « Management Information System (M.I.S) ».

Un système d'information peut être défini comme étant :

- ✚ « Un système organisé de ressources, de personnes et de structures qui évoluent dans une organisation et dont le comportement coordonné vise à atteindre un but commun »¹ ;
- ✚ « L'ensemble des éléments participant à la gestion, au traitement, au transport et à la diffusion de l'information au sein de l'organisation »² ;
- ✚ « Un ensemble des informations formelles circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures et les moyens nécessaires pour les définir, les rechercher, les formaliser, les conserver et les distribuer »³.

C'est donc un ensemble structuré, construit et articulé d'éléments (règles, méthodes, outils, techniques, ressources ...), visant à rassembler, organiser, traiter et diffuser toute information susceptible d'avoir une quelconque utilité pour atteindre un objectif précis.

2.2. Fonctionnement d'un système d'information

On distingue six (06) étapes principales :

- ✚ Recueillir l'information : collecte et réception des informations après l'identification de ses sources internes et externes ;
- ✚ Mémoriser l'information : saisie, enregistrement, stockage dans des fichiers ou des bases de données, et conservation dans le but d'une utilisation future ;
- ✚ Organiser les différentes informations : classement, tri, hiérarchisation ...
- ✚ Exploiter l'information : traitement, synthétisation des grandes masses d'information, mise à jour, production de nouvelles informations grâce à des programmes informatiques ou à des opérations manuelles ...

¹ Boubker SBIHI, « analyse et conception d'un système d'information avec la méthode MERISE : cas d'une bibliothèque universitaire », 2005.

² Jean Jacques NGANG BILOUNGA, « méthode de conception des systèmes d'information ».

³ Christian DUMOULIN, « management des systèmes d'informations », EDITIONS D'ORGANISATION, Paris, 1986, p.248.

- ✚ Diffuser les informations : communication aux différents utilisateurs selon les besoins et les décisions à prendre ;
- ✚ Consulter les informations : on peut ne pas la considérer comme une étape, car la consultation se fait tout au long du processus ;

2.3. Les composantes d'un système d'information

- ✚ Les variables d'entrée : l'ensemble des ressources matérielles, financières, humaines dont dispose le système ainsi que les informations en provenance de son environnement ;
- ✚ Les actions : l'ensemble des opérations qui consistent en la transformation des variables d'entrée à des variables de sortie ;
- ✚ Les variables de sortie : les biens et services d'informations produits par le système et destinés à son environnement ;
- ✚ Les actions correctives : toute mesure de correction d'écart entre les résultats obtenus et les objectifs fixés au préalable.

3. L'intérêt du système d'information dans la gestion d'entreprise

Le système d'information dans l'entreprise est la clé fondamentale parmi les clés de la réussite ou l'échec des activités exercées par l'entreprise, et cela à travers sa riche contribution et son soutien aux processus administratifs à tous les niveaux.

3.1. Les fonctions d'un système d'information dans l'entreprise

Si l'on se réfère à l'approche systémique du théoricien des systèmes américain Jay Wright FORRESTER (1918-2016), on observerait l'entreprise comme étant un système complexe composé de sous-systèmes. Ces derniers ont trois (03) principales finalités :

- ✚ Système d'aide aux opérations : en fournissant un lot complet d'informations nécessaires à la réalisation des différentes opérations ;
- ✚ Système d'aide à la décision : en mettant à la disposition des décideurs les informations qui leur sont utiles dans l'évaluation des choix organisationnels, la prise de décision optimale, le pilotage et le contrôle ;
- ✚ Système d'aide à la communication : en assurant les échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et vers et en provenance de l'extérieur.

3.2. Les critères de performance d'un système d'information

Chaque système d'information est tenu d'être performant. Son efficacité dépend du degré de satisfaction d'une panoplie de critères :

- ✚ Il assure une connaissance suffisante du passé et du présent (il permet d'analyser la situation actuelle et passée et d'en tirer des conclusions) ;
- ✚ Il permet de construire une projection de l'avenir (il facilite les prévisions) ;
- ✚ Il est constamment mis à jour (il contient toutes les informations fraîches et d'actualité) ;
- ✚ Il est doté d'une forte réactivité (il fournit l'information voulue au temps voulu) ;
- ✚ Il s'adapte aisément avec la nature de l'organisation (en matière de taille et de structure).

Section 2 : Le croisement entre système d'information et comptabilité

1. Généralités sur la comptabilité

1.1. Aperçu historique sur la comptabilité ¹

Il existe de remarquables ouvrages historiques sur l'évolution de la comptabilité depuis l'antiquité jusqu'à nos jours. Ils se fondent entre autres sur de nombreuses traces de comptabilités tenues chez les Sumériens, les Égyptiens, les Grecs, les Romains par des propriétaires terriens, des marchands, des administrateurs, des temples, des banquiers et des commerçants.

Les premiers, bien que parfois handicapés par des mathématiques peu développées (les Égyptiens) et par un système de numération peu adapté à la visualisation des calculs, établissaient ou faisaient établir des comptes déjà assez sophistiqués pour tenir des inventaires d'objets, en termes physiques ou monétaires, suivre des comptes bancaires (l'équivalent du virement existait dans l'antiquité), suivre des paiements de salaires, et surtout tenir des comptes de caisse de type recettes-dépenses. Il s'agissait d'une comptabilité à partie simple.

Le haut Moyen Âge constitua une rupture dans les pratiques comptables qui ne subsistèrent que sous des formes très rudimentaires excluant quasiment l'écriture.

¹ François ENGEL & Frédéric KLETZ, « *cours de comptabilité générale* », Éditions PRESSE DE L'ÉCOLE DES MINES, 2007, p.15.

Les croisades provoquèrent un développement des échanges, des marchands s'associèrent et eurent recours à des mandataires pour négocier à distance. La répartition des bénéfices et le contrôle des mandataires nécessitaient une technique comptable plus évoluée qui consista d'abord en une comptabilité de caisse de type recettes-dépenses ainsi réinventée. Le crédit, peu développé jusque vers 1250, ne donnait lieu qu'à de simples aide-mémoire extra-comptables. Mais son accroissement donna naissance aux « comptes de personnes », correspondant aux créanciers et aux débiteurs et qui constituaient le germe de notre moderne comptabilité à parties doubles.

Peu à peu l'idée vint aux commerçants et à leurs comptables de tenir des comptes de valeurs, d'abord des stocks puis des autres biens mobiliers et immobiliers.

Nous passerons sur les multiples errements et tâtonnements qui aboutirent au schéma définitif de la comptabilité en parties doubles et notamment à l'invention d'un compte « de Pertes et Profits » qui seule permettait de constater l'écart entre une sortie de stock au coût d'achat et une rentrée en caisse incluant un bénéfice.

On peut suivre cette évolution dans les registres de grands commerçants italiens du 14^{ème} siècle. La pratique précéda largement la théorie puisque le premier et le plus célèbre ouvrage de comptabilité, le « TRACTATUS » du grand savant mathématicien Luca Bartolomes PACIOLI, souvent considéré un peu abusivement comme le père de la comptabilité, ne parût à Venise qu'en 1494.¹

À partir de cette date, de très nombreux ouvrages théoriques se succédèrent dans tous les pays, qui ne firent que perfectionner et approfondir les principes de Pacioli : trois types de comptes, de personnes, de valeurs, de pertes et profits, réunis par une écriture double, le mouvement de l'un impliquant nécessairement celui d'un autre.

Au 16^{ème} siècle apparaît la notion de bilan d'abord présenté comme le simple état récapitulatif des balances des comptes puis comme un état où apparaît le souci de prévision.

¹ *LE TRACTATUS – Particularis de Computis et Scripturis* est une partie d'une encyclopédie monumentale des sciences mathématiques, conçue par PACIOLI, et intitulée *Summa Di Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*.

1.2. Définition de la comptabilité

Des milliers de définitions différentes peuvent être trouvées sur la comptabilité. Les théoriciens la perçoivent chacun d'un angle différent, selon qu'elle soit une technique, un système, une science, voir même un art !

On en retient :

- ✚ « Technique quantitative de gestion, destinée avant tout à l'organisation, à la maîtrise et à la prévision de la croissance de l'entreprise et aussi au développement économique de la nation »¹ ;
- ✚ « Technique de mesure qui constate, enregistre et mémorise l'activité d'un agent économique, privé ou public, ou de la nation. Elle est destinée à servir d'instrument d'information à l'agent lui-même, ou au public, en vue soit de répondre à l'obligation légale et fiscale, soit de l'analyse de la gestion et de la prévision. La comptabilité désigne aussi l'ensemble des livres et documents comptables d'une entreprise ou un particulier »² ;
- ✚ « Système d'organisation de l'information financière permettant : de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrée, de fournir après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés »³
- ✚ Selon Gabriel FAURE (1897), expert-comptable de la SAC (Sologne Audit Conseil) et professeur à HEC (École des Hautes Études Commerciales) « La comptabilité est la science qui nous enseigne à créer et à coordonner rationnellement les comptes relatifs aux produits de notre travail et aux modifications de notre capital, en vue de connaître finalement le résultat de nos opérations »⁴ ;
- ✚ Pour Eugène LÉAUTEY et Adolphe GUILBAULT (1889), « la comptabilité, branche des mathématiques, est la science de la coordination rationnelle des comptes relatifs aux produits du travail et aux transformations du capital »⁵ ;
- ✚ D'après J. RODRIGUÈS (1810), « la tenue des livres, ou comptabilité, est une méthode dont les négociants font usage pour écrire sur les livres toutes les affaires qu'ils font »⁶ ;

¹ Rapport de présentation du PCN.

² Ahmed SILEM & Jean-Marie ALBERTINI, « *lexique d'économie* », Édition DALLOZ, 1999.

³ Pierre LASÈGUE, « *gestion de l'entreprise et comptabilité* », Édition DALLOZ, 1996.

⁴ Marc NIKITIN & Pierre LABARDIN, « *les mots et les choses (de la comptabilité)* », université d'Orléans, 2005, p.09.

⁵ Idem.

⁶ Idem., p.07.

✚ Le petit Larousse illustré de 1906 donne une différente définition : « art de tenir des comptes en règle »¹ ;

1.3. Les objectifs de la comptabilité

1.3.1. Les objectifs internes

Dans le monde des affaires, de nombreux flux financiers circulent entre les différentes entreprises. L'entreprise doit être en mesure de connaître les différents flux qui rentrent et sortent afin de déterminer si elle a gagné ou perdu de l'argent. Afin de mesurer ce gain ou cette perte, l'unité de référence est une année entière, c'est ce que l'on appelle en comptabilité l'exercice comptable.

La comptabilité est également faite pour suivre les comptes clients et les comptes fournisseurs afin de s'assurer que les différentes créances ont été encaissées et que les dettes ont été remboursées.

Elle peut également servir à analyser la répartition des ventes et des dépenses afin de connaître les différents ajustements que l'on peut faire pour améliorer les exercices suivants.

1.3.2. Les objectifs externes

De nombreux échanges entre les entreprises (clients) sont payés avec des délais de paiement. Ces échanges représentent un risque pour les entreprises, car lorsqu'un délai de paiement est accordé, l'entreprise ne peut avoir aucune certitude qu'elle sera remboursée. Il suffit que l'entreprise cliente fasse faillite pour que ça devienne très compliqué de se faire rembourser. C'est là tout l'enjeu de la comptabilité dans la relation d'une société avec ses tiers. Avant d'accorder un délai de paiement sur un gros montant, il faut s'assurer que l'entreprise cliente soit assez solide pour pouvoir rembourser ses dettes.

Il en va de même avec les organismes bancaires qui doivent connaître la situation exacte de l'entreprise pour quantifier le risque et ainsi déterminer le taux de crédit qu'ils vont accorder à l'entreprise. Plus il y aura de risque et plus le taux de crédit sera élevé. On dit que le taux rémunère le risque pris par la banque.

La comptabilité va aussi servir aux différents investisseurs afin de connaître la situation de l'entreprise sa croissance et ses perspectives d'avenir. Une même comptabilité peut être

¹Marc NIKITIN & Pierre LABARDIN, Op.cit., p.09.

présentée de nombreuses façons différentes c'est pourquoi il est important de savoir quelle image on veut communiquer auprès des différentes personnes qui seront amenées à l'analyser.

La comptabilité sert également à communiquer avec l'État qui est en charge de prélever les impôts sur la société en fonction du bénéfice qu'elle réalise pendant l'exercice.

1.4. Les différents types de la comptabilité

Suivant le critère d'utilité (le critère de la forme « à partie simple/ à partie double » a été abordé dans l'histoire de la comptabilité), la comptabilité peut prendre différentes formes :

1.4.1. La comptabilité générale

Aussi appelée comptabilité financière, sert à définir une vision globale de la situation financière de l'entreprise. Elle a ainsi pour objectif de refléter la situation financière et la rentabilité d'une société¹.

Elle consiste à procéder à l'enregistrement de l'ensemble des données comptables sur une période donnée puis à procéder en fin d'exercice à la comptabilisation des écritures d'inventaires. Elle permet l'établissement des comptes annuels, du résultat fiscal et permet la justification des différentes assiettes d'imposition. Plus globalement, elle permet la justification des créances et des dettes envers les tiers, données à partir desquelles on évalue l'entreprise et on compare ses performances et son évolution².

1.4.2. La comptabilité des groupes de sociétés

Afin de refléter la réalité économique et d'appréhender la situation financière d'un groupe de plusieurs sociétés, il convient d'établir les comptes du groupe dans son ensemble, comme s'il s'agissait d'une seule et unique société.

La technique consiste à établir la consolidation des comptes par addition des comptes des différentes sociétés entrant dans le périmètre de consolidation.

Il existe trois (03) méthodes de consolidation : l'intégration globale, la mise en équivalence et l'intégration proportionnelle.

¹ www.companeo.be, consulté le 22/04/2017 à 14h10.

² www.l-expert-comptable.com, consulté le 25/04/2017 à 16h12.

Elles sont réglementées et doivent être obligatoirement appliquées par les sociétés commerciales et les entreprises publiques soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés¹.

1.4.3. La comptabilité analytique (de gestion)

Sert à renseigner les gestionnaires sur la rentabilité et les coûts des différents segments d'une entreprise. Grâce à la comptabilité analytique, l'entreprise peut mieux connaître et mieux maîtriser ses coûts, afin d'augmenter plus facilement sa rentabilité. Elle s'appuie aussi sur les budgets prévisionnels. L'objectif de cette comptabilité est de pouvoir établir une comparaison entre les estimations et la situation effectivement observée afin de proposer des mesures d'amélioration.²

1.4.4. La comptabilité publique

C'est un ensemble de procédures macroéconomiques qui déterminent les recettes et les dépenses de l'Etat, des collectivités locales et de toute administration publique.³

1.4.5. La comptabilité nationale

La comptabilité nationale a pour but de schématiser l'activité économique d'un pays durant une période précise, généralement égale à un an. Tout comme une entreprise, la comptabilité nationale permet à un état de connaître sa situation à un moment donné et d'appuyer les décisions futures. C'est entre autres à partir de la comptabilité émise et publiée par chaque entreprise que la comptabilité nationale est éditée. Le principal indicateur édité par la comptabilité nationale est bien le PIB, somme des valeurs ajoutées de chaque entreprise.⁴

1.5. Comparaison de la comptabilité avec les autres disciplines⁵

1.5.1. Comptabilité & Mathématiques

Le fondateur (ou tout au moins l'un des fondateurs) de la comptabilité en partie double est le mathématicien PACCIOLI (1494). Malgré cette parenté, la comptabilité, si elle utilise la mathématique (avec des opérations généralement simples), n'est évidemment pas une science

¹ www.l-expert-comptable.com, consulté le 25/04/2017 à 16h14.

² www.companeo.be, consulté le 25/04/2017 à 16h20.

³ www.lacompta.org, consulté le 25/04/2017 à 16h32.

⁴ www.fizeo.com, consulté le 28/04/2017 à 20h15.

⁵ Jacques RICHARD & Christine COLLETE, « *comptabilité générale système français et normes IFRS* », 8^{ème} Édition DUNOD, Paris, 2008, p.05.

mathématique : les équations utilisées par les comptables n'ont pas pour objet de formuler des raisonnements mathématiques mais, plus prosaïquement, de représenter les moyens et les résultats des entités étudiées. On notera, d'ailleurs, qu'en matière comptable, le plus difficile n'est pas d'additionner les valeurs, mais bien de les concevoir.

1.5.2. Comptabilité & Statistiques

La comptabilité valorise alors que la statistique peut se contenter de quantités ; la comptabilité essaye de saisir l'ensemble des moyens et des résultats d'une entité, la statistique peut se contenter de présenter certaines données de cet ensemble. Ces deux disciplines bien que « voisines » sont différentes.

1.5.3. Comptabilité & Droit

Dans un livre célèbre, Pierre Garnier a dit que la comptabilité est l'algèbre du droit¹. S'il est vrai que la comptabilité a été très souvent et reste toujours inspirée par des juristes, on ne peut pas dire qu'elle se confonde avec le droit :

- La comptabilité peut exister en dehors de toute réglementation : dans beaucoup de pays, le droit ne s'intéresse qu'à certaines formes de comptabilités et délaisse les autres. On peut montrer à cet égard que cette étendue de la réglementation varie selon les systèmes économiques ;
- Ajoutons que, quand elle existe, cette réglementation de la comptabilité est multiforme : il peut y avoir plusieurs droits comptables : droit fiscal comptable, droit des comptes consolidés, etc.

Bref, disons que le droit peut s'intéresser à la comptabilité mais qu'il ne se confond pas avec elle.

1.5.4. Comptabilité, Sociologie & Politique

Tant que les systèmes comptables ont été « confinés » dans leurs pays respectifs, les motifs d'une interprétation socio-politique de la comptabilité ont été rares. On peut dire que l'étude systématique des relations entre les systèmes économiques et sociaux et la comptabilité n'est apparue que dans le troisième tiers du 20^{ème} siècle.

¹ Pierre GARNIER, « *La comptabilité. Algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques* », Édition BROCHÉ, Paris, 1947.

La comptabilité est donc devenue un objet de l'analyse socio-politique ; mais on peut dire aussi que la comptabilité est un instrument de la politique. Nous verrons que les concepts de résultat dépendent pour l'essentiel des acteurs sociaux qui ont le pouvoir à un moment donné dans un pays donné. Mesurer ce résultat à l'aide d'une comptabilité n'est évidemment pas seulement un acte de mesure, mais aussi le moyen d'imposer aux acteurs dominés son interprétation du monde : la comptabilité est donc un instrument d'oppression politique d'autant plus dangereux qu'il paraît naturel ;

1.5.5. Comptabilité & Histoire

L'historien peut évidemment s'intéresser à la comptabilité et on doit souligner que l'étude de l'histoire de la comptabilité est fondamentale pour comprendre la nature de cette discipline. Mais l'histoire de la comptabilité n'est évidemment pas la comptabilité, pas plus que l'histoire des mathématiques la mathématique.

1.5.6. Comptabilité & Économie

De toutes les disciplines, l'économie est sans doute celle qui se rapproche le plus de la comptabilité :

- Comme la comptabilité, l'économie se préoccupe de mesurer la valeur et les résultats d'entités ;
- Comme la comptabilité, l'économie doit tenir compte des divers systèmes sociaux pour adapter ses conclusions à ces systèmes.

En résumé, une partie de la comptabilité, mais pas toute la comptabilité, peut s'apparenter à l'économie.

2. Le système d'information comptable

2.1. Définition du système d'information comptable (et financier)

Le Système d'Information Comptable et Financier (SICF) d'une entreprise regroupe un ensemble organisé des ressources permettant d'acquérir, de traiter de stocker et de communiquer des informations financières sous différentes formes dans les organisations.

Le système comptable est devenu une pièce maîtresse du système d'information de l'entreprise, il assure en effet un rôle fédérateur en garantissant la cohérence des informations

de gestion à usage interne et externe, son efficacité dépend aujourd'hui de la performance de ses applications informatiques.¹

Le SICF constitue une partie importante du système d'information global. Il contribue dans les trois marches : planification, prise de décision et contrôle, sachant que :

- ✚ La décision financière est l'une des plus importantes et plus délicates des décisions que peut prendre une entreprise et seul un Système d'Information efficace et cohérent peut rationaliser le processus de sélection et d'évaluation des alternatives financières ;
- ✚ La décision financière affecte généralement tous les autres volets décisionnels de l'entreprise.

2.2. Les caractéristiques d'un Système d'Information Comptable et Financier

Le SICF est :

- ✚ Un système central ;
- ✚ Utilisant des données comptables et financières (à majorité chiffrée) ;
- ✚ Alimenté par des systèmes amont, collecteurs des données primaires de chaque cycle d'exploitation ;
- ✚ Relié en aval avec un système de pilotage qui lui canalise les données relatives au processus de prise de décision.²

2.3. Les caractéristiques recherchées de l'information comptable³

2.3.1. L'intelligibilité

L'information comptable est supposée être explicite, clairement et simplement présentée et compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et de la comptabilité et soucieux de l'étudier avec diligence.

2.3.2. La comparabilité

La production de l'information comptable s'inscrit dans une perspective de continuité d'exploitation et doit permettre de relever les analogies et différences à travers des comparaisons significatives :

¹ www.doc-etudiant.fr, consulté le 29/04/2017 à 14h11.

² Eris TORT « *organisation et management des systèmes comptables. Optimiser les leviers de la performance comptable* », Édition DUNOD, Paris, 2003, p.15.

³ Cadre Conceptuel de l'IASB.

- Dans le temps : pour déterminer les tendances par rapport aux événements passés ;
- Dans l'espace : pour s'évaluer selon les indicateurs de performances du secteur ou de l'activité, c'est-à-dire par rapport à d'autres entreprises.

2.3.3. La pertinence

L'information comptable doit être de nature à favoriser une prise de décision adéquate, et cela en satisfaisant les critères de :

- L'importance relative : elle comprend tous les éléments jugés significatifs ;
- La rapidité de divulgation : divulguée au moment où elle est encore susceptible d'être utile ;
- La valeur prédictive : permet d'effectuer des prédictions sur la capacité bénéficiaire, la performance et le pouvoir de gain de l'entreprise ;
- La valeur de confirmation et de rétroaction : aide à confirmer ou à mesurer et de corriger les écarts avec les prédictions antérieures.

2.3.4. La fiabilité

L'information comptable est censée être digne de confiance et exempte d'erreurs ou de biais significatifs. Cela ne peut être assuré qu'en garantissant :

- La neutralité : elle ne fait pas l'objet de parti pris pour qu'elle n'aboutisse pas à des données tendancieuses ;
- La vérifiabilité : elle repose sur des données probantes et sur des évaluations dont les méthodes sont divulguées avec l'information elle-même ;
- L'exhaustivité : elle est complète et suffisamment approfondie ;
- La prudence : la formulation des jugements est fondée sur la prudence dans les situations d'incertitude ;
- La fidélité : elle est à la fois réelle, régulière et sincère ;
 - La réalité : Objective, concorde avec et reflète les faits réels afin que l'utilisateur puisse en avoir une perception exacte ;
 - La régularité : Conforme à la réglementation en vigueur ;
 - La sincérité : La loyauté et la bonne foi dans l'établissement des comptes.

2.3.5. Le rapport Coût/ Avantage

Les avantages que sont censées procurer les informations comptables doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour els produire.

2.4. Les défis d'un Système d'Information Comptable et Financier ¹

2.4.1. La fiabilité de l'information

Que ce soit pour satisfaire aux obligations légales en matière de comptabilité générale ou aux besoins de gestion pour les prises de décision, il est primordial que les données soient fiables, c'est-à-dire sans erreurs et sans biais de sorte à ce qu'elles soient irréfutables. A défaut, l'entreprise s'exposerait à des sanctions économiques et / ou pénales.

2.4.2. La traçabilité de l'information

La possibilité de contrôle et de preuve encore appelée piste d'audit est un prérequis fondamental dans le domaine de la comptabilité générale. Les comptes d'une entreprise devant être le plus souvent certifiés par un commissaire aux comptes, il est nécessaire que ces derniers puissent effectuer des vérifications et des contrôles notamment en accédant à l'historique des différentes transactions.

Mais la traçabilité permet également en interne de vérifier les transactions enregistrées et agrégées dans le système.

2.4.3. La disponibilité de l'information

L'information financière d'une entreprise intéresse non seulement les dirigeants et les différents gestionnaires mais également le monde extérieur. Cette information doit donc être disponible rapidement pour les prises de décision internes et la communication externe.

2.4.4. La sécurité de l'information :

Au niveau CONFIDENTIALITÉ tout d'abord, car le SICF regroupe un ensemble d'informations confidentielles. En effet, la connaissance des coûts de revient ou des marges d'un concurrent pourrait constituer une information particulièrement utile. Mais la divulgation de certains éléments de rémunération, pourraient tout aussi bien mettre mal à l'aise certains dirigeants confrontés à des situations difficiles avec leurs collaborateurs.

¹ Cours « *système d'information comptable & financier* », Master en management des systèmes d'informations, Faculté des Sciences Juridiques de Fès, Maroc.

Certaines opérations, surtout les plus sensibles, doivent avoir un accès réservé et limité aux seuls utilisateurs habilités.

La sécurité c'est également veiller à ce qu'aucune opération comptable ne puisse être effacée du système, même en cas d'erreur de saisie. Seules les techniques de contre-passation peuvent être utilisées.

Enfin, la sécurité, compte tenu de l'importance de l'information financière, c'est également la mise en place d'un système et des procédures de secours en cas de défaillance du système principal.

2.4.5. L'archivage de l'information

En vertu des dispositions réglementaires et juridiques algériennes¹, les sociétés sont tenues de conserver pendant 10 ans, les documents comptables et les pièces justificatives.

Section 3 : Fondements théoriques de la comptabilité de gestion

1. Généralités sur la comptabilité de gestion

1.1. Définition de la comptabilité de gestion

Appelée aussi « comptabilité managériale » ou « comptabilité analytique ».

Malgré qu'une vision stricte de la comptabilité de gestion a longtemps été adoptée dans le monde académique, la profession en adopte en revanche une vision très large.

Pour bien l'appréhender, plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité de gestion, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives :

- ✚ La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision et au contrôle² ;
- ✚ La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau

¹ Code du Commerce Algérien, Article 12.

² Pierre LAUZEL & Henri BOUQUIN, « *comptabilité analytique et gestion* », Édition SIREY, Paris, 1985.

d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs¹ ;

- ✚ La comptabilité de gestion constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision.²

1.2. L'histoire de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion à usage interne n'a commencé à apparaître qu'à la fin du 19^{ème} siècle où quelques entreprises industrielles ont commencé à calculer les coûts de leurs produits pour définir leur politique de prix. Mais ce n'est qu'à partir de 1930, surtout aux États-Unis que la comptabilité de gestion s'est vraiment développée.

L'Europe, qui connaissait ces outils mais les utilisait peu ou mal ne commença à s'y intéresser que dans les années 1950 sous l'effet de missions d'information aux États-Unis, de l'émergence d'une plus forte concurrence sur les marchés, due notamment à l'ouverture progressive des frontières.

Axées tout d'abord vers la connaissance des prix de revient complets des produits par la méthode des sections homogènes, inventée en 1928, les entreprises se tournèrent à partir de 1960 vers des systèmes destinés au contrôle à court terme, de type gestion budgétaire. Parallèlement des méthodes de comptabilité en coûts partiels (« directs » ou « variables ») apparurent pour parer aux difficultés d'usage des coûts complets dans une optique de contrôle et d'aide à la décision.

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

1.3. Les principales divergences entre comptabilité générale et comptabilité de gestion

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

¹ Louis DUBRULLE & Didier JOURDAIN, « *comptabilité analytique de gestion* », Éditions DUNOD, Paris, 2003.

² Béatrice & Francis GRANDGUILLOT, « *comptabilité analytique* », Éditions DUNOD, Paris, 1998.

Tableau n° 01 : Comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique

<u>Critères de comparaison</u>	<u>COMPTABILITÉ GÉNÉRALE</u>	<u>COMPTABILITÉ DE GESTION</u>
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizon	Passé	Présent-Futur
Nature des flux de trésorerie	Externes	Internes
Documents de base	Externes	Externes & Internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
Utilisateurs	Tirs et directions	Tous les responsables
Objectifs	Financiers	Economiques
Règles	Rigides et normatives	Souples-Évolutives
Nature de l'information	Précise-Certifiée-Formelle	Rapide-Pertinente-Rapprochée

Source : élaboré sur la base de www.lacompta.org, consulté le 12/05/2017 à 11h11.

Ces deux Comptabilités doivent être **autonomes, cohérentes et complémentaires**.

1.4. Le rôle de la comptabilité de gestion ¹

1.4.1. La comptabilité de gestion comme outil de pilotage

Alors que la comptabilité générale produit des informations sur les résultats globaux au niveau des entités juridiques, la comptabilité de gestion, longtemps appelée d'ailleurs comptabilité « analytique », s'attache à détailler ces informations à des niveaux d'analyse plus fins comme les produits, les départements, les projets, etc. En ce sens, elle est un outil très utile pour les responsables d'entités, à qui elle offre la possibilité de piloter leurs coûts de façon détaillée.

Elle distingue par ailleurs plusieurs types de coûts et donc de résultats : coûts variables/fixes (marge sur coûts variables), coûts directs/indirects (marge sur coût direct), coût complet (résultat analytique), coût marginal, etc. On considère en général que les types de coûts sont liés aux types de décisions managériales envisagées : par exemple, le coût complet est pertinent pour les décisions de « *pricing* », le coût variable pour la gestion prévisionnelle, etc.

La comptabilité de gestion a évolué dans ses techniques de calcul, mais également de modélisation, des coûts en offrant aux managers une meilleure compréhension des causes de ces coûts (*cost drivers*).

¹ Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, Marie-Hélène DELMOND & Pierre-Laurent BESCOS, « *contrôle de gestion et pilotage de la performance* », Éditions GUALINO, Paris, 2004, p.146.

1.4.2. La comptabilité de gestion pour le « reporting »

La structuration des informations comptables selon des critères différents de ceux de la comptabilité générale permet à la comptabilité de gestion d'enrichir le *reporting* financier destiné aux dirigeants.

La figure qui suit, correspond à un *reporting* qui autorise une double lecture : Soldes Intermédiaires de Gestion (SIG) l'analyse financière et comptabilité de gestion. Les entreprises internationalisées utilisent des *reporting* semblables faisant apparaître l'EBITDA (*Earning Before Interests, Taxes, Depreciations & Amortization*) et le NOPAT (*Net Operating Profit After Tax*).

Figure n° 02 : *Reporting* d'entreprise française permettant une réconciliation de la comptabilité de gestion avec la comptabilité financière.

Ventes nettes
– Coûts d'achat des ventes
= Marge brute commerciale
– Transports sur ventes
– Commissions sur ventes
– Taxes liées aux ventes
– Autres coûts variables liés aux ventes
= Marge sur coûts variables
– Coûts directs de transformation
– Coûts internes de logistique
– Coûts de recherche et développement propres
– Coûts de la structure commerciale propre
– Coûts du réseau de distribution
– Coûts refacturés d'assistance technique
– Coûts de publicité
– Coûts propres d'administration
– Frais de groupe absorbés
= Excédent Brut d'Exploitation
– Amortissement des immobilisations
– Variation des provisions d'exploitation à court terme
= Résultat Opérationnel
– Frais et produits financiers
– Dividendes reçus des sociétés contrôlées
= Résultat Courant
– Participation des salariés
– Produits et charges exceptionnels
– Variation des provisions réglementées
– Variation des provisions) long terme finance & exploitation
– Amortissements dérogatoires
= Résultat avant impôts
– Impôts sur les sociétés
= Résultat net

Source : Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, Marie-Hélène DELMOND & Pierre-Laurent BESCOS, Op.cit., p.147.

1.4.3. La comptabilité de gestion pour la comptabilité générale

Une autre utilité de la comptabilité de gestion est de construire les coûts qui permettront de valoriser les stocks à l'actif du bilan. Les stocks de matières, de composants et de marchandises, sont en effet valorisés à un coût d'achat, et les produits finis, semi-finis et en cours à un coût de production. Les charges de distribution sont donc exclues de la valeur des stocks.

Dans ce contexte, la comptabilité de gestion sert les besoins de la comptabilité générale. Elle en suit donc les règles. Ainsi, en général, les stocks sont valorisés à un coût complet, les charges indirectes n'étant imputées au coût d'achat ou au coût de production que dans la mesure où elles sont « raisonnablement affectables au produit », ce qui aboutit par exemple à ne pas imputer des coûts très indirects comme les frais de siège ou les coûts de direction d'une division. Les charges financières, sauf cas exceptionnel, ne sont pas imputées au coût.

Ces règles de calcul des coûts en comptabilité générale peuvent donc différer de celles qu'exigent les besoins de gestion :

- Certaines situations managériales requièrent une information en termes de coût de revient, c'est-à-dire d'un coût incluant les charges de distribution : c'est le cas par exemple pour la fixation d'un prix de vente ;
- Les règles d'imputation des charges indirectes peuvent différer : par exemple, dans une optique d'évaluation des managers, il peut être pertinent d'inclure dans la mesure des éléments de coût financier, si les managers sont amenés à gérer certains besoins de financement ;
- Enfin, de nombreuses décisions managériales exigent plutôt une approche en termes de coûts partiels plutôt qu'en termes de coût complet.

1.5. Les différentes comptabilités utiles à la comptabilité de gestion ¹

En tant qu'outil d'aide à la décision, la comptabilité de gestion s'appuie à la fois sur des informations spécifiques mais aussi sur les bases de données existantes dans l'établissement et, notamment, celles qui sont produites par les différentes comptabilités.

La qualité des données qui y sont issues constitue un élément fondamental de la valeur et de la signification des coûts calculés dans la comptabilité de gestion. Cette dernière doit

¹ Jacques BERNARD, « mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP/ guide méthodologique », Éditions AMUE (Agence de Mutualisation des Universités et Établissements), 2006, p.33.

fournir des informations de nature à éclairer les choix à opérer par une analyse de gestion pertinente et une allocation optimale des ressources.

Figure n° 03 : Les différentes comptabilités qui servent la comptabilité de gestion

	QUELLES EN SONT LES CARACTÉRISTIQUES ?	QUELLE EN EST L'UTILITÉ POUR LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ?
LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE	<ul style="list-style-type: none"> • Objectifs : préparation et exécution du budget ; • Règle d'imputation : par chapitre (article), par groupe ou par section ; • Usage : interne et externe ; • Méthodes : suivi budgétaire ; • Décision : allocation de moyens, situation budgétaire. 	<ul style="list-style-type: none"> • .Suivi budgétaire permettant d'alimenter périodiquement la comptabilité analytique ; • Source de comparaison entre le budget prévisionnel et ce qui est réalisé ; • Double usage interne et externe dont l'utilisation peut inspirer la comptabilité analytique des EPSCP.
LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE	<ul style="list-style-type: none"> • Objectifs : comptabilité patrimoniale, fidélité et sincérité, recensement des moyens, détermination du résultat ; • Règle d'imputation : par nature ; • Usage : avant tout externe ; • Méthodes : évaluation de résultat, analyse financière, trésorerie ; • Décision : analyse de la situation financière. 	<ul style="list-style-type: none"> • .Nomenclature des produits et charges par nature permettant de fixer le périmètre de ressources ; • Méthode d'évaluation des résultats complémentaires de la comptabilité analytique ; • Analyse des soldes intermédiaires de gestion (rétrospectif) permettant une comparaison avec les résultats de la comptabilité analytique.
LA COMPTABILITÉ MATIÈRES (OU DE STOCK)	<ul style="list-style-type: none"> • Objectifs : enregistrement et suivi des flux et des stocks de matière et évaluation des pertes ; • Règle d'imputation : par flux et stocks physiques de produit, par matière première ; • Usage : interne ; • Méthodes : inventaire, gestion du stock, valorisation du stock ; • Décision : gestion des stocks. 	<ul style="list-style-type: none"> • .Enregistrement des consommations de matières permettant une meilleure connaissance des coûts réels ; • Valorisation du stock et des systèmes d'approvisionnement permettant de mieux maîtriser le coût des matières non consommées.

Source : Jacques BERNARD, Op.cit., p.33.

1.6. Les données collectées par un système de comptabilité de gestion ¹

La comptabilité de gestion se nourrit de données qu'elle collecte et trie pour procéder à une analyse de coûts. L'affinage et la synchronisation des bases de données permettent alors de bénéficier d'une analyse plus précise et pertinente. Les informations énumérées dans la figure qui suit, correspondent aux données indispensables à collecter, mais il ne s'agit en aucun cas d'une liste exhaustive et arrêtée.

Figure n° 04 : Liste non exhaustive des données indispensables à la comptabilité de gestion

<p>LES DONNÉES LIÉES AUX DIFFÉRENTES COMPTABILITÉS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La comptabilité budgétaire de la structure : enregistrement des charges et des produits, prise en compte des amortissements et des provisions, ressources affectées, transferts entre section de fonctionnement et d'investissement, affectation du résultat ; ✓ La comptabilité générale et patrimoniale : évaluation des encours, production immobilisée, immobilisations, suivi de l'actif (corporel/ incorporel), règles de provisions et d'amortissements, dettes provisionnées pour congés à payer, modalités de valorisation des stocks ; ✓ La comptabilité de stocks net la comptabilité-matières de l'établissement : flux entrants/sortants, processus de transformation de la matière, pertes, valorisation de la variation des stocks ; ✓ La comptabilité des états de paie et rémunérations : répartition de la paie, temps de présence/absence, primes et avantages sociaux, heures supplémentaires ; ✓ La comptabilité de liquidation : le nombre de factures liquidées par services, le nombre de mandatements.
<p>LES DONNÉES LIÉES À LA GESTION DES EFFECTIFS ET DE L'ACTIVITÉ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La gestion des personnels et des emplois : la répartition des emplois par catégories (titulaires/non-titulaires), la répartition des équivalent temps plein travaillé et de la masse salariale, la prise en compte du personnel extérieur, les formations et congé-formations, les mises à disposition, les personnels présents non rémunérés sur le budget ; ✓ La gestion des activités : (en prenant l'exemple d'un établissement d'enseignement) les inscriptions, la scolarité, les examens, les résultats et les diplômes, la gestion des contrats et des programmes de recherche, la vie étudiante, les fonctions d'animation et de soutien ; ✓ Le suivi des temps de travail : temps suivant les activités, répartition par programmes et par projets, temps de présence dans et hors établissement. ✓ La fréquentation : équipements, services ... ✓ Le journal des ventes : produits écoulés et ventes. tarifs prestations.
<p>LES DONNÉES ADMINISTRATIVES ET LOGISTIQUES</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Le suivi des marchés publics et des achats : nombre de marchés à procédures adaptées et de marchés formalisés, nombre de commandes et/ou d'engagements juridiques, nombre de lots pour les marchés, montant maxi/mini sur les marchés à bon de commandes, montant des tranches fermes/conditionnelles ; ✓ Le fichier de structure et l'organigramme de l'établissement ; ✓ Les locaux (par composantes) et les équipements.

Source : Jacques BERNARD, Op.cit., p.30.

¹ Jacques BERNARD, Op.cit., p.29.

2. La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion

La comptabilité de gestion joue une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la phase " contrôle" de ce processus.

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

Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés.

Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à diverger par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un environnement, c'est-à-dire une ensemble d'autres agents socio-économiques qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs (les entreprises concurrentes par exemple). Il est nécessaire donc, si on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte quand des écarts importants apparaissent entre prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctives qui s'imposent. C'est justement la comptabilité de gestion qui permet de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire.

3. La mise en place d'une comptabilité de gestion

3.1. Conditions d'élaboration d'une comptabilité de gestion

Élaborer un système de comptabilité de gestion ne doit rien laisser au hasard. C'est une démarche qui nécessite la satisfaction de plusieurs conditions :

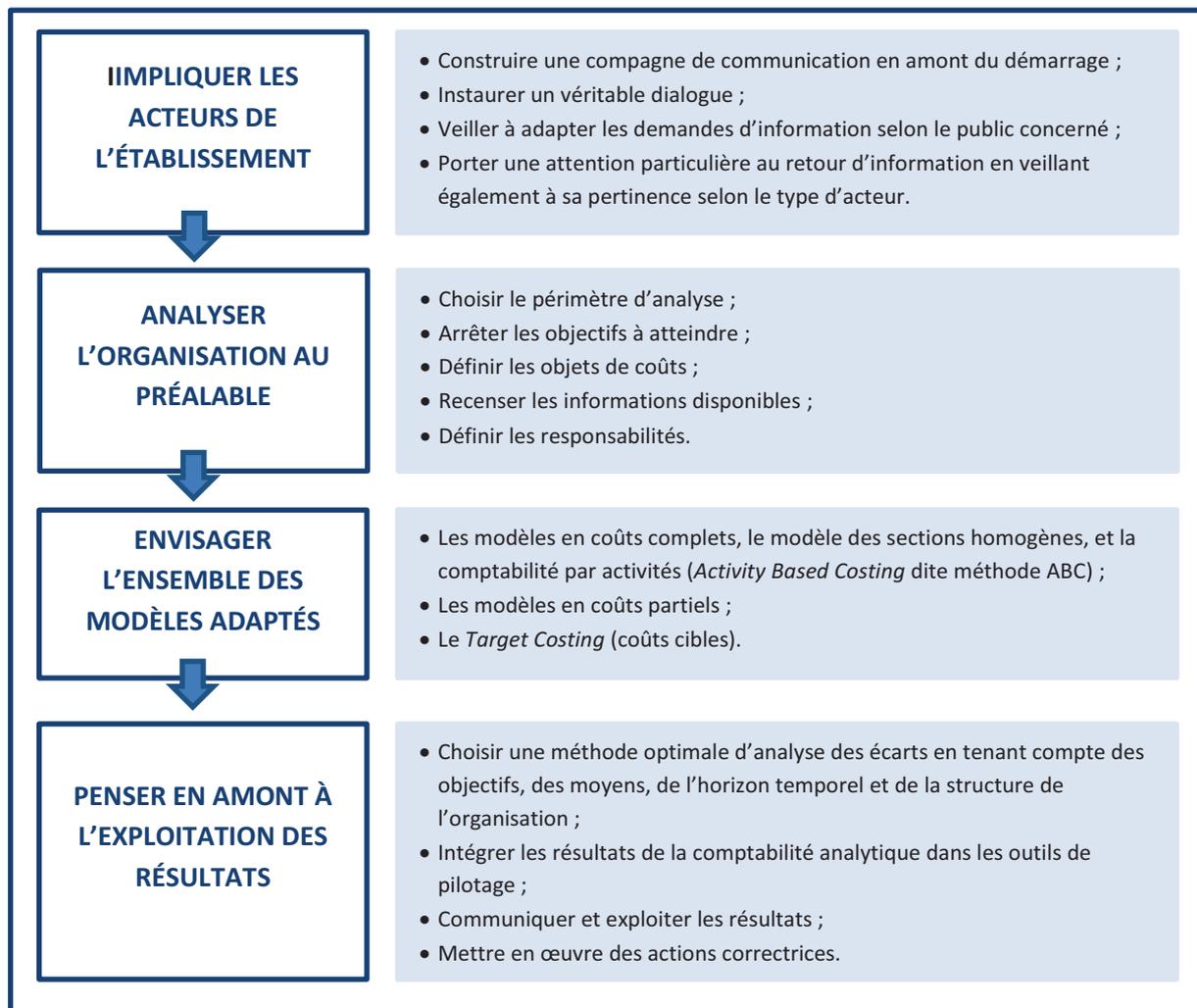
- ✚ La clarté des objectifs dans l'organisme (même s'ils sont divers, fort nombreux et parfois en apparence contradictoire comme le fait de dégager une rentabilité et le fait de maintenir des prestations porteuses de l'image d'une institution même si ces dernières lui font subir des pertes) ;
- ✚ La réflexion autour des objectifs à atteindre par la mise en place d'une comptabilité de gestion se déroule avant le choix de la méthode ;
- ✚ La clarté dans la définition du périmètre des charges (ce qui impose un recensement objectif de tous les produits et ressources inhérents au fonctionnement de l'organisation) ;
- ✚ Établir avec soin une typologie de coûts ;

- ✚ La pérennité et l'effectivité de la comptabilité de gestion passent par la mise en place d'un dialogue de gestion associé permettant l'exploitation régulière des résultats.

3.2. Processus d'élaboration d'une comptabilité de gestion

La mise en œuvre d'une comptabilité de gestion se structure en étapes charnières qui doivent se penser au sein d'une approche globale de l'établissement. Le respect de ces points clés doit permettre d'utiliser au mieux les finalités de la comptabilité de gestion.

Figure n° 05 : Les étapes d'élaboration d'une comptabilité de gestion.



Source : Jacques BERNARD, Op.cit., p.30.

4. Le traitement des charges dans la comptabilité de gestion

4.1. La nature des charges ¹

4.1.1. Les charges incorporables

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

4.1.2. Les charges non incorporables

En principe, toutes les charges enregistrées dans un compte de la classe 6 en comptabilité financière sont incorporables aux coûts sauf celles qui répondent à un des critères suivants.

Ces charges dites « non incorporables » sont :

- Des charges sans rapport direct avec l'activité de l'entreprise (exemple : prime d'assurance-vie sur la tête d'un dirigeant) ;
- Des charges qui ne relèvent pas de l'exploitation courante (exemple : toutes les charges à caractère exceptionnel) ;
- Des charges qui n'ont pas le caractère de charges (exemple : impôt sur les bénéfices, participation des salariés).

4.1.3. Les charges supplétives

Ce sont des charges incorporées aux coûts, bien qu'elles ne figurent pas en comptabilité financière pour des raisons juridiques et fiscales.

En créant ces charges, la comptabilité de gestion permet le calcul de coûts comparables entre entreprises concurrentes ayant des formes juridiques et des modes de financement différents.

On peut retenir comme charges supplétives :

- La rémunération conventionnelle des capitaux propres : la rémunération des capitaux nécessaires à l'exploitation doit être prise en compte dans le calcul des coûts, quelle que soit leur nature : fonds propres ou ressources empruntées ;

¹ Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, « DCG 11 ; contrôle de gestion/ manuel et application », Éditions DUNOD, Paris, 2010, p.65.

- La rémunération du travail de l'exploitant : il s'agit de permettre des comparaisons réalistes entre des entreprises où le personnel dirigeant est salarié et dont la rémunération est une charge comptable, et des entreprises individuelles où, pour des raisons juridiques, le dirigeant et sa famille perçoivent une partie des résultats.

4.1.4. Les charges calculées

Ce sont des charges incorporées aux coûts pour un montant différent de celui pour lequel elles figurent dans la comptabilité financière. Leurs montants sont « recalculés » selon des critères appropriés aux besoins de l'analyse. Il existe trois (03) :

- Les charges d'usage : se substituent aux dotations aux amortissements de la comptabilité financière. Elles diffèrent des amortissements sur trois (03) points essentiels :
 - La base amortissable d'une immobilisation doit être sa valeur actuelle (fondée sur le prix du marché) et non sa valeur d'origine et ce, pour tenir compte du coût réel de remplacement de cette immobilisation ;
 - La durée d'amortissement doit être une durée probable d'utilisation qui peut différer de la durée admise pour l'amortissement ;
 - La charge d'usage reste incorporée aux coûts tant que l'immobilisation reste en service et même si elle est complètement amortie comptablement.
- Les charges étalées : se substituent aux dotations aux provisions de la comptabilité financière. La comptabilité de gestion ne retient en termes de dotations aux provisions que celles pour risques et charges. En effet, les dépréciations des éléments d'actifs relèvent d'une analyse patrimoniale ce qui n'est pas l'objet du calcul des coûts. De même, les dotations pour provisions réglementées ont un caractère trop fiscal pour être considérées comme des charges incorporables ;
- Les charges abonnées : l'abonnement des charges permet d'intégrer aux coûts des charges incorporables de la comptabilité financière selon une périodicité différente de leur périodicité d'apparition.

4.2. Distinction entre charges directes et indirectes

Les charges ne sont pas directes ou indirectes dans l'absolu mais par rapport à un produit.

4.2.1. Les charges directes

Une charge directe est une charge dont il est clairement observable qu'elle a été encourue pour un objet de coût, c'est-à-dire celle que l'on peut affecter sans ambiguïté à un objet de coût sans analyse ou calcul préalables.

4.2.2. Les charges indirectes

Une charge indirecte est une charge qui ne peut faire l'objet d'une association directe et évidente à un objet de coût. Elle nécessite un calcul intermédiaire pour être imputée aux coûts et elle n'est pas liée directement à la production du produit/service.

4.3. Distinction entre charges variables et charges fixes

4.3.1. Les charges variables

Les charges variables dépendent proportionnellement du niveau d'activité. Certains l'appellent aussi « charges opérationnelles ».

4.3.2. Les charges fixes

Les charges fixes sont des charges de structure qui ne dépendent pas du niveau d'activité.

Section 4 : La prise de décision dans les compagnies aériennes

1. La notion de décision

La décision peut être définie comme étant l'acte par lequel on opte pour une solution, une résolution, un choix, une mesure...¹

On entend par prise de décisions le processus qui consiste à faire un choix parmi plusieurs alternatives.

La prise de décisions peut apparaître dans n'importe quel contexte de la vie. Le processus, en son essence, permet de résoudre les divers défis que l'on doit surpasser.

¹ www.larousse.fr, consulté le 11/05/2017 à 19h11.

Lorsqu'il s'agit de prendre une décision, plusieurs facteurs sont mis en échec. L'idéal, c'est de faire appel à sa capacité de raisonnement pour être sur la bonne voie. Cette voie est jugée mener à une nouvelle étape ou, du moins, permettre de résoudre un conflit réel ou potentiel.

Toute prise de décision doit inclure une grande connaissance du problème. En l'analysant et en le comprenant, il est alors possible de trouver une solution.

Une décision raisonnée ne peut être obtenue que suivant un processus réfléchi et soigné qui en a évalué préalablement les conséquences.

2. La prise de décision dans une entreprise

Dans le cadre des entreprises et des affaires, la prise de décisions est une partie très importante du management et de la gestion. Chaque décision transcendante pour une compagnie implique de grandes recherches et études, ainsi que la collaboration entre des équipes multidisciplinaires.

2.1. La typologie des décisions dans l'entreprise ¹

2.1.1. Selon leurs degrés de risque

- Les décisions certaines : ces décisions se caractérisent par un risque nul dans la mesure où l'on connaît le résultat dans 99% des cas. Notons toutefois qu'un risque totalement nul n'existe pas (la faute d'un décideur ou un cas de force majeure peut, en effet, introduire un élément d'incertitude si faible soit-il). Les décisions certaines sont souvent les décisions les moins importantes c'est-à-dire les décisions de gestion courantes.
- Les décisions aléatoires : ces décisions sont un peu moins certaines que les décisions certaines mais un peu plus certaines que les décisions incertaines. Une décision est dite « aléatoire » lorsque certaines variables ne sont pas totalement maîtrisées par l'entreprise mais sont connues en probabilités (entendons par là « pouvant être mathématiquement probabilisées »). Il est impossible de connaître à l'avance le résultat d'une telle décision mais on peut affecter une probabilité aux différents résultats possibles.
- Les décisions incertaines : lorsqu'interviennent des variables qui ne sont ni maîtrisées, ni même probabilisables en raison de l'environnement et des conditions d'évolution du

¹ www.surfeco21.com, consulté le 11/05/2017 à 21h49.

marché, on est face à des décisions dites « incertaines ». Elles sont souvent les décisions les plus importantes de l'entreprise (décisions stratégiques).

2.1.2. Selon leurs niveaux

Selon le modèle du professeur et consultant en stratégie russo-américain Igor ANSOFF (1918-2002), on distingue traditionnellement trois (03) grands types de décisions par ordre d'importance :

- Les décisions stratégiques : ce sont les décisions les plus importantes c'est-à-dire celles qui déterminent l'orientation générale de l'entreprise et parfois même les conditions de sa survie. Elles se situent au sommet de la hiérarchie. Il peut s'agir par exemple des décisions d'investissement qui sont lourdes de conséquences ou encore des décisions de lancement de nouveaux produits, des décisions financières telles qu'une prise de participation ou un lancement d'OPA (Offre Publique d'Achat), une fusion, une absorption. etc... Ce sont finalement les décisions les plus incertaines et qui :
 - Sont toutes centralisées à un haut niveau hiérarchique (ce qui n'exclut pas un travail de réflexion et de préparation de groupe) ;
 - Présentent un caractère non répétitif et engagent l'entreprise sur le long terme ;
 - Sont toujours incertaines car les données exogènes en provenance de l'environnement sont parfois difficiles à connaître parfaitement et surtout sont très mouvantes.
- Les décisions tactiques ou administratives : elles prolongent les décisions stratégiques et commandent aux décisions opérationnelles. Ces décisions sont susceptibles d'être décentralisées. Par exemple, on peut dire qu'une décision prise par « un chef fonctionnel » tel qu'un directeur des ressources humaines est une décision tactique. Ces décisions correspondent souvent à des décisions de gestion qui peuvent parfois être aidées par des modèles mathématiques tels que le modèle de WILSON¹ en gestion des stocks. D'une manière générale, elles engagent l'entreprise à moyen terme et le risque attaché sans être négligeable n'est pas vital mais assez important à l'entreprise ;
- Les décisions opérationnelles : il s'agit des décisions qui sont relatives à la gestion courante. Dans tous les cas de figure, elles ne sont jamais vitales pour l'avenir de

¹ Méthode créée en 1934 par WILSON, permettant d'arbitrer entre coût de commandes d'approvisionnement et coût de stockage en définissant la quantité économique optimale à commander.

l'entreprise. Il s'agit ici d'assurer au jour le jour le fonctionnement régulier et efficace de l'organisation. Il peut s'agir, par exemple, de passer des commandes, d'établir un planning d'atelier ... Ces décisions sont, bien entendu, répétitives dans la mesure où elles ont un effet immédiat et leurs résultats sont connus avec certitudes. Elles n'engagent l'entreprise que sur le court et moyen terme.

2.2. Le processus décisionnel d'une entreprise ¹

La décision ne peut être définie indépendamment de la notion de processus décisionnel. Prendre une décision, selon le théoricien en management Henry MINTZBERG (1939), c'est mettre en œuvre un processus, qui aboutira, in fine, à un choix.

Le processus de décision est un processus complexe dont l'étude peut être facilitée par la référence à des modèles théoriques. Le modèle de la rationalité limitée ou **IMCC**, proposé par l'économiste et sociologue américain Herbert SIMON (1916-2001), comporte quatre (04) phases : **I**ntelligence, **M**odélisation, **C**hoix et **C**ontrôle.

- **Intelligence** : la première étape avant la prise de décision est de détecter l'existence d'une différence entre l'état réel de la situation et l'état souhaité. Cette divergence ou ce problème exerce une pression sur les décideurs et impose la prise d'une décision. Il s'agit de l'étape où on cerne et on analyse le problème avec ses enjeux et contraintes en recueillant toutes les informations disponibles ;
- **Modélisation** : il s'agit de traiter les informations recueillies et de concevoir des solutions. Cela consiste à être capable d'obtenir et de présenter toutes les alternatives envisageables pour résoudre correctement le problème ;
- **Choix** : exige d'étudier avec soin les alternatives qui ont été proposées, compte tenu des contraintes, de mettre clairement en évidence les points forts et les points faibles de chacune d'elles. Dans cette étape, on fait généralement appel à la logique entrepreneuriale du décideur (accepter de prendre un certain degré de risque et suivre l'intuition) ;
- **Contrôle** : consiste à évaluer la qualité de la solution choisie, d'en contrôler la mise en œuvre et d'exercer d'éventuelles actions correctrices

¹ www.surfeco21.com, consulté le 11/05/2017 à 21h50.

2.3. Typologie des modèles décisionnels ¹

Pour la prise de décisions, et selon le type concerné, il existe des modèles qui permettent de simplifier une réalité trop complexe.

Le but est de mettre en évidence les aspects de la réalité les plus importants pour l'analyse, et grâce au modèle, d'obtenir une meilleure compréhension et une bonne description de la réalité qu'il représente.

Les modèles peuvent être classés de la manière suivante :

- ✚ Objectifs et subjectifs : lorsque les événements ne peuvent pas être décrits objectivement et qu'il n'existe aucun modèle officiel pour leur étude, les modèles doivent être non officiels ; ils se basent alors sur la subjectivité et l'intuition ;
- ✚ Analytiques et de simulation : les modèles analytiques servent à obtenir des solutions et doivent être résolus. Ceux de simulation sont des représentations simplifiées de la réalité, qui permettent d'étudier les effets des différentes alternatives ;
- ✚ Statiques et dynamiques : les modèles statiques n'utilisent pas la variable temps, alors que dans les modèles dynamiques, le temps est un paramètre fondamental ;
- ✚ Déterministes et probabilistes : dans les modèles déterministes, toutes les données sont connues de façon sûre. Dans le cas contraire, il s'agit d'un modèle probabiliste, aléatoire ou stochastique.

2.4. Les facteurs de contingence qui influencent les processus décisionnels ²

Plusieurs facteurs peuvent influencer la prise de décision et déterminent sensiblement le choix des solutions adoptées. On peut citer :

- ✚ La structure de l'entreprise : une structure centralisée favorise la cohérence des décisions. Cependant, le processus de décision est ralenti par le temps nécessaire qu'il faut à l'information pour remonter jusqu'au sommet de la hiérarchie, et l'efficacité des solutions est réduite du fait que les décisions ne sont pas toujours bien comprises et exécutées par une base écartée du processus.

¹ www.captio.fr, consulté le 11/05/2017 à 22h51.

² www.network-counsels.com, consulté le 11/05/2017 à 23h19.

Une structure décentralisée permet une meilleure pertinence des décisions prises par des décideurs proches des problèmes à résoudre et mises en œuvre par des salariés plus impliqués ;

- ✚ Le niveau de rationalité de la décision : la prise de décision est soumise à des contraintes économiques, temporelles, techniques, tant internes qu'externes, qui limitent le niveau de rationalité de la décision.
 - Le budget : l'entreprise dispose de ressources financières limitées qu'elle doit utiliser au mieux ;
 - Le temps de recherche d'informations et de réflexion : il doit être cohérent avec l'échéance de la décision ;
 - L'environnement : l'organisation doit s'adapter aux contraintes et aux opportunités de son environnement économique, juridique, technologique ;
 - L'information : indispensable à la prise de décision, le coût de recherche d'informations doit être en rapport avec l'enjeu de la décision ;
 - Les connaissances : le décideur dispose de connaissances et d'expériences limitées qui vont influencer son appréhension et sa compréhension des différentes alternatives possibles ;
 - La personnalité du décideur : la perception des contraintes et des risques peut être différente d'un décideur à l'autre en fonction de sa personnalité.
- ✚ La nature de la décision : la complexité du processus décisionnel dépend également de la nature de la décision à prendre. Une décision stratégique, difficilement réversible, fera l'objet d'un processus décisionnel long afin de réduire le taux de risques et d'incertitudes. À contrario, les décisions opérationnelles les plus courantes peuvent faire l'objet de processus décisionnels courts, voire complètement automatisés.

3. La prise de décision dans les compagnies aériennes

3.1. Les compagnies aériennes

3.1.1. Définition du transport aérien

Le transport aérien est défini comme étant :

- « Les activités de transport de personnes sur les lignes régulières et non régulières (comme les charters, les avions taxis, la location d'avions avec pilote, la formation au pilotage...), le transport de fret sur des lignes dédiées aux marchandises ou mixtes avec le transport de passagers, le transport par hélicoptère pour le compte d'entreprises ou de

services publics ainsi que l'aviation d'affaire (déplacements professionnels par avion des entreprises). Il s'appuie sur des activités de maintenance aéronautique et des métiers d'assistance aéroportuaire (métiers du sol sur les pistes, métiers de bord, métiers de l'aviation civile) ».¹

3.1.2. Définition d'une compagnie aérienne

Les compagnies aériennes transportent des passagers et des marchandises à l'intérieur d'un pays et par-delà ses frontières à titre régulier ou non régulier.²

Une compagnie aérienne est donc une entreprise de transport aérien qui transporte des passagers ou du fret. Les compagnies aériennes louent ou achètent leurs avions pour offrir leurs services et peuvent former des partenariats ou des alliances pour des bénéfices mutuels.

Ce sont le plus souvent des entreprises de taille importante à cause des investissements considérables que représentent l'achat d'avions et des volumes financiers à brasser pour assurer l'affrètement (y compris les dépenses de carburant qui ont une influence prépondérante sur leur équilibre financier) et l'entretien d'une flotte d'avions.

3.1.3. Typologie des compagnies aériennes

Le classement des compagnies aériennes peut s'effectuer sur la base d'une multitude de critères :

- Selon la propriété : il y a des compagnies publiques détenues par l'état, et des compagnies privées dont la propriété revient à des particuliers ;
- Selon la régularité : on distingue les compagnies régulières (ont le droit de trafic sur des lignes précises avec une programmation des vols, sur de longues périodes avec des fréquences quotidiennes ou hebdomadaires. Chaque vol est connu précisément à l'avance et est désigné par un numéro, une compagnie, un horaire, un itinéraire, des escales, un type d'appareil...) et les compagnies non régulières (ce sont des compagnies « *charters* » qui effectuent des vols à la demande sans qu'ils soient programmés régulièrement et par affrètement d'appareils) ;

¹ www.airemploi.org, consulté le 11/05/2017 à 23h48.

² Rauf GÖNENÇ & Giuseppe NICOLETTI, « *Le transport aérien de passagers : réglementation, structure du marché et performance* », Éditions de l'OCDE, 2001, p.203.

- Selon la politique des coûts : on peut trouver des compagnies traditionnelles (qui optent pour le « *yield management* ») ou des compagnies « *low cost* » (qui développent des stratégies de bas prix et de discount aérien) ;
- Selon l'étendue du réseau : une compagnie aérienne peut être à réseau régional (assurant la desserte des aéroports régionaux et utilisant généralement des appareils à faible capacité) ou à étendue à la fois nationale & internationale (effectuant des dessertes moyen et long courrier sur un marché mondial) ;
- Selon la nature d'activité : on peut distinguer entre une compagnie de transport de marchandises (cargo), une compagnie de transport de personnes et une compagnie de transport mixte ;
- Selon l'exercice de l'activité : il y a des compagnies qui exercent leur activité aérienne en exclusivité comme il y a des compagnies dont l'activité est menée communément avec d'autres compagnies par « alliance » ou en « coopération aérienne » ;

3.2. Les préoccupations des compagnies aériennes en matière de décision

Les compagnies aériennes, durant l'exercice de leur activité, font face à plusieurs défis décisionnels bien particuliers, à titre d'exemples :

- ✚ Les décisions d'entrée (ouverture d'une nouvelle desserte dans le cadre d'une politique d'expansion), de sortie d'un réseau aérien donné ou de restructuration du réseau actuellement exploité ;
- ✚ Les décisions de maintien ou de suppression de lignes aériennes ;
- ✚ Les décisions d'acquisition ou de cession d'appareils ;
- ✚ Les décisions de programmation des vols ;
- ✚ Les décisions d'affectation de la flotte d'appareils et des personnels navigants dans les programmes de vol ;
- ✚ Les décisions de programmation des visites de maintenance ;
- ✚ Les décisions de recrutement, de formation ou de licenciement des personnels dont de hautes qualifications sont exigées ;
- ✚ Les décisions d'approvisionnement (en carburant, en catering ...) ;
- ✚ Les décisions de tarification ;
- ✚ Les décisions d'implantation de nouvelles agences de distribution ;
- ✚ Les décisions d'octroi d'agrément de vente de billets aux agences intermédiaires agréées ;
- ✚ Les décisions d'ajout ou de suppression de certains services annexes...

Conclusion

De ce qui précède, on peut conclure que la comptabilité est bel et bien un système d'information dont l'objectif est de gérer l'information comptable et financière.

La comptabilité de gestion en est un sous-système qui fournit un ensemble d'informations que la comptabilité générale est dans l'incapacité de refléter, et sur lesquelles peuvent s'appuyer des études et des analyses axées vers une prise de décision au sein d'une entreprise, surtout une compagnie aérienne.

Ce constat n'a pu être établi qu'à travers les différentes notions sur lesquelles ce chapitre a mis lumière, et qui concernent la place du système de comptabilité de gestion dans le système global et en comparaison à d'autres comptabilités, ainsi qu'à travers l'assimilation de l'ensemble des concepts relatifs à la décision dans l'entreprise, plus particulièrement les préoccupations décisionnelles que rencontrent celles exerçant dans le secteur du transport aérien, car ce dernier revêt des particularités en matière de gestion.

Ainsi, le chapitre qui suit permettra de nous placer dans la boîte à outil de la comptabilité de gestion et d'en comprendre la finalité.

CHAPITRE II :
L'ANALYSE DES
COÛTS DANS LA
COMPTABILITÉ DE
GESTION

La comptabilité de gestion, comme tout autre outil de gestion affiche une diversité de méthodes. Si l'on prend comme objet d'étude celles relatives aux calculs et au traitement des coûts, chacune s'adapte à une activité particulière et à un besoin de gestion précis. Ainsi, si l'on suit l'acheminement historique de la recherche en comptabilité de gestion, on assiste à chaque fois à un passage d'une méthode traditionnelle classique à des méthodes plus évoluées, plus adaptatives et plus appropriées aux attentes des centres de décision.

Chaque méthode a ses propres particularités et points distinctifs, certaines apportent une toute nouvelle vision d'analyse des coûts et d'autres complètent une ancienne méthode en ajoutant plus de précision et améliorant la compréhension à la fois de la constitution et de l'évolution des coûts.

De là, on distingue celles qui s'inscrivent dans une optique de calcul d'un coût complet et celles dont l'analyse est plus affinée et dont le coût n'est constitué que d'une partie (coût partiel) jugée pertinente. Chaque partie fait l'objet d'une analyse séparée en matière de poids sur le chiffre d'affaires, d'impact sur la rentabilité et d'évolution dans le temps.

Ce chapitre a pour vocation d'expliquer dans le cadre d'un système de comptabilité de gestion, ces différentes démarches que l'on peut mener pour calculer et analyser les coûts d'une firme, de mettre en lumière les différentes typologies de coûts sur lesquelles repose chaque méthode, d'en déduire les avantages et inconvénients et de déterminer la finalité décisionnelle et les limites d'une telle analyse.

Section 01 : La constatation ex post des coûts

1. Les méthodes du coût complet

Le coût complet d'un produit, d'un service ou d'une activité est composé des charges directes qui lui sont propres et d'une quote-part des charges indirectes.

1.1. La méthode du coût complet traditionnelle ou méthode des centres d'analyse

1.1.1. Définition d'un centre d'analyse

Un centre d'analyse est « une subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts ».

Deux critères procèdent à la définition des centres d'analyse :

- Ils doivent correspondre autant que possible à une **division réelle** de l'entreprise ou à l'exercice d'une responsabilité ;
- Les charges totalisées dans un centre doivent avoir un **comportement commun** de telle sorte qu'il soit possible de déterminer une unité de mesure de l'activité de chaque centre.¹

1.1.2. Classification des centres d'analyse

La catégorisation des centres d'analyse dépend principalement du type de l'entreprise et de sa structure organisationnelle. Ils peuvent être classés suivant tableau qui suit :

Tableau n° 02 : Les différents types de centres d'analyse.

<u>Les centres de structure</u>	Centre d'administration, de financement..., pour lesquels aucune unité d'œuvre ne peut être définie. L'imputation des coûts est réalisée par un pourcentage appelé « taux de frais légal » au coût du centre d'analyse.
<u>Les centres opérationnels</u>	<u>Les centres principaux</u> : les fonctions liées directement à l'approvisionnement, à la production et la distribution. L'imputation se fait directement aux coûts des produits.
	<u>Les centres auxiliaires</u> : les fonctions qui n'ont pas de relation directe avec le produit. Leurs coûts sont cédés aux autres centres auxiliaires car ils fournissent des prestations à ces derniers.

Source : Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, « *DCG 11/ contrôle de gestion/ manuel & application* », Éditions DUNOD, Paris, 2010, p.70.

¹ Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, « *DCG 11/ contrôle de gestion/ manuel & application* », Éditions DUNOD, Paris, 2010, p.69.

1.1.3. La répartition des charges indirectes

Les charges indirectes peuvent être réparties suivant trois (03) étapes :

- La répartition primaire : il s'agit de répartir les charges indirectes incorporables entre les différents centres (auxiliaires et principaux) ;
- La répartition réciproque : représente un transfert croisé de charges indirectes suite à des prestations réciproques entre des centres auxiliaires ;
- La répartition secondaire : consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux.

La répartition s'effectue à l'aide d'un critère fixé à l'avance, appelé « clé de répartition » et peut être synthétisées à travers un tableau appelé « Tableau de Répartition des Charges Indirectes TRCI » (comme le montre le tableau n° 03).

Tableau n° 03 : Tableau de répartition des charges indirectes selon le modèle des centres d'analyse

Centres d'analyse		Centres Auxiliaires		Centres Principaux			Total
		Centre A	Centre B	Centre C	Centre D	Centre E	
Totaux de répartition primaire							
Taux de répartition secondaire							
Montants de répartition secondaire	Centre A						
	Centre B						
Totaux de répartition secondaire							
Nature de l'unité d'œuvre							
Nombre d'unités d'œuvre							
Coût de l'unité d'œuvre							

Source : www.yo-comptabilite.blogspot.com, consulté le 19/05/2017 à 17h11.

1.1.4. L'imputation des charges indirectes aux coûts

Les charges indirectes sont imputées aux différents coûts en fonction d'une Unité d'Œuvre (UO) ou d'un Taux de Frais (TF)

Tableau n° 04 : Calcul du Coût de l'Unité d'Œuvre ou du taux de frais.

<u>L'unité d'œuvre</u>	Unité physique de mesure dans un centre d'analyse servant à imputer le coût du centre d'analyse aux coûts produits intéressés (ex : heure de main d'œuvre, heure de machine, nombre de pièces traitées...) $\text{Coût de l'unité d'œuvre } CUO = \frac{\text{Total des charges du centre}}{\text{Nombre d'unités d'œuvres}}$
<u>Le taux de frais</u>	Utilisé dans les centres de structure et est obtenu en divisant les charges du centre par une assiette de frais (chiffre d'affaires, coût de production ...) $\text{Taux de Frais} = \frac{\text{Total des charges du centre}}{\text{Assiette de frais}}$

Source : élaboré sur la base de Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p.69-70.

1.1.5. La hiérarchie des coûts

Les coûts d'un produit sont calculés de manière successive selon leurs types et où chacun est intégré dans le coût qui le suit.

Tableau n° 05 : Les étapes du calcul des coûts dans la méthode des centres d'analyse.

<u>Le coût d'achat</u>	Représente tout ce que les marchandises et matières achetées ont coûté jusqu'au moment de leur mise en stock (prix hors taxes récupérables + frais accessoires d'achat + frais accessoires d'approvisionnement).	
<u>Le coût de production</u>	Représente tout ce qu'a coûté la fabrication des produits semi ouvrés ou finis, ou les services créés jusqu'au stade qui précède immédiatement leur stockage éventuel et/ou leur vente (coût d'achat des matières et fournitures consommées + tous les autres coûts engagés durant la production).	
<u>Le coût hors production</u>	<u>Le coût de distribution</u>	Il s'agit de tous les coûts entraînés par la commercialisation et la mise sur le marché des produits finis (frais d'expéditions + commissions des vendeurs + frais d'étude de marché + frais publicitaires + ...).
	<u>La quote-part des charges des centres de structure</u>	Il s'agit des parts des coûts de centres de structures, imputés au coût de revient des produits au prorata d'une assiette de répartition à l'aide d'un taux de frais.
<u>Le coût de revient</u>	C'est la somme de toutes les charges relatives à une marchandise, à un bien ou à une prestation de service (coût d'achat + coût de production + coûts hors production).	

Source : élaboré sur la base de Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p.77-92

1.1.6. La valorisation des stocks

L'évaluation des stocks a pour objectif de déterminer les consommations de matières et de fournitures qui ont été nécessaires à la production et d'évaluer les produits vendus et d'assurer un calcul plus exact du coût de revient.

Or, il est très rare que l'on consomme les matières dans la même période que leur achat. De même, tous les produits fabriqués ne sont pas forcément vendus à l'immédiat.

➤ Typologie d'inventaires des stocks :

Tableau n° 06 : Le suivi quantitatif des stocks.

<u>L'inventaire permanent</u>	L'organisation des comptes de stock qui, par l'enregistrement des mouvements des stocks, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantité et en valeur. (compta. de gestion).
<u>L'inventaire intermittent</u>	Relève d'un recensement périodique obligatoire des stocks (inventaire physique) pour déterminer les stocks figurant au bilan de l'entreprise. (compta. générale). <i>Valeur des stocks du bilan = Quantité × Coût unitaire</i>

Source : élaboré sur la base de www.comptabiliteanalytique.jimdo.com, consulté le 12/05/2017 à 20h19.

- Les méthodes de valorisation des stocks : le stock peut être évalué de plusieurs manières différentes :

Tableau n° 07 : L'évaluation des stocks.

Évaluation des entrées en stock	<ul style="list-style-type: none"> ➤ coût d'achat unitaire pour les marchandises, matières et emballages commerciaux achetés ; ➤ Au coût de production pour les produits intermédiaires, finis et emballages commerciaux créés ou transformés par l'entreprise. 	
Évaluation des sorties en stock	Au Coût Unitaire Moyen Pondéré CUMP	<p>Après chaque entrée</p> <p>Se calcule à chaque entrée :</p> $CUMP = \frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{Valeur des entrées en stock}}{(\text{Quantités en stock initial} + \text{Quantités entrées})}$
		<p>En Fin de période</p> <p>Se calcule à chaque fin de période :</p> $CUMP = \frac{\text{Valeur du stock initial de la période} + \text{Valeur globale des entrées en stock}}{\text{Quantités en stock initial de la période} + \text{Quantité globale des entrées}}$
	Méthodes d'épuisement des lots	<p>Méthode FIFO ou PEPS</p> <p>« <i>First In First Out</i> » ou « Premier Entré Premier Sorti » : repose sur le principe de la valorisation des sorties en stock en valeur du stock le plus ancien jusqu'au plus récent.</p>
		<p>Méthode LIFO ou DEPS</p> <p>« <i>Last In First Out</i> » ou « Dernier Entré Premier Sorti » : consiste à valoriser les sorties de stock en valeur du stock le plus récent jusqu'au plus ancien.</p>

Source : élaboré sur la base de Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 79-83.

1.1.7. Les avantages et inconvénients de la méthode du coût complet

Tableau n° 08 : Diagnostic de la méthode du coût complet.

Avantages de la méthode	Inconvénients de la méthode
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Méthode reflétant la réalité ; ➤ Aboutit au coût de revient puis au résultat par produit, famille de produits ou activité ; ➤ Le coût complet est un indicateur qui permet de définir la politique de prix en fonction du coût de revient ; ➤ Les postes de stock et d'immobilisations fabriquées par l'entreprise elle-même figurant au bilan doivent être évalués au coût complet. ➤ Permet d'établir des devis. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elle est établie à posteriori : cette méthode ne permet pas d'anticiper les décisions de gestion ; ➤ Sa détermination est complexe (processus long), et les coûts sont obtenus tardivement ; ➤ L'imputation des charges indirectes peut être contestable : les unités d'œuvre sont-elles pertinentes ? Les charges peuvent-elles être imputées de manière homogène ? ➤ Les décisions peuvent être difficiles à prendre : faut-il abandonner un produit ou une activité non rentable ? Quel effet cet abandon aurait-il sur la rentabilité globale de l'entreprise ?

Source : élaboré sur la base de Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 100-102.

1.2. La méthode de l'imputation rationnelle

1.2.1. Définition de la méthode de l'imputation rationnelle

C'est une méthode conçue pour corriger les défaillances de la méthode du coût complet par centres d'analyses. La structure du système d'analyse est le même que dans cette dernière, mais en essayant de rendre les Coûts d'Unités d'Œuvre (CUO) des centres et les coûts de production indépendants du degré d'activité.

Lorsqu'on assiste à des variations d'activité, il n'est pas possible d'imputer les frais fixes « tels quels » mais en les multipliant par un ratio (d'où le nom de la méthode) appelé « coefficient d'activité ».

1.2.2. Les principes de base de l'imputation rationnelle

Les coûts sont hiérarchisés de la même manière que dans la méthode des centres d'analyse, toutefois les charges subissent successivement une double ventilation (directes/indirectes puis variables/fixes).

Tableau n° 09 : Les modalités de calcul dans l'imputation rationnelle des charges fixes.

<p><u>Le niveau normal d'activité</u></p>	<p>Il est déterminé selon :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ les capacités des facteurs de production dont dispose l'entreprise ; ➤ la moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente. <p>Cette notion d'activité normale est la clé de voûte de toute la méthode.</p>	
<p><u>Les charges fixes imputées aux coûts</u></p>	<p><u>Le Coefficient d'Imputation Rationnelle (CIR)</u></p>	<p>Il s'agit du rapport entre l'activité réelle et l'activité normale :</p> $CIR = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}} = \frac{A_R}{A_N}$ <p>Le montant des charges fixes à imputer se calcule :</p> $\text{Charges fixes imputées} = \text{Charges fixes constatées} \times CIR$
	<p><u>Le Coût de Revient (CR)</u></p>	<p>Le Coût de Revient global avec imputation rationnelle est égal à :</p> $CR = \text{Charges variables constatées} + \text{Charges fixes imputées}$ <p>Le Coût de Revient Unitaire (CRU) peut s'obtenir :</p> $CRU = \frac{CR}{\text{Nombre d'unités}}$ <p>Le CRU est supposé être constant. Lorsqu'il varie d'une période à une autre pour une structure identique, cela s'explique par l'évolution non strictement proportionnelle des charges variables par rapport à l'activité.</p> <p>La méthode de l'imputation rationnelle permet de mieux cerner les causes de variation des coûts.</p>

<u>Les différences sur niveau d'activité</u>	<u>Le Coût de Sous-Activité (CSA) Ou de Chômage</u>	Dans ce cas, les charges fixes constatées dépassent les charges fixes imputées. Ainsi l'entreprise supporte des coûts qui ne servent pas ; $A_R > A_N$, $CIR < 1$ et $CF \text{ constatés} > CF \text{ imputés}$ Le Coût de Sous-Activité est calculé selon la formule suivante : $CSA = CFU \text{ normal} \times \text{Nombre d'unités non produites}$
	<u>Le Gain ou le Boni de SurActivité (BSA)</u>	Cette situation se traduit par une différence d'incorporation négative entre les charges fixes constatées et les charges fixes imputées $A_R < A_N$, $CIR > 1$ et $CF \text{ constatés} < CF \text{ imputés}$ Le Boni de SurActivité (BSA) s'obtient par la formule : $BSA = CFU \text{ normal} \times \text{Nombre d'unités produites en plus}$

Source : établi en se basant sur Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 198-200.

1.2.3. Le calcul du coût rationnel

La mise en œuvre d'une démarche de coûts rationnels suit les étapes suivantes :

- Repérer l'activité normale de chaque centre principal ;
- En déduire les coefficients d'imputation rationnelle de ces centres ;
- Calculer les coefficients d'imputation rationnelle des centres auxiliaires dont on ne peut mesurer l'activité (Le CIR d'un tel centre est la moyenne des coefficients d'imputation rationnelle des centres récepteurs de ses services, pondérée par la part des charges qu'ils reçoivent de ce centre émetteur) ;
- Présenter le tableau de répartition des charges indirectes en distinguant pour chaque centre d'analyse les charges variables des charges fixes.
- Effectuer la répartition : Dans la mesure où les coefficients d'imputation rationnelle ne sont pas les mêmes pour tous les centres, l'ordre dans lequel se font la répartition secondaire et l'imputation rationnelle des charges fixes a une influence sur le calcul des coûts. Pour une réelle prise en charge des frais fixes proportionnellement à l'activité, l'ordre suivant doit être respecté :
 - a. Imputation rationnelle des frais fixes,
 - b. Répartition secondaire des charges indirectes imputées.
- Calculer les coûts d'achat, coûts de production et coûts hors production puis le coût de revient et le résultat analytique en prenant en compte la différence d'imputation rationnelle.

1.2.4. Les avantages et inconvénients de l'imputation rationnelle

Tableau n° 10 : Diagnostic de la méthode d'imputation rationnelle.

<u>Avantages de la méthode</u>	<u>Inconvénients de la méthode</u>
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Adaptée à des entreprises dont l'activité subit des fluctuations saisonnières ; ➤ Elle peut déterminer des coûts de référence pour fixer un prix de vente sans les aléas des variations d'activité qui biaisent les coûts complets ; ➤ Permet la valorisation de devis à l'aide de coûts rationnels, particulièrement en période de suractivité, peut éviter des sous-évaluations préjudiciables à l'entreprise ; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La détermination du niveau d'activité normal peut s'avérer difficile ; ➤ En période de suractivité, l'utilisation d'un coût rationnel contreviendrait au principe de prudence puisqu'il aurait pour conséquence de valoriser les stocks à un coût supérieur au coût réel ;

Source : élaboré en référence à Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 205-207.

1.3. La méthode à base d'activités ou « *Activity Based Costing – ABC* »

1.3.1. Genèse de la méthode :

Il s'agit d'une méthode née aux États Unis d'Amérique à la fin des années 80. Elle a été le fruit d'un renversement de la pyramide des coûts suite à :

- L'automatisation des processus de production : les coûts de revient sont de plus en plus constitués par les charges indirectes liées aux services de recherche, de développement, de gestion, aux dépends des charges directes liées aux services et ateliers de fabrication ;
- Le recours à la sous-traitance : l'approvisionnement en matières premières brutes diminue au profit des achats en composants et en sous-ensembles destinés à être assemblés ;
- L'émergence de certaines fonctions : certaines fonctions ont vu leur importance croître telles que les activités marketing, ingénierie, télédistribution, publicité et à coûts élevés ;
- La réduction de la durée du cycle de vie des produits : les exigences des consommateurs conduisent à différencier les produits proposés et à concevoir de nouveaux produits d'où une réduction de la durée du cycle de vie des produits ;
- L'évolution de l'activité globale de l'entreprise : le produit physique réel fabriqué et vendu, n'est plus qu'un élément parmi l'activité globale de l'entreprise, faite désormais et de plus en plus, de services différents (à charges majoritairement indirectes);
- Le travail en flux tendus : les entreprises travaillent de plus en plus en *flux tendus* d'où la disparition des problèmes liés au stockage des matières premières et des produits finis ;

- L'évolution des charges de personnel : l'automatisation remplace la main d'œuvre et la main d'œuvre indirecte se substitue à la main d'œuvre directe.

1.3.2. Principe et objectifs de la méthode ABC

Cette méthode propose une analyse novatrice (analyse transversale et non fonctionnelle) en découpant l'entreprise par **activités** (ensembles de tâches élémentaires reliées entre elles et débouchant à un output) et non par fonctions. Cette démarche prend appui sur le concept de chaîne de valeur du professeur et stratège américain Michael PORTER (1947).

L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes, suivant le principe : *les activités consomment des ressources (éléments de coût) et les produits consomment des activités.*

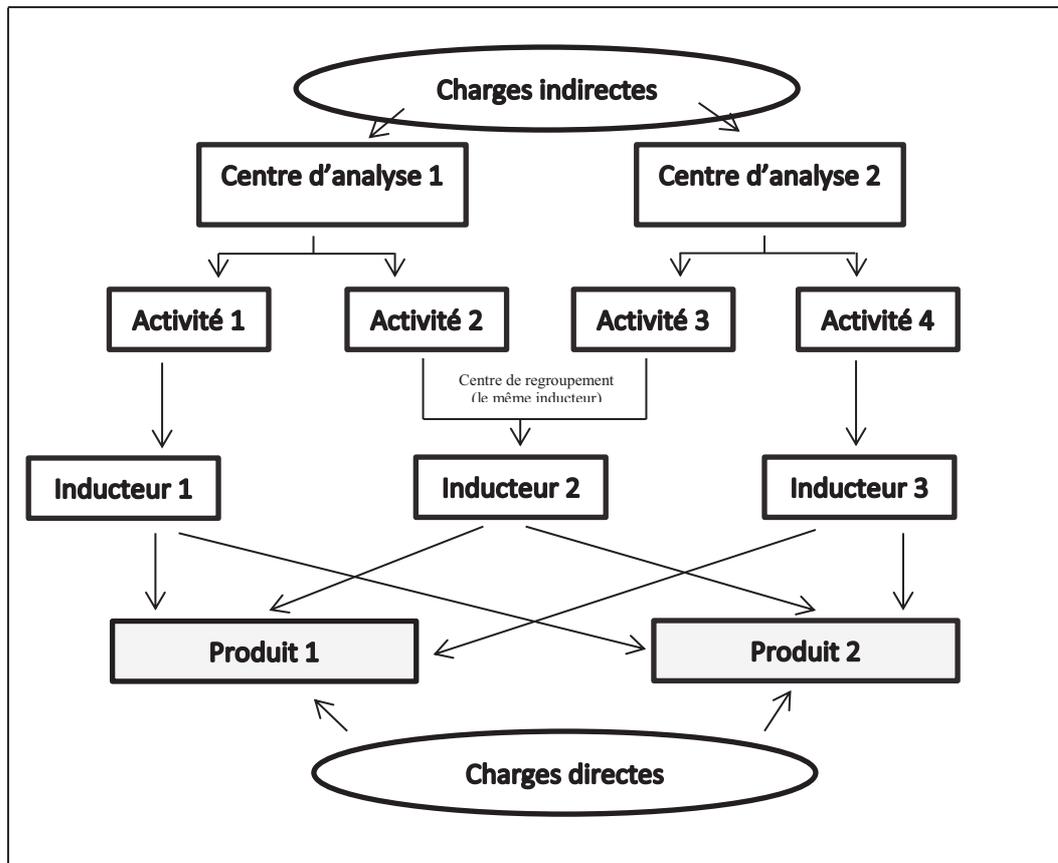
1.3.3. Méthodologie de mise en œuvre d'une approche ABC

- Identification des activités génératrices de valeur : recenser l'ensemble des **processus** (une ou plusieurs activités liées entre elles autour d'un objectif commun), regrouper les activités dont le comportement est semblable et éliminer celles pouvant être considérées comme non significatives ;
- Affectation des ressources aux activités : valoriser les activités en recherchant les éléments de coûts constitutifs (les **ressources** sont les charges consommées par chaque activité) ;
- Identification des inducteurs d'activités : rechercher les **inducteurs** (facteurs expliquant la variation du coût de l'activité et traduisant une relation de causalité entre la consommation des ressources et l'activité) ;
- Créer des centres de regroupement : construire une matrice de corrélation entre activités et inducteurs de coût pour pouvoir regrouper les activités ayant le même inducteur ;
- Détermination du coût de l'inducteur : il est calculé selon la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Coût des ressources attribuées à l'activité ou au centre de regroupement}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

- Calcul du coût de chaque produit : les charges directes leur sont affectées normalement et les charges indirectes à travers une imputation au coût de l'inducteur.

Figure n° 06 : Schéma d'une analyse de coûts à base d'activités.



Source : Synthèse personnelle élaborée sur la base de Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 529-537.

1.3.4. Les avantages et inconvénient de la méthode ABC

Tableau n° 11 : Diagnostic de la méthode ABC.

<u>Avantages de la méthode</u>	<u>Inconvénients de la méthode</u>
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elle permet de cerner la progression de certaines charges afin de sauvegarder la compétitivité de l'entreprise ; ➤ Elle fournit une base fiable pour orienter les politiques de fixation des prix de vente et d'amélioration continue des processus.; ➤ Elle garantit une meilleure pertinence du coût de revient obtenue par un respect des liens de causalité entre produits et consommation de ressources ; ➤ Elle représente une avancée importante en termes d'aide à la décision stratégique pour la gestion des portefeuilles de produits. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Délicate à mettre en œuvre et demande l'intervention d'un conseil extérieur ; ➤ Le choix des inducteurs d'activités peut paraître arbitraire et discutable comme le sont les choix des unités d'œuvre dans la méthode traditionnelle ; ➤ Elle n'a qu'un faible apport du point de vue des indicateurs non volumiques.

Source : élaboré en référence à Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 538-539.

2. La méthode des coûts partiels

2.1. La méthode des coûts variables ou « *Direct Costing* » simple

Il est reproché aux coûts complets de ne pas répondre aux exigences d'une comptabilité moderne qui se doit de fournir des "indicateurs de gestion" permettant de maîtriser les conditions internes d'exploitation.

Il importe alors de connaître le comportement des différents éléments de coût devant les fluctuations du niveau d'activité.

Les charges incorporables en comptabilité de gestion après un premier classement en charges directes et charges indirectes, devront être distinguées en *charges opérationnelles* (variables) et *charges de structure* (fixes).

2.1.1. Définition de la méthode

La méthode du « *Direct Costing* » est une méthode d'évaluation des coûts qui consiste à ne retenir que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût des produits.¹

Les coûts variables obtenus permettent le calcul d'une marge sur coût variable par produit. Chaque produit est jugé sur sa contribution à la couverture des charges non réparties à savoir ici les charges de structure.

Ce mode de traitement permet un jugement sur l'opportunité de supprimer ou de développer les ventes d'un ou des produits.

2.1.2. Les hypothèses simplificatrices de la méthode

➤ L'hypothèse « réductionniste »

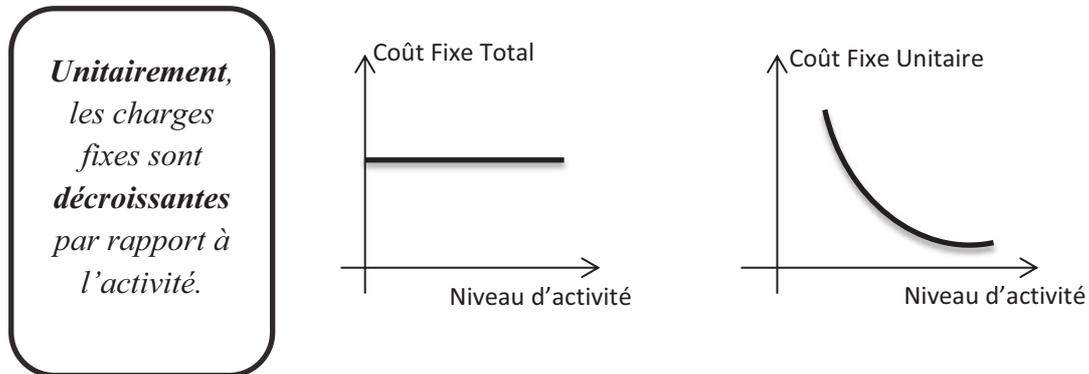
Dans la version simplifiée du « *Direct Costing* », on assimile les charges fixes aux charges indirectes d'un part et les charges variables aux charges directes d'autre part. Ainsi est négligée l'existence des charges fixes directes et des charges variables indirectes.

¹ Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 160.

➤ L'hypothèse du comportement des coûts fixes

Selon cette hypothèse, les coûts de structure globaux (CF) sont indépendants du volume d'activité à court terme et ont le caractère fixe, tandis que les Coûts Fixes Unitaires (CFU) ont le caractère variable.

Figure n° 07 : Le comportement des charges fixes.

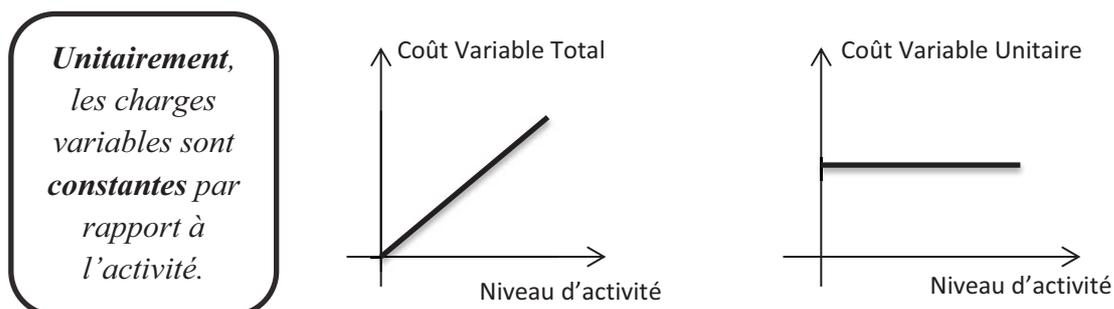


Source : établie sur la base de www.unt.unice.fr, consulté le 19/05/2017 à 18h02.

➤ L'hypothèse du comportement des coûts variables

Il s'agit de l'inversement de l'hypothèse précédente ; les Coûts Variables globaux (CV) dépendent du niveau d'activité (hypothèse de linéarité et de proportionnalité), tandis que les Coûts Variables Unitaires (CVU) ont le caractère fixe.

Figure n° 08 : Le comportement des charges variables.



Source : établie sur la base de www.unt.unice.fr, consulté le 19/05/2017 à 18h05.

2.1.3. Le calcul des indicateurs du coût variable

L'analyse du coût selon la méthode du « *Direct Costing* » permet de calculer plusieurs indicateurs très utiles à la gestion et à la prise de décision.

Tableau n° 12 : Les indicateurs du « *Direct Costing* ».

<p><u>La Marge sur Coût Variable (MCV)</u></p>	<p>Il s'agit de la comparaison entre le Chiffre d'Affaires (CA) d'un produit et son Coût Variable (CV) nécessaire à son obtention ;</p> $MCV = CA - CV$ <p>Elle peut également être calculée en pourcentage ;</p> $MCV\% = \frac{MCV}{CA} \times 100$ <p>Unitairement, c'est la différence entre le Prix Unitaire (PU) d'un produit et son Coût Variable Unitaire (CVU) ;</p> $MCVU = PU - CVU$ <p>La MCV permet de mesurer la performance d'un produit en calculant sa contribution à absorber les charges fixes ;</p> <p>L'objectif de rentabilité impose la maximisation de la MCV.</p> <p>Le Résultat de l'Entreprise (RE) est donc calculé en additionnant toutes les MCV des produits et en déduisant le CF global ;</p> $RE = \sum MCV + CF$
<p><u>Le Seuil de Rentabilité (SR) ou le Chiffre d'Affaires Critique (CAC)</u></p>	<p>C'est le chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise couvre la totalité de ses charges (CV + CF) et donc dégage un résultat nul ;</p> <p>Il peut se calculer en valeur ;</p> $SR \text{ en valeur} = \frac{CF}{MCV\%} \times 100\%$ <p>Comme il peut se calculer en quantité ;</p> $SR \text{ en quantité} = \frac{CF}{MCVU} \text{ ou } \frac{SR \text{ en valeur}}{PU}$
<p><u>Le Point Mort (PM)</u></p>	<p>Il représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint.</p> <p>Pour une activité régulière, il s'obtient à partir de la formule suivante :</p> $PM = \frac{SR \text{ en valeur}}{CA} \times 12 \text{ mois}$ <p>Si l'activité est irrégulière, on calcule le CA de chaque période, on repère celle où le SR est atteint puis on applique la formule :</p> $PM = \frac{SR \text{ en valeur} - CA \text{ cumulé à la fin de la période précédente}}{CA \text{ de la période}}$ <p>Le PM permet de connaître le temps nécessaire pour que l'activité commence à dégager une rentabilité. Plus ce temps est court, plus la période d'activité rentable est longue.</p>
<p><u>La Marge de Sécurité (MS) & l'Indice de Sécurité (IS)</u></p>	<p>La MS se définit comme la différence entre le CA annuel et le SR ;</p> $MS = CA - SR \text{ en valeur}$ <p>La MS représente le montant de CA qui peut être supprimé par une conjoncture défavorable sans entraîner de perte pour l'entreprise.</p> <p>Cette marge est souvent rapportée au chiffre d'affaires annuel. On parle, alors d'Indice de Sécurité (IS) ;</p> $IS = \frac{MS}{CA} \times 100$

<u>L'Indice de Prélèvement (IP)</u>	<p>Il se définit comme le pourcentage du CA qui sert à couvrir le CF ;</p> $IP = \frac{CF}{CA} \times 100$ <p>Plus cet indice est faible, plus l'entreprise peut facilement atteindre son SR.</p>
<u>Le Coefficient de Volatilité ou le Levier Opérationnel (LO)</u>	<p>Il exprime le pourcentage de variation du résultat obtenu pour une variation en pourcentage du CA ;</p> <p>Ainsi un LO de +2 signifie que pour une variation positive de 10 % du CA, le résultat augmenterait de :</p> $\Delta R = LO \times 10\% = 20\%$ <p>Il représente aussi l'élasticité du résultat par rapport au CA d'où son nom de Coefficient de Volatilité. Il s'écrit :</p> $LO = \frac{MCV}{Résultat} = \frac{1}{IS}$

Source : élaboré sur la base de Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 130-137.

2.1.4. Les avantages et inconvénients du « *Direct Costing* » simple

Tableau n° 13 : Diagnostic du « *Direct Costing* » simple.

<u>Avantages de la méthode</u>	<u>Inconvénients de la méthode</u>
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Méthode simple ; ➤ Elle est très efficace pour les entreprises commerciales à faibles charges fixes ; ➤ Elle favorise les décisions de gestion en classant les produits par leur contribution dans l'absorption des charges fixes. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elle néglige l'existence des charges fixes directes et compromet la rentabilité en négociant les prix uniquement sur la base de la MCV ; ➤ Elle néglige l'existence des charges variables indirectes ; ➤ La rentabilité n'est constatée qu'en fin de période après le calcul de la MCV totale.

Source : élaboré en se référant à Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 160-161.

2.2. La méthode des coûts directs ¹

La méthode des coûts directs intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes.

Comme ce coût ne comprend que des charges directes, c'est donc un regroupement aisé à réaliser et dont le calcul ne souffre aucune ambiguïté. Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur coûts directs générées par chaque produit.

Cette méthode reste peu utilisée, car les entreprises préfèrent une approche mixte de l'analyse des coûts combinant les deux classifications.

¹ Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p. 161.

2.3. La méthode des coûts spécifiques ou « *Direct Costing* » évolué ¹

La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celle des coûts variables. Ces derniers sont déduits du chiffre d'affaires par partie (directe et indirecte) et on impute, à chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coûts spécifiques ($MCS = MCV - CF \text{ directs}$) qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées charges communes à l'entreprise.

Le principe retenu est le suivant :

-  Incorporation dans le coût des produits des charges de structure directes ;
-  Rejet des charges de structure communes.

3. La méthode du coût marginal

3.1. Définition et objectifs du coût marginal

Le coût marginal est défini comme étant :

- « la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité ». ²

Soit deux niveaux d'activités A_n et A_{n+1} auxquels correspondent deux coûts C_n et C_{n+1} ;

on a : $C_{mg} = C_{n+1} - C_n$ ainsi $C_{mg} \text{ à l'unité} = \frac{\Delta C}{\Delta Q}$.

L'analyse marginale a pour objectif de savoir ce que va coûter en plus (coût marginal C_{mg}) ou rapporter en plus (recette marginale R_{mg}) la production ou la vente d'une unité supplémentaire.

On peut donc distinguer deux (02) autres notions :

- La recette marginale : $R_{mg} = \text{Prix de vente de la commande supplémentaire}$;
- Résultat marginal = $R_{mg} - C_{mg}$.

¹ Clause ALAZARD & Sabine SÉPARI, Op.cit., p.162.

² Idem., p.181.

3.2. La composition du coût marginal

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

De là, on distingue deux possibilités :

- ✚ Une production supplémentaire entraînerait une augmentation des coûts fixes :

$$C_{mg} \text{ unitaire} = CVU + \frac{CF \text{ supplémentaires}}{\text{Nombre d'unités supplémentaires}}$$

- ✚ Une production supplémentaire n'entraînerait aucune augmentation des coûts fixes :

$$C_{mg} \text{ unitaire} = CVU$$

3.3. Les indicateurs de gestion relatifs au coût marginal

Tableau n° 14 : L'Optimum Technique & l'Optimum Économique.

L'Optimum Technique	Il s'agit du niveau de production ou d'activité pour lequel le Coût Moyen C_M est minimum, ce qui procure le maximum de résultat unitaire et donc un maximum de rentabilité ; $\text{Min } C_M \rightarrow C_M = C_{mg}$
L'Optimum Économique	Il correspond au niveau de production ou d'activité qui dégage un Profit Global π minimum ; $\text{Min } \pi \rightarrow R_{mg} = C_{mg}$

Source : établi sur la base de www.xymaths.free.fr, consulté le 19/05/2017 à 18h16.

3.4. Les avantages et inconvénients du coût marginal

Tableau n° 15 : Diagnostic de la méthode du coût marginal.

Avantages de la méthode	Inconvénients de la méthode
<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 ; ➤ Elle s'applique également à des décisions de désinvestissement : $C_{mg} = CVU - \text{Gain sur la réduction de structure}$ ❖ Elle est très utile pour établir une politique tarifaire segmentée de type « <i>yield management</i> ». 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Les hypothèses de fixation de l'Optimum Économique sont rarement vérifiées ; ➤ Impose un calcul ponctuel des coûts ; ➤ Évaluation partielle et insuffisante des coûts de revient et des stocks.

Source : élaboré en référence à Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, op.cit., p. 185-187.

Section 02 : La constatation ex ante des coûts

1. La méthode des coûts préétablis (ou des coûts standards ou des coûts prévisionnels)

1.1. Définition des coûts préétablis et coûts standards

Le coût préétabli d'un produit ou service, c'est celui qui est calculé à priori, c'est-à-dire par avance, pour l'année suivante par exemple. Il suppose un système d'information adapté et une connaissance précise des composantes des produits ou services : la gestion des gammes (temps nécessaires à chaque étape), des nomenclatures (liste des composants et opérations de sous-traitance), des composantes du taux horaire du personnel, etc... La fiche standard de chaque article regroupera toutes ces informations.

- *Coût préétabli = Coût standard "de la production prévue" =*
Volume de production prévu(préétabli) × Coût unitaire standard
- *Coût standard = Volume de production normal × Coût unitaire standard*
 - *Coût réel = Coût constaté de la production réelle =*
Volume de production réel (constaté) × Coût unitaire réel

Les préétablis se calculent selon les coûts unitaires standards et servent généralement à :

- ✚ Fixer : les coûts prévisionnels considérés comme normaux pour l'activité normale ;
- ✚ Évaluer : les performances des centres de responsabilité en mesurant les écarts ;
- ✚ Analyser : l'origine des écarts afin de prendre les mesures correctives nécessaires.

1.2. La hiérarchie des coûts dans l'analyse standard

Les coûts préétablis, sont structurés et hiérarchisés de manière identique aux coûts constatés selon la méthode adoptée (voir section 01) ;

Tableau n° 16 : Hiérarchie d'un coût complet préétabli.

<u>Coûts</u> <u>préétablis</u> <u>directs</u>	<u>Matières</u>	<i>= Coût unitaire standard × Quantité préétablie</i>
	<u>Main</u> <u>d'œuvre</u>	<i>= Taux horaire standard × Temps alloué par produit</i>
<u>Coût préétablis</u> <u>indirects</u>	<i>= Coût de l'unité d'œuvre standard</i> <i>× Nombre d'unités d'œuvre préétabli</i> <small>Cette partie nécessite la fixation d'un budget normal d'activité pour chaque centre d'analyse.</small>	

Source : établi sur la base de Laurence LE GALLO, « Contrôle de gestion DUT GEA, 2ème année option FC », p. 29-31.

1.3. Le calcul et l'analyse des écarts sur coût

$$\text{Écart} = \text{Coût constaté (réel)} - \text{Coût standard}$$

$$= (\text{Coût réel} - \text{Coût préétabli}) + (\text{Coût préétabli} - \text{Coût standard}) = \text{Écart économique} + \text{Écart sur volume}$$

$$\text{Écart sur volume} = (\text{Volume d'activité réel} - \text{Volume d'activité standard}) \times \text{Coût unitaire standard}$$

$$\text{Écart économique} = (\text{Coût unitaire réel} - \text{Coût unitaire standard}) \times \text{Volume d'activité réel}$$

Tableau n° 17 : L'écart économique sur coût complet préétabli.

Écart économique sur matières	Sous-Écart sur quantités de matières consommées	$E/Q = (\text{Quantité réelle de matières consommées} - \text{Quantité préétablie de matières à consommer}) \times \text{Coût unitaire standard}$ <p>Cet écart s'interprète généralement par une qualité défectueuse, une mise en rebut ou une consommation excessive.</p>
	Sous-Écart sur coût de matières	$E/C = (\text{Coût unitaire réel de la matière} - \text{Coût unitaire standard de cette matière}) \times \text{Quantité réellement consommée}$ <p>On peut l'interpréter par une augmentation non prévue de prix ou une mauvaise politique d'achat.</p>
Écart économique dur main-d'œuvre	Sous-Écart sur temps	$E/Q = (\text{Temps réel} - \text{Temps préétabli}) \times \text{Taux horraire standard}$ <p>On peut l'expliquer par un personnel sous-qualifié, des heures de travail chômées ou un matériel de travail défectueux.</p>
	Sous-Écart sur taux horaire	$E/C = (\text{Taux horraire réel} - \text{Taux horraire préétabli}) \times \text{temps réel}$ <p>Il peut être dû à une évolution des salaires, à une évolution des charges sociales ou à des heures supplémentaires non prévues.</p>
Écart économique sur charges indirectes	Sous-Écart sur rendement	$E/Q = (\text{Nombre réel d'unités d'œuvre par produit} - \text{Nombre préétabli d'unités d'œuvre par produit})$ <p>Il peut résulter d'une qualité défectueuse, d'une consommation excessive ou d'un matériel de travail défectueux.</p>
	Sous-Écart sur budget	$E/C = (\text{Coût réel d'une UO} - \text{Coût standard d'une UO}) \times \text{Volume d'activité réel}$ <p>Il peut avoir pour causes : une augmentation des coûts variables et/ou fixes du centre auxiliaire.</p>
	Sous-Écart sur coût d'activité	$E/A = (\text{Coût standard d'une UO à l'activité réelle} - \text{Coût standard d'une UO à l'activité normale}) \times \text{Volume d'activité réel}$ <p>Il peut être interprété par l'existence d'un coût de chômage suite à une sous-activité par rapport à l'activité normale.</p>

Source : établi sur la base de Laurence LE GALLO, « Contrôle de gestion DUT GEA, 2ème année option FC », p. 32-35 ainsi que Alain BURLAUD & Claude SIMON, op.cit., p. 115-119.

1.4. Les avantages et inconvénients du modèle des coûts préétablis

Tableau n° 18 : Diagnostic de la méthode des coûts préétablis.

<u>Avantages de la méthode</u>	<u>Inconvénients de la méthode</u>
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elle permet de maîtriser les consommations ; ➤ Elle facilite le suivi budgétaire et la correction des écarts ; ➤ Elle permet d'entrevoir la formation d'un résultat futur ; ➤ Elle conduit à un contrôle des coûts. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elle nécessite un énorme travail de saisie et de suivi continu ; ➤ La base de détermination des prix peut être fausse.

Source : établi sur la base de www.michel.pendaries.pagesperso-orange.fr, consulté le 19/05/2017 à 18h20.

2. La méthode des coûts cibles (*Target Costing*) ou des coûts planifiés (*Projected Cost Method*)

2.1. Genèse et définition du « *target costing* »

La méthode des « Coûts Cibles » est une méthode développée au Japon dans les années 80 dans l'industrie automobile (chez TOYOTA) et consiste à déterminer pour un produit quelconque un « coût objectif » à ne pas dépasser en raison du prix imposé par le marché et de la marge bénéficiaire prévue et définie par l'entreprise.

Elle repose sur la relation suivante :

$$\text{Coût Cible} = \text{Prix de vente} - \text{marge bénéficiaire souhaitée}$$

2.2. Caractéristiques du « *target costing* »

2.2.1. Fixation du prix de vente

Dans un contexte concurrentiel, le prix de vente du produit devient une contrainte imposée par le marché. L'entreprise dispose de peu de latitude pour le modifier et peut être déterminé selon un prix psychologique que les clients sont prêts à payer ou un prix que la concurrence est capable de proposer.

Le prix de vente est aussi fonction des quantités prévues pour la commercialisation. Cependant, il peut varier aussi en fonction de la période dans le cycle de vie du produit.

2.2.2. Détermination de la marge souhaitée (profit cible)

La marge réalisée sur la vente de chaque produit contribue à la formation du résultat (bénéfice) de l'exercice pour l'entreprise.

Cette marge n'est pas un montant fixe mais plutôt une courbe de profit qui varie en fonction des quantités produites et vendues et bien sûr de la période au cours du cycle de vie du produit.

2.2.3. Evaluation du coût estimé

Le coût estimé est un coût prévisionnel (coût préétabli) calculé selon l'une des méthodes citées dans la section 01. On l'appelle aussi le coût dérivé. C'est le coût auquel l'entreprise s'estime capable de produire son produit.

Le coût cible ne dépend que des considérations de marché et de stratégie. Le coût estimé dépend des aptitudes techniques et industrielles internes de l'entreprise.

On a généralement : $Coût\ estimé > Coût\ cible$

2.2.4. Réduction du « gap » coût cible/ coût estimé

L'entreprise procède aux méthodes d'« ingénierie de la valeur » pour valoriser les composantes des produits puis se retrouve face à deux choix :

- Soit elle sacrifie certaines fonctionnalités du produit et diminue son coût estimé ;
- Soit elle enrichit le produit et augmente son prix et son coût cible.

2.3. Les avantages et inconvénients du « target costing »

Tableau n° 19 : Diagnostic du modèle des coûts cibles.

<u>Avantages de la méthode</u>	<u>Inconvénients de la méthode</u>
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Orientation de la gestion des coûts vers le marché ; ➤ Une gestion des coûts dynamique, puisque les coûts cibles sont constamment réévalués ; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Un temps de développement très long lié au fait que la recherche de la baisse des coûts passe avant le respect des objectifs de qualité ou de tenue des délais) ; ➤ Un stress considérable des personnels concernés (en raison de l'impossibilité d'atteindre certains objectifs trop ambitieux) ; ➤ Existence de conflits organisationnels entre les personnels fortement concernés et les personnels moins impliqués ; ➤ Risque de banalisation des produits engendrée par la recherche du prix le plus bas

Source : établi sur la base de Florence DUCREAU & Michel BOUTRY, « la méthode du coût cible « target costing » », cours de l'IAE de Nancy, p. 07-08.

Section 03 : Finalités & Limites d'une analyse de coûts

1. Les coûts dans le contexte décisionnel

Les décideurs doivent constamment réagir à des situations provoquées par le comportement de la concurrence. Devront-ils augmenter ou diminuer le prix de vente à la clientèle potentielle, accepter une commande spéciale ou prendre d'autres décisions de ce genre?

L'analyse des coûts menée au cœur du système de comptabilité de gestion fournit l'information nécessaire à l'analyse qualitative et quantitative des décisions stratégiques à court terme. De plus, l'analyse de contribution (rentabilité) par catégorie (produit, gamme de produits, client, territoire ou secteur d'activité) peut donner aux centres de décisions de l'information additionnelle pour faciliter la prise de décisions stratégiques à moyen et à long termes.¹

Les coûts qui interviennent dans le contexte décisionnel sont :²

1.1. Le coût pertinent

Un coût est pertinent pour une décision s'il est susceptible d'être modifié par cette décision. Ainsi, lorsqu'il doit évaluer des propositions ou des projets, tous les coûts associés à chacune des possibilités sont jugés pertinents ; il en est de même du manque à gagner qui découlerait du rejet d'une proposition.

1.2. Le coût de renonciation

C'est le gain dont on accepte d'être privé en faisant un choix. Il s'agit du manque à gagner par rapport à la situation qui prévaut si l'on avait retenu un autre choix. Le coût de renonciation est toujours pertinent puisqu'il influe sur l'ensemble des décisions. Ce coût n'en est pas vraiment un, du point de vue de la comptabilité puisqu'il ne résulte d'aucune transaction de ressources. Par exemple, dans une compagnie aérienne le coût de renonciation associé à la couverture d'une ligne aérienne donnée.

¹ Louis FAUCHER, « *coût de revient et prise de décision* », Revue du Développement Économique et Régional et de la Recherche, Québec, 2004, p. 19.

² www.blog.wikimemoires.com, consulté le 19/05/2017 à 20h42.

1.3. Le coût différentiel

Il distingue deux propositions, deux projets ou deux produits ; il est en effet établi dans les cas où il existe plus d'une possibilité de choix. Il correspond à la différence entre le coût total de chacun des deux produits, projets ou propositions.

$$\text{Coût Différenciel} = \text{Coût Total du choix A} - \text{Coût Total du choix B}$$

(À titre d'exemple la comparaison dans une compagnie aérienne entre la desserte de deux lignes différentes).

Il importe de prêter attention aux facteurs d'ordre stratégique et qualificatif avant de prendre une décision sur la base du coût différentiel.

1.4. Les coûts liés au volume d'activité

Pour analyser les décisions relatives au volume d'activités, on distingue :

- ✚ Les coûts variables : ils sont directement proportionnels au volume d'activité ;
- ✚ Les coûts fixes : ils ne dépendent pas du volume d'activité
- ✚ Les coûts fixes par paliers : ils ne varient pas à l'intérieur d'un même palier ; mais lorsqu'un niveau d'activité est atteint, ils augmentent à un palier plus élevé,
- ✚ Les coûts variables par paliers directement proportionnels au volume : leur taux de proportionnalité change lorsqu'un niveau d'activité est atteint
- ✚ Les coûts mixtes : ils comportent essentiellement une partie fixe et une partie variable, sans se rattacher à un schéma déterminé.

2. Les limites d'une analyse de coût

Tout aussi pertinent qu'il soit, un coût ne doit pas être le seul élément à prendre en compte dans une décision de gestion. En effet, ce calcul comporte nécessairement une part d'arbitraire dans le traitement des charges : ¹

- ✓ Charges indirectes : choix des clés de répartition, finesse et pertinence du découpage, ...
 - ✓ Charges fixes : recours à l'imputation rationnelle, détermination de l'activité normale, ...
- Les choix réalisés en amont des calculs conditionnent fortement leur validité.

¹ Laurence LE GALLO, « calcul et analyse des coûts DUT GEA, 2ème année », 2007, p. 20.

De plus, la décision à prendre ne doit pas être envisagée uniquement sous l'angle financier mais aussi stratégique, commercial, humain, etc ... :

- ✓ Le recours à un sous-traitant permet peut-être de réaliser des économies et de gagner en flexibilité, mais est-il en mesure de garantir la qualité et les délais exigés ?
- ✓ Il existe également des risques liés aux transferts de technologie : piratage et/ou dépendance excessive ;
- ✓ La fermeture d'une ligne de production permet peut-être de réaliser des économies mais les licenciements ne seront sans doute pas indolores ni dénués de conséquences (risque de boycott, ...) ;
- ✓ Un produit peut présenter une mauvaise rentabilité mais avoir un intérêt stratégique : produit d'appel, produit en phase de lancement, ...
- ✓ Une commande acceptée à prix réduit peut être rentable financièrement mais désastreuse commercialement (image de marque, réaction des clients habituels, ...).

Conclusion

Les méthodes présentées dans ce chapitre servent à clarifier la mission de la comptabilité de gestion en matière d'analyse des coûts.

Elles ont pu également montrer comment la réflexion en gestion a évolué, transitant d'un modèle à un autre selon les besoins de gestion, et comment une telle démarche a son apport dans le contexte décisionnel.

Suivant chaque méthode, un produit peut avoir un coût de revient différent. On peut donc dire qu'un coût est une opinion et non un fait, car il résulte d'un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage qu'on souhaitait en faire.

Tout compte fait, un coût doit donc être calculé en gardant constamment à l'esprit les quatre (04) questions suivantes :

- ❖ Quel type de décision faut-il prendre ?
- ❖ Quelles informations faut-il pour ce type de décision ?
- ❖ Comment faut-il les traiter ?
- ❖ Comment peut-on les saisir ?

Pour voir de plus près comment est conduit un processus d'analyse des coûts, il convient d'aller sur le terrain, ne serait-ce que pour observer une des multiples démarches proposées, pour voir réellement le rôle joué par le système de comptabilité de gestion. Ce qui fait l'objet du 3^{ème} chapitre.

CHAPITRE III :
ANALYSE &
ÉVALUATION D'UNE
LIGNE AÉRIENNE -
AIR ALGÉRIE

Comme l'indique notre problématique, notre recherche est basée sur la comptabilité des compagnies aérienne, une étude théorique générale à travers des recherches bibliographiques telle qu'a été menée dans les deux premiers chapitres ne peut être estimée suffisante, si l'on ne s'approche pas réellement des pratiques qui entourent un système de comptabilité de gestion dans le secteur du transport aérien, et plus particulièrement de la composante relative à l'analyse des coûts d'une ligne aérienne.

Il a été jugé utile, d'analyser de plus près, le processus suivi pour calculer, analyser et diagnostiquer les éléments de coûts d'une ligne qui a été performante dans les années passées mais qui est récemment entrée en difficulté, tel est le cas de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » au sein de la compagnie nationale AIR ALGÉRIE.

Dans le chapitre qui suit, pour une meilleure entrée dans le contexte, on procèdera à une présentation générale de la compagnie AIR ALGÉRIE et de sa Direction des Finances et de la Comptabilité où se trouve plus précisément la structure chargée de la comptabilité de gestion, qui est bel et bien la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique, puis on passera à une analyse de rentabilité de la ligne choisie suivant un modèle de « *Direct Costing* » évolué afin de relever les insuffisances de cette ligne, d'en chercher les causes, d'en apporter si c'est possible les éléments correctifs nécessaires pour l'améliorer et garantir une « **décision optimale** ».

Section 01 : Présentation générale de la structure d'accueil

1. Présentation de la compagnie AIR ALGÉRIE

1.1. Historique de la compagnie AIR ALGÉRIE

Tableau n° 20 : Historique d'AIR ALGERIE.

<u>Année</u>	<u>Évènement</u>
1946	Création de la C.G.T (Compagnie Générale de Transport) avec un réseau principalement orienté vers la France.
1953	Fusion de la C.G.T avec la compagnie Air Transport en juin pour former C.G.T. Air Algérie.
1963	L'état prend 51% du capital de la compagnie le 18 février + signature de la convention de Chicago qui marque l'entrée de l'Algérie dans le système de transport aérien international
1970	L'état porte sa participation au capital de la compagnie à 83%.
1972	L'état porte sa participation au capital à 100% en rachetant les 17% encore détenus par AIR FRANCE.
1973	Intégration de la Société de Travail Aérien (S.T.A) à compagnie.
1974	Nationalisation officielle de la compagnie le 15 décembre.
1975	Absorption de la S.T.A le 12 février et promulgation de l'ordonnance n° 75-39 du 17/02/1975 portant le statut de l'entreprise socialiste sous le nom de l'Entreprise Nationale de Transport & de Travail Aérien.
1983	Restructuration de la compagnie en deux (02) entités distinctes : <ul style="list-style-type: none"> ➤ I.A.S (Inter Air Service) pour la desserte d'un réseau domestique ; ➤ Air Algérie pour les lignes internationales.
1984	Fusion des deux entités citées ci-dessus et réorganisation en trois (03) directions générales adjointes chargées : <ul style="list-style-type: none"> ➤ Des lignes internationales ; ➤ Des lignes domestiques ; ➤ De la gestion des aéroports.
1987	La compagnie est déchargée de la gestion des aéroports.
1997	Le 07 février, AIR ALGÉRIE devient une EPE (Entreprise Publique Économique) ayant le statut d'une SPA (Société Par Actions) avec un capital de 2.5 milliards DA détenu par le Holding Service, unique actionnaire au compte de l'état.
1998	Libération du transport aérien.
2000	Le capital d'AIR ALGÉRIE est porté à 6 milliards DA.
2001	Le capital d'AIR ALGÉRIE atteint 14 milliards DA.
2003	Le 06 mars, AIR ALGÉRIE connaît le plus grave crash de son histoire : Boeing 737-200 du vol n°6289 reliant Tamanrasset d'Alger (102 morts).
2005	Le capital d'AIR ALGÉRIE est porté à 26 milliards DA le 26 mars puis à 37 milliards DA le 30 septembre.
2006	Ouverture de la ligne directe Alger-Montréal-Alger.
2007	Le capital d'AIR ALGÉRIE est porté à 43 milliards DA.
2008	Nomination d'Abdelwahid BOUABDALLAH comme nouveau PDG après le décès de son précédent Mohamed Tayeb BENOUIS en 2007.
2009	Ouverture de la ligne Alger-Pékin-Alger + Renforcement de la flotte par l'acquisition de onze (11) avions (4 ATR & 3 Boeing 737-800).
2010	L'Organisation Européenne de l'Aviation Civile menace AIR ALGÉRIE de l'inscrire dans la liste noire sous condition de se conformer aux règles de sécurité européenne.
2011	Nomination de Mohamed Salah BOULTIF comme nouveau PDG.

2014	Crash d'un MD-83 affrété par AIR ALGÉRIE de la compagnie espagnole Swiftair, lors du vol n° 5017 Ouagadougou-Alger + Acquisition de deux (02) Boeing 737-700 et de huit (08) Boeing 737-800 avec comme objectif de faire de l'aéroport Houari BOUMEDIÈNE un hub atteignant les 10 millions de voyageurs par an.
2015	réception des trois (03) Airbus A330-200 commandés en 2014 dans le cadre du plan de développement 2013-2017 + nomination de Mohamed BOUDERBALA comme nouveau PDG.

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Assistance du DFC).

1.2. Statut juridique de la compagnie AIR ALGÉRIE

AIR ALGÉRIE est une E.P.E/S.P.A au capital social de 60.000.000.000 DA, avec une détention actionnariale totale de l'état.

Figure n° 09 : Fiche technique d'AIR ALGÉRIE.


<ul style="list-style-type: none"> ● Dénomination : AIR ALGÉRIE ; ● Type de Société : EPE/ SPA ; ● Date de Création : 1947 ; ● Registre de Commerce : 00B0091100 ; ● Activités : Exploitation de tout service de transport public par aéronef, de passagers, de fret et de poste, par vols réguliers & non réguliers, nationaux & internationaux ; ● Capital Social : 60.000.000.000,00 DA ; ● Siège Social : 01, Place Maurice Audin, Alger, 16000, Algérie. ● Effectif Total : 8937 employés. ● Code I.A.T.A (International Air Transport Association) : AH. ● Code O.A.C.I (Organisation de l'Aviation Civile Internationale) : DAH. ● Site Internet : www.airalgerie.dz ● Call Center : _ Algérie : (+213) 21 98 63 63 _ France : (+331) 76 54 40 00

Source : établie sur la base des données collectées dans de différentes directions.

1.3. Missions & Objectifs de la compagnie AIR ALGÉRIE ¹

1.3.1. Missions d'AIR ALGÉRIE

AIR ALGÉRIE est une entreprise de prestation de services dans le domaine des transports aériens de passagers et de fret. En outre, elle est chargée d'assurer :

1.3.1.1. En matière de transport aérien

- ❖ L'exploitation des lignes aériennes internationales dans le cadre des conventions et accords internationaux signés ;
- ❖ L'exploitation des lignes aériennes intérieures et internationales, en vue de garantir le transport public régulier et non régulier des personnes, des bagages, de fret et de courriers ;

1.3.1.2. En matière de travail aérien

- ❖ L'offre de prestation de services à des fins commerciales et scientifiques pour les besoins d'agriculture, de protection civile, d'hygiène publique et sanitaire, de transport de personnes et de marchandises.

1.3.1.3. En matière d'exploitation commerciale & d'assistance aéroportuaire

- ❖ La vente et l'émission des titres de transport pour son compte ou pour le compte d'autres entreprises de transport ;
- ❖ Le transit, les commissions, les consignations, la présentation, l'assistance, l'assistance commerciale et toute autre prestation de même type ;
- ❖ La gestion, l'entretien et le développement des installations destinées au public et aux opérations de fret.
- ❖ L'exploitation et la gestion des installations en vue de promouvoir les prestations commerciales et d'hôtellerie et autres commerces dans les aéroports.

1.3.1.4. En matière d'exploitation technique

- ❖ L'obtention des licences, permis et autorisations de survol des espaces aériens des états étrangers, l'accomplissement des opérations d'entretien, de réparation, de maintenance et de révision des équipements et d'aéronefs pour son compte ou pour le compte des tiers dans le cadre des conventions d'assistance ;

¹ Ouahiba NANA, « la rentabilité d'une ligne aérienne Alger-Barcelone-Alger », TS en Comptabilité & Finance, Institut National Spécialisé en Formation Professionnelle, Bordj El Bahri, Algérie, Février 2016, p.46-47.

1.3.2. Objectifs d'AIR ALGÉRIE

- Favoriser la mobilité sociale à travers le territoire national ;
- Satisfaire de manière ponctuelle et régulière la demande de la clientèle ;
- Améliorer la qualité des services offerts et fidéliser les clients ;
- Améliorer l'image de la compagnie et diffuser une véritable culture d'entreprise;
- Augmenter sa part de marché et améliorer sa position sur les marchés générateurs de devises ;
- Contribuer à l'équilibre régional ;
- Satisfaire les besoins d'une coopération internationale multiforme ;
- Assurer sa croissance de manière cohérente et efficace ;
- Intégrer les transferts de technologie ;
- Valoriser les ressources humaines et contribuer à la paix sociale ;
- Poursuivre des plans de développement et des programmes d'investissement de grande envergure.

1.4. Réseaux et moyens de la compagnie AIR ALGÉRIE

1.4.1. Réseaux d'AIR ALGÉRIE ¹

1.4.1.1. Réseau aérien

- ❖ Réseau aérien domestique : se subdivise en trois zones, et comprend 62 lignes régulières, sa principale mission est de relier le nord du pays au sud ainsi que le rapprochement renforcé des échanges inter-wilaya.
- ❖ Réseau aérien international : se compose de six (06) réseaux différents :
 - Réseau « France » : 43 lignes régulières PAX et 02 lignes régulières Fret ;
 - Réseau « Reste de l'Europe » : 20 lignes régulières PAX et 01 ligne régulière Fret ;
 - Réseau « Long Courrier » : 02 lignes régulières PAX (Chine & Canada).
 - Réseau « Maghreb & Moyen Orient » : 07 lignes régulières PAX ;
 - Réseau « Afrique » : 5 lignes régulières PAX.
 - Réseau Hadj & Omra (à destination d'Arabie Saoudite).

¹ Documentation interne de la DFC d'AIR ALGÉRIE (Sous-Direction des Recettes Commerciales).

1.4.1.2. Réseau commercial

- ❖ Réseau des ventes à l'intérieur du pays : assuré par :
 - 108 Agences AH (relevant du réseau commercial propre à la compagnie) ;
 - 498 Agences Intermédiaires Agréées.
- ❖ Réseau des ventes à l'étranger :
 - 45 représentations et délégations à l'étranger ;
 - Plus de 33 Intermédiaires Agréés.

1.4.2. Moyens de la compagnie AIR ALGÉRIE

1.4.2.1. Flotte d'AIR ALGÉRIE

Tableau n° 21 : Flotte d'AIR ALGÉRIE.

	<u>Type d'avions</u>	<u>Nombre d'appareils</u>		<u>Capacité de charge</u>			
				<u>Total des sièges</u>	<u>(F)</u> classe Affaires	<u>(C)</u> classe Business	<u>(Y)</u> classe Économique
<u>Flotte passagers</u>	Airbus A330-200	08	05	269	18	40	211
			03	251	18	14	219
	Boeing B737-800	25	05	161	--	48	114
			05	144	24	--	120
			15	148	16	--	132
	Boeing B737-600	05	101	16	--	85	
	Boeing B737-700	02	112	16	--	96	
	Boeing B767-300	03	253	24	32	197	
ATR 72-212-A	15	66	--	--	66		
<u>Flotte Cargo</u>	Lockheed.182.G	01	20 tonnes				

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

1.4.2.2. Moyens humains d'AIR ALGÉRIE

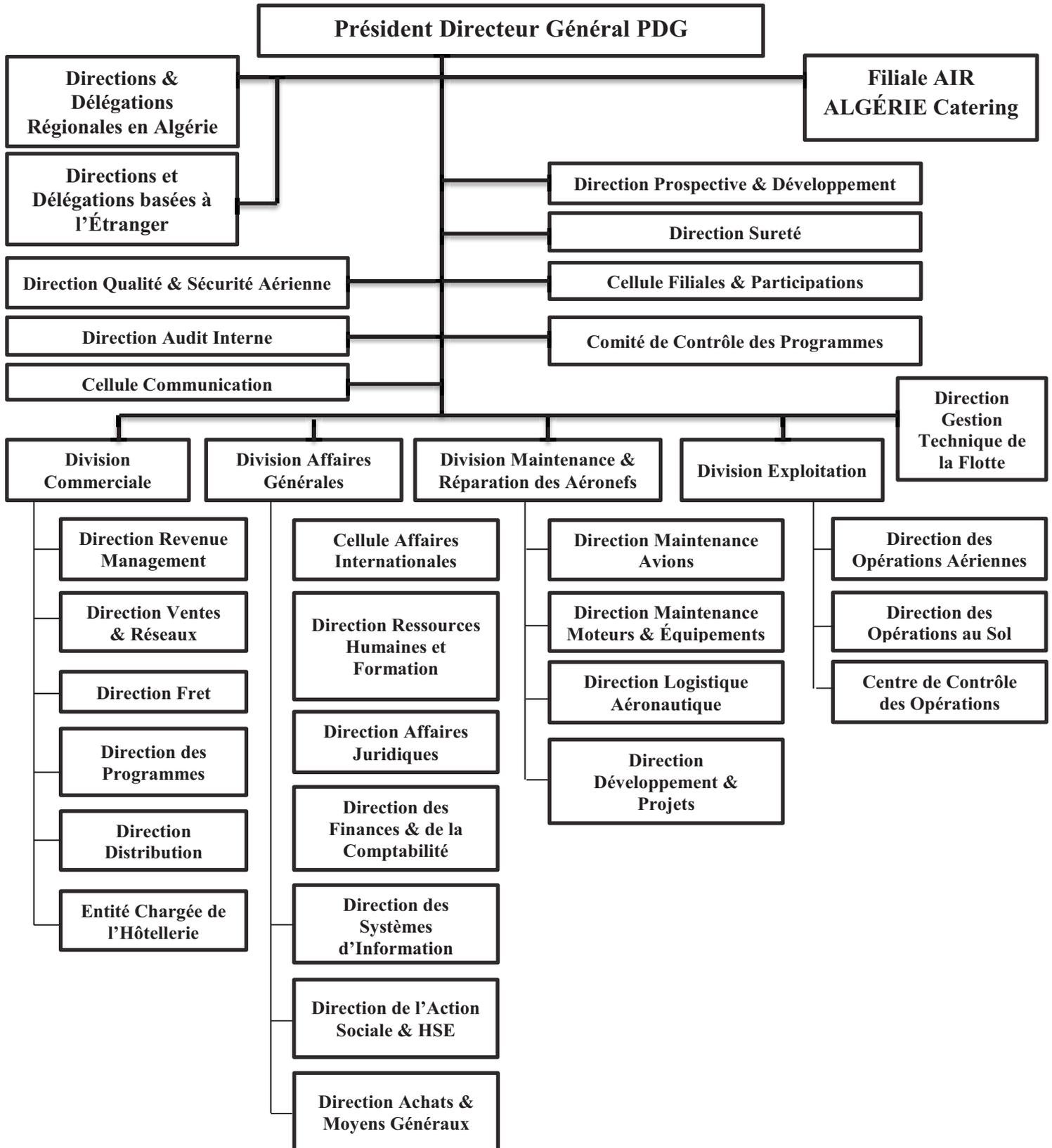
Tableau n° 22 : Personnel d'AIR ALGÉRIE.

		<u>Effectif Total</u>	8 937	100%
<u>À l'intérieur du pays</u>	Personnel au Sol	Cadres	1 148	12,8%
		Maitrise	2 583	28,9%
		Exécutants	3 222	36,1%
	Personnel Navigant (PN)	Personnel Navigant Technique (PNT)	413	4,6%
		Personnel Navigant Commercial (PNC)	1 182	13,2%
<u>À l'étranger</u>	Expatriés		135	1,5%
	Locaux		254	2,8%

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Assistance du DFC).

1.5. Organisation de la compagnie AIR ALGÉRIE

Figure n° 10 : Organigramme d'AIR ALGÉRIE.



Source : DFC AIR ALGÉRIE (Assistance du DFC).

2. Présentation de la Direction des Finances et de la Comptabilité et de la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique au sein de la compagnie d'AIR ALGÉRIE

2.1. Missions et organisation de la Direction des Finances et de la Comptabilité (DFC) chez AIR ALGÉRIE ¹

La DFC relève de la Direction Générale (DG) et est chargée de la mise en œuvre de l'ensemble des aspects financiers et comptables de la compagnie et ce en respect des orientations et directives de la DG, de la réglementation des charges et des procédures en vigueur au sein de la compagnie.

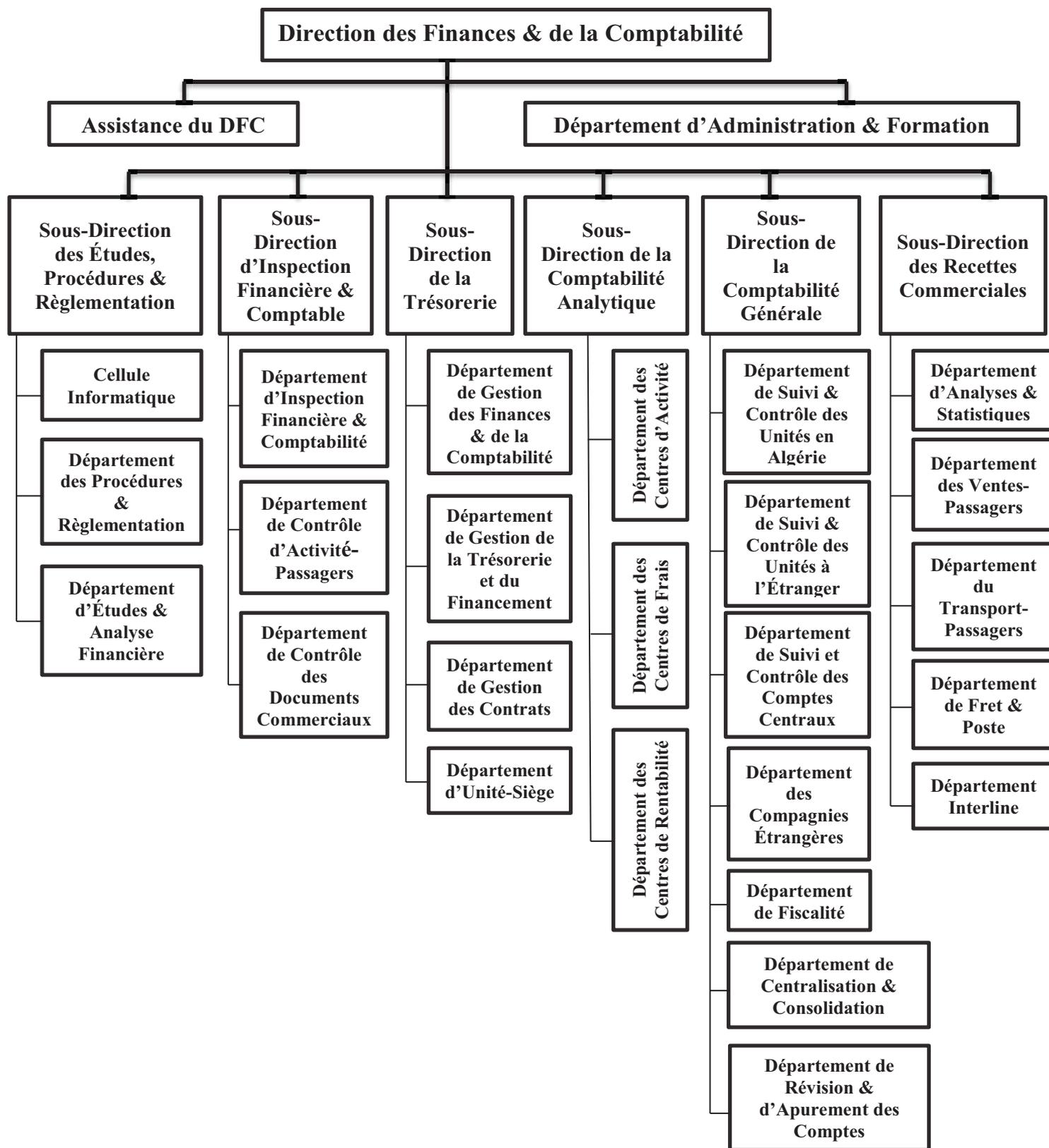
2.1.1. Missions de la DFC d'AIR ALGÉRIE

- Définir en accord avec le PDG la politique financière et comptable de la compagnie ;
- Assurer l'équilibre financier et à ce titre participer à l'élaboration du plan de développement de la compagnie ;
- Assurer le financement de l'ensemble des opérations engagées par la compagnie dans le cadre des objectifs assignés par la DG ;
- Traduire en comptabilité toutes les opérations réalisées ou engagées par AIR ALGÉRIE ;
- Exercer en permanence une autorité fonctionnelle sur toutes les structures de la compagnie dont l'activité recouvre des attributions d'ordre comptable et/ou financier ;
- Veiller au respect de la réglementation financière et comptable en vigueur.

¹ Ilhem LARABI & Djamilia HADERBACHE, «*étude de la rentabilité d'une ligne aérienne, cas : Air Algérie* », Master en Finance & Comptabilité, Institut Algérien de Hautes Études Financières, Alger, Algérie, juin 2016, p.35-37.

2.1.2. Organisation de la DFC d'AIR ALGÉRIE

Figure n° 11 : Organigramme de la DFC d'AIR ALGÉRIE.



Source : DFC AIR ALGÉRIE (Assistance du DFC).

2.2. La Sous-Direction de la Comptabilité Analytique au sein d'AIR ALGÉRIE ¹

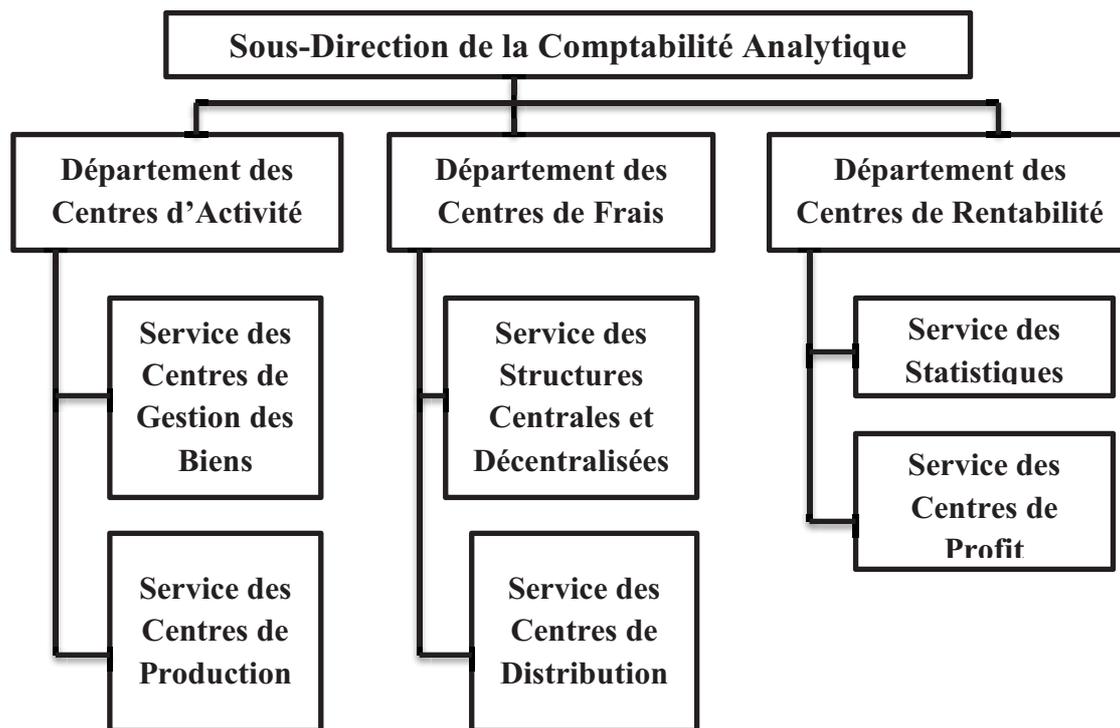
Notre étude s'est basée principalement sur la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique. Cette dernière a vu le jour le 07 avril 1984 suite à la lettre n°84/214/SG du Ministère du Transport portant obligation de la tenue d'une comptabilité analytique au sein d'AIR ALGÉRIE.

Elle a pour missions :

-  L'exploitation de toute information liée à la gestion de l'entreprise et pouvant servir d'élément de synthèse pour la détermination des coûts, prix de revient, marges intermédiaires, résultats par passagers, par lignes, par réseaux, par moyens utilisés, par agences, par escales, par structures fonctionnelles...
-  La surveillance de l'évolution des coûts, prix de revient et autres indicateurs afin de garantir un suivi continu et d'améliorer les conditions d'exploitation ;
-  La fourniture d'éléments de tarification, de standards de budgétisation et des éléments de prévisions nécessaires à l'élaboration du programme d'exploitation et des plans de développement ;
-  La fourniture d'éléments d'actifs (stock, investissements réalisées par la compagnie pour elle-même ...) ;
-  La détermination des éléments d'analyse nécessaires au contrôle de gestion à travers les réalisations par centre ;
-  La transmission aux organismes extérieurs des informations analytiques demandées : Tutelle, IATA (qui est chargée d'informer les autres compagnies des changements dans les taxes, redevances ...) ;
-  La participation à l'élaboration et/ou au remaniement des applications ayant une implication sur la comptabilité analytique ;
-  La mesure du niveau de réalisation des objectifs pour la prise de décision ;
-  L'élaboration, la mise à jour et la diffusion du plan comptable analytique

¹ Documentation interne de la DFC d'AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

Figure n°12 : Organigramme de la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique.



Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

2.2.1. Département des Centres d'Activités

Il s'agit des centres de responsabilité déterminant les coûts de revient et résultats internes

2.2.1.1. Service des Centres de Gestion des Biens

Gère le patrimoine de l'entreprise. Cette gestion affecte :

- ❖ Les matériels d'équipement en utilisation
 - Matériel aéronautique (aéronefs, réacteurs...);
 - Matériel non aéronautique (matériel d'escale, d'hôtellerie, de manutention, parc auto et engins, mobiliers de bureaux, équipements sociaux...);
- ❖ Les matières et fournitures (gestion des stocks) approvisionnées sur demande des services d'achat et stockées dans les différents magasins de la compagnie.

Ce service est chargé de :

- ❖ Déterminer le coût avion des appareils AH mensuel et annuel ;
- ❖ Déterminer le coût ACMI des appareils affrétés ;
- ❖ Déterminer le coût carburant mensuel (enlèvement à l'étranger, état des dépenses carburant par type d'appareil) ;
- ❖ Déterminer mensuellement le montant de la surcharge carburant ;

- ❖ Déterminer les coûts unitaires pour la table de coût mensuelle et pour les évaluations économiques ;
- ❖ Déterminer et analyser les coûts du centre de simulateur de vols ;
- ❖ Suivre et contrôler les notes de débit internes émanant des différentes directions ;
- ❖ Analyser et rapprocher les comptes analytiques des comptes de la comptabilité générale.

2.2.1.2. Service des Centres de Production

Regroupant l'ensemble des centres de coûts opérationnels représentés par ateliers dont l'activité concourt à la fabrication d'un produit (ateliers techniques, logistiques, hôteliers ...), ou à la réalisation d'une prestation de services (travaux d'entretien, de réparation, de maintenance ...).

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

Ce service est chargé de :

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

2.2.2. Département des Centres de Frais

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

Les comptes de ces centres reçoivent tous les frais imputables aux différents organes de structures de la compagnie.

Ce sont les comptes qui concernent :

- La Direction Générale ;
- Les Directions Centrales ;
- Les directions Régionales et Délégations Régionales en Algérie ;
- Les Représentations Générales et Délégations Régionales à l'étranger ;

- Les centres de distribution (agences, escales ...);
- Les autres centres de coûts (actions de formations, rafraîchissement des agents commerciaux, formation de base pour les pilotes ...)

2.2.2.1. Service des Structures Centrales & Décentralisées

Ce service est chargé de :

- ❖ Déterminer les coûts de fonctionnement des directions centrales, des représentations et des délégations régionales en Algérie et à l'étranger ;
- ❖ Procéder à la répartition analytique des coûts ;
- ❖ Déterminer les coûts par action de formation ;
- ❖ Arrêter annuellement la procédure de détermination des frais généraux de la compagnie ainsi que leurs répartitions aux différents centres de coûts et d'analyse ;
- ❖ Analyser les comptes des différentes directions et unités à travers les états comptables (grands livres journaux, balances) ;
- ❖ Gérer le plan comptable analytique (suivi & mise à jour) et participer à l'élaboration du fichier du personnel par l'attribution des comptes appropriés,
- ❖ Participer à l'évaluation économique du programme d'exploitation ;
- ❖ Calculer les coûts du centre Cargo ;
- ❖ Fournir les éléments nécessaires à la déclaration fiscale des unités décentralisées ;
- ❖ Élaborer le budget de la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique

2.2.2.2. Service des Centres de Distribution

Ce service est chargé de :

- ❖ Déterminer les coûts de revient et résultats analytiques des agences AH en Algérie et à l'étranger ;
- ❖ Déterminer les coûts des escales AH basés en Algérie et à l'étranger et procéder à leur répartition analytique (coût frais d'escale par PAX) ;
- ❖ Élaborer la table de coût mensuelle par nature devant alimenter la base de données pour les besoins des résultats mensuels (alimenter et gérer l'évolution de ces coûts unitaires :
 - Calculer la touchée des différentes escales à l'étranger ;
 - Calculer les redevances PAX ;
 - Saisir les taux I.A.T.A ;
 - Calculer les redevances aéroportuaires en Algérie et à l'étranger (atterrissage, stationnement, approche) ;

- Participer au traitement des résultats analytiques mensuels ;
- Déterminer le coût du Personnel Navigant par type d'appareil.

2.2.3. Département des Centres de Rentabilité

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

Ils sont regroupés dans :

- L'activité lignes : passage régulier & charter/ international & intérieur / Fret régulier & Fret charter / Fret international & Fret intérieur ;
- L'activité du travail aérien ;
- Les prestations externes fournies aux compagnies étrangères ;
- Les prestations externes fournies aux tiers (présidence, Ministère de la Défense Nationale-MDN, opérateurs nationaux et étrangers...).

2.2.3.1. Service des Statistiques

Ce service est chargé de :

- ❖ Calculer les statistiques de trafic et de capacités de flotte ;
- ❖ Déterminer les unités d'œuvre appropriées servant de base pour la répartition des charges et produits qui ne sont pas directement affectables aux centres de coût et de rentabilité ;
- ❖ Diffuser les bulletins statistiques périodiques (mensuels, trimestriels, semestriels et annuels).

2.2.3.2. Services des Centres de Profit

Ce service s'occupe de :

- ❖ Procéder à la récupération des données brutes par transfert des fichiers de base du système central vers des supports magnétiques ;
- ❖ Transférer les fichiers de base des supports magnétiques vers le système d'exploitation ;
- ❖ Alimenter les fiches dans la base de données à partir du système d'exploitation ;
- ❖ Récupérer les données des fiches dans la base de données après exécution des programmes préalablement conçus ;
- ❖ Alimenter les fiches de données de production et d'exploitation ;
- ❖ Déterminer les coûts de revient et résultats, produits et résultats dégagés par l'ensemble des lignes régulières et supplémentaires (vols passagers et cargo) exploitées par la compagnie ;
- ❖ Déterminer les coûts de revient, produits et résultats dégagés par :

- L'ensemble des vols à la demande (charter PAX et Charter Cargo) ;
 - Le travail aérien ;
 - Les prestations industrielles et non industrielles fournies aux compagnies étrangères et aux autres organismes ;
- ❖ Gérer les fichiers lignes et les tables de concordance dans la base de données ;
 - ❖ Procéder à la mise à jour des comptes analytiques afférents aux lignes ;
 - ❖ Procéder à l'évaluation des lignes aériennes (ouverture de lignes) ;
 - ❖ S'assurer de la concordance des résultats analytiques avec les résultats de la comptabilité générale ;

Section 02 : Présentation de la méthode analytique suivie par la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique au sein d'AIR ALGÉRIE

1. Présentation des éléments physiques d'évaluation d'une ligne aérienne ¹

Les statistiques relatives aux éléments physiques servent d'unités d'œuvre pour la répartition des charges. Elles se divisent en :

1.1. Nombre de passagers transportés :

Il s'agit du nombre de personnes embarquées par les vols d'AIR ALGÉRIE durant une période déterminée et qui sont répartis en différentes classes : First, Affaires, Économique.

1.2. Nombre de sièges offerts :

C'est le nombre de sièges proposés (mis à la disposition) par l'entreprise à ses clients. Ce dernier varie selon le type d'avion.

1.3. Passagers par Kilomètre Transportés (PKT) :

Son obtention implique la multiplication du nombre de passagers transportés par la distance la plus courte.

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

1.4. Sièges au Kilomètre offert (SKO) :

Il est obtenu en multipliant le nombre de sièges offerts par la distance la plus courte.

$$SKO = \text{Nombre de Sièges Offerts} \times \text{Distance la plus courte}$$

¹ Documentation interne de la DFC d'AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

1.5. Nombre d'heures de vols effectuées :

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

1.6. Nombre de tronçons effectués :

Représente le nombre d'étapes effectuées par un appareil donné, sur une ligne aérienne durant une période précise.

1.7. Temps de vol moyen :

C'est le rapport du nombre d'Heures De Vol (HDV) par le nombre de tronçons.

$$\text{Temps de vol moyen} = \frac{\text{Nombre d'HDV}}{\text{Nombre de tronçons}}$$

1.8. Nombre de kilomètres parcourus :

Obtenu en multipliant le nombre de tronçons effectués par la distance orthodromique¹.

1.9. Étape moyenne :

C'est le rapport des kilomètres parcourus par le nombre de tronçons

$$\text{Étape moyenne} = \frac{\text{Nombre de KM parcourus}}{\text{Nombre de tronçons}}$$

2. Présentation des éléments financiers d'évaluation d'une ligne aérienne²**2.1. Présentation des recettes**

Les recettes représentent l'ensemble des éléments constitutifs du chiffre d'affaires de la compagnie. On en distingue deux types :

2.1.1. Les recettes provisoires (recettes à la vente)

Elles ne représentent pas les véritables recettes de l'entreprise et elles résultent de la vente des billets au niveau des points de vente d'AIR ALGÉRIE ou des agences agréées.

Leur caractère provisoire est dû au fait qu'un remboursement de billet peut se produire à tout instant avant l'enregistrement définitif au vol (à partir du moment où les billets sont passibles d'être remboursés durant toute une année).

2.1.2. Les recettes définitives

Ce sont les revenus réels, effectivement encaissés par la compagnie et qui ont le caractère définitif.

¹ Distance aérienne à vol d'oiseau.

² Documentation interne de la DFC d'AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

2.1.2.1. Les recettes forfaitaires

- ❖ Les recettes forfaitaires « Passagers » : ce sont les recettes perçus de la part des passagers sur des vols charters (des vols à la demande généralement réalisés par affrètement d'avions) ;
- ❖ Les recettes forfaitaires « Fret » : ce sont les revenus du transport de marchandises sur les charters Cargo ;

2.1.2.2. Les recettes au transport

- ❖ Les recettes liées aux passagers (recettes PAX) : c'est le chiffre d'affaires réalisé au traitement des billets consommés. Il est divisé en trois parts selon à qui elle revient ; une part qui revient à la compagnie, une part qui revient à l'administration fiscale sous forme d'impôts et une autre part revenant à la Société de Gestion des Services et Infrastructures Aéroportuaires (SGSIA).
- ❖ Les recettes des excédents de bagages (recettes BCB) : ce sont les entrées réalisées sur vente de Billets Complémentaires de Bagages. Ces derniers représentent un service conçu pour les passagers dont le poids des bagages excède le poids minimum accordé ;

2.1.2.3. Les recettes Fret

Elles représentent le chiffre d'affaires réalisé avec le transport de marchandises ;

2.1.2.4. Les recettes Poste

Ce sont les recettes réalisés grâce au transport du courrier postal ;

2.1.2.5. Les ventes à bord

C'est le chiffre d'affaires généré par la vente de certains produits à bord des aéronefs, tels que les parfums, le tabac, les besoins... etc.

2.1.2.6. Les recettes annexes

Ce sont toutes les recettes réalisées sur dépôt de bagages des passagers.

2.2. Présentation des coûts

La compagnie AIR ALGÉRIE, suivant la méthode du « *Direct Costing* » évolué distingue les charges indirectes des charges directes. Ces dernières, elles aussi, sont ventilées en charges variables et charges fixes.

2.2.1. Les coûts directs

2.2.1.1. Les coûts variables directs

Charges directes variables = Frais (avion) + Frais (trafic) + Frais (vente)

❖ Les coûts directs variables liés aux avions :

Tableau n° 23 : Les éléments de coûts variables directs liés à l'avion.

<u>Coûts</u>	<u>Constitution</u>
<u>Les coûts de carburant</u>	<p>C'est le combustible utilisé dans les moteurs (Kérosène), les matières onctueuses et les huiles spéciales pour la lubrification des moteurs d'avion ;</p> <p>Les factures de carburant proviennent de NAFTAL pour les enlèvements locaux et des escales pour les enlèvements à l'étranger ;</p> <p>La consommation du carburant est répartie mensuellement aux lignes aériennes selon leurs états de consommation par type d'appareil, par réseau et par ligné aérienne ;</p> <p>La Direction des Opérations Aériennes (DOA) calcule un Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) mensuel en tenant compte des factures NAFTAL et des enlèvements à l'étranger en quantité et en prix ;</p> <p>Ce CUMP est calculé par ligne et par type d'appareil (la consommation par heure de vol étant différente d'un avion à un autre) et par heure de vol ;</p> <p>L'UO étant l'heure de vol, le calcul se fait suivant la formule suivante :</p> $\begin{aligned} \text{Coût du carburant} \\ &= \text{Coût moyen à l'HL} \times \text{Nombre d'HDV} \\ &\times \text{Consommation en HL à l'HDV par type d'appareil} \end{aligned}$
<u>Les coûts d'entretien</u>	<p>Ce sont les frais de maintenance des aéronefs, des cellules, moteurs, et APU (<i>Auxiliary Power Unit</i>). On en distingue l'entretien courant (révision des moteurs, contrôle civil) et l'entretien planifié (grandes visites ou visites de vieillissement après un certain nombre d'heures fixé par appareil) ;</p> <p>Ce coût se décompose en :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Le coût de la main d'œuvre directe relative à l'entretien et à la maintenance ; ○ Le coût des matières et produits consommés dans la phase de maintenance ou de fabrication de pièces ; ○ Le coût de sous-traitance (coût de traitement des pièces ayant atteint un stade déterminé de fabrication en faisant appel à un sous-traitant ; ○ Les frais de gestion de la maintenance. <p>L'UO est l'heure de vol, le calcul se fait de la manière suivante :</p> $\begin{aligned} \text{Coût d'entretien} \\ &= \text{Coût moyen d'entretien à l'HDV et par type d'appareil} \\ &\times \text{Nombre d'HDV correspondantes} \end{aligned}$
<u>Les taxes aéroportuaires</u>	<p>On distingue :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Les taxes d'atterrissage (redevance d'utilisation de la piste, payée aux organismes aéroportuaires nationaux ou étrangers, dépend en général de la Masse Maximale autorisée au Décollage (MMD) ou atterrissage certifiée de l'avion) ;

	<p>○ Les taxes de stationnement (redevance d'utilisation du parking, payée aux organismes qui gèrent les aéroports, dépend de la masse de l'avion et de la durée de stationnement après écoulement de la période de stationnement gratuite) ;</p> <p>L'UO est le nombre d'atterrissages ou le temps de stationnement, la taxe globale se calcule de la manière suivante :</p> <p><i>Taxe d'atterrissage</i> = <i>Nombre d'atterrissages</i> × <i>Coût unitaire par type d'appareil et par organisme prestataire</i></p>
<p><u>Les taxes de survol ou de navigation</u></p>	<p>Ce sont des taxes perçues par des organismes internationaux au bénéfice des États (Euro Control, ASECNA). Elles comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Les frais de survol des espaces aériens ; ○ Les frais d'approche ; ○ Redevances d'utilisation des services de navigation en route. <p>Elles dépendent de l'espace, de la distance parcourue, de la masse de décollage certifiée de l'avion et d'un taux unitaire spécifique à chaque pays ou région ;</p> <p>L'UO est le nombre d'étapes, la taxe de survol est obtenue de la manière suivante :</p> <p><i>Taxe de survol</i> = <i>Nombre d'étapes</i> × <i>Coût unitaire par type d'appareil et par organisme prestataire</i></p>
<p><u>Les frais de touchée ou d'assistance en escale</u></p>	<p>Cette rubrique concerne l'assistance des lignes internationales à l'étranger en matière de :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Mise en place des passerelles pour passagers ; ○ Nettoyage des avions ; ○ Contrôle de chargement ; ○ Catering (restauration et ravitaillement) ; ○ Traitement des passagers et de bagages ; ○ Traitement des marchandises (Fret) et des courriers (Poste) ; ○ Entretien ligne ; ○ Escabeaux. <p>L'UO est le nombre d'étapes, ces frais s'obtiennent par la formule suivante :</p> <p><i>Frais de touchée & d'assistance</i> = <i>Nombre d'étapes</i> × <i>Coût forfaitaire par type d'appareil et par escale</i></p>
<p><u>Les coûts du PN</u></p>	<p>Représentent les salaires, les frais de formation, les frais de documentation et les frais d'hébergement du personnel navigant technique et commercial ;</p> <p>Ces frais sont distribués selon la nature de l'aéronef, la catégorie du personnel, les heures de vol et la ligne aérienne ;</p> <p>L'UO est l'heure de vol, le calcul suit la formule suivante :</p> <p><i>Coût du PN = Nombre d'HDV</i> × <i>Coût moyen à l'HDV et par type d'appareil</i></p>

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

- ❖ Les coûts directs variables liés au trafic : comprennent l'ensemble des frais relatifs à la prise en charge des passagers une fois au vol.

Tableau n° 24 : Les composantes du Coût Variable Direct lié au trafic au sein d'AIR ALGÉRIE.

<u>Coûts</u>	<u>Constitution</u>
<u>Les frais hôteliers</u>	<p>Constitués de l'ensemble des services offerts à bord. Ils comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Les gratuités servies à bord (journaux, revues, lingettes parfumées...); ○ Les frais rattachés aux ventes à bord (parfums, tabac..); ○ Les repas et boissons servis aux passagers et à l'équipage (catering). <p>Les UO sont : le nombre de passagers pour les frais hôteliers des passagers et le nombre d'étapes et d'équipages pour les frais catering du PN ;</p> <p>Le calcul suit la méthode suivante :</p> <p><i>Coût hôtelier</i> $= (\text{Coût unitaire par passager, par classe, par tranche, par horaire et par réseau}) \times \text{Nombre de passagers} + \text{Coût unitaire par PN} \times \text{Nombre d'équipages} \times \text{Nombre d'étapes}$</p>
<u>Les frais d'escale</u>	<p>Représentent une quote-part de l'assistance interne d'AIR ALGÉRIE assurée par les escales en Algérie ou à l'étranger et comportent :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Les frais de transport et de confort des passagers en transit ; ○ Les frais engendrés par le retardement ou le déroutement des vols ; ○ Les charges relatives aux pertes de bagages ; ○ La masse salariale du personnel d'escale ; ○ Frais d'utilisation des satellites. <p>L'UO est le nombre de passagers. Ce coût est obtenu suivant la formule suivante :</p> <p>$\text{Frais d'escale} = \text{Coût unitaire par escale} \times \text{Nombre de passagers}$</p>
<u>Les redevances PAX & Fret</u>	<p>Ce sont des taxes qui concernent uniquement le réseau international et qui représentent une contrepartie des services rendus par les organismes aéroportuaires ;</p> <p>L'UO est le nombre de passagers embarqués. Elles sont calculées selon la formule :</p> <p>$\text{Redevance PAX} = \text{Coût unitaire par escale} \times \text{Nombre de passagers}$</p>
<u>L'ARC</u>	<p>C'est l'Assurance-Responsabilité Civile qui couvre l'ensemble des passagers, marchandises et courriers contre les dommages matériels ou corporels ;</p> <p>L'UO est le nombre de passagers. L'assurance des passagers s'obtient de la manière suivante :</p> <p>$\text{Coût ARC (passagers)}$ $= \text{Nombre de passagers} \times \text{Coût unitaire par passager}$</p>

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

❖ Les coûts directs variables liés aux ventes :

Tableau n° 25 : Les composantes des Coûts Variables Directs au sein d'AIR ALGÉRIE.

<u>Coûts</u>	<u>Constitution</u>
<u>Les frais de distribution</u>	Représentent les commissions sur vente versées aux agences intermédiaires agréés par la compagnie ; L'UO est un pourcentage du chiffre d'affaires. <i>Frais de distribution</i> $= \text{Recettes au transport par réseau (domestique ou international)} \times \text{taux (\%)}$
<u>La TAP</u>	C'est la Taxe sur l'Activité Professionnelle, appliquée obligatoirement sur le chiffre d'affaires global réalisé à l'intérieur du pays. Elle est fixée à 2% de ce dernier. $T.A.P = \text{Recettes au transport} \times 2\%$

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

2.2.1.2. Les coûts fixes directs :

On les appelle les coûts « avion ». Ils sont relativement fixes lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul.

Tableau n° 26 : Les composantes des coûts fixes directs au sein d'AIR ALGÉRIE.

<u>Coûts</u>	<u>Constitution</u>
<u>Les amortissements d'avions</u>	Ce coût concerne la flotte propre à la compagnie. L'amortissement annuel d'un appareil est fonction des paramètres suivants : <ul style="list-style-type: none"> ○ Le prix de l'avion à la livraison ; ○ Le prix des rechanges à la livraison ; ○ La durée d'amortissement ; ○ Les composantes constitutives devant être amorties différemment. L'amortissement enregistre la dotation annuelle en « amortissement économique », qui est égale à l'addition de : <ul style="list-style-type: none"> ○ La dotation annuelle aux amortissements comptables (représente la dépréciation des investissements ayant pour objet la reconstitution des fonds investis) ; ○ La provision pour renouvellement de la flotte (car les amortissements comptables ne reflètent pas réellement le prix de remplacement).
<u>Les frais financiers</u>	Ce sont les intérêts relatifs aux emprunts contractés par la compagnie pour l'acquisition des avions ainsi que tous les autres commissions bancaires relatives à l'opération ;
<u>Les coûts de</u>	Ce sont les frais relatifs à la location d'avions par : <ul style="list-style-type: none"> ○ Leasing financier : amortissements + frais financiers ;

<u>location d'avions</u>	<ul style="list-style-type: none"> ○Affrètement ACMI ¹ : amortissements + frais financiers + assurance corps aéronefs et risque de guerre + frais d'entretien + coûts PN ; ○Affrètement coque nue : amortissements + frais financiers + frais d'entretien.
<u>Les frais d'assurance</u>	<p>C'est l'assurance qui couvre le matériel contre les conséquences dangereuses pouvant résulter de certains incidents ;</p> <ul style="list-style-type: none"> ○L'assurance « Corps aéronefs » : couvre les dommages matériels ; ○L'assurance « Risque de guerre » : couvre l'appareil contre tout risque de guerre ;
<p>L'UO est le nombre d'heures de vol. Le coût « avion » se calcule comme suit :</p> $\text{Coût "Avions"} = \text{Coût unitaire à l'HDV par type d'appareil} \times \text{Nombre d'HDV}$	

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

2.2.2. Les coûts indirects

Les coûts d'exploitation indirects sont les frais généraux ou les frais d'état-major. Ce type de charges ne peut pas être attribué à un produit. D'où la nécessité d'effectuer plusieurs calculs intermédiaires pour obtenir un taux calculé et révisé annuellement qui doit être multiplié par la somme des coûts directs pour réaliser l'imputation.

L'UO est donc un pourcentage des coûts direct ;

$$\text{Coût Indirect} = \text{Taux annuel (\%)} \times \text{Coût direc}$$

2.2.3. Le coût de revient

$$\text{Coût de revient} = \text{Coût direct (variable et fixe)} + \text{Coût indirect}$$

2.3. Présentation des Indicateurs de gestion d'une ligne aérienne

2.3.1. Le résultat d'exploitation d'une ligne

Suivant la méthode du « *Direct Costing* » évolué suivie par la compagnie AIR ALGÉRIE, il convient de distinguer différents éléments de calculs pour aboutir finalement au résultat analytique d'une ligne :

$$\begin{aligned}
 & \text{Chiffre d'affaires (Somme des recettes définitives)} \\
 & \quad - \text{Coûts Directs Variables} \\
 & = \text{Contribution brute d'exploitation} \\
 & \quad - \text{Coûts Directs Fixes} \\
 & = \text{Contribution nette d'exploitation} \\
 & \quad - \text{Coûts indirects} \\
 & = \text{Résultat d'exploitation}
 \end{aligned}$$

¹ Accord de location d'avions passé exclusivement entre deux compagnies aériennes dans laquelle une compagnie (bailleur) fournit un avion incluant l'équipage, l'entretien et l'assurance à une autre compagnie aérienne (locataire) qui ensuite paye les heures opérées et assume à ses moyens les frais de carburant et tout autre droit ou taxe aéroportuaire

2.3.2. Les indicateurs de performance d'une ligne

- Recette Unitaire Moyenne par Passagers (RUMP) : c'est la recette réalisé avec un seul passager.

$$RUMP = \frac{\text{Recettes PAX}}{\text{Nombre de Passagers transportés}}$$

- Prix de Revient Unitaire par Passager (PRUP) : c'est le coût engendré par un seul passager.

$$PRUP = \frac{\text{Coût de revient}}{\text{Nombre de Passagers transportés}}$$

- Taux de Couverture (TC) : c'est la part du chiffre d'affaires dans le coût de revient, qui doit être supérieure à 100% pour réaliser un bénéfice.

$$TC = \frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Coût de revient}} \times 100$$

- Coefficient de Remplissage réel (CR_r) : correspond à la part de sièges occupés par kilomètre réellement par rapport à ceux offerts.

$$CR_r = \frac{PKT}{SKO}$$

- Coefficient de remplissage d'Équilibre (CR_e) : c'est le CR correspondant au seuil de rentabilité, c'est-à-dire celui qui permet la couverture juste et totale de l'ensemble des coûts.

$$CR_e = \frac{\text{Coût de revient}}{\text{Chiffres d'affaires}} \times CR_r$$

- Coût au SKO : c'est le coût engendré par les sièges offert en un seul kilomètre parcouru.

$$\text{Coût au SKO} = \frac{\text{Coût de revient}}{SKO}$$

- Recette au PKT : c'est la recette réalisé par les passagers transportés en un seul kilomètre.

$$\text{Recette au PKT} = \frac{\text{Recettes au transport}}{PKT}$$

Section 03 : Étude analytique de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour la période 2014-2015

1. Présentation de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »¹

La ligne Constantine-Paris-Constantine, intitulé CZL-PAR-CZL assure la relation entre deux villes :

- ✓ La ville de Constantine en Algérie (aéroport international Mohamed Boudiaf) ;
- ✓ La ville de Paris en France (aéroports internationaux d'Orly et de Charles De Gaulle) ;

Cette ligne constitue un marché à forte demande. Les principaux concurrents sont :

- ✓ La compagnie aérienne française ATLAS ATLANTIQUE AIRLINES, exerçant dans le transport aérien depuis plus de 25 ans, anciennement spécialisée dans l'aviation privée et qui se retourne aujourd'hui vers des vols internationaux (code IATA : L5) ;
- ✓ La compagnie aérienne française AIGLE AZUR, créée en 1946 et considérée en 2014 comme deuxième compagnie aérienne française après le leader AIR FRANCE (code IATA : ZI) ;

En 2015, AIR ALGÉRIE a pu détenir une part de marché (CZL-PAR-CZL) de 63% face à AIGLE AZUR avec 37%, mais avec un résultat déficitaire par rapport au bénéfice réalisé en 2014 et avec un Coefficient de Remplissage réel (CR_r) moins que celui de sa concurrente ($CR_r(AH) = 72\% < CR_r(ZI) = 78\%$).

2. Synthèse des statistiques liées à la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

2.1. Les éléments physiques de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

Tableau n° 27 : Les éléments physique de la ligne « Constantine-paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.

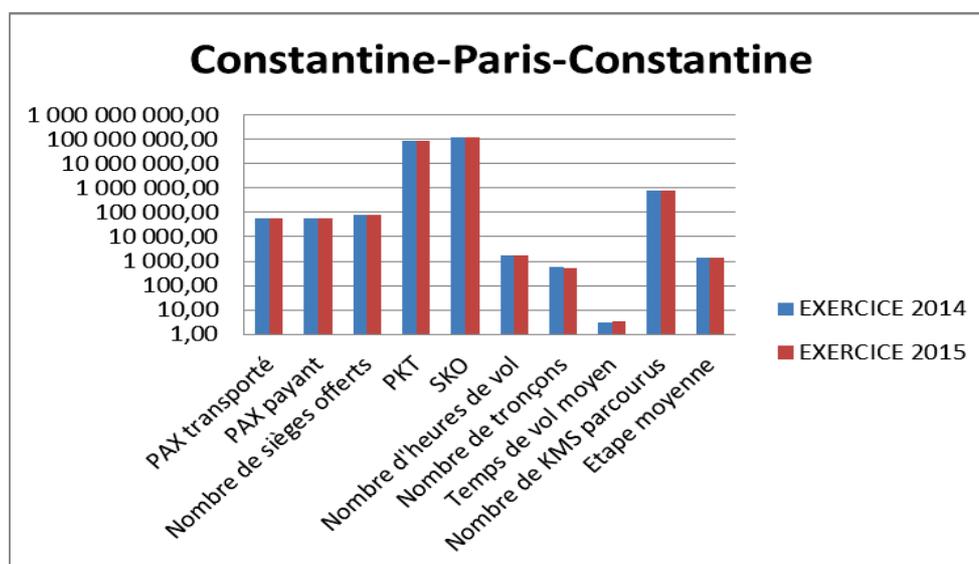
<u>DONNÉES D'EXPLOITATION</u>	<u>EXERCICE 2014</u>	<u>EXERCICE 2015</u>	<u>ÉVOLUTION EN VALEUR</u>	<u>ÉVOLUTION EN %</u>
Nombre de passagers transportés	57 928	60 033	2 105	3,63%
Nombre de passagers payants	57 615	59 504	2 089	3,63%
Nombre de sièges offerts	81 343	79 811	-1 532	-1,88%
PKT	84 169 384	86 749 912	2 580 528	3,07%

¹ Documentation interne de la DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction des Recettes Commerciales).

SKO	117 807 763	115 965 383	-1 842 380	-1,56%
Nombre d'heures de vol	1 653,38	1 755,09	101,71	6,15%
Nombre de tronçons	552	541	-11	-1,99%
Temps de vol moyen	3,00	3,24	0,25	8,31%
Nombre de KMS parcourus	799 464,00	786 073,00	-13 391,00	-1,67%
Etape moyenne	1 448,30	1 453,00	4,70	0,32%

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

Figure n° 13 : Représentation graphique des statistiques relatives aux éléments physiques d'exploitation de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».



Source : établie à partir des données collectées.

Commentaires :

Au cours de la période 2014-2015, on assiste à une légère augmentation du nombre de passagers transportés frôlant les 4%, tandis que le nombre de sièges offerts a baissé de près de 2%, et cela malgré le changement d'appareils et l'utilisation d'avions ayant une capacité plus élevée (Boeing 737-800 au lieu du Boeing 737-700).

Cette croissance de la demande s'explique par la politique tarifaire promotionnelle appliquée par la compagnie en 2015, baissant ainsi le prix du billet CZL-PAR-CZL et attirant plus de passagers et cette chute de l'offre peut être interprétée par la compression des vols (réduction du nombre de tronçons et utilisation d'appareils pouvant transporter plus de passagers).

Le temps de vol moyen a grimpé d'environ 8%, suite au changement d'appareils (le temps de vol dépend du poids de l'appareil, qui est plus élevé lorsque celui-ci a une grande capacité de charge) ainsi qu'aux conditions météorologiques qui sont une variable exogène non maîtrisable.

Le nombre de kilomètres parcourus a baissé de la même proportion (avec une différence infinitésimale due à de légers changements d'itinéraire), que le nombre de tronçons, car on a effectué moins de vols, ce qui a conduit à une étape moyenne presque inchangée.

2.2. Les éléments financiers de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

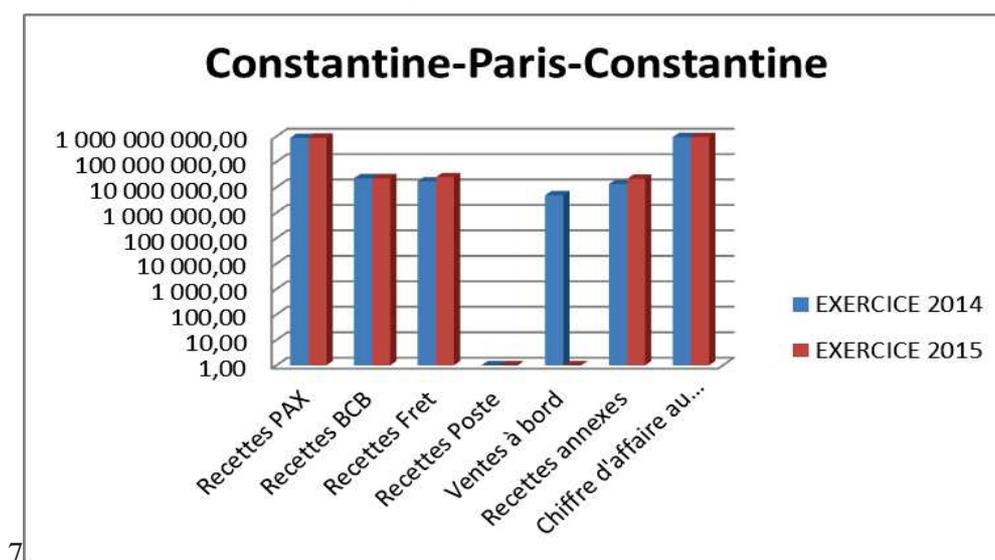
2.2.1. Les recettes de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

Tableau n° 28 : La constitution du chiffre d'affaires réalisée par la ligne « Constantine-paris-Constantine » durant les deux exercices 2014-2015.

<u>DONNÉES D'EXPLOITATION</u>	<u>EXERCICE 2014</u>		<u>EXERCICE 2015</u>		<u>ÉVOLUTION EN VALEUR</u>	<u>ÉVOLUTION EN (%)</u>
	<u>Montant</u>	<u>%</u>	<u>Montant</u>	<u>%</u>		
Recettes PAX	868 599 798,18	94%	876 401 263,20	93%	7 801 465,02	0,90%
Recettes BCB	22 475 957,70	2%	22 537 937,27	2%	61 979,58	0,28%
Recettes Fret	16 975 441,04	2%	24 844 193,35	3%	7 868 752,31	46,35%
Recettes Poste	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0,00%
Ventes à bord	4 841 236,82	1%	0,00	0%	-4 841 236,82	-100,00%
Recettes annexes	13 197 487,43	1%	21 403 467,55	2%	8 205 980,11	62,18%
Chiffre d'affaire au transport	926 089 921,17	100%	945 186 861,37	100%	19 096 940,20	2,06%

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

Figure n° 14 : Représentation graphiques des recettes réalisées par la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.



Source : établie en référence aux données collectées.

Commentaires :

On constate que les recettes PAX & BCB qui représentent la quasi-totalité du chiffre d'affaires (environ 94%), ont connu une amélioration très minime (moins d'1%) et qui

constitue clairement le quart (1/4) de l'augmentation qu'a connue le nombre de passagers transportés. Cela s'explique encore par la politique promotionnelle adoptée.

Les recettes annexes et Fret, par contre, ont augmenté considérablement et suffisamment pour compenser l'inexistence des recettes Poste et la disparition totale (diminution de 100%) des ventes à bord

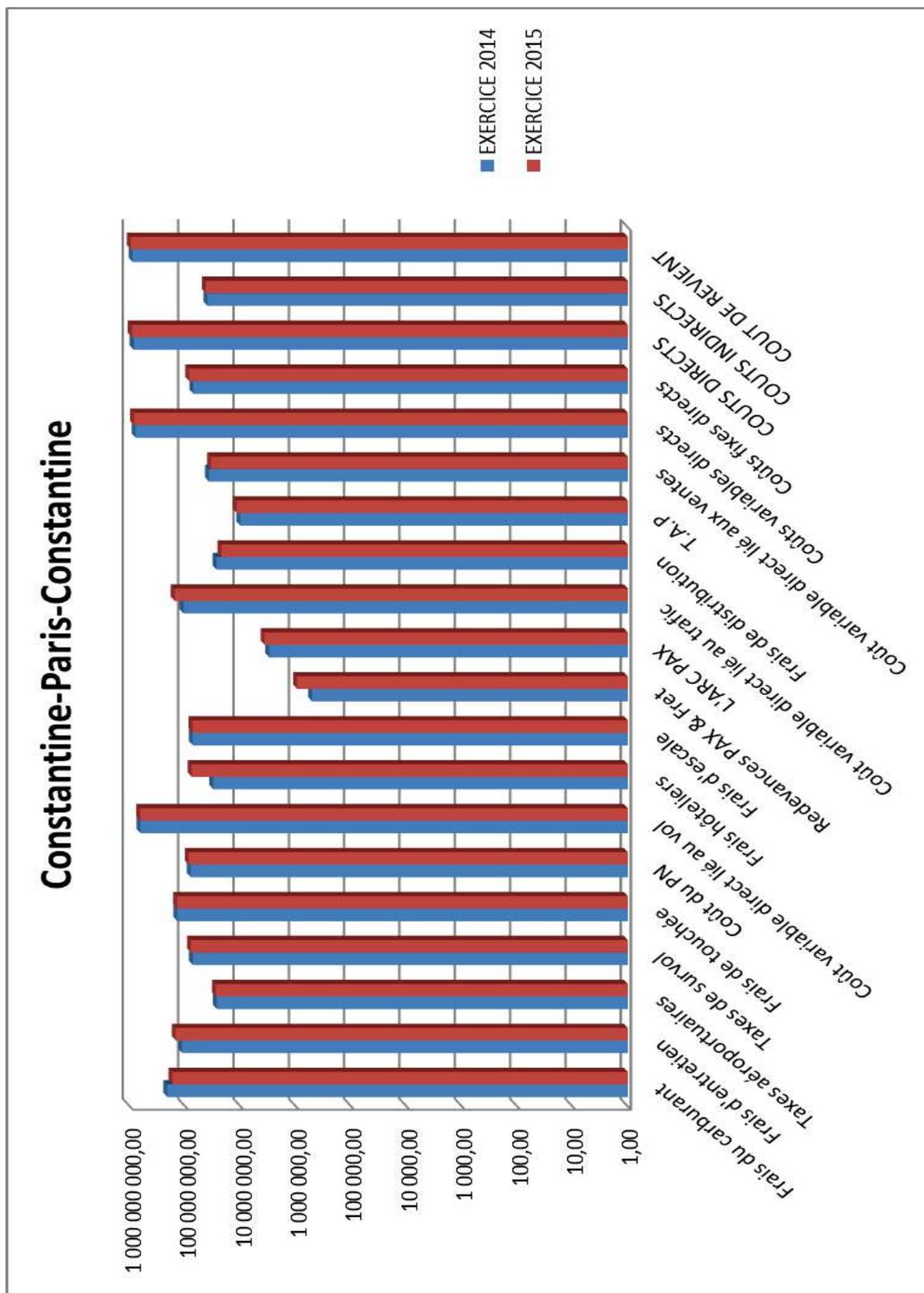
2.2.2. Les coûts de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

Tableau n° 29 : Les éléments constitutifs du Coût de Revient de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les années 2014-2015.

<u>DONNEES D'EXPLOITATION</u>	<u>EXERCICE 2014</u>	<u>EXERCICE 2015</u>	<u>EVOLUTION EN VALEUR</u>	<u>EVOLUTION EN (%)</u>
Frais du carburant	209 939 847,66	169 076 700,01	-40 863 147,66	-19,46%
Frais d'entretien	112 843 596,16	147 761 245,73	34 917 649,57	30,94%
Taxes aéroportuaires	26 806 702,48	27 855 045,18	1 048 342,69	3,91%
Taxes de survol	72 263 005,06	78 219 976,59	5 956 971,52	8,24%
Frais de touchée	138 275 108,61	139 774 942,01	1 499 833,40	1,08%
Coût du PN	79 358 714,93	86 115 165,12	6 756 450,19	8,51%
Coût variable direct lié au vol	639 486 974,91	648 803 074,64	9 316 099,72	1,46%
Frais hôteliers	30 945 054,93	76 176 954,04	45 231 899,12	146,17%
Frais d'escale	72 484 995,78	73 812 800,70	1 327 804,92	1,83%
Redevances PAX & Fret	508 238,70	943 177,97	434 939,26	85,58%
L'ARC PAX	3 011 987,07	3 651 552,17	639 565,10	21,23%
Coût variable direct lié au trafic	106 950 276,48	154 584 484,88	47 634 208,40	44,54%
Frais de distribution	27 225 792,80	22 213 079,43	-5 012 713,37	-18,41%
T.A.P	10 093 384,54	11 710 316,66	1 616 932,13	16,02%
Coût variable direct lié aux ventes	37 319 177,34	33 923 396,09	-3 395 781,25	-9,10%
Coûts variables directs	783 756 428,73	837 310 955,61	53 554 526,87	6,83%
Coûts fixes directs	70 977 056,70	84 253 077,44	13 276 020,74	18,70%
COÛTS DIRECTS	854 733 485,43	921 564 033,05	66 830 547,61	7,82%
COÛTS INDIRECTS	39 626 199,46	42 019 704,96	2 393 505,50	6,04%
COÛT DE REVIENT	894 359 684,89	963 583 738,01	69 224 053,12	7,74%

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

Figure n° 15 : Représentation graphique des éléments constitutifs du Coût de Revient de la ligne « Constantine-paris-Constantine » pendant les exercices 2014-2015.



Source : établie d'après les données collectées.

Commentaires :

- La chute du prix des hydrocarbures a l'air d'avoir son effet sur le coût du carburant. Ce dernier a connu une baisse qui ne peut être négligeable (environ 20%), sachant qu'il représente près d'un quart du total des coûts variables.

Les frais d'entretien, quant à eux, ont dramatiquement augmenté (près de 30%).

- Ces frais sont majoritairement payés en devises, trois quarts (3/4) de cette flambée est due à la dévaluation du dinar par rapport au dollar de 25% entre 2014 et 2015 ;
- Le reste a été la conséquence du changement d'appareil (l'entretien d'un B737-800 est plus coûteux que celui d'un B737-600).

Les taxes d'atterrissage, de stationnement et de survol ont, elle aussi, augmenté suite au changement d'appareils ayant un poids supérieur et à la décote du dinar malgré la diminution du nombre d'atterrissages, et des temps de stationnement (moins de tronçons).

L'évolution des frais de touchée et des coûts PN a aussi été le résultat d'un changement d'appareil, d'une dévaluation du dinar, et d'une légère augmentation de salaires.

D'où une augmentation qui avoisine les 2% pour le total des coûts directs variables lié aux vols.

- On remarque que les frais hôteliers ont plus que doublé entre 2014 et 2015 avec un pourcentage d'évolution record (près de 150%), cela s'explique par la croissance du nombre de passagers qui a généré une augmentation dans les prestations qui leurs sont destinées ainsi que par la filialisation de la direction Catering, dont le prix de service facturé englobe à partir de 2015 son coût d'exploitation, ses frais administratifs et une marge bénéficiaire sachant que ses coûts ont aussi grimpé car ils sont payés en devise à hauteur de 80%.
- Les redevances PAX & Fret, elles aussi, ont connu une progression très importante (85%). Le même cas s'observe pour les frais d'assurance civile (dont le montant est forfaitaire selon des clauses contractuelles révisées annuellement) ont augmenté d'environ 21%.

D'où une augmentation de plus que la moitié des coûts variables liés au trafic.

- On constate aussi que le coût variable direct total lié aux ventes a chuté d'environ 9%, suite à des évolutions inverses de ses deux composantes :

- Les commissions sur ventes ayant baissé de presque un cinquième (1/5) suite à la perception d'une plus grande partie des recettes au niveau des agences AH par rapport aux Agences Intermédiaires Agréées ;
 - La T.A.P ayant connu une augmentation de près de 15% suite à la réalisation d'un chiffre d'affaires en Algérie plus élevé qu'à l'étranger.
- L'augmentation sensible des coûts variables directs liés au vol et l'augmentation importante des coûts variables directs liés au trafic l'ont bien emporté face à la faible chute des coûts variables directs liés aux ventes, amenant ainsi le total des coûts variables à une hausse d'environ 7%, sachant qu'ils représentent près de 90% du total des charges directes.
- Les coûts fixes directs (lié aux avions) ont connu une évolution conséquente en augmentant de presque 19% suite au changement d'appareil.
- On se retrouve donc face à un coût direct total (variable & fixe) qui croit de presque 8%.
- Quant à la rubrique des coûts indirects, elle a connu une croissance d'environ 6%.
- Ainsi, suite à toutes ces variations, le coût de revient a connu un supplément de presque 8%.

3. Les indicateurs de gestion de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

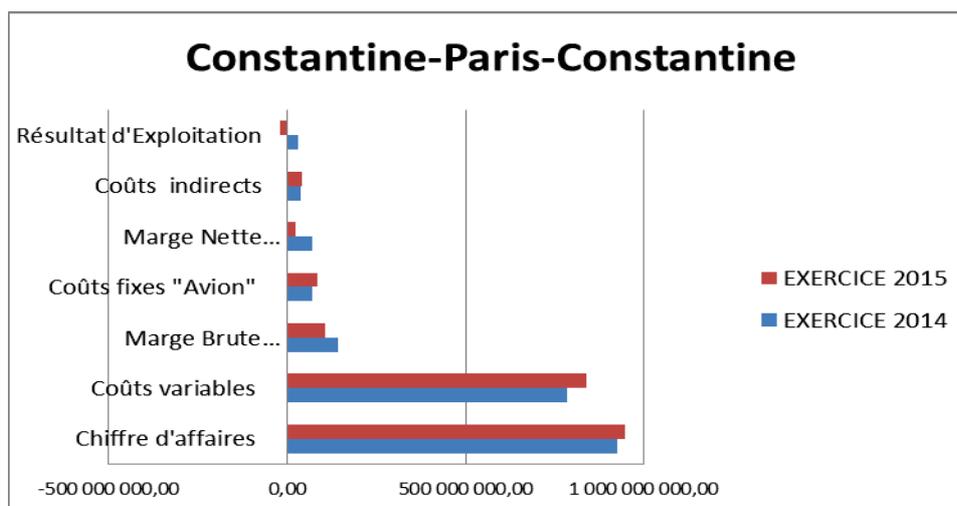
3.1. Le résultat d'exploitation de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

Tableau n° 30 : Les éléments du processus de calcul du coût de revient de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.

<u>DONNEES D'EXPLOITATION</u>	<u>EXERCICE 2014</u>	<u>EXERCICE 2015</u>	<u>EVOLUTION EN VALEUR</u>	<u>EVOLUTION EN (%)</u>
Chiffre d'affaires	926 089 921,17	945 186 861,37	19 096 940,20	2,06%
Coûts variables	783 756 428,73	837 310 955,61	53 554 526,87	6,83%
Marge Brute d'Exploitation	142 333 492,44	107 875 905,76	-34 457 586,68	-24,21%
Coûts fixes "Avion"	70 977 056,70	84 253 077,44	13 276 020,74	18,70%
Marge Nette d'Exploitation	71 356 435,74	23 622 828,32	-47 733 607,42	-66,89%
Coûts indirects	39 626 199,46	42 019 704,96	2 393 505,50	6,04%
Résultat d'Exploitation	31 730 236,28	-18 396 876,64	-50 127 112,92	-157,98%

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

Figure n° 16 : Représentation graphique des éléments principaux du coût de revient de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour les deux exercices 2014-2015.



Source : construite sur la base des données collectées.

Commentaires :

La diminution alarmante du résultat d'exploitation de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » (-158%) n'a pas été seulement dramatique mais arrivée jusqu'à la disparition du bénéfice.

Le chiffre d'affaires, bien qu'il a augmenté mais n'a pas été en mesure d'absorber l'ensemble des coûts avec une marge d'exploitation brute qui a baissé d'un quart (1/4) et une marge d'exploitation nette restée positive mais chutant de trois quarts (3/4) ne pouvant ainsi couvrir les coûts indirects imputés qui sont largement supérieurs.

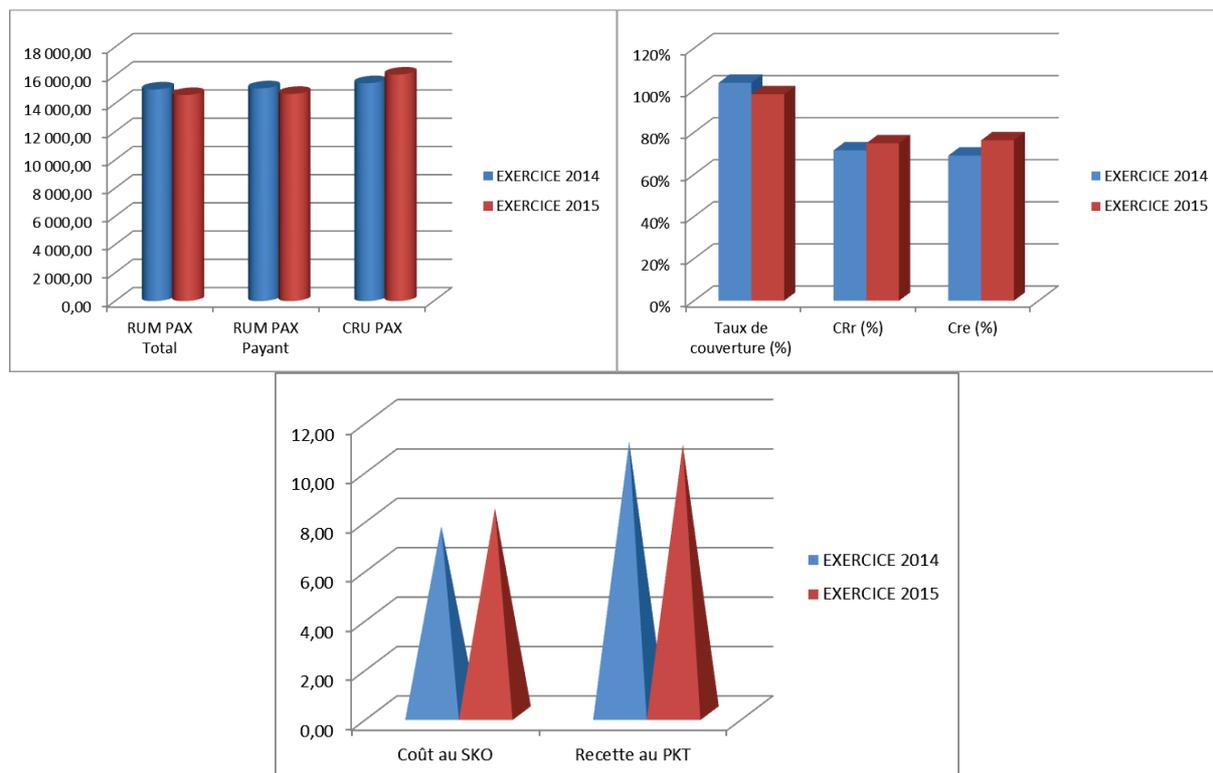
3.2. Les indicateurs de performance de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

Tableau n° 31 : Les indicateurs de performance relatifs à la ligne « Paris-Constantine-paris » pour la période 204-2015.

<u>DONNÉES D'EXPLOITATION</u>	<u>EXERCICE 2014</u>	<u>EXERCICE 2015</u>	<u>ÉVOLUTION EN VALEUR</u>	<u>ÉVOLUTION EN (%)</u>
RUM PAX Total	14 994,47	14 598,66	-395,81	-2,64%
RUM PAX Payant	15 075,93	14 679,10	-396,83	-2,63%
Coût de revient PAX	15 439,16	16 050,90	611,74	3,96%
Taux de Couverture (%)	104%	98%	-5%	-5,27%
CR_r (%)	71,45%	74,81%	3,36%	4,70%
CR_e (%)	69,00%	76,26%	7,26%	10,53%
Coût au SKO	7,59	8,31	0,72	9,45%
Recette au PKT	11,00	10,90	-0,11	-0,97%

Source : DFC AIR ALGÉRIE (Sous-Direction de la Comptabilité Analytique).

Figure n° 17 : Représentations graphiques des indicateurs de performance de la ligne « Constantine-paris-Constantine » pour la période 2014-2015.



Source : élaborées d'après les données collectées.

Commentaires :

- Le passager de la ligne « Constantine-paris-Constantine » semble apporter en 2015 une recette moindre que celle de 2014 (baisse de la RUMP) et coûter encore plus à la compagnie (augmentation du CRUP).
- Le chiffre d'affaires ne pouvant couvrir l'ensemble des coûts, on se retrouve face à un Taux de Couverture n'atteignant pas l'unité (100%) chutant ainsi d'environ 5%.
- Les appareils utilisés dans cette ligne ont connu un Coefficient de Remplissage Réel plus élevé suite à l'augmentation de la demande par rapport à l'offre mais se retrouvant en dessous du Coefficient de Remplissage d'équilibre (relatif au Seuil de Rentabilité), qui, lui aussi, a considérablement progressé.
- On assiste ainsi, à une augmentation du coût des passagers transportés par kilomètre et à une diminution de la recette des sièges offert par kilomètre.

4. Constats pratiques

4.1. Forces, Faiblesses, Opportunités et Menaces relatives à la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour la période 2014-2015

Tableau n° 32 : Matrice SWOT¹ de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».

<u>Forces</u>	<u>Faiblesses</u>
<ul style="list-style-type: none"> ✚ Efforts commerciaux plus élevé au niveau des agences AH, surtout en Algérie ; ✚ Amélioration des conditions du voyage pour les passagers en matière de confort et d'assistance 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Politique tarifaire promotionnelle inefficace (réduction trop exagéré du prix du billet) ; ✚ Une part trop importante des coûts variables est facturée en devise ; ✚ Un changement d'appareil non maîtrisé en matière de coût ; ✚ Très légère augmentation de passagers bénéficiant de gratuités. ✚ Des tarifs d'assurance civile revus à la hausse.
<u>Opportunités</u>	<u>Menaces</u>
<ul style="list-style-type: none"> ✚ Chute des prix des hydrocarbures ; ✚ Existence d'une grande communauté d'algériens en France, plus particulièrement à Paris, rendant cette dernière comme destination privilégiée ; 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Dévaluation du dinar par rapport aux autres devises (Dollar \$ et Euro €) ; ✚ Concurrence accrue jouant sur le volet promotionnel ; ✚ Filialisation de la direction Catering (augmentation des frais hôteliers) ; ✚ Des conditions météorologiques parfois défavorables, augmentant la durée des vols et la consommation du carburant. ✚ Faible effort commercial consenti par les Agences Intermédiaires Agréées.

Source : établi selon les données et les entretiens avec les responsables.

4.2. En matière d'analyse et de maîtrise des coûts de lignes chez AIR ALGÉRIE

Tableau n° 33 : Avantages et Inconvénient de l'analyse des coûts au sein d'AIR ALGÉRIE.

<u>Avantages</u>	<u>Inconvénients</u>
<ul style="list-style-type: none"> ✚ La méthode du « <i>Direct Costing</i> » évoluée est la méthode la plus utilisée et privilégiée par de nombreuses compagnies concurrentes (Ex : AIR France) ; ✚ La méthode adoptée pour la répartition des charges indirectes semble être logique par rapport à la complexité de l'activité du transport aérien rendant l'imputation très 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ L'inexistence d'une démarche d'estimation préalable des coûts et la non-fixation d'objectifs à atteindre en matière de coût (plafonnement des dépenses par exemple) ; ✚ La non-prise en considération des éléments de coûts par les structures chargées de l'établissement des programmes de vols et d'affectation des appareils ;

¹ Strengths, Weaknesses, Opportunities & Threats.

<p>délicate ;</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ Le renforcement du processus de constatation des coûts par le calcul de certains indicateurs à communiquer aux dirigeants afin de faciliter l'appréciation de la situation des coûts comme le Taux de Couverture et le Coefficient de Remplissage d'Équilibre relatif au seuil de rentabilité ; 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Les divergences entre les objectifs commerciaux orientés vers le marché et visés par la Direction du Yield Management et les objectifs économiques de maîtrise des coûts orientés vers la rentabilité et visés par la Direction des Finances et de la Comptabilité ; ✚ La non-maitrise de la politique commerciale promotionnelle en matière de coûts.
---	---

Source : élaboré à partir des données collectées et entretiens avec les responsables.

4.3. En matière d'utilité décisionnelle de cette analyse chez AIR ALGÉRIE

Tableau n° 34 : Utilité décisionnelle de l'analyse des coûts au sein d'AIR ALGÉRIE.

<u>Évaluation des décisions passées</u>	<u>Prise des décisions futures</u>
<ul style="list-style-type: none"> ✚ Une telle analyse permet de mesurer les conséquences en matière de coût de certaines décisions prises dans le passé : <ul style="list-style-type: none"> • <u>Décisions stratégiques</u> : filialisation de la direction Catering ; • <u>Décisions tactiques</u> : programmation de la flotte et du PN destinés à la ligne, réduction du nombre de vols, les décisions relatives aux promotions périodiques, les décisions de révision des contrats d'assurance... • <u>Décisions opérationnelles</u> : les décisions de gestion courante qui ont un lien direct avec les décisions tactiques et stratégiques citées ci-dessus. 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Cette analyse met les dirigeants face à plusieurs choix organisationnels : <ul style="list-style-type: none"> • <u>Décisions stratégiques</u> : maintien ou suppression de la ligne • <u>Décisions tactiques</u> : reprogrammation des vols, révisions des affectations d'appareils et du PN... • <u>Décisions opérationnelles</u> : les décisions régulières résultant des décisions stratégiques et tactiques adoptées.

Source : construit en synthétisant les résultats de la collecte des données.

5. Recommandations pratiques

5.1. Recommandations propres à la ligne « Constantine-Paris-Constantine »

- ✚ Tant que les marges brute et nette d'exploitation restent positives, le maintien de la ligne est conseillé ;
- ✚ Réétude du programme des vols en matière de flotte ;
- ✚ Contrôler rigoureusement les promotions relatives à cette ligne ;
- ✚ Révision des contrats d'assurance civile.

5.2. Recommandations particulières au système de comptabilité de gestion d'AIR ALGÉRIE

- ✚ Assurer plus de coordination entre le système de comptabilité de gestion et ceux des structures commerciales chargées de la politique promotionnelle pour leur fournir grâce aux outils d'analyse des charges, les incidences relatives aux promotions en matière de coût ;
- ✚ Communiquer des coûts standards à introduire comme contraintes à prendre en compte dans le programme de recherche opérationnelle mené pour l'optimisation de la flotte ;
- ✚ Effectuer les études nécessaires pour estimer les coûts au préalable et assurer une réactivité plus rapide du système dans une optique de « *Cost Control* » ;
- ✚ Tracer des objectifs en matière de coût grâce aux outils de prévisions ;
- ✚ Budgétisation des promotions ;

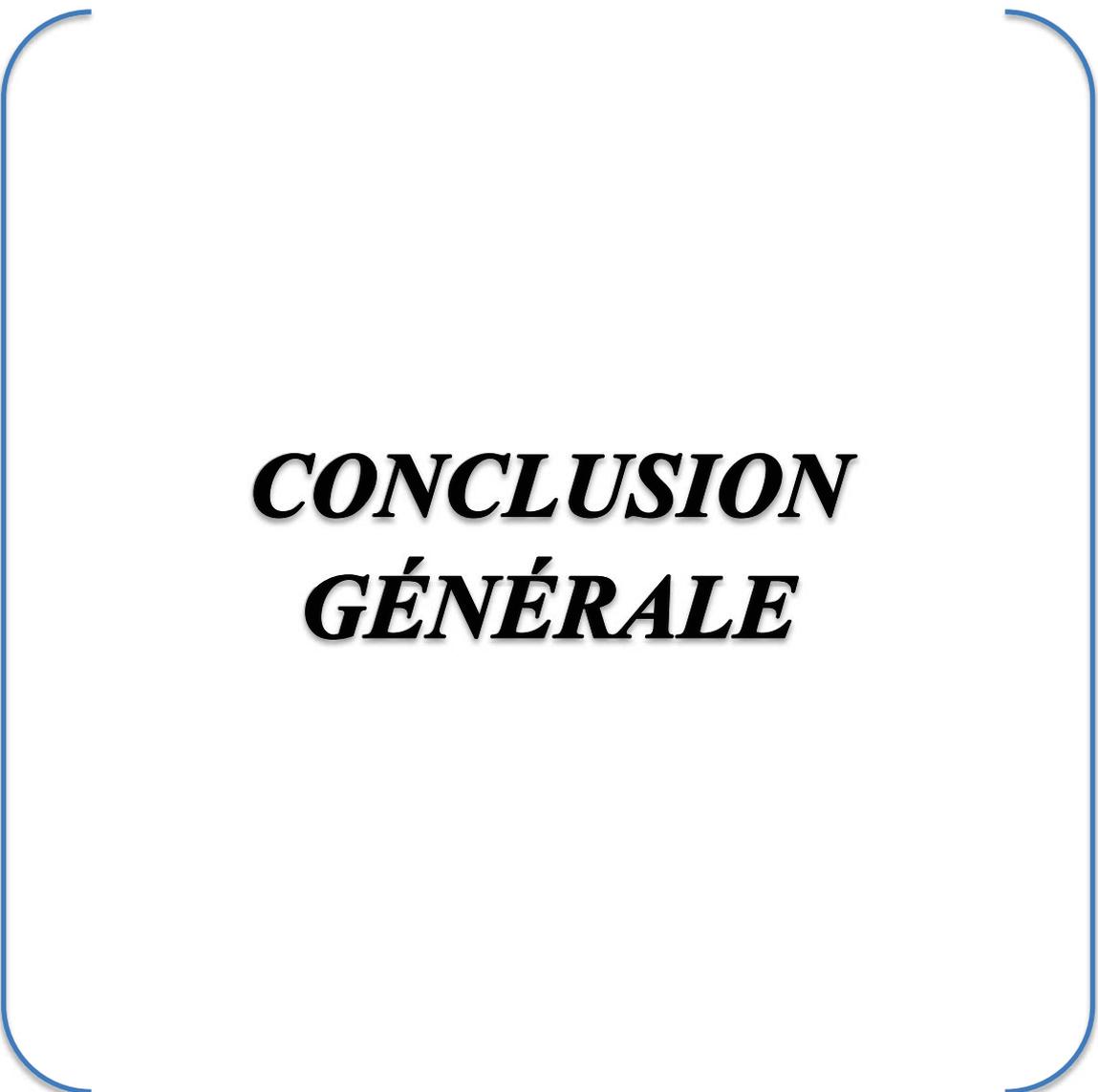
5.3. Recommandations générales pour la compagnie AIR ALGÉRIE

5.3.1. Recommandations commerciales

- Consentir plus d'efforts commerciaux ;
- Assurer l'audit du chiffre d'affaires réalisé par les Agences Intermédiaires Agréées ;
- Optimiser les hautes contributions au chiffre d'affaires (recettes réalisées avec les classes : First et Business) ;
- Réduire la vision exclusivement orienté vers le marché du Yield Management ;

5.3.2. Recommandations économiques

- Rationaliser les dépenses ;
- Réduire au maximum les facturations en devises ;
- Optimiser les ressources matérielles et humaines



***CONCLUSION
GÉNÉRALE***

On dit qu'une entreprise qu'elle est performante si elle atteint les objectifs qu'elle se fixe. Ainsi, piloter la performance revient à réunir : l'**Efficacité**, l'**Efficienc**e et l'**Économ**ie.

L'efficacité se mesure en rapprochant aux objectifs les résultats obtenus, l'efficienc

e, les résultats obtenus aux moyens mis en œuvre. L'économie consiste en la minimisation des coûts.

Il convient de déduire de notre recherche qu'un système de comptabilité de gestion apporte son grand soutien pour la couverture de ces trois (03) volets essentiels, car :

- Il réalise une fouille minutieuse dans les coûts de la firme, expliquant leur évolution, leur effet sur le résultat global, les raisons des divergences entre ce dernier et les objectifs préalablement fixés et propose les différentes mesures correctives envisageables ;
- Il mesure la contribution des moyens utilisés pour la formation du résultat, s'assure du fait qu'ils ont été alloués de manière optimale ;
- Quant au volet économique, il garantit une maîtrise des coûts à travers leur limitation au niveau juste nécessaire et cela grâce à l'analyse approfondie qu'il fournit pour assimiler la nature des coûts, leurs poids, leurs causes et leurs fonctionnements, car réduire les coûts « à l'aveuglette », risque d'entraîner, le plus souvent, une diminution de la satisfaction procurée aux clients.

De ces trois contributions, le rôle de la comptabilité de gestion est principalement **décisionnel**, orienté vers la performance.

Cependant les préoccupations décisionnelles, diffèrent d'une entreprise à une autre, ce qui implique l'adoption des méthodes managériales particulières telles, que l'on a observé en matière d'analyse des coûts de la ligne Constantine-Paris-Constantine de la compagnie AIR ALGÉRIE dans un souci de rentabilité.

L'étude de cette ligne a pu donc montrer l'utilité, tant précieuse de la comptabilité de gestion dans l'appréciation des éléments de ses coûts, et dans l'évaluation de sa situation économique conduisant à des choix organisationnels jugés optimaux, dans une optique d'amélioration continue. Ce qui confirme notre Hypothèse Générale.

Constats et tests d'hypothèses secondaires

En projetant la théorie sur la pratique, nous avons pu tirer les résultats suivants :

- Tel qu'a été énoncé dans la 1^{ère} Hypothèse, et ce qui conduit à sa confirmation, la comptabilité de gestion est effectivement un système de comptes permettant des évaluations passées et des estimations futures minimisant la marge d'erreur en matière de décision ;
- La comptabilité de gestion est en incessante interaction avec le système d'information global de l'entreprise et tout autre sous-système car, non seulement, il se nourrit de différentes sources d'informations, mais aussi, tous les niveaux décisionnels semblent être concernés par les résultats d'analyse qu'il fournit. Il convient donc de confirmer la 2^{ème} Hypothèse ;
- Les méthodes de coûts abordées dans notre travail, procurent toutes, à des degrés divers, des informations indispensables à la prise de décision. Savoir ce que chacune d'entre elles peut apporter permet aux gestionnaires de les utiliser à bon escient, et ainsi d'alimenter en indicateurs pertinents les tableaux de bords de l'entreprise. Ce qui confirme la 3^{ème} Hypothèse.
- Les méthodes d'examen des coûts se basent sur des visions d'analyse différentes. Ainsi, on ne peut pas juger de manière générale que telle ou telle démarche fournisse un résultat pertinent que si l'on prenait en considération et au préalable les besoins décisionnels à satisfaire. Ce qui nous amène à rejeter partiellement la 4^{ème} Hypothèse qui stipule que toute méthode d'analyse des coûts, et sans la moindre exception, aboutisse à une réponse qui satisfait toutes les attentes des décideurs, or chacune s'adapte avec un contexte donné tel que l'on a remarqué dans l'analyse de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » à laquelle nous sommes arrivés à attribuer un coût qui lui est spécifique d'après le « *Direct Costing* » évolué, et donc à connaître avec une certaine degré d'exactitude son résultat mais où l'on signale malheureusement l'absence d'une démarche prévisionnelle tant que cette méthode se contente d'une simple constatation de coûts en fin d'exercice.

Recommandations générales

À partir de notre recherche, nous pouvons proposer de manière générale les suggestions suivantes :

- Il est impératif pour les entreprises de soutenir leur système de comptabilité de gestion avec d'autres outils de contrôle de gestion pour augmenter le degré de pertinence des décisions ;
- Avant d'opter pour une quelconque méthode d'analyse des coûts, il est nécessaire de définir au préalable la nature de décision concernée, car la contribution de chacune a toujours dépendu du type d'interprétations que ses résultats peuvent avoir.

Perspectives de recherche

Au final, notre travail constitue une piste de recherche non seulement à améliorer, mais aussi à approfondir en essayant de répondre à des interrogations qui sont restées en suspend :

- Comment interagit la comptabilité de gestion avec les autres outils de contrôle de gestion ?
- Quelles sont les compétences exigées par les chargés de la comptabilité de gestion ?
- Comment associer la comptabilité de gestion avec le *benchmarking* dans le pilotage de la performance d'une entreprise ?



BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

- Ahmed SILEM & Jean-Marie ALBERTINI, « *lexique d'économie* », Édition DALLOZ, 1999.
- Béatrice & Francis GRANDGUILLOT, « *comptabilité analytique* », Éditions DUNOD, Paris, 1998.
- Christian DUMOULIN, « *management des systèmes d'informations* », EDITIONS D'ORGANISATION, Paris, 1986.
- Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, « *DCG 11 ; contrôle de gestion/ manuel et application* », Éditions DUNOD, Paris, 2010.
- Eris TORT « *organisation et management des systèmes comptables. Optimiser les leviers de la performance comptable* », Édition DUNOD, Paris, 2003.
- Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, Marie-Hélène DELMOND & Pierre-Laurent BESCOS, « *contrôle de gestion et pilotage de la performance* », Éditions GUALINO, Paris, 2004.
- Jacques BERNARD, « *mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP/ guide méthodologique* », Éditions AMUE (Agence de Mutualisation des Universités et Établissements), 2006.
- Jacques RICHARD & Christine COLLETE, « *comptabilité générale système français et normes IFRS* », 8ème Édition DUNOD, Paris, 2008.
- Laurence LE GALLO, « *calcul et analyse des coûts DUT GEA, 2ème année* », 2007.
- Laurence LE GALLO, « *contrôle de gestion DUT GEA, 2ème année option FC* ».
- Louis DUBRULLE & Didier JOURDAIN, « *comptabilité analytique de gestion* », Éditions DUNOD, Paris, 2003.
- Marc NIKITIN & Pierre LABARDIN, « *les mots et les choses (de la comptabilité)* », université d'Orléans, 2005.
- Patrick ROMAGNI & V. WILD, « *l'intelligence économique au service de l'entreprise* », éditions LES PRESSES DU MANAGEMENT, Paris, 1998.
- Pierre GARNIER, « *la comptabilité. Algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques* », Édition BROCHÉ, Paris, 1947.
- Pierre LASÈGUE, « *gestion de l'entreprise et comptabilité* », Édition DALLOZ, 1996.
- Pierre LAUZEL & Henri BOUQUIN, « *comptabilité analytique et gestion* », Édition SIREY, Paris, 1985.
- Rauf GÖNENÇ & Giuseppe NICOLETTI, « *le transport aérien de passagers : réglementation, structure du marché et performance* », Éditions de l'OCDE, 2001.

Articles :

- Boubker SBIHI, « *analyse et conception d'un système d'information avec la méthode MERISE : cas d'une bibliothèque universitaire* », 2005.
- François ENGEL & Frédéric KLETZ, « *cours de comptabilité générale* », Éditions PRESSE DE L'ÉCOLE DES MINES, 2007.
- Jean Jacques NGANG BILOUNGA, « *méthode de conception des systèmes d'information* ».
- Louis FAUCHER, « *coût de revient et prise de décision* », Revue du Développement Économique et Régional et de la Recherche, Québec, 2004.

Dictionnaires :

- HACHETTE.
- LE ROBERT.

Sites internet :

- www.afis.fr
- www.airalgerie.dz
- www.airemploi.org
- www.blog.wikimemoires.com
- www.captio.fr
- www.companeo.be
- www.companeo.be
- www.comptabiliteanalytique.jimdo.com
- www.doc-etudiant.fr
- www.fizeo.com
- www.institut-numerique.org
- www.lacompta.org
- www.larousse.fr
- www.lesdefinitions.fr
- www.les-infostrateges.com
- www.l-expert-comptable.com
- www.l-expert-comptable.com
- www.michel.pendaries.pagesperso-orange.fr
- www.mobile-dictionary.reverso.net
- www.network-counsels.com
- www.surfeco21.com
- www.unt.unice.fr
- www.xymaths.free.fr
- www.yo-comptabilite.blogspot.com

Cours universitaires :

- Cours « système d'information comptable & financier », Master en management des systèmes d'informations, Faculté des Sciences Juridiques de Fès, Maroc.
- Florence DUCREAU & Michel BOUTRY, « *la méthode du coût cible (target costing)* », cours de l'IAE de Nancy, France.

Mémoires :

- Ilhem LARABI & Djamila HADERBACHE, «étude de la rentabilité d'une ligne aérienne, cas : Air Algérie », Master en Finance & Comptabilité, Institut Algérien de Hautes Études Financières, Alger, Algérie, juin 2016.
- Ouahiba NANA, « la rentabilité d'une ligne aérienne Alger-Barcelone-Alger », TS en Comptabilité & Finance, Institut National Spécialisé en Formation Professionnelle, Bordj El Bahri, Algérie, Février 2016.

Documentation interne de l'entreprise d'accueil (AIR ALGÉRIE)**Autres :**

- Cadre Conceptuel de l'IASB.
- Code du Commerce Algérien.



TABLE DES MATIÈRES

Dédicaces.	
Remerciements.	
Sommaire	I
Table des abréviations	II-III
Liste des figures	IV
Liste des tableaux	V
Liste des annexes	VI
Résumé & mots clés	VII
Summary & key words	VIII
الملخص و الكلمات الرئيسية	IX
INTRODUCTION GÉNÉRALE	A-E
CHAPITRE I : GÉNÉRALITÉS	1
Introduction	1
Section 01 : Généralités sur le système d'information	2
1. Le système et l'information.....	2
1.1. Le système	2
1.1.1. Définition du système.....	2
1.1.2. Caractéristiques d'un système	2
1.1.3. Typologie des systèmes	3
1.2. L'information	3
1.2.1. Définition de l'information.....	3
1.2.2. Les notions avec lesquelles on confond l'information	4
1.2.3. Typologie des informations.....	4
1.2.4. Les critères généraux d'évaluation d'une information	5
1.2.5. Le rôle de l'information.....	6
1.3. L'information dans l'entreprise	6
1.3.1. L'information comme facteur de motivation social	6
1.3.2. L'information et la prise de décision dans une entreprise	6
1.3.3. La désinformation au sein d'une entreprise.....	7
2. La notion de système d'information SI	8
2.1. Définition du système d'information.....	8
2.2. Fonctionnement d'un système d'information.....	8
2.3. Les composantes d'un système d'information	9

3. L'intérêt du système d'information dans la gestion d'entreprise	9
3.1. Les fonctions d'un système d'information dans l'entreprise.....	9
3.2. Les critères de performance d'un système d'information	10
Section 02 : Le croisement entre système d'information et comptabilité.....	10
1. Généralités sur la comptabilité	10
1.1. Aperçu historique sur la comptabilité.....	10
1.2. Définition de la comptabilité	12
1.3. Les objectifs de la comptabilité.....	13
1.3.1. Les objectifs internes	13
1.3.2. Les objectifs externes	13
1.4. Les différents types de la comptabilité	14
1.4.1. La comptabilité générale	14
1.4.2. La comptabilité des groupes de sociétés.....	14
1.4.3. La comptabilité analytique (de gestion)	15
1.4.4. La comptabilité publique	15
1.4.5. La comptabilité nationale	15
1.5. Comparaison de la comptabilité avec les autres disciplines	15
1.5.1. Comptabilité & Mathématiques	15
1.5.2. Comptabilité & Statistiques.....	16
1.5.3. Comptabilité & Droit.....	16
1.5.4. Comptabilité, Sociologie & Politique.....	16
1.5.5. Comptabilité & Histoire	17
1.5.6. Comptabilité & Économie	17
2. Le système d'information comptable	17
2.1. Définition du système d'information comptable (et financier)	17
2.2. Les caractéristiques d'un système d'information comptable.....	18
2.3. Les caractéristiques recherchées de l'information comptable	18
2.3.1. L'intelligibilité.....	18
2.3.2. La comparabilité.....	18
2.3.3. La pertinence	19
2.3.4. La fiabilité	19
2.3.5. Le rapport Coût/ Avantage	20
2.4. Les défis d'un système d'information comptable.....	20
2.4.1. La fiabilité de l'information.....	20
2.4.2. La traçabilité de l'information.....	20
2.4.3. La disponibilité de l'information	20

2.4.4. La sécurité de l'information	20
2.4.5. L'archivage de l'information.....	21
Section 03 : Fondements théoriques de la comptabilité de gestion	21
1. Généralités sur la comptabilité de gestion.....	21
1.1. Définition de la comptabilité de gestion.....	21
1.2. L'histoire de la comptabilité de gestion	22
1.3. Les principales divergences entre comptabilité générale et comptabilité de gestion	22
1.4. Le rôle de la comptabilité de gestion.....	23
1.4.1. La comptabilité de gestion comme outil de pilotage	23
1.4.2. La comptabilité de gestion pour le « reporting ».....	24
1.4.3. La comptabilité de gestion pour la comptabilité générale	25
1.5. Les différentes comptabilités utiles à la comptabilité de gestion	25
1.6. Les données collectées par un système de comptabilité de gestion.....	27
2. La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion	28
3. La mise en place d'une comptabilité de gestion.....	28
3.1. Conditions d'élaboration d'une comptabilité de gestion.....	28
3.2. Processus d'élaboration d'une comptabilité de gestion.....	29
4. Le traitement des charges dans la comptabilité de gestion.....	30
4.1. La nature des charges	30
4.1.1. Les charges incorporables	30
4.1.2. Les charges non incorporables	30
4.1.3. Les charges supplétives	30
4.1.4. Les charges calculées	31
4.2. Distinction entre charges directes et indirectes	32
4.2.1. Les charges directes.....	32
4.2.2. Les charges indirectes.....	32
4.3. Distinction entre charges variables et charges fixes	32
4.3.1. Les charges variables.....	32
4.3.2. Les charges fixes	32
Section 04 : La prise de décision dans les compagnies aériennes	32
1. La notion de décision	32
2. La prise de décision dans une entreprise	33
2.1. La typologie des décisions dans l'entreprise	33
2.1.1. Selon leurs degrés de risque	33
2.1.2. Selon leurs niveaux.....	34
2.2. Le processus décisionnel d'une entreprise	35

2.3. Typologie des modèles décisionnels	36
2.4. Les facteurs de contingence qui influencent les processus décisionnels	36
3. La prise de décision dans les compagnies aériennes	37
3.1. Les compagnies aériennes	37
3.1.1. Définition du transport aérien.....	37
3.1.2. Définition d'une compagnie aérienne.....	38
3.1.3. Typologie des compagnies aériennes	38
3.2. Les préoccupations des compagnies aériennes en matière de décision.....	39
Conclusion.....	40
CHAPITRE II : L'ANALYSE DES COÛTS DANS LA COMPTABILITÉ DE GESTION	41
Introduction	41
Section 01 : La constatation ex post des coûts	42
1. Les méthodes du coût complet	42
1.1. La méthode du coût complet traditionnelle ou méthode des centres d'analyse.....	42
1.1.1. Définition d'un centre d'analyse	42
1.1.2. Classification des centres d'analyse	42
1.1.3. La répartition des charges indirectes	43
1.1.4. L'imputation des charges indirectes aux coûts.....	43
1.1.5. La hiérarchie des coûts	44
1.1.6. La valorisation des stocks.....	44
1.1.7. Les avantages et inconvénients de la méthode du coût complet	45
1.2. La méthode de l'imputation rationnelle.....	46
1.2.1. Définition de la méthode de l'imputation rationnelle.....	46
1.2.2. Les principes de base de l'imputation rationnelle	46
1.2.3. Le calcul du coût rationnel	47
1.2.4. Les avantages et inconvénients de l'imputation rationnelle	48
1.3. La méthode à base d'activités ou « <i>Activity Based Costing – ABC</i> ».....	48
1.3.1. Genèse de la méthode.....	48
1.3.2. Principe et objectifs de la méthode ABC.....	49
1.3.3. Méthodologie de mise en œuvre d'une approche ABC.....	49
1.3.4. Les avantages et inconvénient de la méthode ABC	50
2. La méthode des coûts partiels.....	51
2.1. La méthode des coûts variables ou « <i>Direct Costing</i> » simple.....	51
2.1.1. Définition de la méthode	51
2.1.2. Les hypothèses simplificatrices de la méthode.....	51
2.1.3. Le calcul des indicateurs du coût variable.....	52

2.1.4. Les avantages et inconvénients du « Direct Costing » simple.....	54
2.2. La méthode des coûts directs.....	54
2.3. La méthode des coûts spécifiques ou « <i>Direct Costing</i> » évolué	55
3. La méthode du coût marginal	55
3.1. Définition et objectifs du coût marginal	55
3.2. La composition du coût marginal	56
3.3. Les indicateurs de gestion relatifs au coût marginal.....	56
3.4. Les avantages et inconvénients du coût marginal	56
Section 02 : La constatation ex ante des coûts	57
1. La méthode des coûts préétablis (ou des coûts standards ou des coûts prévisionnels)	57
1.1. Définition des coûts préétablis et coûts standards	57
1.2. La hiérarchie des coûts dans l'analyse standard	57
1.3. Le calcul et l'analyse des écarts sur coût.....	58
1.4. Les avantages et inconvénients du modèle des coûts préétablis.....	59
2. La méthode des coûts cibles (<i>Target Costing</i>) ou des coûts planifiés (<i>Projected Cost Method</i>) ..	59
2.1. Genèse et définition du « <i>target costing</i> ».....	59
2.2. Caractéristiques du « <i>target costing</i> »	59
2.2.1. Fixation du prix de vente.....	59
2.2.2. Détermination de la marge souhaitée (profit cible)	59
2.2.3. Evaluation du coût estimé	60
2.2.4. Réduction du « gap » coût cible/ coût estimé	60
2.3. Les avantages et inconvénients du « <i>target costing</i> »	60
Section 03 : Finalités & Limites d'une analyse de coûts	61
1. Les coûts dans le contexte décisionnel.....	61
1.1. Le coût pertinent.....	61
1.2. Le coût de renonciation	61
1.3. Le coût différentiel	62
1.4. Les coûts liés au volume d'activité	62
2. Les limites d'une analyse de coût.....	62
Conclusion.....	64
CHAPITRE III : ANALYSE & ÉVALUATION D'UNE LIGNE AÉRIENNE – AIR ALGÉRIE	65
Introduction	65
Section 01 : Présentation générale de la structure d'accueil	66
1. Présentation de la compagnie AIR ALGÉRIE	66
1.1. Historique de la compagnie AIR ALGÉRIE	66

1.2. Statut juridique de la compagnie AIR ALGÉRIE	67
1.3. Missions & Objectifs de la compagnie AIR ALGÉRIE	68
1.3.1. Missions d’AIR ALGÉRIE	68
1.3.1.1. En matière de transport aérien	68
1.3.1.2. En matière de travail aérien	68
1.3.1.3. En matière d’exploitation commerciale & d’assistance aéroportuaire	68
1.3.1.4. En matière d’exploitation technique	68
1.3.2. Objectifs d’AIR ALGÉRIE	69
1.4. Réseaux et moyens de la compagnie AIR ALGÉRIE	69
1.4.1. Réseaux d’AIR ALGÉRIE	69
1.4.1.1. Réseau aérien	69
1.4.1.2. Réseau commercial	70
1.4.2. Moyens d’AIR ALGÉRIE	70
1.4.2.1. Flotte d’AIR ALGÉRIE	70
1.4.2.2. Moyens humains d’AIR ALGÉRIE	70
1.5. Organisation de la compagnie AIR ALGÉRIE	71
2. Présentation de la Direction des Finances et de la Comptabilité et de la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique au sein de la compagnie d’AIR ALGÉRIE	72
2.1. Misions et organisation de la Direction des Finances et de la Comptabilité (DFC) chez AIR ALGÉRIE	72
2.1.1. Missions de la DFC d’AIR ALGÉRIE	72
2.1.2. Organisation de la DFC d’AIR ALGÉRIE	73
2.2. La Sous-Direction de la Comptabilité Analytique au sein d’AIR ALGÉRIE	74
2.2.1. Département des Centres d’Activités	75
2.2.1.1. Service des Centres de Gestion des Biens	75
2.2.1.2. Service des Centres de Production	76
2.2.2. Département des Centres de Frais	76
2.2.2.1. Service des Structures Centrales & Décentralisées	77
2.2.2.2. Service des Centres de Distribution	77
2.2.3. Département des Centres de Rentabilité	78
2.2.3.1. Service des Statistiques	78
2.2.3.2. Services des Centres de Profit	78
Section 02 : Présentation de la méthode analytique suivie par la Sous-Direction de la Comptabilité Analytique au sein d’AIR ALGÉRIE	79
1. Présentation des éléments physiques d’évaluation d’une ligne aérienne	79
1.1. Nombre de passagers transportés	79

1.2. Nombre de sièges offerts	79
1.3. Passagers par Kilomètre Transportés (PKT)	79
1.4. Sièges au Kilomètre offert (SKO)	79
1.5. Nombre d'heures de vols effectuées.....	80
1.6. Nombre de tronçons effectués	80
1.7. Temps de vol moyen	80
1.8. Nombre de kilomètres parcourus.....	80
1.9. Étape moyenne	80
2. Présentation des éléments financiers d'évaluation d'une ligne aérienne.....	80
2.1. Présentation des recettes.....	80
2.1.1. Les recettes provisoires (recettes à la vente)	80
2.1.2. Les recettes définitives	80
2.1.2.1. Les recettes forfaitaires.....	81
2.1.2.2. Les recettes au transport	81
2.1.2.3. Les recettes Fret.....	81
2.1.2.4. Les recettes Poste	81
2.1.2.5. Les ventes à bord	81
2.1.2.6. Les recettes annexes	81
2.2. Présentation des coûts.....	81
2.2.1. Les coûts directs	82
2.2.1.1. Les coûts variables directs.....	82
2.2.1.2. Les coûts fixes directs	85
2.2.2. Les coûts indirects	86
2.2.3. Le coût de revient	86
2.3. Présentation des Indicateurs de gestion d'une ligne aérienne	86
2.3.1. Le résultat d'exploitation d'une ligne.....	86
2.3.2. Les indicateurs de performance d'une ligne.....	87
Section 03 : Étude analytique de la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour la période 2014-2015.....	88
1. Présentation de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».....	88
2. Synthèse des statistiques liées à la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».....	88
2.1. Les éléments physiques de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».....	88
2.2. Les éléments financiers de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».....	90
2.2.1. Les recettes de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».....	90
2.2.2. Les coûts de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »	91
3. Les indicateurs de gestion de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »	94

3.1. Le résultat d'exploitation de la ligne « Constantine-Paris-Constantine »	94
3.2. Les indicateurs de performance de la ligne « Constantine-Paris-Constantine ».....	95
4. Constats pratiques.....	97
4.1. Forces, Faiblesses, Opportunités et Menaces relatives à la ligne « Constantine-Paris-Constantine » pour la période 2014-2015	97
4.2. En matière d'analyse et de maîtrise des coûts de lignes chez AIR ALGÉRIE.....	97
4.3. En matière d'utilité décisionnelle de cette analyse chez AIR ALGÉRIE.....	98
5. Recommandations pratiques.....	98
5.1. Recommandations propres à la ligne « Constantine-Paris-Constantine »	98
5.2. Recommandations particulières au système de comptabilité de gestion d'AIR ALGÉRIE...	99
5.3. Recommandations générales pour la compagnie AIR ALGÉRIE.....	99
5.3.1. Recommandations commerciales	99
5.3.2. Recommandations économiques	99
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	100
Bibliographie.	
Table des matières.	
Annexes.	



ANNEXES

HEURES DE VOLS

Annexe: 01

ANNEE	RELATION	Code Relation	A330	B737-800	B767-300	B737-600	LG-382	ATR-72	APP AFF	TOTAL GENERAL
2014	CZL-PAR-CZL	A140	-	1 584,21	-	69,17	-	-	-	1 653,38
2015	CZL-PAR-CZL	A140	-	1 746,42	-	8,67	-	-	-	1 755,09

NOMBRE DE TRONCONS

144/148/162

101

Annexe: 02

ANNEE	RELATION	Code Relation	A330	B737-800	B767-300	B737-600	LG-382	ATR-72	APP AFF	TOTAL GENERAL
2014	CZL-PAR-CZL	A140	-	529	-	23	-	-	-	552
2015	CZL-PAR-CZL	A140	-	538	-	3	-	-	-	541

NOMBRE DE PASSAGERS

Annexe: 03

ANNEE	RELATION	Code Relation	PAX F	PAX C	PAX Y	TOTAL PAX PAYANTS	GRATUITES	TOTAL PAX	BEBES	TOTAL
2014	CZL-PAR-CZL	A140	1	-	57 614	57 615	313	57 928	428	58 356
2015	CZL-PAR-CZL	A140	-	-	59 704	59 704	329	60 033	2	60 035

SIEGES OFFERTS

Annexe: 04

ANNEE	RELATION	Code Relation	SIEGES OFFERTS CLASSE F	SIEGES OFFERTS CLASSE C	SIEGES OFFERTS CLASSE Y	TOTAL
2014	CZL-PAR-CZL	A140	8 000	2 496	70 847	81 343
2015	CZL-PAR-CZL	A140	9 080	768	69 963	79 811

KILOMETRES PARCOURUS

Annexe: 05

ANNEE	RELATION	Code Relation	Kms Parcours	NBR TRC	Etape Moyenne
2014	CZL-PAR-CZL	A140	799 464	552	1 448
2015	CZL-PAR-CZL	A140	786 073	541	1 453

CAPACITE PASSAGERS

Annexe: 06

ANNEE	RELATION	Code Relation	PKT	SKO	C.R %
2014	CZL-PAR-CZL	A140	84 169 384	117 807 763	71,45%
2015	CZL-PAR-CZL	A140	86 749 912	115 965 383	74,81%

CHIFFRE D'AFFAIRES

Annexe: 07

ANNEE	RELATION	Code Relation	Recette Pax	Recette Bcb	Recette Fret	Recette Poste	Charters Pax	Charters Fret	Ventes a Bord	Recette annexe
2014	CZL-PAR-CZL	A140	868 599 798	22 475 958	16 975 441	-	-	-	4 841 237	13 197 487
2015	CZL-PAR-CZL	A140	876 401 263	22 537 937	24 844 193	-	-	-	-	21 403 468

FRAIS VARIABLES VOLS

Annexe: 08

ANNEE	RELATION	Code Relation	CARBURANT	ENTRETIEN	ATT+STAT	SURVOL	TOUCHEES	COUT PN	S/T FRAIS VAR/VOLS	COUTS AVION +ACMI
2014	CZL-PAR-CZL	A140	209 939 848	112 843 596	26 806 702	72 263 005	138 275 109	79 358 715	639 486 975	70 977 057
2015	CZL-PAR-CZL	A140	169 076 700	147 761 246	27 855 045	78 219 977	139 774 942	86 115 165	648 803 075	84 253 077

FRAIS VARIABLES TRAFIC

Annexe: 09

ANNEE	RELATION	Code Relation	FRAIS HOTELIERS	FRAIS ESCALES	REDEVANCE PAX & FRET	ASSUR RESP CIVILE	S/T FRAIS TRAFIC
2014	CZL-PAR-CZL	A140	30 945 055	72 484 996	508 239	3 011 987	106 950 276
2015	CZL-PAR-CZL	A140	76 176 954	73 812 801	943 178	3 651 552	154 584 485

FRAIS VARIABLES VENTES

Annexe: 10

ANNEE	RELATION	Code Relation	FRAIS DE DISTRIBUTION	TAP	S/T FRAIS VENTES
2014	CZL-PAR-CZL	A140	27 225 792	10 093 384	37 319 177
2015	CZL-PAR-CZL	A140	22 213 079	11 710 317	33 923 396

COUT DE REVIENT

Annexe: 11

ANNEE	RELATION	Code Relation	S/T FRAIS VAR/VOLS	S/T FRAIS VAR/TRAFIC	S/T FRAIS VAR/VENTES	COUTS VARIABLES	COUTS FIXES AVION+ACMI	COUTS EXP.LIGNE	COUTS INDIRECTS	PRIX DE REVIENT
2014	CZL-PAR-CZL	A140	639 486 975	106 950 276	37 319 177	783 756 429	70 977 057	854 733 485	39 626 199	894 359 685
2015	CZL-PAR-CZL	A140	648 803 075	154 584 485	33 923 396	837 310 956	84 253 077	921 564 033	42 019 705	963 583 738

RESULTAT D'EXPLOITATION

Annexe: 12

ANNEE	RELATION	Code Relation	CHIFFRE D'AFFAIRES	COUTS VARIABLES	CONTRIBUTI ON BRUTE	COUTS FIXES AVION+ACMI	CONTRIBUTI ON NETTE	COUT INDIRECT	RESULTAT D'EXPLOITAT ION
2014	CZL-PAR-CZL	A140	926 089 921	783 756 429	142 333 492	70 977 057	71 356 436	39 626 199	31 730 236
2015	CZL-PAR-CZL	A140	945 186 861	837 310 956	107 875 906	84 253 077	23 622 828	42 019 705	- 18 396 877

Annexe: 14

Réseau National
Hub d'Alger

Always Caring for You

الخطوط الجوية الجزائرية
AIR ALGÉRIE 