

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Ecole supérieure de commerce

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master en sciences financières et commerciales**

Spécialité : Finances et Comptabilité

Thème :

***L'impact de la comptabilité de gestion sur l'amélioration de la qualité
de l'information***

Cas de l'Entreprise Nationale de Grands Travaux Pétrolier (EN-GTP)

Elaboré par :

**BENTARZI Ounissa
BOUYAHIAOUI Adel**

Encadrées par :

M^{me} BOUBRIT Rachida

**Lieu du stage : EN-GTP de Réghaia-Alger
Période du stage : du 01/03/2016 au 29/05/2016**

2015/2016

Remerciements :

A l'issue de la confection de ce mémoire, nous tenons à adresser nos remerciements à tous ceux qui de près ou de loin, par leur bonne volonté et leurs actes ont manifesté un intérêt à notre égard et particulièrement

à :

M^{me} BOUBRIT, pour la qualité d'encadrement exceptionnel, pour sa patience, sa rigueur, et sa disponibilité durant la préparation de ce mémoire, nous disons que ce travail ne serait pas riche et n'aurait pas pu voir le jour sans son aide et son soutien,

Tous les personnels de l'EN-GTP pour l'accueil qu'il nous a témoigné durant notre stage et pour leur soutien, sans oublier Mr A.DJIAR qui nous a aidé à trouver le lieu de stage.

*L'ensemble du corps professoral et administratif de
l'ESC*

*Nos familles et nos proches qui n'ont cessé de se manifester par leur présence quand nous en avons besoin. Recevez l'expression de notre profonde
gratitude*

Dédicace

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

*Au nom d'ALLAH tout puissant pour tous les bienfaits qu'il ne cesse
d'accomplir dans nos vies*

Au prophète MOHAMED pais et salut sur lui.

Je dédie ce travail :

*A mes parents qui m'ont soutenu durant toute mon existence, que dieu leur
procure bonne santé et longue vie.*

A mes grands parents,

A mes frères et sœurs,

A mes cousins, cousines, oncles, tantes,

*Mes remerciements vont également à mes amis particulièrement Bilal,
chemssou, Hamza, Lyes, Mohamed, Nassim, Oussama, , Salim et Walid, ...*

A mon binôme Ounaissa qui a partagée avec moi ce travail,

A tous ce qui ont enseigné moi au long de ma vie scolaire,

A tous ce qui m'ont soutenu de près ou de loin tout au long de ma vie.

Adel

Dédicace

Louange à ALLAH, le Tout Miséricordieux, le Très Miséricordieux.

Que la paix et le salut soient sur son Messager Mohamed, sa famille et ses compagnons.

Je dédie ce mémoire à :

La mémoire de MANI et mes grands-pères, que le Tout puissant vous accueille dans son paradis.

Mon père et Ma mère, pour tous les sacrifices endurés et les inlassables efforts que vous ne cessez de déployer chaque jour pour l'épanouissement de vos enfants et pour vos bénédictions et prières.

Sachez que ce travail est le couronnement de tous vos sacrifices et le début de vos récompenses.

Qu'ALLAH vous accorde longue vie afin de jouir du fruit de vos efforts.

Qu'ALLAH, vous rende au centuple vos bienfaits.

Mon frère MOHAMED et mes sœurs AMINA, SABRINA et YASMINE qui ont toujours été à mes cotes. Je vous en suis éternellement reconnaissante.

MIMA et HBIBA, pour votre amour et soutien.

Mes oncles, tantes, cousins et cousines.

Mon binôme Adel, merci de partager avec moi les moments de joie, de souffrance et de doute.

Mes amis et mes camarades de l'ESC.

Ceux qui me sont chères, je vous aime bien

Qu'ALLAH vous protège et vous laisse pendant très longtemps devant moi.

Ounaissa

Sommaire :

Introduction Générale.....	A-E
La première partie : Cadre théorique de l'étude	
Chapitre 1 : La comptabilité de gestion au sein du système d'information de l'entreprise	
Section 01 : le système d'information et le système d'information comptable.....	02
Section 02 : le cadre conceptuel de la comptabilité de gestion.....	20
Chapitre 02 :L'analyse des coûts	
Section 01 : la méthode des coûts complets.....	37
Section 02 : La méthode des coûts partiels.....	46
La deuxième partie : Cadre pratique de l'étude	
Chapitre 01 : Présentation et analyse du système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP	
Section 01 : présentation de l'entreprise nationale de grands travaux pétroliers.....	62
Section 02 : le système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP.....	70
Section 03 : Insuffisances de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP.....	80
Chapitre 02 : Aménagements apportés au système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP	
Introduction.....	85
Section 01 : Affinement du système de la comptabilité de gestion existant.....	86
Section 02 : Organisation et mise en place d'une Comptabilité de gestion élargie aux corps d'état « Coûts Variables par Corps d'état ».....	93
Section 03 : Application du système proposé dans le projet GPL Pipeline.....	98
Conclusion général.....	122

Liste des tableaux

N° tableau	Intitulé du tableau	Page
01	Critère de comparaison entre la comptabilité financière et la Comptabilité de gestion.	27
02	Les coûts selon le champ d'application	29
03	Les coûts selon le contenu	29
04	Les coûts selon le moment de calcul	30
05	Traitement des charges selon la méthode des coûts complets	38
06	Traitement des charges selon la méthode de direct costing simple	49
07	Résultat analytique par la méthode de direct costing simple	50
08	Traitement des charges selon la méthode de direct costing évoluée	54
09	Résultat analytique par la méthode de direct costing évoluée	55
10	Codification analytique des corps d'état	89
11	Affectation de frais de personnels	101
12	Heurs main d'œuvre par corps d'état	102
13	Affectation des matières et fournitures par corps d'état	102
14	Quotas des salaires directs par corps d'état	103
15	Répartition de frais des personnels	103
16	Nombre des conducteurs et des chauffeurs par corps d'état	104
17	Répartition des carburants et lubrifiants	104
18	Nombre professionnelles par corps d'état	105
19	Répartition des fournitures de bureau et imprimés	105
20	nombre personnels par corps d'état	106
21	Répartition des denrées et vivres	106
22	Répartition des procurements et achat des travaux	106
23	Répartition du transport et déplacement des personnels	107
24	Quotas des matières et fournitures directs par corps d'état	107
25	Répartition du transport de marchandises et matières	108
26	Répartition de location matériels et outillages	108
27	Répartition d'entretien et réparations	109
28	Répartition des travaux et prestation reçus des sous-traitants	109

29	Répartition des autres services	110
30	Répartition des frais d'hébergements et nourritures par tiers	110
31	Répartition des autres impôts et taxes	111
32	Répartition des autres charges opérationnelles	111
33	Répartition des frais de location matériels et outillages	112
34	Répartition des frais d'hébergement et nourritures	112
35	Répartition des autres prestations	113
36	Quotas des couts variables par corps d'état	114
37	Chiffre d'affaire par corps d'état	114
38	Marge sur coûts variables par corps d'état	116
39	Résultat du projet	118

Liste des schémas

N° schéma	Intitulé du schéma	page
01	Traitement des données	05
02	Relation entre le système d'information et la comptabilité de gestion	18
03	Incorporation des charges en comptabilité de gestion	33
04	Analyse des charges par la méthode des coûts complets	37
05	Le processus de répartition des charges par la méthode des sections homogènes	41
06	Coûts complets par la méthode des sections homogènes	43
07	La méthode des couts variables comparée à la méthode des coûts complets	47
08	Etape de direct costing simple	51
09	Présentation de l'organisation de l'EN-GTP	69
10	Découpage analytique proposé	87
11	Marge sur cout variable par corps d'état	95

Liste des graphiques

<i>N° graphe</i>	Intitulé du graphe	Page
01	Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $mcv=cf$	59
02	Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $Rt=0$	59
03	Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $CA=CT$	59

Liste des abréviations :

Liste des abréviations	Intitulé
SIC	Système d'information comptable
CG	Contrôle de gestion
CAG	Comptabilité analytique de gestion Comptabilité
CF	financière
PCG	Plan Comptable général
CA	Chiffre d'affaires
CAH	Chiffre d'affaires hors taxes
CV	Les couts variables
CVU	Coût variable unitaire
MCV	Marge sur coût variable
PVU	Prix de vente unitaire
SR	Seuil de rentabilité
IR	Indice de rentabilité
Tx m/cv	Taux de marge sur coût variable
CF	Coût fixe
RT	Résultat
CT	Coût total
IS	Indice de sécurité
MS	Marge de sécurité
Δ RT	Variation de résultat
Δ CA	Variation de chiffre d'affaire
Nbr	Nombre
ING	Ingénieurs
Trav et prest	Travaux et prestations
NDI	Note de débit interne
Ant	Annuité
ENGTP	Entreprise National de Grands Travaux Pétroliers

Résumé

Les réformes introduites dans l'environnement économique caractérisé par une forte concurrence locale et internationale imposent à l'Entreprise à la fois une meilleure maîtrise et un meilleur contrôle de ses coûts et coûts de revient afin d'être compétitive et occuper des parts de marché non négligeable.

Dans une entreprise industrielle de réalisation des grands projets, le résultat global dégagé par la comptabilité financière, son interprétation, les conditions dans lesquelles il a été obtenu, son évolution ne nous renseignent pas sur la part qui revient à chaque projet ou à chaque centre de production.

Pour arriver à déterminer ses résultats et leurs origines, il est indispensable, à chaque organisation d'avoir une comptabilité analytique qui procédera aux calculs des coûts et à leur analyse, pour aboutir à la maîtrise du processus de production et/ou de service, afin d'assurer sa pérennité et son développement.

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

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

Pour une meilleure gestion l'entreprise doit nécessairement avoir système de comptabilité analytique qui, répond aux exigences actuelles grâce aux informations pertinentes et fiables dégagées par cette dernière. Ce qui nécessite l'amélioration permanente de ce système, pour le rendre apte à renseigner sur les coûts et coûts de revient de chaque centre de production. Ces informations sont aujourd'hui plus que nécessaires pour les prises rapides de décisions de gestion.

Abstract

The reforms introduced in the economic environment characterized by a strong local and international competition impose to the company at the time a better control and a better control of its costs and costs prices of returns in order to be competitive and occupy a market shares.

In an industrial company of the big projects, the global result cleared by the financial accounting, its interpretation, the conditions in which it was obtained, its evolution does not inform us about the pat which returns to every project or to every production center.

To arrive to determine its results and their origins, it is essential to each organization to have an analytical accounting, which will proceed to the calculations of costs and to their analysis. To end in the control of the process of production and/or service in order to ensure its sustainability and its development.

To do this, there are a multitude of methods, among them the method of full costs, method of French origin the most commonly used by the public Algerian enterprises, and which makes the distinction between direct and indirect costs (distinction accountant) and the method of variable costs (direct costing), method of Anglo-Saxon origin, which does not consider the fixed costs as costs of production and which makes the distinction between variable and fixed costs.

These methods allow not only the company to determine its costs and their analysis, but they also allow taking the appropriate decisions to improve their results and to face the competition.

For a better management the company must necessarily have analytical accounting system, which meets the current requirements thanks to the relevant and reliable information cleared by this last what requires a permanent improvement of this system to make it able to provide information's on the costs and costs prices of each production center. This information is today more than necessities for made rapids of management's decisions.

Introduction générale

Le monde aussi bien dans sa dimension humaine qu'économique est en perpétuel mutation. Il a été façonné par une succession de révolutions sociales et économiques, influencé par un nouveau modèle : la mondialisation. Ce terme désigne l'intégration de tous les phénomènes économique, financiers, culturels, écologiques à l'échelle de la planète ; le monde est ainsi devenu un grand village planétaire où les frontières n'existent plus.

L'évolution technologique facilite les échanges et modifie considérablement l'environnement externe mais aussi bien interne des entreprises. En effet ; la concurrence s'est internationalisée, les marchés sont désormais mondiaux, les entreprises bénéficient ainsi de nouvelles opportunités mais aussi et surtout de nouveaux défis liés à des contraintes auparavant inexistantes.

Certaines entreprises n'ont pas résisté à l'environnement concurrentiel, d'où elles cherchent à rendre leurs outils de gestion adaptatifs et performants, et d'autre part à adapter leurs informations décisionnelles et leurs méthodes de management.

Le pilotage des entreprises devient de plus en plus complexe et incertain, Elles doivent faire face à un environnement en perpétuel changement ; s'organiser et se doter d'outils de gestion leur permettant ; d'innover ; d'assurer la qualité de leurs produits, à fin de rester compétitives et d'être proactives. Les modes de fonctionnement, les structures changent et les systèmes d'information évoluent par conséquent, la nature du contrôle de gestion change.

En effet, dans sa conception traditionnelle le contrôle de gestion est une fonction, de surveillance qui permet de maîtriser les activités. Selon Burland: « le contrôle de gestion est au départ le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité pour réaliser les objectifs»¹.

Cette conception traditionnelle laisse la place à l'idée sur laquelle le contrôle de gestion doit répondre à un besoin d'information. Il n'est plus question de contrôle mais de pilotage ; les dirigeants ont à leur disposition divers outils de gestion, il leur revient de développer et de maîtriser ceux qui leur permettent de piloter au mieux leurs entreprises.

¹ A Burlaud et C Simon, Comptabilité de gestion, Vuibert, 2003.

Gérer une entreprise c'est entre autres ; prendre des décisions. Pour prendre certaines décisions stratégiques, les dirigeants ont besoin d'indicateurs précis tel que la rentabilité de chaque produit, de chaque activité. La comptabilité financière ne peut pas fournir ces informations.

Le rôle de l'information comptable dans l'entreprise économique n'est pas à démontrer. Mais cette information peut prendre plusieurs formes et parvenir de différentes sources, selon les objectifs et les attentes des gestionnaires. Bien que la comptabilité financière constitue un outil de gestion efficace, destiné à l'extérieur de l'entreprise et de ce fait, ne peut renseigner les décideurs des conditions internes d'exploitation en vue de prendre des décisions.

La comptabilité financière donne une vue d'ensemble de la situation de l'entreprise. Elle ne permet pas de détailler l'activité proprement dite de l'entreprise, d'avoir des informations ciblées ; la comptabilité de gestion quant à elle selon Grandguillot : « considère la comptabilité de gestion comme un outil de gestion fondamental permettant de mesurer ; d'apprécier et d'améliorer la performance de l'entreprise. Les informations qu'elle fournit constituent la base des choix effectués quant à la prise de décisions conditionnant l'avenir de l'entreprise. »¹ ;

Dans une entreprise le résultat global dégagé par la comptabilité financière ; son interprétation ; les conditions dans lesquelles il a été obtenu, son évolution ne nous renseigne pas sur la part qui revient à chaque produit ou à chaque activité. Pour arriver à déterminer ses résultats et leurs origines ; il est indispensable à chaque entreprise d'avoir une comptabilité de gestion qui procédera aux calculs des couts, afin d'assurer sa pérennité et une meilleure gestion.

Les informations issues de la comptabilité de gestion peuvent être utilisées pour exercer des activités de contrôle à travers le calcul et l'analyse des évolutions passées au niveau des coûts, des marges ou des résultats pour prendre certaines décisions de gestion, l'établissement des budgets et la mise en place d'une gestion prévisionnelle.

¹ Grandguillot B, Comptabilité de gestion, Gualino, 9^{ème} édition, 2008.

La comptabilité de gestion produit des informations à la disposition des managers, selon SIMON : la comptabilité de gestion dans une enquête pionnière reprend ce que les managers attendent de la comptabilité de gestion :¹

- permettre un constat : « les choses vont-elles bien ou mal ? »
- attirer l'attention : « à quels problèmes faut-il s'intéresser ? »
- à la résolution des problèmes « parmi les différentes solutions, quelles est la meilleure ? »

Pour remplir ces rôles, le manager s'appuie sur la comptabilité de gestion qui constitue un système d'information comptable qui vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies.

Ces outils de gestion, appartenant à la comptabilité de gestion, reposent principalement sur l'analyse de coûts. Bouquin définit un coût comme « un ensemble de consommations rapportées à une finalité ».² La pertinence de ces outils repose sur leurs capacités à fournir des informations et des analyses cohérentes par rapport aux objectifs et à la logique organisationnelle de l'entreprise.

Pour cela, ils doivent être appropriés à l'environnement et aux besoins des décideurs. Or, les méthodes traditionnelles de calcul des coûts au début du XXème siècle, semblent ne plus répondre aux préoccupations actuelles. En effet, au début des années 1980, de nombreuses critiques se sont élevées (Johnson et Kaplan, 1987), accusant ces outils de gestion d'avoir précipité la chute des entreprises occidentales en orientant les managers vers de mauvaises prises de décision.

Pour l'Algérie en général et L'EN-GTP en particulier, l'utilisation de la comptabilité de gestion est basée sur la méthode traditionnelle, dans ce contexte ; elle a besoin d'autres outils de gestion pouvant lui permettre de disposer d'informations nécessaires à une bonne prise de décision.

¹ A Burlaud et C Simon, Comptabilité de gestion, Vuibert, 2003.

² Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, Economica, 2001.

Vu l'importance de la situation économique qui prévaut en Algérie et le gaspillage des ressources observés dans l'entreprise publique nous avons cru nécessaire d'opter pour le thème suivant « **l'impact de la comptabilité de gestion sur l'amélioration de la qualité de l'information. Cas EN-GTP** ».

Pour tenter d'y répondre, nous avons soulevé cette question : **Quel est l'impact de la comptabilité de gestion sur l'amélioration de la qualité de l'information ?**

Pour simplifier l'étude nous avons pris appui sur les questions secondaires suivantes :

- quel est le système d'information à mettre en place pour répondre aux objectifs attendus par toute entreprise ?
- quelles sont les outils d'information retenus qui répondent à ce système d'information ?
- quel est l'impact de la qualité de ces informations fournies par la comptabilité de gestion dans l'EN-GTP sur les coûts d'évaluation de ses projets ?

Afin de répondre aux questions posées et de traiter le thème on s'est appuyé sur les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : l'application du système d'information de gestion doit répondre aux attentes de toutes entreprises.

Hypothèse 02 : parmi les méthodes proposées, celles des coûts variables reste la plus performante dans l'évaluation des coûts des projets.

Hypothèse 03 : la qualité des informations fournies par la comptabilité de gestion de l'EN-GTP dépend de la qualité des outils utilisés.

Choix et intérêt du sujet :

- la correspondance du thème avec notre spécialité (comptabilité et finances).
- élargir nos connaissances théoriques et les mettre en pratique.
- montrer l'importance de la qualité d'information fournie par la comptabilité de gestion dans l'évaluation des coûts.
- le rôle joué par la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise dans la détermination des différents coûts pour aboutir à vérifier la rentabilité de ces activités et à prendre les décisions au regard des résultats.

Méthodologies utilisées :

Pour la réalisation de notre étude ; nous avons adopté l'approche descriptive-analytique :

- l'approche descriptive à travers la consultation d'ouvrages et site internet pour la présentation de l'aspect théorique de certaines notions.
- l'approche analytique pour le cas pratique.

Limites de recherches :

La principale difficulté rencontrée dans notre recherche est le non disponibilité de l'information.

- la plupart des livres traitent le déroulement du processus de calcul des coûts, sans apporter les critiques, apports et insuffisances propres à chaque méthode.
- la non application sur le terrain des acquis théoriques par l'EN-GTP.
- les projets réalisés au sud attachés à une direction qui gère le projet installée au sud ne nous ont pas permis d'avoir certains documents car le système d'information n'est pas performant.
- la durée limitée du stage.
- La confidentialité des informations au sein de l'entreprise.

Plan de travail :

Première partie : consacrée aux notions théoriques

Le premier chapitre : exposera les principes de base d'une comptabilité de gestion et son système d'information.

Le deuxième chapitre : reprendra les deux méthodes d'évaluation les plus usitées.

Deuxième partie : consacrée à L'EN-GTP.

Le premier chapitre : a consisté à faire connaître l'entreprise et son système d'information.

Le deuxième chapitre : retrace les insuffisances du système d'information fourni par l'EN-GTP et nos propositions d'amélioration de son système, avec application de la méthode des coûts variables.

la première partie :
Cadre théorique de l'étude

Chapitre 01 :

La comptabilité de gestion au sein du système d'information de l'entreprise

Introduction :

Les processus de gestion utilisent de l'information collectée, traitée, mise en forme et rendue disponible par les systèmes d'information. La réalisation des différentes activités de l'entreprise mobilise cette information sous forme d'outils de gestion. Comme par exemple des calculs des coûts, des budgets, des indicateurs financiers.....sont nourris par les données collectées, traitées par les systèmes d'information au sein de l'entreprise.

Dans ce contexte, la comptabilité constitue l'un de ces systèmes d'information, d'où elle organise l'information financière au profit des différents utilisateurs et des dirigeants dans la gestion de l'entreprise ; elle permet :

- de saisir, de classer et d'enregistrer des données de base chiffrées ;
- de diffuser des informations traitées utiles à la gestion et la prise de décision.

Malgré l'importance de la comptabilité financière, il est indispensable pour chaque entreprise de disposer une comptabilité de gestion en raison des orientations externes assignées à la comptabilité financière (fisc, banque, client, Etat, fournisseur,...) et pour mieux piloter l'entreprise.

Dans ce chapitre intitulé le système d'information comptable et la comptabilité de gestion, deux sections seront traitées :

-d'une part des notions sur le système d'information, des généralités sur la comptabilité, et des notions sur le système d'information comptable et la place de la comptabilité de gestion au sein de système d'information.

-d'autre part nous exposons le cadre conceptuels de la comptabilité de gestion d'où nous traitons ses définition, son rôle, ses objectifs, ses outils, ses sources d'information et sa relation avec le contrôle de gestion.

Section 01 : le système d'information et le système d'information comptable

Le concept de système d'information est à la fois un outil et une organisation qui joue un rôle essentiel dans la gestion et la prise de décision.

Nous reprenons les notions clés des composantes du système d'information et de système d'information comptable.

1. Notion sur le système d'information

1.1 Le système :

1.1.1 Définition d'un système :

Plusieurs définitions sont données au terme « système » dont :

- On peut définir le système comme : « ensemble cohérent plus ou moins complexe, composé d'un nombre déterminé de structures ou d'éléments, souvent divers, reliés à un plan commun ou concourant à un but commun » ;¹
- Une autre définition peut être proposée : « ensemble d'organes ou de structures reliés de telle sorte qu'ils puissent accomplir, en étroite coopération une certaine fonction » ;²
- On peut aussi définir le système comme : « une entité individualisable, c'est -à-dire distincte de son environnement et cependant en interaction avec lui». ³

Ce que nous retenons de ces définitions c'est qu'un système pourrait être défini comme un groupe d'éléments qui fonctionnent ensemble dans le but d'atteindre un objectif. Il s'agit d'un ensemble structuré d'éléments de même nature ou de même fonction.

¹Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, « Lexique d'économie », Dalloz, 1999.

²Même référence

³Marciniak R et Rowe F, système d'information dynamique et organisation, Economica, 1997.

1.1.2 Le système « entreprise » :

Dans une entreprise, un système rassemble plusieurs ressources autour d'un objectif commun. Ce système est ouvert sur son environnement.

On peut distinguer cinq caractéristiques du système qui peuvent être appliquées à toute entité :

- Des éléments différenciés et interdépendants ;
- Une frontière ;
- Un environnement ;
- Un objectif ;
- Des processus de régulation.

1.1.3 Composants du système « entreprise » :

Le système « entreprise » réunit quatre composantes principales : les intrants, le processus de transformation, les extrants et les actions correctives.

- **les intrants** : correspondent aux ressources nécessaires à la production des extrants, ce sont les ressources matérielles, financières et humaines dont dispose l'entreprise ainsi que les informations en provenance de son environnement.
- **Le processus de transformation** : comprend toutes les activités nécessaires à la transformation de l'intrant en extrant.
- **Les extrants** : représentent les biens, les services et les informations produites par l'entreprise et qui sont destinées à son environnement.
- **Les actions correctives** : ces actions consistent à comparer les réalisations avec les objectifs fixés, afin de déterminer les écarts et prendre les décisions et les mesures correctives nécessaires.

1.1.4 Variété des systèmes :

Les systèmes peuvent être classés selon quatre critères :

- **Le degré de complexité** : un système comprend un ou plusieurs sous-systèmes. Le degré de complexité peut se mesurer par le nombre d'éléments du système et le nombre de relations entre ces éléments. On peut réduire le degré de complexité par la décentralisation.
- **Le degré d'adaptabilité** : le système est en équilibre instable car toute apparition d'un nouvel élément fait apparaître des relations nouvelles.
- **Le degré d'ouverture** : un système se distingue par son degré d'ouverture sur son environnement.
- **Le degré d'incertitude** : un système certain suppose que les entrants, les extrants et l'évolution de l'environnement soient bien déterminées. La planification réduit l'incertitude.

1.2 L'information

1.2.1 Définition de l'information : Différentes définitions ont été présentées parmi lesquelles on citera les suivantes :

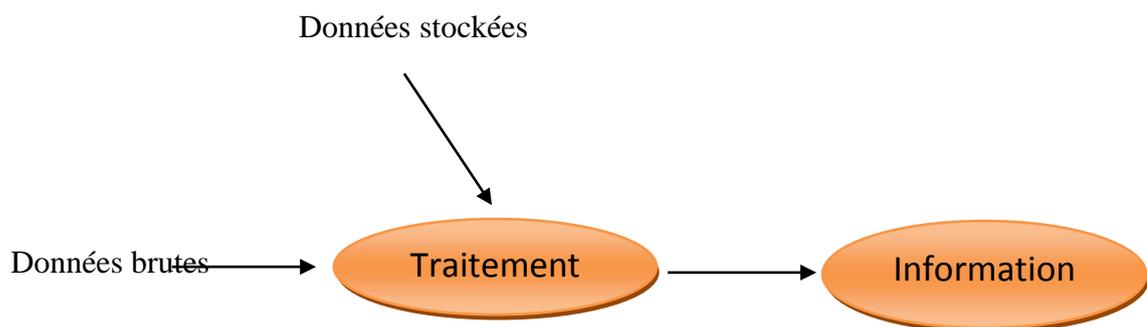
- L'information selon Marciniak et Rowe est « une différence qui produit une différence »¹
- Davis propose la définition suivante : « l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit ; elle a une valeur pour ces décisions et ses actions »²
- Lesnard et Verbrugghe définissent l'information comme : « une image des objets et des faits : elle les représente, elle apporte une connaissance que le destinataire ne possédait pas ou qu'il ne pouvait pas prévoir. L'information réduit l'incertitude, elle n'a de valeur que si elle a une influence bénéfique sur les décisions ou les actions ».³

¹Marciniak R et Rowe F, Système d'information dynamique et organisation, Economica, 1997.

²Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, Système d'information pour le management, Economica.

³Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugghe, Organisation et gestion de l'entreprise, Dunod, 1994.

- Philippe Nasr définit l'information comme : « une nouvelle connaissance résultant de la transformation des données par un processus de traitement (calcul, analyse, regroupement). L'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit, elle a une valeur pour ses décisions et pour ses actions. Il se peut qu'une donnée ne devienne pas une information après le traitement : c'est ce qui survient lorsque le résultat n'apprend rien à celui qui le reçoit.¹

Schéma n°1 : Traitement des données.²

1.2.2 Caractères de l'information :

Une information de qualité doit avoir les caractères suivants :

- La forme : l'information doit être complète, précise et exacte.
- Les délais : l'information doit être disponible, récente et facile à obtenir. La bonne information arrive au bon moment et au bon endroit.
- Le contenu : l'information doit être précise et son contenu doit être utile par rapport au besoin.

¹Philippe Nasr, Le système d'information de gestion, Chenelière, 2009.

² Même source.

1.2.3 Nature et sources de l'information collectée par l'entreprise :

Les informations collectées par l'entreprise sont de natures différentes, on distingue :

- Les informations d'ordre comptable : pour avoir une idée sur la situation patrimoniale d'une entreprise et sa capacité de dégager un profit mais permet aussi de calculer ses coûts de production et de mesurer sa situation financière.
- Les informations d'ordre commerciales : permettant de mesurer l'adéquation entre la production de l'entreprise et la demande lui est adressée
- Les informations d'ordre technique : permettant de définir le mode et le processus de production.
- Les informations d'ordre social : elles permirent la détermination de champs d'action des différents acteurs de l'entreprise (fiches de poste).
- Les informations d'ordre juridique : déterminent le cadre dans lequel l'entreprise va exercer son activité.

1.2.4 Rôle de l'information pour l'entreprise :

L'information joue un rôle essentiel dans une entreprise :

- Support des ressources de gestion : traitement des commandes, tenues d'une comptabilité,...nécessitent que l'on dispose d'informations.
- Instrument de communication : l'échange d'informations est nécessaire pour la réalisation de nombreuses activités.
- Support de connaissance individuelle : la capacité cognitive de l'organisation est aussi celle des individus qui en font partie.
- Instrument de liaison avec l'environnement : sur ce plan, on ne peut nier l'intérêt de l'information.

1.3 Le système d'information

1.3.1 Définition du système d'information :

« Le système d'information est un ensemble organisé de ressources matérielles y compris le logiciel, humaines et procédures permettant d'acquérir, de stocker, de traiter les données puis de communiquer des informations. Ces informations peuvent être présentées sous diverses forme : papier, numérique, alphabétique, image, etc. »¹

Le système d'information comprend toutes les informations circulant au sein de l'entreprise ainsi que tous les moyens, procédure de saisie, de mémorisation et de traitement de ces informations en vue de les utilisées pour prendre des décisions tactiques ou stratégiques et d'améliorer le fonctionnement opérationnel de l'entreprise.

1.3.2 Trios systèmes de base :

- **Système de pilotage :**

Il est aussi dénommé système de management ou de gestion ou de commande ou encours de décision.

Il se situe à la tête de toute organisation car c'est lui qui pilote le système opérant et fixe les objectifs et prend les décisions.

- **Système opérant :**

Ce système regroupe les actions qui permettent la transformation des flux de ressources (matériels, humains, et financiers), en flux de produits (biens ou services).

- **Système d'information :**

Il intervient entre les deux autres. Il apporte les informations opérationnelles nécessaires aux activités et les informations indispensables à la gestion.

Un système d'information a une triple finalité, il constitue une aide aux opérations, à la gestion et à la communication :

- Aide aux opérations : il fournit les informations nécessaires à la réalisation des opérations (instruction, commandes, normes)

¹Lacurie Philippe, Système d'information, communication, 2009.

- Aide à la décision : il met à la disposition des dirigeants les informations utiles pour leur mission de pilotage (évaluation, contrôle,...)
- Aide à la communication : il assure les échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et son environnement.

1.3.3 Qualités du système d'information :

Le système d'information doit permettre :

- De connaître le présent ;
- De prévoir ;
- De comprendre ;
- D'informer rapidement.

Le système d'information doit être adapté à la nature de l'organisation (la taille de l'entreprise, sa structure,...) et efficace (rapport entre la qualité et le coût).

1.3.4 Ressources d'un système d'information :

- Les ressources humaines :
 - Les utilisateurs finals : toutes personnes qui utilisent un système d'information ;
 - Les informaticiens : sont des personnes qui conçoivent des SI et les exploitent.
- Les ressources matérielles :
 - Englobent tous les dispositifs physiques et toutes les machines qui servent aux traitements d'information ;
 - Les systèmes informatiques : gros ordinateurs, mini ou micro-ordinateurs ;
 - Les périphériques informatiques : clavier, écran, imprimante,...
- Les ressources logicielles :
 - Ensembles d'instructions de traitement de l'information ;
 - Logiciels de base : système d'exploitation (Windows, Unix,...) ;
 - Procédures : manuel d'exploitation.
- Les ressources en données :

Les données sont une ressource organisationnelle précieuse, elles se présentent sous différents types :

 - Les données alphanumériques ;
 - Les données textuelles ;

- Les données image ;
- Les données audio.

Les données sont structurées et organisées sous forme de fichiers ou bases de données.

1.3.5 Fonctions du SI et processus informationnel :

Pour optimiser les informations, le S.I doit remplir quatre fonctions spécifiques : la collecte, la conservation, la transformation et la diffusion de l'information.

- La collecte de l'information (Acquisition) ;
- La saisie de l'information (stockage) ;
- Le traitement de l'information ;
- La diffusion de l'information (communication).

L'information est un processus grâce auquel l'entreprise s'informe sur elle-même et sur son environnement, et réciproquement informe son environnement sur elle-même. Ce processus se décompose en cinq sous-processus : la connexion, le filtrage, la cognition, l'action et la diffusion.¹

- Le processus de connexion : permet de percevoir les informations qui circulent, et cela par des canaux de réception internes et externes.
- Le processus de filtrage : est totalement dépendant du récepteur de l'information.
- La cognition : a également un caractère subjectif ; elle est fonction de représentation de l'information, c'est un filtre de deuxième niveau qui peut mener directement à l'action, à la mémorisation ou à l'enrichissement.
- Le processus d'action : concerne la modification de couple récepteur-information.
- Le processus de diffusion : est en fait une réémission d'informations. l'entreprise doit disposer des canaux d'émission pour assurer la bonne diffusion.

¹ Guninier, D, Sécurité et qualité des systèmes d'information, approche systémique, Masson, 1992.

1.3.6 Finalités de système d'information :

On peut distinguer trois principaux buts de système d'information :

- **Le contrôle :**

Etant donné que le système d'information constitue la mémoire de l'entreprise, il doit être capable de détecter les éventuelles anomalies dans l'évolution des différentes situations possibles en comparant les informations actuelles à la tendance générale tracée par l'historique.

- **La coordination :**

Le système d'information doit assurer la coordination entre les différents services et départements de l'entreprise (circulation des documents accompagnant les flux).

- **La décision :**

Le système d'information traite aussi les informations qui concernent le futur. Il doit donc permettre de faire des prévisions et de choisir, grâce à la simulation, la solution optimale et donc la décision adéquate.

2. la comptabilité au sein de système d'information

Après avoir tenté de cerner la notion de système d'information ; nous allons intéresser à la comptabilité comme partie intégrante de ce système.

2.1 Généralités sur la comptabilité

2.1.1 Définition de la comptabilité :

- On peut définir la comptabilité comme : « Technique de mesure qui constate ; enregistre et mémorise l'activité d'un agent économique, privé au publique, 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 de livres et documents comptables d'une entreprise ou d'un particulier »¹
- Une autre définition peut être proposée : « D'une manière générale la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant : de saisir, de classer, d'enregistrer des données de base chiffrées et de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés »²

Donc on peut définir la comptabilité comme un ensemble de systèmes d'information ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité et à contrôler le fonctionnement de l'entreprise ; et informer les décideurs sur la situation patrimoniale et les performances de l'entreprise.

Suivant ces définitions, une mise en place d'un service comptable est obligatoire pour assurer un bon fonctionnement de l'activité de l'entreprise.

¹ Ahmed Silem, Jean-marie Albertini, Lexique d'économie, Dalloz, 1999.

² Pierre Lassegue, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 2000.

2.1.2 Rôles et objectifs de la comptabilité :

La comptabilité financière remplit plusieurs missions essentielles. Elle fournit des informations d'ordre financières aux tiers qui sont en relation avec l'entreprise (investisseurs, clients, fisc, banques...).

- **Pour l'entreprise :**

- La comptabilité est considéré comme un outil pour mesurer les différents résultats dégagés par l'entreprise (le résultat d'exploitation ; le résultat ordinaire, le résultat financier, le résultat de l'exercice...).
- Une moyenne pour l'analyse financière et de la rentabilité de l'entreprise.
- Connaitre l'état du patrimoine de l'entreprise.

- **Pour les tiers :**

- Elle permet aux tiers d'apprécier la pérennité, la rentabilité, la capacité à rembourser les dettes, et de connaître le résultat de l'entreprise.

- **Pour l'Etat :**

- Instrument utile pour l'Etat afin d'apprécier les revenus, les richesses des entreprises et les profits, en vue de déterminer les différents impôts perçus par l'Etat.

- **Pour l'administration fiscale :**

- Le système fiscal algérien se caractérise par son aspect essentiellement déclaratif, dans le cadre de ce système ; les contribuables déterminent eux-mêmes leur base d'imposition et les déclarent spontanément à l'administration fiscale.

2.1.3 Caractéristiques qualitatives de l'information financière :

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers.

Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont les suivantes :

▪ **La pertinence :**

Une information est pertinente dans la mesure où elle peut influencer ses utilisateurs dans leurs décisions économiques en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs. La pertinence d'une information est liée à sa nature et à son importance relative.

▪ **La fiabilité :**

Une information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs et préjugés significatives, et lorsque son élaboration a été effectuée sur la base des critères suivants :

- recherche d'une image fidèle ;
- prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique ;
- neutralité ;
- prudence ;
- exhaustivité.

▪ **La comparabilité :**

Une information est comparable lorsqu'elle est établie et présentée de manière suffisamment cohérente pour permettre à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entreprises.

▪ **L'intelligibilité :**

Une information intelligible est une information facilement compréhensible par tout utilisateur ayant des connaissances de base en gestion, en économie et en comptabilité, et ayant la volonté d'étudier l'information.

2.1.4 Types de comptabilité :

La comptabilité est utilisée dans plusieurs domaines, où les conditions de l'activité et les objectifs de chacune sont très différents, on distingue :

- la comptabilité financière.
- la comptabilité publique.
- la comptabilité de gestion.
- la comptabilité nationale.

▪ **La comptabilité financière :**

C'est un enchaînement de procédures, d'opérations et de tâches visant à réaliser un produit final qui consiste à collecter les informations sur les faits et les événements économiques d'une entité, les trier, les enregistrer, les traiter, les évaluer et les classer selon des normes (règles) en vue de produire des informations utiles à la maîtrise et au contrôle des activités de l'entreprise, afin de représenter une synthèse utile à la prise de décisions économiques pour les utilisateurs.¹

▪ **La comptabilité publique :**

Est l'ensemble des procédures macroéconomiques qui déterminent les recettes et les dépenses de l'Etat et les collectivités publiques.²

▪ **La comptabilité analytique de gestion :**

La comptabilité analytique de gestion 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 d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.³

▪ **La comptabilité nationale :**

La comptabilité nationale est un système comptable macroéconomique, tenu pour le compte et par les services de l'état, et qui permet la représentation des résultats économiques d'une économie nationale. Cette quantification s'effectue dans un cadre comptable rigoureux. La comptabilité nationale est régie à la fois par des relations comptables et par des relations économiques.⁴

¹http://www.procomptable.com/etudiants/cours_exercice_initiation/INIT1_definition.pdf , le 05/03/2015 à 09 h.

² <http://www.l-expertcomptable.com/comptabilite/obligationscomptables/les-formesdecomptabilite.html> le 05/03/2015 à 10 h.

³L. Dubrulle et D. Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, 4^{ème} édition, 2003.

⁴<http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-C/Comptabilite-nationale.html> le 05/03/2015 à 10h.

2.2 Le système d'information comptable

2.2.1 Définition du système d'information comptable :

Le système d'information comptable est un sous-système de l'entreprise, ayant les mêmes composantes d'un système d'information.

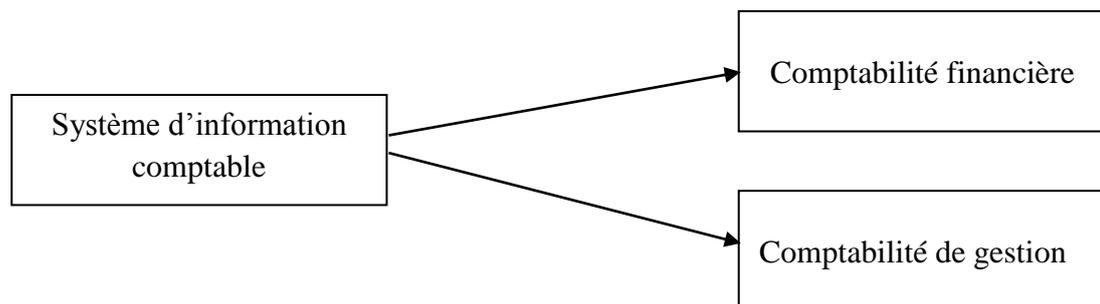
L'activité de l'entreprise apparaît aujourd'hui comme un système d'information et dans ce contexte les besoins de gestion des responsables d'entreprise nécessitent la combinaison des informations en provenance de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion. Le gestionnaire joue le rôle d'interface entre les services commerciaux, techniques et financiers.

Le système d'information comptable est la partie du système d'information de l'entreprise dédiée à la collecte, à la saisie, aux traitements et à la diffusion des données susceptibles d'alimenter les modèles comptables ; il réunit deux formes de la comptabilité : la comptabilité financière et la comptabilité analytique de gestion.

Le SIC permet ainsi de développer deux branches de comptabilité :

- La comptabilité financière : s'adresse plus particulièrement aux tiers extérieurs, les actionnaires, les banques, l'Etat et l'ensemble des clients et des fournisseurs, avec un souci d'informer et de respecter les normes et la loi.

- La comptabilité analytique de gestion : s'adresse avant tout en interne au chef d'entreprise et à l'ensemble des décideurs.



Le système d'information comptable sert essentiellement à diffuser l'information et aider les managers à la prise de décision.

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

2.2.2 Objectifs du système d'information comptable :

Comme tout système d'information ; le SIC a pour objet :

- La saisie ou l'enregistrement des opérations comptables ;
- Le stockage et le traitement des opérations ;
- La diffusion des informations.

Le SIC retient principalement les opérations réalisées par l'entreprise avec ses partenaires (les actionnaires, les salariés, les banques...) ; il retient aussi des opérations internes comme la constatation des amortissements et des provisions.

Le SIC retient également, d'autres opérations internes liées à l'activité de production, car les informations de la comptabilité financière ne suffisent pas pour calculer les coûts des produits fabriqués, le SIC doit prévoir la comptabilisation des matières premières utilisées et les heures travaillées pour chacun des produits, ainsi les prestations entre les services.

Le SIC sert à apprécier les performances réalisées et la rentabilité des activités de l'entreprise ; et fournir des informations nécessaires à la gestion et à la prise de décision.

Le système d'information comptable permet de répondre aux questions suivantes :

- Dans quel état se trouve l'entreprise ?
- Pourquoi l'entreprise se trouve dans cette situation ?
- Comment améliorer la situation de cette entreprise ?
- Comment distribuer les résultats de façon efficace après paiement des impôts ?

La réponse de ces questions nous permettra de connaître l'importance du SIC :

- Evaluation de l'entreprise ;
- Outils pour aider les gestionnaires à prendre des décisions ;
- Moyens de contrôle.

2.3 Rôle et place de la comptabilité de gestion dans le système d'information :

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

La CAG a pour vocation de fournir les informations nécessaires à la prise de décision, elle est alimentée par la comptabilité financière ; elle vise à connaître les coûts assumés par l'entreprise et déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan.

Le rôle de la comptabilité analytique de gestion dans le système d'information comptable de l'entreprise se résume autour d'objectifs qui sont :

- D'une part :
 - connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
 - déterminer la base d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (stock, produits finis et encours...) ;
 - expliquer les résultats en calculant les coûts des produits, pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- D'autre part :
 - établir des prévisions de charges et de produits ;
 - constater la réalisation et expliquer les écarts en résultant (des coûts réalisés et ceux budgétés).

D'une manière générale la CAG fournit des éléments d'aide à la prise de décision.

Les informations produites par la comptabilité analytique de gestion, sont destinées généralement à trois catégories d'utilisateurs :

- Aux collaborateurs internes auxquels les dirigeants assignent les objectifs de performance (productivité, rentabilité,...) ;
- Aux comptables pour l'évaluation de certains éléments d'actif et aux contrôleurs de gestion pour l'élaboration des tableaux de bord et des différentes planifications budgétaires...
- Aux rares utilisateurs extérieurs à l'entreprise, pour des raisons de justification des coûts de revient ou des résultats.

2.4 Relation entre le système d'information, la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion

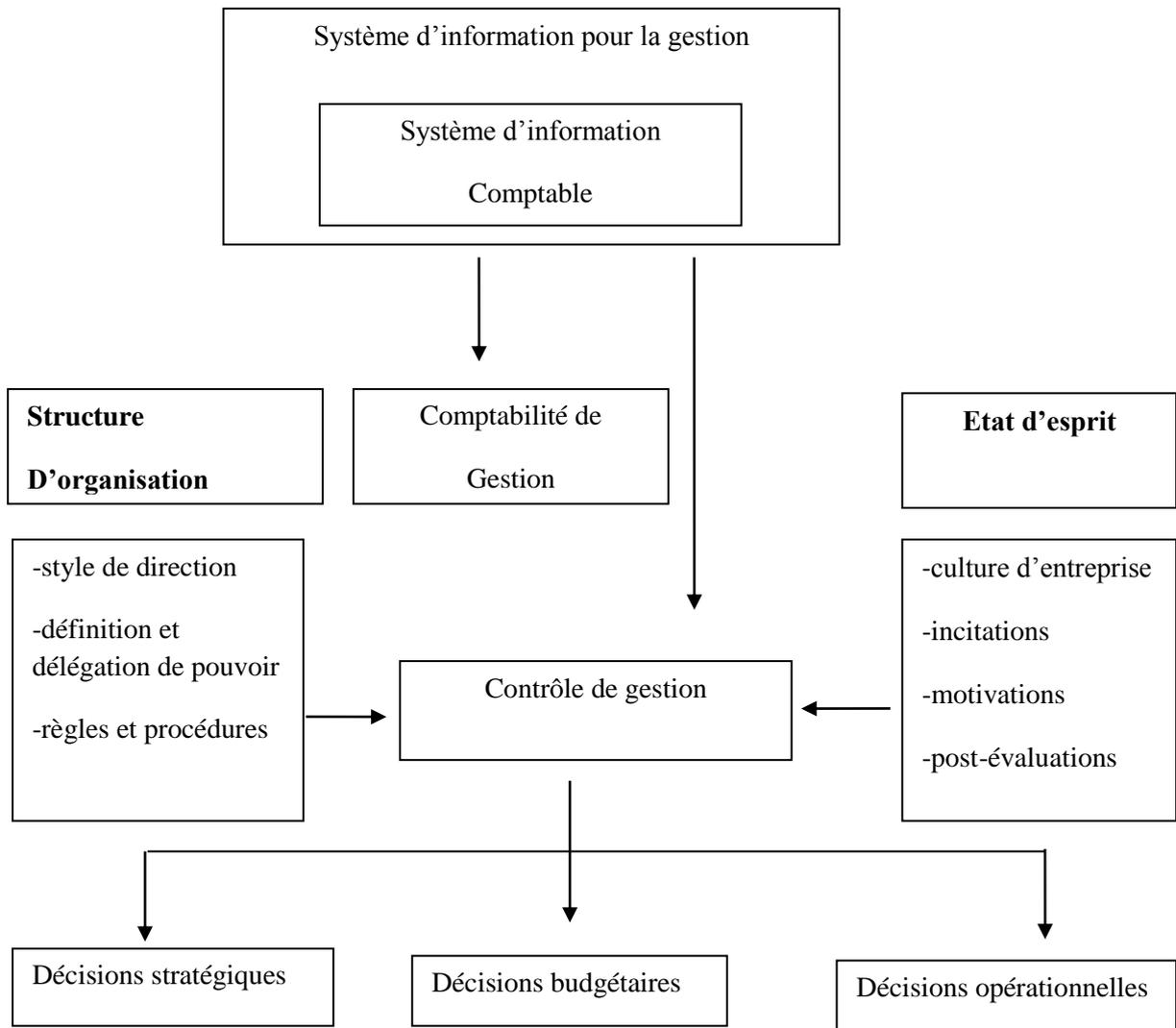


Schéma n°2 : La relation entre le système d'information, la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.¹

¹COSSU et MILKOFF, Comptabilité de gestion (la gestion par les coûts), Nathan Université, 1998.

Le système d'information de gestion de l'entreprise englobe en son sein plusieurs sous-systèmes, dont le système d'information comptable ; ce dernier influe à son tour sur la comptabilité analytique de gestion et le contrôle de gestion, puisque les informations issues de la comptabilité ont un rôle prépondérant dans la gestion de l'entreprise.

Le contrôle de gestion qui dépend par ailleurs de la structure d'organisation détecte les erreurs de dysfonctionnement de l'entreprise afin de donner une information fiable aux managers pour les aider à prendre les meilleures décisions (stratégique, budgétaire, opérationnelles).

La comptabilité financière élément de système d'information sert comme première information à la comptabilité analytique de gestion qui permettra non seulement d'évaluer les coûts après traitements et analyses mais également d'aide à la prise des décisions.

Section 2 : le cadre conceptuel de la comptabilité de gestion

1. Définition de la comptabilité de gestion :

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

Première définition : « la comptabilité analytique de gestion est un système d'information comptable, elle permet de savoir quand et comment l'entreprise réalise ses performances et vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies. »¹

Deuxième définition : « la comptabilité analytique de gestion est destinée en premier aux besoins de l'entreprise, elle est une partie de son système d'information ; elle fournit une modélisation économique de l'entreprise afin de satisfaire des objectifs de mesure de performance et d'aide à la prise de décision ; elle est formée de plusieurs composantes :

- un processus de mesure des performances ;
- des méthodes d'aide à la prise de décision. »²

Troisième définition : « la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision et, le réseau d'analyse à mettre en place et la collecte le traitement des informations qu'il suppose, dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs.»³

Selon l'institut britannique des comptables de gestion certifiés (CIMA), la comptabilité analytique de gestion s'occupe d'identifier, de générer, de présenter et d'interpréter l'information pertinente pour :

- Formuler la stratégie de l'entreprise ;
- Planifier et contrôler les activités ;
- Prendre les décisions ;
- Employer rationnellement les ressources ;
- Améliorer la performance et augmenter la valeur ;
- Pratiquer la gouvernance d'entreprise et le contrôle interne.

¹Bouquin henri, Comptabilité analytique de gestion, Edition Economica, Paris, 2000.

²Un nouveau cadre conceptuel pour la comptabilité analytique de gestion, CNC, Paris, 1996, p37-38.

³L Dubrulle et D Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, 4^{ème} édition, 2003.

2. Fonctions de la comptabilité de gestion :

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

- **Le traitement des données :**

La comptabilité analytique de gestion fournit des informations au système d'information après l'enregistrement et le traitement ; ces informations doivent être fiables et pertinentes (comme : l'enregistrement des achats, et des ventes par exemple).

- **L'alerte :**

Consiste à signaler les problèmes (lorsque l'entreprise exerce une activité de production au de distribution, cette activité peut engendrer des déficits qui influencent sur le résultat) ; ou signaler des opportunités (signaler les marchés ou les produits en croissance rapide sur lesquelles l'entreprise n'aurait pas assez investi).

- **La simulation :**

Qui permet à l'entreprise de faire une analyse comparative qui identifie les meilleures solutions pour réaliser les objectifs de l'entreprise (abandonner un produit ou une activité pour investir dans un produit ou une activité plus rentable).

3. Objectifs de la comptabilité de gestion :

La comptabilité analytique de gestion peut se voir attribuer plusieurs objectifs du fait de son importance pour une entreprise. Son objectif principal est de répartir les charges en fonction des catégories de produits. Certains produits étant plus consommateurs de charges ; il devient important pour les dirigeants d'identifier le résultat réalisé pour leurs permettre d'optimiser la gestion (réduction des charges fixes ou variables ou augmentation du prix de vente du produit). Les objectifs de la comptabilité analytique de gestion peuvent être cités comme suit :

- **Calculer le coût des différentes fonctions et des différents biens produits par l'entreprise :**

À partir de la constatation du coût des différentes fonctions (comme les fonctions d'achat, de production et de distribution) et des différents biens produits qui engobent l'ensemble des charges consommées ; pour avoir des bases de décisions rationnelles.

▪ **Fournir une base d'évaluation de certains éléments du bilan :**

la CAG fournie à la comptabilité financière une évaluation de certains éléments de l'actif du bilan (comme la valeur des produits finis qui doivent être évalué au coût de production, les encours et les produits semi-finis ainsi que les immobilisations créées par l'entreprise).

▪ **Aide à la prise de décisions :**

la CAG fournit des informations sur les coûts et les résultats réels qui permettent de faire une comparaison avec les coûts et les résultats préétablis ainsi que l'étude de la rentabilité ; ce qui permet aux dirigeants de prendre les meilleures décisions d'affectation des ressources.

▪ **Mesure des résultats et évaluation :**

Comparer les résultats réels avec les résultats prévisionnels ; cette comparaison peut être basée sur des éléments financiers ou non financiers.

▪ **Moyen pour le contrôle de gestion :**

La CAG devient un moyen de contrôle et de pilotage de l'entreprise, elle permet d'analyser les différentes consommations et les contrôler par rapport aux prévisions.

Constitue un système d'information de gestion permettant de prévoir et de contrôler la contribution de chaque centre à la performance économique de l'entreprise.

▪ **Elaborer les stratégies générales et les plans à long terme :**

À partir de l'établissement des prévisions de charges et de produits d'exploitation (comme par exemple les coûts préétablis et budgets d'exploitation) et pour engager à temps des actions correctives en vue d'atteindre les objectifs.

En résumé, la comptabilité analytique de gestion a quatre grands usages distincts :

- justifier des prix de vente ; dans ce cas le coût de revient doit être précis ;
- donner des éléments permettant de décider ;
- fournir les paramètres de contrôle ; ces paramètres doivent avoir des qualités de fidélité et de fiabilité ;
- évaluer les biens et services ; les coûts utilisés pour l'évaluation des éléments du bilan doivent être conformes à l'ensemble des règles.

Pour atteindre ces objectifs, la CAG mise en place dans une entreprise doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

4. Caractéristiques de la comptabilité de gestion :

La comptabilité analytique de gestion joue un rôle essentiel dans la détermination des produits et des charges d'exploitation, elle sert à évaluer les coûts et les résultats obtenus et fournir une base chiffrée pour expliquer les écarts entre prévisions et réalisations.

Les sources de données exploitables qui concourent habituellement à la mise en œuvre de cet outil d'information, sont présentées par la comptabilité financière (actif, passif, charges...), les documents de base internes (bon de travail, fiches de personnel, bons de sortie des matières...) et d'autres outils spécifiques d'information (enquêtes, statistique...)

Malgré l'existence de la comptabilité financière, la comptabilité analytique de gestion reste un outil de priorité pour améliorer l'information des décideurs et/ou des dirigeants sur le fonctionnement de l'entreprise et l'optimisation de la combinaison des ressources humaines, financières et matérielles.

La souplesse du cadre d'analyse propre à la comptabilité analytique de gestion permet à chaque entreprise d'élaborer un système de calcul des coûts adaptés à sa taille, à son secteur d'activité, pour répondre aux préoccupations des dirigeants. Cette souplesse du cadre d'analyse présente un avantage décisif en matière d'évaluation des performances internes.

5. Outils de la comptabilité de gestion :

Il existe généralement deux grandes catégories d'outils : les outils de planification et de gestion budgétaire et les méthodes de calculs des coûts et marges.

5.1 Outils de planification et de gestion budgétaire :

Ils subdivisent en deux sous-catégories

- **Le plan stratégique :**

Détaille les voies de développement futur et les moyens qui seront mobilisés pour y parvenir. Il porte sur une période de trois à cinq ans.

- **Les plans opérationnels et les budgets :**

Les plans opérationnels : il décline les orientations stratégiques en allouant des moyens et en assignant des objectifs aux principales fonctions ou divisions de l'entreprise.

Les budgets : ils établissent pour chaque entité ou centre de responsabilité de l'entreprise, ils constituent un élément de suivi de la délégation de responsabilité.

5.2 Méthodes de calcul des coûts et marges :

Ces méthodes sont soit utilisées telles quelles, soit intégrées dans des plans, budgets ou tableaux de bord. Et là on peut citer les méthodes suivantes :

- La méthode des coûts complets ou la méthode des centres d'analyse ;
- La méthode des coûts à base d'activité ou méthode ABC (Activity Based Costing) ;
- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes ;
- La méthode des coûts et marges partiels ;
- La méthode des coefficients ;
- La méthode des coûts préétablis ou coûts standards ;
- La méthode des coûts marginaux.

6. Comptabilité de gestion et contrôle de gestion :

Le contrôle des entreprises repose essentiellement sur des informations fiables tirées de la comptabilité analytique de gestion, dans la mesure où il s'agit de procéder à un constat (les résultats analytiques observés sont-ils bons ou mauvais ?), d'attirer l'attention des dirigeants sur certains aspects critiques (à quelles contraintes faut-il faire face ?) et chercher une réponse et des solutions aux problèmes rencontrés (quelle est la meilleure solution pour faire face à ces problèmes ?).

En effet, parmi les dispositions du contrôle, celle-ci porte sur l'évaluation de la performance, et l'analyse des écarts de résultats par rapports aux objectifs poursuivis, puis de communiquer les informations pour optimiser le processus décisionnel.

Dans cette perspective, il est nécessaire de disposer d'instruments qui contribuent à la définition des objectifs et à la prévision des moyens requis, et ce pour faire la gestion budgétaire, à la mise en place des facteurs de productivité et à l'identification des causes de gaspillage des ressources, c'est encore là l'objet de la comptabilité analytique de gestion.

Parmi les indicateurs de performance liés à la comptabilité analytique de gestion, on peut citer à titre d'exemple :

- **Productivité** : relation entre les variables d'activité physiques ou monétaires et les facteurs de production consommés, les moyens économiques investis :

$$\text{productivité des facteurs de production} = \frac{\text{heures de travail effectives}}{\text{heures de travail rémunérées}}$$

$$\text{productivité des moyens économiques} = \frac{\text{chiffre d'affaire HT}}{\text{actif net}}$$

- **Qualité** : relation entre le résultat obtenu et l'activité déployée :

$$\frac{\text{nombre de défauts observés}}{\text{nombre de produits livrés}}$$

$$\frac{\text{nombre de retours des livraisons}}{\text{nombre de livraisons effectuées}}$$

- **Adéquation** :

Relation entre les besoins à satisfaire et les moyens disponible à cet effet :

$$\frac{\text{nombre des pièces à fabriquer}}{\text{ressources humaines mobilisées}}$$

$$\frac{\text{heures de travail requises pour couvrir la demande}}{\text{heures de travail disponibles}}$$

- **Efficacité** : relation entre les moyens mis en œuvre et les moyens employés :

$$\frac{\text{ressources financières prévues}}{\text{ressources financières engagées}}$$

7. Comptabilité financière et comptabilité de gestion

7.1 Relation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion :

La comptabilité analytique de gestion et la comptabilité financière sont liées du fait de leur appartenance aux systèmes d'information de l'entreprise. Elles sont complémentaires car la comptabilité analytique de gestion fournit des informations à la comptabilité financière et vice versa.

La comptabilité financière présente quelques insuffisances car les informations produites par celle-ci demeurent incomplètes pour appréhender les performances internes de l'entreprise, et la comptabilité analytique de gestion est née pour couvrir ces insuffisances.

La différence entre la comptabilité analytique de gestion et la comptabilité financière peut être présentée comme suit :

- En CF, le classement des documents et des informations se fait par nature, alors que le classement dans la comptabilité analytique de gestion se fait par destination.

-les documents de base utilisés par la comptabilité financière sont des documents externes (les factures des clients, les factures des fournisseurs...). Or les documents de base utilisés par la comptabilité analytique de gestion sont souvent à caractère interne tels que (les bons de sortie matières ; les fiches de contrôle ; etc.).

-la CF donne une vision globale et synthétique des comptes de l'entreprise ; alors que la comptabilité analytique de gestion donne une vision détaillée de chacune des activités.

-les objectifs de la CF sont essentiellement financiers, tandis que les objectifs de la CAG sont essentiellement économiques.

Selon Melyon, l'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision pour plusieurs raisons :¹

-le résultat net comptable concerne l'ensemble des activités de l'entreprise. Il ne fournit donc que peu d'informations sur les performances respectives de chacune d'elles ;

-les informations saisies ne tiennent compte que de l'aspect monétaire. Les grandeurs exprimées sous forme physique sont exclues ;

¹Melyon Gérard, comptabilité analytique : principe, coût réel constaté, Bréal, 3^e édition, 2004.

-le classement des charges n'est effectuée ni par centre de responsabilité, ni par produit, ni par fonction.

Le point important dans la séparation de la comptabilité analytique de gestion et la comptabilité financière peut être illustrée comme suit : « la valorisation du stock final permet de calculer les variations de stock au cours de l'exercice et ses variations sont prises en compte dans l'établissement des états financiers annuels. Autrement dit, dans le cas où il existe des variations de stocks, la comptabilité financière a besoin d'informations fournies par la comptabilité analytique de gestion »¹

7.2 Caractéristiques des deux types de comptabilité :

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, ils ont certains points de divergences.

Voici un résumé de leurs caractéristiques :

Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent – futur
Nature des flux	Externe	Interne
Documents de base	Externe	Interne et externe
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financier	Economique
Règles	Rigide et normative	Souple et évolutive
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée et formelle	Rapide, pertinente et approchée

Tableau n° 1 : Critère de comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique de gestion²

¹BENDERIOUCH, Mise en place et exploitation d'une comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, 2003.

²Margerin J, Ausset G, Comptabilité analytique outil de gestion aide à la décision, 5^e édition, SEDIFOR, 1984.

7.3 Résultat analytique et résultat comptable :

Le résultat de la comptabilité analytique de gestion dit analytique est égal à la différence entre les produits (généralement le chiffre d'affaires) et les charges analytiques.

A l'inverse, il est possible de trouver le résultat de la comptabilité financière à partir du résultat analytique. Pour cela, il suffit d'ajouter les charges supplétives au résultat analytique et de soustraire les charges non incorporables. Eventuellement, il y a lieu de tenir compte de produit accessoires qui auraient été perçus en dehors de l'activité principale concernée.

$$\text{Résultat comptable} = \text{Résultat analytique} + \text{Produits non incorporés} + \text{Charges supplétives} - \text{Charges non incorporables}$$

8. Typologie des coûts

8.1 Définitions :

Définition de coût : un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent ; ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaiterait en faire¹

Définition de charge : la charge est la valeur financière que dépense l'entreprise pour bénéficier des services des tiers. Elle est classée par nature dans la comptabilité financière, et reclassée par destination dans la comptabilité analytique de gestion.²

On nous pouvons définir le coût comme l'ensemble des ressources (ou charges) mobilisées pour réaliser un produit, une activité.

8.2 Caractéristique des coûts :

Trois dimensions sont nécessaires pour caractériser un coût : son champ d'application, son contenu et le moment de calcul.

¹B ALAIN ET S CLAUD, Comptabilité de gestion/cout et contrôle, VUIBERT, 3^{EME}édition.

²Melyon Gérard, Principes, Coûts réels constatés, Coûts préétablis, 3^e édition, Breal, 2004, Paris.

- Selon le champ d'application du coût : la comptabilité analytique de gestion permet d'obtenir selon les besoin de chaque entreprise les regroupements de charges suivants :

Fonction économique	Moyen d'exploitation	Activité d'exploitation	Centre de responsabilité	Circuit de distribution	Autre champ
-administration -production -distribution -préparation de commande	-magasin -machine -usine -atelier -bureau	-produit -famille de produits -marchandises vendues -services rendus	-direction générale -direction commerciale -direction maintenance -atelier	-famille de clients -secteur géographique

Tableau n°2 : les coûts selon le champ d'application.¹

- Selon le contenu des coûts : pour une période déterminée, la comptabilité analytique de gestion permet de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité financière, avec ou sans ajustement.

Coûts complets		Coûts partiels		
Coûts complets traditionnels	Coûts complets économiques	Coûts variables	Coûts directs	Coûts marginaux
Toutes les charges de la comptabilité financière sont incorporées comme telles à l'élément considéré.	Les charges sont incorporées après retraitements afin d'avoir une meilleure expression économique des coûts.	Les charges qui varient avec les activités de l'entreprise sont incorporées, les charges fixes sont exclues.	Seules les charges qui peuvent être affectés sans ambiguïté à l'élément considéré sont incorporées.	C'est le coût d'une unité supplémentaire Du bien produit

Tableau n°3 : les coûts selon le contenu¹

¹Omaro Amado, la rentabilité par la méthode des coûts variables, Institut supérieur de comptabilité, Niger, promotion 2004.

- Selon le moment de calcul : qui correspond à la période antérieure ou postérieure aux charges composant le coût souhaité.

Coûts constatés(ou réels, ou historiques)	Coûts préétablis (coûts prévisionnels)
c'est le coût déterminé postérieurement aux faits qui l'ont engendré.	C'est le coût déterminé antérieurement aux faits qui vont l'engendré.

Tableau n°4 : les coûts selon le moment de calcul²

Comme on pourra s'en rendre compte sur ce schéma extrait du PCG, il est possible pour chaque entreprise de calculer un grand nombre de coût.

8.3 Eléments de charges constitutifs des coûts :

Peut distinguer quatre types de coûts qui sont à l'origine des principales méthodes de calculs. Il s'agit :

- ✓ Des coûts variables ou opérationnels : Constitués seulement par les charges qui varient en proportion de variation de volume d'activité de l'entreprise.
 - matières et main-d'œuvre consommées en fonction de la quantité de produits finis fabriquées au cours de la période.
 - indemnités variables et salaire sur les heures supplémentaires productives effectuées par le personnel.
 - frais de transport.
- ✓ Des coûts fixes ou charges de structure : sont liées, à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité est discontinue.
 - frais administratifs liés à l'activité de production ;
 - amortissements correspondant à la dépréciation de valeur des installations et les locaux occupés ;
 - salaires et charges sociales mensuel du personnel ;

¹ Même source.

²Omaro Amado, la rentabilité par la méthode des coûts variables, Institut supérieur de comptabilité, Niger, promotion 2004.

- ✓ Des coûts directs : sont celles que l'on peut affecter directement à un objet de coût sans analyse ou calcul préalable, elles concernent un produit bien déterminé, on peut distinguer généralement plusieurs type des charges directes :
 - matières consommées et main-d'œuvre employée pour une prestation déterminée.
 - amortissement d'un équipement productif utilisé exclusivement pour la fabrication d'un produit donné.
 - frais d'électricité par rapport à un centre d'activité.
- ✓ Des coûts indirects : ce ne sont pas affectables directement à un objet de coût, elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées aux coûts. Les charges indirectes ne sont pas liées directement au produit fabriqué (le loyer, les frais d'assurance, salaire des responsables, amortissement d'un équipement productif servant dans des opérations requises par plusieurs centres d'activité ...).

9. Passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion :

La logique fondamentale du passage de la comptabilité financière à la comptabilité analytique de gestion est de s'appuyer sur le caractère « économique » d'une charge ou d'un produit. Pour cela il faut toujours se poser la question : cette charge ou ce produit est-il indispensable à mon activité ? Ceci peut donc conduire à écarter des éléments du compte de résultat, mais aussi, à l'inverse, rajouter des éléments qui ne sont pas enregistrés en comptabilité financière.

On peut regrouper ces éléments en deux rubriques, la première concernant les consommations et la deuxième les productions :

9.1 Charges et produits en comptabilité de gestion 9.1.1

Incorporation des charges d'exploitation :

- **Ajustement des charges de la comptabilité financière :¹**

L'ajustement des charges de la comptabilité financière consiste à identifier les ressources consommées qui seront retenues en comptabilité analytique de gestion pour le calcul des coûts. Dans le cadre de cette procédure, on distingue généralement les **charges incorporables**, les **charges non incorporables**, les **charges substitutives** et les **charges supplétives**.

¹Meylon G, La comptabilité analytique : principes, techniques et évolutions, Eska, Paris, 1994.

* Les charges incorporables en comptabilité financière sont composées uniquement des ressources consommées ayant un caractère courant ou économique : achat de matière et variations de stocks, salaires et charges sociales, frais d'entretien et services externes, amortissements et provisions ordinaires, etc.

* En revanche, les charges non incorporables sont des charges considérées en comptabilité financière, mais non enregistrées en comptabilité analytique de gestion n'ayant pas de lien avec des conditions normales de fonctionnement et de réalisation de la mission principale ou de la finalité de l'entreprise. C'est notamment le cas des charges hors exploitation et celui des charges extraordinaires comme :

-Les charges rattachées à une période antérieure à la période considérée.

-les charges qui ne relèvent pas directement de l'exploitation normale et courante de l'entreprise.

-les pertes exceptionnelles, relatives à un événement extraordinaire.

-l'impôt sur les bénéfices.

-les taxes qui, selon les règles fiscales, ne restent pas à la charge de l'entreprise (par exemple : la taxe à la valeur ajoutée récupérable).

* Aux charges de la comptabilité financière incorporables en comptabilité analytique de gestion s'ajoutent les charges supplétives. Celles-ci constituent donc des charges omises en comptabilité financière, mais admises en comptabilité analytique de gestion selon des critères économiques afin, notamment, de rendre possibles les comparaisons entre entreprises de formes juridiques et de stratégies de financement distinctes.

Il y a deux éléments supplétifs essentiels :

-le coût de capital ; la rémunération conventionnelle des capitaux propres de l'entreprise.

-le coût du travail : la rémunération du travail de l'exploitant dans une entreprise individuelle.

* Les charges substitutives ou de substitution représentent une catégorie particulière de ressources consommées. Il s'agit, en fait, de charges considérées à la fois en comptabilité financière et en comptabilité analytique de gestion, mais avec un contenu et un montant différents, en raison de l'influence des règles juridiques et fiscales-comptables ; d'où la notion de charges substitutives.

Parmi ces charges il y a lieu de mentionner les redressements relatifs aux charges d'usage, aux charges étalées et aux charges abonnées.

Lorsque les charges périodiques sont régularisées en comptabilité financière à la fin d'un exercice et qu'elles ne nécessitent pas d'ajustements spécifiques en comptabilité analytique de gestion, elles constituent des charges incorporables et, à ce titre, ne sauraient faire l'objet de retraitements pour figurer dans la catégorie particulière des charges substitutives ou de substitution.

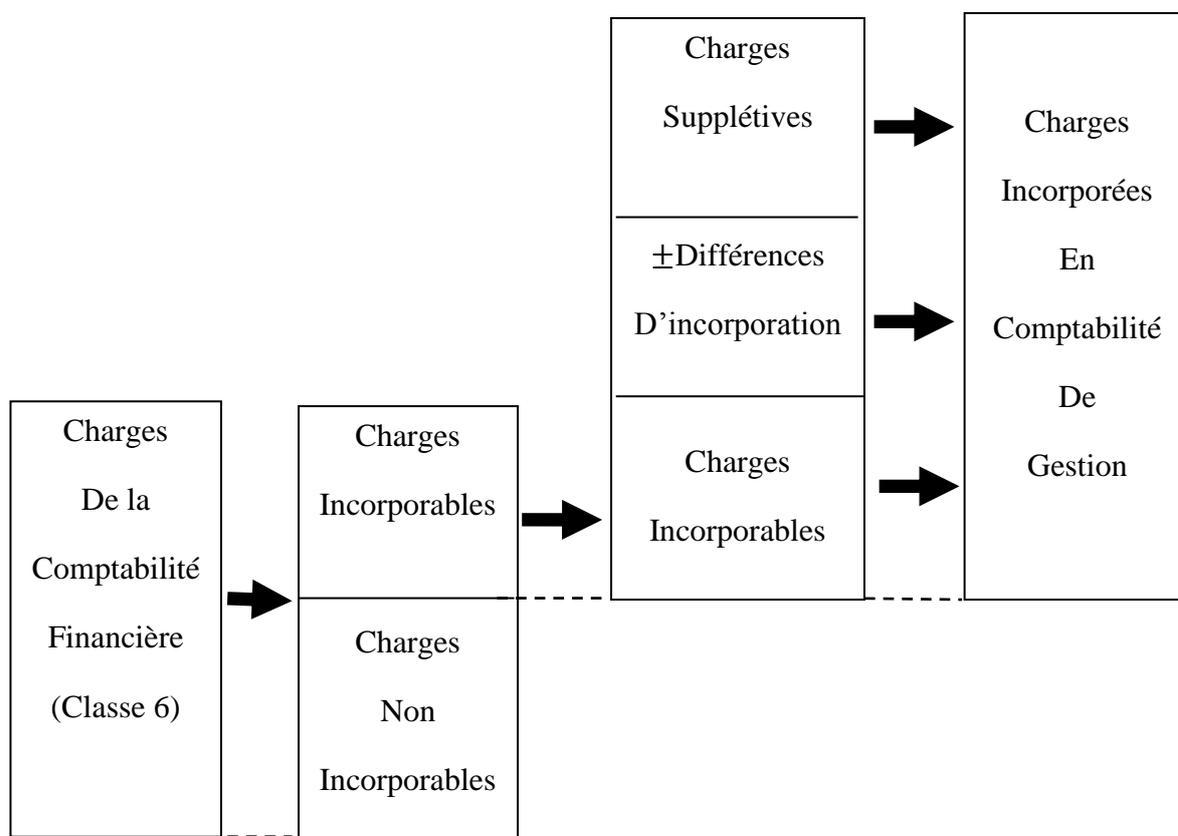


Schéma n° 3 : Incorporation des charges en comptabilité de gestion.¹

Les ajustements opérés se traduisent finalement par des différences d'incorporation de charges entre la comptabilité analytique de gestion et la comptabilité financière, différences correspondant essentiellement aux charges non incorporables.

¹ Gervais Michel, Contrôle de gestion, Economica, 9^{ème} édition, 2009.

9.1.2 Incorporation des produits d'exploitation :

En comptabilité analytique de gestion, il y a également nécessité de ne pas retenir, comme dans le cas de l'incorporation des charges de la comptabilité financière, tous les produits d'exploitation préalablement enregistrés et de ne considérer que les seuls revenus ayant une dimension économique.

▪ Ajustement des produits en comptabilité de gestion :

* Les produits incorporables en comptabilité analytique de gestion correspondent aux flux de ressources définitivement enregistrés en comptabilité financière qui présentent un caractère normal : recettes courantes sur les ventes, subvention régulières d'exploitation, reprise sur amortissements, etc.

* Les produits non incorporables constituent, en revanche, des flux de ressources enregistrés en comptabilité financière qui doivent être ignorés en comptabilité analytique de gestion, dans la mesure où ils n'adhèrent pas aux conditions ordinaires de fonctionnement et de réalisation de la mission principale ou de la finalité de l'entreprise.

On y retrouve, par exemple, des produits hors exploitation et extraordinaires comme les plus-values sur cessions d'éléments de l'actif immobilisé, les dons monétaires reçus de généreux clients ou de fournisseurs attentionnés, les recettes induites par la partie locative de l'immeuble d'exploitation ou par les factures non établies des exercices antérieurs, etc. leur exclusion de la comptabilité analytique de gestion se justifie, en particulier, par le souci d'évaluer la performance à partir des résultats courants.

* Les produits supplétifs sont composés de flux de ressources omis en comptabilité financière, mais considérés en comptabilité analytique de gestion afin de rendre pertinentes la comparaison avec d'autres entreprises et la détermination des résultats analytiques.

C'est le cas essentiellement de produits non enregistrés en comptabilité financière par « oubli comptable » ou, tout simplement, « oubli humain ». Bien qu'ils ne soient pas généralement encaissables, ces produits ne représentent pas moins une fraction de la production des ressources de l'exercice qui, de surcroît, peut être valorisée sur la base des coûts supportés, telle la production stockée ou la production immobilisée.

* Les produits substitutifs ou revenus de substitution représentent les flux de ressources définitives d'exploitation admis à la fois en comptabilité financière et en comptabilité analytique de gestion, mais avec un contenu et un montant différents (revenus abonnés, revenus d'usage,...).

Conclusion

La comptabilité financière et la comptabilité analytique de gestion fournissent au système d'information de l'entreprise des informations d'ordre comptable et financier, afin de communiquer ces informations aux dirigeants et aux actionnaires de l'entreprise. Ces informations intéressent ensuite les tiers en relation avec l'entreprise (les fournisseurs, les clients, les institutions financières, et le fisc...).

Le système d'information comptable de l'entreprise se décompose en deux sous système ; le premier sous système est la comptabilité financière qui repose sur une approche générale consistant à collecter, à traiter, à enregistrer et à évaluer les données monétaires relatives aux flux de transactions multiformes entre une entreprise et son environnement, afin d'établir des états financiers susceptibles de décrire le patrimoine de l'entreprise.

Le deuxième sous système est celui de la comptabilité analytique de gestion, il a pour but l'élaboration des informations destinée aux différents services internes de l'entreprise (service de comptabilité, service de contrôle de gestion...).

Il regroupe le calcul des coûts indispensables pour déterminer le caractère bénéficiaire ou déficitaire d'une activité, mesurer l'écart entre les prévisions et les réalisations, et analyser le degré de réalisation des objectifs, mais surtout considéré comme un outil nécessaire à la bonne gestion et à la prise de décision.

Chapitre 02 :
Analyse des coûts

Introduction

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, le gestionnaire a mis en place de nombreux outils d'aide à la prise de décision ; Parmi les quelles, l'analyse des coûts. Il est donc indispensable de comprendre les conditions de validité des démarches mise en œuvre pour juger de la fiabilité et la pertinence des coûts obtenus qui constituent et représentent un éclairage pour la prise de décision.

Plusieurs méthodes de calcul des coûts sont apparus, parmi lesquelles la méthode des coûts complets actuellement appelé «la méthode par étapes», ce système est encore utilisé dans la majorité des entreprises algériennes alors que cette dernière ne répond pas à la prise de décision du fait de la répartition des charges de structure.

Un autre critère d'analyse va jouer en comptabilité analytique de gestion un rôle fondamental : c'est celui de la variabilité des charges, ce critère donne naissance à une autre méthode de calcul des coûts, la méthode des coûts partiels qui ne prend en compte que les coûts liés directement au volume d'activité.

Si la notion des coûts complets réels (passés) ou préétablis occupe une place centrale tant dans la littérature consacrée à la comptabilité analytique de gestion que dans la pratique, elle est devenue insuffisante pour éclairer utilement un certain nombre de choix.

Les gestionnaires actuellement accordent une grande importance à d'autre type de coûts : coût fixe, variable, marginal, différentiel, contrôlable,... (Coûts partiels).

Dans la première section consacrée pour la méthode des coûts complets, l'ensemble des charges sont repris dans les coûts des produits ; les charges de structure sont considérées comme des coûts de production.

Dans la seconde section seules les charges d'activité sont reportées sur les produits et confédérés comme variables, les charges fixes sont imputer aux résultats. Nous verrons successivement les fondements de la méthode puis son utilisation.

Section 01 : la méthode des coûts complets

1. Définition de la méthode :

Le coût complet correspond à l'ensemble des charges engagées par l'entreprise pour obtenir un bien, ou réaliser des tâches ou une fonction déterminée.

Cette méthode, initialement appelée « méthode des sections homogènes », est issue des travaux menés pendant la Seconde Guerre mondiale par le lieutenant-colonel Rimailho dans le cadre de l'organisation d'ateliers de l'armée puis poursuivie dans le cadre de la CEGOS (Commission générale d'organisation scientifique). Elle est reconnue et adoptée par la Commission de normalisation des comptabilités (décret du 4 avril 1948) et par les plans comptables généraux de 1947 et de 1957. A cette époque, elle permet le développement d'un système d'information autonome de celui de la comptabilité financière : on parle alors de « comptabilité industrielle » car cette méthode se focalise sur les coûts de production et les coûts de l'ensemble des fonctions de l'entreprise.¹

2. Principe de la méthode :

La méthode des coûts complets (full costing), ou la méthode des sections homogènes est basée sur l'analyse des charges en charges directes et charges indirectes, ces dernières étant dites des charges de sections. Les sections sont qualifiées d'homogènes selon la définition du plan comptable général français qui les définit comme étant des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts de revient intéressés les éléments de charges qui ne peuvent leur être directement affectés. La méthode consiste alors à calculer pour un segment d'activité donné un coût de revient qui intègre une quote-part de l'ensemble des charges de l'entreprise, qu'il s'agisse de charges fixes ou variables, ou charges directes et indirectes.

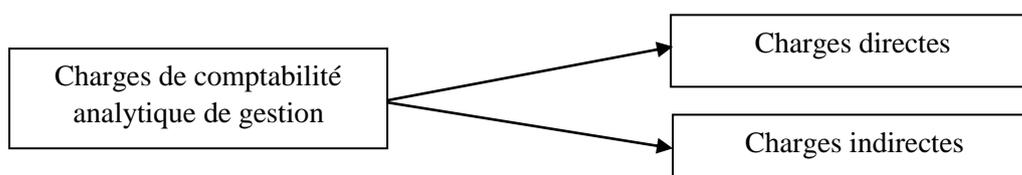


Schéma n° 4 : analyse des charges par la méthode des coûts complets

¹ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI DCG, Contrôle de gestion manuel et applications, 2e édition, Dunod, 2010.

Les coûts complets comprennent la totalité des ressources consommées, le principe de cette méthode est simple. Elle consiste à répartir les charges indirectes sur les centres d'analyse, ensuite à les imputer aux coûts des produits. Le traitement des charges directes ne pose pas de problème majeur, quant à leur répartition. Il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul préalable au coût d'un bien ou d'une activité.

	Charges directes	Charges indirecte
Charges fixes	Affectées	imputées
Charges variables	Affectées	imputées

Tableau n° 5 : Traitement des charges selon la méthode des coûts complets¹

3. processus de calcul :

Cette méthode se déroule en plusieurs étapes :

3.1 Détermination du centre d'analyse :

Le centre d'analyse représente une distinction de l'entreprise qui correspond à un service, un atelier ou un poste de travail, dans lequel sont regroupés préalablement à leur imputation aux coûts, les éléments de charges qui ne peuvent pas être affectés.

Le centre d'analyse doit être choisi de telle manière que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'homogénéité c'est pour cela qu'on appelle cette méthode la méthode des sections homogène, l'homogénéité du centre doit permettre la mesure de son activité par une unité physique dite unité d'œuvre.

Ces sections homogènes sont classées en sections principales et en sections auxiliaires :

3.1.1 Sections principales :

Concernent les domaines d'activité majeurs de l'entreprise dont les coûts peuvent aisément être imputés aux coûts de revient car leurs activités concourent directement aux phases de cycle d'exploitation ; on dit aussi que ces centre contribuent directement dans la réalisation du processus de fabrication ou de commercialisation, (exemple de section principale : achat, stockage, atelier de production...etc.)

¹ Alain Boutat, comptabilité analytique de gestion, nouvelle édition, 2008.×

3.1.2 Sections auxiliaires :

Sont celles dont l'essentiel de l'activité sert à d'autres centres et donc œuvrent indirectement pour la réalisation d'objectif de production ou de commercialisation c'est-à-dire ce sont les centres qui gèrent les moyens de production mis à la disposition de l'entreprise.

3.2 Répartition primaire et secondaire :

L'élaboration du tableau de centre d'analyse comporte deux étapes ; les charges indirectes sont dans un premier temps réparties dans des centres d'analyse, on parle alors de répartition primaire ; puis on déverse les charges des centres auxiliaires aux centres principaux :

3.2.1 Répartition primaire :

Consiste à répartir les charges indirectes provenant de la comptabilité financière entre les divers centres d'analyses, soit par affectation directe si l'on dispose de moyen de mesure des consommations des charges par nature pour chaque centre, soit à l'aide d'une clé de répartition, ainsi on obtient le total des charges de chaque centre.

3.2.2 Répartition secondaire :

Qui consiste à imputer les charges des centres auxiliaires dans les centres principaux, car les sections auxiliaires n'existent que pour aider les fonctions principales de l'entreprise, cette répartition s'effectue sur la base des clés de répartition. Pour déterminer ces clés de répartition il faut mesurer la part des activités fournies par les sections auxiliaires aux sections principales. Une fois la répartition secondaire effectuée, toutes les charges de la période sont regroupées uniquement dans les sections principales.

Les calculs nécessaires à la répartition des charges indirectes s'effectuent à l'aide d'un tableau appelé «tableau de répartition des charges indirectes», il comporte :

- en colonnes : les différentes fonctions de l'entreprise, qui sont définis selon le secteur d'activité, la taille ... ; ce sont les centres d'analyse.
- en ligne : les différentes charges par nature dont les montants sont répartis entre les différents centres d'analyses (principaux et auxiliaires).

3.3 Imputation des charges indirectes aux coûts :

Les charges des centres principaux sont imputées sur les produits à l'aide des unités d'œuvre ; le choix de l'unité d'œuvre doit représenter la nature de centre, les unités d'œuvre fréquemment retenues sont :

- Unités de mesure physiques :
 - heures-machine ;
 - heures de main-d'œuvre ;
 - effectif du personnel ;
 - quantité de matières consommées ;
 - quantité de produits fabriqués ou vendues ;
 - nombre d'écritures comptables ; etc.
- Unités de mesure immatérielles et monétaires :
 - charges directes de personnel ;
 - coût de production de la période ;
 - coût de revient des produits finis vendus ;
 - montant de frais, de vente, d'achat de matières...etc.

La liberté en matière de choix d'unités d'œuvres est donc grande, le seul objectif étant la recherche de la corrélation de la fonction de production qui explique le mieux les variations des coûts; La recherche des unités d'œuvre pertinentes est réaliser par des méthodes statistiques, à travers le calcul de régression et le traitement des séries de données, mettant en relation les quantités d'unités d'œuvre produites ou consommées et les niveaux de charges correspondantes. L'unité retenue est celle qui a le meilleur lien avec les charges retenues.

→ Le calcul du coût de l'unité d'œuvre est égal :

$$\text{le coût d'unité d'oeuvre} = \frac{\text{coût du centre}}{\text{nombre d'unité d'oeuvre du centre}}$$

→ Les coûts des centres sont imputés aux produits ; en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommés ; soit :

$$\text{coût imputé} = \text{coût de l'unité d'oeuvre} \times \text{nombre d'unité d'oeuvre consommées}$$

Après l'affectation des charges directes et l'imputation des charges indirectes provenant des centres d'analyse aux produits ; il sera possible de déterminer les différents types de coûts (coût d'achat, coût de production, et le coût de revient).

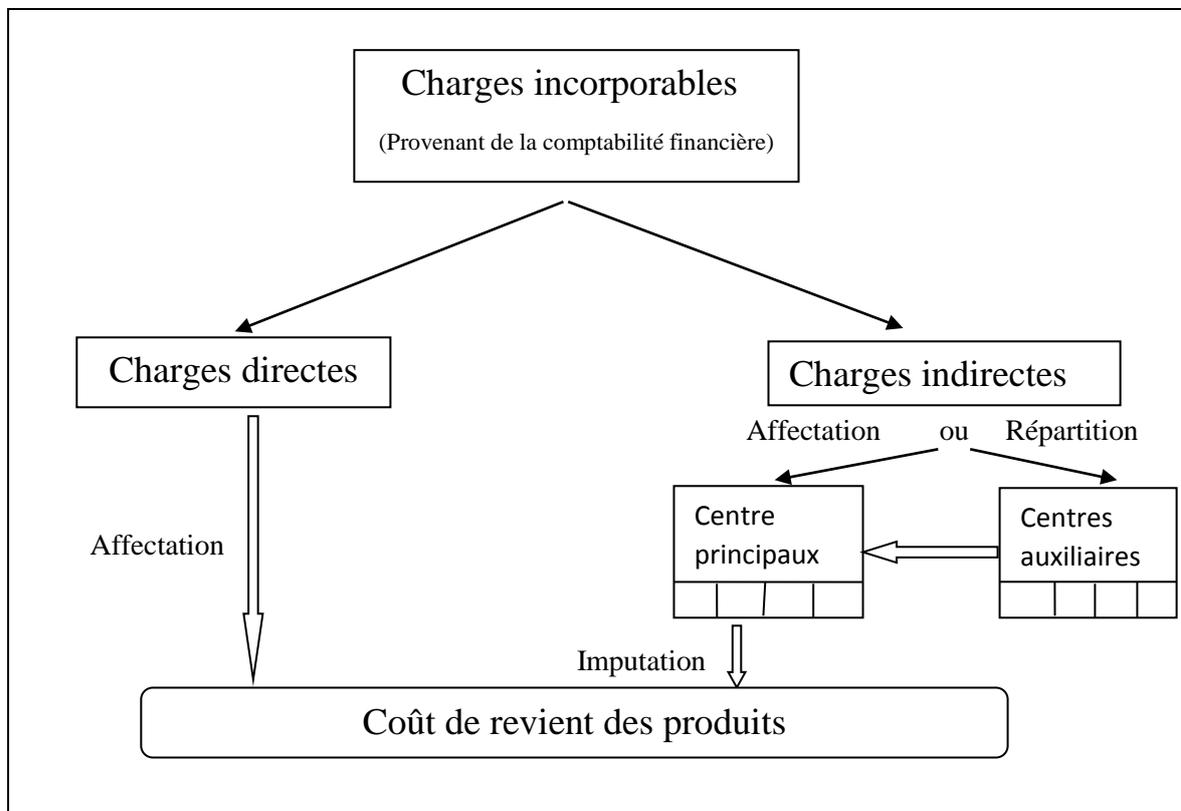


Schéma n° 5 : le processus de répartition des charges par la méthode des sections homogènes.¹

4. Différentes étapes du calcul des coûts :

Le coût complet se caractérise par l'affectation et l'imputation de toutes les charges, directes et indirectes afin de pouvoir évaluer les stocks et dégager un résultat analytique pour chaque produit.

Le calcul des coûts reflète le processus de production, et se fait par grandes étapes fonctionnelles :

- coût d'achat au niveau de la phase d'approvisionnement ;
- coût de production au niveau de la phase de fabrication ;
- coût de distribution au niveau de la phase de commercialisation ;

¹ DUBRULLE Luis et DIDIER Jordan, Comptabilité analytique de gestion, édition Dunod, 2003.

-coût de revient.

4.1 Coût d'achat :

Selon les normes comptables internationales IAS2 et IAS 23 le coût d'achat est la somme de tous éléments consommés au niveau de la phase d'approvisionnement des matières consommables, la structure du coût d'achat est constituée principalement de deux postes de charges, qui sont :

- ✓ Des charges directes (les frais d'achats et de transports ou de dédouanement)
- ✓ Des charges indirectes (frais de fonctionnement du service d'approvisionnement)

Il correspond à la première phase du cycle d'exploitation ; le calcul du coût d'achat se présente comme suit :

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{charges directes d'achat} + \text{charges indirectes d'achat}$$

4.2 Coût de production :

C'est la somme de tous les éléments consommés au niveau de la phase de production pour obtenir le bien, ce coût est constitué de charges directes et indirectes de production :

- Des charges directes (le coût de matières consommables et le coût de main d'œuvre) ;
- Des charges indirectes (les frais de fonctionnement du service de production)

4.3 Coût de distribution :

C'est la somme de tous les éléments consommés au niveau de la phase de commercialisation du bien, ce coût peut comprendre :

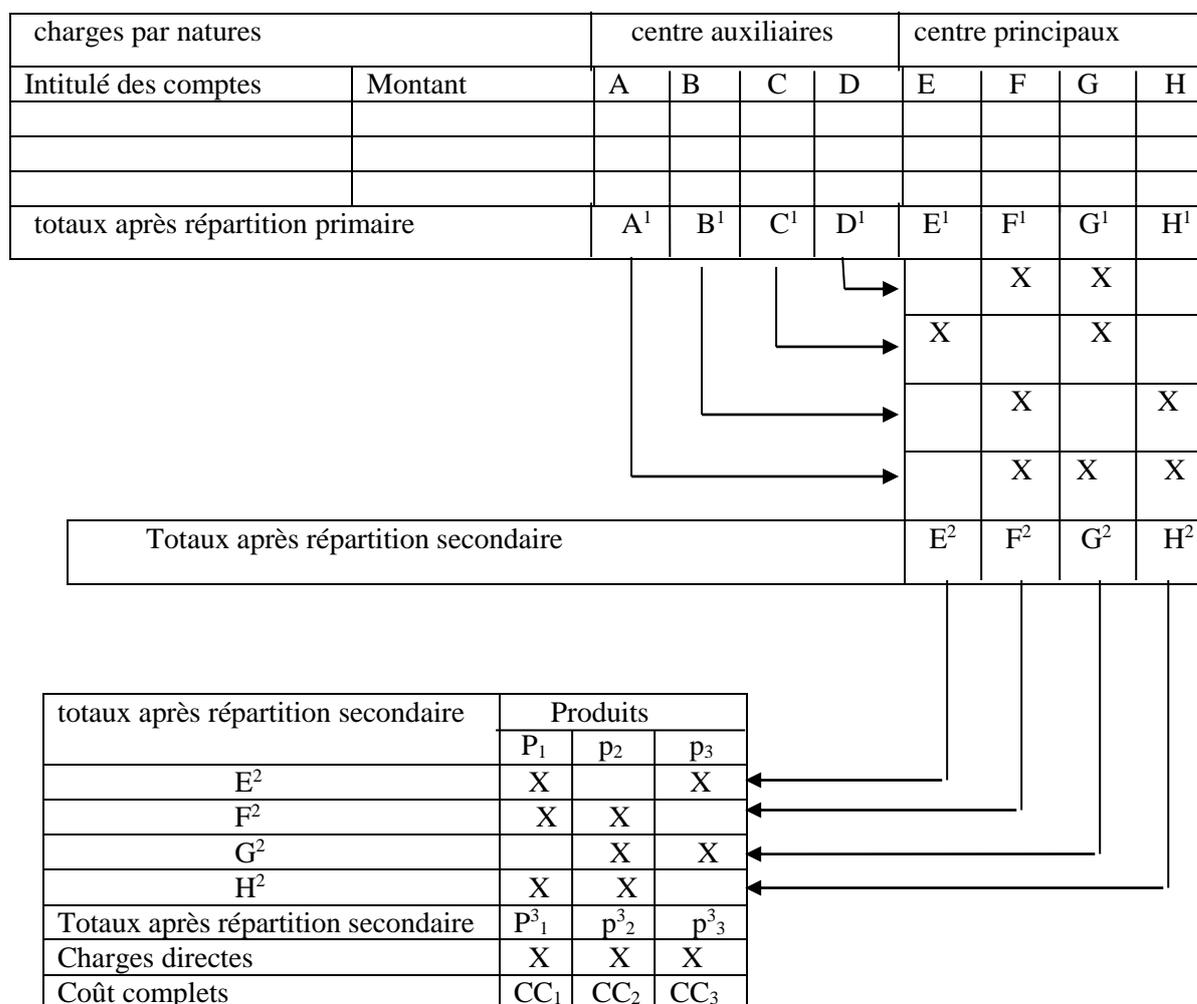
- Des frais directs (commission de vendeur, frais d'expédition aux clients) ;
- Des frais indirects (frais de fonctionnement du service commercial ou marketing)

4.4 Coût de revient :

Après le calcul de tous les coûts cités précédemment, il sera possible de calculer le coût de revient qui englobe l'ensemble de ces coûts et les charges supportées par l'entreprise ; on parle alors de calcul de coût complet :

Selon DUBRULLE, la connaissance des coûts de revient et de leurs composants permet :

- de déterminer les prix de vente ;
- d'orienter les ventes sur les articles ayant les meilleures marges ;
- de prévoir l'effet du changement des conditions d'exploitation ;
 - Changement du coût des matières premières ;
 - Changement des salaires et charges sociales ;
 - Changement de productivité.
- de rendre chaque unité responsable de ses coûts ;
- de valoriser les stocks qui figurent au bilan : cette valorisation doit se faire au coût de production et non au coût de revient complet. En effet, les produits finis en stocks n'ont pas encore supporté de frais de distribution.¹

Schéma n° 6 : coûts complets par la méthode des sections homogènes.¹

¹ DUBRULLE Luis et DIDIER Jordan, Comptabilité analytique de gestion, édition Dunod, 2003.

5. Avantages et inconvénients de la méthode

5.1 Avantages de la méthode :

- Permet de connaître à chaque stade du processus de fabrication, combien de ressources ont été consommées.
- Permet de calculer le coût de revient par produit fini ; et valoriser les stocks d'en-cours et de produit semi-finis ;
- Apprécier la contribution de chaque activité à la rentabilité de l'entreprise ;
- Permet de définir un prix de vente pour les produits ;
- Constitue un moyen pour le contrôle de gestion ; en comparant les coûts réels et les coûts préétablis.

5.2 Inconvénients de la méthode :

Les inconvénients que l'on peut noter sont :

- La répartition lourde, couteuse des charges indirectes notamment quand les centres d'analyse sont nombreux et la gamme des produits très étendue ;
- La difficulté de choisir les unités d'œuvres ;
- La difficulté d'interpréter valablement l'évolution des coûts unitaire complets.
- Le coût complet ne permet que de constater à postérieur et non d'anticiper, car la collecte et la production de l'information est lourde ;
- La difficulté de mise à jour du système de calculs des coûts on tenant compte des modifications des procédés de fabrication : définition de nouveaux centres et éclatement de certains pour maintenir le principe d'homogénéité ;
- Le coût complet ne donne pas de résultat utile pour la gestion comme par exemple, d'abandonner un produit ou maintenir ou accroître la production, par exemple de sous-traiter ; ou encore celui d'accepter ou refuser une ristourne demandée par un client, la comparaison entre le prix de vente et le cout de revient ne permet pas de savoir si telle ou telle vente ou production est rentable.

¹ Alain BOUTAT, Comptabilité analytique de gestion, 2000.

La méthode des coûts complets correspond à une technique d'enregistrement des charges, qui par un jeu d'affectation, de répartition et imputation, permet d'incorporer dans les coûts la totalité des charges indirectes.

De manière générale, le traitement des charges s'effectuera en trois étapes à savoir :

- l'affectation des charges directes ;
- la répartition des charges indirectes entre les divers centres d'analyse ;
- l'imputation des charges des centre d'analyse principaux aux différents coûts des produit.

Malgré l'importance de la méthode des centres d'analyse, il existe de nombreuses critiques et inconvénients faits à cette méthode.

Pour répondre à ces critiques d'autres méthodes ont été mises au point, l'une de ces méthodes fondées sur la distinction entre les coûts fixes et les coûts variables, a été conçue pour tenter de mieux prendre en compte et contrôler les effets des variations d'activité, il s'agit d'une analyse en coûts partiels appelée couramment de son nom américain « direct costing », la section qui suit sera consacré pour expliquer le principe de cette méthode.

Section 2 : La méthode des coûts partiels

1. les coûts partiels :

La méthode des coûts partiels repose sur une modélisation très simple des fonctions de coûts destinées à faciliter la prise de décision pour le gestionnaire.

Cette méthode repose sur la différenciation entre les charges fixes et les charges variables ; sans pour autant oublier l'importance stratégique des charges directes et des charges indirectes.

Les charges de la comptabilité financière à l'exception charges non incorporables sont ventilées en charges fixes et en charges variables ; par conséquent, seules les charges variables sont ensuite ventilées entre les différents centres d'analyse.

Les ventes sont également ventilées par produit et par centre, ce qui permet de pouvoir calculer une marge sur coûts variables (M/CV) qui est donnée par la différence entre le chiffre d'affaires et le coût variable de chaque article.

Les coûts fixes sont par la suite soustraits de la somme des marges sur coûts variables, ce qui donne le résultat.

L'analyse des coûts partiels permet de déterminer les coûts liés directement au volume d'activité, appelés coûts variables ou opérationnels et ceux qui ne varient pas directement en fonction du niveau d'activité, qualifiés de coûts fixes ou de structure.

Dans la réalité, les coûts dits fixes varient par palier et les coûts variables apparaissent comme proportionnels à l'activité.¹

Parmi les méthodes des coûts partiels on distingue :

- La méthode des coûts variables
- La méthode des coûts directs
- La méthode des coûts marginaux

¹ Analyse de la rentabilité par la méthode des coûts variables, Mémoire de Djibo Omarou Amadou, Institut Supérieure de Comptabilité, Niger, promotion 2004.

La méthode des coûts variables constitue une des techniques principales fondées sur la prise en charge partielle des coûts d'un produit.

2. la méthode des coûts variables :

2.1 Confusion terminologique : direct costing ou variable costing

L'appellation « direct costing » est source d'un malentendu qu'il convient de dissiper. L'adjectif « direct » qui s'applique aux coûts doit en effet se traduire non seulement par directement affectable aux produits, mais également et surtout par variable et proportionnel avec la quantité de produits fabriqués. (Un coût peut très bien être à la fois direct et fixe). Parler de méthode des coûts variables permettrait d'éviter toute confusion, cette désignation est cependant moins fréquente.

2.2 Coûts variables ou coûts complets :

La méthode des coûts variables et la méthode des coûts complets se différencient sur une seule question de principe : les charges fixes (directes ou indirectes) sont-elles incorporées dans le coût des produits ou sont-elles imputées sur le résultat de la période comptable ?

Cette méthode se traduit, par rapport à celle des coûts complets, par une simplification du système d'analyse. Les sous-répartitions n'étant plus nécessaires et l'attention n'étant portée que sur les coûts de production des produits finis, il n'y a plus de centres auxiliaires et le nombre de regroupement comptable est plus faible.

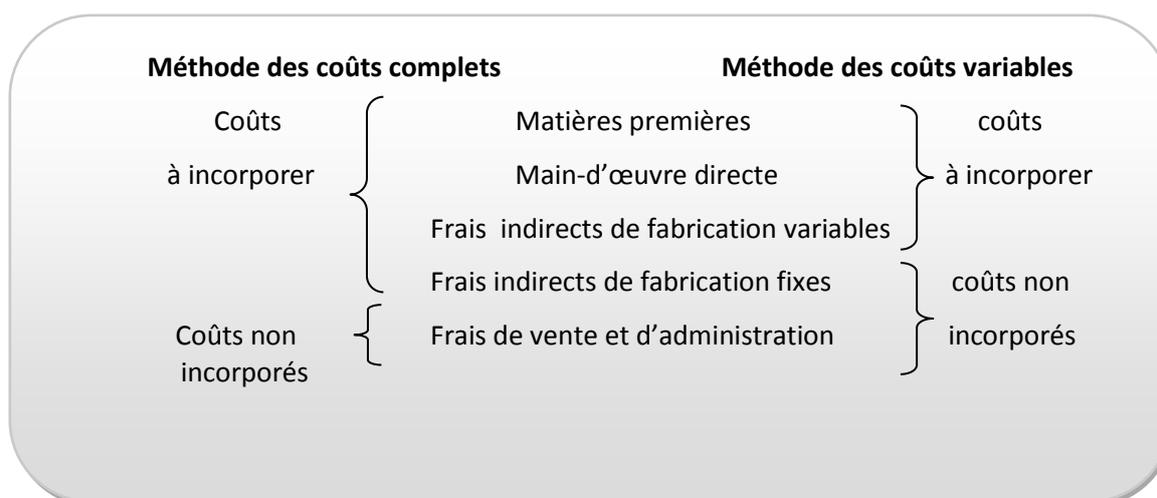


Schéma n° 7 : La méthode des coûts variables comparée à la méthode des coûts complets¹

¹ Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dunod, 2007.

2.3 Définition de la méthode des coûts variables :

Selon Grandguillot, un coût variable est un coût partiel constitué uniquement par les charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité. Il s'agit des charges variables ou opérationnelles ; elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.¹

La méthode permet de faire une analyse de la production par le calcul du seuil de rentabilité, du point mort et de la marge de sécurité.

Cette méthode de calcul de coût, élaborée et mise au point dans les années cinquante, a subi au fil des années des modifications, elle se présente aujourd'hui sous deux versions :

La première, connue sous le nom de « direct costing simple » qui ne prend en considération que les coûts variables et ;

La seconde version appelée « direct costing amélioré » qui intègre en plus des charges variables, les charges fixes directes.

¹ Grandguillot B, Comptabilité de gestion... Eléments fondamentaux, 10^{ème} édition, Gualino, 2009.

3. Le direct costing simple :

3.1 Définition de la méthode :

Cette méthode est née aux Etats-Unis en 1953 au congrès de la NAA (National Association of Accountants). Elle permet de calculer des coûts fiables et précis ne retenant que les éléments sur lesquels il est possible d'agir à court termes.¹

3.2 Principe de la méthode :

La méthode reprend la distinction des charges incorporables en :

- Charges de structure ou charges fixes qui constituent le coût des moyens dont l'entreprise s'est dotée.
- Charges d'activité ou charges variables liées au volume d'activité.

Le principe de la méthode consiste à n'imputer aux produits que les charges qui sont variables avec le volume d'activité, qu'elles soient directes ou indirectes.²

Les charges variables indirectes doivent d'abord être étudiées et réparties au regard de critère d'imputation. Les charges variables directes pour leur part, ne posent pas de problème d'affectation. Elles sont directement rattachées aux produits.

Les coûts fixes (indépendants du volume des activités) sont quant à eux traités globalement et non par produit.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	Exclues	Exclues
Charges variables	A affecter	A imputer

Tableau n° 6 : Traitement des charges selon le direct costing simple³

¹ L.Dubrulle et D.Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007.

² (Bouquin, Henri, Comptabilité de gestion, Edition Economica, 2000.

³ Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dundo, 2007.

3.3 Marge sur coûts variables :

La méthode des coûts variables fait apparaître des marges sur coûts variables par produit ou par activité.

La marge sur coût variables est un indicateur de gestion précieux qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité. Elle permet de répondre à ces questions :

- Le produit ou l'activité est-il rentable ?
- Quelle est la contribution de ce produit ou de cette activité à absorber les charges fixes ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt à le développer ou à le supprimer ?

$$\text{Marge sur coûts variables (M/CV)} = \text{chiffre d'affaires (CA)} - \text{coûts variables (CV)}$$

On peut aussi calculer la marge sur coût variable unitaire M/CVU :

$$\text{M/CVU} = \text{Prix de Vente Unitaire (PVU)} - \text{coûts variables unitaire (CVU)}$$

3.4 Résultat de l'entreprise :

Le résultat obtenu avec l'utilisation de la méthode des coûts variables est la somme des marges sur coûts variables, qui contribuent à la couverture des charges fixes.

	Produit A	Produit B	Produit C	Produit ...	Total
Chiffre d'affaires (Ventes)					
Coûts variables :					
D'approvisionnement					
De production					
De distribution					
Marge sur coûts variables					
Charges fixes					
Résultat					

Tableau n° 7 : Résultat analytique par le direct costing simple.¹

¹ Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dunod, 2007.

Voilà un schéma récapitulatif qui explique les étapes du direct costing :

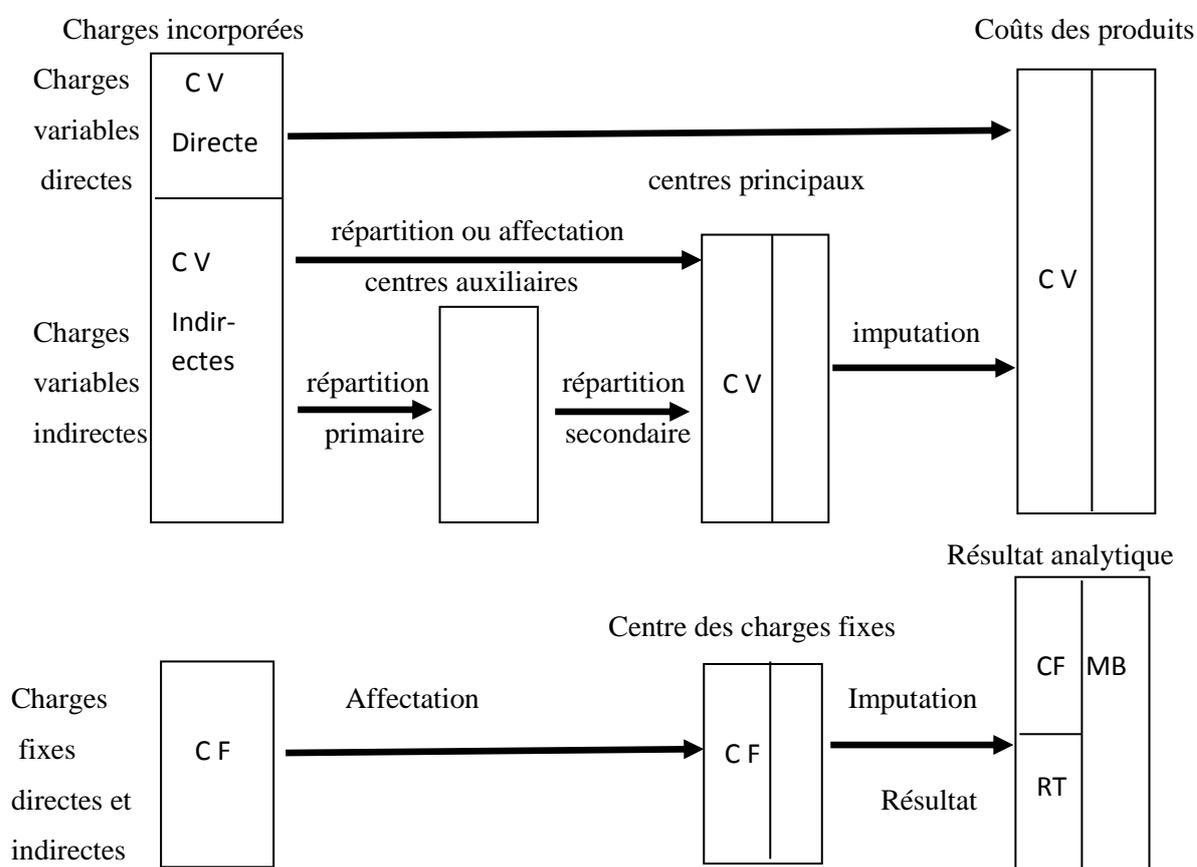


Schéma n° 8 : Etapes de direct costing simple.¹

La méthode de direct costing simple implique la ventilation préalable des charges d'exploitation en : charges variables et charges fixes.

Sur ce schéma la répartition des charges variables indirectes est calquée sur la méthode des sections homogènes. Plus simplement elle peut être faite selon le modèle du coefficient global d'imputation ou celui des centres de frais

¹ Margerin J, Ausset G, Comptabilité analytique outil de gestion aide à la décision, 5^e édition, SEDIFOR, 1984.

3.5 Avantage et inconvénients de la méthode :

Cette méthode présente certains avantages mais aussi quelques limites

3.5.1 Avantage de la méthode :

Le principal intérêt : apprécier l'opportunité de privilégier le développement d'une activité ou d'un produit à partir des avantages suivants :

- Les coûts unitaires ne sont pas affectés par les variations du niveau d'activité ;
- Les coûts variables permettent de mieux mesurer l'efficacité des centres de responsabilité ;
- Raisonner à partir de la marge sur coûts variables est commode et parfois même indispensable pour certains problèmes ;
- Le contrôle des charges fixes ;
- Evaluation d'un résultat prévisionnel ;
- Détermination facile du point mort et des indices dérivés ;
- Comparaison facile dans le temps et avec un ensemble d'entreprise similaires.

3.5.2 Inconvénients de la méthode :

- La distinction entre charges variables et charges fixes n'est pas toujours aisée ;
- Les coûts variables moyens ne sont pas une bonne référence pour la fixation des prix de vente ;
- Par suite des évolutions économiques et sociales, les charges variables sont de moins en moins nombreuses ;
- les stocks sont sous-évalués puisqu'on ne prend en considération que le coût variable.

4. Le direct costing évolué :

Le modèle du coût variable tel qu'il a été exposé précédemment est un modèle simple correspondant à une entreprise dont l'activité est homogène et dont les moyens (humains, matériels, organisationnels,...) sont communs à l'ensemble des produits et concentrés en une seule unité.

Dès que l'entreprise se développe, se décentralise ou que son activité se diversifie, ses coûts de structure augmentent et amène cette dernière à se spécialiser.

A la structure fonctionnelle se substitue souvent une structure « divisionnaire » par produit ou par marché, chaque division ayant sa propre structure, génératrice de **coûts de structure spécifiques** à l'activité de la division et/ou du produit.

Bien entendu, même dans le cadre d'une structure divisionnaire, il restera toujours des services communs à l'ensemble des divisions (services centraux et la direction générale), dont **les coûts sont supportés** par le résultat global de l'entreprise.

4.1 Définition du direct costing évoluée :

Appelée encore méthode du coût spécifique, les charges fixes directes s'ajoutent aux coûts variables ; ou bien encore, le coût complet diminué des charges fixes indirectes.¹

Le direct costing est une amélioration de la méthode des coûts variables et permet dans le cadre d'une entreprise fabricant plusieurs produits, d'affiner le calcul. Cette méthode ne prend en compte pour l'établissement des coûts de revient que les coûts variables ; l'ensemble des coûts fixes étant laissé à part, dans une masse commune.²

Le direct costing évolué est une méthode répandue dans la pratique, elle consiste à calculer non pas les coûts strictement variables, mais les coûts dits spécifiques obtenus en y ajoutant les charges fixes directes (par opposition aux charges fixes communes, c'est-à-dire aux charges fixes indirectes). On calcule alors des marges sur coûts variable spécifiques.

¹ Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dundo, 2007.

² GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Edition Economica, 2000.

4.2 Principe de la méthode :

Les charges retenues dans le calcul des coûts sont l'ensemble des charges variables et les seules charges fixes directes.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	A affecter	Exclues
Charges variables	A affecter	A imputer

Tableau n° 8 : Traitement des charges selon le direct costing évolué.¹

4.3 Marges sur coûts variables :

Le modèle d'analyse de gestion sur la base de la méthode du direct costing évolué dégage deux marges :

- **La marge brute** : représente la marge sur coûts variables du produit et/ou de l'activité, c'est la contribution à la couverture des coûts fixes après avoir absorbé tous les coûts d'activité.
- **La marge semi-brute** ou **marge spécifique** : qui constitue l'apport ou la contribution de chaque produit, famille de produits ou activités à la couverture des **charges de structure communes**. Cette dernière sera à la base des décisions de gestion.

¹ Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dundo, 2007.

4.4 Résultat de l'entreprise :

Les calculs seront présentés alors de la façon suivante :

	Produit A	Produit B	Produit C	Total
Chiffre d'affaires					
Coûts variables :					
- D'approvisionnement					
- de production					
- de distribution					
Marge sur coûts variables (M brute)					
Charges fixes spécifiques					
Marge sur coûts variables spécifique (M semi-brute)					
Charges fixes communes					
Résultat					

Tableau n° 9 : Résultat analytique par le direct costing évolue.¹

4.5 Différentes contributions peuvent être définies et calculées :

- Contribution par activité ;
- Contribution par famille de produits ;
- Contribution par produit ;
- Contribution par marché ;
- Contribution par centre d'activité (unité géographique, centre de responsabilité,...).

¹ Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, 2001.

4.6 Avantages et inconvénients de la méthode :

4.6.1 Avantages :

Le principal intérêt : est l'opportunité de maintenir ou d'abandonner un produit et/ou une activité, avec les éléments d'appréciation suscités :

- des coûts spécifiques fiables et précis ;
- des coûts spécifiques unitaires, contrairement aux coûts variables, sont affectés par les variations du niveau d'activité ;
- des CS permettent de mesurer clairement l'efficacité des centres de responsabilité ;
- L'étude des seuils de rentabilité par produit et/ou activité implique un raisonnement à partir des charges spécifiques ;
- Le contrôle des charges fixes spécifiques est réalisable ;

4.6.2 Inconvénients :

- La distinction entre charges variables et fixes n'est pas toujours facile.
- les CS malgré l'affectation des coûts fixes directs restent toujours insuffisants pour la fixation des prix.

4.7 Interprétations brutes du direct costing :

La première interprétation se fait à partir du tableau qui permet de distinguer les différents coûts et le résultat comme l'indique le tableau n° 09 déjà cité au-dessus.

- Les autres interprétations résultat globale (résultat positif ou négatif) ;
- Le calcul du taux de recouvrement global (chiffre d'affaires / coût total) ;
- L'analyse de la structure des charges (proportion de charges variables et de charges fixes) ;
 - Le calcul de la marge sur coûts variable (ou taux de marge) globale et par type d'analyse ;
 - Le calcul du taux de recouvrement des coûts fixes par la marge de coût variable (marge sur coûts variables / coûts fixes) ;
 - Le calcul de contribution de chaque activité à la couverture des charges fixes communes (marge sur coûts variables spécifiques / coûts fixes).

Le calcul des coûts par la méthode des coûts variables permet d'aboutir particulièrement à l'analyse coût-volume-profit. C'est une technique qui utilise des

éléments comme le volume, la structure des coûts et une combinaison des produits ou services.

5. Analyse coût-volume-profit

5.1 Les caractéristiques du modèle :

C'est un véritable modèle d'exploitation que l'on peut bâtir à partir des données du direct costing. On peut utiliser directement la relation « coût-volume-profit » pour calculer le résultat prévisionnel, résultat d'une hypothèse d'un niveau d'activité prévisionnel.¹

Elle permet de répondre aux questions suivantes :

- Quelle sera l'évolution du résultat, si le volume d'extrants varie ?
- Quelle sera l'évolution du résultat si la structure des coûts change ?
- Quelle sera l'évolution du résultat si la combinaison change ?

Le modèle fait référence aux quatre notions suivantes :

- Le point mort ;
- La marge de sécurité ;
- Le bénéfice potentiel ;
- Le seuil d'indifférence.

Selon Leclère, la relation « coût-volume-bénéfice » peut-être utilisé en gestion pour faire :

- Des prévisions budgétaires : le budget apparait ici comme une somme des frais fixes prévisionnels et des frais variables prévisionnels liés au volume d'activité.
- Le calcul de résultat prévisionnel : résultat du niveau d'activité.²

5.2 Application du model

5.2.1 Seuil de rentabilité :

5.2.1.1 Définition : « le seuil de rentabilité est la valeur de chiffre d'affaires par laquelle l'entreprise ne réalise ni perte, ni bénéfice, le résultat est nul ; Encore appelé point mort ou

¹ Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, 2001.

² Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, 2001.

point d'équilibre ; il peut être calculé en unités monétaires, en unités physiques (quantités), et au moment opportun »¹

5.2.1.2 Méthode de calcul : le seuil de rentabilité peut se déterminer algébriquement ou graphiquement

➤ Méthode algébrique : il existe deux méthodes de calcul du seuil de rentabilité :

Soit CA : chiffre d'affaires ;

CF : coûts fixes ;

MCV : marge sur coûts variables ;

SR : seuil de rentabilité.

$$SR = (CA \times CF) / MCV$$

Taux de marge sur coûts variables : T/MCV

$$Tx M/CV = \frac{M/CV}{CA} * 100$$

Donc on peut aussi calculer le seuil de rentabilité comme suit :

$$SR = CF / T/MCV$$

Le seuil de rentabilité en quantité se calcule comme suit :

Soit PV : le prix de vente

CVU : coût variable unitaire

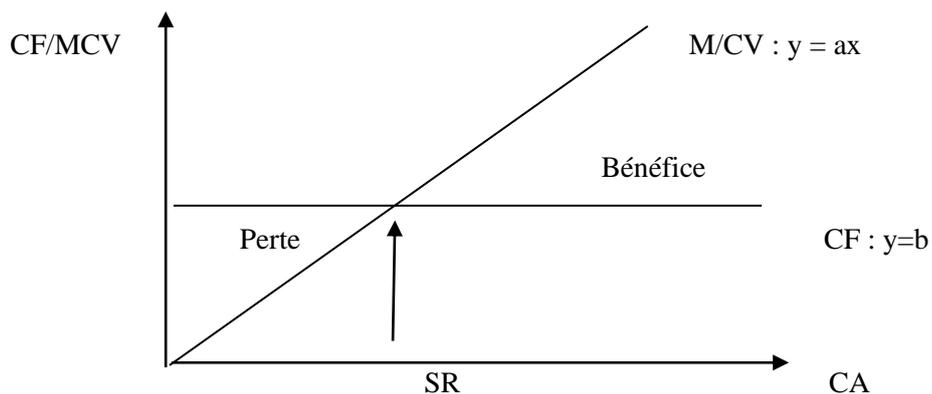
$$SR (\text{quantité}) = CF / (PV - CVU)$$

➤ Méthode graphique : il existe trois méthodes pour la résolution graphique :

- La marge sur coûts variables = coûts fixes
- Résultat = zéro
- Chiffre d'affaires = total des charges

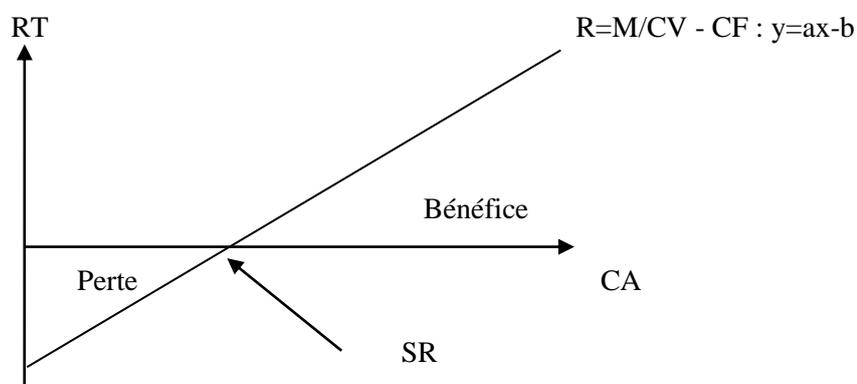
¹ Saada foufik, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2^{ème} édition, 1998.

❖ La marge sur coûts variables=coûts fixes



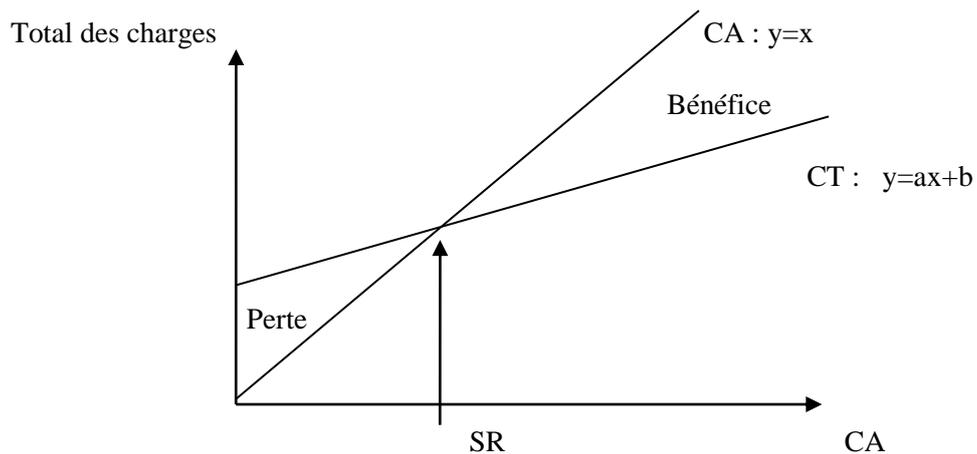
Graph n° 1 : Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $M/CV = CF$ ¹

❖ Résultat= zéro :



Graph n° 2 : Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul.²

❖ Chiffre d'affaires = total des charges



Graph n° 3 : Le seuil de rentabilité est atteint lorsque $CA = CT$.³

¹ Jacques Margerin et Gérard Ausset, Comptabilité analytique, outil de gestion aide à la décision, Edition Sedifor, 5^{ème} édition, Juin 1984.

² Même source.

³ Même source.

Le seuil de rentabilité ou point mort constitue un outil de gestion ; il permet de :

- mesurer l'impact d'une modification dans le prix de vente, le volume d'activité, ou encore les charges fixes ;
- mesurer le volume des ventes permettant d'atteindre le résultat analytique souhaité ;
- prendre des décisions sur la politique de commercialisation :(modification du prix, promotion de ventes....) ;
- apprécier l'effet sur la rentabilité du remplacement d'une machine.

5.2.2 Marge de sécurité :

La différence entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité est la marge de sécurité. Elle représente la baisse de chiffre d'affaires que l'entreprise peut supporter avant d'être en perte.¹

-La marge de sécurité mesure la part du chiffre d'affaire sur les prestations finales qui excède le seuil de rentabilité en valeur monétaire ; c'est la différence entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité :

$$\text{Marge de sécurité} = \text{chiffre d'affaires} - \text{seuil de rentabilité}$$

5.2.3 Indice de sécurité :

L'indice de sécurité correspond au pourcentage du chiffre d'affaires sur les prestations finales qui excède le seuil de rentabilité en valeur monétaire ; elle indique la baisse de chiffre d'affaire que peut supporter l'entreprise avant d'être en perte.²

$$\text{Indice de sécurité} = \text{marge de sécurité} / \text{seuil de rentabilité}$$

5.2.4 Levier opérationnel :

Le levier opérationnel ou coefficient de volatilité désigne la variation relative du résultat par rapport à la variation du chiffre d'affaires³ ; soit :

$$\text{Levier opérationnel} = (\Delta RT/RT) / (\Delta CA/CA)$$

¹ GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Edition Economica, 2000.

² Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, 2001.

³ Même source.

Conclusion

Nous avons à partir des deux méthodes d'évaluation retenues, que la méthode des coûts complets fait une confusion entre les charges d'activité et les charges de structure, les premières sont liées au processus de production les deuxièmes sont liées à la capacité de production et son approche ne s'éloigne pas très de la comptabilité financière ; ce n'est pas un outil d'aide à la prise de décision.

La seconde méthode a une approche plutôt économique, elle ne fera supportée aux coûts des produits uniquement les charges qui varient avec la production et permet de dégager un résultat intermédiaire appelé marge (sur : coûts variables, coûts spécifiques, coûts directes,...) ; quant aux charges fixes ou charges de structures sont supportées par la contribution des marges à la couverture des charges fixes.

En faisant cette distinction, cette méthode participe largement à la prise de décision, d'où notre choix dans la partie pratique.

la deuxième partie :
Cadre pratique de l'étude

Chapitre 01 :

Présentation et analyse du système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP

Section 01 : présentation de l'entreprise nationale de grands travaux pétroliers (EN-GTP)

1. Notion et Historique

1.1 Notion d'entreprise

L'Entreprise Nationale de Grands Travaux Pétroliers «EN-GTP» est une société par actions créée depuis le 19 février 1989, ses actions étaient détenues d'une part par la société mère SONATRACH à 51% et d'autre part par la Société de Gestion de Participation à 49 % jusqu'au 13 décembre 2005 où toutes ses actions sont détenues à 100% par SONATRACH.

Son capital social est actuellement de 6.390.000.000 DZ. Son objet social est l'étude et la réalisation des projets d'installation matérielle notamment dans le domaine des hydrocarbures, des hydrauliques, de l'énergie, de l'agroalimentaire, des matériaux de construction et des industries s'y rapportant, à l'intérieur du territoire et à l'étranger, la maintenance d'installations industrielles en exploitation. La formation dans le domaine de soudage, contrôle et activités annexes.

Son siège social est fixé à : BP 38, zone industrielle de Réghaia, Alger. Elle est implantée sur le territoire national d'est en ouest et du nord au sud, notamment à Skikda, Arzew, HassiR'mel ;HassiMessaoud et In Amenas ou elle est présentée par des directions régionales.

Afin de bien comprendre le problème de notre étude, nous allons présenter l'entreprise pour mieux la connaître.

1.2 Historique

En 1968, ENGTP portait le nom d'ALTRA (Entreprise Algérienne des Travaux) société d'économie mixte. Dans laquelle SONATRACH détenait 51% des actions.

-L'effectif de l'entreprise est de 600 agents.

-Le chiffre d'affaires est de 24 millions de dinars.

-L'activité principale a été domiciliée dans les régions de Hassi Messaoud et Arzew.

En 1972, c'était la fin de la société mixte par rachat des actions détenues par le partenaire étranger. ALTRA se transformait en filiale SONATRACH.

Son siège était au boulevard Med 5-Alger. ALTRA a réalisée avec succès son premier gros projet (GPL : nord et sud à Hassi Messaoud).

- l'effectif de l'entreprise à 1500 agents
- le chiffre d'affaires à 122 millions de dinars

L'Entreprise National de Grands Travaux Pétroliers (EN-GTP) a été créée par décret n 80-103 du 06 avril 1980.

Issue de la restructuration de la société SONATRACH, elle hérite principalement de tous les biens meubles et immeubles, moyens humains et matériels détenus par l'ex-société «ALTRA» filiale de SONATRACH. Dont le siège social est fixé à Réghaia, c'est une entreprise socialiste à caractère économique.

Elle est sous la tutelle du ministère de l'énergie et des industries pétrochimique.

En 1989, EN-GTP devient une société par actions, son actionnaire principal est le fonds de participation Mine Hydrocarbures.

- l'effectif 7400 agents
- le chiffre d'affaires 770 millions de dinars.

En 1994, une décision a été prise de contribuer à renforcer la direction centrale de construction en supprimant la direction régionale centre et en créant une quatrième direction opérationnelle : la direction centrale logistique (chargée de la gestion et maintenance des moyens matériels, l'approvisionnement et de la politique d'investissements).

Les bases régionales deviennent des directions régionales avec la prise en charge de la construction des projets notamment au lieu et place de contribution à la réalisation auparavant.

En 1995, après la dissolution des fonds de participation, le Holding public réalisations et grands travaux devient l'actionnaire principal d'ENGTP.

Période coïncidant avec la création de filiales maintenances industrielles par d'autres entreprises nationales au niveau des grandes zones industrielles, ENGTP décide de créer une cinquième direction opérationnelle :

La direction centrale maintenance industrielle (chargée du marché de la maintenance, développement des capacités de diagnostic, d'expertise et d'interventions, de procurement lié au revamping qui se dégage)

En 1999, l'augmentation du capital de 570.00.00 DA à 1.650.000.00 DA, et division des actions comme suit : 51% attribuées à SONATRACH, 49 % attribuées au holding public réalisations et grands travaux. Les directions centrales administratives existantes sont renforcées par la création d'une quatrième direction : la direction audit et système.

En 2002, son chiffre d'affaire s'élève à 8.89 milliards de dinars. Création d'une cinquième direction administrative : la direction catering (chargée des domaines hôtellerie et restauration-base vie).

En juillet 2003, un chiffre d'affaires de 10 milliards de dinars, soit une augmentation de 11.11% .décision d'application de l'organigramme adapté à la création de la direction catering et prévoyant deux directions générales adjointes (antérieurement une direction adjointe existée dans l'organisation), la direction organisation et planification est amoindrie et une organisation audit est créée,

Un assistant marketing puis une direction qualité ont été mis en place. Auparavant, une cellule de communication a été également ajoutée.

Par cette évolution, l'entreprise passait d'une structuration fonctionnelle à une structuration divisionnaire géographique. A la première structuration, on pouvait lui admettre l'avantage de responsabilité claire et la spécialisation d'individus avec une limite cependant de temps consacré à la stratégie ; à la seconde on lui admet la volonté d'adaptation aux besoins des clients afin d'éviter les divergences d'opinions et la lenteur dans les décisions lors de l'exécution de projets avec cependant l'inconvénient de multiplier les services avec ceux du siège.

En 2004 51% du capital d'ENGTP pour SONATRACH et 49% pour le holding public traven.

En 2005 ENGTP devient une filiale du groupe SONATRACH à 100%.

En date du 18/09/2006 s'est déroulé au niveau du siège de l'entreprise un séminaire relatif au sodage automatique.

2. Objectifs et Missions de l'EN-GTP :

2.1 Objectifs de l'EN-GTP :

Les objectifs qu'elle cherche à atteindre sont :

- Le développement et l'amélioration de la rentabilité de ses activités ;
- La fidélisation de sa clientèle ;
- L'exploitation de toutes les opportunités offertes par la mondialisation tant au niveau national qu'international ;
- L'exploration des nouveaux marchés extérieurs ;
- L'augmentation de son chiffre d'affaires et de sa part de marché ;

2.2 Missions de l'EN-GTP :

- L'étude et la réalisation des projets d'installations matérielles dans le domaine des hydrocarbures et des industries s'y rapportant ;
- L'étude générales industrielle, la résolution des problèmes technico-économiques et l'expertise ;
- Le contrôle et la réception de tous matériaux, matériels et installations industrielles ;
- La réalisation des grands ensembles industriels dans le domaine des hydrocarbures et des industries se rapportant à son objet ;
- La formation ;
- la réalisation de réseau de collectes et désertes d'hydrocarbures liquides et gazeux et des installations de surfaces y afférents.

Ses différents domaines d'intervention sont :

- Secteur hydrocarbures ;
- Secteur chimie et pétrochimie ;
- Secteur énergie électrique ;
- Secteur agroalimentaire ;
- Secteur matériaux de construction.

3. Activités de l'EN-GTP :

3.1 Activités de Réalisation :

➤ Construction d'usines :

- Génie civil ;
- Montage charpente métallique ;
- Montage d'équipement ;
- Montage tuyauterie ;
- Electricité ;
- Instrumentation ;
- Calorifugeage et peinture ;
- Essais mécaniques ;
- Mise en route.

➤ Construction de canalisations :

- Réseaux de collectes et dessertes hydrocarbures liquides et gazeux ;
- Canalisations d'expédition de produits pétroliers ;
- Installations de surface.

➤ Maintenance industrielle :

- Interventions permanentes (mise à disposition de spécialistes) ;
- Interventions programmées ;
- Interventions inopinées.

➤ Engineering :

- Engineering de base et de détail (tous corps de métiers) pour :
 - Les installations de stockage et de distribution de produits pétroliers ;

- Les centres de stockage et d'enfûtage de GPL.

3.2 Autres activités:

➤ Préfabrication :

- Tuyauterie ;
- Charpente métallique ;
- Supports de tuyauterie ;
- Autres produits (palettes, ferronnerie etc.) ;
- Electricité.

➤ Fabrication :

- Aéroréfrigérants (avec un partenaire étranger détenteur de licence)

➤ Catéring

- Hébergement du personnel au sud ;
- Nourriture du personnel au nord et au sud.

➤ Logistique

- Maintenance du parc matériel ;
- Approvisionnements.

➤ Formation

- Soudeurs ;
- Tuyauteurs ;
- Radiométallographies.

4. Principaux clients de l'entreprise :

4.1 Principaux clients nationaux :

- SONATRACH ;
- SONALGAZ ;
- NAFTEC ;
- NAFTAL ;
- ESMIDAL ;
- ERCC ;
- ERIAD.

4.2 Principaux clients internationaux :

- ABB ;
- KELLOGG ;
- KOBELCO ;
- SAIPEM ;
- SAJEC ;
- ALSTOM.

5. L'organigramme de l'organisme d'accueil :

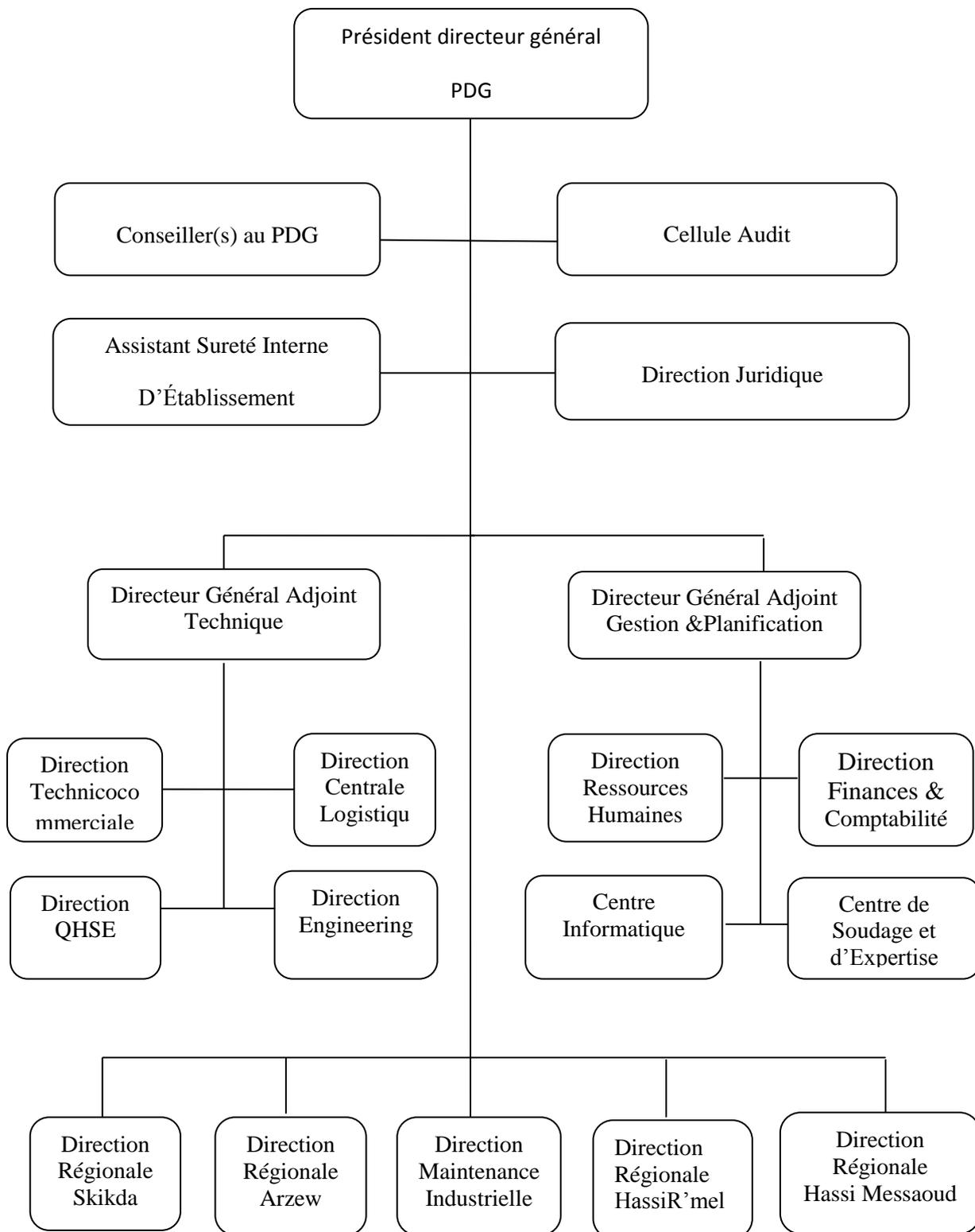


Schéma n° 9 : Présentation de l'organisation de l'EN-GTP.

¹ Document interne de l'entreprise.

Section 02 : le système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP

1. Présentation du système :

Le système de comptabilité analytique en vigueur au sein de l'Entreprise « EN-GTP » est intégré à celui de la comptabilité générale.

Le principe de ce système « intégré » permet la transmission ou l'échange d'informations comptables entre les différentes comptabilités (financière et analytique de gestion) d'une manière automatique tel que tous mouvements des comptes de gestion (classe 6 et 7) doivent être **obligatoirement couplés** avec un compte analytique sinon le mouvement est rejeté par le centre de calcul (informatique).

Ce système est alimenté principalement par :

- Le sous-système **paie** pour les frais de personnel,
- Le sous-système **stocks** pour les consommations de matières et fournitures,
- Le sous-système **matériel et transport** pour les locations internes des moyens de réalisation,
- **La comptabilité financière** pour les services externes, et les impôts et taxes,
- **La comptabilité analytique** pour les prestations internes.

Le système de comptabilité analytique de l'EN-GTP consiste à déterminer les coûts et prix de revient de chaque centre de frais ou de profits de l'Entreprise (chantiers, ateliers et structures).

Enfin, la méthode de calcul des coûts et prix de revient appliquée à l'EN-GTP est celle des **coûts complets**. Ce système a été implanté à l'ENGTP dans les années 80 par un bureau d'étude canadien.

Cette méthode des coûts complets appelée aussi (méthode des sections homogènes) permet grâce un jeu d'affectation, de répartition, et d'imputation, d'incorporer dans les coûts l'ensemble des charges qu'elles soient directes ou indirectes.

2. Fonctionnement du système :

2.1 Principes de fonctionnement :

Conformément à l'organisation générale de l'EN-GTP, trois principes ont présidés à l'élaboration du plan comptable analytique :

- La confection du plan comptable analytique conformément à la décision A001 du 04/01/1982 portant l'organisation générale de l'EN-GTP ;
- La destination des charges et produits dans le compte analytique ;
- La détermination des coûts et des résultats par chantier et par corps d'état.

2.2 Plan comptable analytique :

Il est utile de préciser que l'Entreprise possède un plan comptable analytique (PCA) qui prévoit 3 classes de comptes :

Classe 0 pour les comptes projets en négociation (projets non encore concrétisés) ;

Elles sont enregistrées dans cette classe toutes les opérations non encore concrétisées ou en négociation ; il s'agit des frais d'études et de négociation.

Classe 8 pour les comptes affaires (projets devenus affaires après conclusion du contrat) ;

Elles sont enregistrées dans cette classe toutes les dépenses et recettes engendrées par le chantier de travaux.

Classe 9 pour les comptes de structures et centres prestataires

On entend par :

- **structures** : entités servant de supports (administration, finances, comptabilité...);
- **Centres prestataires** : les ateliers, bases de vie et cantines,

Ils sont enregistrés dans cette classe tous les frais de structure siège, base régionale, les comptes de prestations (atelier, hébergement, intendance), les centres de frais et autres charges générales.

La division de l'entreprise en centre de frais :

-facilite la répartition des charges et le calcul des couts de revient ;

-constitue un moyen de contrôle de gestion en permettant une localisation des écarts sur budget et des responsabilités.

Dans ce plan comptable, qui est révisé chaque année, sont listés tous les comptes analytiques ouverts et destinés à recevoir les mouvements des charges et des produits.

Ces comptes analytiques sont créés :

- Lors de la concrétisation d'un projet qui passe ensuite affaire,
- Lors de la création d'une structure prévue dans l'organigramme.

Le compte analytique est identifié grâce à une codification numérique composée de six (6) chiffres :

- Le premier chiffre indique la classe du compte (affaire ou structure),
 - " 0 " pour les projets en négociation ;
 - " 8 " pour les affaires ;
 - " 9 " pour les structures et centres prestataires.
- Le deuxième chiffre indique l'unité de rattachement du compte (Réghaïa, Arzew, Skikda, Hassi-Messaoud, Hassi-R'Mel et Centre de soudure),
 - 0 : siège (Réghaïa) ;
 - 2 : direction régionale base d'Arzew ;
 - 3 : direction régionale base de Skikda ;
 - 4 : direction régionale base de Hassi Messaoud ;
 - 5 : direction régionale base de HassiR'mel ;
 - 6 : centre de soudure et d'expertise.
- Le troisième et le quatrième chiffres indiquent pour :
 - Classe (0 et 8) l'ordre chronologique ;
 - Classe (9) l'ordre chronologique pour les structures, nature d'activité et ordre chronologique pour les centres prestataires.
- Le cinquième et le sixième chiffres indiquent les sections analytiques :
 - 00 à 90 sections de charges ;
 - 96 à 99 sections de produits ;
 - 08 Entrées pour les comptes magasins ;

- 09 Sorties pour les comptes magasins ;
- 09 sections facturation interne pour les centres prestataires ;
- 09 sections répartition des charges de structures.

2.3 Les charge :

Les charges enregistrées dans les comptes analytiques sont :

- Les charges directes,
- Les facturations internes (prestations internes),
- Les charges indirectes (répartition des frais généraux).

2.3.1 Charges directes :

Ces charges se rapportent directement aux centres de frais ou de profits concernés et sont cernées au niveau :

a) De la comptabilité financière :

Comme il est cité plus haut, le système de comptabilité analytique de l'EN-GTP est « intégré » à celui de la comptabilité générale. En effet, tout mouvement des comptes de gestion doit être obligatoirement couplé avec un compte analytique concerné sinon rejet systématique de l'écriture comptable.

b) Au niveau du sous-système stocks : (pour les consommations)

Les bons de commandes internes établis par les responsables (d'une affaire, d'un atelier, ou d'une structure) pour la satisfaction de leurs besoins en consommables, pièces de rechange, carburants et fournitures de bureau. Ces bons sont adressés à la gestion des stocks qui établit à son tour des bons de sortie ces derniers (copies) sont transmis au centre de calcul pour valorisation (au coût moyen pondéré) et imputation automatique de la charge au compte analytique concerné.

Le système de gestion stock étant informatisé, toutes les opérations y afférentes sont facilement saisies.

c) Au niveau du sous-système matériel de transport :

- Location interne du matériel : tous les mouvements du matériel de réalisation sont centralisés et saisis au niveau de la gestion matériel et transport sur des bons dits

de « position ». Ces bons sont transmis au centre de calcul pour la valorisation automatique sur la base d'un taux journalier préalablement arrêté d'une part et l'imputation également automatique de la charge au compte analytique concerné d'autre part.

- Prestations internes de transport de matériel et/ou de marchandises : les prestations transport de matériel et/ou de marchandises par moyens propres de l'Entreprise sont centralisées et saisies au niveau de la gestion matériel et transport sur des documents appelés « bordereaux de transport » ces derniers sont transmis au centre de calcul pour valorisation en automatique (sur la base d'un tarif préalablement arrêté) et imputation également automatique de la charge sur le compte analytique concerné.

Comme pour le système de gestion des stocks celui de la gestion du matériel et transport est aussi informatisé, les opérations y afférentes sont facilement saisies.

d) Au niveau du sous-système paie :

Le sous-système paie étant informatisé, les frais de personnel sont répartis automatiquement sur les comptes analytiques sur la base d'une feuille de pointage du personnel dûment renseignée par le responsable du centre de frais ou de profits (modèle de la feuille de pointage appelée aussi fiche des variables paie est joint en annexe n°02.

2.3.2 Prestations internes (facturations internes) :

L'Entreprise dispose :

- Des ateliers mécaniques pour l'entretien du parc roulant ;
- Des ateliers de préfabrication charpente et tuyauterie ;
- Des ateliers de soudage et contrôle ;
- Des cantines et bases de vie.

a) Ateliers : les prestations fournies par les ateliers sont facturées aux centres demandeurs (affaires ou tout autre centre de frais) sur la base des notes de débit internes dûment établies par le responsable du centre prestataire et acceptées par le bénéficiaire de la prestation. Ces notes de débit internes sont transmises mensuellement au centre de calcul (informatique) pour

valorisation et imputation de la charge au centre bénéficiaire de la prestation. Le modèle de ces NDI est joint en annexe n°03.

b) Bases de vie et cantines :

- Bases de vie : assurent la prise en charge en pension complète pour le personnel affecté dans les régions « SUD »,
- Cantines : assurent le repas de midi pour le personnel exerçant dans les régions « NORD ».

L'imputation de ces prises en charge (hébergement et nourriture) aux centres bénéficiaires se fait sur la base :

- de la feuille de pointage (pour déterminer le nombre de pensions ou repas servis),
- des tarifs préalablement arrêtés à savoir :
 - 2.500 DA/agent/jour (pour la pension complète « SUD »),
 - 500 DA/agent/repas (pour le repas de midi « NORD »).

2.3.3 Charges indirectes: les charges indirectes sont celles relatives aux centres d'analyses (frais généraux). Elles se composent :

- des frais de structures (siège),
- des frais de structures (régions).

La répartition de ces frais généraux sur les comptes d'affaires se fait selon un taux normatif préalablement déterminé indexé sur le chiffre d'affaires réalisé. Ce taux s'applique comme suit :

- frais de siège : 7% du chiffre d'affaires réalisé,
- frais de régions : 13% du chiffre d'affaires réalisé.

2.4 Les produits :

L'Entreprise EN-GTP, comme nous l'avons déjà signalé, est une entreprise de réalisation. Aussi tous les travaux réalisés et facturés aux clients génèrent un chiffre d'affaires (produits). Ce chiffre d'affaires est constaté sur la base des situations de travaux établies mensuellement par les chefs de projets et approuvées par les clients. Ces situations sont transmises à la comptabilité pour facturation et comptabilisation.

Les factures clients sont comptabilisées dans les comptes produits (classe 7 du SCF) **couplés** obligatoirement avec les comptes analytiques des affaires génératrices de ces produits.

3. Supports d'information :

Le document synthèse de l'EN-GTP en matière de comptabilité analytique qui sert à transcrire tous les enregistrements comptables (imputations de charges et de produits) est « **l'état des réalisations budgétaires** ». Cet état établi chaque fin de mois fait ressortir les coûts et prix de revient **globaux** des différents centres de profits (affaires) de l'Entreprise (modèle joint en annexe n° 04).

Le document en question a été conçu de sorte à permettre l'enregistrement des informations suivantes :

- Informations générales sur le centre de profit (affaire) ;
- Prévisions (données contractuelles) ;
- Réalisations ;
- Détail des dépenses engagées ;
- Manpower (volume horaire).

3.1 Informations générales sur le centre de profit (affaire) :

L'état « **réalisations budgétaires** » fait ressortir tous les éléments susceptibles d'identifier avec précisions le centre concerné. Il s'agit :

- de l'identification du centre (N° de compte analytique attribué) ;
- de la nature d'activité du centre (intitulé de l'affaire) ;
- du nom du responsable du centre ;
- du service émetteur du document ;
- de la date d'établissement du document ;
- de la date pour la période considérée.

3.2 Prévisions :

Dans cette rubrique dont l'intitulé peut prêter à confusion, l'état des réalisations budgétaires fait ressortir les informations relatives aux conditions contractuelles afférentes au centre de profit concerné à savoir :

- Montant contractuel du marché,
- Durée prévisionnelle des travaux,
- Date de démarrage des travaux,
- Date prévisionnelle d'achèvement des travaux.

3.3 Réalisations : cette rubrique fait apparaître :

- Le chiffre d'affaires réalisé par le centre (affaire) ;
- Les travaux réalisés et non facturés par le centre (affaire) ;
- Les dépenses engagées par le centre (affaire) ;
- Les frais généraux imputés au centre (affaire) ;

- Le résultat obtenu (bénéfice ou perte) par le centre, (il résulte de la différence entre les produits et les charges).

3.4 Dépenses engagées :

Dans ce chapitre sont enregistrées toutes les charges imputées au centre de frais ou de profit à savoir :

- Consommations (annexe n° 05) ;
- Services (annexe n° 06) ;
- Frais de personnel (annexe n° 07) ;
- Impôts & taxes (annexe n° 08) ;
- Prestations internes.

3.5 Manpower :

C'est une présentation du planning des travaux nécessaire pour la réalisation de l'affaire.

4. Système d'information :

L'état des réalisations budgétaires est établi mensuellement sous la forme que nous venons de décrire ci-dessus au moyen d'un programme informatique spécialement conçu à cet usage.

Elle est diffusé aux responsables concernés (direction générale, direction générale adjointe administration et finances, direction générale adjointe technique, direction des projets, direction contrôle de gestion, directions régionales, chefs de projets etc.) par la structure « **budget et contrôle** ».

Cette structure organisée en département, rattachée à la direction finances et comptabilité (DFC) est aussi responsable de la collecte des informations, de leur vérification, de leur consolidation, de leur traitement et enfin de leur incorporation dans le calcul des coûts et prix de revient des affaires confiées à l'Entreprise.

Les informations qui y figurent sont extraites essentiellement de deux (2) autres documents d'ordre comptables à savoir :

- **Résultats analytiques récapitulatifs (R.A.R),**
- **Résultats analytiques détaillés (R.A.D).**

4.1 Résultats analytiques récapitulatifs :

Ce document (appelé R.A.R), édité mensuellement par le centre de calcul est élaboré à partir des informations d'ordre comptables communiquées par les différentes structures de l'Entreprise concernées par le système (comptabilité générale, comptabilité analytique, gestion des stocks, gestion matériel, ressources humaines, directions régionales etc.). Il (R.A.R) comporte l'ensemble des mouvements des charges et des produits de l'Entreprise ayant fait l'objet d'une imputation aux centres de frais ou de profits, au moyen des comptes analytiques **couplés** avec les comptes de gestion (classe 6 et 7 du SCF)

4.2 Résultats analytiques détaillés (R.A.D):

Cet autre document est conçu exactement de la même façon que le « R.A.R », la seule différence réside dans le niveau d'imputation. En effet, dans le document R.A.D l'analyse des charges et des produits est faite jusqu'au niveau de la section analytique

Section 03 : Insuffisances de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP

Le système de comptabilité analytique mis en œuvre à l'EN-GTP, outil destiné à calculer et à contrôler les coûts de production s'est trouvé dévié de sa mission et est devenu un système obsolète et inefficace. Cela est dû à l'absence de la prise en charge des problèmes rencontrés, certains étant liés au système et d'autres à son fonctionnement.

1. Insuffisances liées au système :

La configuration du système actuel ne semble pas être conçue dans une perspective de gestion des corps d'état avec évaluation de leur coût.

Ce système ne permet pas de connaître les coûts des différents corps d'état, ni de les classer par degré de rentabilité.

Le système actuel est un outil qui permet de renseigner sur les coûts et coûts de revient globaux des affaires mais en aucun cas sur le détail des corps d'état concourant à la réalisation du produit de l'EN-GTP (affaires).

Méthode : l'utilisation de la méthode des coûts complets présente des inconvénients quant à l'imputation des coûts indirects (charges communes) et à celles des prestations internes (préfabrication charpente, tuyauterie, contrôle de soudage etc.). Il est à noter que cette méthode qui pour certaines rubriques utilise les coûts réels (coûts constatés) et pour d'autres des coûts préalablement calculés et ou standards se caractérise par une certaine **lenteur** procédurière.

Or la disponibilité de l'information dans les délais acceptables est essentielle.

« Mieux vaut avoir une information approximative au bon moment qu'une information exacte mais tardive ».

2. Insuffisances liées au fonctionnement du système :

Le système de la comptabilité analytique étant alimenté principalement par :

- Le sous-système **paie** pour les frais de personnel et les charges patronales ;
- Le sous-système **stocks** pour les consommations ;
- Le sous-système **matériel** pour les locations internes du matériel de réalisation ;

- **La comptabilité financière** pour les services externes, les impôts et taxes ;
- **La comptabilité analytique** pour les prestations internes.

Les frais généraux (frais de siège) sont imputés arbitrairement sur les centres de profits en fonction du chiffre d'affaires réalisé et selon un taux normatif préalablement déterminé.

Les prestations internes sont imputées aux centres bénéficiaires sur la base de « notes de débit interne ».

Il a été constaté de par le fonctionnement de chacun de ces sous-système que plusieurs anomalies (imputation à tort, erreurs de saisie, etc.) relativement importantes **existent** et font que les informations fournies par la comptabilité analytique sont souvent **contestées**.

2.1 Anomalies liées au sous-système « paie » :

L'imputation des frais de personnel s'effectue en fonction de la dernière affectation et ce quel que soit le mouvement opéré durant le mois, le résultat est que, si un agent ait pointé le **dernier** jour sur une affaire donnée, les charges totales (frais de personnel + charges patronales) du mois relatives à cet agent sont imputées en **totalité** à cette affaire et ce quel que soit les affectations antérieures de cet agent (annexe n° 09).

Aussi, il a été constaté dans la pratique que beaucoup d'affaires supportent à tort des charges salariales qui ne leur sont aucunement dues.

Exemple 1 : les congés :

L'entreprise EN-GTP est une entreprise de travaux dont le plan de charge est concentré exclusivement au sud. De ce fait, son personnel est soumis à un cycle de travail avec congé de récupération.

Les congés qu'ils soient annuels, de récupération ou autres, le système de l'EN-GTP les impute automatiquement au moment de leur consommation sur la dernière affaire (c'est-à-dire dernière affectation) où émarge le personnel concerné et ce sans tenir compte de l'origine de ces congés.

Normalement les congés annuels ou de récupération doivent correspondre à des périodes bien déterminées et donc à des affectations précises.

Il a été constaté dans la pratique que de nombreux agents ont consommé des congés de récupération importants bien des mois après la clôture de l'affaire ayant généré ces congés.

Exemple 2 : les rappels sur salaires :

Des ajustements salariaux sont fréquemment opérés et concernent souvent des périodes antérieures à l'exercice en cours. Ils sont versés aux travailleurs sous forme de **rappels**, ces derniers sont imputés automatiquement sur le compte d'affaire de la dernière affectation du personnel concerné et cela sans tenir compte des affectations antérieures auxquelles se rapportent ces rappels.

2.2 Anomalies liées au système « stocks » :

Le sous-système « **stocks** » impute aux centres de frais et ou de profits concernés, les consommations de matières et fournitures sur la base d'un bon de commande établi par les centres demandeurs. Les sorties de stocks sont valorisées au C.M.P (coût moyen pondéré).

Dans la pratique des lacunes sont constatées telles que :

- L'inexistence de magasin au niveau des chantiers fait que des matières et fournitures sont entreposées sur le site dans l'attente d'être utilisées au fur et à mesure des avancements de travaux. Ces stocks sont considérés (aussi bien par le système stocks que par la comptabilité) **entièrement consommés** et imputés aux chantiers destinataires de ces matières. En conséquence, cette pratique réduit la **fiabilité** des coûts de la période considérée (annexe n° 10).

2.3 Anomalies liées au sous-système « matériel » :

L'imputation du matériel de réalisation est assurée par le sous-système « matériel ». Ce sous-système procède aux imputations du matériel utilisé par les centres de frais et ou de profits sur la base d'un taux de location journalier préalablement calculé (annexe n° 11).

Il a été constaté dans la pratique les insuffisances ci-après :

- Application du même taux de location pour le matériel neuf et le matériel âgé de plus de dix (10) ans.
- Imputation automatique de la location du matériel sur la base de trente (30) jours et ce quel que soit le lieu géographique d'utilisation. Or, pour les régions « **nord** » les projets n'utilisent le matériel que pour une moyenne de vingt-deux (22) jours par mois.

- Immobilisations du matériel se trouvant sur site (chantier) pour diverses raisons (pannes, attente repli, etc.) bien que signalées ». Les locations de ce matériel continuent d'être supportées par les Chantiers. Les redressements sont rarement opérés.
- Taux de locations journaliers en vigueur datent de plusieurs années et ne font pas l'objet de révisions périodiques.

2.4 Anomalies liées aux prestations internes :

Les prestations internes sont définies comme étant des prestations fournies par des centres prestataires de l'Entreprise au profit des autres centres (affaires). Ces prestations sont imputées aux centres demandeurs sur la base des notes de débits internes (annexe n° 11).

Ces dernières comprennent :

- Quantité de matières utilisées ;
- Nombre d'heures (main-d'œuvre) utilisées ;
- Matériel utilisé.

Dans la pratique des anomalies sont constatées telles que :

- Les ateliers imputent leurs prestations sans l'accord préalable des responsables des centres bénéficiaires.
- L'hébergement et nourriture sont imputés aux centres de frais et ou de profits bénéficiaires sur la base d'un coût préalablement arrêté (coût de la pension complète pour le **sud**, coût du repas de midi pour le **nord**). Selon la procédure de l'EN-GTP, le document de base qui sert à déterminer les effectifs pris en charge est la feuille de pointage utilisée par le **sous-système paie**. En effet, le sous-système actuel procède à l'imputation automatique de la pension ou du repas sans tenir compte de certaines spécificités. Or, au sud, la main-d'œuvre recrutée localement ne bénéficie pas de la pension complète. Il en est de même pour le personnel résidant en famille.
- La prise en charge complète au sud ne touche pas systématiquement tout le personnel.

2.5 Anomalies liées aux frais généraux :

Les frais généraux (siège et régions) sont imputés aux centres de profits (affaires) en fonction du chiffre d'affaires réalisé suivant un taux normatif préalablement déterminé. Cette répartition des frais généraux peut paraître judicieuse dans la mesure qu'elle est indexée sur le niveau de production réalisé.

En fait, cette répartition n'est pas toujours respectueuse de la réalité étant donné que le chiffre d'affaires réalisé n'est pas exactement un indicateur quant à l'importance du centre mais plutôt un paramètre de productivité. En plus, cette répartition a tendance à désavantager les centres performants par rapport à ceux non performants à travers l'importance du chiffre d'affaires réalisé et plus la quote-part relative aux frais généraux est importante.

Aussi, l'indexation des frais généraux sur le niveau de production a atteint ses limites. En conséquence, il devient primordial de chercher un autre paramètre d'indexation plus approprié.

2.6 Anomalies liées à l'organisation :

Dans le système analytique de l'EN-GTP, le centre concerné par le mouvement des charges et des produits ainsi que le responsable du dit centre sont clairement **identifiés**.

Cet aspect positif du système actuel n'est malheureusement pas apprécié à sa juste valeur.

En effet, les imputations de certaines charges (hébergement et nourriture par exemple) se font de manière automatique sans l'accord préalable du responsable du centre bénéficiaire. A cela s'ajoute les innombrables erreurs de saisie.

Aussi paradoxale que cela puisse paraître, il est demandé par la suite au responsable du centre de justifier le pourquoi de certaines charges.

Comment peut-on dans ce cas-là, vouloir impliquer dans la gestion le responsable du centre si par ailleurs, on ne lui donne pas la possibilité de contrôler voir valider à **PRIORI** les imputations qui lui sont faites.

Chapitre 02 :

Aménagements apportés au système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP

Introduction

Avec l'évolution du contexte économique et concurrentiel induite par le passage Progressif de l'économie dirigée à l'économie de marché, la maîtrise des prix et par conséquent des coûts se trouve au centre des préoccupations de l'Entreprise.

L'Entreprise National des Grands Travaux Pétroliers, consciente depuis sa création de la nécessité de maîtriser ses coûts, de mesurer les performances économiques de ses capacités de production, a développé depuis plus de trois décennies un système de comptabilité analytique orienté actuellement, sur la mesure des coûts et coûts de revient globaux.

Avec la confrontation de l'Entreprise à une concurrence locale et internationale de plus en plus forte, le système de comptabilité analytique mis en place devient aujourd'hui un centre d'intérêt prioritaire. Ce système, quoi que bien structuré et parfaitement éprouvé par l'ensemble des opérateurs, n'a pas évolué avec les besoins d'informations des utilisateurs et reste très en deçà des attentes des décideurs à différents niveaux en raison de lacunes et d'imperfections bien identifiées mais jamais résolues à ce jour.

L'objectif que s'est fixée l'Entreprise dans ce cadre est de procéder à une analyse profonde de son système de comptabilité analytique et du système d'information qui le soutient afin de corriger les imperfections et d'en faire un outil privilégié au service de sa stratégie.

C'est dans ce cadre que nous proposons de traiter ce sujet et des mesures et recommandations à même de répondre à cette attente.

Aussi, l'amélioration de la comptabilité analytique orientée cette fois ci sur la mesure des performances des corps d'état de l'Entreprise devient une nécessité dès lors qu'elle permet :

- de connaître les marges sur coûts variables des différents corps d'état de l'Entreprise ;
- d'identifier les corps d'état rentables et ceux qui ne le sont pas ;
- de dégager les seuils de rentabilité de chaque affaire.

Section n 01: Affinement du système de la comptabilité de gestion existant

Pour remédier aux insuffisances constatées dans le système d'analyse des coûts de l'ENGTP, nous proposons son affinement par des correctifs concernant les différents centres de responsabilité à travers leurs décentralisations entre l'entreprise et les projets, la détermination d'une codification analytique concernant les charges et les produits relatifs à la fois au niveau de l'évaluation des coûts et leur taux d'avancement.

1. Affinement du découpage analytique (niveaux d'observation) :

Après avoir défini et identifié les différents corps d'état de l'**Entreprise**, il serait utile de s'intéresser au découpage du système analytique qui en résulterait pour l'Entreprise.

Le découpage analytique que nous préconisons est constitué de trois (3) niveaux à savoir :

Niveau 1 : Entreprise,

Niveau 2 : Projet ou affaire,

Niveau 3 : Corps d'état.

Pour le premier niveau : le domaine d'observation est l'Entreprise. Aussi les marges sur coûts variables (pour la période considérée) des centres de profits seront consolidées en vue d'une évaluation globale des performances de l'Entreprise.

Pour le second niveau : le domaine d'observation est le **centre de profit**. Ce niveau d'observation intermédiaire permet à l'Entreprise de connaître les performances globales de chacun des centres de profits (affaires). **C'est le système actuel de l'EN-GTP.**

Pour le troisième niveau : le domaine d'observation est le **corps d'état**. C'est un niveau d'observation détaillé qui permet à l'Entreprise de connaître les performances de chacun des corps d'état et ce pour chaque centre de profit (affaire).

La proposition d'amélioration du système retenue se limitera, donc au troisième niveau de découpage relatif aux corps d'état.

Ce découpage a le mérite de permettre de mesurer :

- Les performances de chaque affaire,
- Les performances de chaque corps d'état.

IL permet également de consolider les performances de différents corps d'état au niveau de toute l'Entreprise.

Il serait alors possible, en conséquence de connaître quels sont parmi les corps d'état, ceux qui apportent le plus de valeur (profit) et ceux qui en apportent peu ou pas.

Le schéma du découpage proposé serait le suivant :

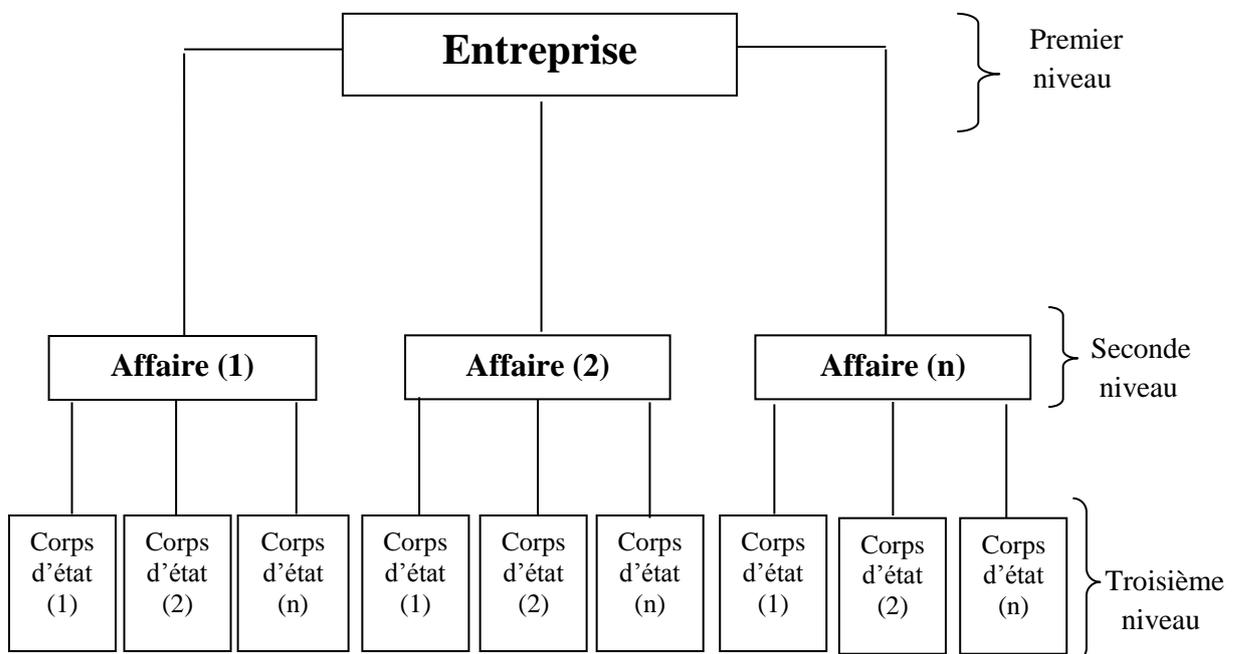


Schéma n° 10 : Découpage analytique proposé.

2. Affinement de codification Analytique:

Tout compte analytique comportera six (6) chiffres.

a) Le premier chiffre désignera la classe :

0 Pour les projets (au stade de négociation),

8 pour les affaires (projets concrétisés devenus affaires),

9 pour les centres de frais (structures et centres prestataires).

b) Le deuxième chiffre désignera la localité ou l'entité de rattachement :

0 : pour la région de réghaïa,

2 : pour la région d'Arzew,

3 : pour la région de Skikda,

4 : pour la région de Hassi Messaoud & In-Aménas,

5 : pour la région de Hassi R'Mel,

6 : pour le centre de soudure et d'expertise Arzew.

a) Le troisième et quatrième chiffre désignera :

- Pour les classes " 0" et " 8" le numéro chronologique,

- **Pour la classe " 9" :**

- Le numéro chronologique pour les structures,

- Le numéro chronologique et la nature d'activité pour les centres prestataires.

b) Le cinquième et six chiffre désignera : les corps d'état

Au système actuel de codification dont l'utilisation s'arrête aux quatre (4) premiers chiffres, nous proposons de lui adjoindre les deux (2) autres chiffres qui serviront à identifier les différents corps de métier selon le tableau ci-après :

Désignation des Corps d'Etat	Sectionnement Analytique	
	Code Charges	Code Produits
Charges générales (administration...)	00	-
Génie civil et montage d'équipement	10	91
Tuyauterie et réservoir	20	92
Charpente métallique, calorifuge et peinture.	30	93
Electricité et instrumentation	40	94

Tableau n° 10: Codification analytique des corps d'état.

3. Affinement des charges par corps d'état :

Après avoir proposé la nouvelle codification analytique (conçue sur six chiffres) et lister les corps d'état susceptibles de concourir à la réalisation du produit (affaire) de l'EN-GTP.

Il convient maintenant de préconiser l'approche relative aux imputations des charges par corps d'état.

3.1 Charges variables directes :

Pour rappel, les charges directes se rapportent à un travail déterminé et facilement affectables. Les charges variables varient en fonction de l'activité de l'Entreprise.

- Les consommations des matières et fournitures :

Cette rubrique sera prise en charge par le sous-système **stocks**. L'amélioration du système de comptabilité analytique exige l'ouverture de magasins au niveau même du chantier de réalisation du projet. Le responsable du corps d'état pour satisfaire ses besoins en matières et fournitures établira un bon de commande qui comportera obligatoirement le code analytique

du corps d'état concerné. Ce bon sera transmis à la gestion des stocks puis aux chantiers qui à leur tour établiront un bon de sortie par corps d'état. Ce dernier sera transmis au centre de calcul pour valorisation et imputation automatique sur la base du coût moyen pondéré (CMP).

Cette façon de faire permet ainsi d'imputer correctement les consommations de matières et fournitures sur les centres demandeurs (dans notre cas les corps d'état) et d'éliminer en même temps les tares constatées dans **le sous-système "stocks "** (disparition, dilapidation,...).

- **les services** : (essentiellement la sous-traitance pour les corps d'état)

Cette rubrique sera prise en charge par la comptabilité financière, en effet les mouvements des charges par nature seront couplés avec les comptes analytiques issus de la nouvelle codification de sorte à imputer ces charges (services) sur les corps d'état concernés.

- **les frais de personnel** :

L'imputation des frais de personnel sur les corps d'état se fera sur la base d'un coût de main-d'œuvre horaire préalablement calculé.

Ce coût de main-d'œuvre tient compte des éléments fixes des salaires (charges patronales sociales et fiscales comprises) et de tous les droits aux congés (annuel, de récupération etc..).

Cette façon de faire élimine les lacunes d'aujourd'hui engendrées par le fait d'imputer les charges salariales sur la base de la feuille de pointage.

Pour rappel le problème majeur de cette feuille de pointage réside dans le fait que l'imputation des charges salariales est faite selon la dernière affectation du personnel concerné et cela sans tenir compte ni de la durée, ni de l'endroit (compte analytique) des affectations précédentes.

En d'autres termes, c'est la dernière affectation qui supporte tous les frais de personnel du mois considéré même si cette affectation n'est que d'un (1) jour. Cette pratique fausse complètement les coûts et prix de revient des centres de frais et ou de profits.

Aussi, nous préconisons une nouvelle procédure de pointage journalier par corps d'état et par agent (indépendante du sous-système paie actuel).

Le modèle de la feuille de pointage projetée est joint en annexe n° 12.

Il convient de signaler que cette nouvelle feuille de pointage sera tenue et saisie au niveau du site (chantier).

- **Prestations Internes :**

▪ Location Interne du matériel de réalisation:

Le sous-système matériel doit positionner quotidiennement le matériel de réalisation sur les corps d'état utilisateurs à l'aide de documents appelés « bons de position » adaptés à la nouvelle codification analytique (conçue sur six chiffres). Ces bons seront saisis sur site pour valorisation et imputation en automatique de la location du matériel concerné.

A titre indicatif la formule de calcul des tarifs de location est constituée grosso modo : des charges d'amortissement de l'équipement, des frais d'assurances, des intérêts sur emprunts et des frais d'entretien et réparation.

▪ Facturation Interne (préfabrication tuyauterie et charpente, soudage et contrôle) :

Les ateliers doivent facturer mensuellement leurs prestations aux corps d'état bénéficiaires à travers les notes de débit interne sur lesquelles seront répercutées les charges (matières et fournitures, main-d'œuvre, matériel) engagées pour une prestation donnée. Le principe d'imputation en vigueur actuel demeure d'actualité sous condition que ces notes de débit interne soient obligatoirement contresignées par les responsables concernés (prestataires et bénéficiaires) et ce avant leurs transmission au centre de calcul pour valorisation et comptabilisation.

▪ Hébergement et nourriture interne :

L'imputation mensuelle de l'hébergement et nourriture (pension complète pour le "sud" et repas de midi pour le "nord") sur les corps d'état doit se faire systématiquement sur la base des effectifs présents émergeant sur ces derniers (corps d'état).

Le personnel résidant en famille, la main-d'œuvre recrutée localement (pour le sud) doivent être cernés à l'effet de les exclure des états d'imputation étant donné que ce personnel ne bénéficie pas de la pension complète.

Remarque :

- Frais financiers : les frais financiers concernent essentiellement les intérêts sur emprunts d'investissements, les frais de tenue de compte et les intérêts sur les éventuels découverts

bancaires. Aussi il est à préciser que les intérêts sur emprunts d'investissements sont compris dans les taux de location interne du matériel (crédit-bail).

- Dotations aux amortissements : Les amortissements relatifs aux matériels de réalisation sont pris en compte dans les taux de locations internes.

3.2 Charges indirectes "propres" au centre de profit :

Il s'agit des charges générales du centre de profit (administration du chantier, assurances du chantier etc.....). Ces charges seront ventilées sur les différents corps d'état au prorata de leur activité (exprimée en heures).

Cette tâche sera assurée conjointement par le comptable analytique installé sur site d'une part et le service comptabilité analytique d'autre part.

4. Affinement des produits :

La comptabilisation des produits se fera par corps d'état sur la base des situations de travaux dûment réalisées et approuvées par le client.

Il est nécessaire de séparer individuellement chaque corps d'état avec un inventaire sur l'état d'avancement des travaux particuliers de chaque corps d'état pour éviter toute confusion d'un corps à un autre.

L'état d'avancement de l'affaire prise dans sa globalité pénalisera les corps d'état qui n'ont pas connu de retards dans la réalisation du projet.

Section 2 : Organisation et mise en place d'une Comptabilité de gestion élargie aux corps d'état « Coûts Variables par Corps d'état »

Après avoir relevé les insuffisances de l'organisation actuelle et de sa méthode d'évaluation (méthode des coûts complets), nous allons dans cette section proposer d'opter pour la méthode des coûts variables afin de calculer les marges des différents corps d'état et leur participation à la couverture des charges fixes en rejetant le système retenu basé sur le seul chiffre d'affaires.

1. Identification des corps d'état

Les corps d'état sont les centres de production de l'affaire, au nombre de quatre :

- Génie civil et Montage équipement :

Ils comprennent les activités de:

- Terrassement : abattage des arbres, fouilles, remblais et déblais ;
- Travaux de béton et maçonnerie : béton, coffrage et revêtement ;
- Plomberie, menuiserie, vitrerie, assainissements ;
- Etanchéité : couches et liège ;
- Routes et parking ;
- Montage de pompes, compresseur, moteurs électriques ;
- Radiographie des équipements.

- Tuyauterie et Réservoirs :

- Préfabrication et assemblage de la tuyauterie ;
- Essais et contrôle de la tuyauterie et des soudeurs.

- Charpente métallique et Calorifuge :

- Montage de toute la charpente (couverture, bardage, pièces de finition) ;
- Pose de grilles galvanisées, échelles métalliques et tôle galvanisée.

- Electricité et Instrumentation :

- Fourniture, préfabrication et montage des supports pour instruments, panneaux, chemins de câbles ;
- Façonnage et séquences de continuité et d'isolement ;
- Installation de tous les appareils d'éclairage, matériels de la mise à la terre et de parafoudre.

2. Choix de la méthode de calcul des "Coûts" :

La mise en place de la comptabilité analytique permet le choix d'une méthode de calcul des coûts appropriés.

Cette méthode doit avoir pour caractéristique la faculté de situer les coûts dans les délais raisonnables pour permettre la prise rapide de décision de gestion.

La méthode qui nous semble s'adapter à l'activité de l'EN-GTP est celle des **coûts partiels** c'est pourquoi nous préconisons son utilisation (dans l'intérêt d'engager la responsabilité de chaque corps d'état dans la réalisation des résultats).

Cette proposition est motivée par le souci de mettre fin si non de limiter les lacunes constatées dans la méthode des coûts complets (en vigueur à l'Entreprise). Cette dernière reste caractérisée par :

- Une lourdeur due à la nature procédurière de la méthode ;
- Une répartition arbitraire des frais fixes considérés comme charges de production ;
- Une tarification interne dépassée ;
- Des imputations arbitraires de certaines charges.

La situation actuelle du marché impose à l'Entreprise la nécessité de connaître la marge sur coût variable dégagée par chacun des corps d'état afin de cerner les plus rentables (dans le cas contraire faire appel à la sous-traitance).

Aussi cette nouvelle approche (méthode des coûts partiels) fournira (à notre sens) au contrôle de gestion tous les éléments nécessaires relatifs à l'évolution des différents corps d'état à l'effet de prendre, le cas échéant des décisions de gestion qui s'imposent.

L'application de cette méthode telle que proposée reposera sur :

- Détermination de la marge sur coûts variables (M/CV) ;
- Analyse de la marge sur coûts variables ;
- Détermination du résultat.

2.1 Détermination de la marge sur coût variable (M/CV) :

La marge sur coûts variables s'obtient en déduisant du chiffre d'affaires réalisé, les charges variables correspondantes.

L'EN-GTP intervient dans des domaines d'activités variés. Elle peut aussi grâce à cette nouvelle méthode calculer la M/CV de tous les corps d'état et ce pour chaque affaire (voir schéma ci-dessous).

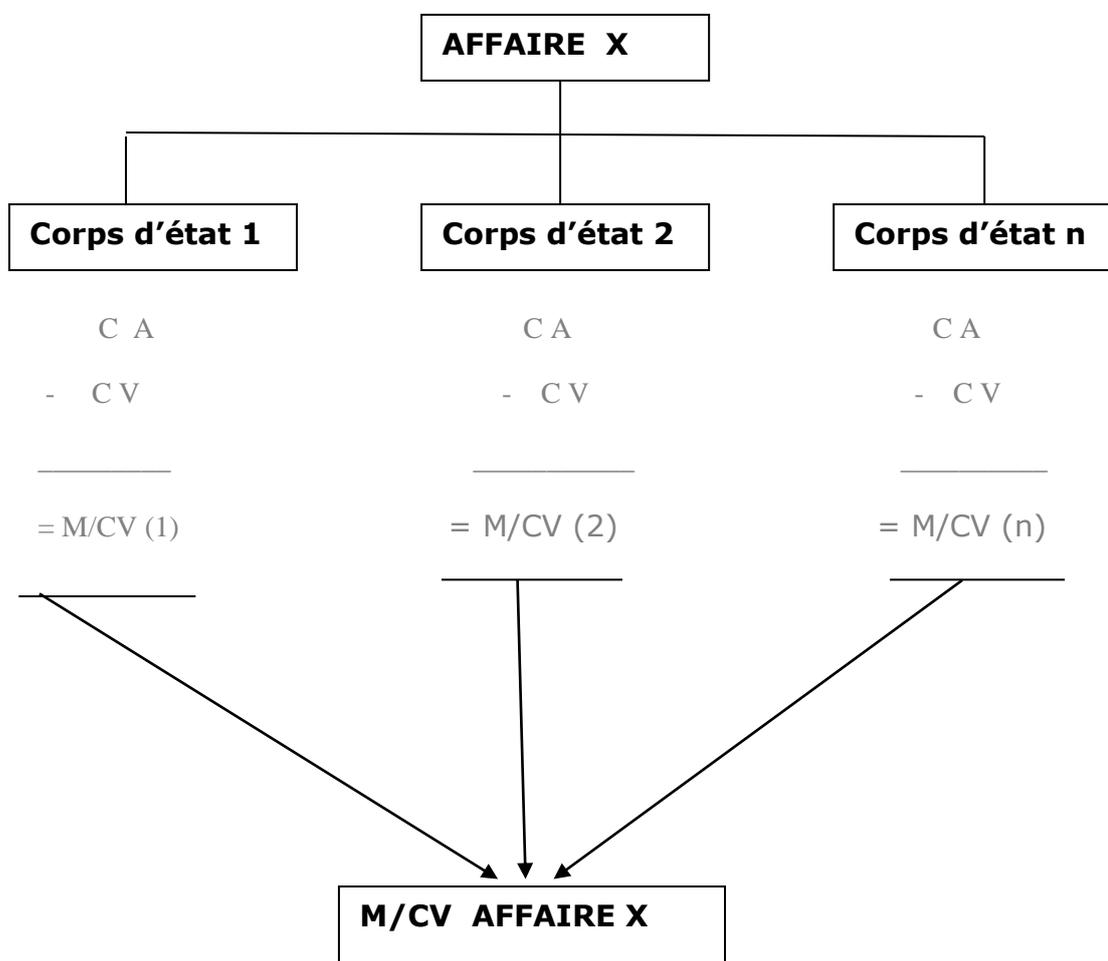


Schéma n° 11 : marge sur coûts variables par corps d'état.

2.2 Analyse des marges sur coûts variables :

Il y a lieu de noter que l'analyse va porter sur l'importance de la marge sur coût variable (M/CV) obtenue par corps d'état. La principale qualité de cette méthode réside dans sa faculté à permettre à ce stade déjà, d'identifier parmi les corps d'état de l'Entreprise ceux qui sont les plus rentables et parmi les affaires celles qui procurent plus de marge.

Aussi, il devient aisé pour le contrôle de gestion d'orienter l'intervention de l'Entreprise vers les segments d'activités les plus rentables et de réfléchir sur les actions à prendre en direction de celles moins rentables.

2.3 Détermination du résultat :

Toutefois la marge sur cout variable est calculée ; il sera possible de calculer le résultat de l'affaire en déduisant les couts fixes.

3. Supports d'information

L'amélioration du système de comptabilité analytique va naturellement induire des ajustements sur le système d'information.

Ces ajustements ou adaptations à la nouvelle codification analytique vont concerner tous les supports d'information (paie, stocks, matériel, prestations internes etc....) ayant un lien avec la comptabilité analytique.

Le modèle des principaux supports (notamment les nouveaux états de réalisations budgétaires) sont joints en annexe n° 13 et 14.

4. Avantages et inconvénients de la comptabilité analytique par corps d'état

La mise en œuvre des actions d'amélioration du système de comptabilité analytique de l'Entreprise (notamment le choix de la méthode des coûts partiels) va engendrer des avantages et des inconvénients. Cependant il est utile (à notre sens) de citer succinctement ces avantages et inconvénients afin de juger de la pertinence de passer du coût global aux coûts variables par corps d'état.

4.1 Avantages :

- Meilleure maîtrise et contrôle des coûts ;
- Calcul des marges sur coûts variables par corps d'état ;
- Possibilité de consolider les marges sur coûts variables obtenues par affaire et à l'échelle Entreprise ;
- Possibilité de déterminer les seuils de rentabilité pour chaque corps d'état ;
- Possibilité de classer les corps d'état par degré de rentabilité ;
- Simplicité de la méthode choisie de calcul des coûts ;
- Résorption (de manière implicite) des lacunes des sous-systèmes actuels (gestion stocks, matériel, paie etc....) alimentant la comptabilité Analytique ;
- L'aptitude du système à renseigner sur le détail des corps d'état peut constituer un tremplin pour un véritable **contrôle de gestion** ;
- Elimination des problèmes posés par l'affectation aléatoire des frais fixes (frais généraux), le choix des clés de répartition ;
- Meilleure fiabilité des informations.

4.2 Inconvénients

- Réformer des supports d'informations utilisés aujourd'hui ;
- Réajustement des supports d'information va obligatoirement engendrer des coûts supplémentaires ;
- Adaptation du personnel (rompu à la pratique actuelle de la comptabilité analytique) peut constituer un handicap.
- Aussi, nous pouvons affirmer que les avantages procurés par l'amélioration du système sont nettement supérieurs aux inconvénients engendrés.

Section 03 : Application du système proposé dans le projet GPL Pipeline

D'après notre étude du système analytique de l'EN-GTP on a constaté qu'elle utilise un seul critère de répartition dans le processus d'évaluation ; il s'agit de l'utilisation du chiffre d'affaires comme clé de répartition variant entre 7% et 13%.

Il est évident que la répartition de toutes ces charges selon un critère unique dans les différents coûts serait une solution très grossière. On comprend mal le pourquoi du choix d'un seul critère et de surcroît le chiffre d'affaires. Est-il un critère rationnel de choix prévalant dans la répartition des charges indirectes ?

Pour appliquer les affinements proposés dans les sections précédentes nous retenons le projet GPL Pipeline.

1. Présentation du projet :

1.1 définition du projet :

SONATRACH, société nationale pour la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation des hydrocarbures, dont le siège social est à Hydra, Alger a décidé de réaliser une canalisation de transport de gaz de pétrole liquéfié (GPL) dénommé LZ2.24 « reliant la station de pompage de Hassi R'mel au terminal arrivée d'Arzew.

Le contrat pour la réalisation du projet est signé en date du 05 Novembre 2007 par :

- le maître de l'ouvrage : SONATRACH ;
- l'entrepreneur : SAIPEM CONTRACTING ALGERIE ;
- le sous-traitant : EN-GTP.

L'EN-GTP déclare la disposition de la compétence et de tous les moyens en personnel et en matériel requis pour la réalisation de projet.

1.2 L'organigramme du projet :

L'organigramme du projet GPL LZ2.24 «Hassi R'mel – Arzew » est joint en annexe n° 15.

2. Traitement des charges et des produits

Malgré l'existence du système de calcul des coûts de revient fonctionnels depuis la création de l'EN-GTP, dont nous n'avons pas eu connaissance ; ce système ne répond plus aux exigences à la fois internes et externes qui s'éloignent de la réalité économique ; leur schéma se basant sur une simplification erronée de l'analyse des coûts, le seul paramètre pris en compte dans la répartition des charges communes est le seul chiffre d'affaires.

Nous allons tenter de faire évoluer ce système en utilisant d'autres critères de choix pour se rapprocher d'une analyse des coûts qui prend en compte tous les facteurs de coût consommés par les différentes étapes du projet.

Afin d'apporter des correctifs nécessaires à une répartition relativement équitable des charges dans les quatre centres de production (corps d'état). Nous avons utilisé plusieurs clés de répartition. Pour tenter de donner une répartition plus rationnelle et de se rapprocher de la vérité des coûts,

Vu le manque d'informations, les clés de répartition et d'imputation seront choisies d'une manière empirique en fonction des éléments d'appréciation mis à notre disposition à travers le seul document budgétaire, qui sera jointe en annexe n° 16.

Nous avons d'une manière empirique tenté de distinguer entre les charges directes et indirectes, variables et fixes pour procéder ensuite à leurs affectation, répartition puis imputation.

Vu les spécificités du secteur pétrolier qu'est GPL Pipeline et sa forte consommation en matières premières et en main d'œuvre, nous avons constaté à travers les chiffres entre ces deux sorte de charges qui cumulent à elles seules un taux de consommation de l'ordre de 41%.

Notre système de calcul des coûts permet pour chaque projet :

- D'affecter l'ensemble des charges directes (matières premières et main-d'œuvre directe soient 835 186 795,17 DZ) aux centres de production. Ainsi l'ENGTP pourra suivre régulièrement et facilement près de 28.57% de ses charges ;
- De rationaliser la part des charges indirectes à imputer dans les centres de production et dans les coûts.

Nous avons séparé les charges directes et indirecte variables.

Une fois les coûts à calculer définis, c'est à dire ventiler entre charges directes, charges indirectes, charges fixes et variables ; ce système mis en place va participer à leur affectation, leur répartition puis imputation...

L'analyse des charges indirectes pour déterminer le coût de chaque corps d'état serait à évaluer pour chaque projet à condition de bien abonner les charges qui doivent l'être.

Nous avons utilisé deux clés de répartition aléatoires (salaires, matières premières) mais qui a toutefois des fondements vu à la fois la part importante qui revient au projet dans la consommation des matières et de la masse salariale et la corrélation qui existe toutefois entre ces deux catégories de charges sans négliger leur influence sur le coût du projet. Tout au long du processus de répartition des autres charges indirectes ces deux composantes ont été largement retenues dans l'imputation des charges communes sur les différentes étapes du projet, Suivies par d'autres clés de répartition qui répondent le mieux à la nature des charges imputées.

Les charges qui concernent plusieurs centres à savoir – les charges indirectes- doivent être réparties entre les centres concernés en fonction de critères à déterminer selon l'importance de leur consommation, leur qualité et leur intervention dans le processus de production (projet).

En effet, notre processus du traitement des charges sera comme suit :

Dans un premier temps, les charges ont été ventilées en charges communes à l'ensemble des centres de production (par exemple : les services...) et charges directes de chaque centre production (génie civil, ...).

Parmi les charges directes :

- Les salaires représentant la main-d'œuvre directe selon les informations disponibles ont été affectés sans calcul au préalable.
- Les matières et fournitures sont les matières premières directes affectées aux quatre centres de productions en fonction du nombre d'heures main-d'œuvre directe.

Nous avons considéré au vu d'un cycle de production où les tâches peuvent être simultanées que l'ensemble des charges hors matières et main-d'œuvre sont des charges communes au projet.

En dehors des salaires qu'il a été facile d'affecter, les charges salariales indirectes ont été réparties en fonction d'un critère conventionnel qu'est la masse salariale directe:

Dans un deuxième temps, pour obtenir les coûts par centre, il a été nécessaire d'imputer les charges indirectes sur les quatre corps d'état. Ce calcul a été fait sur la base des différents critères choisis selon la nature des charges.

Les unités de mesure des activités sont des facteurs explicatifs de l'évolution des charges des centres.

-Il est tout à fait normal que les charges de personnels indirectes ne soient pas affectés à un corps d'état précis cela dépend des besoins de chaque centre et également des personnels qui gèrent les moyens de production mis à la disposition du projet.

A titre d'exemple prenons le cas des charges de personnel qui représentent un montant important 833 381 749 DZ et qui ne relèvent pas d'un seul centre : ingénieurs, cuisinier, agents de sécurité... sont plus difficiles à rapprocher de tel ou tel corps d'état. Elles fournissent des prestations aux différents centres du projet.

Donc le traitement des charges communes au projet de GPL PIPELINE suivra le processus ci-dessous:

2.1 Traitement des charges directes

2.1.1 Frais personnels :

Hormis les salaires directs affectés nous avons considéré la masse salariale globale comme base de répartition des salaires communs aux centres de production.

Les charges des personnels sont affectées comme le montre le tableau ci-dessous¹ :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	280 263 062,49
Tuyauterie et réservoirs	146 114 696,94
Charpente métallique, calorifuge et peinture	66 011 228,98
Electricité et instrumentation	37 627 213,76
Total	530 016 202,17

Tableau n° 11 : Affectation des frais personnels.

¹ La part importante des salaires est expliquée par des rappels hors projet indument supportés par ce projet.

2.1.2 Matières et fournitures :

Ces matières qui sont directes ont nécessitent l'utilisation des heures main-d'œuvre pour les affecter aux différents centres de production (annexe n° 17).

Le tableau suivant représente les heures main-d'œuvre consommées par chaque corps d'état :

Corps d'état	Heures main-d'œuvre	Pourcentage d'heures main-d'œuvre
Génie civile et montage d'équipement	1 307 873 970	0,4286
Tuyauterie et réservoirs	762 926 482,5	0,2500
Charpente métallique, calorifuge et peinture	435 957 990	0,1429
Electricité et instrumentation	544 947 487,5	0,1786
Total	3 051 705 930	1

Tableau n° 12 : heure main-d'œuvre par corps d'état.

Donc la répartition sera comme le montre le tableau ci-dessous :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	166 124 588,33
Tuyauterie et réservoirs	83 462 160,16
Charpente métallique, calorifuge et peinture	34 651 610,28
Electricité et instrumentation	20 932 234,23
Total	305 170 593,00

Tableau n° 13 : Affectation des matières et fournitures.

Nous avons remarqués que le centre de production génie civil et montage d'équipement est consommateur de 47% du coût de projet ce qui nous a amené vu la prépondérance des salaires et matières premières utilisés représentant à eux seuls 42% des coûts variables du coûts total des charges relevant du centre génie civil , ces charges ont été retenues comme base de répartition.

2.2 Traitements des charges indirectes :

2.2.1 Frais de personnels :

Il est donc nécessaire d'évaluer ou de mesurer la masse salariale relative au fonctionnement de tel ou tel corps d'état, qui est représenté par les travailleurs participant à la gestion des corps d'état c.-à-d. les personnels qui de loin ou de près permettent au projet de fonctionner, ou d'une autre manière gèrent les moyens de production mis à la disposition du projet.

La masse salariale du projet égale à 833 381 749,26 DZ dont 530 016 202,17 DZ (63,60%) charges directes et 303 365 547,09 DZ (36,40%) charges indirectes.

Pour la répartition des charges salariales indirectes nous avons utilisé les quotas des salaires directs exprimés dans le tableau ci-dessous :

Corps d'état	quotas des salaires directs (%)
Génie civile et montage d'équipement	52,88
Tuyauterie et réservoirs	27,57
Charpente métallique, calorifuge et peinture	12,45
Electricité et instrumentation	07,10

Tableau n° 14 : quotas des salaires directs par corps d'état.

Donc la répartition est comme suit :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	160 414 260,80
Tuyauterie et réservoirs	83 631 716,91
Charpente métallique, calorifuge et peinture	37 782 868,73
Electricité et instrumentation	21 536 700,65
Total	303 365 547,09

Tableau n° 15 : Répartition des frais personnels.

2.2.2 la répartition des fournitures et outillages :

2.2.2.1 Carburants et lubrifiants :

Ils sont évalués à 46 019 083.00 DZ, ils sont destinés pour la consommation des moyens de transport, des machines, des grues,...

Après une analyse technique on a utilisé comme unité d'œuvre le nombre des conducteurs et des chauffeurs pour répartir ces charges indirectes, pour mesurer l'incidence des consommations des carburants et lubrifiants dans l'utilisation des moyens de production

Corps d'état	Nbr des conducteurs et de chauffeurs
Génie civile et montage d'équipement	207
Tuyauterie et réservoirs	148
Charpente métallique, calorifuge et peinture	34
Electricité et instrumentation	66
Nombre total des conducteurs et des chauffeurs	455

Tableau n° 16 : Nombre des conducteurs et des chauffeurs par corps d'état.

Donc on aura comme clé de répartition :

$$\frac{\text{Carburants et lubrifiants}}{\sum \text{Nbr cond et chauff}} = \frac{46\,019\,083.00}{455} = 101\,140.84$$

La répartition sera la suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	20 936 154,24
Tuyauterie et réservoirs	14 968 844,58
Charpente métallique, calorifuge et peinture	3 438 788,62
Electricité et instrumentation	6 675 295,56
Total	46 019 083,00

Tableau n° 17 : Répartition des carburants et lubrifiants.

2.2.2.2 fournitures de bureau et imprimés :

Ils ont pour montant 1 046 772,00 DZ.

Notre analyse technique montre que ces fournitures de bureau et imprimés sont utilisés par les chefs d'équipes, les ingénieurs, les intendants et les instrumentistes, donc l'imputation sera à la base du nombre de ces professionnels :

Corps d'état	chef équipe	ING	Intendant	instrumentiste	total
Génie civile et montage d'équipement	453	148	0	0	601
Tuyauterie et réservoirs	119	8	0	0	127
Charpente métallique, calorifuge et peinture	68	0	2	0	70
Electricité et instrumentation	37	12	0	3	52
Total	677	168	2	3	850

Tableau n° 18 : nombre professionnels par corps d'état.

La clé de répartition est :

$$\frac{\text{fournitures de bureau et imprimés}}{\sum \text{Nbr professionnel}} = \frac{1\ 046\ 772,00}{850} = 1\ 231,50$$

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	740 129,38
Tuyauterie et réservoirs	156 400,05
Charpente métallique, calorifuge et peinture	86 204,75
Electricité et instrumentation	64 037,82
Total	1 046 772,00

Tableau n° 19 : Répartition des fournitures de bureau et imprimés.

2.2.2.3 Denrées et vivres

Ils s'élèvent à 392 572 DZ, il semble qu'ils doivent être répartis en fonction du nombre des personnels :

Corps d'état	Personnels
Génie civile et montage d'équipement	5 096
Tuyauterie et réservoirs	748
Charpente métallique, calorifuge et peinture	1 157
Electricité et instrumentation	707
Total	7 708

Tableau n° 20 : Nombre personnels par corps d'état.

La clé est :

$$\frac{\text{denrées et vivres}}{\sum \text{Nbr personnel}} = \frac{392\,572.00}{7\,679} = 51.12$$

Ce qui aboutit à la répartition suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	259 542
Tuyauterie et réservoirs	38 096
Charpente métallique, calorifuge et peinture	58 927
Electricité et instrumentation	36 008
Total nombre	392 572

Tableau n° 21 : Répartition des denrées et vivres.

2.2.2.4 Procurement et achat des travaux :

Vu sa quantité négligeable (795 DZ) nous avons simplifié à l'extrême avec une répartition égale au quatre centre :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	198,75
Tuyauterie et réservoirs	198,75
Charpente métallique, calorifuge et peinture	198,75
Electricité et instrumentation	198,75
Total	795,00

Tableau n° 22 : Répartition du procurement et achat des travaux.

2.2.3 Services :

Représentent une part importante des coûts de production. (29%)

Cependant une distinction s'impose au sein de cette catégorie.

2.2.3.1 Transport et déplacement des personnels :

Pour une valeur de 40 309 827 DZ, ce service est partagé par tous le personnel du projet, donc le facteur de la répartition sera le même que le tableau ci-dessus n° 20, relative au personnels.

La clé est donc :

$$\frac{\text{Transport et déplacement des personnels}}{\sum \text{Nbr personnel}} = \frac{40\,309\,827}{7\,708} = 5\,229.61$$

Par conséquent on aura le tableau de répartition suivant :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	26 650 088,01
Tuyauterie et réservoirs	3 911 747,61
Charpente métallique, calorifuge et peinture	6 050 657,74
Electricité et instrumentation	3 697 333,64
Total	40 309 827,00

Tableau n° 23 : Répartition du transport et déplacement des personnels.

2.2.3.2 Transport de marchandises et matières :

Ce sont les consommations des matières et marchandises prises comme base d'imputation qui permettront la ventilation des charges de transports entre les centres de production dont le montant 61 906 601.00 DZ qui sera réparti sur les bases suivantes :

Corps d'état	Quotas des matières premières directes (%)
Génie civile et montage d'équipement	42,86
Tuyauterie et réservoirs	25,00
Charpente métallique, calorifuge et peinture	14,29
Electricité et instrumentation	17,86

Tableau n° 24 : quotas des matières et fournitures directes par corps d'état.

La ventilation donc est comme suit :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	26 531 400,43
Tuyauterie et réservoirs	15 476 650,25
Charpente métallique, calorifuge et peinture	8 843 800,14
Electricité et instrumentation	11 054 750,18
Total	61 906 601,00

Tableau n° 25 : Répartition du transport de marchandises et matières.

2.2.3.3 location matériels et outillages :

La spécificité des travaux lourds de l'EN-GTP demande des matériels et outillages dont les coûts d'achat sont trop élevés, c'est pour cette raison que les responsables du projet optent dans les plupart des cas à la location de ces matériaux ; ignorant le nombre de machines utilisées pour chaque corps d'état, et pour s'adapter avec les informations dont on dispose, nous avons choisis le nombre de conducteurs et de chauffeurs (indiqué dans le tableau ci-dessus n° 16) comme unité d'œuvre pour répartir ces charges qui s'élèvent à 312 415 205,00 DZ :

La clé de répartition est comme suit :

$$\frac{\text{location matériels et outillages}}{\sum \text{Nbr conducteur et chauffeur}} = \frac{312\,415\,205.00}{455} = 686\,626.82$$

Le tableau de répartition est celui-là :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	142 131 752,60
Tuyauterie et réservoirs	101 620 769,98
Charpente métallique, calorifuge et peinture	23 345 312,02
Electricité et instrumentation	45 317 370,40
Total	312 415 205,00

Tableau n° 26 : Répartition de location matériels et outillages.

2.2.3.4 l'entretien et les réparations :

La répartition de l'entretien et les réparations concernent le matériel et l'outillage est faite sur la base du nombre des conducteurs et des chauffeurs, qui s'élève à 455 employeurs (présenté précédemment dans le tableau n° 16), retenu pour les charges d'entretien et de réparation dont le montant avoisine 1 077 344 DZ.

La clé donc est la suivante :

$$\frac{\text{entretien et réparations}}{\sum \text{Nbr conducteur et chauffeur}} = \frac{1\,077\,344}{455} = 2\,367.79$$

La ventilation résultant sera exprimée dans ce tableau :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	490 132,33
Tuyauterie et réservoirs	350 432,77
Charpente métallique, calorifuge et peinture	80 504,83
Electricité et instrumentation	156 274,07
Total	1 077 344,00

Tableau n° 27 : Répartition d'entretien et réparation.

2.2.3.5 Travaux et prestation reçus des sous-traitants :

Leur montant est égal à 430 673 808 DZ, le seul critère de répartition retenu est le quota de consommation de matières premières directes (voir tableau n° 24), utilisée pendant ces interventions car nous manquons d'informations qui pourraient expliquer leur imputation.

Donc on aboutira à la répartition suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	184 574 489,14
Tuyauterie et réservoirs	107 668 452,00
Charpente métallique, calorifuge et peinture	61 524 829,71
Electricité et instrumentation	76 906 037,14
Total	430 673 808,00

Tableau n° 28 : Répartition des travaux et prestation reçus des sous-traitants.

2.2.3.6 Autres services :

Ce sont des consommations autres que les matières premières fournies par l'extérieur pour les besoins du projet, ils s'élèvent à 880 423DZ ; ces autres services qui représentent une quantité négligeable dans le compte services a été réparti sur la base des matières premières directes représentées dans le tableau n° 24.

Donc la répartition des autres services et la suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	377 324
Tuyauterie et réservoirs	220 106
Charpente métallique, calorifuge et peinture	125 775
Electricité et instrumentation	157 219
Total	880 423

Tableau n° 29 : Répartition des autres services.

2.2.3.7 Hébergement et nourritures par tiers :

Le montant de cette charge s'élève à 363 213DZ, il est indiscutable que le meilleur indicateur de répartition est le nombre des personnels déjà expliqué dans le tableau ci-dessus n° 20.

On aura donc cette clé de répartition :

$$\frac{\text{hébergement et nourritures par tiers}}{\sum \text{Nbr personnel}} = \frac{363\ 213}{7\ 679} = 47.30$$

Tableau d'imputation de cette charge à travers les centres de production :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	240 131,48
Tuyauterie et réservoirs	35 246,93
Charpente métallique, calorifuge et peinture	54 519,65
Electricité et instrumentation	33 314,94
Total	363 213,00

Tableau n° 30 : Répartition des frais d'hébergement et nourritures par tiers.

2.2.4 Impôts et taxes

Le chiffre d'affaires calculé sera brut c'est-à-dire hors taxe

2.2.4.1 Autres impôts et taxes :

La valeur des autres impôts et taxes s'élève à 3 174DZ, nous avons estimé que la plus logique ventilation est celle basée sur la masse salariale ; cette dernière représente l'impôt sur les revenus.

Le tableau ci-dessus n° 14 indique la part des salaires directs dans chaque centre de production

Donc la répartition est la suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	1 678,35
Tuyauterie et réservoirs	875,01
Charpente métallique, calorifuge et peinture	395,31
Electricité et instrumentation	225,33
Total	3 174,00

Tableau n° 31 : Répartition des autres impôts et taxes.

2.2.5 Frais divers

2.2.5.1 Autres charges opérationnelles :

Ils sont répartis sur la base de consommation des matières premières directes dans chaque centre de production, les taux de consommation sont présentés dans le tableau ci-dessus n° 24.

Par conséquent, la ventilation des autres charges opérationnelles est la suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	2 660 467,29
Tuyauterie et réservoirs	1 551 939,25
Charpente métallique, calorifuge et peinture	886 822,43
Electricité et instrumentation	1 108 528,04
Total	6 207 757,00

Tableau n° 32 : Répartition des autres charges opérationnelles.

2.2.6 Prestations internes :2.2.6.1 Location matériels et outillages :

La répartition de ces charges des locations internes sera faite comme celles des locations externes, par rapport au nombre de conducteurs et de chauffeurs indiqué dans le tableau n° 16.

Donc la répartition sera la suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	186 572 250,04
Tuyauterie et réservoirs	133 394 652,20
Charpente métallique, calorifuge et peinture	30 644 717,40
Electricité et instrumentation	59 486 804,36
Total	410 098 424,00

Tableau n° 33 : Répartition des frais de location matériels et outillages.

2.2.6.2 Contrôle soudage :

Le montant des charges de contrôle soudage s'élève à 127 158 024 DZ, ce dernier sera directement affecté au centre de production tuyauterie et réservoir, car c'est le seul centre de production dans lequel l'activité de soudage est exécutée.

2.2.6.3 Hébergement et nourritures :

Leur montant de 342 478 008 DZ sera réparti comme celui de l'hébergement et nourritures externes en retenant le nombre total des personnels illustré dans le tableau n° 20.

On obtient la répartition suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	226 422 927,97
Tuyauterie et réservoirs	33 234 762,58
Charpente métallique, calorifuge et peinture	51 407 246,40
Electricité et instrumentation	31 413 071,05
Total	342 478 008,00

Tableau n° 34 : Répartition des frais d'hébergement et nourritures.

2.2.6.4 Autres prestations :

La somme des autres prestations est égal à 3 707 812 DZ, en relation avec les consommations autres que les matières premières ; nous avons estimé que la meilleure façon de les répartir est celle basée sur les pourcentages de contribution des consommations matières premières directes dans les charges de chaque corps d'état, présentés dans le tableau n° 24.

La répartition sera la suivante :

Corps d'état	Montant
Génie civile et montage d'équipement	1 589 062,29
Tuyauterie et réservoirs	926 953,00
Charpente métallique, calorifuge et peinture	529 687,43
Electricité et instrumentation	662 109,29
Total	3 707 812,00

Tableau n° 35 : Répartition des autres prestations.

2.3 Traitement des charges fixes :

Avant de procéder à tous les calculs et en reprenant la distinction directe-indirecte appartenant à la méthode des coûts complets nous avons repris la distinction coûts variables directes /coûts variables indirectes et l'ensemble des coûts fixes qui ne sont pas affectés au coût à la production ; considérés comme des charges de structure déductibles des résultats de l'entreprise.

Les charges fixes de structure correspondent à un niveau d'activité ou d'une autres manière représente le coûts d'utilisation de la capacité de production mise à la disposition du projet ; hormis les charges fixes proprement dites, les frais de siège et frais de base considérés comme frais généraux sont imputées directement des résultats pour mieux les maîtriser, car ce sont des charges qui augmentent plus rapidement que les coûts à la production (coûts à la réalisation).

2.3.1 Frais de base :

Ils s'élèvent à 457 951 361 DZ, ce sont des charges fixes non imputées aux coûts mais supportées par les résultats de l'entreprise ; ces derniers sont évalués sur la base du chiffre d'affaires en lui imputant 13%, or ces charges consomment une part non négligeable des gains dégagés du projet.

2.3.2 Frais généraux siège :

Ils s'élèvent à 246 589 194 DZ, calculés sur la base du chiffre d'affaires avec un taux de 7%.

Ces deux catégories de charges ne doivent aucunement être réparties sur les coûts des projets. Sachant qu'elles représentent 20% de toutes les charges confondues consommées au niveau du projet (il semble qu'il y ait une proportionnalité entre les charges et le chiffre d'affaires)

2.4 Traitement des produits :

Nous avons cru répartir l'ensemble du chiffre d'affaires qui s'élève à 3 523 063 470 DZ sur la base des charges consommées au niveau de chaque centre de production, notre vision va dans le sens d'éviter que les résultats soient négatifs ; en respectant la corrélation existante entre le montant du chiffre d'affaires et la consommation des charges propres à chaque étape.

Cette clé de répartition retenue nous a permis de dégager des marges supérieures à zéro, donc chaque centre couvre l'ensemble de ses charges variables en participant à la couverture des coûts fixes.

corps d'état	quotas des consommations des CV (%)
Génie civile et montage d'équipement	47,61
Tuyauterie et réservoirs	28,97
Charpente métallique, calorifuge et peinture	11,44
Electricité et instrumentation	11,99

Tableau n° 36 : quotas des coûts variables par corps d'état.

Le montant de chiffre d'affaire alloué à chaque centre est en relation avec le processus de production qui consomme au niveau des deux premières étapes l'essentiel du coût de projet.

corps d'état	Chiffre d'affaires
Génie civile et montage d'équipement	1 677 166 031,05
Tuyauterie et réservoirs	1 020 481 752,95
Charpente métallique, calorifuge et peinture	403 091 213,28
Electricité et instrumentation	422 324 472,71
Total	3 523 063 470,00

Tableau n° 37 : Chiffre d'affaires par corps d'état.

3. Les outils d'analyse

3.1 Les marges sur coûts variables par corps d'état :

3.1.1 Calcul des marges sur coûts variables par corps d'état :

Le calcul des marges sur coûts variables est présenté dans le tableau n° 38 ci-dessous.

Désignation	Génie civil ...	Tuyauterie ...	Charpente métallique...	Electricité...	totaux
Chiffres d'affaires	1 677 166 031,05	1 020 481 752,95	403 091 213,28	422 324 472,71	3 523 063 470
Matières et fournitures	152 723 421,01	91 456 187,62	47 179 917,67	61 270 288,71	352 629 815
Matière, fourniture et petite outillage	130 787 397,00	76 292 648,25	43 595 799,00	54 494 748,75	305 170 593
Carburants et lubrifiants	20 936 154,24	14 968 844,58	3 438 788,62	6 675 295,56	46 019 083
Fournitures de bureau et imprimés	740 129,38	156 400,05	86 204,75	64 037,82	1 046 772
Denrées et vivres	259 541,63	38 095,99	58 926,54	36 007,84	392 572
Procurement et achat de travaux	198,75	198,75	198,75	198,75	795
Services	380 995 318,14	229 283 405,29	100 025 398,80	137 322 298,77	847 626 421
Transports et déplacements personnels	26 650 088,01	3 911 747,61	6 050 657,74	3 697 333,64	40 309 827
Transports de marchandises et matériel	26 531 400,43	15 476 650,25	8 843 800,14	11 054 750,18	61 906 601
Location matériels et outillages	142 131 752,60	101 620 769,98	23 345 312,02	45 317 370,40	312 415 205
Entretiens et réparations	490 132,33	350 432,77	80 504,83	156 274,07	1 077 344
Trav et prest reçus des sous-traitants	184 574 489,14	107 668 452,00	61 524 829,71	76 906 037,14	430 673 808
Autres services	377 324,14	220 105,75	125 774,71	157 218,39	880 423
Hébergement et nourritures par tiers	240 131,48	35 246,93	54 519,65	33 314,94	363 213
Frais personnels	440 677 323,29	229 746 413,85	103 794 097,71	59 163 914,41	833 381 749
Impôts et taxes	1 678,35	875,01	395,31	225,33	3 174
Autres impôts et taxes	1 678,35	875,01	395,31	225,33	3 174
Frais divers	2 660 467,29	1 551 939,25	886 822,43	1 108 528,04	6 207 757
Autres charges opérationnelles	2 660 467,29	1 551 939,25	886 822,43	1 108 528,04	6 207 757
Prestations internes	414 584 240,29	294 714 391,78	82 581 651,23	91 561 984,70	883 442 268
Location matériels et outillages	186 572 250,04	133 394 652,20	30 644 717,40	59 486 804,36	410 098 424
Contrôle soudage		127 158 024,00			127 158 024
Hébergement et nourritures	226 422 927,97	33 234 762,58	51 407 246,40	31 413 071,05	342 478 008
Autres prestations	1 589 062,29	926 953,00	529 687,43	662 109,29	3 707 812
Total coûts variables	1 391 642 448,36	846 753 212,80	334 468 283,15	350 427 239,95	2 923 291 184
M/CV	285 523 582,69	173 728 540,16	68 622 930,13	71 897 232,76	599 772 286

Tableau n° 39 : Marge sur coûts variables par corps d'état.

3.1.2 Interprétation des marges sur coûts variables :

Le taux de la marge sur coûts variables globale est de 17.02% du chiffre d'affaires global, ce taux de marges reste toutefois en dessous des attentes assignées au projet...

Si on s'arrête au niveau de la marge sur coûts variables, on constate que les quatre centres de production réalisent des performances qui sont à la fois bonnes mais non concordantes, puisque le centre génie civil et montage d'équipement représente 47.61% de la marge sur coûts variables, le centre tuyauterie et réservoirs représente 28.97%, alors que le centre charpente métallique, calorifuge et peinture et le centre électricité et instrumentation représentent successivement 11.44% et 11.99%.

Il est clair à ce stade d'analyse que les deux premiers centres de production sont plus intéressants en matière de contribution à la couverture des charges fixes que les centres en aval, car leurs contributions à la marge sur coûts variables est de 36 et 17 points inférieurs à ce lui des centres en amont du cycle de production.

Si l'entreprise abandonne les activités ayant de faibles marges sur coûts variables, en faisant appel à la sous-traitance elle accentuera ses déficits car le problème se pose au niveau des frais généraux absorbent l'essentielle des plus-values dégagées par le projet, elle renoncera à une marge sur coûts variables de 140 520 163 DZ considérée comme un profit dégagé par les centres concernés. Pis encore, une telle décision accroîtra la perte de l'entreprise de 104 768 269 DZ à une perte égale à 245 288 432.15 DZ en effet, avec la disparition des corps d'état 3et4 disparaîtront les charges variables, mais ses charges fixes continueront à figurer dans les comptes du projet.

Des considérations commerciales peuvent aussi intervenir (complémentarité des réalisations, images commerciale) qui peuvent conduire à maintenir des productions même si leur marge sur coûts variables est négligeable.

3.2 Le résultat :

3.2.1 Calcul de résultat :

Désignation	Génie civil...	Tuyauterie...	Charpente métal...	Electricité	Total
M/CV	285 523 583	173 728 540	68 622 930	71 897 233	599 772 286
CF					704 540 555
Frais généraux siège					246 589 194
Frais de structures base					457 951 361
Résultat					- 104 768 269

Tableau n° 39 : Résultat du projet.

3.2.2 Interprétation du résultat :

L'importance des charges fixes de l'ordre de +20% va absorber l'essentiel de la plus-value dégagée par les centres de production avec l'aboutissement à un résultat négatif.

Les coûts fixes représentés pour l'essentiel de frais de siège qui ne devraient pas être supportés en totalité par le projet en question ; il est aberrant que les résultats supportent des charges propres à l'entreprise. (Les marges sur coûts variables absorbent l'essentiel des frais généraux.). Les frais de base qui représentent les frais de siège propres au projet devraient être supportés par les résultats du projet.

Les marges dégagées par chaque centre de production sont appréciables, devraient participer à la couverture des charges de structure et dégager des profits.

Comment accepter qu'un projet de cette envergure soit déficitaire, vu l'expérience acquise, la maîtrise des processus de production et donc des coûts ?

Le problème des résultats déficitaires s'expliqueraient par des surcoûts extérieurs au projet et supportés par ces derniers pour des raisons sociales qui répondent à des objectifs politiques, ces projets étant financés par la manne pétrolière, ce qui pourrait expliquer en partie ces résultats ou alors pour des facteurs externes liés à la concurrence c'est-à-dire pour une question de prestige l'entreprise propose des prix défiant toute concurrence (même se sachant déficitaire).

Les frais de siège seront appelés à diminuer voir à disparaître et/ou alors être pris en charge par l'entreprise, il nous semble que l'objectif de l'entreprise est la réalisation des profits dans ce cas on devrait assister à un dégraissage des structures.

Les prévisions qui ont été à l'origine de l'évaluation de projet n'ont-elles pas pris en compte l'ensemble des charges pour calculer le chiffre d'affaires ou bien alors ont-ils pris dans le calcul l'existence de la concurrence jusqu'à baisser le chiffres d'affaires en dessous des prix à la concurrence ?

- chiffre d'affaires mal déterminé ; ou sous déterminé.
- surcoûts constatés avec les frais de siège (coûts social) ;
- charges propres au projet mal évaluées.

Ou alors tout simplement, une décision stratégique répondant à des objectifs socioéconomique (occuper un marché, fidéliser le client, réaliser des bénéfices à long et moyen terme, prestige,...).

Les charges de structure base considérées comme des charges variables sont en réalité des charges fixes propres au projet par opposition aux frais de siège charges fixes communes à l'ensemble des projets ; dans le cas contraire le total des marges sur coûts variables seront considérés comme résultat, on dira que le projet est rentable mais que l'entreprise est déficitaire, sinon le projet sera tout simplement refusé.

3.3 Le seuil de rentabilité :

$$SR = \frac{CF}{Tx M/CV}$$

$$SR = \frac{704\,540\,555}{0.1702}$$

$$SR = 4\,138\,472\,469$$

Sachant que : Taux de marge sur coûts variables égal à :

$$Tx M/CV = \frac{M/CV}{CA} * 100$$

$$Tx M/CV = \frac{599\,772\,286\,3}{3\,523\,063\,470} * 100$$

$$Tx M/CV = 17.02 \%$$

Ceci s'expliquerait soit par :

- un chiffre d'affaires mal évalué répondant à des objectifs stratégiques...
- une masse de charges variables non proportionnelles au coût d'activité du projet (gaspillage des ressources mises à la disposition du projet).

3.4 La marge de sécurité :

$$MS = CA - SR$$

$$MS = 3\,523\,063\,470 - 4\,138\,472\,469$$

$$MS = - 615\,408\,999$$

On remarque que la part du chiffre d'affaires n'excède pas le seuil de rentabilité en valeur monétaire ; car la différence entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité est négative.

Dans ce cas soit on remet en cause le chiffre d'affaires soit on révisé les charges variables propres au projet.

Les conclusions partielles apportées à notre évaluation sont confirmées par les résultats obtenus avec une marge de sécurité négative.

Ou alors l'incidence des charges fixes sur le coût du projet.

3.5 L'indice de rentabilité :

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

$$IR = \frac{-615\,408\,999}{3\,523\,063\,470}$$

$$IR = - 0.1747$$

Le projet n'est pas rentable à partir du seul seuil de rentabilité, le chiffre d'affaires devrait augmenter au moins de 18% pour couvrir les charges de projet.

Conclusion

Avant de conclure notre étude, il nous semble utile de rappeler les principales recommandations (indiquées de manière implicite dans le chapitre précédent) nécessaires (à notre sens) pour asseoir une comptabilité analytique de gestion par corps d'état à savoir :

- Choix de la méthode des coûts variables pour le calcul des coûts,
- Extension du sous-système « stocks » (ouverture des magasins au niveau des chantiers),
- Extension du sous-système « matériel » (ouverture d'antennes logistiques au niveau des chantiers),
- Actualisation périodique de la tarification interne (taux de location du matériel de réalisation, de la pension complète et repas de midi en matière d'hébergement et nourriture),
- Installation des comptes analytiques sur chantier (pour assister le chef de projet dans le contrôle des imputations et suivi des coûts),
- Imputation des frais de personnel sur les corps d'état selon un coût main-d'œuvre préalablement calculé,
- Réajustement des supports d'information,
- Ne pas perdre de vue la masse des frais fixes.

Ces recommandations peuvent contribuer à doter l'Entreprise d'outils de mesure des performances efficaces, efficaces.

La comptabilité analytique telle que proposée dans cette étude constitue (à notre sens) une condition pour espérer maîtriser et contrôler au mieux ses coûts et coûts de revient.

La maîtrise des coûts constitue pour une entreprise la meilleure manière d'atteindre la compétitivité économique laquelle reste la clef voûte de toute réussite.

***CONCLUSION
GENERALE***

Conclusion générale

Face aux besoins de l'information inhérente au fonctionnement de l'entreprise dans un monde économique caractérisé par sa complexité et son instabilité ; il est indispensable pour chaque entreprise de disposer d'un système d'information de qualité, qu'elle soit comptable, financière ou opérationnelle. Ce système d'information constitué globalement par la comptabilité de gestion qui occupe une place prépondérante à travers ses outils et ses méthodes de calcul des coûts.

La mission de la comptabilité analytique de gestion, consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de prendre des décisions propres et d'assurer le devenir de l'entreprise, en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et la plus rapide de leur situation actuelle.

L'entreprise met en œuvre les procédures de calcul des coûts de revient de l'entreprise par centre de responsabilité et par produits ; pour se maintenir sur le marché à la fois national et international en maîtrisant ses coûts et coûts de revient.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons analysé le système de la comptabilité de gestion existant dans l'entreprise de grands travaux pétroliers. Cependant, plusieurs insuffisances liées au système basé sur la méthode des coûts complets et celles liées au fonctionnement du système ne répond plus aux exigences actuelles.

La mise en place de ce nouveau système impose à l'entreprise de réviser le système d'information actuel, appliquer la méthode des coûts variables pour répondre à des exigences économiques et assurer la fiabilité des informations, l'efficacité et l'efficience de l'entreprise; le système d'information constitue le système essentiel du pilotage des entreprises, c'est l'élément essentiel du processus décisionnel. Le nouveau système doit donner des informations fiables pour les besoins, le suivi et le contrôle du projet, et ainsi aider les gestionnaires à prendre des décisions pertinentes au moment opportun.

Vu les insuffisances relevées sur la pratique de la méthode des coûts complets inadaptée aux besoins d'information des gestionnaires ; nous avons repris la méthode des coûts variables qui semble plus rationnelle que celle des coûts complets et qui améliore la qualité de l'information d'aide à la prise de décision.

Avec la mise en place de cette méthode, il sera possible de connaître les marges sur coûts variables, les seuils de rentabilité de chaque corps d'état, et identifier celles qui procurent une rentabilité pour participer à la couverture des charges fixes de chaque affaire.

Les clés de répartition choisies et les tableaux proposés dans l'évaluation du projet par la méthode des coûts variables n'ont pas la prétention d'être exhaustifs ni parfaits en raison du manque et parfois de l'inexistence de l'information aussi le choix doit être effectué sur la base des études technico-économique des corps d'état ou des études statistiques, ainsi il est recommandé à l'entreprise de présenter les informations nécessaires à toutes évaluations, avec les recommandations suivantes :

- Extension du sous-système « stocks » (ouverture des magasins au niveau des chantiers),
- Extension du sous-système « matériel » (ouverture d'antennes logistiques au niveau des chantiers),
- Actualisation périodique de la tarification interne (taux de location du matériel de réalisation, de la pension complète et repas de midi en matière d'hébergement et nourriture),
- Installation des comptes analytiques sur chantier (pour assister le chef de projet dans le contrôle des imputations et suivi des coûts),
- Imputation des frais de personnel sur les corps d'état selon un coût main-d'œuvre préalablement calculé,
- Réajustement des supports d'information,
- Ne pas considérer les charges fixes comme des coûts de production ;
- Ne pas perdre de vue la masse des frais fixes sans pour cela les imputer.
- Refus de répartir les frais de siège (doivent être supportées par l'entreprise)
- Refus de répartir les frais de base (doivent être supportées par les résultats des projets)

A travers ce mémoire, nous pouvons conclure que la bonne gestion et la préparation de l'entreprise à affronter la concurrence, ne peuvent être assurées que par la mise en place d'un système de comptabilité analytique de gestion qui réponde aux besoins de l'entreprise, afin d'utiliser les informations issus de ce système pour réagir efficacement aux perturbations de toute nature qui peuvent affecter la vie de l'entreprise. Il y a alors aujourd'hui un besoin de suivi détaillé des coûts des opérations pour éviter les déficits des projets et éviter d'imputer des charges qui n'ont aucun lien avec les projets.

Nous terminons avec cette citation de Laroche Foucault,

« La suprême habilité consiste à bien connaître le prix des choses »

Liste des ouvrages

- Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, « Lexique d'économie », Dalloz, 1999.
- Alain Boutat, comptabilité analytique de gestion, nouvelle édition, 2008.
- Alain BOUTAT, Comptabilité analytique de gestion, 2000.
- Alain Burlaud et C Simon, Comptabilité de gestion, Vuibert, 2003.
- ALAIN burlaud et S CLAUD, Comptabilité de gestion/cout et contrôle, VUIBERT, 3^{EME}édition.
- Bouquin henri, Comptabilité analytique de gestion, Edition Economica, Paris, 2000.
- BENDERIOUCH, Mise en place et exploitation d'une comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, 2003.
- Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugghe, Organisation et gestion de l'entreprise, Dunod, 1994.
- COSSU et MILKOFF, Comptabilité de gestion (la gestion par les coûts), Nathan Université, 1998.
- Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugghe, Organisation et gestion de l'entreprise, Dunod, 1994.
- Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI DCG, Contrôle de gestion manuel et applications, 2e édition, Dunod, 2010.
- Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, Système d'information pour le managment, Economica.
- Gervais Michel, Contrôle de gestion, Economica, 9eme édition, 2009.
- Guninier, D, Sécurité et qualité des systèmes d'information, approche systémique, Masson, 1992.
- Grandguillot B, Comptabilité de gestion, Gualino, 9^{ème} édition, 2008.
- Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, Economica, 2001.
- Jacques Margerin et Gérard Ausset, Comptabilité analytique, outil de gestion aide à la décision, Edition Sedifor, 5^{ème} édition, 1984.
- Lacurie Philippe, Système d'information, communication, 2009.
- L.Dubrulle et D.Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007
- Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, 2001
- Louis Dubrulle et Didier Jourdain, comptabilité analytique de gestion, 5^{ème} édition, Dundo, 2007.

Bibliographie

- Marciniak R et Rowe F, système d'information dynamique et organisation, Economica, 1997.
- Melyon Gérard, comptabilité analytique : principe, coût réel constaté, Bréal, 3^e édition, 2004.
- Meylon G, La comptabilité analytique : principes, techniques et évolutions, Eska, Paris, 1994.
- Margerin J, Ausset G, Comptabilité analytique outil de gestion aide à la décision, 5^e édition, SEDIFOR, 1984.
- Pierre Lassegue, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 2000.
- Philippe Nasr, Le système d'information de gestion, Chenelière, 2009.
- Saada foufik, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2^{ème} édition, 1998.

Liste de Site web :

- http://www.procomptable.com/etudiants/cours_exercice_initiation/INIT1_definition.pdf
- <http://www.l-expertcompable.com/comptabilité/obligationscomptables/les-formesdecomptabilité.html>
- <http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-C/Comptabilite-nationale>

Liste des mémoires :

- Omaro Amado, analyse de la rentabilité par la méthode des coûts variables, Institut supérieur de comptabilité, Niger, promotion 2004.
- Amadou, Institut Supérieure de Comptabilité, Niger, promotion 2004.

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire.....	I
Liste des tableaux.....	II
Liste des schémas.....	IV
Liste des graphiques.....	V
Liste des abréviations.....	VI
Résumé.....	VII
Abstract.....	VIII
Introduction Générale.....	A-E

La première partie : cadre théorique de l'étude

Chapitre 1 : La comptabilité de gestion au sein du système d'information de l'entreprise

Introduction.....	01
Section 01 : le système d'information et le système d'information comptable.....	02
1. Notion sur le système d'information.....	02
1.1 Le système.....	02
1.1.1 Définition d'un système.....	02
1.1.2 Le système « entreprise ».....	03
1.1.3 Composants du système « entreprise ».....	03
1.1.4 Variété des systèmes.....	04
1.2 L'information.....	04
1.2.1 Définition de l'information.....	04
1.2.2 Caractères de l'information.....	05
1.2.3 Nature et sources de l'information collectée par l'entreprise.....	06
1.2.4 Rôle de l'information pour l'entreprise.....	06
1.3 Le système d'information.....	07
1.3.1 Définition du système d'information.....	07
1.3.2 Trois systèmes de base.....	07
1.3.3 Qualités du système d'information.....	08
1.3.4 Ressources d'un système d'information.....	08
1.3.5 Fonctions du SI et processus informationnel.....	09
1.3.6 Finalités de système d'information.....	10
2. la comptabilité au sein de système d'information.....	11
2.1 Généralités sur la comptabilité.....	11
2.1.1 Définition de la comptabilité.....	11
2.1.2 Rôles et objectifs de la comptabilité.....	12
2.1.3 Caractéristiques qualitatives de l'information financière.....	12
2.1.4 Types de comptabilité.....	13
2.2 Le système d'information comptable.....	15
2.2.1 Définition du système d'information comptable.....	15
2.2.2 Objectifs du système d'information comptable.....	16
2.3 Rôle et place de la comptabilité gestion dans le système d'information.....	17
2.4 Relation entre le système d'information, la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.....	18
Section 2: le cadre conceptuel de la comptabilité de gestion.....	20
1. Définition de la comptabilité de gestion.....	20
2. Fonctions de la comptabilité de gestion.....	21
3. Objectifs de la comptabilité de gestion.....	21
4. Caractéristiques de la comptabilité de gestion.....	23
5. Outils de la comptabilité de gestion.....	23
5.1 Outils de planification et de gestion budgétaire.....	23

Table des matières

5.2 Méthodes de calcul des coûts et marges	24
6.Comptabilité de gestion et contrôle de gestion.....	24
7.Comptabilité financière et la comptabilité de gestion.....	26
7.1 Relation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion	26
7.2 Caractéristiques des deux types de comptabilité	27
7.3 Résultat analytique et résultat comptable	28
8. Typologie des coûts	28
8.1 Définitions	28
8.2 Caractéristique des coûts	28
8.3 Eléments de charges constitutifs des coûts.....	30
9.Passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion.....	31
9.1 Charges et produits en comptabilité de gestion	31
9.1.1 Incorporation des charges d'exploitation	31
9.1.2 Incorporation des produits d'exploitation	34
Conclusion.....	35

Chapitre 02 :L'analyse des coûts

Introduction.....	36
--------------------------	-----------

Section 01 : la méthode des coûts complets.....	37
--	-----------

1. Définition de la méthode.....	37
2. Principe de la méthode	37
3. Processus de calcul	38
3.1 Détermination du centre d'analyse	38
3.1.1 Sections principales	38
3.1.2 Sections auxiliaires	39
3.2 Répartition primaire et secondaire	39
3.2.1 Répartition primaire	39
3.2.2 Répartition secondaire	39
3.3 Imputation des charges indirectes aux coûts	40
4. Différentes étapes du calcul des coûts	41
4.1 Coût d'achat	42
4.2 Coût de production	42
4.3 Coût de distribution	42
4.4 Coût de revient	42
5. Avantages et inconvénients de la méthode	44
5.1 Avantages de la méthode	44
5.2 Inconvénients de la méthode	44

Section 2 : La méthode des coûts partiels.....	46
---	-----------

1. les coûts partiels	46
2. la méthode des coûts variables	47
2.1 Confusion terminologique : direct costing ou variable costing.....	47
2.2 Coûts variables ou coûts complets	47
2.3 Définition de la méthode des coûts variables	48
3. Le direct costing simple	49
3.1 Définition de la méthode	49
3.2 Principe de la méthode	49
3.3 Marge sur coûts variables	50
3.4 Résultat de l'entreprise	50
3.5 Avantage et inconvénients de la méthode	52
3.5.1 Avantages de la méthode	52
3.5.2 Inconvénients de la méthode	52
4. Le direct costing évolué	53
4.1 Définition du direct costing évolue	53

Table des matières

4.2	Principe de la méthode	54
4.3	Marges sur coûts variables	54
4.4	Résultat de l'entreprise	55
4.5	Différentes contributions peuvent être définies et calculées	55
4.6	Avantage et limite de la méthode	56
4.6.1	Principal intérêt	56
4.6.2	Limites	56
4.7	Interprétations brutes du direct costing.....	56
5.	Analyse coût-volume-profit	57
5.1	Caractéristiques du modèle	57
5.2	Application : seuil de rentabilité ou point mort	57
5.2.1	Seuil de rentabilité	57
5.2.1.1	Définition.....	57
5.2.1.2	Méthode de calcul	58
5.2.2	Marge de sécurité	60
5.2.3	Indice de sécurité	60
5.2.4	Levier opérationnel	60
	Conclusion	61

La deuxième partie: cadre pratique de l'étude

Chapitre 01 : Présentation et analyse du système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP

Section 01: présentation de l'entreprise nationale de grands travaux pétroliers (ENGTP)..62

1.	Notion et Historique.....	62
1.1	Notion d'entreprise.....	62
1.2	Historique.....	62
2.	Objectifs et Missions de l'ENGTP	65
2.1	Objectifs de l'ENGTP	65
2.2	Missions de l'ENGTP	65
3.	Activités de l'ENGTP	66
3.1	Activités de Réalisation.....	66
3.2	Autres activités.....	67
4.	Principaux clients de l'entreprise	68
4.1	Principaux clients nationaux	68
4.2	Principaux clients internationaux	68
5.	Organigramme de l'organisme d'accueil	69

Section 02 : le système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP.....70

1.	Présentation du système	70
2.	Fonctionnement du système	71
2.1	Principes de fonctionnement.....	71
2.2	Plan comptable analytique	71
2.3	Les charges	73
2.3.1	Charges directe.....	73
2.3.2	Prestations internes (facturations internes) Charges directes	74
2.3.3	Charges indirectes.....	75
2.4	Les produits	76
3.	Supports d'information	76
3.1	Informations générales sur le centre de profit (affaire)	77
3.2	Prévisions	77
3.3	Réalisations	77
3.4	Dépenses engagées	78
3.5	Manpower	78
4.	Système d'information	79

Table des matières

4.1 Résultats analytiques récapitulatifs	79
4.2 Résultats analytiques détaillés (R.A.D).....	79
Section 03 : Insuffisances de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP.....	80
1. Insuffisances liées au système	80
2. Insuffisances liées au fonctionnement du système	80
2.1 Anomalies liées au sous-système « paie »	81
2.2 Anomalies liées au système« stocks »	82
2.3 Anomalies liées au sous-système « matériel »	82
2.4 Anomalies liées aux prestations internes	83
2.5 Anomalies liées aux frais généraux	84
2.6 Anomalies liées à l'organisation	84
Chapitre 02 : Aménagements apportés au système de la comptabilité de gestion de l'EN-GTP	
Introduction.....	85
Section n 01: Affinement du système de la comptabilité de gestion existant.....	86
1. Affinement du découpage analytique (niveaux d'observation).....	86
2. Affinement de codification Analytique.....	88
3. Affinement des charges par corps d'état.....	89
3.1 Charges variables directes.....	89
3.2 Charges indirectes "propres" au centre de profit.....	92
4. Affinement des produits.....	92
Section 2 : Organisation et mise en place d'une Comptabilité de gestion élargie aux corps d'état « Coûts Variables par Corps d'état ».....	93
1. Identification des corps d'état	93
2. Choix de la méthode de calcul des "Coûts".....	94
2.1 Détermination de la marge sur coût variable (M/CV)	95
2.2 Analyse des marges sur coûts variables	96
2.3 Détermination du résultat	96
3. Supports d'information.....	96
4. Avantages et inconvénients de la comptabilité analytique par corps d'état.....	97
4.1 Avantages	97
4.2 Inconvénients.....	97
Section 03 : Application du système proposé dans le projet GPL Pipeline.....	98
1. Présentation du projet.....	98
1.1 Définition du GPL Pipeline.....	98
1.2 Organigramme du projet	98
2. Traitement des charges et des produits.....	99
2.1 Traitement des charges directes.....	101
2.1.1 Frais personnels.....	101
2.1.2 Matières et fournitures	102
2.2 Traitements des charges indirectes.....	103
2.2.1 Frais de personnels.....	103
2.2.2 Répartition des fournitures et outillages.....	104
2.2.2.1 Carburants et lubrifiants.....	104
2.2.2.2 Fournitures de bureau et imprimés	105
2.2.2.3 Denrées et vivres.....	105
2.2.2.4 Procurement et achat des travaux.....	106
2.2.3 Services.....	107
2.2.3.1 Transport et déplacement des personnels.....	107
2.2.3.2 Transport de marchandises et matières.....	107
2.2.3.3 location matériels et outillages.....	108

Table des matières

2.2.3.4	l'entretien et les réparations.....	109
2.2.3.5	Travaux et prestation reçus des sous-traitants.....	109
2.2.3.6	Autres services.....	110
2.2.3.7	Hébergement et nourritures par tiers	110
2.2.4	Impôts et taxes.....	111
2.2.4.1	Autres impôts et taxes.....	111
2.2.5	Frais divers.....	111
2.2.5.1	Autres charges opérationnelles.....	111
2.2.6	Prestations internes.....	112
2.2.6.1	Location matériels et outillages.....	112
2.2.6.2	Contrôle soudage.....	112
2.2.6.3	Hébergement et nourritures.....	112
2.2.6.4	Autres prestations.....	113
2.3	Traitement des charges fixes.....	113
2.3.1	Frais de base.....	113
2.3.2	Frais généraux siège.....	114
2.4	Traitement des produits.....	114
3.	Les outils d'analyse.....	115
3.1	Les marges sur coûts variables par corps d'état.....	115
3.1.1	Calcul des marges sur coûts variables et du résultat.....	115
3.1.2	Interprétation des marges sur coûts variables	117
3.2.	Le résultat.....	118
3.2.1	Calcul du résultat	118
3.2.2	Interprétation du résultat.....	118
3.3.	Le seuil de rentabilité	119
3.4.	La marge de sécurité	120
3.5.	L'indice de rentabilité	120
	Conclusion.....	121
	Conclusion général.....	122

Bibliographie

Liste des annexes

Annexe n°01 : L'organigramme de l'EN-GTP

Annexe n°02 : Feuille de pointage

Annexe n°03 : NDI (prestations fournis par les ateliers)

Annexe n°04 : Réalisation budgétaire mensuel

Annexe n°05 : Consommation

Annexe n° 06 : Service

Annexe n°07 : Frais de personnels

Annexe n° 08 : Impôts et taxes

Annexe n° 09 : Affectation des personnels par affaire

Annexe n° 10 : Matières et fourniture

Annexe n° 11 : Location par affaire (location externe et interne)

Annexe n°12 : Model de feuille de pointage projeté

Annexe n°13 : Réalisation budgétaire par corps d'état

Annexe n°14 : Marges sur coûts variables par corps d'état et par affaires

Annexe n°15 : Organigramme du projet

Annexe n°16 : Réalisation budgétaire

Annexe n° 17 : Planing de réalisation

ANNEXES