

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

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

Spécialité : CONTRÔLE DE GESTION

THEME :

Appréciation du système de la comptabilité de gestion

Cas de l'entreprise HAYAT DHC

Elaboré par :

ESCID Mohamed Islam

Encadreur :

M^{me} OUSLIMANE Meriem

Lieu de stage : HAYAT DHC Birkhadem

Période du stage : du 29/04/2019 au 03/06/2019

2018/2019

Remerciement

Je remercie le bon dieu de m'avoir donné le courage et la volonté pour accomplir ce travail.

Mes sincères remerciements s'adressent à mes parents pour leur contribution, leur soutien et leur patience. Sans oublier d'exprimer notre reconnaissance envers mon frère et mes sœurs, pour leur encouragement pour la réalisation de cette modeste recherche.

Mes sincère gratitude et remerciements vont aussi à mon encadreur académique Mme OUSLIMANE Meriem pour son encadrement et ses orientations qui nous ont permis de mener à bien ce travail.

Mes remerciements sont ensuite adressés à tout le personnel de HAYAT DHC précisément le département finance et comptabilité et en particulier à mon promoteur Mr DAGUI Mounir.

Je tiens à remercier finalement toute personne qui a, de près ou de loin, à contribué d'une manière ou d'une autre au succès de ce travail, et spécialement ceux dont les noms ne sont pas mentionnés, mais qui sont présents dans mon esprit et dans mon cœur.

Dédicace

A mes chers parents

A mon frère Oussama et sa femme Sarra

A mes sœurs Sara et ibtisseem ainsi que son mari Hassen

A mes neveux Akram et Adem

A ma nièce Maria

Sommaire

Introduction générale:	I - IV
CHAPITRE 1 : CADRE THEORIQUE DU CONTROLE DE GESTION ET DE LA COMPTABILITE DE GESTION	1
Introduction	2
Section 1: Généralités sur le contrôle de gestion.....	3
Section 2 : Généralités sur la comptabilité de gestion :	12
Section 3 : Notion de charges de et de coûts	23
Conclusion.....	34
CHAPITRE 2: LES METHODES DE LA COMPTABILITE DE GESTION	35
Introduction	36
Section 1 : La méthode du centre d'analyse (section homogène)	37
Section 2 : La méthode de l'imputation rationnelle	49
Section 3 : La méthode de la comptabilité par activités « ABC »	52
Conclusion.....	54
CHAPITRE 3 : CAS DE L'ENTREPRISE HAYAT DHC	55
Introduction	56
Section 1: Présentation de l'entreprise HAYAT DHC	57
Section 2 : Vu globale du système de comptabilité de gestion	62
Section 3 : Appréciation de la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise hayat... ..	70
Conclusion Générale	88
Bibliographies	91
Table des matières	93
Annexe	97

Liste des tableaux

Tableau 1: Les objectifs du contrôle de gestion (Auparavant vs Aujourd'hui)	9
Tableau 2: La différence entre le classement des charges par nature et par destination.....	18
Tableau 3 : Tableau de groupe de centre de coût division hygiène	71
Tableau 4: Tableau des produits hygiène	71
Tableau 5: Tableau de groupe de centre de coût détergent.....	71
Tableau 6: Tableau des produits hygiène	72
Tableau 7: Tableau des charges constaté en avril 2019.....	73
Tableau 8 : Tableau de répartition primaire	74
Tableau 9: Suite tableau de répartition primaire.....	74
Tableau 10 : Tableau répartition centre de coût HSE et Qualité.....	75
Tableau 11 : Tableau de répartition secondaire	76
Tableau 12: le coût des matières premières utilisées par produit :	78
Tableau 13 : Tableau des charges indirecte de production	78
Tableau 14 : Tableau de calcul de coût de production	79
Tableau 15: Tableau de calcul des charges opérationnelles	80
Tableau 16 : Tableau de calcul de coût de revient.....	81
Tableau 17 : Tableau de calcul de résultat analytique	81
Tableau 18 : Tableau des différentes composantes du coût de revient en pourcentage par rapport au prix d'achat	82
Tableau 19 : Les forces et faiblesses du système de comptabilité de gestion de l'entreprise HAYAT DHC..	83
Tableau 20 : Tableau de découpage analytique par ligne de production	85
Tableau 21: Recommandation du découpage analytique des sections principales	85

Liste des figures

Figure 1 : Le triangle du contrôle de gestion	5
Figure 2 : Exemple de fonctionnement automatisé d'un système de comptabilité.....	20
Figure 3 : La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion.....	22
Figure 4 : Les charges incorporables aux coûts.....	25
Figure 5: Affectation des charges de la comptabilité de gestion	27
Figure 6: Les nombreuses distinctions des charges	31
Figure 7 Caractéristiques des coûts selon le plan comptable	33
Figure 8: Résumé du cycle d'exploitation des entreprises industrielles	38
Figure 9 Le fonctionnement des centres d'analyse.....	41
Figure 10 : La distinction entre la méthode des coûts complets classiques et la méthode ABC	53
Figure 11 : Organigramme de l'entreprise HAYAT DHC	57
Figure 12: L'organigramme du département du contrôle de gestion	60
Figure 13 : Les modules SAP	62
Figure 14: Les liens des autres modules SAP avec le module contrôle de gestion.....	65
Figure 15: Capture d'un ordre interne SAP	67
Figure 16: Capture de l'interface de comptabilisation	68
Figure 17 : Le système de comptabilité de gestion de l'entreprise HAYAT DHC	69
Figure 18: Hiérarchie des groupes de centre de coût de l'entreprise HAYAT DHC.....	70
Figure 19 : Logique de répartition des chagres au sein de l'entreprse HAYAT DHC.....	75

Liste des graphes

Graphe 1: Coût fixe total / niveau d'activité	28
Graphe 2: Coût fixe unitaire / niveau d'activité	29
Graphe 3: Coût variable / niveau d'activité.....	30
Graphe 4: Coût variable unitaire / niveau d'activité	30

Liste des annexes

Annexe n°1 : Hiérarchie détaillé des groupes de centre de coût (04/2019)

Annexe n°2 : Le grand livre comptable (04/2019)

Annexe n°3 : Tableau de répartition primaire des charges

Annexe n°4 : Tableau de clés de répartition secondaire des charges

Annexe n°5 : Tableau de répartition secondaire des charges

Annexe n°6 : Nomenclature par produit

Annexe n°7 : Tableau de détail de production

Liste des abréviations

ABC: Activity based costing.

AM: Module SAP - Asset management.

CA: Chiffre d'affaire.

CDG: Contrôle de gestion.

CF: Coût fixe.

CFi: Coût fixe imputé.

CFr: Coût fixe réel.

CIR: Coefficient d'imputation rationnelle.

CO: Module SAP – Controlling.

DHC: Detergent Hygiene Company.

EHS-Q: Environnement, hygiène, sécurité, qualité.

ERP: Enterprise Resource Planning.

FI: Module SAP – Financial.

HR: Module SAP – Ressource humaine.

LFC: Loi de finance complémentaire.

MM: Module SAP - Material Management.

PCG: Plan comptable general.

PP: Module SAP - Production Planning.

SAP: Logicielle intégrée de gestion d'entreprise.

SD: Module SAP - Sales and Distribution.

TDB: Tableau de bord.

TR: Module SAP – Treasury.

Résumé

Les entreprises Algériennes évoluent dans un environnement de plus en plus incertain et concurrentiel. Cette situation nuisible à leur pérennité a poussé les dirigeants à faire recours aux différents outils de contrôle de gestion, qui leurs permettent de gérer au mieux les situations les plus complexes.

Le pilotage de la performance et la maîtrise des coûts sont devenus les préoccupations les plus importantes des dirigeants. C'est pour cela que la comptabilité de gestion s'est transformé en l'indispensable outil du contrôle de gestion qui offre les informations les plus pertinentes pour la prise de décision et qui accompagne les décideurs dans l'analyse des problèmes et dans la recherche des réponses les plus appropriés aux problèmes de gestion.

A travers ce travail nous avons tenté d'analyser le système de comptabilité de gestion au sein de l'entreprise d'accueil (HAYAT DHC) à travers, l'examen du découpage analytique, la constatation des charges, analyse des tableaux de répartition des charges, en suite l'appréciation de la méthode mise en place pour le calcul du cout de revient et du résultat analytique en suite nous avons essayé d'apprécier sa contribution dans le pilotage de l'entreprise.

Enfin la présente étude a montré que dans le cas de HAYAT, avoir un système de comptabilité de gestion pertinent exige l'existence d'un système d'information solide et structuré. Cela leur procure une visibilité meilleure des coûts, permet de meilleure compréhension des comportements. Enfin, offre matière riche pour la prise de décision.

Mots clés : le contrôle de gestion, Comptabilité de gestion, système d'information comptable, Méthode de calcul des coûts, Outil d'aide à la prise de décision.

Abstract

Algerian companies operate in an increasingly uncertain and competitive environment. This situation, which is detrimental to their sustainability, has led managers to use a various management control tools, that allow them to better manage the most complex situations.

Performance management and cost control have become the most important concerns of managers. This is why management accounting has evolved into the indispensable tool of management control, which offers the most relevant information for decision-making and which accompanies decision-makers in problem analysis and research for the most appropriate answers to management problems.

Through this work we have tried to analyze the management accounting system within the host company (HAYAT DHC) through, the examination of the analytical division, the findings of the expenses, analysis of the distribution tables of the charges, then the assessment of the method put in place for the calculation of the cost price and the analytical result, and finally we tried to appreciate its contribution in the management of the company.

To conclude, the present study has shown that in the case of HAYAT, having a relevant management accounting system requires the existence of a solid and structured information system. This gives them a better visibility of the costs, allows a better understanding of the behaviors and lastly offers rich material for decision-making.

Key Words: Management Control, Management Accounting, Accounting Information System, Costing Methodology, Decision Support Tool.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Introduction générale

Avec la restriction des importations des produits finis dans tous les domaines, notamment dans l'industrie des produits de grande consommation, les marchés locaux sont devenus de plus en plus concurrentiels et caractérisés par une compétitivité agressive, cette dernière pousse forcément à réviser ou à élaborer de nouvelles stratégies, qui leurs permettra de mieux se maintenir et assurer leurs survie.

La mise en œuvre de cette nouvelle stratégie exige le recours à une batterie d'outils de contrôle de gestion dont la comptabilité de gestion. Cette dernière est définie comme un mode de traitement des données, ayant pour objectif la recherche des coûts, l'approche prévisionnelle de l'exploitation et la mesure des performances d'une entité. elle est considérée aussi, comme l'outil qui permet au manager de prendre les bonnes décisions, car elle permet d'analyser les résultats obtenus d'une façon précise et détaillée à travers le calcul des différents coûts, qui aboutit au résultat réalisé pour chaque produit, section, ou centre de responsabilité.

Suite à la libéralisation des économies, les entreprises deviennent ouvertes sur leur environnement extérieur et se trouvent obligées de prendre en considération les éléments et informations externes. Bien gérer ces informations permet à toute entreprise de justifier ses décisions, d'assurer le meilleur fonctionnement interne de ses activités et de décider par conséquent ; des objectifs, programmes et actions à mettre en œuvre. Ces informations devraient donc être précises, détaillées, fiables et pertinentes. En effet, les prises de décisions sont largement influencées par les signaux émis par les systèmes d'information et tout spécialement par celui qui est animé par le contrôle de gestion.

Un système d'information par définition est un « ensemble de dispositifs techniques et organisationnels qui permettent de collecter, saisir, traiter et de communiquer des informations »¹.

¹ BOUKESSESSA Souhila Kheira, « La mise en place d'un système de comptabilité de gestion dans une entreprise algérienne – cas de l'algérienne des fonderies d'oran », mémoire de magistère en science commercial, sous la direction de BOULENOUAR Bachir et LAHLOU Cherif, Oran, Université d'oran. 2009, P6.

La comptabilité, au sens le plus large, est un système d'organisation et de production d'informations, dans le but d'évaluer la performance d'une entité économique. Elle réunit deux branches, dont chacune a ses objectifs spécifiques : la comptabilité financière ou généralement nommée « comptabilité générale », et « la comptabilité de gestion ».

La comptabilité générale est la principale source d'information dans l'entreprise. Elle a essentiellement pour objet l'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement, elle sert d'un système d'organisation de l'information financière.

Malgré l'importance des informations fournies par la comptabilité générale elle ne peut pas fournir des informations au-delà de des flux financier entrants et sortants ainsi que la situation financière de l'entreprise. A ce stade, le besoin en méthodes d'analyse des conditions d'exploitation interne de l'entreprise, et en élément d'aide à la prise de décision de gestion n'est pas satisfait.

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

A travers cette approche on peut dégager la problématique suivante :

Problématique :

Comment la comptabilité de gestion est mise en œuvre au sein de HAYAT DHC ?

Pour apporter une réponse appropriée à notre problématique, nous répondrons aux questions suivantes :

- **Quels sont les moyens (matériels, informationnels, humains...) mobilisés par HAYAT DHC dans le cadre de la comptabilité de gestion ? Et quel est la relation entre la comptabilité de gestion et le système d'information comptable au sein de HAYAT DHC ?**
- **Comment les charges sont réparties et quels sont les méthodes de calcul de coûts utilisées au niveau de HAYAT DHC ?**

- **Quel est l'incidence des choix effectués par HAYAT DHC en matière de répartition des charges et méthodes de calcul de coûts sur les décisions des dirigeants ?**

Hypothèses :

Pour répondre à ces questions, nous proposons les hypothèses présentées ci-dessus :

H01 : Il semblerait que l'entreprise HAYAT DHC dispose d'un logiciel dédié à la comptabilité de gestion et que cette dernière s'appuie essentiellement sur les informations issues du système d'information de la comptabilité générale.

H02 : Il se pourrait que la classification des charges se fasse par centre d'activité, ce qui conduit à répartir les charges entre les différents services de l'entreprise HAYAT DHC: services techniques, commerciaux, administratifs....

H03 : La classification des charges ainsi que les méthodes de calculs des coûts au sein de HAYAT DHC représente des insuffisances qui influent négativement sur la prise de décision chez les dirigeants.

L'objet de notre travail portera principalement sur l'étude de la comptabilité de gestion et son importance dans l'entreprise. Mais il sera essentiel d'analyser en premier lieu les relations entre système d'information et comptabilité générale et comptabilité de gestion.

Plans de travail

Pour répondre à cet objectif nous avons organisé ce travail autour de trois chapitres :

- Le premier chapitre est consacré aux éléments de base du contrôle de gestion et de la comptabilité de gestion.
- Le deuxième chapitre porte sur les différentes méthodes de calcul des coûts.
- Le troisième chapitre illustré par une étude de cas, permettra de présenter la fonction comptabilité de gestion au niveau de la multinationale turque (HAYAT DHC) et de montrer les différents mécanismes de classement des charges ainsi que les méthodes de calcul des coûts mises en place. Au niveau du même chapitre, nous allons essayer de tirer les

insuffisances de cette comptabilité de gestion et présenter nos recommandations visant son amélioration.

L'importance du sujet :

Les mécanismes de maîtrise des coûts sont recherchés par tous les managers et les décideurs, et cela permettra de :

- Mieux contrôler toute entité productive;
- d'être plus compétitive sur le marché;
- maximiser les profits;
- Créer des indicateurs internes pour élaborer des mesures correctives afin de cerner et d'éliminer les coûts inutiles engendrés, et d'autre part, avoir un moyen de pression sur les managers en les incitant à prendre des mesures correctives afin d'améliorer l'efficacité des centres de responsabilité.

Les raisons du choix de ce thème :

Les principales raisons qui ont motivé le choix de ce thème sont :

- Le thème que nous avons choisi (la comptabilité de gestion) est étroitement lié à notre spécialité (CDG), il s'agit d'un des principaux outils de contrôle de gestion.
- Notre volonté de creuser plus les connaissances théoriques ayant une relation avec ce thème.
- Acquérir des compétences dans le domaine de la comptabilité de gestion et renforcer notre bagage à travers une expérience à partir du stage pratique effectué dans le cadre de cette recherche au sein d'une multinationale.

La méthodologie de recherche :

Dans un premier temps, nous avons utilisé la recherche bibliographique pour la rédaction des deux chapitres théorique.

Nous avons opté dans un second temps pour une méthode descriptive pour décrire l'organisation de l'entreprise, son système de comptabilité de gestion, le logiciel utilisé, la classification des charges ainsi que la méthode de calcul de coût utilisé.

Ensuite, nous avons procédé à l'analyse du contenu du système de comptabilité de gestion, partant des données brutes de la comptabilité générale, jusqu'au calcul de coût de revient. Les techniques utilisées sont :

- L'observation tout au long de notre présence au niveau de l'entreprise;
- L'utilisation et l'analyse de la documentation interne demandée sur place.

**CHAPITRE 1 : CADRE
THEORIQUE DU
CONTROLE DE GESTION
ET DE LA COMPTABILITE
DE GESTION**

Introduction

Le contrôle de gestion est depuis toujours considéré comme une valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la préoccupation des décideurs du fait qu'il est source de progrès et d'amélioration potentiel à tous les types d'entreprise. « C'est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation »²

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise qui permet de mesurer en temps réel les réalisations et cela dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entité.

Dans toutes les organisations, Le contrôle de gestion s'adresse aux opérationnels ainsi qu'aux gestionnaires en vue de leur permettre d'avoir une idée claire et plus précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de l'entreprise et de leur procurer des outils de pilotage et de suivi des objectifs.

Après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts.

L'évolution du contrôle de gestion a fait apparaître des outils ou des groupes d'outil d'aide à la décision et qui facilite le pilotage de l'entité organisationnelle et surtout pour assurer la performance globale. Après la présentation du contrôle de gestion et ses outils dans la section une de ce chapitre, la deuxième section sera consacré au détail de comptabilité de gestion. Quant à la troisième section sera consacré à la classification des charges et des typologies de coûts.

² Définition par R.N. Anthony, 1965

Section 1: Généralités sur le contrôle de gestion

L'apparition du contrôle de gestion était après la deuxième guerre mondiale, ce concept de management a notamment été popularisé par les travaux du professeur Robert N. Anthony qui l'a initialement défini comme « le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans le cadre des objectifs de l'organisation »³.

Si l'on veut retourner aux origines, il convient de rendre hommage à celui qui a véritablement formalisé les différents constituants du contrôle de gestion : Robert N. Anthony, professeur à Harvard. C'est à lui que reviendrait la paternité de la création de cette fonction aux Etats-Unis dans les années soixante. À cette époque, les multinationales se développèrent ; il devient nécessaire à la fois de déléguer les décisions et de contrôler l'usage de ces délégations. D'où l'apparition d'une fonction contrôle de gestion centralisée au siège, chargée de s'assurer que les objectifs sont bien réalisés. Selon Robert N. Anthony (1965), 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. »⁴

Le contrôle de gestion est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et d'outils disponibles qui l'ont rendu possible, avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification, il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Aujourd'hui, le besoin de piloter d'une manière efficace les organisations complexes a rendu le contrôle de gestion indispensable pour assurer une performance économique.

Toutes les entités économiques se trouvent confrontées à un environnement qu'elles doivent anticiper, choisir pour survivre et remplir leur missions, dans ces conditions-là, les dirigeants ont besoin d'information d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation.

³ ARNOUD Hervé, Le contrôle de gestion en action, édition Liaisons, 2001, P8.

⁴ ROBERT NEWTON Anthony, Management et contrôle de gestion, édition Dunod, 2008, Paris, P5.

1. Les différentes définitions du contrôle de gestion

Au départ le contrôle était qualifié "d'œil de Moscou", terme qui a pris de l'ascendant après la guerre froide, le contrôle de gestion a par la suite pris le qualificatif de "thermostat" pour ainsi signifier qu'il joue le rôle que celui du thermostat dans une organisation c'est-à-dire qu'il est chargé d'alerter le manager dès qu'un des objectifs fixés n'était pas atteint pour permettre à ce dernier de déclencher le processus de correction adéquate. Et quand il fut question de maîtriser les activités des structures dans lesquelles il est présent, il fut qualifié de "tour de contrôle" dont l'objectif est beaucoup plus de réguler que de sanctionner.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi :

Selon A. Khemakhem : « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁵.

Selon H. Bouquin : « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »⁶.

Selon E. J. BOURDIN, « Le Contrôle de Gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée »⁷.

R. N. Anthony En 1988 il ajoute une autre définition «le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies»⁸.

Plusieurs auteurs ont essayé de donner la définition la plus claire et la plus complète qui en soit. Celle d'ANTHONY.R.N reste la plus répandue et la plus classique. D'après sa définition, on remarque que le contrôle de gestion repose sur trois éléments :

⁵ ARNOUD Hervé, op. cit., P9.

⁶ HENRI Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Paris, Presse universitaire de France « Que sais-je ?, N°2892, 1994.

⁷ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, contrôle de gestion manuel et application, 4^{ème} édition Dunond, 2011, Paris, P643.

⁸ ARNOUD Hervé, op. cit., P9.

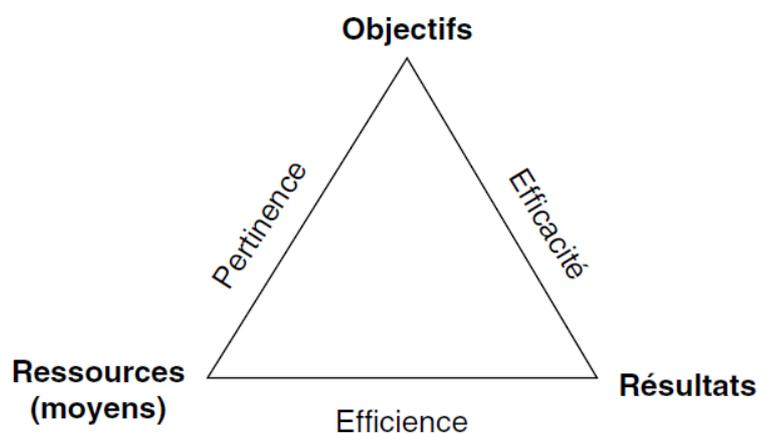
- Les objectifs à atteindre.
- Les ressources disponibles.
- Les résultats obtenus.

L'analyse des articulations entre ces trois éléments souligne trois concepts fondamentaux :

- La pertinence qui consiste à prendre en considération les forces et faiblesses de l'organisation lors de la détermination des objectifs. (la pertinence des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs)
- L'efficacité qui consiste à réaliser les objectifs assignés tout en respectant les contraintes des coûts. (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif)
- L'efficacités qualifie la situation où les résultats obtenus coïncident avec les objectifs prédéterminés. (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu)

Comme le montre la figure suivante :

Figure 1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : HELENE Löning, VERONIQUE Malleret, JEROME Méric, Le Contrôle de Gestion organisation outils et pratiques, 3eme édition Dunond, 2008, Paris, P6.

2. La notion du contrôle

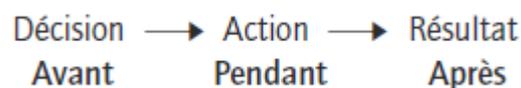
Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

3. Les Phases du Contrôle de gestion

Le processus de contrôle comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation.

Le contrôle doit être suivi, si nécessaire, à un retour sur l'amont afin de procéder à des actions correctrices et de rectifier les décisions.

En général, on distingue trois étapes :



Ces trois étapes sont repérées par des questions et des tâches précises :

- Finalisation : quels objectifs ? quelles ressources ? comment employer au mieux ces ressources ? Comment évaluer les résultats ?
- Pilotage : pendant l'action, quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
- Evaluation : quelle mesure des résultats ? Quelle efficacité ? Quelle efficience ?

4. Missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Contrôler la gestion c'est fixer des objectifs et fixer la manière dont vont agir les gens (procédures). Le contrôle d'une organisation suppose que soit défini au préalable un objectif à partir de l'analyse des environnements interne et externe en fonction de ses buts propres.

Le contrôle s'exerce en comparant périodiquement l'état actuel de l'organisation avec l'état désiré (objectifs) en vue de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires lorsque l'organisation s'éloigne de la trajectoire choisie.

Le contrôle revêt deux aspects, deux logiques :

1. Une logique de régulation qui permet de maintenir l'entreprise dans la direction de l'objectif fixé (environnement stable).
2. Une logique d'auto apprentissage qui permet d'acquérir une expérience de la réalité quotidienne et va pousser les responsables à reconsidérer l'état désiré (environnement incertain).

Une des missions du contrôle de gestion est de s'impliquer directement dans les différentes actions d'amélioration de la performance globale et ce à trois niveau⁹ :

1. Le contrôle de la mise en œuvre de la stratégie : Le contrôle de gestion s'assure de la cohérence des décisions stratégiques et des politiques déclinées aux différents niveaux de l'entreprise. Il vérifie que les efforts et ressources sont concentrés sur les enjeux stratégiques notamment grâce à l'élaboration, en liaison avec les opérationnels, des plans d'actions et budgets.
2. L'amélioration permanente des performances : Le contrôle de gestion pilote l'identification et la suppression des activités sans valeur ajoutée
3. La mesure de la performance : Le contrôle de gestion par son outil « Le tableau de bord prospectif » établit le lien entre stratégie et opérations et contrôle de degré de réalisation des décisions stratégique, et cela par son système de pilotage qui construit

⁹ CHELOUCHE Bilal, Les outils du contrôle de gestion, Mémoire de post graduation, sous la direction BOUHADIDA Mohamed, ALGER, École supérieur de commerce, 2016.

d'une part des indicateurs de résultat et d'autre part des indicateurs de cause pour illustrer et permet la compréhension des relations de causalité (cause à effet)

5. Les objectifs actuels du contrôle de gestion¹⁰

1.1. La performance de l'entreprise : Dans un environnement complexe et incertain, la recherche de l'optimisation valeur/coût poussent les organisations et les obligent à recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, La comptabilité de gestion.... etc.

1.2. L'amélioration permanente de l'organisation : Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée.

Il est possible de synthétiser ces tendances pour en délimiter les objectifs du contrôle de gestion :

¹⁰ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion manuel et applications, 2ème édition, Dunod, 2007, P

Tableau 1: Les objectifs du contrôle de gestion (Auparavant vs Aujourd'hui)

Auparavant, l'objectif du contrôle de gestion était la :	<i>maîtrise des coûts</i>	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
Aujourd'hui, on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	<i>l'amélioration continue des processus</i>	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements.

Source : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition Dunond, 2010, Paris, P22

6. La fonction du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion apparaît sous quatre aspects au sein d'une entreprise. Il est un observateur, un conseiller, un coordinateur, un animateur.

En tant que observateur, il est appelé à analyser l'environnement, il doit également observer la manière dont les objectifs et les structure sont définit et perçu. Etre un observateur impartial, est une obligation et exigence pour la mesure de la performance qui lui permet de bien analyser et expliquer les écarts. Autrement dit le contrôleur de gestion doit avoir l'œil surtout et partout.

En tant que conseiller, il a une mission de convaincre, aider et conseiller pour une réalisation optimale des objectifs et ne pas sortir de la ligne directrice qui conduit à la performance globale.

En tant que coordinateur, il doit cordonner les prévisions de tous les centres de responsabilité avec les moyens

En tant que animateur, il doit être une source de motivation et inciter tous les responsables à être efficaces de manière permanente.

Du fait que le contrôleur de gestion apporte aux opérationnels les méthodologies appropriées et les systèmes de mesure des résultats. Il est parmi les acteurs en matière de qualité et de transparence de l'information, à double titre :

1. En tant que « dépositaire » des règles de gestion et des définitions de l'information (Chiffre d'affaire, marge, etc.)

2. En tant que maître d'œuvre du système d'information de gestion qui produit, transforme et transmet l'information.

De cela, on peut déduire que la fonction du contrôle de gestion est le résultat d'une collaboration entre les efforts des fonctionnels du contrôle de gestion et les responsable opérationnelle.

7. Les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise

Il est important, pour un contrôleur de gestion de mettre en place la meilleur complémentarité et cohérence entre les outils utilisé au sein d'une organisation pour assurer un pilotage efficace et suivre de près les conditions d'obtention de la performance. Parmi les outils du contrôle de gestion on présente :

7.1. La gestion budgétaire

Le contrôle de gestion vise à s'assurer de la conformité des actions et des décisions avec les objectifs de l'organisation, la gestion budgétaire n'est qu'un outil au service du contrôle de gestion. La gestion budgétaire est une technique de planification à court terme, qui vise à atteindre des objectifs prédéterminés fixé par la hiérarchie et pour cela les différentes structures de l'entreprise expriment des besoins, accompagnés d'un suivi, d'un contrôle et d'un encadrement afin de pallier aux écarts et dérapages.

La gestion budgétaire est définie « comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »¹¹

La démarche budgétaire correspond à une vision technique du contrôle de gestion, elle est considérée comme étant l'outil de gestion le plus adéquate dans le processus de planifications des activités de l'entité.

Parmi les objectifs de la gestion budgétaire on cite :

¹¹ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, contrôle de gestion manuel et application, 3^{ème} édition Dunond, 2010, Paris, P 341.

- La confrontation des réalisations effectives aux réalisations, afin de mettre en évidence des écarts qui vont susciter des actions correctives.
- La traduction des objectifs stratégiques fixés par la direction
- La coordination des différentes actions de l'entreprise
- La prévision des moyens nécessaires pour la mise en œuvre de la stratégie (trésorerie, capacité de production)

7.2. Le tableau de bord : instrument de pilotage de la performance

Selon Gervais, un tableau de bord (TDB) peut être défini comme « système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action »¹²

Le tableau de bord est un outil de :

- Motivation des responsables et de perfectionnement des cadres ;
- Mesure de performances ;
- Diagnostic et d'alerte ;
- D'information et de dialogue ;
- Gestion à court terme ;
- D'aide à la prise de décisions.

Les instruments fréquemment utilisés du tableau de bord sont : les ratios, l'écart et les graphes.

- Le ratio : peut se définir comme un rapport entre deux grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. Un ratio seul n'a pas de signification ; c'est son évolution dans l'espace qui est significative.
- Contrairement au suivi budgétaire qui permet de calculer les différents écarts, le tableau de bord se contente à présenter uniquement les informations indispensables

¹² GERVAIS Michel, contrôle de gestion, édition Economica, 2005, Paris, P 70.

au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles les responsables peuvent intervenir.

- Les graphes permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou tendance de différentes situations de l'entreprise.

7.3. La comptabilité de gestion

La naissance du contrôle de gestion a été dans des entreprises industrielles où le souci de la fonction était la minimisation des coûts des produits. La section 2 de ce chapitre traite cet outil d'une manière très détaillée.

Section 2 : Généralités sur la comptabilité de gestion

Avant d'évoquer ce que est la comptabilité de gestion il est nécessaire de rappeler l'objectif de la comptabilité générale vu qu'elles sont tous les deux les branches de la comptabilité et du système comptable.

La comptabilité générale est considérée comme un système d'organisation de l'information financière, elle permet de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière¹³

La comptabilité de gestion quant à elle, est réservée aux besoins internes de l'entreprise, son objectif principal est d'accompagner les décideurs en matière d'informations fiables et pertinentes pour qu'il soit en mesure de trouver rapidement et efficacement les réponses à des problèmes de gestion courants. C'est pour cela que la connaissance des coûts est indispensable pour répondre à des variétés de questions afin de pouvoir prendre des décisions telle que :

- Dans quelle mesure les pratiques en matière de répartition des charges reflètent-elles la réalité de la consommation des ressources par les différentes lignes de production ?
- Le prix du marché permet-il de réaliser un bénéfice ?

¹³ BOUKESSESSA Souhila Kheira, op. cit., P68

1. Définition de la comptabilité de gestion

Un gestionnaire dans son quotidien de travail a besoin de deux types d'information, le besoin en information sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise qui sont fournis par la comptabilité générale, et également il aurait besoin d'information sur les conditions d'exploitation des ressources, ainsi que le degré de réalisation des objectifs en comparant avec les prévisions, ces informations sont fournies seulement par la comptabilité de gestion et cela montre son importance.

De multiples définitions ont été attribuées à la comptabilité de gestion parmi ces définitions, nous citons les suivantes :

« Un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calculs des charges.... En utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non »¹⁴

« La comptabilité de gestion est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les Coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Etablir des prévisions décharges et de produits courants ;
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer la prise de décision »¹⁵

La comptabilité de gestion a quatre grands usages distincts : justifier des prix de vente, donner des éléments permettant de décider, fournir des paramètres de contrôle, évaluer des biens et des services.

¹⁴ MARTINET Alain-Charles, SILEM Ahmed, Lexique de la gestion, édition Dalloz, 2003, Paris, P115.

¹⁵ Plan comptable général (1982-titre III), cité dans : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, op. cit.

Dans une optique de compréhension de l'avenir, la comptabilité de gestion a été mis en place afin de permettre d'identifier les liens entre les finalités attendues et les ressources allouées et engagées et afin d'aider à connaître les coûts, cette connaissance des coûts permet aussi de s'en servir pour orienter les actions de ceux qui jouent un rôle dans l'atteinte des objectifs. D'après cette optique, la comptabilité de gestion peut être définie comme :

« La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies »¹⁶

De cette définition on peut déduire que la comptabilité de gestion a deux objectifs essentiels à savoir :

- Un outil de connaissance de coût
- Un instrument d'orientation des comportements

En résumé, la comptabilité de gestion est une partie du système d'information de l'entreprise, elle fournit une modélisation économique de l'entreprise afin de satisfaire des objectifs de mesure de performance et d'aide à la prise de décision du fait qu'elle est formée de plusieurs composantes :

- Un processus de mesure des performances : elle fournit des comptes rendus de mesure selon des spécifications (qualité, délais, périodicité, méthodes de calcul) suffisamment précises afin de permettre une appréciation des performances des entités opérationnelles de l'entreprise (centre de responsabilité, lignes de produits, segments d'activité ...)
- Des méthodes d'aide à la prise de décision : elle fournit des informations indispensables et montre comment l'entreprise alloue et consomme ses ressources autrement dit analyser les coûts et cela dans une optique rétrospective pour mesurer des performances.

¹⁶ HENRI Bouquin, Comptabilité de gestion, 3^{ème} édition Economica, 2004, Paris.

Avant tout calcul de coûts, il faut noter qu'une modélisation pertinente de l'organisation est nécessaire afin de donner sens aux travaux qui suivent, il s'agit en effet, non pas simplement de calculer des coûts, mais d'abord de trouver la bonne représentation du fonctionnement de l'organisation qui permet de comprendre comment les coûts se créent. Pour cela, la mesure et la gestion des coûts gagnent ainsi en pertinence et en efficacité.

2. L'historique de la comptabilité de gestion

Suite au changement de l'environnement externe des organisations ainsi que la transition des marchés stables aux marchés ou les opportunités commerciales ont une durée de vie de plus en plus courte, Les organisations traditionnelles centralisées ne sont plus capables de fournir les informations requises par les gestionnaires d'aujourd'hui.

Afin d'illustrer les changements, le comité des comptabilités financières et de gestion (FMAC), créé par la Fédération internationale des comptables, distingue quatre étapes historiques dans l'extension des domaines de la comptabilité de gestion¹⁷ :

- 1^{ère} étape : avant 1950, la comptabilité avait pour objet la détermination des coûts et le contrôle financier avec l'emploi des techniques budgétaires et de la comptabilité de gestion.
- 2^{ème} étape : Aux alentours de 1956, l'intérêt s'est déplacé vers la planification et le contrôle de gestion utilisant les notions de centres de responsabilités et d'analyse des décisions.
- 3^{ème} étape : vers 1985, l'attention s'est concentrée sur la réduction du gaspillage des ressources utilisées dans le fonctionnement des entreprises.
- 4^{ème} étape : à partir de 1995, le nouveau centre d'intérêt a été la création de valeur grâce à l'emploi efficace des ressources, à la prise en compte des critères de détermination de la valeur

¹⁷ FMAC 1998, L'FMAC a pour mission de publier les principes de la comptabilité de gestion (management accounting concepts) (www.ifac.org)

3. Les principaux objectifs de la comptabilité de gestion :

Plusieurs objectifs peuvent être assignés à la comptabilité de gestion, il est possible, d'après les définitions citées précédemment, on retient que les objectifs de la comptabilité de gestion peuvent être regroupés selon trois axes :

3.1. L'axe – calcul des coûts et analyse de la rentabilité

La détermination des coûts des produits et services proposé par l'entreprise à la clientèle est l'objectif principal de la comptabilité de gestion, dans cet axe la comptabilité de gestion constitue un outil de calcul des différents coûts, ces calculs seront nécessaires et comme une information principale pour la détermination du prix de vente.

La comptabilité de gestion est également un outil d'aide pour la comptabilité générale dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments figurants au bilan (les différents stocks ainsi que les immobilisations créées par l'entreprise).

3.2. L'axe – Contrôle de gestion

Dans cette optique, la comptabilité de gestion devient un moyen de contrôle et donc de pilotage, elle permet :

- L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution ;
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels ;
- Le contrôle des consommations.

3.3. L'axe aide à la prise de décision

Dans un premier temps, pour toute prise de décision et l'organisation des mises en œuvre, la comptabilité de gestion doit impérativement fournir les informations nécessaires en matière de coûts préétablis.

Une fois le plan d'action est lancé, la comptabilité de gestion aura deux rôles, le premier consiste à constater les coûts et les résultats réels tout en rapprochant avec les coûts et résultats préétablis, le deuxième rôle est d'informer les responsables des écarts constatés afin de faciliter la détection des causes afin de procéder à la mise en œuvre des actions correctives de sorte que les mêmes erreurs ne se produisent plus dans l'avenir, on déduit de cela un point très important, au

faite la comptabilité de gestion fournit aux managers un modèle économique qui leurs permet de tester leurs décision avant de les prendre.

4. Fonction de la comptabilité de gestion

La comptabilité exerce une influence sur la planification, le contrôle et la prise de décision. Elle exerce trois fonctions importantes :¹⁸

- **Le traitement des données** qui comprend la collecte et la conservation des données nécessaires à la communication de résultats fiables à tous les niveaux hiérarchique.
- **L'alerte** consiste à signaler les problèmes qui doivent retenir l'attention des responsables (ex : signaler les produits dont le taux de défauts ou de retour des clients excède les prévisions), il faut noter que l'alerte s'intéresse dans les deux cas : les occasions d'augmentation de la valeur de l'organisation et les occasions de diminution des coûts.
- **La simulation** permet une analyse comparative de scénarios qui identifie les meilleures solutions pour réaliser les objectifs de l'organisation.

5. De la comptabilité générale jusqu'au système de contrôle de gestion

5.1 Le système comptable

Le système comptable est primordial et s'inscrit naturellement dans l'ensemble organisé des systèmes de l'entreprise, c'est parmi l'un des plus importants parmi les systèmes d'information quantitative dans presque toutes les organisations.

Le système comptable est un système double qui englobe la comptabilité général et la comptabilité de gestion, il a pour fonction essentielle de traiter les données entrantes en les transformant et en les communiquant à tous les niveaux hiérarchiques.

¹⁸ MEBBANI Youcef, « intérêt et condition de la mise en œuvre de la méthode ABC dans une entreprise algérienne : cas de la société GAO ORAVIO unité d'aliment de bétail Mostaganem », mémoire de magistère, sous la direction de REGUIED-ISSAD Driss, Oran, Université d'Oran, 2008, P20.

5.2 La différence entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion

La comptabilité générale est tournée vers des préoccupations juridiques et fiscales, c'est-à-dire notamment vers des problèmes de tactique relatifs à des négociations avec l'extérieur, elle est définie par le plan comptable général algérien du 1999 comme : « La comptabilité est un système d'organisation financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture ».

En ce qui concerne la comptabilité de gestion, le plan comptable ne prévoit aucune prescription particulière qu'elle soit obligatoire ou facultative laissant le libre choix aux entreprises.

Par rapport à la comptabilité générale, dont elle emprunte les données au départ avec lesquelles elle s'articule, la comptabilité de gestion se distingue techniquement par le classement et la ventilation des charges par destination. L'entreprise n'est plus une entité uniforme, il s'agit d'un assemblage complexe de moyens, de techniques et de responsabilités, déferrement de la comptabilité générale qui les classe selon une nomenclature par nature, la différence est illustrée dans le tableau suivant :

Tableau 2: La différence entre le classement des charges par nature et par destination.

Classement	
Par nature	Par destination
Les charges sont classées selon la nomenclature des partenaires extérieurs à la firme : fournisseur, banque, prestataire de service....etc.	Le but est de déterminer quelle part d'une charge donnée peut être attribuée : A tel produit ou à telle activité A tel sous-ensemble de l'entreprise (usine, atelier, machine, poste de travail) A tel responsable

Source : Réalisé par nous même

5.3 Les insuffisances de la comptabilité générale

De plus, la différence de classement des charges, la comptabilité permet seulement de dégager un résultat global de manière synthétique par différence entre les produits et les charges

qui, comme on a cité précédemment classé par nature, donc, l'information produite par ce système demeurent insuffisantes pour appréhender les performances interne de l'entreprise.

A cet effet, dans le cas où une entreprise a seulement un seul produit le problème ne se pose pas, mais si l'entreprise a de multiples produits la comptabilité générale ne peut pas cerner et détecter les produits dont peuvent être non rentables. Dans ce cas la comptabilité de gestion, qui, grâce à une analyse fine des opérations, permettra de déterminer des coûts et des résultats par produit ou par activité. (Par centre de responsabilité, par fonction) ;

L'information produit obéit le plus souvent à des préoccupations juridiques plutôt qu'économique ;

Même s'il s'agit d'une entreprise mono produit, la comptabilité générale, en fin d'exercice, sera face à des questions ou elle ne peut pas répondre par ses propres outils et méthodes, comme par exemple :

- a. Comment valoriser les stocks de produit finis et d'encours ?
- b. Comment valoriser les biens produits destiné à l'entreprise elle-même ?

La comptabilité générale ne permet pas un contrôle dynamique et centralisé (régulation), vu que son objectif est de rendre compte de ce qui s'est passé en termes de consommation et de production au cours de la période analysée, la comptabilité générale permet un contrôle a posteriori.

5.4 La relation automatisé entre la comptabilité générale - la comptabilité de gestion et la naissance du système de contrôle de gestion

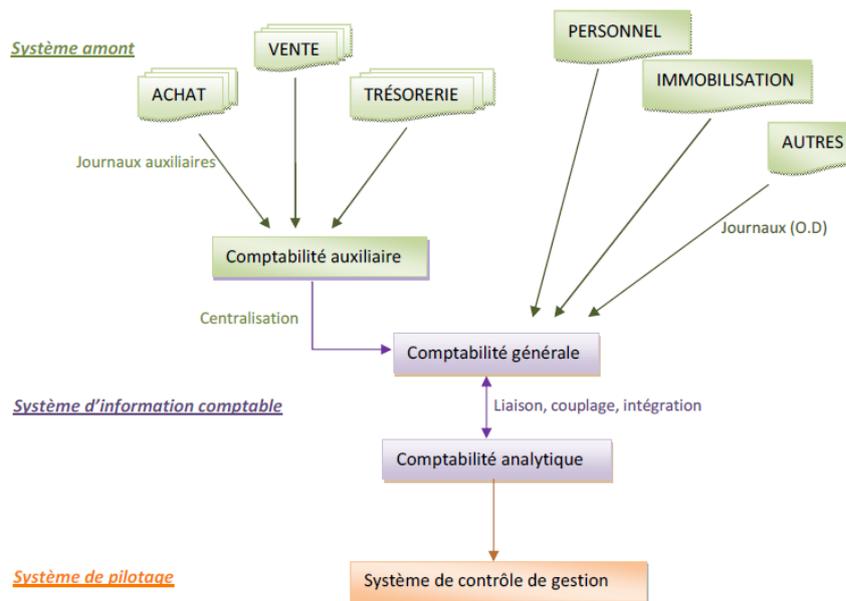
Avec l'introduction des nouvelles technologies de traitement et des ERP comme SAP, l'information est désormais disponible et accessible, cette avancé technologique offre, en effet, des avantages incontestables :

- Une rapidité de traitement et de mise à disposition de l'information par une gestion en temps réel des données primaires ;
- Fiabilité de conservation en raison des normes de sécurité doté par les ERP ainsi que les différentes contrôle automatisés relatif aux accès, au sauvegardes sur plusieurs serveur

dématérialisé et héberger dans plusieurs endroit et surtout le pouvoir de détection des éventuelles anomalies.

La relation entre la comptabilité générale, la comptabilité de gestion qui donne naissance au système de contrôle de gestion est illustrée dans la figure suivante :¹⁹

Figure 2 : exemple de fonctionnement automatisé d'un système de comptabilité



Source : TORT. E, Organisation et management des systèmes comptables, édition Dunond, 2003, paris, P 32.

6. Articulation avec la comptabilité générale

La comptabilité de gestion est établie dans une finalité exclusivement d'aide à la décision. Il faut donc déterminer parmi les charges de la comptabilité générale, celles qui sont incorporées dans la comptabilité de gestion.²⁰

Comme j'ai cité précédemment, la comptabilité de gestion s'articule sur les données de la comptabilité générale et prévoit quelque changement et ajustement sur les donnée dont elle s'est articulé afin d'améliorer la pertinence des calculs des coûts.

¹⁹ MEBBANI Youcef, op. cit.P12

²⁰ DORIATH Brigitte, LOZATO Michel, MENDES-MINIATURA Paula et NICOLLE Pascal, Comptabilité et gestion des organisations, 6ème édition Dunod, 2008, Paris, P 246.

A cet effet, certaines charges²¹ de la comptabilité générale ne sont pas reprises en comptabilité de gestion : on parle de « charges non incorporées »

Inversement, certaines charges fictives non enregistrées en comptabilité financière peuvent être incluses dans le calcul des coûts : on parle de « charges supplétives »

L'analyse de calcul des coûts repose au préalable sur la connaissance fine des différents coûts et charges qui existe et de leur nature, et pour cela en procède à la présentation de ses derniers.

Il y a lieu, en fin d'année, de faire un rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion pour vérifier les égalités suivantes :

Charges de la comptabilité de gestion = charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives

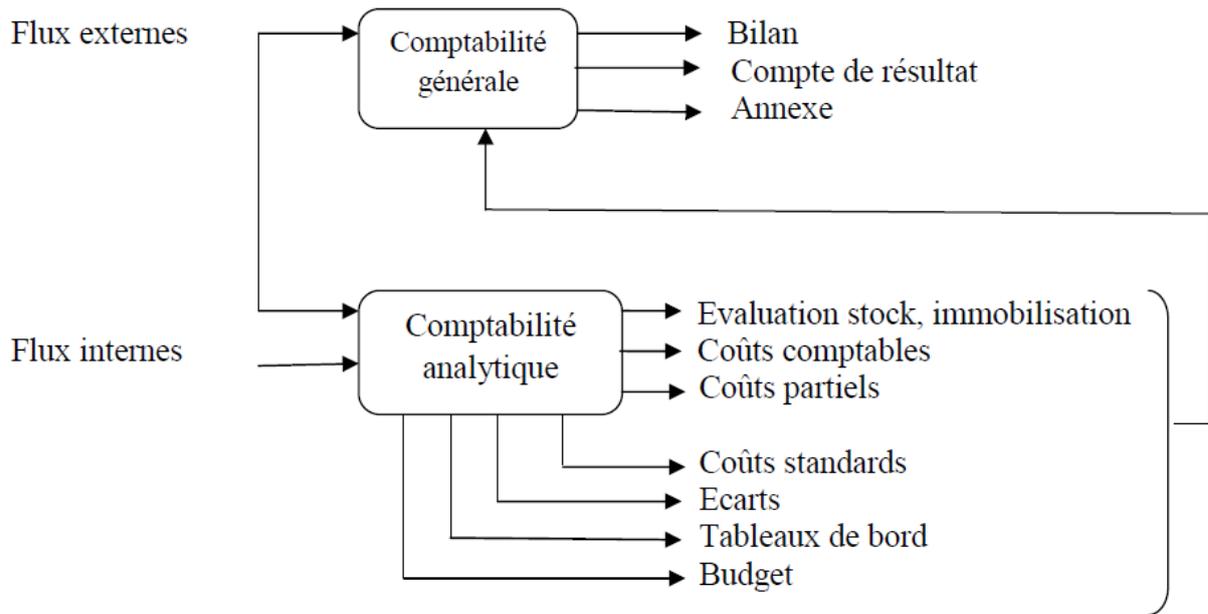
Charges de la comptabilité générales = charges de la comptabilité de gestion + charges non incorporables – charges supplétives

Résultat de la comptabilité générale = résultat analytique + produits non incorporables – charges non incorporables + charges supplétives

Pour finir, la comptabilité générale nous permet de déterminer le résultat global c'est pourquoi, on appelle « comptabilité générale » alors que la comptabilité de gestion d'exploitation peut déterminer et analyser les résultats par produits, par série, par commande fabriquée, c'est pourquoi, on l'appelle « comptabilité de gestion ». Pour mieux comprendre ce cheminement nous s'appuyons sur le schéma suivant :

²¹ Les charges sont les valeurs financière que dépense l'entreprise pour bénéficier des services des tiers.

Figure 3 : la relation entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion



Source : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, op. cit., P 157

Le schéma ci-dessus représente d'une façon claire les liens entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion permet d'organiser le cheminement des flux internes afin d'aboutir à des coûts par produits, elle représente une vision détaillée de chaque activité et développe des procédures spécifiques à chaque entreprise.

La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externes essentiellement monétaire. Elle s'articule notamment sur la comptabilité de gestion afin de tirer les informations nécessaires à :

- L'évaluation des stocks et des encours dont l'importance croît avec des procédures productifs de plus en plus complexes ;
- L'évaluation des productions d'immobilisation faites par l'entreprise.

Section 3 : Notion de charges de et de coûts

On distingue entre les deux notions charges et coût comme suit :

1. Notions des charges

Le mot « charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrée en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation ; ou ses objectifs de production et de vente de biens et services²²

La charge « est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente »²³

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion... toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculés et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple »²⁴

1.1 Distinction des charges selon l'incorporalité

1.1.1 Les charge non incorporables

Les charges non incorporables se sont les charges enregistrées en comptabilité générale mais sont écartées du calcul des coûts en comptabilité de gestion vu qu'elles ne concernent pas les conditions normales et courantes du fonctionnement de l'entreprise.

On parle des charges exceptionnelles et des charges hors exploitation, ses derniers constituent des différences d'incorporation regroupent notamment les éléments suivants²⁵ :

- Impôt sur les bénéfices ;
- Participation des salariés aux résultats ;

²² BERNARD M et HEIM J, Dictionnaire de la comptabilité, 4ème édition, 1994, paris, P43.

²³ CULLMANN H, La comptabilité de gestion, édition Bouchéne, paris, P23.

²⁴ GERARD Mylon, op. cit., P10.

²⁵ GERARD Melyon, op. cit, P14

- Perte exceptionnelle due à la détérioration d'un stock de produits fini ;
- Pertes sur créances irrécouvrables ;
- Amortissement des frais de constitution ;
- Frais d'émission d'un emprunt ;
- Amortissement des frais d'augmentation du capital.

1.1.2 Les charges incorporables

Les charges incorporables sont constituées de l'ensemble des charges de la comptabilité générale diminué des charges non incorporables. Elles correspondent aux charges par nature, les charges d'exploitation et les charges financières enregistrées dans les comptes de classe 6, à l'exception des charges exceptionnelles.

Pour certaines charges incorporables, des traitements (modification de montants, à la hausse ou à la baisse) peuvent être effectués pour des raisons économiques, juridiques ou fiscales, et cela peut conduire à l'utilisation de charges de substitution différentes des charges réelles d'où l'expression « différences d'incorporation ».

1.1.3 Les charges supplétives

Les charges supplétives sont des charges fictives non enregistrées en comptabilité générale, elles sont incorporées dans les coûts en comptabilité de gestion afin de leur donner un contenu économique plus pertinent et améliorer la précision des coûts. Il s'agit de :

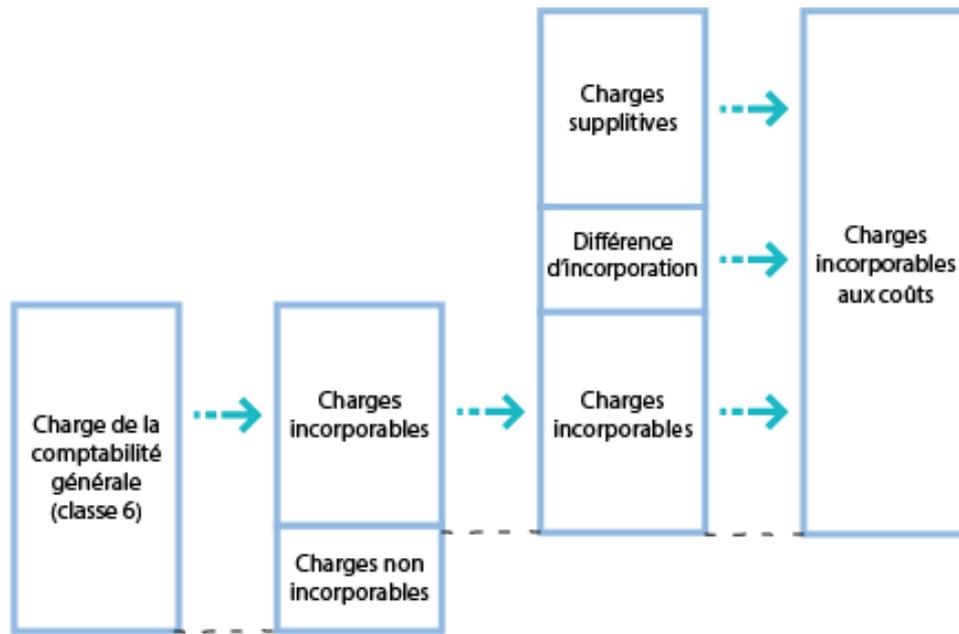
- La rémunération du travail de l'exploitant c'est-à-dire le montant de salaire qu'il percevrait s'il était salarié ;
- La rémunération des capitaux propres investis c'est-à-dire la rentabilité des fonds propres utilisés dans l'entreprise qui serait obtenu s'ils étaient placés, le calcul se fait de la manière suivantes :

$$\text{Rémunération} = \text{capitaux propres} \times \text{taux d'intérêt} \times \text{prorata éventuel}$$

1.1.4 Les charges incorporées aux coûts :

Les charges incorporées dans les coûts sont déterminées comme le montre le schéma ci-dessous :

Figure 4 : Les charges incorporables aux coûts



Source : Réaliser par nous même

En résumé : Charges incorporées = Charges de la comptabilité financière – Charges non incorporables + Éléments supplétifs ± Autres différences d'incorporation

1.2 Distinction des charges selon la spécificité ou non-spécificité des engagements

Lorsque nous traitons de spécificité ou non spécificité des engagements, nous faisons référence aux charges directes et indirectes

1.2.1 Les charges directes²⁶ :

Une charge est dite directe, si elle est spécifique à une seule destination, plus précisément un seul produit. Cette catégorie de charges, est affectée directement, sans calcul intermédiaire et sans ambiguïté au coût d'un produit déterminé, En prenant un raisonnement à rebours, c'est une charge qui disparaîtra si le produit disparaît ; on distingue principalement :

- les charges de matières premières utilisées pour la production ;
- les charges de main d'œuvre directe ;

²⁶ Bessah Thiziri, Hamnane Ahcene, «calcul de coût de revient d'un œuf et analyse de la rentabilité économique de l'élevage avicole dans la wilaya de Bejaia (cas de poule pondeuse) », Mémoire de master, sous la direction de Mr BOUKRIF moussa, bejaia, université abderrahmane mira bejaia, 2016, P16

- éventuellement les charges d'amortissement, si l'équipement est spécifique un seul produit.

Il faut noter que son affectation est possible sans calcul intermédiaire grâce à un moyen de mesure (Les marqueur d'électricité .etc.)

1.2.2 Les charges indirectes :

Une charge est dite « indirecte », lorsqu'elle est commune à plusieurs produits. Ce sont des charges qui n'ont pas affecté directement aux coûts, elle se rattache à plusieurs élément, produits, commandes, services distincts. Les charges indirectes doivent être analysées et réparties avant leur imputation, c'est-à-dire elle nécessite un calcul intermédiaire afin d'être attribue au cout d'un produit ou d'une fonction de clés de répartition dont le calcul est basé sur des unités d'œuvre. Les charges indirectes sont généralement :

- Les frais de publicité portant sur plusieurs produits ;
- Les frais de personnels ;
- Les loyers et charges locatives ;
- L'entretien des machines ;
- L'amortissement d'un matériel concourt la fabrication de tous types de produits ;
- Les dépenses d'assurance ;
- Les coûts de services généraux (direction générale, services commerciaux,...) ;
- Electricité, eau, téléphone de local de l'entreprise.

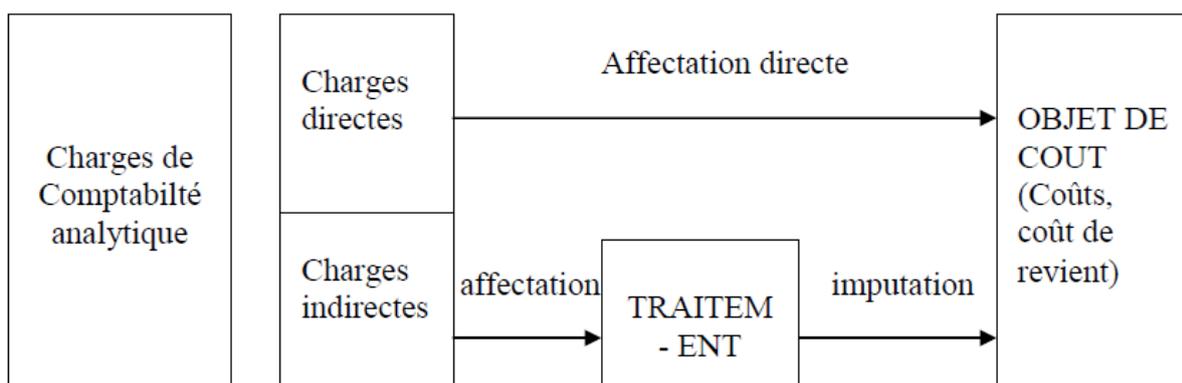
En d'autres terme, lorsqu'une charge fait l'objet d'un traitement spécifique, d'une répartition, d'un calcul en vue de son affectation au coût d'un objet, on parle d'une charge indirecte, Pour une affectation fiable et pertinente, il est important de trouver des moyens tangibles et efficaces afin d'associer une partie de ces charge et les affecter à la production qui la concerne.

Il faut noter que chaque une des charges indirectes d'un objet de coût²⁷ est analysé selon sa réalité propre, étant donné que les charges sont de types et de natures diverses et variées il est important de les classer, pour ce faire, nous pouvons citer Mévellec (1995, p84) qui précise que « Les conventions de classification des charges incorporables en directes et indirectes nécessitent d'être précisées avant toute utilisation de la notion coût dans un processus de décision ».

Les charges indirectes peuvent être traitées de nombreuses manières ; le résultat visé, coût de revient complet de l'objet de coûts, influera sur la nature du traitement de celle-ci (Mévellec, 1995)

« La part des charges indirectes dans la charge totale n'a cessé d'augmenter ces dernières années (aussi bien en proportion qu'en valeur absolue). Dans la plupart des secteurs, elle représente aujourd'hui l'élément principal du coût. Cette forte augmentation est attribuable en partie à l'apparition d'une forte automatisation qui transfère la plupart des charges directes générées par la main-d'œuvre en charges indirectes générées par les machines. À cela, il faut ajouter l'intensification de la concurrence internationale qui nécessite un effort important dans le domaine de la publicité, de la recherche et du développement et dont les charges sont traitées comme indirectes au niveau des produits. Une telle modification de structure fait que l'on ne peut plus se contenter d'un système de coût basé, dans la plupart des cas, sur des indicateurs traduisant l'évolution de la charge directe. »²⁸

Figure 5: Affectation des charges de la comptabilité de gestion



²⁷ Michel Gervais définit l'objet de coût comme « un élément significatif de l'entreprise pour lequel une mesure du coût est jugée utile. Il peut correspondre à un produit, une commande, un projet, un client, un département, une activité... » (Gervais, 2009, p. 53).

²⁸ Cagnello-Charles et al., 2000, P35

Source : Didier Leclère, comptabilité de gestion, analyse, prévision et contrôle des coûts, Eyrolles Université, 1991. P132

1.3 Distinction des charges selon la nature économique de l'activité

Ce critère de distinction des charges dénote leur comportement suite aux variations dans le niveau d'activité de l'entreprise (son volume de production).

1.3.1 Les charges fixes

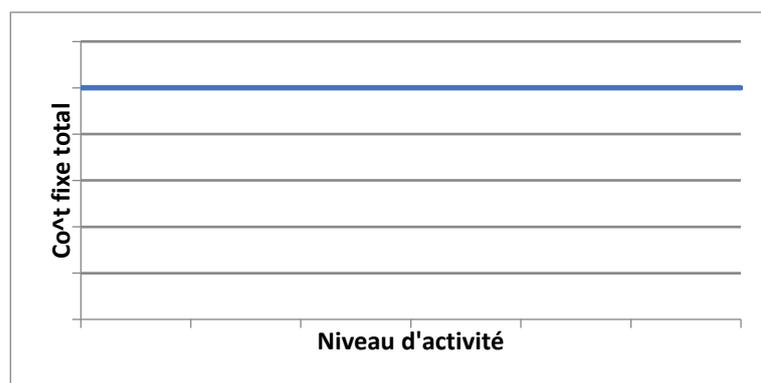
Il est utile, en comptabilité de gestion, de faire une distinction entre les charges variables dites opérationnelles et les charges fixes dites charges de structure.

Ils sont des charges qui n'évoluent que très peu en fonction du volume de son activité. Ces charges restent relativement stables, quel que soit le niveau de production ou de facturation.

En d'autre terme, Les charges fixes sont des charges liées à l'existence de l'entreprise et donc à sa capacité de production quel que soit son niveau d'activité. Ces charges sont stables et indépendantes du niveau d'activité même quand l'entreprise n'a pas de chiffres d'affaires. Par contre, Les charges fixes unitaires évoluent par rapport au niveau d'activité.

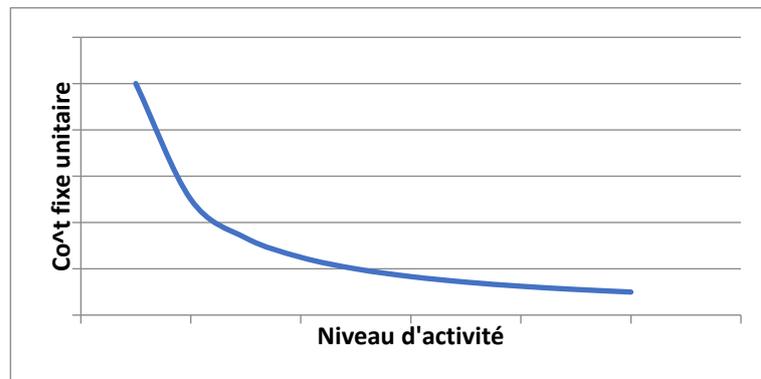
Le Graphe 1 permet d'apprécier l'indépendance des charges fixes par rapport au niveau d'activité d'une entreprise, le Graphe 2 montre l'évolution des charges fixe unitaire par en fonction du niveau d'activité.

Graphe 1: Coût fixe total / niveau d'activité



Source : réaliser par nous-même.

Graphe 2: Coût fixe unitaire / niveau d'activité



Source : réaliser par nous-même.

Parmi les charges fixes, on cite :

- Les loyers ;
- L'assurance ;
- L'amortissement des immobilisations ;
- Les salaires des cadres administratifs.

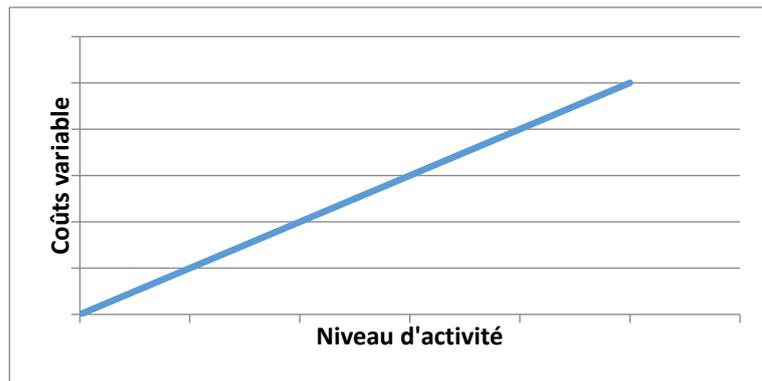
Les charges sont dits fixes lorsque leur total demeure constant quel que soit le niveau d'activité atteint à l'intérieur d'un certain segment d'activité» (Brault & Giguère, 1997 p.13).

1.3.2 Les charges variables

Les charges variables, appelé aussi « charges opérationnels » sont des charges qui évoluent et varie en proportion directe avec les variations du niveau d'activité de l'entreprise

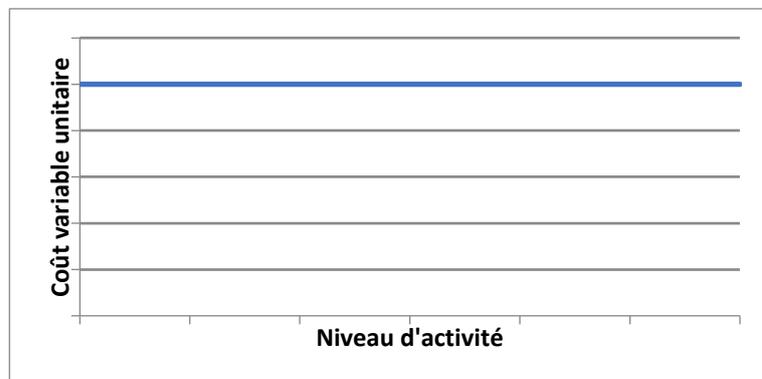
Les deux figures suivantes permettent de constater l'évolution des charges variables par rapport au niveau d'activité (Graphe 3) et de remarquer que les charges variables unitaires sont constantes par rapport au niveau d'activité (Graphe 4).

Graphe 3: coût variable / niveau d'activité



Source : réaliser par nous-même.

Graphe 4: coût variable unitaire / niveau d'activité



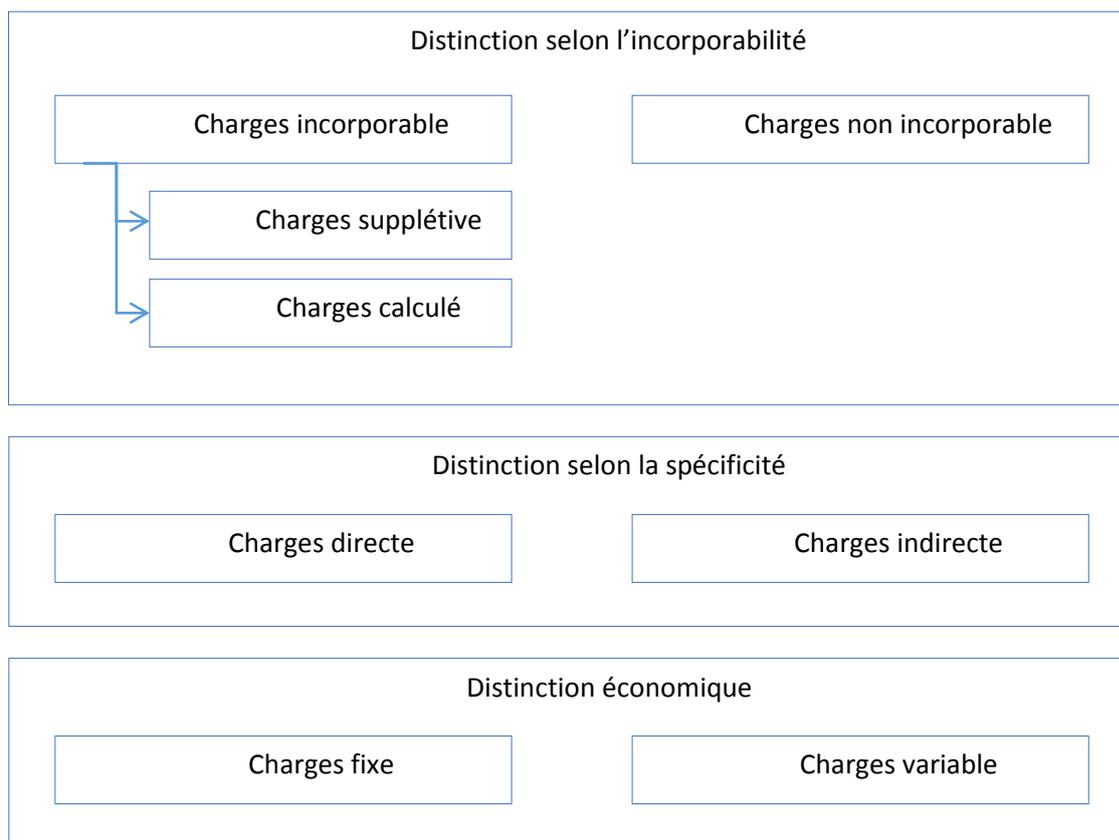
Source : réaliser par nous-même.

Parmi les charges variables, on cite :

- Les coûts de matières premières ;
- Les coûts de la main d'œuvre (salaires et cotisation.)
- Les commissions-électricité, le coût de distribution.

Afin de proposer un récapitulatif concis et visuel des nombreuses distinctions concernant les charges, en se basant sur les trois types de classification des charges de Brault et Guiguère 1997 comme le montre la figure ci-après :

Figure 6: Les nombreuses distinctions des charges



Source : réaliser par nous-même.

Il est important de préciser qu'il est de la responsabilité des gestionnaires de choisir le type de classification à retenir dans le cadre de l'analyse qu'ils réalisent.

2. Notions des coûts

Le coût est différents des charges accumulées sur un produit. Autrement dit « le coût est une accumulation de charge correspondants soit a une fonction ou une partie de l'entreprise, soit à un objet, une prestation de service à un stade autre que le stade final (la vente) »²⁹

Le plan comptable défini un coût comme « la somme des charges relatives à un élément définit au sein du réseau comptable »³⁰

²⁹ BOUGHABA Abedallah, Comptabilité de gestion d'exploitation, Edition Berti, 1998, Alger, P3.

³⁰ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, Op. cit., P47.

2.1 Les caractéristiques du coût³¹

Le coût se caractérise par 03 particularités indépendantes les unes des autres:³²

- Son champ d'application ;
- Son contenu ;
- Le moment du calcul.

2.1.1 La classification des coûts selon son champ d'application :

Les coûts peuvent être regroupés selon différents critères :

- Coût par fonctions économique : coût d'approvisionnement, cout de production ; coût de distribution, coût d'administration ;
- Coût par moyen d'exploitation : magasins, usine, atelier, poste de travail ;
- Coût par production (objet d'activité) : produit ou famille de produit, client, fournisseurs ;
- par responsabilité : coût de service après-vente, coût de l'entretien ;
- Un crédit de distribution : coût par famille de clients, coûts par secteurs géographiques.

2.1.2 La classification des coûts selon son contenu :

Pour une période déterminée, la comptabilité de gestion d'exploitation permet de calculer des coûts, soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générale avec ou sans ajustements ou ajout (coût complets), soit en y'incorporant qu'une partie seulement des charges (coûts partiels).

2.1.3 La classification des coûts selon son moment de calcul :

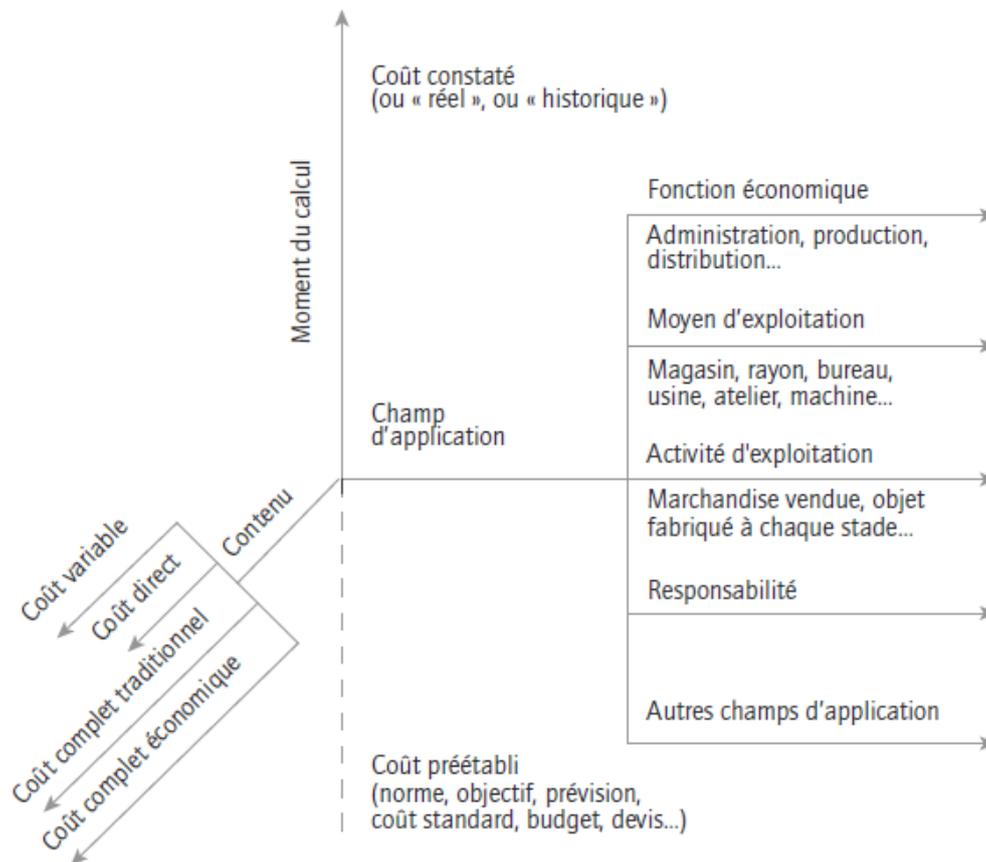
Deux cas sont possibles :

³¹ Bessah Thiziri, Hamnane Ahcene, op cit, P18.

³² DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, Comptabilité de gestion de gestion, édition DUNOD, 2007, paris, P23.

- Un coût peut être calculé à posteriori : il s'agira alors d'un coût constaté que nous qualifierons également de « réel » ;
- Le coût peut être aussi calculé a priori : on parlera alors de « coût préétabli ».

Figure 7 caractéristiques des coûts selon le plan comptable



Source : ALAZARD Claude et SEPAR I Sabine, op. cit, P47

2.2 Nécessité de calcul des coûts

La nécessité de calcul des coûts réside dans la mise en ordre de l'activité de l'entreprise, elle permet :

- constater le prix d'achat et les divers frais qui sont en rapport avec le prix d'achat ;
- valoriser les stocks ;
- déterminer le coût de production ainsi que le coût de revient des produits vendus ou de services offerts.

Conclusion

Le contrôle de gestion comme présenté dans le présent chapitre est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité.

Le contrôle de gestion est exercé à travers des outils, parmi les outils, la comptabilité de gestion, comme présentée dans le présent chapitre est un outil indispensable au pilotage d'une organisation car, à travers ces méthodes d'analyse des coûts, elle aide les dirigeants à donner des bases pour les décisions de gestion, elle constitue donc un outil d'aide à la décision.

La comptabilité de gestion s'articule sur les données de la comptabilité générale, elle les retrace afin d'analyser les coûts.

Le chapitre suivant étudie les trois différentes méthodes de la comptabilité de gestion : la méthode des coûts complets, la méthode de l'imputation rationnelle et la méthode de la comptabilité par activité.

CHAPITRE 2: LES METHODES DE LA COMPTABILITE DE GESTION

Introduction

La comptabilité de gestion est un outil dont l'objectif principal est de mettre à disposition des décideurs les informations nécessaire indispensable pour une meilleure prise de décision et orientation des actions sur le marché.

Afin de remplir son rôle, la comptabilité de gestion procédera à une analyse des coûts qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories de charges, elle peut donc être organisée selon différentes méthode complémentaires, adaptées au contexte de production et de distribution dont chacune présente des avantages et des inconvénients.

Ses méthodes peuvent être regroupées en deux grandes familles :

- **Les méthodes de coût complet** : dans lesquelles l'ensemble des charges d'exploitation sont affectées sur les produits définitifs de l'activité en question (la méthode des sections homogènes, la méthode ABC, la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes).
- **Les méthodes de coût partiel** : ces méthodes reposent sur l'affectation d'une partie des charges sur des activités intermédiaires ou définitives. Elles traitent les charges par variabilité faisant la distinction entre charges variables et charge fixe (la méthode de Direct costing et la méthode de Direct costing évolué).

il est important pour une entreprise de chercher une meilleure méthode de calcul de coûts, le choix de la méthode se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage.

Dans ce chapitre, nous avons étudié en priorité la méthode des centres d'analyses (section homogène), vu que cette dernière est la méthode mise en place au sein de l'entreprise d'accueil.

Section 1 : La méthode du centre d'analyse (section homogène)

Le plan comptable général français de 1986 substitue la notion de « section homogène » par une notion nouvelle « le centre d'analyse ».

Le plan comptable général français de 1957 définit la section homogène comme : « un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts et prix de revient intéressés, les éléments de charges qui ne peuvent être directement affecté à des coûts ou prix de revient ».

Initialement appelée méthode des sections homogènes, est issue des travaux menée 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 plan comptable 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 appelé également « comptabilité industrielle » vu sa focalisation sur les coûts de production puis de « comptabilité de gestion » qui s'étend à l'analyse de l'ensemble des fonctions de l'entreprise³³.

Le plan comptable général de 1986 définit le centre d'analyse comme : « une division de l'unité comptable, ou sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés ».

1. Les principes du système de calcul de coûts de la méthode centre d'analyse

Chaque système de calcul des coûts vise à :

- Faciliter la gestion et donc la maîtrise des ressources consommées ;
- Proposer un couple coût-valeur qui facilite le dialogue entre l'entité et son environnement (interne et externe) ;
- Orienter les comportements des acteurs.

³³ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, op. cit., P62.

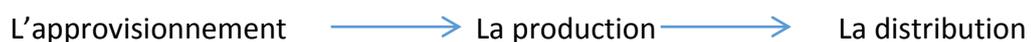
Afin d'atteindre ses objectifs, il est nécessaire d'intégrer trois préoccupations :

1. **Le degré de traçabilité** : La préoccupation du mode de consommation des ressources ainsi que la définition des processus techniques qui permettent la transformation des ressources en biens finals est primordiale, ainsi les processus techniques doivent être définis de façon claire dans le système d'information de l'entreprise. C'est la notion de traçabilité qui se définit comme la capacité du système à suivre
2. **La causalité** : Il est nécessaire d'introduire un lien de causalité entre le volume de production et le volume de la ressource consommée afin de dégager le comportement des coûts et avoir un système de calcul des coûts capable d'associer à une cause une conséquence. Cet aspect semble évident pour les charges directes vu la non-réalisation du produit entraîne de façon évidente la non-consommation de ressources mais ce principe est moins évident pour les charges indirectes.
3. **L'homogénéité** : la méthode des sections homogènes associe à la notion de causalité celle d'homogénéité des charges. Une section homogène est définie comme une entité comptable dont l'activité peut être mesurée par une unité de mesure appelée unité d'œuvre³⁴. En effet l'homogénéité est un élément indispensable pour établir des lois de comportement de coûts qui donnent une capacité à agir sur les dits coûts par l'intermédiaire d'un lien de causalité reconnu.

2. L'organisation générale de la méthode

L'ordre de calcul des coûts et leurs organisations suivent la logique d'élaboration des produits par les entreprises. Dans une vision très globale, le cycle d'exploitation des entreprises industrielles peut se résumer par :

Figure 8: Résumé du cycle d'exploitation des entreprises industrielles



Source : réalisé par nous-même.

³⁴ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, op. cit., P63.

En ce qui concerne les charges directes, comme nous avons déjà précisé, leur affectation ne nécessite aucun calcul intermédiaire.

Les charges indirectes subissent un traitement permettant de les allouer aux coûts des produits ou des services :

- Elles sont dans un premier temps affectées ou réparties entre les centres d'analyse ;
- Elles sont dans un second temps imputées aux coûts des produits ou des services en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées ou d'une assiette de frais.

L'obtention du coût de revient des produits se fait par intégration successive des différents coûts.

Il est important de préciser que le PCG stipule que « le système de comptabilité de gestion d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce. »

3. Les centres d'analyse

3.1 Critères de définition des centres d'analyse

Avant toute démarche de définition des centres d'analyse, deux critères doivent être pris en compte :

- Un centre d'analyse doit être correspondre autant que possible a une division réelle de l'entreprise ou à l'exercice d'une responsabilité ;
- Les charges dans un même centre d'analyse doivent avoir un comportement commun afin de pouvoir déterminer une unité de mesure de l'activité de chaque centre.

3.2 Les unités de mesure d'activité :

3.2.1 Les unités d'œuvre :

L'unité d'œuvre est une « unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre aux coûts des produits »³⁵ Elles permettent de :

- fractionner le coût d'un centre d'analyse et d'obtenir un coût par unité d'œuvre ;
- d'imputer une fraction du coût d'un centre d'analyse à un coût de produit à partir du nombre d'unités d'œuvre consommées par la fabrication de ce produit.
- Les unités d'œuvre les plus fréquemment retenues sont :
- L'heure de main d'œuvre pour les ateliers où la main d'œuvre est le facteur essentiel ;
- L'heure de machine pour les ateliers fortement mécanisés ;
- Le poids des matières consommées ;
- Le nombre de pièces traitées.

3.2.2 L'assiette de répartition :

Dans le cas où il est impossible de déterminer une unité d'œuvre physique pour un centre, il est possible d'utiliser une base monétaire « l'assiette de répartition » afin d'exprimer son activité.

Dans ce cas, l'imputation des charges du centre au coût des produits se fera à l'aide d'un taux de frais défini comme le quotient du total des charges du centre par l'assiette de répartition.

4. La classification des centres d'analyse

Le choix des centres d'analyse dépend de choix de management ainsi que la structure de l'entreprise, en effet, il faut distinguer entre³⁶ :

- Les centres d'analyses opérationnels : leur activité est mesurable par une unité d'œuvre physique : par exemple KG, Heure main d'œuvre..., soit :
 - Au profit des produits et on parle de « **centres principaux** »

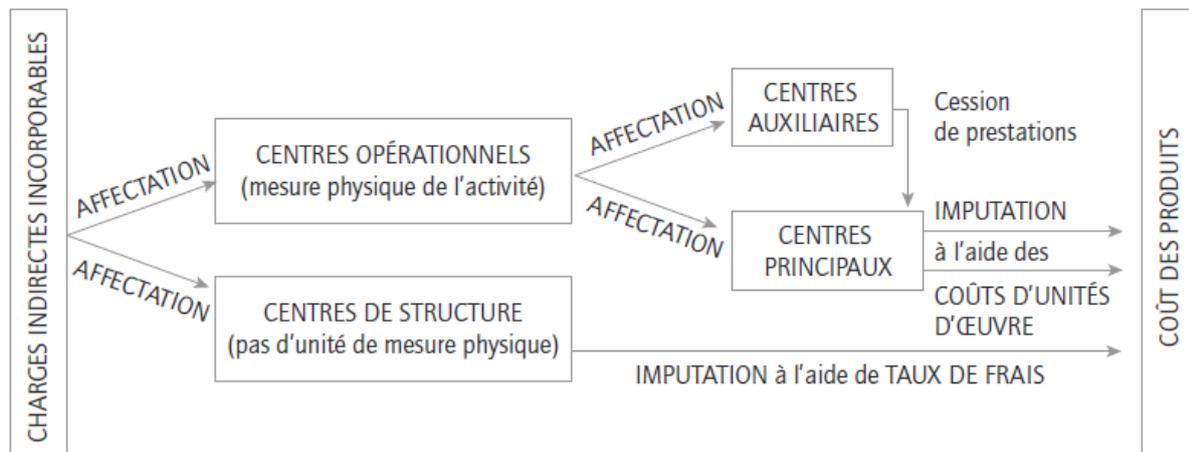
³⁵ Plan comptable général 1982.

³⁶ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, op. cit., P 70.

- Au profit d'autres centres et on parle de « **centres auxiliaires** »
- Les centres d'analyses de structure : leurs activité n'est pas mesurable par une unité physique significative.

Le mode de fonctionnement des centres d'analyse peut s'exprimer de la façon suivante :

Figure 9 Le fonctionnement des centres d'analyse



Source : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, op. cit., Ps 70.

5. La répartition des charges indirectes

L'objectif de toutes les méthodes de calcul de coûts est de définir les modalités d'attribution des charges indirectes aux objets de coût, en traduisant avec une approximation minimale la réalité des flux internes et des consommations générés par l'exploitation.

Pour une répartition reflétant la réalité du terrain, il est important de définir l'architecture de façon claire de réseau d'analyse des charges afin d'assurer leurs vérité et une meilleur définition des clefs de répartition de ses dernier.

Les charges indirectes sont regroupées dans un tableau de répartition à double entrée :

- En ligne : les charges indirectes par nature à répartir ;
- En colonne : les centres d'analyse.

C'est dans le cadre de ce tableau que s'effectue le traitement spécifique des charges dites « indirectes ». Trois étapes sont repérables :

5.1 La répartition primaire :

Les charges indirectes incorporables sont réparties entre tous les centres d'analyse concernés en fonction :

- De consommation réelle ce qui nécessite des systèmes de mesure installés dans les centres (ex : composteurs divisionnaires pour l'électricité, eau ou gaz) ;
- Des clés de répartition plus ou moins arbitraire.

Le montant de chaque charge indirecte est réparti dans les centres auxiliaires et principaux d'après des clefs de répartition exprimées le plus souvent en pourcentage. Cette première répartition permet de calculer le coût de chaque centre auxiliaire et principal.

5.2 La répartition secondaire :

Il s'agit de répartir le total de la répartition primaire des centres auxiliaires dans le coût des centres principaux au profit de qui ils fonctionnent. Cette cession de charges peut s'effectuer selon deux méthodes :

- par une mesure réelle des prestations fournies : on utilise les consommations de chaque centre principal ;
- par une estimation plus ou moins arbitraire des prestations fournies aux centres principaux : on utilise alors une clé de répartition.

Il faut noter que certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires :

- Soit sans réciprocité : il s'agit alors d'un transfert en cascade ou en escalier ;
- Soit de manière réciproque : dans ce cas, un calcul algébrique s'impose pour évaluer le coût de chaque centre auxiliaire concerné.

Par définition, les centres auxiliaires travaillent au profit des centres principaux. En conséquence, la répartition secondaire conduit à « vider » les centres auxiliaires des charges qui y étaient affectées : le total des charges de ces centres doit donc être nul.

Il s'agit seulement d'une redistribution des charges entre les centres. C'est pourquoi le total de la répartition secondaire doit toujours rester égal au total de la répartition primaire.

5.3 Calcul des coûts d'unité d'œuvre de chaque centre :

Le total de la répartition secondaire de chaque centre d'analyse est fractionné en un coût unitaire en fonction du nombre d'unités de mesure de l'activité de chaque centre.

Chaque produit recevra une proportion de charges indirectes qui sera fonction des unités d'œuvre qui auront été nécessaires à sa production.

Le calcul se fait comme suit :

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût total du centre principal}}{\text{Valeur de l'assiette de frais}}$$

$$\text{Coût de l'unité d'oeuvre} = \frac{\text{Coût total du centre principal}}{\text{Nombre d'unités d'oeuvre}}$$

6. Les différentes étapes du calcul des coûts

La méthode des centres d'analyse préconisée par le plan comptable en 1982 définit un calcul de coûts par stade de fabrication qui doit respecter le processus de production de chaque entreprise, c'est ce qu'on appelle la hiérarchie des coûts

Comme nous avons précisé déjà, d'une manière générale on distingue trois étapes primordiales :

6.1 Le coût d'achat :

Le coût d'achat est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction approvisionnement de l'entreprise.

On peut retenir quatre types de produits approvisionnés dont il faut calculer leur prix d'achat :

- a. Les marchandises : tout ce que l'entreprise achète pour revendre en l'état et sans transformation ;
- b. Les matières premières : tout ce que l'entreprise achète et qui sont destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ;
- c. Les emballages : tous les objets destinés à contenir les produits livrés à la clientèle, on peut distinguer deux types d'emballages :

- Les emballages de conditionnement : tout objet qui entre fait partie du produit fini et du coût de production du produit fini : (ex : la bouteille en plastique qui contient du savon liquide)
 - Les emballages de distribution : Tout objet qui permet la distribution du produit et qui fait partie du coût de distribution : (ex : Le carton qui regroupe plusieurs bouteille du savon liquide)
- d. Les matières et fournitures consommables : tout objet plus ou moins élaborés consommées au premier usage et qui permet la fabrication sans entrer dans la composition des produits : huile moteur, petites fournitures ... Leurs consommations est souvent traitée en charges indirectes de production

6.1.1 Les composantes d'un coût d'achat :

Le coût d'achat est constitué des charges directes et indirectes d'approvisionnement.

Les charges directes d'achat sont :

- les achats nets valorisés hors taxes tels qu'ils ressortent des factures fournisseurs ;
- les frais directs d'achat (frais d'approche) à savoir les transports, les droits de douane, commissions et courtages.

Les charges indirectes sont essentiellement les coûts des centres d'analyse d'approvisionnement : réception, contrôle ou manutention ; le coût pris en compte est imputé en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées par les produits.

6.1.2 L'inventaire permanent :

Le calcul des coûts d'achat a pour objectif de déterminer le coût d'entrée en stock des différentes matières qui vont faire l'objet d'un suivi particulier par la méthode de l'inventaire permanent.

L'inventaire permanent est une organisation comptable qui permet, par la tenue de comptes de stocks, le suivi et la valorisation des mouvements des éléments stockés et cela selon une périodicité rapprochée. Cette organisation permet d'enregistrer tous les mouvements de stock (entrées et sorties) en quantités et en valeur et permet ainsi de déterminer à tout moment le stock final théorique : c'est ce qu'on appelle l'inventaire comptable permanent.

Les méthodes de valorisation des sorties de stock sont nombreuses, certaines sont préconisées par le PCG mais sans obligation formelle, ce qui explique que les entreprises puissent en choisir d'autres pour des motifs économiques ou de simplicité. Mais quelle que soit la méthode utilisée, une règle essentielle doit être respectée :

$$\textit{Stock final} = \textit{stock initial} + \textit{entrées} - \textit{sorties}$$

- Les entrées comprennent la quantité du stock achetés ou produite.
 - Les sorties comprennent la quantité du stock consommée ou vendu.
- a) Méthode du coût unitaire moyen pondéré : C'est une méthode recommandée par le PCG est la plus fréquente elle peut être calculé en fin de période ou après chaque entrée en stock selon la formule :

$$\frac{\textit{Valeur du stock intial} + \textit{valeur des entrées de la période}}{\textit{Stock intial en quantités} + \textit{Entrées en quantités}}$$

- b) La méthode FIFO (First in, First out) : Les éléments stockés sortent du stock en étant prélevés sur les lots les plus anciens.
- c) La méthode LIFO (Last in, First out) : Les sorties sont valorisées au coût des derniers lots entrés.

6.2 Le coût de production :

Le coût de production est constitué par l'ensemble des charges supportées en raison de la fabrication de produits ou services de l'entreprise. Il intègre, outre la consommation des matières consommées, les charges de production relatives au produit.

6.2.1 Les produits obtenus dans un cycle de fabrication :

Selon la complexité du processus de fabrication, on peut distinguer deux natures de produit qui apparaissent :

- a) **Le produit principal** : Selon son niveau d'élaboration, seront distingués des produits finis, des produits intermédiaires ou des encours de production :

- b) **Les produits secondaires** : Ce sont les produits qui apparaissent lors de la production d'un autre produit principal du fait des conditions techniques de fabrication. (Les produits résiduels, déchets, rebuts ...Etc. (La présence de ces produits dans un cycle de fabrication peut causer soit une augmentation ou une diminution le coût de production du produit principal)

6.2.2 Les composantes d'un coût de production :

Le coût de production est constitué des charges directes et indirectes de production. Les charges directes de production sont :

- Les matières premières, produits et emballages de conditionnement valorisés au coût de sortie du stock ou au coût d'achat pour les articles qui ne sont pas stockés ?
- Les frais directs de production, essentiellement le coût de la main-d'œuvre directe des ateliers.

Les charges indirectes sont les coûts des centres d'analyse de production : usinage, montage, finition. Il faut noter que le prix des centres est imputé d'après les unités d'œuvre utilisées pour réaliser le produit.

6.2.3 Les difficultés liées aux coûts de production :

Les difficultés résident dans l'évaluation et l'intégration des encours dans le coût de production du produit. Ainsi, le décalage entre le coût de production de la période et le coût de production des produits terminés sur la même période exige a établir la règle suivante :

$$\begin{aligned} & \text{Coût de production des produits terminés en période } N \\ & = \text{Coût de production de la période} \\ & + \text{coût de production des encours initiaux} \\ & - \text{coût de production des encours de fin de période} \end{aligned}$$

6.3 Le coût de revient :

Le coût de revient est l'étape recherché et le résultat d'une comptabilité de gestion, il comprend toutes les charges et mesure la consommation de ressources relatives au produit, autrement dit le coût complet.

Il s'agit donc de relier des charges, connues par centres de frais, par activité ou par nature, à des destinations particulières, qui sont :

- Soit une segmentation de l'offre (produit, projet, services) ;
- Soit une segmentation de la demande (marchés, clients, canaux de distribution).

Le coût de revient résulte d'un ensemble d'opérations effectuées sur les données de dépenses en suivant une certaine méthode selon le besoin de information (affectation directe, imputations sur la base d'unité d'œuvre, répartition sur la base de clés....) ce calcul sert à le comparer à un prix de vente ou un revenu afin de calculer ou définir une marge.

6.3.1 Les usages et risques des coûts de revient³⁷

Deux types de raisons sont souvent cités pour calculer le coût de revient des produits :

a) Les obligations externes :

Suite aux réglementations qui régissent la fiscalité, d'une part le coût de revient non biaisé et imprécis permet d'éviter une mauvaise évaluation de l'actif circulant (stocks et en-cours), et cela élimine le risque des effets déformants le résultat comptable

D'une autre part, il permet d'appliquer les règles de la concurrence ainsi que les règles d'anti-dumping.

b) L'analyse et pilotage stratégique :

Dans cet optique, une vision biaisée des coûts de revient et de la rentabilité peut conduire à des décisions de portefeuilles³⁸ erronées et à des contre-performances graves.

L'usage du prix de revient pour le pilotage stratégique se caractérise dans les points suivants :

- **Le choix de produire ou d'acquérir** : Pour ce choix, l'entreprise compare le coût de revient de la production interne au prix d'acquisition accessible sur le marché externe, tout fois, si l'écart s'avère trop défavorable à la production interne avec une prise en compte des

³⁷ MEBBANI Youcef, op. cit., P22.

³⁸ Un ensemble d'objets de marges similaires, matérielles ou immatérielles, constituant une segmentation pertinente.

charges fixe (risque d'une perte de marge sur un autre produit porteur qui conduit à une diminution du résultat globale), il est décidé de s'approvisionner à l'extérieur.

Un coût de revient biaisé peut conduire, soit à renoncer à des productions profitables, soit à conserver en interne des productions non compétitives.

- **Le choix d'abandonner ou de continuer une production** : l'entreprise est dans l'obligation d'analyser périodiquement et de décider l'abandon ou la continuité de production des produits en fin de vie.

Un coût de revient biaisé peut conduire, soit à un abandon précoce d'un produit porteur qui conduit à une perte de marge, soit à un maintien d'un produit qui consomme des ressources pour des niveaux de profit insuffisants.

- **La position de l'entreprise dans la chaîne de valeur** : Parfois, l'entreprise est dans l'obligation de redéfinir sa position dans la chaîne de valeurs, afin d'améliorer sa performance et être plus compétitive, en terme de décision stratégique, le coût de revient est l'élément clef qui permet de répondre après comparaison entre les coûts et les performances à des différentes questions : quelle sont les activités que l'entreprise réalisera en interne, celle qu'elle sous-traitera, celle qu'elle abandonnera à des fournisseurs ?

Section 2 : La méthode de l'imputation rationnelle

La méthode de l'imputation rationnelle est conçue comme un correctif au calcul des coûts réels par la méthode des coûts complets. La structure du système d'analyse est la même que cette dernière. Mais on tente de rendre les coûts des unités d'œuvre des centres et les coûts de production des produits dépendants du degré d'activité³⁹

Le coût de revient d'un produit en général dépend des charges variables qui lui sont imputées et d'une partie des charges fixes, d'autant plus faible que l'activité est élevée. Ainsi pour une structure donnée, le coût de revient diminue lorsque l'activité augmente et s'accroît lorsque l'activité baisse. L'analyse des coûts complets s'avère délicate pour des activités saisonnières.

Sur ce dernier point, la méthode classique du coût complet ne tient pas compte du volume d'activité de l'entreprise, ni de celui des centres d'analyse : toutes les charges fixes sont imputées au produits, quel que soit le volume, ce qui aboutit à accroître les coûts unitaires lorsque l'entreprise ou le centre concerné sont en sous-activité, et inversement en cas de suractivité.

La méthode de l'imputation rationnelle est qui s'inscrit dans la méthode des coûts complets vient corriger et améliorer ces insuffisances. Elle permet de calculer les coûts de revient complets des produits indépendants des variations du niveau d'activité, en éliminant l'influence de la sous activité ou de la suractivité lors de l'imputation des charges fixes.

En d'autres mots, cette méthode consiste à ne faire supporter au coût du produit qu'une fraction des frais fixes proportionnelle à l'activité réalisée. Pour se faire nous devons définir un coefficient d'imputation rationnelle.

1. Principe de la méthode

La méthode de l'imputation rationnelle consiste à inclure dans le calcul des coûts la part de charges fixes calculé par rapport à un niveau d'activité préalable dit « niveau d'activité normale ».

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

³⁹ MELYON Gérard, la comptabilité analytique, Bréal édition 3emeédition, P.178.

de définir un niveau d'activité normal correspondant aux conditions d'exploitation habituelles dans l'optique de calculer le coefficient d'imputation rationnelle. Le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) ou taux d'activité se définit comme le quotient de l'activité réelle (ou constatée) et de l'activité normale (ou standard).

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activité Réelle}}{\text{Activité Normale}}$$

- L'activité normale : correspond à l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité (temps de congé...) et aux contraintes structurelles de l'organisation (changement d'équipe...).
- L'activité réelle : C'est l'activité par centre d'analyse au cours de la période considérée.

2. La démarche de la méthode

Quatre étapes principales peuvent être distinguées :

1. **Isoler les charges fixes (CF) de l'ensemble des charges** : La première étape consiste à distinguer au sein de chaque centre d'analyse, les charges variables et les charges fixes. Cette distinction n'est pas si évidente et présuppose de définir un critère de variabilité.
2. **Déterminer le coefficient d'imputation rationnelle (CIR)** : L'imputation des charges fixes est réalisée par rapport au niveau d'activité considéré comme normal par l'entreprise, cette activité standard est soit théorique (déterminée par la capacité de production par exemple), soit réelle (la moyenne mensuelle de l'activité de l'année précédente, par exemple), soit encore prévisionnelle. Les charges fixes sont imputées selon le rapport entre activité réelle, constatée de la période, et l'activité définie comme normale.
3. **Calculer les charges fixes imputées** : Ces charges fixes imputées (CFi) sont calculées en multipliant les charges fixes réelles (CFr) par le coefficient d'imputation rationnelle (CIR).
4. Une fois les charges fixes imputées sont calculé, la démarche habituelle reste ensuite inchangée pour le calcul des coûts d'approvisionnement, de production et de revient.

La méthode de l'imputation rationnelle ne constitue donc qu'un perfectionnement technique des coûts complets.

Section 3 : La méthode de la comptabilité par activités « ABC »

La méthode des coûts à base d'activités ou méthode ABC (Activity Based Costing) est une méthode récente des coûts complets axée sur le calcul et l'analyse des coûts des activités exécutées par l'entreprise et nécessaires à la réalisation des objets de coût. Elle répond aux nouveaux besoins de gestion des entreprises.

La méthode ABC se base sur une représentation de l'entreprise fondée sur une vision transversale de l'entreprise. Elle intègre un niveau d'analyse supplémentaire qui est « le cout des activités », dont l'étude est plus importante que celle des produits, en permettant de mieux comprendre l'origine des coûts.

1. Les concepts utilisés par la méthode ABC

La méthode ABC emploie certains termes qu'il convient de définir afin de comprendre sa méthodologie de mise en œuvre :

- Activité : Ensemble de tâches de même nature, accomplies par plusieurs personnes à partir d'un savoir-faire et contribuant à ajouter de la valeur au produit (livraison des produits, facturation...etc.).
- Inducteur de coût : Facteur permettant d'expliquer la variation du coût de l'activité ; il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur et l'activité (nombre de livraisons, nombre de factures...etc.).
- Centre de regroupement : Centre qui regroupe les activités ayant le même inducteur de coût, ce qui permet de calculer un coût par inducteur (les activités facturation, livraison, mise en service peuvent avoir comme inducteur commun le nombre de commandes clients).
- Processus : Succession d'activités contribuant à un but commun (lancement d'un nouveau produit...).

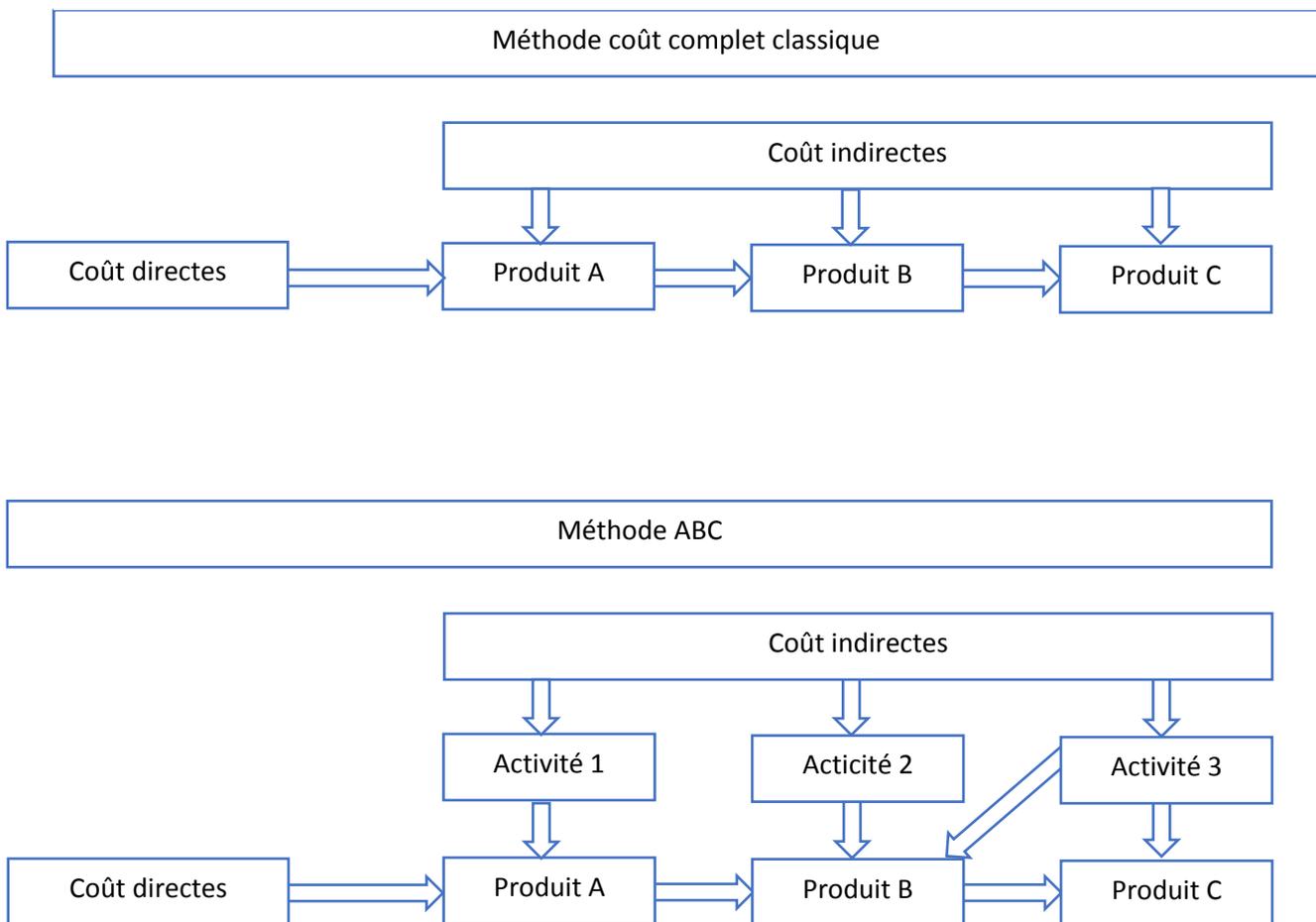
2. Principe de base

Le calcul du coût de revient d'un produit peut se résumer de la manière suivante :

- Les activités consomment les ressources indirectes de l'organisation. On reconstruit la traçabilité des charges indirectes à partir de l'activité.
- Les objets de coût (produit, client ...) consomment les activités de l'organisation.

La figure suivante illustre la distinction entre la méthode des coûts complets classiques et la méthode ABC :

Figure 10 : la distinction entre la méthode des coûts complets classiques et la méthode ABC



Source : réaliser par nous-même.

Conclusion

Pour que la comptabilité de gestion accomplisse sa mission, la comptabilité de gestion procédera à une analyse des coûts par différentes méthodes.

La méthode du coût complet permet à l'entreprise d'évaluer les coûts des différents produits, ce qui permet, en les comparant avec leur prix de vente, de déterminer les résultats.

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

La méthode ABC calcule le coût de chaque activité et affecte ce coût aux autres objets de coûts (biens et services produits) sur la base de l'activité consacrée à la production de chacun des biens et services.

Au niveau du chapitre suivant, nous allons présenter et analyser le calcul des coûts au niveau de la multinationale implantée en Algérie, HAYAT DHC.

**CHAPITRE 3 : CAS DE
L'ENTREPRISE HAYAT
DHC**

Introduction

Nous avons illustré dans ce qui précède les différents aspects théoriques de la comptabilité de gestion, ainsi que ces différentes méthodes de calcul des coûts. Partant de ce fait, nous avons constaté le point commun entre ces différentes méthodes qui est : fournir tous les éléments et données permettant d'éclairer les prises de décisions et avoir une vision plus claire sur.

Dans ce qui suit nous essayerons de répondre aux questions suivantes :

- Hayat DHC est une entreprise industrielle, qui a donc besoin d'un système de comptabilité de gestion : comment est pratiquée la comptabilité de gestion dans cette entreprise ?
- Quelles est la méthode de calcul des coûts appliqués par cette entreprise ?
- Est-ce que ces méthodes sont mises en place de la manière la plus pertinente possible afin de dégager des résultats ? quelle est les points forts et les points faibles de la méthode utilisée ?

Section 1: Présentation de l'entreprise HAYAT DHC

L'histoire de Hayat Holding remonte à 1937, période difficile où la Turquie faisait ses premiers pas vers l'industrialisation. Initialement active dans le commerce de gros de papier, la famille Kiğılı est entrée dans l'industrie manufacturière en 1967, lorsque Yahya Kiğılı a commencé à fabriquer du papier. En 1987, Mr. Kiğılı a fondé Hayat Kimya, entrant ainsi dans l'industrie des produits de grande consommation, présente dans six pays avec des systèmes conformes aux normes européennes, elle atteint les consommateurs à travers un réseau d'exportation couvrant 101 pays.

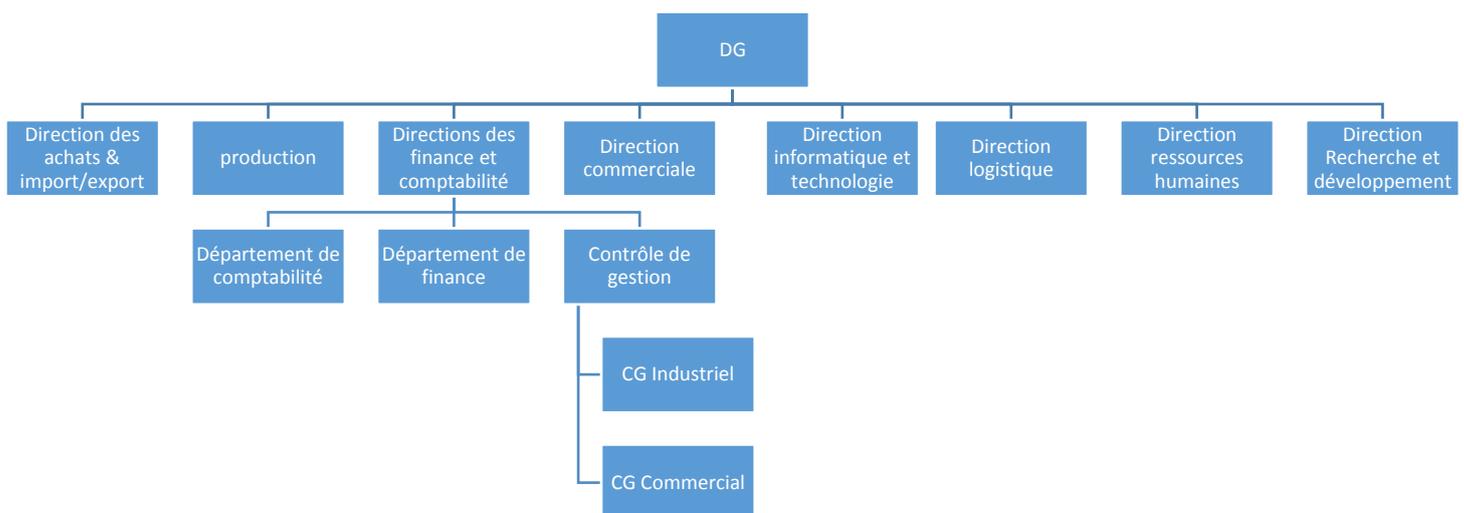
Avec la vision de devenir une entreprise mondiale, Hayat Holding accélère ses investissements internationaux, entrant en Afrique en créant une usine de détergents en Algérie en 2005. Implantée à Blida sur une superficie de 50 000 m² produit des détergents, des couches pour bébé et des serviettes hygiéniques.

1. HAYAT DHC ALGERIE

SARL HAYAT DHC, filiale de HAYAT KIMYA qui entre dans l'industrie des produits de grande consommation en 1987, est une multinational implantée en Algérie depuis 2005. Elle est présente dans le secteur des produits d'entretien ménager et le secteur de l'hygiène corporelle.

2. L'organisation

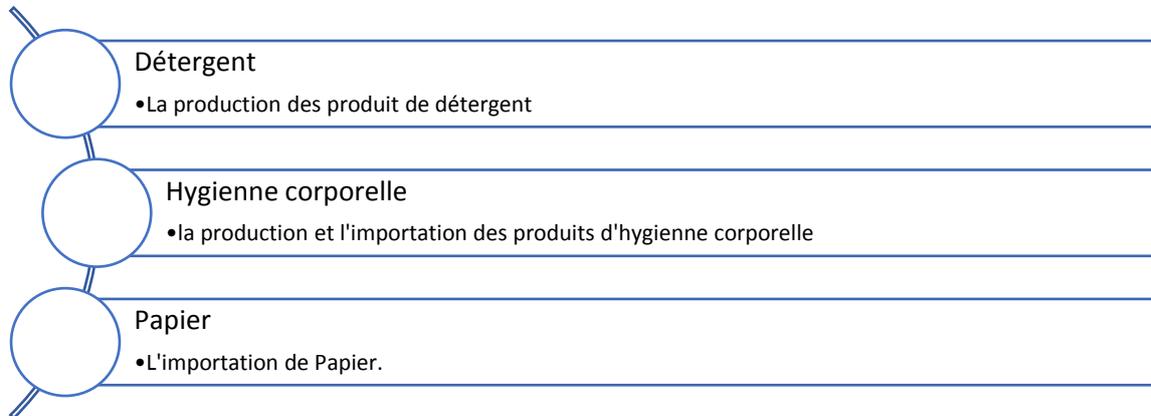
Figure 11 : organigramme de l'entreprise HAYAT DHC



Source : document interne de l'entreprise.

3. Domaines d'activités stratégiques

L'activité de la Sarl HAYAT DHC Algérie, filiale de HAYAT HOLDING se résume en trois domaines d'activité stratégiques :



✓ Produits détergents :

BINGO : poudre et liquide a lessive pour lavage à main et machine et l'adoucissant, soft

TEST : Large gamme de produits composée de lessive pour lavage a la main et lavage machine, liquide vaisselle, savon de Marseille, savon de toilette, lave sol, eau de javel, lave vitre et poudre à récurer.

✓ Produits d'hygiène corporelle :

MOLFIX : les couches bébé et lingettes. (Prémium)

BEBEM : les couches bébé économique.

MOLPED : la serviette hygiénique classique et ultra.

EVONY : Les couches adultes.

JOLY : les couches adultes économiques.

✓ Papier :

PAPIA et FAMILIA : les mouchoirs humides et les serviettes de table.

4. Missions

Fournir aux consommateurs et aux clients les meilleures marques dans le secteur de l'industrie des produits de grande consommation tout en offrant aux consommateurs et aux clients une fiabilité basée sur la durabilité et à l'échelle mondiale.

5. Objectifs

- Accroître la part de marché et maintenir sa place de leader principalement dans les couches bébé.
- Développer des facteurs clefs de succès afin de renforcer la position de leader tout en essayant de maximiser la satisfaction des clients.
- Optimisation maximale du couple coûts/qualité.

6. Le marché cible

L'activité de HAYAT DHC Algérie se base essentiellement et cible les deux secteurs : hygiène et détergent, ces derniers ont toujours conservé une place considérable dans ses objectifs.

7. L'environnement macro-économique de l'entreprise

L'environnement macro-économique de l'entreprise est sensiblement touché par le contexte économique de l'Algérie principalement par les nouvelles mesures de la LFC 2018 (liste d'interdiction de l'importation).

La loi de finance de 2018 a impacté considérablement l'activité de HAYAT DHC Algérie par le biais de la liste des articles interdits à l'importation, à cet effet, plusieurs articles de HAYAT DHC Algérie ont été atteints, principalement le Papier qui était avant tout un domaine d'activité stratégique pour l'entreprise. Dans une vision plus optimiste cette loi a mis en avant et a créé une opportunité pour l'entreprise qui se traduit par un gain et une évolution de la part de marché des autres produits fabriqués par l'entreprise mais qui sont importés par les concurrents. A titre d'exemple la couche bébé Pampers.

La dévaluation du dinar qui a un impact remarquable sur les charges de l'entreprise, car en contrepartie de cette dévaluation, la devise sera plus chère sachant que la matière première est

importé par conséquent l'entreprise sera face à des coûts supplémentaires qui ne sont pas souhaités par le consommateur final.

Le taux d'inflation élevé qui impacte le pouvoir d'achat des consommateurs algériens et ceci influence directement les parts de marché par conséquent les volumes de vente de l'entreprise en baisse sachant que le taux d'inflation en Algérie ne cesse pas d'accroître surtout avec la décision de la planche à billets ainsi que les lois de finance des dernières années, cela fait que le marché algérien est de plus en plus incertain.

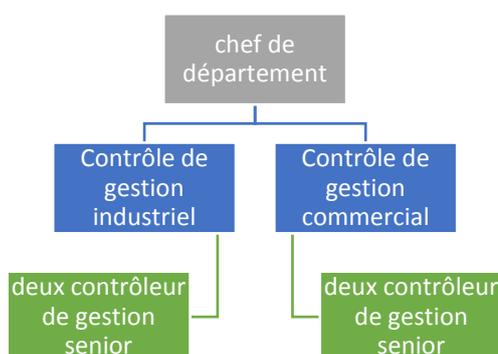
Les valeurs de l'entreprise mère HAYAT Kimya et son ancienneté ainsi que son expérience dans le domaine qui date depuis 1987 est une plus-value, elle permet de créer une synergie et une économie d'échelle par la mise à disposition du potentiel économique de plusieurs sociétés du groupe. Cela permet aussi d'établir une coordination plus adéquate afin de maximiser son efficacité ainsi que son efficacité pour réaliser la performance souhaitée.

L'entreprise a un potentiel énorme dans son secteur d'activité, d'une part elle dispose d'une capacité de production remarquable avec les dernières technologies disponibles dans le marché mondial cela fait qu'elle a un facteur clé de succès dans. D'autre part, elle fabrique des produits de meilleure qualité par rapport à ceux des concurrents avec plusieurs certifications ISO ainsi qu'une vision basée sur l'amélioration continue (KAIZEN).

8. Le département de contrôle de gestion

Le département de contrôle de gestion est subdivisé en deux unités, dans chaque unité on trouve deux contrôleurs de gestion senior qui assurent le bon fonctionnement du département, voir schéma ci-dessous :

Figure 12: L'organigramme du département du contrôle de gestion



10.1 Le contrôle de gestion industriel

Le contrôleur de gestion industriel a pour missions :

- Élaborer un budget en calculant le prix de revient des produits ;
- Participer à l'élaboration des différentes études de rentabilité, selon la stratégie de l'entreprise ;
- Définir les résultats prévisionnels ;
- Identifier les écarts entre la production et les prévisions ;
- Faire un rapport d'activité des écarts relevés ;
- Contrôler les dépenses ;
- Rapport de consommation (taux pertes)
- Participer à la validation des demandes d'achat ;
- Conseiller et entreprendre des mesures correctives en cas de crise ;
- Participe à la clôture mensuelle ;
- Prendre en charge la clôture mensuelle de la comptabilité de gestion sur SAP ;
- Piloter l'opération d'inventaire de fin d'année.

10.2 Le contrôle de gestion commercial

Le contrôleur de gestion commercial est un professionnel des chiffres. Il participe au pilotage opérationnel et stratégique de son entreprise en prenant part notamment à :

- La définition des objectifs ;
- L'élaboration des tarifs et des marges ;
- L'analyse de la rentabilité par produit, marché ou zone ;
- L'analyse des coûts de distribution.

Il suit également les résultats de l'entreprise en effectuant un reporting des indicateurs de gestion clés liés au chiffre d'affaires. Pour cela, il met en place des outils de reporting spécifiques sur lesquels il veille en permanence.

Section 2 : Vue globale du système de comptabilité de gestion

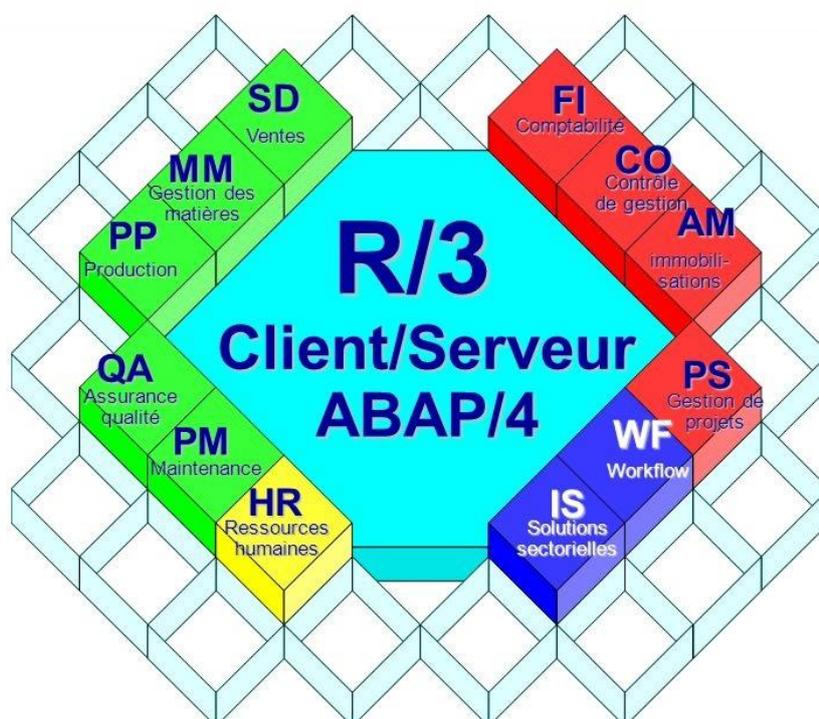
Avant de faire la description du système de calcul des coûts méthode de l'entreprise Hayat DHC, il convient de présenter d'abord le logiciel utilisé en interne chez Hayat DHC. Nous allons faire une mise au point sur les deux module FI-CO et plus précisément le module CO (contrôle de gestion). Il s'agissait à l'origine de deux modules distincts, qui sont désormais si étroitement intégrés que la plupart des utilisateurs en parlent comme d'un seul module.

1. Logiciel utilisé en interne

Hayat DHC Algérie dispose du logiciel SAP R/3 avec tous ses modules, ce logiciel met à disposition une gamme complète de solutions et de services qui couvrent l'ensemble des processus business de l'entreprise. Il offre également un environnement de travail sur mesure, personnalisable selon les propres besoins de chaque utilisateur, via lequel on peut aussi bien orchestrer les fonctions internes que l'ensemble des processus transversaux. Le plus important c'est qu'il permet de rassembler au sein d'une même base de données les différents flux financiers d'une entreprise.

On peut distinguer trois familles de modules fonctionnels : logistique, gestion comptable et ressources humaines :

Figure 13 : Les modules SAP



1. **Logistique**
 - 1.1 Module MM (Gestion des matières)
 - 1.2 Module PP (Gestion de la production)
 - 1.3 Module PS (Gestion de projets)
 - 1.4 Module SD (Gestion des ventes)
 - 1.5 Autres modules
2. **Gestion comptable**
 - 2.1 Module FI
 - 2.2 Module CO
 - 2.2.1 CO-OM : Contrôle des frais généraux (analytique des centre de coûts)
 - 2.2.4 EC-PCA : Comptabilité des centres de profits
 - 2.2.2 CO-PC : Contrôle des coûts par produits
 - 2.2.3 CO-PA : Compte de résultat et analyse par segment de marché
 - 2.3 Autres modules
3. **Ressources Humaines**
 - 3.1 Module HR

NB : SAP ERP est multifonctionnel. Ses modules couvrent l'ensemble des fonctions de gestion de l'entreprise et chaque module couvre des besoins complets de gestion. Il est également flexible. Autrement dit on peut installer tous les modules fonctionnels, ou seulement quelques-uns. SAP ERP est entièrement paramétrable et s'adapte ainsi aux besoins et à la structure de l'entreprise.

2. Les module SAP FI-CO

1.1 Le module SAP FI

Le Module CO (contrôle de gestion) est souvent associé au module FI (Finance), SAP FI gère le reporting financier et la comptabilité, il apporte également l'information de la nature de dépenses pour le module CO qui est un axe majeur d'analyse dans le contrôle de gestion.

1.2 Le module SAP CO

SAP CO gère plus spécifiquement la planification et la supervision des coûts. Il gère également les processus de planification, de reporting et de supervision des coûts des opérations. Ce module peut être déterminant pour l'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

Il analyse les charges et produits indépendamment et les réconcilie, et ce de façon plus ou moins détaillée, en fonction des besoins de l'entreprise.

L'analyse part d'une phase de budgétisation et met en face de cette dernière les coûts réels ; ce qui permet une analyse des écarts et un réajustement de la politique financière de l'entreprise.

Le module SAP CO est composé de modules secondaires qui gèrent des processus spécifiques

:

2.2.1 CO-OM : Contrôle des frais généraux (analytique des centre de coûts)

Elle est utilisée à des fins de contrôle au sein de l'entreprise. Elle permet de superviser les frais généraux et de les affecter de manière adéquate.

2.2.2 EC-PCA : Comptabilité des centres de profits

Le calcul du résultat est géré par les centres de profits (EC-PCA). Toute écriture réalisée dans CO est affecté à un centre de profit. Ce qui fait que le résultat d'exploitation se retrouve au niveau des centres de profits.

2.2.3 CO-PC : Contrôle des coûts par produits

Il calcule les coûts découlant de la fabrication d'un produit ou de la fourniture d'un service. Il permet de calculer le prix minimal du produit pouvant être commercialisé.

2.2.4 CO-PA : Compte de résultat et analyse par segment de marché

Permet l'analyse les bénéfices ou pertes d'une organisation en fonction des segments du marché. Pour chaque segment du marché, le système affecte les coûts correspondants aux produits.

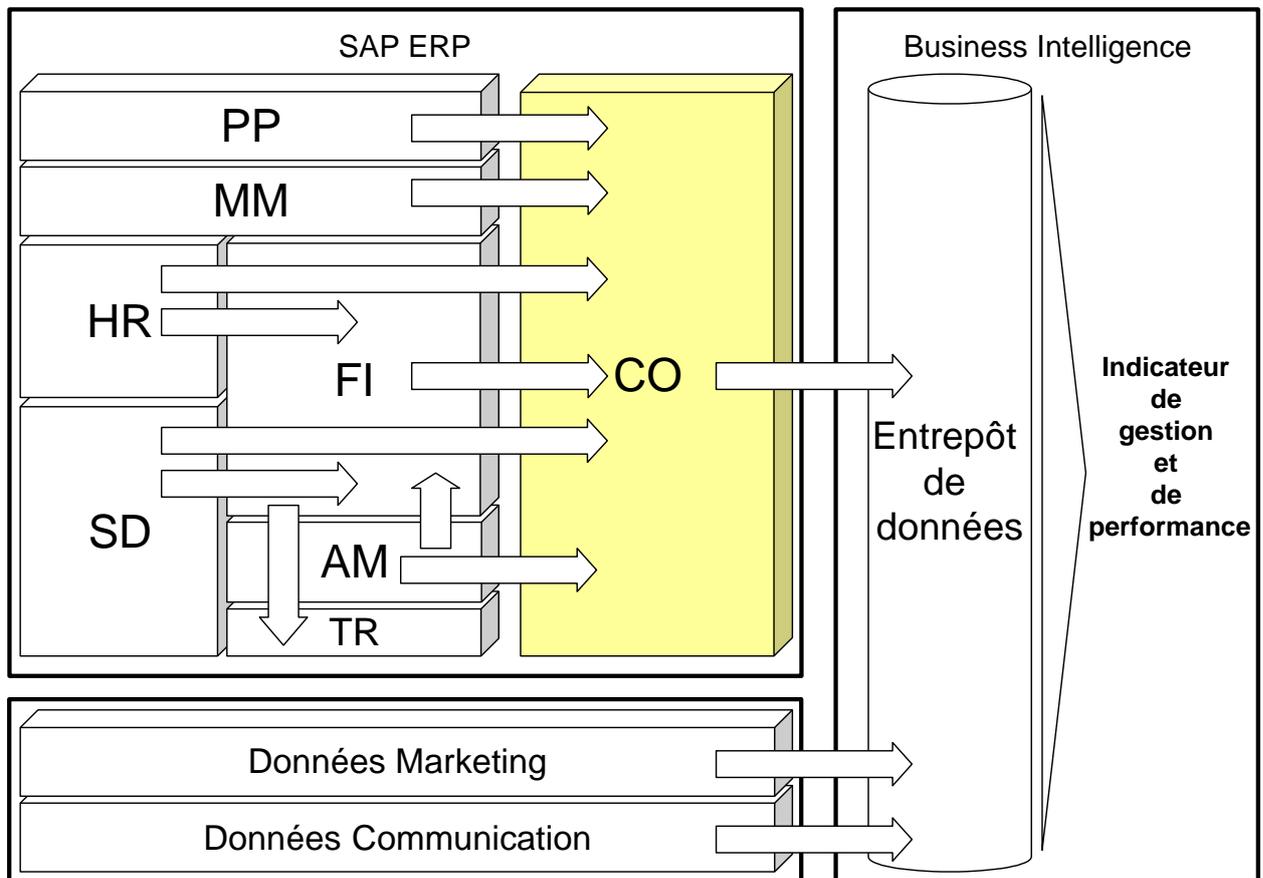
3. Positionnement du module CO dans SAP

Nous pouvons dire que le module CO possède un lien avec quasiment tous les autres modules. Toutes les données pertinentes pour l'analyse sont acheminées vers le module Contrôle de Gestion. En rassemblant des données aussi hétéroclites que celles du marketing, de la finance, de la communication et des ressources humaines, il fournit des informations pour la prise de décisions en matière de gestion. Il permet de générer des états internes et propres à l'entreprise :

- Analyse des coûts par produit
- Analyse d'origine des coûts
- Suivi des produits
- États de Marges ...

Le schéma ci-dessus illustre les liens de ce module :

Figure 14: Les liens des autres modules SAP avec le module contrôle de gestion



Source : www.sap.com

4. La transition de l'information financière de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion (du module FI au module CO)

Dans les faits le module de contrôle de gestion est alimenté par la comptabilité. Le premier vecteur commun entre ces deux univers est les comptes comptables, que nous nommons natures comptables.

Lors du transfert des comptes comptables vers le contrôle de gestion, ces derniers sont regroupés au sein de comptes analytiques.

Nous avons ici des coûts par nature comptable qui vont nous indiquer la définition de ce coût. Ces natures comptables sont organisées, comme le reste des éléments que nous allons voir par la suite, en hiérarchie.

Chaque transaction suivie par une opération comptable portera ces informations de nature et de destination lors de son écriture et cela, afin de faciliter l'affectation de ces charges par la suite, cette information analytique est la destination par exemple : Services marketing.

Le croisement de la destination et de la définition des natures comptable nous permet une analyse des coûts détaillée.

5. L'analyse des charges

L'analyse des charges dans Hayat DHC se fait au travers de deux composantes : l'analyse des frais généraux et l'analyse du coût des produits. Ces deux éléments sont regroupés et régis au sein d'un périmètre analytique.

Le contrôle des frais généraux s'effectue par domaine de responsabilité au sein de ce qu'on appelle des centres de coûts.

Les centres de coûts sont organisés au sein d'une hiérarchie analytique qui est univoque et obligatoire. Cette hiérarchie permet de fournir des données agrégées.

Un centre de coût représente une entité organisationnelle de l'entreprise de plus bas niveau dans l'entreprise. Il est la base du contrôle des coûts, il reflète l'organisation de l'entreprise.

Un centre de coût est donc un service ou une subdivision d'un service Ils restent très globaux et ne présentent pas un niveau de détail suffisant pour certains contrôles des coûts. Pour pallier à ce manque de détail Hayat DHC utilise une autre sous-composante du module SAP CO qui sont « les ordres internes », ces derniers permettent une budgétisation, un suivi, un contrôle et une imputation des coûts.

Les ordres internes sont généralement utilisés pour pré-budgéter, regrouper et imputer les coûts de mesures et de tâches internes. Cela assure un contrôle des ordres internes tout au long de leur cycle de vie, depuis leur création jusqu'à l'imputation finale et l'archivage, en passant par la pré-budgétisation et l'enregistrement de tous les coûts réels.

Parmi les ordres nous citons :

- **Ordres de frais généraux** : Ce type d'ordre interne vise principalement à regrouper les coûts pré-budgétés et les coûts réels induits pour un bien économique ou une mesure opérationnelle. Il est possible de suivre les coûts à l'aide de calculs actualisés des écarts. (exemple : un ordre de frais généraux pour un travail de peinture à effectuer un bâtiment sert à regrouper tous les coûts échus pour ces interventions de maintenance. les coûts échus à des intervalles donnés sont imputé à un centre de coûts.
- **Ordres d'investissement** : ce type d'ordre servent au suivi des immobilisations, comme dans le cas des interventions de maintenance d'un moteur d'une machine par exemple, un ordre interne d'investissement est créé afin que toutes les charges liées à ces interventions seront imputé dans le centre de coût approprié.

Ci-dessus un ordre interne de frais généraux pour un personnel, tous le personnel a un ordre nominatif qui permet de collecter toutes consommation de charges liée à cette personne, notre exemple Mr DAGUI Mounir travaille en tant que contrôleur de gestion, il est rattaché au siège – finance (centre de coût DZ11620) comme le montre l'image suivante :

Figure 15: Capture d'un ordre interne SAP

The screenshot displays the SAP interface for viewing an internal order. The title is "Afficher ordre interne : Données de base". Below the title, there are tabs for "Règles d'imputation", "Affectations", "Pilotage", "Clôture période", "Donn. générales", and "Investissements". The "Pilotage" tab is currently selected. The main data area is divided into sections: "Statut" (with fields for "Statut système" set to LANC, "Statut utilis." set to EPOI, and "N° classem." set to 0), "Opérations autor. ..." (with a button), "Pilotage" (with fields for "Devise" set to DZD, "Type d'ordre" set to 1, and "Centre de coût" set to DZ11260), and "Statut de l'ordre" (with fields for "Ordre interne (contrôle de gestion)", "CreCts réelt imp." set to DZ11260, and "Siège - Finance"). There are also several checkboxes for "Ordre statistique", "Ordre intégré au pré-budget", "Écritures de produits", and "Mise à jour engagements".

Source : logiciel interne de l'entreprise

L'ordre ou le centre de coûts est renseigné obligatoirement lors de l'écriture comptable, il faut noter que les ordres se déversent en fin de période sur les centres de coûts. Ci-dessus une capture d'écran de l'interface du logiciel utilisé qui permet de comptabiliser les opérations comptables :

Figure 16: Capture de l'interface de comptabilisation

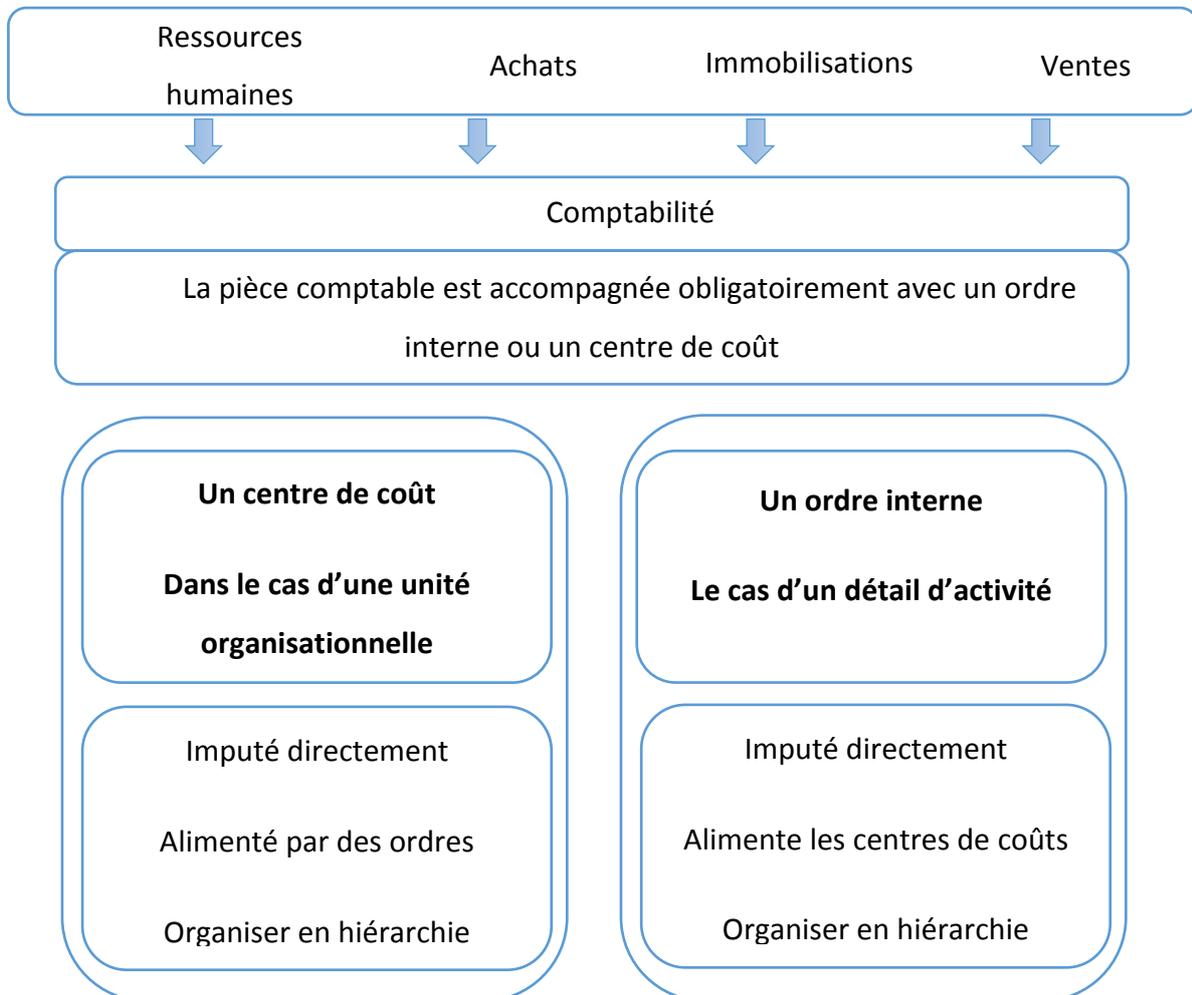
The screenshot shows a software interface for recording a debit entry. At the top, there are navigation icons and menu items: 'Autres données', 'Modèle d'imputation', 'Saisie rapide', and 'Taxes'. Below this, the 'Compte général' is set to '613010' and 'LOCATIONS', and the 'Société' is 'DZ20 SARL HAYAT DHC-IFRS'. The main section is titled 'Poste 1 / Ecriture débit / 40'. It contains several input fields: 'Montant' (highlighted in yellow) with 'DZD' as the unit, 'Code TVA', 'Centre de coûts', 'Elément d'OTP', and 'Ctre de profit'. There are also checkboxes for 'Calculer la TVA' and 'Ordre'. The 'Objet résultat' field has a dropdown arrow icon. Below these are fields for 'Commande client' and 'Quantité', with a 'Plus' button next to the quantity field. At the bottom, there are fields for 'Affectation' and 'Texte', with a 'Txt desc.' button. A section at the very bottom is titled 'Poste suivant de la pièce' and contains fields for 'CC', 'Compte', 'Cde CGS', 'CMvt', and 'Nouv. SO'.

Source : logiciel interne de l'entreprise

Tout comme les natures comptables ou les centres de coûts, les ordres sont organisés en hiérarchie.

En peut schématiser le système de comptabilité de gestion de l'entreprise HAYAT DHC et l'origine des flux financier de la comptabilité jusqu'au système de comptabilité de gestion comme suit :

Figure 17 : le système de comptabilité de gestion de l'entreprise HAYAT DHC



Source : établie par nous-même

Section 3 : Appréciation de la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise HAYAT.

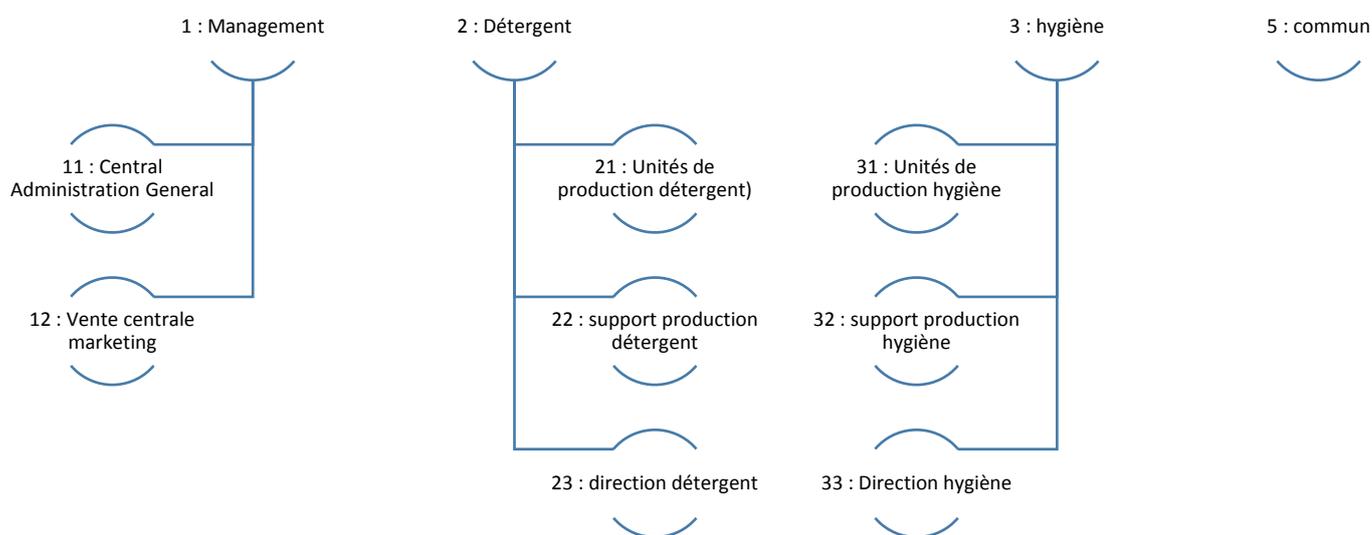
L'entreprise Hayat DHC dispose d'une usine implantée à Blida sur une superficie de 50 000 m², Analytiquement parlant, il est subdivisé en deux division : Hygiène et détergent.

Elle utilise dans le calcul des coûts de production de ses différents produits la méthode des coûts complets. C'est pour cela que dans notre cas pratique nous avons présenté la méthode de calcul de coût pour le mois d'avril de l'exercice de 2019 à travers la méthode utilisée par Hayat DHC.

1. Le découpage analytique

Ci-dessus La hiérarchie des groupes de centre de coût de l'entreprise HAYAT DHC :

Figure 18: Hiérarchie des groupes de centre de coût de l'entreprise HAYAT DHC



Source : Document interne de l'entreprise

Hayat DHC utilise la méthode des coûts complets qui consiste à découper les centres de coût en trois types de section :

- centre principaux opérationnels ;
- centre auxiliaires ;
- centre de principaux de structure.

1.1 Les centres principaux opérationnels

Ce sont les ateliers de production :

Pour la division hygiène :

Tableau 3 : tableau de groupe de centre de coût division hygiène

Groupe de centre de coût	Centre de coût	Description du centre de coût
031	DZ21100	Hygiène - Production couche bébé
031	DZ21400	Hygiène - Production serviette hygiénique

Les articles produits durant le mois d'avril 2019 dans la division hygiène sont :

Tableau 4: tableau des produits hygiène

Centre de coût	Article	Désignation2
DZ21100	5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK AR-FR-DZ
DZ21100	5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK AR-FR-DZ
DZ21100	5049793	MOLFIX 3D MINI 11X12 S.PACK AR-FR-DZ
DZ21100	5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK AR-FR-DZ
DZ21100	5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK AR-FR-DZ
DZ21100	5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK AR-FR-DZ

NB: Aucun article n'a été fabriqué dans le centre de coût DZ21400 durant le mois d'avril, la machine a été mise à niveau à cause des interventions technique afin de l'adapté à la technologie de pointe.

Pour la division Détergent :

Tableau 5: tableau de groupe de centre de coût détergent

Groupe de centre de coût	Centre de coût	Description du centre de coût
021	DZ02800	Détergent - Production poudre à lessive
021	DZ02100	Détergent - Production eau de javel
021	DZ02120	Détergent - Production de liquide nettoyant
021	DZ02140	Détergent - Production de savon

Les articles produits durant le mois d'avril 2019 dans la division détergent sont :

Tableau 6: tableau des produits hygiène

Centre de coût	Article	Désignation2
DZ02100	5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12 CITRON
DZ02120	5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4
DZ02140	5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12 CITRON
DZ02800	5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20 FRAICHEUR FLO
DZ02800	5051353	BINGO LAVAGE A MAIN 800GRX10 SACHET

1.2 Les sections auxiliaires

Ce sont des sections qui assurent des prestations pour les sections principales, pour les sections auxiliaires ou pour les deux en même temps. Il se résume dans les groupes de centre de coût suivant⁴⁰ :

- 13 centres de coût commun ;
- 4 centres de coût lié directement à la division détergent ;
- 1 centre de coût lié directement à la division hygiène ;
- o Le groupe 022 (charge liée directement à la division détergent)
- o Le groupe 023 (charge liée directement à la division détergent)
- o Le groupe 032 (charge liée directement à la division hygiène)
- o Le groupe 033 (charge liée directement à la division hygiène)
- o Le groupe 05 (charge commune)

1.3 Les centres principaux de structure

- o Le groupe 011 (charge commune)
- o Le groupe 012

⁴⁰ Voir annexe n° 1

2. La charge constatée en comptabilité générale

Les charges constatées hors matière première du 1/04/2019 au 30/04/2019 sont résumé dans le tableau suivant⁴¹ :

Tableau 7: Tableau des charges constaté en avril 2019

Compte comptable	désignation	Total
60	Achats consommés	10 190 686,16
61	Services extérieurs	7 485 626,63
62	Autres services extérieurs	81 195 275,56
63	Charges de personnel	48 992 335,62
64	Impôts, taxes et versements assimilés	9 257 086,77
65	Autres charges opérationnelles	2 051 508,79
66	Charges financières	815,21
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	28 094 455,96
Total général		187 267 790,69

Source : Logiciel interne de l'entreprise

3. La répartition primaire

Comme il a déjà été précisé dans la section précédente, L'ordre ou le centre de coûts est renseigné obligatoirement lors de l'écriture comptable. Après traitement des ordres et affectation de chaque charge portée dans un ordre dans le centre de coût approprié mentionné dès la création de l'ordre, les données nécessaires à la répartition primaire sont désormais disponibles à l'exploitation.

NB : Cette répartition se fait sur la base des consommations réelles.

Les tableaux ci-dessus résument la répartition primaire⁴² :

⁴¹ Voir annexe n° 2

⁴² Voir annexe n° 3

Tableau 8 : Tableau de répartition primaire

hiérarchie de centre de coût	compte comptable			
	60	61	62	63
011	222 449,84	1 759 802,31	3 679 521,97	7 103 926,27
012	1 731 967,02	3 181 291,83	75 196 070,01	20 791 312,14
021	1 006 212,15	45 703,99	165 557,39	4 948 727,19
022	1 629 579,15	1 620 958,63	620 845,09	3 068 502,40
023	31 173,52	11 824,28	698 345,21	1 416 334,03
031	3 341 538,11	17 328,68	138 342,43	5 299 110,15
032	1 285 034,81	715 378,39	255 136,13	4 257 396,13
033	4 020,85	5 312,30	251 829,29	675 172,92
05	938 710,69	128 026,21	189 628,03	1 431 854,40
Total général	10 190 686,16	7 485 626,63	81 195 275,56	48 992 335,62

Source : Logiciel interne de l'entreprise

Tableau 9: Suite tableau de répartition primaire

hiérarchie de centre de coût	compte comptable			
	64	65	66	68
011	182 174,20	260 201,14	815,21	737 109,65
012	8 768 262,58	464 586,82		1 210 938,50
021	69 994,14	385 797,23		1 215 823,45
022	44 423,99	209 199,90		1 536 334,52
023	21 540,51	29 885,70		664 427,72
031	77 019,81	354 077,12		18 832 849,84
032	62 222,66	255 386,89		1 582 400,76
033	10 246,74	21 735,06		990 059,12
05	21 202,13	70 638,93		1 324 512,41
Total général	9 257 086,77	2 051 508,79	815,21	28 094 455,96

Source : Logiciel interne de l'entreprise

4. La répartition secondaire

Avant de commencé à répartir les charges des centres de coût auxiliaires sur les centres de coût primaires, Hayat DHC procède par une répartition entre quatre centres de coûts auxiliaire comme expliqué ci-dessus :

- DZ15200 : EHS-Quality common
- DZ15700 : Quality common

Ses derniers seront reversés dans les centres de coûts suivant au prorata de nombre de salarié :

- DZ15400 : Detergent-EHS-Q
- DZ15300 : Hygiene EHS-Q

Cette répartition des charges liée aux services hygiène, sécurité, environnement et qualité qui sont dans deux centre de coût commun entre les deux divisions de l'usine (détergent et hygiène) consiste à les répartir dans les centres de ces service spécifique à chaque division.

La différenciation de ces centres entre commun et spécifique à chaque division est liée avec l'existence d'espace commun occupé par les travailleurs des deux divisions (exemple la cantine) et qui nécessite les prestations des services d'hygiène, sécurité, environnement et qualité.

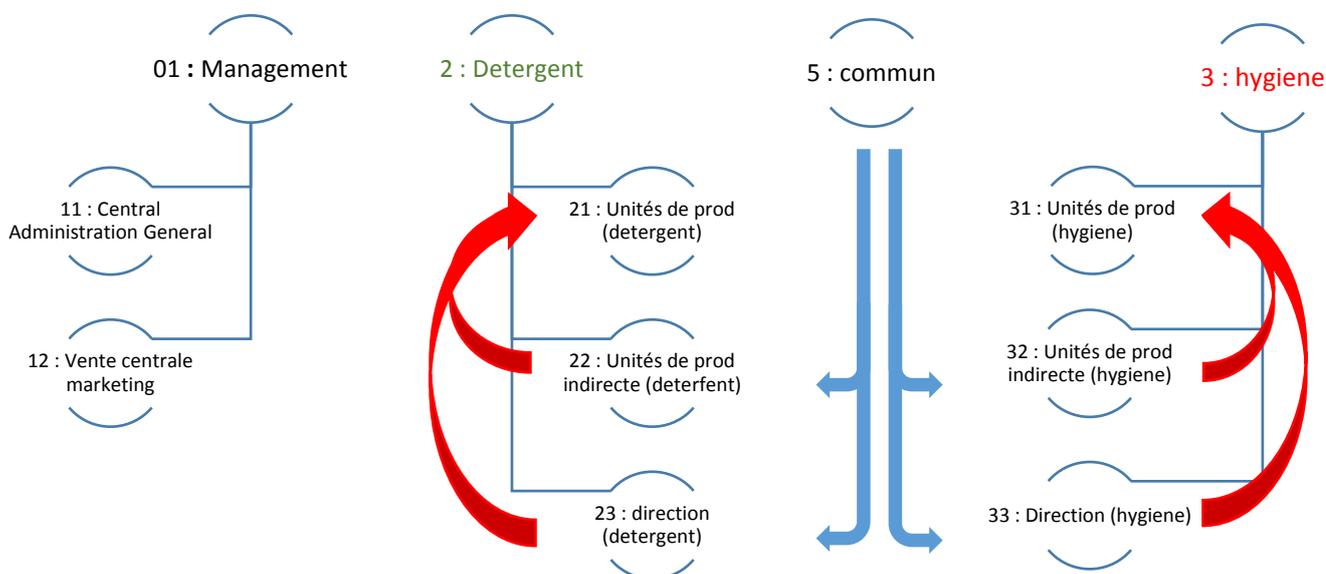
Leurs répartition se fait au prorata du nombre de personnel dans chaque division (67% pour la division détergent 33% pour la division hygiène) :

Tableau 10 : Tableau répartition centre de coût HSE et Qualité

Centre de coût	Détail	DZ15400	DZ15300
-	Initial	623 898,62	30 239,81
DZ15200	EHS-Q Commun	260 723,60	529 347,92
DZ15700	Quality Common	149 655,41	303 845,84

De façon générale, la logique de la répartition des charges au sein de l'entreprise Hayat DHC est illustrée dans le schéma suivant :

Figure 19 : Logique de répartition des chagres au sein de l'entreprse HAYAT DHC



NB : La façon dont les charges liées au groupe de centre de coût 01 sont introduit au niveau du coût de revient est présenté dans le sous-titre 6.4

Les tableaux ci-dessous résument la répartition secondaire (les clés de répartition et la répartition secondaire détaillée en annexe)⁴³ :

Source : Calculé par nous-même.

Tableau 11 : Tableau de répartition secondaire

	DZ02100	DZ02120	DZ02140	DZ02800	DZ21100	DZ21400
	Detergent - Production Bleach	Detergent - Liquid Cleaner bottling	SH Detergent - Soap production	SH Detergent - Powder Packaging	SH Hygiene - Baby Diaper production	SH Hygiene - Main prod.Sanitary Napkin
Total Réparation I	415 983,13	3 070 661,23	508 899,48	3 842 271,70	27 288 323,84	1 067 697,48
Total Réparation II	16 695 097,59	20 066 970,05	5 093 805,67	29 029 459,90	101 720 511,54	-
total	17 111 080,72	23 137 631,28	5 602 705,16	32 871 731,59	129 008 835,38	1 067 697,48

Réparation 1	Detergent - Production Bleach	Detergent - Liquid Cleaner bottling	SH Detergent - Soap production	SH Detergent - Powder Packaging	SH Hygiene - Baby Diaper production
Réparation primaire	415 983,13	3 070 661,23	508 899,48	3 842 271,70	27 288 323,84
Réparation secondaire	16 695 097,59	20 066 970,05	5 093 805,67	29 029 459,90	101 720 511,54
Réparation centre productif DZ21400					1 067 697,48*
total des charges	17 111 080,72	23 137 631,28	5 602 705,16	32 871 731,59	130 076 532,86
Nature unité d'œuvre	Minutes production	Minutes production	Minutes production	Minutes production	Minutes production
Nombre d'unité d'œuvre	28 159,20	18 926,31	14 178,32	53 837,49	63 055,67
Coût d'unité d'œuvre	132,36	293,83	158,43	181,06	650,08

*Vu qu'aucun produit n'a été fabriqué dans la ligne de production rattaché au centre de coût DZ2140 durant le mois étudié, les charges collectées dans ce dernier sont affecté au deuxième centre de coût de la même division hygiène afin de ne pas dégager un écart entre le résultat comptable et analytique.

⁴³ Voir annexe n° 4 et n°5

5. L'explication des tableaux de répartition des charges

La méthode des centres d'analyse permet de répartir les charges indirectes dans les différents centres, et d'imputer ces charges aux différents coûts.

La répartition primaire consiste à répartir les charges de la comptabilité générale (de 61 à 68) entre les différents centres auxiliaires et principaux.

Les charges des centres auxiliaires sont ensuite réparties entre les centres principaux. Cette opération constitue la répartition secondaire.

Le montant des charges après répartition secondaire sera affecté aux différents objets de coûts (produits) suivant des clés de répartition appelés « nature de l'unité d'œuvre ». La nature de l'unité d'œuvre utilisé dans chaque centre est les minutes de production.

Le coût de l'unité d'œuvre est obtenu en divisant le montant des charges après répartition secondaire sur le nombre d'unités d'œuvre.

6. Calcul du coût de revient des produits

Pour obtenir le coût de revient d'un produit, ils passent par les étapes suivantes :

6.1 Le coût de la matière première

La nomenclature est un listing des pièces, des ensembles et des sous-ensembles entrant dans la fabrication du produit .Chaque produit fabriqué par les deux divisions possède une nomenclature spécifique.

En valorisant ces nomenclatures au coût moyen pondéré (CMUP) on obtient le coût matière global du produit⁴⁴.

⁴⁴ Voir annexe n° 6

Tableau 12: le coût des matières premières utilisées par produit :

Article	Désignation	Coût de MP conso Unitaire	Quantité produite par colis	Coût de la MP total
5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12 CITRON	602,08	22 449,00	13 516 164,68
5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12 CITRON	656,23	82 131,00	53 896 529,14
5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4	1 190,51	58 987,00	70 224 322,02
5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20	548,47	149 446,00	81 966 484,07
5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK	1 376,63	115 387,00	158 844 731,34
5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK	945,38	33 419,00	31 593 540,27
5049793	MOLFIX 3D MINI 11X12 S.PACK	1 047,88	16 695,00	17 494 324,76
5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK	1 739,19	12 171,00	21 167 639,80
5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK	1 846,22	34 506,00	63 705 700,94
5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK	2 169,94	44 141,00	95 783 269,14
5051353	BINGO LAVAGE A MAIN 800GRX10	559,46	19 623,00	10 978 281,03

Source : Calculé par nous-même.

6.2 Le calcul des charges indirectes de production :

Après avoir calculé le temps de passage⁴⁵ de ses produits dans les centres de production, on procède au calcul des charges indirectes de production.

Tableau 13 : Tableau des charges indirecte de production

Article	Désignation	Minute	coût unité d'œuvre	Charge indirecte de production
5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12 CITRON	28 159,20	132,36	3 727 042,84
5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4	18 926,31	293,83	5 561 083,74
5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12 CITRON	14 178,32	158,43	2 246 257,85
5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20 FLO	47 950,59	181,06	8 681 816,98
5051353	BINGO LAVAGE A MAIN 800GRX10 SACHET	5 886,90	181,06	1 065 867,81
5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK	24 942,25	650,08	16 214 382,40
5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK	6 683,80	650,08	4 344 985,13
5049793	MOLFIX 3D MINI 11X12 S.PACK	3 339,00	650,08	2 170 607,34
5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK	3 651,30	650,08	2 373 626,41
5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK	10 351,80	650,08	6 729 467,83
5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK AR-FR-DZ	14 087,53	650,08	9 157 978,03

Source : Calculé par nous-même.

⁴⁵ Voir annexe n°7

6.3 Le calcul de coût de production

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

Tableau 14 : Tableau de calcul de coût de production

	Article	Désignation	Charge de production globale	Coût de MP globale consommé	coût de production globale
détergent	5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12	3 727 042,84	53 896 529,14	57 623 571,99
	5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4	5 561 083,74	70 224 322,02	75 785 405,76
	5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12	2 246 257,85	13 516 164,68	15 762 422,53
	5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20	8 681 816,98	81 966 484,07	90 648 301,05
	5051353	BINGO LAVAGE A MAIN 800GRX10 SACHET	1 065 867,81	10 978 278,92	12 044 146,73
hygiène	5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK	16 214 382,40	158 844 731,34	175 059 113,74
	5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK	4 344 985,13	31 593 540,27	35 938 525,41
	5049793	MOLFIX 3D MINI 11X12 S.PACK	2 170 607,34	17 494 324,76	19 664 932,10
	5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK	2 373 626,41	21 167 639,80	23 541 266,21
	5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK	6 729 467,83	63 705 700,94	70 435 168,78
	5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK	9 157 978,03	95 783 269,14	104 941 247,17

Source : Calculé par nous-même.

	Article	Désignation	coût de production globale	Quantité produite (par colis)	coût de production unitaire
détergent	5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12	57 623 571,99	82 131,00	701,61
	5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4	75 785 405,76	58 987,00	1 284,78
	5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12	15 762 422,53	22 449,00	702,14
	5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20	90 648 301,05	149 446,00	606,56
	5051353	BINGO LAVAGE A MAIN 800GRX10 SACHET	12 044 146,73	19 623,00	613,78
hygiène	5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK	175 059 113,74	115 387,00	1 517,15
	5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK	35 938 525,41	33 419,00	1 075,39
	5049793	MOLFIX 3D MINI 11X12 S.PACK	19 664 932,10	16 695,00	1 177,89
	5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK	23 541 266,21	12 171,00	1 934,21
	5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK	70 435 168,78	34 506,00	2 041,24
	5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK	104 941 247,17	44 141,00	2 377,41

Source : Calculé par nous-même.

6.4 Le calcul des charges opérationnelle

Ce sont les charges des deux groupes de centre de coût 011 et 012 respectivement central administration général et vente centrale marketing. Ces charges se répartissent selon des clefs de répartition sur les produits fabriqués selon le critère du CA. Le tableau suivant sert à calculé les clés de répartition des autres charges.

CA globale hygiène	731 161 526,05
CA globale détergent	453 550 926,33
total charge opérationnelle commun	106 633 683,31
total charge opérationnelle hygiène	23 275 046,67
total charge opérationnelle détergent	16 617 835,25

Source : Logiciel interne de l'entreprise.

Pour les centres de coûts communs entre les deux divisions les clés de répartition ce calcul de la manière suivante :

- Clé de répartition = CA Produit / (CA hygiène + CA détergent)

Pour les centres de coûts non communs les clés de répartition ce calcul de la manière suivante :

- Pour la division détergent La clé de répartition = CA produit / CA détergent
- Pour la division hygiène la clé de répartition = CA produit / CA globale hygiène

Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 15: tableau de calcul des charges opérationnelles

	Article	Chiffre d'affaire	Clé répartition charge opérationnelle	Clé répartition charge opérationnelle commun	Répartition charge opérationnelle	Répartition charge opérationnelle commun	Charge opérationnelle
détergent	5031671	105 679 468,91	23%	9%	3 872 032,67	9 512 005,21	13 384 037,88
	5033745	138 783 245,10	31%	12%	5 084 935,27	12 491 612,27	17 576 547,54
	5023755	26 502 283,68	6%	2%	971 027,86	2 385 419,45	3 356 447,31
	5044986	161 351 346,59	36%	14%	5 911 817,04	14 522 923,57	20 434 740,60
	5051353	21 234 582,05	5%	2%	778 022,41	1 911 283,78	2 689 306,20
					16 617 835,25	40 823 244,28	57 441 079,52
hygiène	5049772	294 156 909,89	40%	25%	9 363 889,60	26 476 496,22	35 840 385,82
	5049791	60 640 192,47	8%	5%	1 930 357,74	5 458 106,79	7 388 464,53
	5049793	34 710 961,82	5%	3%	1 104 953,18	3 124 266,74	4 229 219,92
	5049816	39 345 055,38	5%	3%	1 252 470,17	3 541 372,56	4 793 842,73
	5049819	123 941 052,42	17%	10%	3 945 412,44	11 155 695,13	15 101 107,57
	5049822	178 367 354,07	24%	15%	5 677 963,55	16 054 501,59	21 732 465,13
					23 275 046,67	65 810 439,03	89 085 485,70

Source : Calculé par nous-même.

6.5 Le calcul des coûts de revient

Après le calcul du coût de production et les charges de distribution, ils procèdent aux calculs du coût de revient des produits vendus.

Durant le mois d'exercice étudié, tout ce qui est produit est vendu. Le tableau ci-dessous récapitule les composantes du coût de revient par produit :

Tableau 16 : Tableau de calcul de coût de revient

Article	Désignation	coût de production globale	Charges opérationnelle globale	Coût de revient globale
5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12	57 623 571,99	13 384 037,88	71 007 609,87
5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4	75 785 405,76	17 576 547,54	93 361 953,30
5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12	15 762 422,53	3 356 447,31	19 118 869,84
5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20	90 648 301,05	20 434 740,60	111 083 041,65
5051353	BÏNGO LAVAGE A MAIN 800GRX10 SACHET	12 044 146,73	2 689 306,20	14 733 452,93
5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK	175 059 113,74	35 840 385,82	210 899 499,56
5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK	35 938 525,41	7 388 464,53	43 326 989,94
5049793	MOLFIX 3D MINI 11X12 S.PACK	19 664 932,10	4 229 219,92	23 894 152,02
5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK	23 541 266,21	4 793 842,73	28 335 108,94
5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK	70 435 168,78	15 101 107,57	85 536 276,35
5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK	104 941 247,17	21 732 465,13	126 673 712,30

Source : Calculé par nous-même.

7. Le calcul du résultat analytique

Après avoir calculé Le coût de production, les charges opérationnelle et le coût de revient, on peut calculer le résultat analytique de ces produit. Le tableau ci-dessous résume les résultats obtenus.

Tableau 17 : Tableau de calcul de résultat analytique

Article	Quantité vendu	Prix de vente	Chiffre d'affaire globale	Coût de revient	Résultat analytique
5031671	82 131,00	1 286,72	105 679 468,91	71 007 609,87	34 671 859,04
5033745	58 987,00	2 352,78	138 783 245,10	93 361 953,30	45 421 291,80
5023755	22 449,00	1 180,56	26 502 283,68	19 118 869,84	7 383 413,84
5044986	149 446,00	1 079,66	161 351 346,59	111 083 041,65	50 268 304,94
5051353	19 623,00	1 082,13	21 234 582,05	14 733 452,93	6 501 129,12
				Total division détergent	144 245 998,74
5049772	115 387,00	2 549,31	294 156 909,89	210 899 499,56	83 257 410,33
5049791	33 419,00	1 814,54	60 640 192,47	43 326 989,94	17 313 202,53
5049793	16 695,00	2 079,12	34 710 961,82	23 894 152,02	10 816 809,80
5049816	12 171,00	3 232,69	39 345 055,38	28 335 108,94	11 009 946,44
5049819	34 506,00	3 591,87	123 941 052,42	85 536 276,35	38 404 776,07
5049822	44 141,00	4 040,85	178 367 354,07	126 673 712,30	51 693 641,77
				Total division hygiène	212 495 786,94

Source : Calculé par nous-même.

Le tableau ci-dessous récapitule la méthode utilisé (calcul unitaire) :

	Article	Total Colis	Charge indirecte de production	Coût unitaire de MP	Coût de production	Charge Opérationnel	Coût de revient	Résultat
détergent	5031671	1,00	45,38	656,23	701,61	162,96	864,57	422,15
	5033745	1,00	94,28	1 190,51	1 284,78	297,97	1 582,75	770,02
	5023755	1,00	100,06	602,08	702,14	149,51	851,66	328,90
	5044986	1,00	58,09	548,47	606,56	136,74	743,30	336,36
	5051353	1,00	54,32	559,46	613,78	137,05	750,83	331,30
hygiène	5049772	1,00	140,52	1 376,63	1 517,15	310,61	1 827,76	721,55
	5049791	1,00	130,02	945,38	1 075,39	221,09	1 296,48	518,06
	5049793	1,00	130,02	1 047,88	1 177,89	253,32	1 431,22	647,91
	5049816	1,00	195,02	1 739,19	1 934,21	393,87	2 328,08	904,60
	5049819	1,00	195,02	1 846,22	2 041,24	437,64	2 478,88	1 112,99
	5049822	1,00	207,47	2 169,94	2 377,41	492,34	2 869,75	1 171,10

Source : Calculé par nous-même.

Tableau 18 : Tableau des différentes composantes du coût de revient en pourcentage par rapport au prix d'achat

	Article	Charge de production	Coût unitaire de MP	Coût de production	Charge Opérationnel	Résultat
détergent	5031671	3,5%	51,0%	54,5%	12,7%	32,8%
	5033745	4,0%	50,6%	54,6%	12,7%	32,7%
	5023755	8,5%	51,0%	59,5%	12,7%	27,9%
	5044986	5,4%	50,8%	56,2%	12,7%	31,2%
	5051353	5,0%	51,7%	56,7%	12,7%	30,6%
hygiène	5049772	5,5%	54,0%	59,5%	12,2%	28,3%
	5049791	7,2%	52,1%	59,3%	12,2%	28,6%
	5049793	6,3%	50,4%	56,7%	12,2%	31,2%
	5049816	6,0%	53,8%	59,8%	12,2%	28,0%
	5049819	5,4%	51,4%	56,8%	12,2%	31,0%
	5049822	5,1%	53,7%	58,8%	12,2%	29,0%

Source : Calculé par nous-même.

8. L'appréciation de la méthode de calcul des coûts utilisée dans l'entreprise HAYTA

DHC :

Ce chapitre pratique nous a permis de mettre en lumière le système de calcul des coûts mis en place au niveau de l'entreprise HAYATDHC. A l'issue de cette partie, nous avons pu prendre connaissance de ce système de calcul des coûts et l'apprécier.

Le plus important dans une comptabilité de gestion est d'avoir une cartographie détaillée de l'ensemble des charges de l'entreprise. Cela permet de bien affecter et de répartir les charges d'une manière très précise.

En analysant la méthode des coûts complets utilisée par HAYAT DHC on a pu identifier les forces et les faiblesses de ce système. Nous pouvons les synthétiser dans le tableau ci-dessous :

Tableau 19 : Les forces et faiblesses du système de comptabilité de gestion de l'entreprise HAYAT DHC.

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none">○ L'entreprise HAYAT DHC dispose d'un ERP puissant et performant (SAP) et a un système d'information qui permet d'avoir une cartographie des charges bien structurée. Cela permet aussi d'affecter les charges aux centres de coût d'une manière très précises.○ L'avantage du système de comptabilité générale utilisé dans l'entreprise HAYAT DHC est dans l'information contenu dans chaque opération comptable qui est « l'origine de la dépense et sa destination »	<ul style="list-style-type: none">○ D'après le découpage analytique de l'entreprise, deux centres de coût regroupent plus de deux lignes de production par centre, Une ligne de production par nature est caractérisée par une vitesse de fabrication et chaque ligne de fabrication a ses caractéristiques (modèle, technologie, degré de complexité .etc.). Ce regroupement aboutit à des effets de subventionnements et ventilations des charges indirectes telles que les charges de maintenances, masquant des différences de rentabilité entre produits et empêche d'exercer le contrôle et l'évaluation de la performance sur cette ligne.○ Certains éléments du coût complet varient en fonction des quantités produites (le cas des matières premières et frais de main-d'œuvre ouvrière (à long terme), mais d'autres frais comme l'amortissement des

	<p>machines ou les salaires des chefs d'atelier par exemple et des managers reste relativement invariables. Le problème se posera alors lors des variations du niveau d'activité qui sont suivie par des fluctuations du coût complet unitaire de production peuvent masquer et donc décourager des efforts réels de productivité.</p>
--	--

Source : réalisé par nous même

9. Recommandation

9.1 Pour le problème de subventionnements⁴⁶ et les ventilations des charges

D'après une analyse du fonctionnement et des comportements des charges liée à chaque ligne de production, nous avons remarqué que chaque ligne de production a ses spécificités. D'une part, certain lignes de production sont automatisées et ne nécessitent pas un nombre important d'ouvrier. D'autre part, il existe d'autres lignes de production qui ne sont pas automatisées et qui exprime plus de besoin en matière de d'ouvriers.

L'intervalle de maintenance périodique (Maintenance préventive) varie d'une ligne de production à une autre, ainsi que le coût de cette maintenance. Cette information du couple coût/duré de mise en marche ainsi que le couple machine/temps de production par produit permet au responsable de la planification de dégagé les meilleures combinaisons et scénario de production dans chaque ligne de production afin d'essayer de minimiser le maximum le coût à long terme.

Cette distinction permet également de budgétiser par ligne de production en tenant compte tous les paramètres de chaque ligne de production et exercé un contrôle de coût par ligne de production.

Afin d'éviter Le subventionnements et les ventilations des charges entre les lignes de production dans un même centre de coût, il est important de maintenir dans chaque centre de coût

⁴⁶ Le subventionnement des charges consiste à faire supporter sans le vouloir un autre produit des charges qui ne lui concerne pas.

une seule ligne de production, le tableau ci-dessous représente le découpage analytique des sections principales avec les lignes de production liées à ces centres :

Tableau 20 : Tableau de découpage analytique par ligne de production

Centre C	Ligne product.	Article	Désignation	Ligne de production
DZ02100	Detergent - Production Bleach	5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12 CITRON	LREM20
DZ02120	Detergent - Liquid Cleaner bottling	5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4	PBETTI10
DZ02140	SH Detergent - Soap production	5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12 CITRON	SFIN01
DZ02800	SH Detergent - Powder Packaging	5051353	BINGO LAVAGE A MAIN 800GRX10	PBETTI10
DZ02800	SH Detergent - Powder Packaging	5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20	PSACA20
DZ21100	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK	TCB13P
DZ21100	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK	TCB21P
DZ21100	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK	TCB24P
DZ21100	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK	TCB24P
DZ21100	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK	TCB26P

Source : Logiciel interne de l'entreprise depuis les données de production du mois.

Le découpage analytique que je recommande est le suivant :

Tableau 21: Recommandation du découpage analytique des sections principales

Centre C	Ligne product.	Article	Désignation	Ligne de production
DZ02100	Detergent - Production Bleach	5031671	TEST LIQ VAISSELLE 1000 MI*12 CITRON	LREM20
DZ02120	Detergent - Liquid Cleaner bottling	5033745	BINGO MATIC LIQ 3L*4	PBETTI10
DZ02140	SH Detergent - Soap production	5023755	TEST SAVON DE BEAUTE 65Gr*6*12 CITRON	SFIN01
DZ02800	SH Detergent - Powder Packaging	5051353	BINGO LAVAGE A MAIN 800GRX10	PBETTI10
DZ02801	SH Detergent - Powder Packaging	5044986	TEST MULTI USAGE 475GR*20	PSACA20
DZ21100	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049772	MOLFIX 3D E.LARGE 10X10 S.PACK	TCB13P
DZ21101	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049822	MOLFIX 3D JUNIOR 8X12 S.PACK	TCB21P
DZ21102	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049819	MOLFIX 3D MAXI 9X12 S.PACK	TCB24P
DZ21102	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049791	MOLFIX 3D NEWBORN 12X12 S.PACK	TCB24P

DZ21103	SH Hygiene - Baby Diaper production	5049816	MOLFIX 3D MIDI 10X12 S.PACK	TCB26P
---------	-------------------------------------	---------	-----------------------------	--------

Source : établie par moi-même.

9.2 Pour le problème de variation du niveau d'activité

Dans le système classique (coût complet), on ne tient pas compte du volume d'activité de l'entreprise, ni de celui des centres d'analyse : toutes les charges fixes sont imputées au produits, quel que soit le volume, ce qui aboutit à accroître les coûts unitaires lorsque l'entreprise ou le centre concerné sont en sous-activité, et inversement en cas de suractivité.

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes permet de calculer les coûts de revient complets des produits indépendants des variations du niveau d'activité, en éliminant l'influence de la sous activité ou de la suractivité lors de l'imputation des charges fixes.

Elle permet d'obtenir des coûts unitaires constants de chaque produit de l'entreprise, et donc comparables d'une période à l'autre à condition de gestion inchangée. Il permet également de comparer entre les coûts de production entre les filiales de groupes.

L'avantage majeur réside dans la possibilité de décomposer les coûts en partie fixe et partie variable, d'isoler la partie dépendante de l'activité et ainsi mesurer l'efficacité des centres de responsabilité.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion Générale

Les entreprises algériennes s'intègrent dans l'économie de marché, et tentent aussi de s'adapter pour faire face à la concurrence nationale et internationale, ce qui oblige ces entreprises de s'impliquer en utilisant les nouvelles méthodes de gestion, parmi elles le calcul et l'analyse des coûts. Parmi ces méthodes on trouve la comptabilité de gestion qui a prouvé son importance et son utilité comme un outil efficace pour la maîtrise des coûts.

Des éléments d'appréciations ont été retenus pour répondre à notre problématique :

Comment la comptabilité de gestion est mise en œuvre au sein de HAYAT DHC ?

Dans notre travail nous avons étudié dans le premier chapitre, des généralités sur le contrôle de gestion ainsi que la comptabilité de gestion qui est l'un parmi les outils du contrôle de gestion, elle se définit comme un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calculs des charges.... En utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non. Par la suite nous avons évoqué dans le même chapitre la notion du système d'information comptable qui est qualifié comme un système double qui englobe la comptabilité générale et la comptabilité de gestion, il a pour fonction essentielle de traiter les données entrantes en les transformant et en les communiquant à tous les niveaux hiérarchiques.

Les besoins en information attendu du système d'information de comptabilité dans l'organisation, portent plus souvent essentiellement sur trois grands rôles de la comptabilité de gestion :

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

Pour répondre à ces problèmes, la comptabilité de gestion utilise plusieurs outils ou méthodes de calcul des coûts (la méthode des coûts complets, la méthode de la comptabilité par activité (ABC) et la méthode d'imputation rationnelles des coûts...). Et comme on a pu le voir tout au long du deuxième chapitre, chaque Méthode de calcul des coûts vient avec ses différences s'adapter à un contexte particulier à l'entreprise pour apporter une réponse aux différents problèmes de gestion.

Le troisième chapitre est porté sur la présentation du système d'information comptable de l'entreprise HAYAT DHC et d'analyser la manière dont les charges indirecte sont affectées pour les produits ainsi que toute la méthode de comptabilité de gestion utilisé.

L'entreprise HAYAT DHC est une entreprise industrielle qui dispose d'une un système d'information comptable très performant. Elle tient une comptabilité générale conformément aux diapositives légales et qui lui sert d'un outil de gestion de l'information comptable et permet d'élaborer des états financiers. Et d'autre part un système de comptabilité de gestion dont les principales caractéristiques ont été présentées dans le troisième chapitre.

Après une analyse du système de comptabilité de gestion, on peut qualifier leurs systèmes d'information comptable comme performant, vu qu'il permet une affectation des charges dans le centre de coût d'une manière très précises grâce à l'information contenu dans chaque opération comptable qui est « l'origine de la dépense et la destination ».

D'un point de vue de fiabilité et de refléter la situation réelle à travers les méthodes utilisé, on a remarqué que qu'il y'a des subventionnements et des ventilations des charges entre les lignes de production dans un même centre de coût, afin de palier à cela, on a proposé de maintenir dans chaque centre de coût une et une seul ligne de production.

Il est important de développer le système de comptabilité de gestion encore, en fonction du type des décisions à prendre, il est encore possible de déterminer le coût de revient à travers d'autre méthode, tels que la méthode de l'imputation rationnelle ou les coûts partiels. Et cela rend la pertinence des résultats obtenue en termes de coût encore meilleur et comparable d'une période à une autre et d'une filiale a une autre.

Les hypothèses de notre recherche étaient les suivantes :

H01 : Il semblerait que l'entreprise HAYAT DHC dispose d'un logiciel dédié à la comptabilité de gestion et que cette dernière s'appuie essentiellement sur les informations issues du système d'information de la comptabilité générale.

H02 : Il se pourrait que la classification des charges se fasse par centre d'activité, ce qui conduit à répartir les charges entre les différents services de l'entreprise HAYAT DHC: services techniques, commerciaux, administratifs....

H03 : La classification des charges ainsi que les méthodes de calculs des coûts au sein de HAYAT DHC représente des insuffisances qui influent négativement sur la prise de décision chez les dirigeants.

D'après l'analyse de la façon dont la comptabilité de gestion de l'entreprise Hayat DHC est mise en œuvre on peut qualifier que toute nos hypothèses sont validé.

Pour conclure, par erreur de temps et de non disponibilité des détails des comptes comptables, ses derniers ne sont pas analyser afin de mieux juger que l'information de l'origine et de destination contenue dans chaque opération comptable est pertinente. Mais cela nous n'ont pas empêché de mener à bien notre travail.

Bibliographies

Ouvrage :

- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, Contrôle de gestion manuel et applications, 2ème édition, Dunod, 2007.
- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, contrôle de gestion manuel et application, 3ème édition Dunod, 2010.
- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, contrôle de gestion manuel et application, 4ème édition Dunod, 2011.
- ARNOUD Hervé, Le contrôle de gestion en action, édition Liaisons, 2001.
- BERNARD M et HEIM J, Dictionnaire de la comptabilité, 4ème édition, 1994.
- BOUGHABA Abedallah, Comptabilité de gestion d'exploitation, Edition Berti, 1998.
- DORIATH Brigitte, LOZATO Michel, MENDES-MINIATURA Paula et NICOLLE Pascal, Comptabilité et gestion des organisations, 6ème édition Dunod, 2008.
- DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, Comptabilité de gestion de gestion, édition DUNOD, 2007
- GERVAIS Michel, contrôle de gestion, édition Economica, 2005.
- HENRI Bouquin, Comptabilité de gestion, 3eme édition Economica, 2004.
- MARTINET Alain-Charles, SILEM Ahmed, Lexique de la gestion, édition Dalloz, 2003.
- MELYON Gérard, la comptabilité analytique, Bréal édition 3eme édition.
- ROBERT NEWTON Anthony, Management et contrôle de gestion, édition Dunod, 2008.

Article :

- HENRI Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Paris, Presse universitaire de France « Que sais-je ?, N°2892, 1994.

Mémoire :

- Bessah Thiziri, Hamnane Ahcene, «calcul de coût de revient d'un œuf et analyse de la rentabilité économique de l'élevage avicole dans la wilaya de Bejaia (cas de poule pondeuse) », Mémoire de master, sous la direction de Mr BOUKRIF moussa, bejaia, université abderrahmane mira bejaia, 2016.

- BOUKESSESSA Souhila Kheira, « La mise en place d'un système de comptabilité de gestion dans une entreprise algérienne – cas de l'algérienne des fonderies d'oran », mémoire de magistère en science commercial, sous la direction de BOULENOUAR Bachir et LAHLOU Cherif, Oran, Université d'oran. 2009
- CHELOUCHE Bilal, Les outils du contrôle de gestion, Mémoire de post graduation, sous la direction BOUHADIDA Mohamed, ALGER, École supérieur de commerce, 2016.
- MEBBANI Youcef, « intérêt et condition de la mise en œuvre de la méthode ABC dans une entreprise algérienne : cas de la société GAO ORAVIO unité d'aliment de bétail Mostaganem », mémoire de magistère, sous la direction de REGUIED-ISSAD Driss, Oran, Université d'Oran, 2008.

Table des matières

Introduction générale.....	1
CHAPITRE 1 : CADRE THEORIQUE DU CONTROLE DE GESTION ET DE LA COMPTABILITE DE GESTION .1	
Introduction	2
Section 1: Généralités sur le contrôle de gestion.....	3
1. Les différentes définitions du contrôle de gestion.....	4
2. La notion du contrôle	6
3. Les Phases du Contrôle de gestion.....	6
4. Missions du contrôle de gestion	6
5. Les objectifs actuels du contrôle de gestion	8
6. La fonction du contrôleur de gestion.....	9
7. Les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise	10
7.1. La gestion budgétaire	10
7.2. Le tableau de bord : instrument de pilotage de la performance	11
7.3. La comptabilité de gestion.....	12
Section 2 : Généralités sur la comptabilité de gestion	12
1. Définition de la comptabilité de gestion.....	13
2. L'historique de la comptabilité de gestion.....	15
3. Les principaux objectifs de la comptabilité de gestion :.....	16
3.1. L'axe – calcul des coûts et analyse de la rentabilité.....	16
3.2. L'axe – Contrôle de gestion.....	16
3.3. L'axe aide à la prise de décision	16
4. Fonction de la comptabilité de gestion.....	17
5. De la comptabilité générale jusqu'au système de contrôle de gestion	17
5.1 Le système comptable.....	17
5.2 La différence entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion	18
5.3 Les insuffisances de la comptabilité générale	18

5.4 La relation automatisé entre la comptabilité générale - la comptabilité de gestion et la naissance du système de contrôle de gestion.....	19
6. Articulation avec la comptabilité générale	20
Section 3 : Notion de charges de et de coûts	23
1. Notions des charges	23
1.1 Distinction des charges selon l'incorporalité	23
1.2 Distinction des charges selon la spécificité ou non-spécificité des engagements	25
1.3 Distinction des charges selon la nature économique de l'activité	28
2. Notions des coûts.....	31
2.1 Les caractéristiques du coût.....	32
2.2 Nécessité de calcul des coûts.....	33
Conclusion.....	34
CHAPITRE 2: LES METHODES DE LA COMPTABILITE DE GESTION	35
Introduction	36
Section 1 : La méthode du centre d'analyse (section homogène)	37
1. Les principes du système de calcul de coûts de la méthode centre d'analyse.....	37
2. L'organisation général de la méthode	38
3. Les centres d'analyse.....	39
3.1 Critères de définition des centres d'analyse	39
3.2 Les unités de mesure d'activité	40
4. La classification des centres d'analyse.....	40
5. La répartition des charges indirectes	41
5.1 La répartition primaire :	42
5.2 La répartition secondaire :	42
5.3 Calcul des coûts d'unité d'œuvre de chaque centre :	43
6. Les différentes étapes du calcules de coûts.....	43
6.1 Le coût d'achat :	43
6.2 Le coût de production :	45

6.3 Le coût de revient :	46
Section 2 : La méthode de l'imputation rationnelle.....	49
1. Principe de la méthode	49
2. La démarche de la méthode	50
Section 3 : La méthode de la comptabilité par activités « ABC »	52
1. Les concepts utilisés par la méthode ABC.....	52
2. Principe de base	52
Conclusion.....	54
CHAPITRE 3 : CAS DE L'ENTREPRISE HAYAT DHC.....	55
Introduction	56
Section 1: Présentation de l'entreprise HAYAT DHC	57
1. HAYAT DHC ALGERIE	57
2. L'organisation.....	57
3. Domaines d'activités stratégiques.....	58
4. Missions	59
5. Objectifs	59
6. Le marché cible	59
7. L'environnement macro-économique de l'entreprise.....	59
8. Le département de contrôle de gestion.....	60
10.1 Le contrôle de gestion industriel.....	61
10.2 Le contrôle de gestion commercial	61
Section 2 : Vue globale du système de comptabilité de gestion	62
1. Logiciel utilisé en interne.....	62
2. Les module SAP FI-CO.....	63
1.1 Le module SAP FI.....	63
1.2 Le module SAP CO.....	63
3. Positionnement du module CO dans SAP	64

4.	La transition de l'information financière de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion (du module FI au module CO)	65
5.	L'analyse des charges	66
	Section 3 : Appréciation de la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise HAYAT.	70
1.	Le découpage analytique	70
1.1	Les centres principaux opérationnels	71
1.2	Les sections auxiliaires	72
1.3	Les centres principaux de structure.....	72
2.	La charge constatée en comptabilité générale	73
3.	La répartition primaire	73
4.	La répartition secondaire	74
5.	L'explication des tableaux de répartition des charges	77
6.	Calcul du coût de revient des produits	77
6.1	Le coût de la matière première	77
6.2	Le calcul des charges indirectes de production :	78
6.3	Le calcul de coût de production	79
6.4	Le calcul des charges opérationnelle	79
6.5	Le calcul des coûts de revient	80
7.	Le calcul du résultat analytique	81
8.	L'appréciation de la méthode de calcul des coûts utilisée dans l'entreprise HAYTAT DHC ..	83
9.	Recommandation	84
9.1	Pour le problème de subventionnements et les ventilations des charges	84
9.2	Pour le problème de variation du niveau d'activité	86
	Conclusion Générale	88
	Bibliographies	91
	Table des matières	93
	Annexe	97

Annexe

Annexe n°1 : hiérarchie détaillé des groupes de centre de coût (04/2019)

Hiérarchie	Centre de coût	description du centre de coût	Division
011	DZ11170	SH Human Resources	COMMON
011	DZ11240	SH Administration - IT	COMMON
011	DZ11250	SH Administration - Purchasing	COMMON
011	DZ11260	SH Administration - Finances	COMMON
011	DZ11270	SH Administration - General Management	COMMON
012	DZ11101	Marketing Common	COMMON
012	DZ11201	Marketing Bingo Laundry Care	DETERGENT
012	DZ11301	Marketing Test Landry care	DETERGENT
012	DZ11400	Marketing Molfix	HYGIENE
012	DZ11600	Marketing Test Lave Sol	DETERGENT
012	DZ11900	Marketing Test liquid vaisselle	DETERGENT
012	DZ12100	SH Sales - East Region	COMMON
012	DZ12101	SH Lojistics - Management	COMMON
012	DZ12110	SH Sales - Central Region	COMMON
012	DZ12120	SH Sales - South Region	COMMON
012	DZ12130	SH Sales - West Region	COMMON
012	DZ12140	SH Sales - Bejaia Region	COMMON
012	DZ12150	SH Sales - Chain-Stores	COMMON
012	DZ12160	Sales Administration	COMMON
012	DZ12200	Detergent Finised Goods Store	COMMON
012	DZ12600	Hygiene-Finised Goods Store	COMMON
012	DZ12800	SH Sales Administration	COMMON
012	DZ12900	SALES # DRUGSTORE	COMMON
021	DZ02100	Detergent - Production Bleach	DETERGENT
021	DZ02120	Detergent - Liquid Cleaner bottling	DETERGENT
021	DZ02140	SH Detergent - Soap production	DETERGENT
021	DZ02800	SH Detergent - Powder Packaging	DETERGENT
022	DZ02101	SH Detergent - Mechanic Maintenance	DETERGENT
022	DZ02150	SH Detergent - Common	DETERGENT
022	DZ02160	SH Detergent - Auxiliary Automation	DETERGENT
022	DZ02400	SH Detergent - Electric Maintenance	DETERGENT
022	DZ12300	Detergent-Raw Material Store	DETERGENT
022	DZ12400	Detergent Production Planning	DETERGENT
022	DZ15500	SH Detergent - Laboratory	DETERGENT
023	DZ02300	SH Detergent - Management	DETERGENT
023	DZ11190	Detergent -HR	DETERGENT
023	DZ11210	Detergent-Administration	DETERGENT
023	DZ15400	Detergent-EHS-Q	DETERGENT
031	DZ21100	SH Hygiene - Baby Diaper production	HYGIENE
031	DZ21400	SH Hygiene - Main prod.Sanitary Napkin	HYGIENE
032	DZ12500	Hygiene-Production Planning	HYGIENE
032	DZ12700	HYG. DEPOT. MAT. PRE	HYGIENE
032	DZ15600	SH Hygiene - Quality Control	HYGIENE
032	DZ21200	SH Hygiene- Aux.Electric Maintenance	HYGIENE
032	DZ21800	SH Hygiene- Aux. Mechanical	HYGIENE

		Maintenance	
032	DZ21900	SH Hygiene - Common	HYGIENE
033	DZ11200	Hygiene-HR	HYGIENE
033	DZ11230	Hygiene Administration	HYGIENE
033	DZ15300	Hygiene EHS-Q	HYGIENE
033	DZ21300	SH Hygiene - Management	HYGIENE
05	DZ15100	Factory Common Energy Production	COMMON
05	DZ15200	EHS-Q Commun	COMMON
05	DZ15700	Quality Common	COMMON

Annexe n°2 : Le grand livre comptable (04/2019)

Source : logiciel interne

Centre de coût	Compte comptable	Libelle	Total
DZ11201	62	Autres services extérieurs	1 977 442,41
DZ02120	60	Achats consommés	393 784,31
DZ02120	62	Autres services extérieurs	38 802,36
DZ02120	63	Charges de personnel	1 956 531,26
DZ02120	64	Impôts, taxes et versements assimilés	28 593,60
DZ02120	65	Autres charges opérationnelles	103 241,51
DZ02120	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	549 708,19
DZ02100	60	Achats consommés	129 631,87
DZ02100	62	Autres services extérieurs	2 976,50
DZ02100	63	Charges de personnel	144 687,76
DZ02100	64	Impôts, taxes et versements assimilés	2 111,95
DZ02100	65	Autres charges opérationnelles	8 150,65
DZ02100	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	128 424,41
DZ12200	60	Achats consommés	822 148,26
DZ12200	61	Services extérieurs	2 486 438,15
DZ12200	62	Autres services extérieurs	301 125,24
DZ12200	63	Charges de personnel	963 483,27
DZ12200	64	Impôts, taxes et versements assimilés	13 778,41
DZ12200	65	Autres charges opérationnelles	70 638,93
DZ12200	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	121 104,51
DZ11190	62	Autres services extérieurs	3 799,16
DZ11190	63	Charges de personnel	146 807,44
DZ11190	64	Impôts, taxes et versements assimilés	2 162,07
DZ11190	65	Autres charges opérationnelles	5 433,76
DZ11190	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	2 101,06
DZ12400	62	Autres services extérieurs	17 274,53
DZ12400	63	Charges de personnel	104 492,19
DZ12400	64	Impôts, taxes et versements assimilés	1 596,02
DZ12400	65	Autres charges opérationnelles	5 433,76
DZ12400	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	2 985,65
DZ11210	62	Autres services extérieurs	132 691,50
DZ11210	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	51 991,06
DZ15400	60	Achats consommés	28 847,02
DZ15400	63	Charges de personnel	142 880,69
DZ15400	64	Impôts, taxes et versements assimilés	2 179,31
DZ15400	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	449 991,60
DZ12300	60	Achats consommés	280 817,31
DZ12300	61	Services extérieurs	1 165 718,82
DZ12300	62	Autres services extérieurs	521 954,61
DZ12300	63	Charges de personnel	961 193,32
DZ12300	64	Impôts, taxes et versements assimilés	13 675,23
DZ12300	65	Autres charges opérationnelles	65 205,17

DZ12300	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	51 407,00
DZ15200	60	Achats consommés	91 028,60
DZ15200	61	Services extérieurs	8 093,59
DZ15200	63	Charges de personnel	587 959,65
DZ15200	64	Impôts, taxes et versements assimilés	8 456,02
DZ15200	65	Autres charges opérationnelles	40 753,23
DZ15200	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	53 780,43
DZ15100	60	Achats consommés	847 682,09
DZ15100	61	Services extérieurs	119 932,62
DZ15100	62	Autres services extérieurs	21 549,37
DZ15100	63	Charges de personnel	562 923,84
DZ15100	64	Impôts, taxes et versements assimilés	8 294,44
DZ15100	65	Autres charges opérationnelles	29 885,70
DZ15100	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	1 270 731,97
DZ12700	60	Achats consommés	38 757,67
DZ12700	61	Services extérieurs	182 856,17
DZ12700	62	Autres services extérieurs	77 401,69
DZ12700	63	Charges de personnel	810 997,18
DZ12700	64	Impôts, taxes et versements assimilés	11 698,79
DZ12700	65	Autres charges opérationnelles	51 620,75
DZ12700	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	126 168,11
DZ11230	60	Achats consommés	2 796,50
DZ11230	62	Autres services extérieurs	150 374,24
DZ11230	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	97 166,07
DZ15300	62	Autres services extérieurs	6 850,86
DZ15300	63	Charges de personnel	9 162,95
DZ15300	65	Autres charges opérationnelles	10 867,53
DZ15300	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	3 358,48
DZ12600	60	Achats consommés	872 489,29
DZ12600	61	Services extérieurs	69 825,29
DZ12600	62	Autres services extérieurs	45 671,69
DZ12600	63	Charges de personnel	1 764 560,65
DZ12600	64	Impôts, taxes et versements assimilés	25 574,48
DZ12600	65	Autres charges opérationnelles	116 825,92
DZ12600	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	283 817,19
DZ11200	62	Autres services extérieurs	76 153,15
DZ11200	63	Charges de personnel	90 991,39
DZ11200	64	Impôts, taxes et versements assimilés	1 333,66
DZ11200	65	Autres charges opérationnelles	5 433,76
DZ11200	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	22 619,47
DZ12500	62	Autres services extérieurs	3 126,74
DZ12500	63	Charges de personnel	137 901,76
DZ12500	64	Impôts, taxes et versements assimilés	2 059,57
DZ12500	65	Autres charges opérationnelles	5 433,76
DZ12500	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	3 349,17
DZ11101	60	Achats consommés	4 086,18
DZ11101	61	Services extérieurs	5 158,67

DZ11101	62	Autres services extérieurs	225 013,13
DZ11101	63	Charges de personnel	491 087,18
DZ11101	64	Impôts, taxes et versements assimilés	7 418,43
DZ11101	65	Autres charges opérationnelles	16 301,29
DZ11101	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	65 327,55
DZ11400	62	Autres services extérieurs	16 581 172,14
DZ11400	64	Impôts, taxes et versements assimilés	4 914 853,14
DZ11400	70	Ventes de marchandises et de produits fabriqués,	1 779 021,39
DZ15700	62	Autres services extérieurs	168 078,66
DZ15700	63	Charges de personnel	280 970,92
DZ15700	64	Impôts, taxes et versements assimilés	4 451,67
DZ12900	61	Services extérieurs	5 735,78
DZ12900	62	Autres services extérieurs	26 615,11
DZ12900	63	Charges de personnel	534 583,05
DZ12900	64	Impôts, taxes et versements assimilés	8 319,81
DZ12900	65	Autres charges opérationnelles	5 433,74
DZ12900	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	40 495,37
DZ12160	61	Services extérieurs	3 188,68
DZ12160	62	Autres services extérieurs	2 458 381,15
DZ12160	63	Charges de personnel	425 931,23
DZ12160	64	Impôts, taxes et versements assimilés	6 499,23
DZ12160	65	Autres charges opérationnelles	5 433,76
DZ12160	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	1 169,77
DZ11260	60	Achats consommés	79 589,34
DZ11260	61	Services extérieurs	60 549,53
DZ11260	62	Autres services extérieurs	2 540 732,39
DZ11260	63	Charges de personnel	2 214 951,66
DZ11260	64	Impôts, taxes et versements assimilés	108 029,63
DZ11260	65	Autres charges opérationnelles	51 621,22
DZ11260	66	Charges financières	815,21
DZ11260	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	86 191,66
DZ11260	70	Ventes de marchandises et de produits fabriqués	18 977 371,12
DZ11270	60	Achats consommés	48 764,85
DZ11270	61	Services extérieurs	1 498 530,51
DZ11270	62	Autres services extérieurs	431 132,32
DZ11270	63	Charges de personnel	1 290 964,28
DZ11270	64	Impôts, taxes et versements assimilés	19 960,96
DZ11270	65	Autres charges opérationnelles	8 168,95
DZ11270	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	106 623,86
DZ11240	60	Achats consommés	25 662,00
DZ11240	61	Services extérieurs	36 309,17
DZ11240	62	Autres services extérieurs	257 767,76
DZ11240	63	Charges de personnel	409 880,78
DZ11240	64	Impôts, taxes et versements assimilés	6 200,52
DZ11240	65	Autres charges opérationnelles	10 867,53
DZ11240	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	210 578,67
DZ11250	60	Achats consommés	50 283,29
DZ11250	61	Services extérieurs	123 872,26
DZ11250	62	Autres services extérieurs	146 164,79

DZ11250	63	Charges de personnel	2 445 808,23
DZ11250	64	Impôts, taxes et versements assimilés	37 015,05
DZ11250	65	Autres charges opérationnelles	43 470,09
DZ11250	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	88 945,45
DZ02160	60	Achats consommés	2 773,46
DZ02150	60	Achats consommés	948 152,75
DZ02150	61	Services extérieurs	435 572,42
DZ02150	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	1 018 694,33
DZ02400	60	Achats consommés	124 178,62
DZ02400	61	Services extérieurs	1 622,59
DZ02400	62	Autres services extérieurs	10 197,58
DZ02400	63	Charges de personnel	416 025,60
DZ02400	64	Impôts, taxes et versements assimilés	6 070,76
DZ02400	65	Autres charges opérationnelles	24 451,94
DZ02400	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	29 889,36
DZ15500	60	Achats consommés	156 745,64
DZ15500	62	Autres services extérieurs	18 968,61
DZ15500	63	Charges de personnel	769 862,43
DZ15500	64	Impôts, taxes et versements assimilés	11 197,65
DZ15500	65	Autres charges opérationnelles	51 620,75
DZ15500	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	345 809,54
DZ02300	60	Achats consommés	2 326,50
DZ02300	61	Services extérieurs	11 824,28
DZ02300	62	Autres services extérieurs	561 854,55
DZ02300	63	Charges de personnel	1 126 645,90
DZ02300	64	Impôts, taxes et versements assimilés	17 199,13
DZ02300	65	Autres charges opérationnelles	24 451,94
DZ02300	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	160 344,00
DZ02101	60	Achats consommés	116 911,38
DZ02101	61	Services extérieurs	18 044,81
DZ02101	62	Autres services extérieurs	52 449,76
DZ02101	63	Charges de personnel	816 928,86
DZ02101	64	Impôts, taxes et versements assimilés	11 884,33
DZ02101	65	Autres charges opérationnelles	62 488,28
DZ02101	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	87 548,64
DZ02800	60	Achats consommés	467 015,43
DZ02800	61	Services extérieurs	16 563,99
DZ02800	62	Autres services extérieurs	112 949,47
DZ02800	63	Charges de personnel	2 449 688,27
DZ02800	64	Impôts, taxes et versements assimilés	33 580,57
DZ02800	65	Autres charges opérationnelles	247 236,25
DZ02800	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	515 237,72
DZ02140	60	Achats consommés	15 780,55
DZ02140	61	Services extérieurs	29 140,00
DZ02140	62	Autres services extérieurs	10 829,06
DZ02140	63	Charges de personnel	397 819,90
DZ02140	64	Impôts, taxes et versements assimilés	5 708,03
DZ02140	65	Autres charges opérationnelles	27 168,82
DZ02140	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	22 453,13

		valeur	
DZ11170	60	Achats consommés	18 150,37
DZ11170	61	Services extérieurs	40 540,85
DZ11170	62	Autres services extérieurs	303 724,71
DZ11170	63	Charges de personnel	742 321,33
DZ11170	64	Impôts, taxes et versements assimilés	10 968,04
DZ11170	65	Autres charges opérationnelles	146 073,34
DZ11170	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	244 770,01
DZ21100	60	Achats consommés	3 179 329,32
DZ21100	61	Services extérieurs	17 328,68
DZ21100	62	Autres services extérieurs	127 428,62
DZ21100	63	Charges de personnel	4 594 928,22
DZ21100	64	Impôts, taxes et versements assimilés	66 645,68
DZ21100	65	Autres charges opérationnelles	324 191,42
DZ21100	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	18 682 716,73
DZ21100	72	Productions stockée	295 755,18
DZ21900	60	Achats consommés	154 453,96
DZ21900	61	Services extérieurs	500 316,73
DZ21900	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	606 945,00
DZ21400	60	Achats consommés	162 208,80
DZ21400	62	Autres services extérieurs	10 913,81
DZ21400	63	Charges de personnel	704 181,93
DZ21400	64	Impôts, taxes et versements assimilés	10 374,13
DZ21400	65	Autres charges opérationnelles	29 885,70
DZ21400	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	150 133,11
DZ21300	60	Achats consommés	1 224,35
DZ21300	61	Services extérieurs	5 312,30
DZ21300	62	Autres services extérieurs	18 451,04
DZ21300	63	Charges de personnel	575 018,59
DZ21300	64	Impôts, taxes et versements assimilés	8 913,08
DZ21300	65	Autres charges opérationnelles	5 433,76
DZ21300	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	866 915,10
DZ15600	60	Achats consommés	32 130,14
DZ15600	61	Services extérieurs	22 983,00
DZ15600	62	Autres services extérieurs	84 681,32
DZ15600	63	Charges de personnel	847 383,36
DZ15600	64	Impôts, taxes et versements assimilés	12 136,07
DZ15600	65	Autres charges opérationnelles	70 638,93
DZ15600	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	27 156,54
DZ21800	60	Achats consommés	1 050 344,10
DZ21800	61	Services extérieurs	2 549,94
DZ21800	62	Autres services extérieurs	44 499,22
DZ21800	63	Charges de personnel	1 556 452,72
DZ21800	64	Impôts, taxes et versements assimilés	22 837,85
DZ21800	65	Autres charges opérationnelles	84 223,34
DZ21800	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	768 832,30
DZ21200	60	Achats consommés	9 348,93
DZ21200	61	Services extérieurs	6 672,55
DZ21200	62	Autres services extérieurs	45 427,16

DZ21200	63	Charges de personnel	904 661,10
DZ21200	64	Impôts, taxes et versements assimilés	13 490,38
DZ21200	65	Autres charges opérationnelles	43 470,11
DZ21200	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	49 949,64
DZ12101	60	Achats consommés	8 295,50
DZ12101	61	Services extérieurs	7 696,38
DZ12101	62	Autres services extérieurs	193 461,93
DZ12101	63	Charges de personnel	1 257 817,81
DZ12101	64	Impôts, taxes et versements assimilés	18 944,17
DZ12101	65	Autres charges opérationnelles	43 470,11
DZ12101	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	129 714,25
DZ12140	61	Services extérieurs	17 121,97
DZ12140	62	Autres services extérieurs	32 378 779,48
DZ12140	63	Charges de personnel	593 151,75
DZ12140	64	Impôts, taxes et versements assimilés	9 100,27
DZ12140	65	Autres charges opérationnelles	8 150,65
DZ12140	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	30 781,92
DZ12110	60	Achats consommés	3 995,00
DZ12110	61	Services extérieurs	89 534,64
DZ12110	62	Autres services extérieurs	2 552 515,43
DZ12110	63	Charges de personnel	1 701 864,67
DZ12110	64	Impôts, taxes et versements assimilés	26 433,05
DZ12110	65	Autres charges opérationnelles	29 885,70
DZ12110	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	117 995,52
DZ12150	60	Achats consommés	3 995,00
DZ12150	61	Services extérieurs	62 688,17
DZ12150	62	Autres services extérieurs	94 288,88
DZ12150	63	Charges de personnel	4 827 584,63
DZ12150	64	Impôts, taxes et versements assimilés	74 995,87
DZ12150	65	Autres charges opérationnelles	97 807,75
DZ12150	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	51 454,49
DZ12100	61	Services extérieurs	56 742,50
DZ12100	62	Autres services extérieurs	3 165 699,11
DZ12100	63	Charges de personnel	1 542 997,21
DZ12100	64	Impôts, taxes et versements assimilés	23 983,57
DZ12100	65	Autres charges opérationnelles	21 735,06
DZ12100	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	101 305,58
DZ12120	61	Services extérieurs	130 455,45
DZ12120	62	Autres services extérieurs	2 573 470,71
DZ12120	63	Charges de personnel	939 351,66
DZ12120	64	Impôts, taxes et versements assimilés	14 562,62
DZ12120	65	Autres charges opérationnelles	16 301,29
DZ12120	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	49 873,71
DZ12130	60	Achats consommés	2 192,55
DZ12130	61	Services extérieurs	111 601,98
DZ12130	62	Autres services extérieurs	1 156 557,10
DZ12130	63	Charges de personnel	1 634 826,46
DZ12130	64	Impôts, taxes et versements assimilés	25 400,97
DZ12130	65	Autres charges opérationnelles	21 735,10

DZ12130	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	138 957,02
DZ12800	60	Achats consommés	14 765,24
DZ12800	61	Services extérieurs	135 104,17
DZ12800	62	Autres services extérieurs	271 757,64
DZ12800	63	Charges de personnel	4 114 072,57
DZ12800	64	Impôts, taxes et versements assimilés	152 124,59
DZ12800	65	Autres charges opérationnelles	10 867,53
DZ12800	68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	78 941,62
DZ12800	72	Productions stockée	479 743,22
DZ11301	62	Autres services extérieurs	195 753,37
DZ11301	64	Impôts, taxes et versements assimilés	3 446 273,98
DZ11600	62	Autres services extérieurs	10 385,38
DZ11900	62	Autres services extérieurs	10 987 980,10

	DZ02400	124 178,62	1 622,59	10 197,58	416 025,60	6 070,76	24 451,94		29 889,36	612 436,45
	DZ12300	280 817,31	1 165 718,82	521 954,61	961 193,32	13 675,23	65 205,17		51 407,00	3 059 971,46
hiérarchie	Centre de coût	60	61	62	63	64	65	66	68	Total général
	DZ12400			17 274,53	104 492,19	1 596,02	5 433,76		2 985,65	131 782,15
	DZ15500	156 745,64		18 968,61	769 862,43	11 197,65	51 620,75		345 809,54	1 354 204,62
Total 022		1 629 579,15	1 620 958,63	620 845,09	3 068 502,40	44 423,99	209 199,90		1 536 334,52	8 729 843,68
023	DZ02300	2 326,50	11 824,28	561 854,55	1 126 645,90	17 199,13	24 451,94		160 344,00	1 904 646,31
	DZ11190			3 799,16	146 807,44	2 162,07	5 433,76		2 101,06	160 303,49
	DZ11210			132 691,50					51 991,06	184 682,56
	DZ15400	28 847,02			142 880,69	2 179,31			449 991,60	623 898,62
Total 023		31 173,52	11 824,28	698 345,21	1 416 334,03	21 540,51	29 885,70		664 427,72	2 873 530,98
031	DZ21100	3 179 329,32	17 328,68	127 428,62	4 594 928,22	66 645,68	324 191,42		18 682 716,73	26 992 568,66
	DZ21400	162 208,80		10 913,81	704 181,93	10 374,13	29 885,70		150 133,11	1 067 697,48
Total 031		3 341 538,11	17 328,68	138 342,43	5 299 110,15	77 019,81	354 077,12		18 832 849,84	28 060 266,14
032	DZ12500			3 126,74	137 901,76	2 059,57	5 433,76		3 349,17	151 871,01
	DZ12700	38 757,67	182 856,17	77 401,69	810 997,18	11 698,79	51 620,75		126 168,11	1 299 500,37
	DZ15600	32 130,14	22 983,00	84 681,32	847 383,36	12 136,07	70 638,93		27 156,54	1 097 109,35
	DZ21200	9 348,93	6 672,55	45 427,16	904 661,10	13 490,38	43 470,11		49 949,64	1 073 019,88
	DZ21800	1 050 344,10	2 549,94	44 499,22	1 556 452,72	22 837,85	84 223,34		768 832,30	3 529 739,48
	DZ21900	154 453,96	500 316,73						606 945,00	1 261 715,70
Total 032		1 285 034,81	715 378,39	255 136,13	4 257 396,13	62 222,66	255 386,89		1 582 400,76	8 412 955,78
033	DZ11200			76 153,15	90 991,39	1 333,66	5 433,76		22 619,47	196 531,44
	DZ11230	2 796,50		150 374,24					97 166,07	250 336,81
	DZ15300			6 850,86	9 162,95		10 867,53		3 358,48	30 239,81
	DZ21300	1 224,35	5 312,30	18 451,04	575 018,59	8 913,08	5 433,76		866 915,10	1 481 268,22
Total 033		4 020,85	5 312,30	251 829,29	675 172,92	10 246,74	21 735,06		990 059,12	1 958 376,29
05	DZ15100	847 682,09	119 932,62	21 549,37	562 923,84	8 294,44	29 885,70		1 270 731,97	2 861 000,04
	DZ15200	91 028,60	8 093,59		587 959,65	8 456,02	40 753,23		53 780,43	790 071,52
	DZ15700			168 078,66	280 970,92	4 451,67				453 501,25
Total 05		938 710,69	128 026,21	189 628,03	1 431 854,40	21 202,13	70 638,93		1 324 512,41	4 104 572,81
Total général		10 190 686,16	7 485 626,63	81 195 275,56	48 992 335,62	9 257 086,77	2 051 508,79	815,21	28 094 455,96	187 267 790,69

Annexe n°4 : tableau de clés de répartition secondaire des charges

hiérarchie	Centre de coût	Clés de répartition	DZ02100	DZ02120	DZ02140	DZ02800	DZ21100	DZ21400
			Detergent - Production Bleach	Detergent - Liquid Cleaner bottling	SH Detergent - Soap production	SH Detergent - Powder Packaging	SH Hygiene - Baby Diaper production	SH Hygiene - Main prod.Sanitary Napkin
05	DZ15100	KWH consommé	13,0%	18,0%	9,0%	10,0%	50,0%	0,0%
	DZ15200							
	DZ15700							
022	DZ02101	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ02150	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ02160	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ02400	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ12300	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ12400	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ15500	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
023	DZ02300	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ11190	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ11210	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
	DZ15400	Minutes de production	24,5%	16,4%	12,3%	46,8%		
032	DZ12500	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ12700	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ15600	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ21200	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ21800	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ21900	Minutes de production					100,0%	0,0%

hiérarchie	Centre de coût	Réparation I	DZ02100	DZ02120	DZ02140	DZ02800	DZ21100	DZ21400
			Detergent - Production Bleach	Detergent - Liquid Cleaner bottling	SH Detergent - Soap production	SH Detergent - Powder Packaging	SH Hygiene - Baby Diaper production	SH Hygiene - Main prod.Sanitary Napkin
033	DZ11200	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ11230	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ15300	Minutes de production					100,0%	0,0%
	DZ21300	Minutes de production					100,0%	0,0%
011	DZ11170	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ11240	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ11250	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ11260	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ11270	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
012	DZ11101	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ11201	Chiffre d'affaire	23%	31%	6%	40%		
	DZ11301	Chiffre d'affaire	23%	31%	6%	40%		
	DZ11400	Chiffre d'affaire					100%	0%
	DZ11600	Chiffre d'affaire	23%	31%	6%	40%		
	DZ11900	Chiffre d'affaire	23%	31%	6%	40%		
	DZ12100	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12101	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12110	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12120	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12130	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12140	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12150	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12160	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12200	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12600	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12800	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%
	DZ12900	Chiffre d'affaire	9%	12%	2%	15%	62%	0%

Annexe n°5 : tableau de répartition secondaire des charges

hiérarchie	Centre de coût	total	DZ02100	DZ02120	DZ02140	DZ02800	DZ21100	DZ21400
			Detergent - Production Bleach	Detergent - Liquid Cleaner bottling	SH Detergent - Soap production	SH Detergent - Powder Packaging	SH Hygiene - Baby Diaper production	SH Hygiene - Main prod.Sanitary Napkin
Total repartition primaire			415 983,13	3 070 661,23	508 899,48	3 842 271,70	27 288 323,84	1 067 697,48
05	DZ15100	2 861 000,04	371 930,00	514 980,01	257 490,00	286 100,00	1 430 500,02	-
	DZ15200	0,00	-	-	-	-	-	-
	DZ15700	0,00	-	-	-	-	-	-
Total 05		2 861 000,04						
022	DZ02101	1 166 256,05	285 321,13	191 769,52	143 660,80	545 504,60		
	DZ02150	2 402 419,49	587 744,91	395 034,03	295 932,87	1 123 707,68		
	DZ02160	2 773,46	678,52	456,04	341,64	1 297,26		
	DZ02400	612 436,45	149 830,79	100 703,99	75 440,64	286 461,02		
	DZ12300	3 059 971,46	748 613,07	503 156,45	376 930,90	1 431 271,04		
	DZ12400	131 782,15	32 240,12	21 669,17	16 233,08	61 639,78		
	DZ15500	1 354 204,62	331 302,20	222 674,23	166 812,52	633 415,66		
Total 022		8 729 843,68						
023	DZ02300	1 904 646,31	465 966,15	313 184,32	234 616,58	890 879,26		
	DZ11190	160 303,49	39 217,78	26 358,98	19 746,37	74 980,35		
	DZ11210	184 682,56	45 182,05	30 367,68	22 749,42	86 383,42		
	DZ15400	1 034 277,64	253 033,00	170 068,08	127 403,54	483 773,02		
Total 023		3 283 909,99						
032	DZ12500	151 871,01					151 871,01	-
	DZ12700	1 299 500,37					1 299 500,37	-
	DZ15600	1 097 109,35					1 097 109,35	-
	DZ21200	1 073 019,88					1 073 019,88	-
	DZ21800	3 529 739,48					3 529 739,48	-
	DZ21900	1 261 715,70					1 261 715,70	-
Total 032		8 412 955,78						
033	DZ11200	196 531,44					196 531,44	-
	DZ11230	250 336,81					250 336,81	-

	DZ15300	863 433,57					863 433,57	-
	DZ21300	1 481 268,22					1 481 268,22	-
Total 033		2 791 570,04						

011	DZ11170	1 506 548,65	134 388,11	176 484,78	33 701,83	232 186,79	929 787,15	-
	DZ11240	957 266,44	85 390,69	112 139,06	21 414,27	147 532,32	590 790,10	-
	DZ11250	2 935 559,14	261 859,60	343 886,34	65 669,12	452 423,53	1 811 720,56	-
	DZ11260	24 119 851,76	2 151 554,26	2 825 522,17	539 566,50	3 717 311,76	14 885 897,07	-
	DZ11270	3 404 145,71	303 658,76	398 778,95	76 151,50	524 641,32	2 100 915,18	-
Total 011		32 923 371,71						
012	DZ11101	814 392,43	72 645,95	95 402,07	18 218,14	125 512,82	502 613,45	-
	DZ11201	1 977 442,41	460 753,25	605 082,82	115 547,64	796 058,70		
	DZ11301	3 642 027,35	848 609,26	1 114 433,56	212 814,12	1 466 170,41		
	DZ11400	23 275 046,67					23 275 046,67	-
	DZ11600	10 385,38	2 419,84	3 177,85	606,85	4 180,84		
	DZ11900	10 987 980,10	2 560 250,31	3 362 241,03	642 059,25	4 423 429,51		
	DZ12100	4 912 463,03	438 204,63	575 470,92	109 892,90	757 100,70	3 031 793,89	-
	DZ12101	1 659 400,14	148 022,86	194 390,58	37 121,15	255 744,01	1 024 121,54	-
	DZ12110	4 522 224,01	403 394,28	529 756,33	101 163,17	696 957,70	2 790 952,52	-
	DZ12120	3 724 015,44	332 191,98	436 250,12	83 307,06	573 939,12	2 298 327,17	-
	DZ12130	3 091 271,19	275 749,53	362 127,24	69 152,43	476 421,62	1 907 820,38	-
	DZ12140	33 037 086,04	2 946 995,03	3 870 132,37	739 047,04	5 091 621,20	20 389 290,41	-
	DZ12150	5 212 814,78	464 996,80	610 655,65	116 611,84	803 390,41	3 217 160,08	-
	DZ12160	2 900 603,83	258 741,50	339 791,49	64 887,16	447 036,28	1 790 147,40	-
	DZ12200	4 778 716,76	426 274,11	559 803,20	106 900,97	736 487,94	2 949 250,54	-
	DZ12600	3 178 764,51	283 554,16	372 376,65	71 109,68	489 905,94	1 961 818,08	-
	DZ12800	5 257 376,58	468 971,83	615 875,84	117 608,69	810 258,20	3 244 662,00	-
	DZ12900	621 182,86	55 411,15	72 768,52	13 896,00	95 735,68	383 371,51	-
Total 012		113 603 193,52						

Annexe n°6 : nomenclature par produit

Article	Composant	Désignation2	composant UQ	conso Unité	Prix CUMP
5023755	1000392	PARFUM LEMON FLOWER	KG	0,05	504,60
5023755	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,00	240,00
5023755	2014662	COLIS TEST SAVON DE BEAUTÉ	PCS	1,00	18,00
5023755	2014665	BOBINE SUR-EMBALLAGE SAVON 6X65GR	PCS	12,00	1,00
5023755	2014670	BOBINE TEST SAVON 65GRX6 CITRON	PCS	72,00	1,00
5023755	2015640	SCOTCH INDUSTRIEL 50X1000	M	0,90	1,00
5023755	2016565	SEPARATEURS 1100 X 700 MM	PCS	0,02	30,00
5023755	3000280	SAVON	KG	4,62	102,00
5031671	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5031671	2015640	SCOTCH INDUSTRIEL 50X1000	M	1,40	1,00
5031671	2016565	SEPARATEURS 1100 X 700 MM	PCS	0,04	30,00
5031671	2016770	ETIQUETTES TEST LIQ VAISS. 1000ML CITRON	PCS	12,00	3,00
5031671	2016771	COLIS TEST LIQUIDE VAISSELLE 1000ML X 12	PCS	1,00	40,00
5031671	2016793	BOUTEILLE TEST LIQ VAISSELLE 1000 ML	PCS	12,00	20,00
5031671	2018963	BOUCHON PUSH PULL 700ML BLUE	PCS	12,00	2,00
5031671	3000018	TEST LIQUID DE CITRON	KG	12,42	24,90
5033745	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5033745	2015640	SCOTCH INDUSTRIEL 50X1000	M	1,20	1,00
5033745	2016565	SEPARATEURS 1100 X 700 MM	PCS	0,06	30,00
5033745	2017582	ETIQUETTES BINGO MATIC LIQUIDE 3 L	PCS	4,00	7,00
5033745	2017583	COLIS BINGO MATIC LIQUIDE 3LX 4	PCS	1,00	37,00
5033745	2017584	BOUCHONS BINGO MATIC LIQUIDE 3 L	PCS	4,00	7,00
5033745	2017792	BOUTEILLE BINGO MATIC LIQUID DET.3L	PCS	4,00	44,00
5033745	3017109	BINGO MATIC LIQUIDE	KG	12,30	74,30

5044986	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,01	240,00
5044986	2015640	SCOTCH INDUSTRIEL 50X1000	M	1,00	1,00
5044986	2016565	SEPARATEURS 1100 X 700 MM	PCS	0,04	30,00
5044986	2020966	BOBINE TEST MULTI USAGE 475GR FRAICHEUR	PCS	20,00	3,00
5044986	2021097	COLIS TEST 475GRX20 FRAICHEUR FLORAL	PCS	1,00	31,00
5044986	3020696	TEST POUVRE EDITION SUMMER	KG	9,50	47,76
5049772	2011483	ÉTIQUETTE THERMIQUE CODE BARRE	PCS	0,04	1,00
5049772	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5049772	2014037	Colis Transparent 8	KG	0,04	296,00
5049772	2023427	MLF 3D E.LARGE 35 Pochette	PCS	4,00	13,00
5049772	3022818	MOLFIX BABY DIAPER E.LARGE	PCS	140,00	9,35
5049791	2006734	Colis Transparent 6	KG	0,03	252,00
5049791	2011483	ÉTIQUETTE THERMIQUE CODE BARRE	PCS	0,05	1,00
5049791	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5049791	2023399	MLF 3D N.BORN 40 Pochette	PCS	4,00	12,00
5049791	3022810	MOLFIX BABY DIAPER NEWBORN	PCS	160,00	5,53
5049793	2006734	Colis Transparent 6	KG	0,04	252,00
5049793	2011483	ÉTIQUETTE THERMIQUE CODE BARRE	PCS	0,05	1,00
5049793	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5049793	2022472	MOLFIX 3D MINI 40	PCS	0,83	13,00
5049793	3022811	MOLFIX BABY DIAPER MINI	PCS	160,00	6,40
5049816	2011483	ÉTIQUETTE THERMIQUE CODE BARRE	PCS	0,07	1,00
5049816	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5049816	2014037	Colis Transparent 8	KG	0,05	296,00
5049816	2022476	MOLFIX 3D MIDI 80	PCS	3,00	19,00

5049816	3022812	MOLFIX BABY DIAPER MIDI	PCS	240,00	6,92
5049819	2011483	ÉTIQUETTE THERMIQUE CODE BARRE	PCS	0,07	1,00
5049819	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5049819	3022814	MOLFIX BABY DIAPER MAXI	PCS	240,00	7,34
5049819	2023424	MLF 3D MAXI 80 Pochette	PCS	4,21	19,00
5049822	2011483	ÉTIQUETTE THERMIQUE CODE BARRE	PCS	0,07	1,00
5049822	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,02	240,00
5049822	2013917	Colis Transparent 7	KG	0,07	271,00
5049822	3022816	MOLFIX BABY DIAPER JUNIOR	PCS	240,00	8,94
5051353	2011633	FILM ETIRABLE INDUSTRIEL	KG	0,01	240,00
5051353	2015640	SCOTCH INDUSTRIEL 50X1000	M	1,00	1,00
5051353	2016565	SEPARATEURS 1100 X 700 MM	PCS	0,04	30,00
5051353	2023187	BOBINE BINGO LAVAGE A MAIN 800GR	PCS	10,00	4,00
5051353	2023210	COLIS BINGO 800GRX10 SACHET	PCS	1,00	27,00
5051353	3019382	POUDRE BINGO SUPER	KG	8,00	61,11

Annexe n°7 : tableau de détail de production

Centre C	Article	Ligne product.	quantité produite	Unité quantité	time minute/colis	time total
DZ02800	5051353	PBETTI10	5 914,000	CLS	0,300	1 774,200
DZ02800	5051353	PBETTI10	10 120,000	CLS	0,300	3 036,000
DZ02800	5051353	PBETTI10	3 589,000	CLS	0,300	1 076,700
DZ21100	5049822	TCB21P	10 145,000	CLS	0,319	3 237,760
DZ21100	5049822	TCB21P	9 052,000	CLS	0,319	2 888,931
DZ21100	5049822	TCB21P	7 044,000	CLS	0,319	2 248,081
DZ21100	5049822	TCB21P	9 900,000	CLS	0,319	3 159,569
DZ21100	5049822	TCB21P	8 000,000	CLS	0,319	2 553,187
DZ21100	5049819	TCB24P	5 070,000	CLS	0,300	1 521,000
DZ21100	5049819	TCB24P	2 733,000	CLS	0,300	819,900
DZ21100	5049819	TCB24P	7 500,000	CLS	0,300	2 250,000
DZ21100	5049819	TCB24P	2 233,000	CLS	0,300	669,900
DZ21100	5049819	TCB24P	3 570,000	CLS	0,300	1 071,000
DZ21100	5049819	TCB24P	5 167,000	CLS	0,300	1 550,100
DZ21100	5049819	TCB24P	2 833,000	CLS	0,300	849,900
DZ21100	5049819	TCB24P	5 400,000	CLS	0,300	1 620,000
DZ21100	5049816	TCB26P	3 115,000	CLS	0,300	934,500
DZ21100	5049816	TCB26P	6 379,000	CLS	0,300	1 913,700
DZ21100	5049816	TCB26P	2 677,000	CLS	0,300	803,100
DZ21100	5049793	TCB26P	9 861,000	CLS	0,200	1 972,200
DZ21100	5049793	TCB26P	6 685,000	CLS	0,200	1 337,000
DZ21100	5049793	TCB26P	149,000	CLS	0,200	29,800
DZ21100	5049791	TCB24P	8 773,000	CLS	0,200	1 754,600
DZ21100	5049791	TCB24P	24 646,000	CLS	0,200	4 929,200
DZ21100	5049772	TCB13P	57 320,000	CLS	0,216	12 390,387
DZ21100	5049772	TCB13P	58 067,000	CLS	0,216	12 551,859
DZ02800	5044986	PSACA20	7 371,000	CLS	0,321	2 365,027
DZ02800	5044986	PSACA20	3 034,000	CLS	0,321	973,476
DZ02800	5044986	PSACA20	8 100,000	CLS	0,321	2 598,930
DZ02800	5044986	PSACA20	71 577,000	CLS	0,321	22 965,882
DZ02800	5044986	PSACA20	768,000	CLS	0,321	246,417
DZ02800	5044986	PSACA20	10 990,000	CLS	0,321	3 526,203
DZ02800	5044986	PSACA20	8 056,000	CLS	0,321	2 584,813
DZ02800	5044986	PSACA20	39 550,000	CLS	0,321	12 689,840
DZ02120	5033745	PBETTI10	9 307,000	CLS	0,321	2 986,203
DZ02120	5033745	PBETTI10	49 680,000	CLS	0,321	15 940,107
DZ02100	5031671	LREM20	29 750,000	CLS	0,343	10 200,000
DZ02100	5031671	LREM20	3 024,000	CLS	0,343	1 036,800
DZ02100	5031671	LREM20	46 753,000	CLS	0,343	16 029,600
DZ02100	5031671	LREM20	2 604,000	CLS	0,343	892,800
DZ02140	5023755	SFIN01	4 080,000	CLS	0,632	2 576,842
DZ02140	5023755	SFIN01	2 992,000	CLS	0,632	1 889,684
DZ02140	5023755	SFIN01	1 904,000	CLS	0,632	1 202,526
DZ02140	5023755	SFIN01	13 473,000	CLS	0,632	8 509,263