

Ecole Supérieure de Gestion et d'Economie Numérique



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

Spécialité : Audit et Contrôle de gestion

THEME :

**La comptabilité analytique comme outil
indispensable du contrôle de gestion
ETUDE DE CAS : La filiale SANIAK du
groupe BCR Sétif**

Présenté par :

Mr, Mahmoud, TAKLIT

Encadreur :

Dr, Lamia, RABIA

Maître de conférences A

ESGEN

Promotion N°01

Juin 2022

Ecole Supérieure de Gestion et d'Economie Numérique

ESGEN

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

Spécialité : Audit et Contrôle de gestion

THEME :

**La comptabilité analytique comme outil
indispensable du contrôle de gestion
ETUDE DE CAS : La filiale SANIAK du
groupe BCR Sétif**

Présenté par :

Mr, Mahmoud, TAKLIT

Encadreur :

Dr, Lamia, RABIA

Maître de conférences A

ESGEN

Promotion N°01

Juin 2022

Dédicace

JE DÉDIE CE TRAVAIL à :

MES TRÈS CHERS PARENTS

MA NIÈCE BASMA

MA NIÈCE LOBNA

MA COUSIN HAKIMA

MON COUSIN BOUBEKEUR

MES SŒURS ET FRÈRES

MESS AMISS YOUSF, IMAD, WALID, LAHCENE

TOUS LES MEMBRES DE MA FAMILLE ET TOUS

MES PROCHES

Remerciement

Avant tout nous remercions le bon Dieu qui nous a donné la force et le courage pour élaborer ce travail.

Nous tenons à formuler l'expression de notre profonde reconnaissance à notre encadreur Mme LAIB Lamia ainsi que Mme CHADLIA Amel qui nous ont guidé et aidé dans l'élaboration de ce modeste travail.

Je remercie également les membres de jury, qui m'ont fait l'honneur de se consacrer à l'évaluation de ce travail.

Nous tenons à remercier les membres de la direction
Contrôle de gestion de la filiale SNIAK du groupe BCR

Nous remercions aussi tous ceux et celles qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

La liste des figures

Figure 1 : Le cadre du contrôle de gestion	7
Figure 2 : La déclinaison du processus de contrôle de gestion	8
Figure 3 : Schéma technique de comptabilité analytique	38
Figure 4 : Schéma de réseau analytique dans une entreprise commercial.....	39
Figure 5: Schéma de réseau analytique dans une entreprise industrielle	40
Figure 6 : Les charges de la comptabilité analytique	42
Figure 7 : Traitement des charges	44
Figure 8 : Hiérarchie des coûts.....	47
Figure 9 : Organigramme	70
Figure 10 : Les taches de la production le produit fini (vanne d'arrêt)	71
Figure 11 : Activité prévu et réalisation d'année N.....	87
Figure 12 : Robinetterie par famille	90
Figure 13 : Repartition des charges 2021	92
Figure 14 : Les clients de la filiale	95

La liste des tableaux

Tableau 1 : Les types d'information	10
Tableau 2 : Les rôles classiques et les nouveaux rôles.....	10
Tableau 3 : L'interprétation des écarts	27
Tableau 4 : Limite et intérêts des tableaux de bord	30
Tableau 5 : Type des tableaux de bord les plus utilisé	30
Tableau 6 : Tableau de comparaison entre la comptabilité analytique.....	41
Tableau 7 : Tableau de répartition de charges indirectes	54
Tableau 8 : Tableau d'exploitation différentiel	59
Tableau 9 : Le tableau suivant énonce le contenu des activités de support les plus fréquemment recensées	62
Tableau 10 : Tableau par section	72
Tableau 11: Suivi des stocks	80
Tableau 12 : Les principaux agrégats.....	86
Tableau 13 : Evolution des principaux agrégats.....	88
Tableau 14 : Production.....	89
Tableau 15 : Les charges de l'activité	91
Tableau 16 : Les charges personnel	92
Tableau 17 : Chiffre d'affaire.....	93
Tableau 18 : Répartition le CA	94
Tableau 19 : Stocks.....	95

La liste des abréviations

ABC : Activity Based Coasting

AGM: Algerian Group of Mecanics

AN: Activité Normale

AR : Activité Réelle

BCR : Boulonnerie Coutellerie Robinetterie

c : coefficient d'imputation

CA : Chiffre d'Affaires

CAE : Comptabilité Analytique d'Exploitation

CF : Charge Fixe

CG : Comptabilité Générale

CUMP : Coût Unitaire Moyen Pondéré

CUO : Coût de l'Unité d'Œuvre

FIFO : First In First Out

GRH : Gestion des Ressource Humain

IS: Indices de Sécurité

LIFO: Last In First Out

MCV : Marge sur Coût Variable

MOD : Main d'Ouvre Direct

MP : Matière Première

MS : Marge de Secrété

NUO : Nombre d'Unité d'Œuvre

PCG : Plan Comptable Générale

PM : Point Mort

R : Résultat

SF : Stock Final

SI : Stock Initial

SR : Seuil de Rentabilité

TED : Tableau d'Exploitation Différentiel

TMCV : Taux de Marge sur Coût Variable

UO : Unité d'Œuvre

Résumé

La comptabilité analytique est l'un des outils indispensables dont dépend le contrôle de gestion. La comptabilité analytique permet de suivre le processus de production depuis l'achat des matières premières et leur transfert dans les ateliers jusqu'à la fin de l'obtention du produit et de sa vente. Ici, la comptabilité analytique fournit au contrôle de gestion toutes les informations de base liées au coût du produit et au résultat qu'il atteint. Grâce à ces informations, le contrôleur de gestion prend la décision sur ce produit, soit d'améliorer ce produit et de travailler à son développement, soit de l'abandonner. Cette décision est prise sur la base du résultat analytique obtenu par le produit, que nous lui avons atteint à travers de la comptabilité analytique.

ملخص

المحاسبة التحليلية من بين أحد الوسائل الأساسية التي نعتمد عليها لمراقبة التسير. فالمحاسبة التحليلية تسمح لنا بمتابعة عملية الإنتاج من شراء المواد الأولية ونحوها في الورشات الى غاية نحصلها على المنتج وبيعها. فهنا المحاسبة التحليلية توفر لمراقبة التسير كل المعلومات الأساسية التي تتعلق بتكلفة المنتج والنتيجة التي حققها. من خلال هذه المعلومات يتخذ مراقب التسير القرار بشأن هذا المنتج سواء بتحسينه والعمل على تطويره او التخلي عنه وهذا القرار يتخذ بناء على النتيجة التحليلية التي حققها المنتج والتي نوصلنا إليها بفعل المحاسبة التحليلية.

Le sommaire

Introduction générale	8
Chapitre 01 : Controle de gestion	6
Introduction	4
Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion	5
Section 02 : Les outils du contrôle de gestion	15
Chapitre 02: La comptabilite analytique	34
Introduction	34
Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique	36
Section 02 : Les méthodes de la comptabilité analytique	45
Conclusion.....	65
Chapitre 03 : Le rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion.....	66
Introduction	66
Section 01 : Présentation du groupe BCR	67
Section 02 : Cas pratique sur le calcul le coût revient et les rapports fournis par la comptabilité analytique au contrôle de gestion	71
Conclusion.....	97
Conclusion générale	98

Introduction générale

Introduction générale

Le but de la création d'une entreprise est d'atteindre un ou plusieurs objectifs et ces objectifs différents d'une entreprise à l'autre, mais la plupart des entreprises cherchent à maximiser le profit et minimiser les coûts. Et pour cela les entreprises utilisent la fonction du contrôle de gestion qui leur permet d'orienter l'entreprise vers, la réalisation de ses objectifs et c'est à travers les outils du contrôle de gestion. Parmi ces outils indispensables on trouve la comptabilité analytique qui permet de suivre les coûts et les aider à la prise de décision au bon moment.

C'est pour cela que la fonction du contrôle de gestion est nécessaire pour chaque entreprise, car elle est une source d'information et de pilotage elle met toutes les informations sur l'activité de l'entreprise aux managers pour prendre une bonne décision et au bon moment.

Ainsi, il y a plusieurs outils du contrôle de gestion et chaque outil avec ses avantages, parmi ces outils on a : la comptabilité financière, le contrôle budgétaire, le tableau de bord, le reporting et la comptabilité analytique sujet de notre recherche.

La comptabilité analytique est définie comme un mode de traitement des données, ayant pour objectif la recherche des coûts et l'approche prévisionnelle de l'exploitation et la mesure des performances d'une entité ; elle est considérée aussi, comme un outil de contrôle de gestion 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, la comptabilité analytique est un outil important dans le contrôle de gestion et la prise de décision au sein des entreprises implantées dans les pays développés.

Les principaux objectifs de la comptabilité analytique sont :

- Connaître le coût des différentes fonctions ou activités exercées par l'entreprise.
- Expliquer les résultats en calculant les coûts d'activité de l'entreprise et/ou de ses produits ou services.
- Permettre l'établissement de prévisions de charges et de produits.
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

A travers cette approche on peut dégager la problématique suivante :

Comment la comptabilité analytique contribue-t-elle au contrôle de gestion ?

Pour répondre à cette problématique on doit répondre aux questions secondaires suivantes :

- Qu'est-ce qu'un contrôle de gestion ?
- Qu'est-ce qu'une comptabilité analytique ?
- Est-ce que la comptabilité analytique aider l'entreprise à prendre une décision?
- Est-ce que la comptabilité analytique source d'information pour l'entreprise ?

Les hypothèses de notre recherche sont les suivantes :

- La comptabilité analytique outil de prise de décision.
- La comptabilité analytique est un système d'information interne de l'entreprise.

Les raisons du choix ce thème :

- Une motivation personnelle.
- La négligence de l'utilisation de la comptabilité analytique par les entreprises algériennes.
- L'importance de la comptabilité analytique dans une entreprise.

L'importance de thème :

- Montrer l'impact de comptabilité analytique sur l'entreprise.
- Montrer la nécessité à appliquer la comptabilité analytique dans les entreprises.
- Montrer l'importance de la fonction du contrôle de gestion.
- Maîtriser les coûts
- Maximiser le profit.

Méthodes utilisées :

- Méthode descriptive sur l'aspect théorique.
- Méthode analytique sur l'aspect pratique.

La collecte des informations :

Pour la partie théorique :

- Les ouvrages spécialisés du domaine.
- Les sites web.
- Les travaux universitaires qui relation avec mon thème.

Pour partie pratique :

- Les documents internes de l'entreprise.
- Les changes avec le personnel du contrôle de gestion.
- Nos propres observations sur le terrain.

Pour répondre à notre problématique nous avons réalisé les chapitres suivants :

Le premier chapitre est consacré au contrôle de gestion subdivisé en deux sections la première concerne des généralités sur contrôle de gestion et la deuxième section sur les outils du contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre est consacré à la comptabilité analytique et analyse de ses différentes outils et méthodes de calcul des coûts.

Le troisième chapitre traite l'aspect pratique au sein de la société de fabrication d'accessoires industriels et sanitaires (SANIAK) du groupe Nationale de Production de Boulonnerie, Coutellerie et Robinetterie (BCR).

CHAPITRE 01 : CONTROLE DE GESTION

Introduction

L'interaction entre l'entreprise et son environnement est en perpétuelle évolution avec comme corollaire la nécessaire performance de l'entreprise pour assurer sa pérennité et cela en se dotant d'un système de contrôle de gestion efficace, en relation directe avec les objectifs de l'entreprise. Les outils de gestion interviennent pour répondre aux besoins de l'organisation du travail au sein d'une entreprise.

Le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que leurs choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents, partant de son apparition, plusieurs auteurs ont eu à donner leurs avis, en plus de ça, il sert à connaître l'environnement et les ressources internes afin de fournir des éléments à la stratégie et aux objectifs organisationnels.

Dans ce cadre, l'objectif de ce chapitre est de présenter, dans la première section, des généralités sur la fonction du contrôle de gestion. Puis, on va citer dans la deuxième section aux différents outils de contrôle de gestion.

Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion

1. Historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion récente par rapport à d'autres fonction au sein de l'entreprise, ses origines ont été apparu avec l'implantation du système comptable qui est caractérisé par le développement du commerce international qui a nécessité la création d'une comptabilité en partie double inventé en Gènes au XIVe siècle. Plusieurs siècles plus tard, le contrôle est apparu plus difficile à cause de l'une comptabilité industrielle en 1815. La fonction de contrôle de gestion fait son apparition entre la première et la deuxième guerre des Etats Unis, la date officielle de son apparition est en 1931. En France. Le plan comptabilité général de 1947 distingua pour la première fois entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique, que cette dernière est considérée comme l'un des outils de contrôle de gestion. Au début du XXe siècle, le contrôle de gestion s'est d'abord pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines ; dans ce stade le contrôle de gestion a comme mission de motiver les personnels, d'identifier et corriger les erreurs, d'anticiper pour les éviter (logique de FAYOL et TAYLOR), et au milieu des années 1960, le contrôle de gestion s'est imposé dans les grandes entreprises industrielles qui a pour but d'améliorer la performance de la production et cela par le biais de contrôle budgétaire. A la fin des années 1960 et au début des années 1970 des méthodes ont proposées (exemple : budget à base zéro) pour mieux améliorer l'évolution de contrôle de gestion des organisations. La place actuelle de contrôle de gestion est d'assister les décideurs dans leurs choix organisationnels, donc le contrôle de gestion est un processus global aidant la direction générale à maîtriser le temps et l'incertitude en lui apportant les informations nécessaire¹.

¹ Guy DUMAS, Daniel LARUE, Contrôle de gestion, édition, litec, paris, 2005, P 15.

2. Définition du contrôle de gestion

Il existe plusieurs définitions pour le contrôle de gestion en doit traiter quelques définitions :

Définition 01 : Le contrôle de gestion est défini comme « pilotage » de la performance de l'entreprise.

Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre. Une analyse régulière des écarts entre les réalisations et les prévisions permet de prendre des mesures correctives, de s'adapter aux évolutions imprévues. Le contrôle de gestion constitue une aide à la prise de décision¹.

Définition 02 : Le contrôle de gestion est défini par Robert Anthony 1965, comme « Le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficient pour la réalisation des objectifs de l'organisation »².

Définition 03 : Robert Anthony 1988 « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »³.

Définition 04 : Henri Bouquin définit le contrôle de gestion comme « L'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »³.

3. Objectif du contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion est semblable pour toutes les entreprises quel que soit sa taille et sa structure, parmi ces objectifs nous trouvons⁴ :

❖ La performance de l'entreprise

Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage des performances 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

¹ Béatrice et Francis Grandguillot, L'essentiel du Contrôle de gestion, Gualino éditeur, 5^e édition, 2011, P 15.

² Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011, P 97.

³ Bernard, Augé, et Gérald, Naro, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2011, P 7.

⁴ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, édition, Dunod, Paris, 2010, P 20.

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, les outils de gestion de la qualité... Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance social demandée par les parties prenantes.

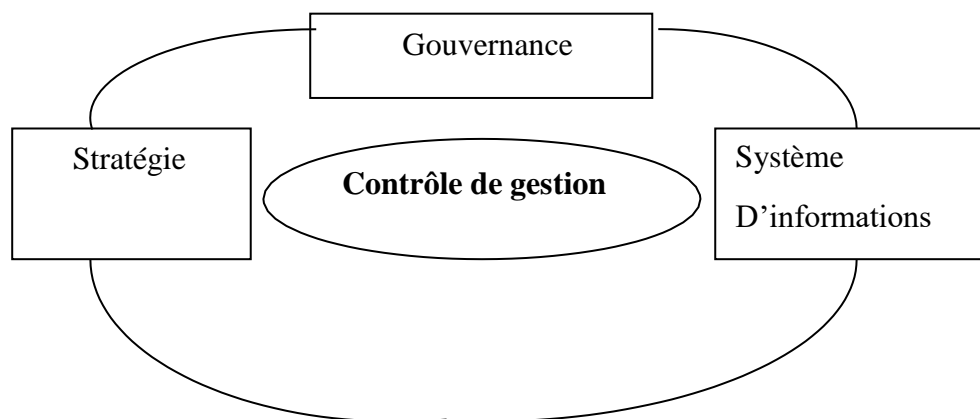
❖ **L'amélioration permanente de l'organisation**

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 rentable. 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 ajouté.

4. Le cadre du contrôle de gestion

Les caractéristiques du contrôle de gestion dépendent de la nature des objectifs stratégiques que l'entreprise s'est fixé, de l'organisation des instances de gouvernance et des informations disponibles.

Figure 1 : Le cadre du contrôle de gestion



Source : Aurélien, Ragaigne, et Caroline, Tahar, Contrôle de gestion, 2017/2018, P 5.

Le contrôleur de gestion doit au quotidien tenir compte de ces trois éléments dans son activité.

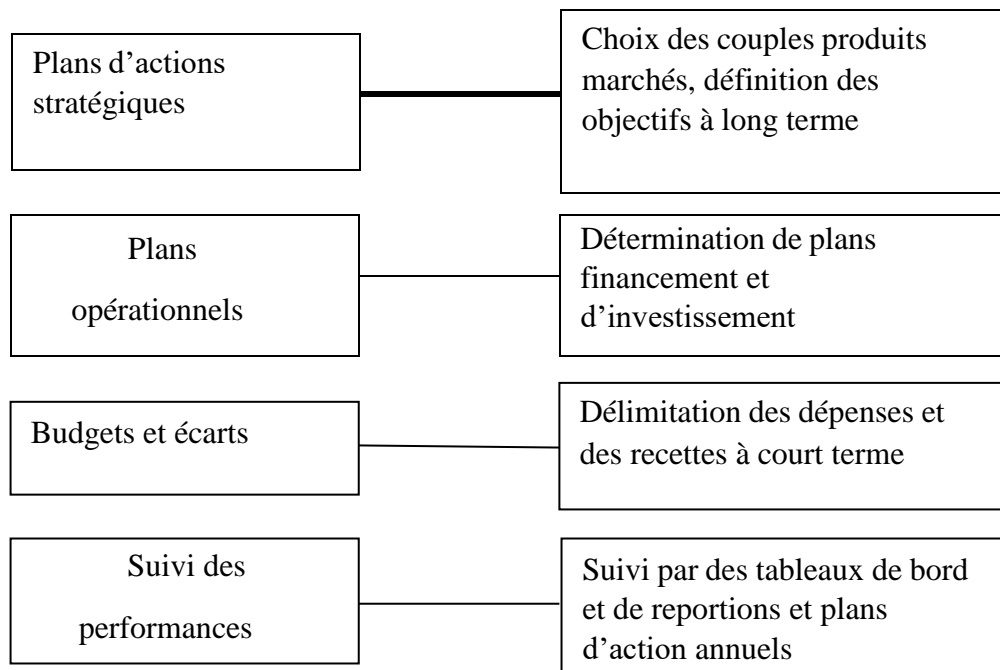
- ❖ **La gouvernance** : La gouvernance d'une organisation est marquée par une structure duale intégrant une sphère tenant à la politique générale (ex : un conseil de directeur tel qu'un conseil d'administration) et une sphère managériale (ex : la direction générale des services, ou les responsables de services fonctionnels ou opérationnels).

Dans le cadre de cette gouvernance, la mission de contrôle de gestion est d'animer le processus de décentralisation et de coordination de l'organisation en mettant en place des processus incitatif faisant en sorte que les actions quotidiennes des services soient en cohérence avec les objectifs définis par le directeur générale.

- ❖ **La stratégie** : Correspond à des choix d'orientation à long terme de l'organisation permettant à cette dernière de s'insérer dans son environnement. La stratégie vise à répondre aux questions suivantes : Que veut faire l'entreprise ? Que sait-elle faire ? Que peut-elle faire ?

La stratégie fonde le choix des priorités de l'action sur la base d'un diagnostic stratégique de la situation de l'entreprise qui tient compte des finalités de cette dernière, de son environnement, des attentes exprimées et des moyennes disponibles. Le contrôle de gestion s'approprie alors ces objectifs pour les décliner dans toute l'organisation.

Figure 2 : La déclinaison du processus de contrôle de gestion



Source : Aurélien, Ragaigne, et Caroline, Tahar, Contrôle de gestion, 2017/2018, P 6.

A partir de ce processus, le contrôle de gestion doit veiller à la performance du processus en incitant les acteurs à aller dans le sens souhaité.

Le concept de performance doit être appréhendé en fonction des choix et des priorités mis en exergue.

Une fois les finalités de l'organisation et le déploiement des intentions explicitées, la dimension de gestion se mesure par le degré d'accomplissement des buts ou des objectifs. Est performant l'organisation s'attachant à remplir ses missions en gérant au mieux ses moyens à disposition.

Le contrôle de gestion a pour mission de mettre en place des dispositifs de contrôle reliant les notions de résultats (extrants appelés également outputs), de moyens (intrants appelés inputs) et d'objectifs (intentions) dans une triple logique :

- Une logique d'efficacité concernant le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif à atteindre. Elle correspond à la réalisation d'une action conformément à ce qui était voulu.
 - Une logique d'efficacité concernant le rapport entre le résultat obtenu et les moyens engagés. Elle permet de faire de mieux possible en tenant compte des moyens disponibles en mesurant le nombre d'extrants par unité d'intrants.
 - Une logique d'économie correspondant à une programmation des moyens au regard d'objectifs.
- ❖ **Le système d'information** : correspond à l'ensemble des procédures organisées permettant de traiter et de fournir l'information nécessaire à la prise de décision. Ce système assure la circulation des flux d'informations et alimente le système de pilotage sur la base de ressources matérielles et humaines (ex : système d'information comptable fondé sur un traitement logiciel des comptes financiers annuels).

Une information est une donnée traitée décrivant le processus de production dans l'entreprise. La fiabilité et la pertinence de ces informations fondent l'efficacité du management.

Il existe différents types d'informations. Les informations financières se traduisent par des éléments monétaires à la différence des informations non financières.

Les informations internes concernent uniquement l'entreprise alors que les éléments externes correspondent à son environnement.

Tableau 1 : Les types d'information

Types	Exemples de données
Financières	Montant des investissements, de la masse salariale, de la trésorerie, du bénéfice par action.
Non financières	Volume et périodicité des commandes, nombre de réclamations, délais d'approvisionnement, taux de satisfaction des clients, taux de rebut ou de produits défectueux.
Externes	Part de marché, taux de chômage d'une zone géographique, taux du crédit, taux d'inflation.
Internes	Montant du chiffre d'affaires, taux de rentabilité, effectifs de l'entreprise, taux de satisfaction des employés.

Source : Aurélien, Ragaigne, et Caroline, Tahar, Contrôle de gestion, 2017/2018, P 7.

5. Le rôle et les missions du contrôle de gestion

En essayant de délimiter les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion au-delà de ses rôles traditionnels¹ :

Tableau 2 : les rôles classiques et les nouveaux rôles

Rôle classique	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets.	Démarche dynamique permanente d'amélioration accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences.
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord.	Amélioration des systèmes d'information et des outils.
Coordination et liaison avec les autres	Dialogue, communicateur, conseil et

¹ Claude, ALAZARD, Sabine, SEPARI, Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATION, 5^e édition, Editions FRANCI LEFEBVRE DUNOD, Paris, 2018, P (22 ; 23).

services.	formateur, manager d'équipe et de projet.
-----------	---

Source : Claude, ALAZARD , Sabine, SEPARI, Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATION, 2018, P 22.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

- ❖ **Information :** fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- ❖ **Animation :** communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- ❖ **Organisation :** aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les chargements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles :

- Communiquer avec clarté :
 - Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation.
 - Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre.
 - Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage et pour faciliter le dialogue entre les acteurs.
- Expliciter avec rigueur :
 - Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies.
 - Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions.
 - L'accompagnement des chargements à mettre en place.

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

6. Le contrôle de gestion et les autres disciplines

Plusieurs interactions sont nécessaires entre plusieurs fonctions de l'entreprise telle que la direction commerciale la direction générale, la direction financière et la direction des ressources humaines, comme présentées ci-dessous :

6.1. Le contrôle de gestion et la stratégie

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux¹:

- En amont, pour éclairer les choix stratégiques. Il est courant, par exemple que les services du contrôle de gestion soient sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise cible.
- En aval, pour s'assurer que la stratégie est bien mise en œuvre à l'échelle de l'entreprise. Le contrôle de gestion organise alors le suivi au moyen d'indicateur propre à chaque stratégie. Dans le cas de croissance externe par exemple il est très important de suivre la progression de l'intégration des systèmes d'information et du personnel.

6.2. Le contrôle de gestion et marketing

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur. Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion. Le prix quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les

¹ BURLAND(A) et autres : DCG11 Contrôle de gestion, édition Foucher, 2010, P 18.

responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistants dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action¹.

6.3. Le contrôle de gestion et la finance

« La fonction financière gère l'ensemble des transactions réalisées avec les établissements financiers et avec les marchés financiers, selon la taille des entreprises. Les financiers cherchent des financements à moindres coûts et des investissements créateurs de valeurs pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion et la finance, sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion.

La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes. Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion à un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise »².

6.4. Le contrôle de gestion et la GRH

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation d'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être ; en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance. Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale³.

¹BURLAND(A) et autres : DCG11 Contrôle de gestion, édition Foucher, 2010, P (21 ; 22).

²LARTI, Hanene, Mémoire de master, Mise en place de la méthode ABC au sein du groupe FERTIAL, 2019, P (10 ; 11).

³ BURLAND(A) et autres (2010), DCG11 Contrôle de gestion, édition Foucher, P 22.

7. La position de la fonction du contrôle de gestion dans l'organisation

La position du contrôle de gestion dans l'organigramme varie selon les entreprises. Il peut être rattaché directement à la direction générale, à une direction fonctionnelle ou à un autre positionnement¹ :

❖ Rattachement à la direction générale

Cette situation fait du contrôleur de gestion un membre à part entière de l'état-major et lui permet de jouer pleinement son rôle dans le pilotage de l'entreprise : contrôle dès le niveau des objectifs et par toutes les voies possibles avec une vision à long terme. Elle paraît, de loin, la solution la plus souhaitable.

❖ Rattachement à une direction fonctionnelle, qu'elle soit administrative, financière ou comptable

Le contrôleur de gestion se trouve ici dans une situation de dépendance ce qui va réduire l'étendue du contrôle et l'orienter vers le court terme.

❖ Autre positionnement

Dans certaines organisations, la fonction contrôle de gestion est placée au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter et améliorer les communications.

Les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion favorisent le rattachement de la fonction contrôle de gestion à des directions opérationnelles et stratégiques plutôt qu'aux directions comptables et financières. Car c'est une position qui favorise l'indépendance du contrôleur et qui lui octroie des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants.

¹ KORIB, Naima, Thèse du doctorat, Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprises algériennes, 2019, P (27 ; 28).

Section 02 : Les outils du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion respecte une méthodologie de travail précise et utilise une série d'outils qui s'appuie sur l'organisation de l'entreprise. Ces outils suivent au quotidien l'activité de l'entreprise et sa performance et c'est à l'entreprise de les construire. On recense plusieurs types d'outils de contrôle de gestion, certains sont directement applicables et d'autres ne le sont pas, parmi ces outils les plus utiliser sont la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, le tableau bord et reporting.

Dans cette section on présenter ces principes outillés avec une attention portée sur la comptabilité analytique.

1. La comptabilité financière

1.1. Définition de la comptabilité financière

La comptabilité financière est un système d'information qui fournit des données sur les activités financière des entreprises, à plusieurs types d'utilisateurs qui ont besoin de ces informations pour prendre leurs décisions. Les informations financières sont codées, enregistrées au jour le jour dans un journal et un grand livre et traduites selon des principes stricts et bien établis. Périodiquement elles donnent lieu à publication d'états financiers : bilan, compte de résultat et tableau de financement. Ces états doivent ensuite être interprétés afin de prendre des décisions rationnelles¹.

1.2. Le domaine de la comptabilité financière

La comptabilité financière est destinée à plusieurs types d'utilisateurs, elle se réfère à des principes bien établis, elle est fondée sur une relation de base et elle produit des états financiers².

1.3. Les utilisateurs de la comptabilité financière

De nombreuses personnes ont besoin d'utiliser la comptabilité financière et les comptes. Ce sont par exemple³ :

¹ Jean-Guy, DEGOS, et Amal, ABOU FAYAD, Premiers pas en comptabilité financière, e-theque, 2013, P 5.

² Jean-Guy, DEGOS, et Amal, ABOU FAYAD, Premiers pas en comptabilité financière, e-theque, 2013, P 5.

³ Jean-Guy, DEGOS, et Amal, ABOU FAYAD, Premiers pas en comptabilité financière, e-theque, 2013, P 5, P6.

-
- ❖ **Les propriétaires de l'entreprise :** L'entreprise leur appartient et ils sont intéressés par son fonctionnement actuel et futur. La comptabilité leur permet d'avoir une idée des performances actuelles par rapport aux performances passées et de savoir où ils en sont par rapport à leurs concurrents. Elle leur permet aussi à long terme d'envisager les conditions d'une succession.
 - ❖ **Les actionnaires et les investisseurs :** Ce sont les propriétaires des sociétés mais ils peuvent, dans les sociétés de capitaux, se dégager plus rapidement que les propriétaires des entreprises familiales. La comptabilité leur permet de comparer leur société aux sociétés voisines, afin de la quitter sans regret si les performances des concurrents sont meilleures.
 - ❖ **Les prêteurs en général et les banquiers en particulier :** Ils ont besoin de savoir s'ils seront remboursés et si la société leur versera les intérêts annuels qu'elle s'est engagée à payer. Les états financiers, obtenus par des moyens légaux sur internet ou dans certaines bases de données leur permettent d'apprécier les risques courus par leur placement.
 - ❖ **Les concurrents :** Sont aussi des consultants assidus d'internet et des bases de données, car ils souhaitent se situer par rapport à leurs principaux rivaux. Les prêteurs sont plutôt intéressés par le bilan, les concurrents ont une préférence pour le compte de résultat qui leur apporte des renseignements sur le chiffre d'affaires, les marges commerciales, les frais de personnel et les frais financiers payés.
 - ❖ **Les dirigeants et le personnel :** Cherchent à savoir si l'entreprise est viable, s'ils ne devront pas en être chargés à brève échéance et s'ils seront payés à la fin du mois. Ils surveillent particulièrement le montant des charges et du bénéfice, et l'équilibre entre les dettes et la trésorerie qui permettra de les rembourser.
 - ❖ **Les clients et les fournisseurs :** Veulent savoir si l'entreprise avec laquelle ils sont en relation va continuer à exister et donc à assurer une partie de leurs achats et leurs ventes. C'est le compte de résultat, avec ses charges et ses produits qui focalisent leur attention, ainsi que le volume des créances et des dettes au bilan.
 - ❖ **L'administration fiscale :** S'intéresse à tous les aspects de la comptabilité de l'entreprise car elle doit vérifier que les impôts payés ont été calculés sur une base correcte. L'administration fiscale a un large pouvoir d'investigation dans tous les domaines de la comptabilité de l'entreprise : pièces justificatives, tenue des comptes,

établissement des états financiers, comparaison avec des entreprises de même taille et de même secteur.

2. La comptabilité analytique

2.1. Définition de la comptabilité analytique

Définition 01 : « La comptabilité analytique est un ensemble d'information comptables Internes propres à la structure de l'entreprise et à la nature de son environnement, qui permet de dirigeants de l'entreprise de suivre l'évaluation des coûts intermédiaires et de prendre un ensemble de décision de gestion »¹.

Définition 02 : La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs².

2.2. Objectif de comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants³ :

- Déterminer les coûts des différents produits à chaque étape du processus de production.
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- Etablir les prévisions de charges et de produits coutants (coûts préétablis et budget d'exploitation, par exemple).
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.
- Analyser les performances de l'entreprise
- . Atteindre les objectifs de la gestion prévisionnelle.
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.

¹LAZARY, « la comptabilité analytique », édition DAREL OYHMANIA, Alger, 2007, p.20.

²DUBRULLE Louis, DIDIER Jourdin, Comptabilité analytique et gestion, édition Dunod, Paris, 2003.

³GERARD MELYON, Comptabilité analytique, 3^{ème} édition BREAL, 2004, P 9.

2.3. Calcul des coûts

2.3.1. Définition de coût

Le coût représente la quantification monétaire d'une consommation des ressources encourue dans un but précis. Le terme coût est utilisé dans de nombreux contextes et peut prendre des significations très différentes¹.

2.3.2. Les types des coûts

Les coûts les plus courants sont le coût variable versus le coût fixe.

- ❖ **Coût variable** : Est un coût dont le montant total varie avec le niveau d'activité de l'entreprise². Il se calcule de cette manière :

$$Y = aX$$

Y : représente le montant total du coût.

X : l'élément quantifiable de référence.

a : le rapport de proportionnalité.

- ❖ **Coût fixe** : Est un coût dont le montant total ne varie pas avec le niveau d'activité.
- ❖ **Coût semi-variable** : Entre les deux extrémités du continuum variable et fixe on trouve également des coûts dits semi-variable, c'est-à-dire composés d'une partie fixe et d'une partie variable. L'expression mathématique d'un coût semi-variable est la suivante³ :

$$Y = aX + b$$

Y : représente le montant total du coût.

X : l'élément quantifiable de référence.

a : le rapport de proportionnalité.

b : la partie fixe de coût.

2.3.3. Les systèmes de calcul de coût

Il existe deux systèmes de calcul des coûts qui contiennent plusieurs méthodes ces deux systèmes sont :

¹ Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011, P 141.

² Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011, P 145.

³ Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011, P 147.

-
- **Le système de calcul des coûts complets** : qui contiens ces méthodes :
 - La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyses.
 - La méthode des coûts standards.
 - La méthode à base d'activité (ABC).
 - La méthode du coût cible.
 - **Le système de calcul des coûts partiels** : il contient les méthodes suivantes :
 - La méthode des coûts variables simples.
 - La méthode du coût variable spécifique.
 - La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.
 - La méthode du coût marginale.

A. Système de calcul des coûts complets

1. La méthode des centres d'analyses

1.1. Définition de la des centres d'analyses

La méthode des sections homogènes consiste à décomposer l'activité en centre de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charge indirecte doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre »¹.

1.2. Répartition de charges indirectes

La méthode des coûts complets par les centres d'analyse répartit les charges indirectes en trois phases² :

- ❖ **La répartition primaire** : La répartition primaire consiste à répartir dans tous les centres les charges indirectes incorporables en fonction de clés de répartition (à partir des consommations relevées ou bien de façon arbitraire). On obtient alors un total primaire par centre.

¹ DUPUY, Yves, les bases de la comptabilité analytique de gestion, édition ECONOMICA, paris, 2003, P17.

² https://www-droit-compta-gestion-fr.cdn.ampproject.org/v/s/www.droit-compta-gestion.fr/contrôle-de-gestion/la-méthode-des-coûts-complets/la-méthode-des-centres-danalyse-et-la-repartition-des-charges-indirectes/amp/?amp_gsa=1&_js_v=a9&usqp=mq331AQKKAFQArABIACAw%3D%3D#amp_tf=Source%2%A0%3A%20%251%24s&aoh=16541858767315&referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com&share=https%3A%2F%2Fwww.droit-compta-gestion.fr%2Fcontrôle-de-gestion%2Fla-méthode-des-coûts-complets%2Fla-méthode-des-centres-danalyse-et-la-repartition-des-charges-indirectes%2F

-
- ❖ **La réparation secondaire :** La répartition secondaire consiste à répartir les charges indirectes des centres auxiliaires dans les centres principaux. On obtient un total secondaire par centre lorsque toutes les charges indirectes sont dans les centres principaux.
 - ❖ **Calcul du coût d'unité d'œuvre de chaque centre :** Une fois les charges indirectes réparties entre les centres d'analyse principaux, il convient de rapporter leur montant aux unités d'œuvre respectives de chaque centre. Par la suite, lors du calcul du coût complet par la méthode des centres d'analyse, on affectera à chaque produit les charges indirectes correspondant aux unités d'œuvre nécessaires à sa production.

2. La méthode des coûts standards

2.1. Définition de la méthode des coûts standards

Les couts préétablis sont des couts calculés a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion pour l'analyse des écarts. Calculés antérieurement aux faits qui les ont engendrés, les couts préétablis sont des couts de référence qui serviront de normes, d'objectifs ou de prévisions¹.

2.2. Objectifs de la méthode des couts préétablis²

Les traitements analytiques concernent notamment :

- L'évaluation des stocks.
- L'estimation des consommations.
- L'estimation du cout de production.

Ces traitements ont pour but :

- De pallier la lourdeur des méthodes de calculs des couts historiques due essentiellement à la lenteur dans la collecte des informations (traitement des factures, imputation des charges au niveau des centres d'analyse).
- De simplifier les calculs et de fournir des informations pertinentes et rapides.
- De permettre le contrôle du système de production de l'entreprise.

¹Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, PARIS, 2003, page 117.

² Gérard MELYON « comptabilité analytique » 3^e édition, Bréal édition, PARIS, 2004, P (206 ; 207).

Bien que la liste ne soit pas exhaustive, les objectifs ou les finalités des coûts préétablis sont les suivants :

- Contrôle du système de production de l'entreprise.
- Contrôle de la productivité de la main d'œuvre.
- Prévision des coûts des projets.
- Confrontation des normes aux réalisations afin de faire ressortir les écarts qui seront analysés.
- Etablissement des normes dans le processus de fabrication.
- Définition des responsabilités (externes ou internes à l'entreprise) dès lors que les écarts sont significatifs (principe de la gestion par exception).
- Mise en œuvre des actions correctives.

3. La méthode à base d'activité (ABC)

3.1. Définition de la méthode ABC

La méthode à base d'activité (ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes¹.

3.2. Objectif de la méthode ABC

Les objectifs de la méthode ABC sont en nombre de quatre (4) et seront présentés selon leur importance² :

- ❖ **Obtenir des coûts plus précis** : La répartition approximative des importantes charges indirectes par des clefs très souvent volumiques conduit à sous-évaluer les coûts des produits en petites séries par rapport à ceux d'une grande série. L'imprécision des coûts peut même conduire l'entreprise à des décisions dangereuses en matière de tarification et développement de produits.
- ❖ **Rendre visible des activités cachées** : Un découpage plus fin du fonctionnement permet de faire apparaître le coût des activités « accessoires » (par rapport au processus

¹ BESCOS et MENDOZA, Le management de la performance, Edition comptable Maleseherbes, Paris, 1994, P186.

² HAMADACHE, Sonia, et KHERFI, Lynda, mémoire de master, Analyse des coûts et évaluation du coût de revient, université ABDELAHMANE MIRA de BEJAIA, 2020, P 97- 98.

principal de production, et restées pour cette raison cachées pour la comptabilité analytique) parfois coûteuses alors qu'elles peuvent n'apporter que peu de valeur.

- ❖ **Rendre variable des charges fixes** : Les charges fixes ne le sont souvent que par rapport au niveau d'activité général, ainsi les frais d'un bureau d'études sont fixes, mais le coût du bureau d'études dépend du nombre de modèles qu'il conçoit ou améliore. Il faut donc déterminer un ou plusieurs inducteurs de coûts pour chaque activité afin d'obtenir une relation causale pertinente.
- ❖ **Donner un modèle de fonctionnement pertinent et cohérent** : A partir de l'activité, des applications multiples et flexibles peuvent être construites afin de déterminer les coûts par produits, par processus, par projets, ... etc.

De plus, dans le cadre d'un processus, peuvent être suivis de manière cohérente : le délai, la qualité des produits empruntant le processus. Enfin, la détermination d'unités d'œuvre plus « vraies » facilite la construction de budgets plus crédibles.

4. La méthode du coût cible

4.1. Définition de la méthode du coût cible

Le coût cible est un ensemble de méthodes et outils de gestion permettant de passer d'objectifs de coûts et d'activités à la conception et la planification de nouveaux produits, de fournir une base au contrôle effectué par la suite lors de la phase opérationnelle, et de s'assurer que ces produits atteignent les objectifs de rentabilité fixés pour leur cycle de vie¹.

4.2. Intérêts et limites de la méthode²

❖ Intérêts

- L'apport essentiel de la démarche d'analyse de la valeur s'inscrit dans le développement de la transversalité qu'elle engendre. Elle conduit en effet à interagir avec d'autres fonctions de l'entreprise comme le marketing et la gestion de projets.
- Notons également que l'expérience montre que la méthode est très efficace dans les activités d'assemblage, surtout là où le marché est très concurrentiel, les coûts de conception élevés et la durée des produits relativement courte.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité analytique, 4 Edition, France, P272.

² Zouhair DJERBI, Xavier DURAND et Catherine KUSZLA, Contrôle de gestion Anticiper les coûts, DUNOD, Paris, P 117.

❖ Limites

On reproche au darget costing et à l'analyse de la valeur un certain nombre de limites :

- La première limite rencontrée concerne la banalisation des produits. Le risque d'affaiblir l'attractivité des nouveaux produits au nom des prix bas est un risque réel.
- Une autre limite concerne l'application trop mécanique de certains principes de l'analyse de la valeur. L'idée est de mesurer ce que chaque composant apporte dans le processus de création de valeur et, à partir de là, de lui assigner un niveau de coût à ne pas dépasser. Or, il n'est pas toujours possible de séparer les attributs de valeur et de conserver l'adéquation coût-valeur à tous les niveaux. D'une vision orientée vers le marché, on risque de passer à une analyse tournée vers l'élaboration de solutions techniques.
- Beaucoup d'auteurs soulignent le stress considérable des agents concernés par l'atteinte des objectifs de réduction des coûts trop ambitieux ainsi que les conflits organisationnels qu'ils entraînent.

B. Le système de calcul des coûts partiels

1. La méthode des couts variable simple

1.1 Définition de la méthode du coût variable simple

Le cout variable est un cout partiel à opposer au cout complet, la méthode du cout variable consiste à n'imputer qu'aux différents couts les seuls charges variables afin de déterminer des marges très utiles en contrôle de gestion, elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité¹.

1.2.Principe de la méthode du coût variable simple

La méthode consiste à répartir entre les produits ou activités les seules charges variables, pour dégager pour chaque produit une marge sur coût variable (M.C.V.). Les charges fixes sont imputées sur la marge sur coût variable globale (tous produits confondus), pour calculer le résultat global de l'entreprise².

¹ IDELHAKKAR Brahim, comptabilité analytique ,6eme édition, paris, 2009, P 277.

² <https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/537e1fa203d91.pdf>

2. La méthode du coût spécifique

2.1. Définition de la méthode du coût spécifique

La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celles des coûts variables. Elle impute à chaque produit les charges fixes directes qui lui sont propres, elle permet ainsi de dégager une marge sur coût spécifique du produit qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes. Ou cette méthode consiste à dissocier les charges directes et indirectes, et à n'imputer aux coûts que les charges directes comme pour le coût variable simple¹.

2.2. Intérêt et limites de la méthode du coût spécifique²

❖ Intérêt

- Elle permet de prendre des décisions techniques et commerciales, en plus de pouvoir fournir des arguments pour les décisions d'abandon de certaines activités : étant donné que la connaissance des marges sur coût spécifique permet d'apprécier leur incidence sur la rentabilité globale.
- La méthode s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme.
- La méthode est fiable objective et plus complète que son prédécesseur.
- La méthode permet l'étude des causes de variation des coûts unitaire ainsi que la simulation commerciale et les prévisions.

❖ Les limites

- Les stocks sont généralement sous-évalués par rapport à leur coût complet et ne peuvent servir à la valorisation comptable.
- Les coûts découlant de cette méthode ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix à long terme.
- La méthode présente des difficultés d'application liées à la ventilation des charges. car la distinction entre charges fixes et variables n'est pas évidente, et leur ventilation entre les activités doit aussi tenir compte de l'identification des charges fixes directes.

¹ BOUGHABA ABDELLAH, comptabilité analytique d'exploitation, édition BERTI, ALGER, 1998, P 300.

² HAMADACHE, Sonia, et KHERFI, Lynda, Mémoire de master, Analyse des coûts et évaluation du coût revient, UNIVERSITE ABDERAHMANE MIRA DE BEJAIA, 2020, P 133.

3. La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes

3.1. Définition de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes

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'activité¹.

3.2. Avantages de l'imputation rationnelle des charges fixes²

- L'absence de répartition des charges de structure selon des clés souvent arbitraires : des mesures fiables.
- La possibilité de connaître le coût des écarts d'activité par rapport à une activité normale.
- Détecter les zones sensibles, donc les centres dont l'activité n'est pas atteinte.

3.3. Inconvénients de l'imputation rationnelle des charges fixes³

- La délicate détermination du niveau «normal» d'activité en l'absence de standards nationaux et internationaux.
- La difficulté de distinction entre charges fixes et charges variables.
- Elle masque le coût réel d'une unité d'œuvre voire du produit.

4. La méthode du coût marginal

4.1. Définition de la méthode du coût marginal

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité⁴.

¹ MELYON Gérard, la comptabilité analytique, Bréal édition 3emeédition, P.178.

² Abdeslam, BENKALED, et Ali, TEBAKH, La comptabilité analytique un outil d'évaluation des couts et de prise de décision, Mémoire de master, ESC, 2015, P 25.

³ Abdeslam, BENKALED, et Ali, TEBAKH, La comptabilité analytique un outil d'évaluation des couts et de prise de décision, Mémoire de master, ESC, 2015, P 25.

⁴ DUBRUELLE Louis, JOURDAN Didier, comptabilité analytique de gestion, EDITION DUNOD, paris 2003.

4.2. Calcul du coût marginal

Coût marginal = variation du cout total / variation de la quantité

Coût marginal = dérivée du cout total

3. Le contrôle budgétaire

3.1. Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation¹.

3.2. Le rôle du contrôle budgétaire

Gervais, par exemple, met en évidence quatre rôles principaux²:

- La recherche de la (ou des) cause (s) d'écart.
- La communication aux différents niveaux hiérarchiques des performances réalisées.
- La prise de mesures correctives en vue de mettre en œuvre les objectifs préalablement définis dans le budget.
- L'évaluation de la performance des différentes composantes de l'organisation et leurs responsables.

3.3. Principe du contrôle budgétaire

Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies (ici les budgets) et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives³.

3.4. Le concept d'écart

Un écart se définit comme la différence entre des données réalisées et des données budgétées, exprimées sous forme monétaire (par exemple, les frais de personnel) ou non monétaire (le taux de rebuts d'un atelier de production). Par conséquent, la signification de

¹ Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011, P 300.

² Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011, P 300.

³ Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2^e édition, Editions FRANCIS LEFBVRE, Paris, 2010, P 361.

cette différence mathématique n'est pas la même selon que l'écart est relatif à des revenus, à des charges, voir à des marges.

Tableau 3 : L'interprétation des écarts

	Positif (> 0)	Négatif (<0)
Ecart sur revenus (réel – budget)	Favorable	Défavorable
Ecart sur coûts (réel- budget)	Défavorable	Favorable
Ecart sur marge (réel – budget)	Favorable	Défavorable

Source : Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, 2011, P 300.

Si la valeur d'un écart, favorable ou défavorable pour l'organisation, est reconnue comme significative, cela peut inciter les dirigeants à passer plus de temps à la gestion des ressources mesurées par cet écart qu'à celle d'autres ressources. Cette méthode appelée la gestion par exception.

Néanmoins, si la valeur d'un écart est nulle ou très faible, cela ne signifie pas nécessairement qu'il ne soit pas significatif. En effet, une analyse plus détaillée de cet écart global pourrait mettre en évidence d'autres sous-écarts dont les valeurs sont significatives, mais de signe opposé, s'annulant globalement. Par conséquent, la comparaison entre des montants réalisés et des montants budgétés semble particulièrement intéressants à faire à plusieurs niveaux (agrégé et détaillé)¹.

4. Tableau de bord

4.1. Définition de tableau bord

Le tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'information organisé sur variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe².

¹ Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011, P (301 ; 302).

² Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2^e édition, Editions FRANCIS LEFBVRE, Paris, 2010, P 552.

4.2. Rôle d'un tableau de bord

Les attentes associées au tableau bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus large de ses rôles¹.

❖ **Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison** : Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

❖ **Le tableau de bord, aide à la décision** : Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

- pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise.
- pour une prise de décision répartie.
- pour des informations adaptées à chaque décideur.
- pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

❖ **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication** : Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

¹ Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2^e édition, Editions FRANCIS LEFBVRE, Paris, 2010, P (552 ; 553).

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant à recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles. Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

4.3. La forme des indicateurs utilisés

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants¹.

- ❖ **Les écarts** : Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.
- ❖ **Les ratios** : Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative.
 - Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.
- ❖ **Les graphiques** : Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées.
 - ❖ **Les clignotants** : Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action.

Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

¹ Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2^e édition, Editions FRANCIS LEFBVRE, Paris, 2010, P (558 ; 559).

Des tableaux de bord pour des horizons temporels différents

Les tableaux de bord sont réalisés par les contrôleurs de gestion avec les décideurs utilisateurs concernés. Ils peuvent être construits pour des décisions de nature et de durée différente, du pilotage à court terme au pilotage stratégique. La tendance actuelle est d'essayer d'aider les décisions stratégiques par des tableaux globaux portant sur le présent et le futur¹.

Tableau 4 : limite et intérêts des tableaux de bord

Intérêts	Limites
<ul style="list-style-type: none"> • Repérage des variables essentielles à piloter. • Possibilité d'avoir une vision globale et transversale. • Suivi permanent en continu. • Mobilisation et implication des acteurs. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pertinence des variables difficile à évaluer. • Difficulté de fiabilité et de périodicité des informations. • Trop d'indicateurs rendant la lisibilité et la synthèse difficiles. • Longueur et complexité de construction.

Source : Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2010, P 573.

Tableau 5 : type des tableaux de bord les plus utilisés

Tableau de bord opérationnel	Tableau de bord stratégique	Tableau de bord prospectif
Pilotage courant permanent pour aider les décisions de routine et tactiques	Pilotage pour aider des décisions stratégiques	Pilotage pour aider à la mise en œuvre intégrée de décisions stratégiques
Jour, semaine, mois, trimestre	Semestre, année	Année N année N+3
Pour une fonction, un service, un domaine	Pour le portefeuille des produits (couple	Pour l'ensemble de l'entreprise, vision externe

¹Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2^e édition, Editions FRANCIS LEFBVRE, Paris, 2010, P 573.

Tableau de bord isolé ou articulé dans un réseau de tableaux de bord	produit / marché)	de la performance
Indicateurs ponctuels <ul style="list-style-type: none"> • Indicateur d'activité • Indicateur de coût • Indicateur de rentabilité 	Indicateur globaux ou synthétiques <ul style="list-style-type: none"> • Indicateur de résultats, de marge • Indicateur de moyens 	Indicateur par grand domaines, isolés ou articulés <ul style="list-style-type: none"> • Indicateur financier • Indicateur commerciaux • Indicateur organisationnels • Indicateur d'efficacité • Indicateur d'efficience

Source : Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2010, P 573.

5. Reporting

5.1. Définition et objectif de reporting

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion (centre de responsabilité, filiale, usine...).

C'est un outil de contrôle a posteriori, primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée.

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion¹ :

- En vérifiant la réalisation des objectifs.
- En mesurant le poids des écarts.
- En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prises de décisions.

¹ Béatrice et Francis Grandguillot, L'essentiel du Contrôle de gestion, Gualino éditeur, 5^e édition, 2011, P 124.

5.2. Les types de reporting

On distingue deux types de reporting¹ :

- ❖ **Reporting financier** : Remontées des comptes, des états financiers, des indicateurs financiers essentiels.
- ❖ **Reporting de gestion** : Remontées des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord.

¹ Béatrice et Francis Grandguillot, L'essentiel du Contrôle de gestion, Gualino éditeur, 5^e édition, 2011, P 124.

Conclusion

A travers notre étude de ce chapitre, nous avons constaté que le contrôle de gestion orienter l'entreprise vers la réalisation de ces objectifs, sa performance et prendre la décision dans un temps spécifique, et ça grâce à ces outils indispensables du contrôle de gestion (la comptabilité financière, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, le tableau de bord et le reporting).

La comptabilité financière donne une vision générale sur la situation de l'entreprise à travers le bilan et le tableau de compte du résultat.

La comptabilité analytique permet au contrôle de gestion de connaître le résultat de chaque produit et le coût que coûte ce produit, à partir de ça ont pris la décision et ce qu'on va améliorer notre produit où on va les abandonner.

Le contrôle budgétaire traitait les écarts entre les budgets préétablis et la réalisation de ces derniers, par ce biais le contrôle de gestion prendre une décision pour rendre ces écarts.

Le tableau de bord dicte les points fortes et les points faibles dont l'entreprise et ça ce permet à l'entreprise de baser sur les points fortes et essayer d'améliorer les points faibles.

Le reporting donne un rapport sur la réalisation de l'entreprise à ses objectifs et ce rapport il permet au contrôle de gestion à chercher les raisons l'entreprise ne réalise pas tous objectifs.

Nous allons, maintenant, voir dans le deuxième chapitre, un peu plus des détails sur la comptabilité analytique qui a été concerné comme outil indispensable de contrôle de gestion.

CHAPITRE 02:LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Introduction

La comptabilité générale est indispensable mais elle est insuffisante pour gérer une entreprise. En effet, elle fournit des informations sont destinées à l'extérieure de l'entreprise et de ce fait, elle ne peut renseigner les décideurs des conditions internes d'exploitation en vue de prendre des décisions.

La comptabilité analytique en tant qu'outil du control de gestion orienté vers l'intérieur de l'entreprise et de ce fait, peut être considéré comme outil complémentaire mais nécessaire à la bonne gestion et d'aide à la prise de décision.

Bien qu'elle soit facultative, la comptabilité analytique a toujours été sollicitée pour répondre aux attentes des décideurs, en répondant aux questions du genre :

Quelle est la situation de l'entreprise ?

Pourquoi est- elle ainsi ?

Comment l'améliorer ?

S'agissant de l'entreprise économique algérienne, le système de comptabilité dont elle dispose repose essentiellement sur la comptabilité générale (dite financière) légale, vue sa tenue obligatoire par l'ordonnance 75/35 du 29/04/1975, complété par l'arrêté du 09/10/1999. Par comparaison à la comptabilité analytique (dite de gestion), nous pouvons dire que la première est un système orienté vers l'extérieur, tandis que la deuxième est un outil de gestion orienté essentiellement vers l'entreprise, ce qui lui permet de répondre efficacement aux questions posées préalablement.

Le présent chapitre va être consacré donc, aux aspects de base de la comptabilité analytique et aussi à l'étude des différentes méthodes d'évaluation des différents couts.

Section 01 : généralités sur la comptabilité analytique

1. Historique de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique, née au XIX^e siècle, complète la comptabilité générale. Ancêtre des systèmes d'information de l'entreprise, la comptabilité générale dégage de manière synthétique le résultat d'un exercice par différence entre les produits et les charges classés par nature. Bien que nécessaires et incontournables, les informations produites par ce système comptable demeurent insuffisantes pour appréhender les performances internes de l'entreprise.

L'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision de gestion pour plusieurs raisons :

- Le résultat net comptable concerne une période d'un an et n'est pas obtenu qu'avec retard par rapport à la période à laquelle il se rapporte.
- Le résultat net comptable concerne l'ensemble des activités de l'entreprise. Il ne fournit donc que peu d'indication sur les performances respectives de chacune d'entre elles.
- L'information produite obéit le plus souvent à des préoccupations juridiques plutôt qu'économiques.
- Les informations saisies ne tiennent compte que de l'aspect monétaire. Les grandeurs exprimées sous forme physique sont exclues.
- Le classement des charges n'est effectué ni par centre de responsabilité, ni par produits, ni par fonction.

La comptabilité analytique a vu le jour pour pallier ces lacunes¹.

2. Définition de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique :

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 8.

Définition 01 : La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision¹.

Définition 02 : La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision et au contrôle².

Définition 03 : La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision³.

Définition 04 : La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs⁴.

3. Objectif de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants⁵ :

- Déterminer les coûts des différents produits à chaque étape du processus de production.
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- Etablir les prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budget d'exploitation, par exemple).
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.
- Analyser les performances de l'entreprise.
- Atteindre les objectifs de la gestion prévisionnelle.
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Déterminer les responsabilités par centre de profit et évaluer les rendements par activité⁶.
- Donner une base au contrôle de gestion.
- Eclairer la prise de décision de gestion.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 8.

² LAUZEL P., BOUQUIN H., Comptabilité analytique et gestion, éditions Sirey, Paris, 1985.

³ BEATRICE, GRANDGUILLOT Francis, Comptabilité analytique, édition Galino, Paris, 1998.

⁴ DUBRULLE Louis, DIDIER Jourdin, Comptabilité analytique et gestion, édition Dunod, Paris, 2003.

⁵ GERARD MELYON, Comptabilité Analytique, 3^e édition BREAL, 2004, P 9.

⁶ BOUGHABA A, comptabilité analytique d'exploitation, BERTIE Edition ALGER, 1991, P 40 - P42.

-
- Déterminer pour chaque produit fabriqué son résultat analytique (perte ou bénéfice).
 - Répartir les charges entre les différents couts (cout d'achat, cout de production, cout de revient).

4. La comptabilité analytique et le système d'information d'entreprise

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

La comptabilité analytique apporte des informations économiques sur le passé et sur le présent. Elle est intégrée au système de gestion globale et elle est très liée au contrôle budgétaire. La comptabilité analytique doit répondre aux besoins de ceux qui ont des décisions à prendre quel que soit leur niveau de responsabilité¹.

5. Domaine de la comptabilité analytique

L'organisation de la comptabilité analytique doit être adaptée aux particularités structurelles de l'entreprise. Un modèle de calcul de cout peut s'appliquer à l'identique à l'entreprise industrielle comme à l'entreprise commerciale.

Deux schémas contribuent à mettre en évidence l'organisation de la comptabilité analytique et l'ajustement des calculs de couts aux différences structurelles des entreprises² :

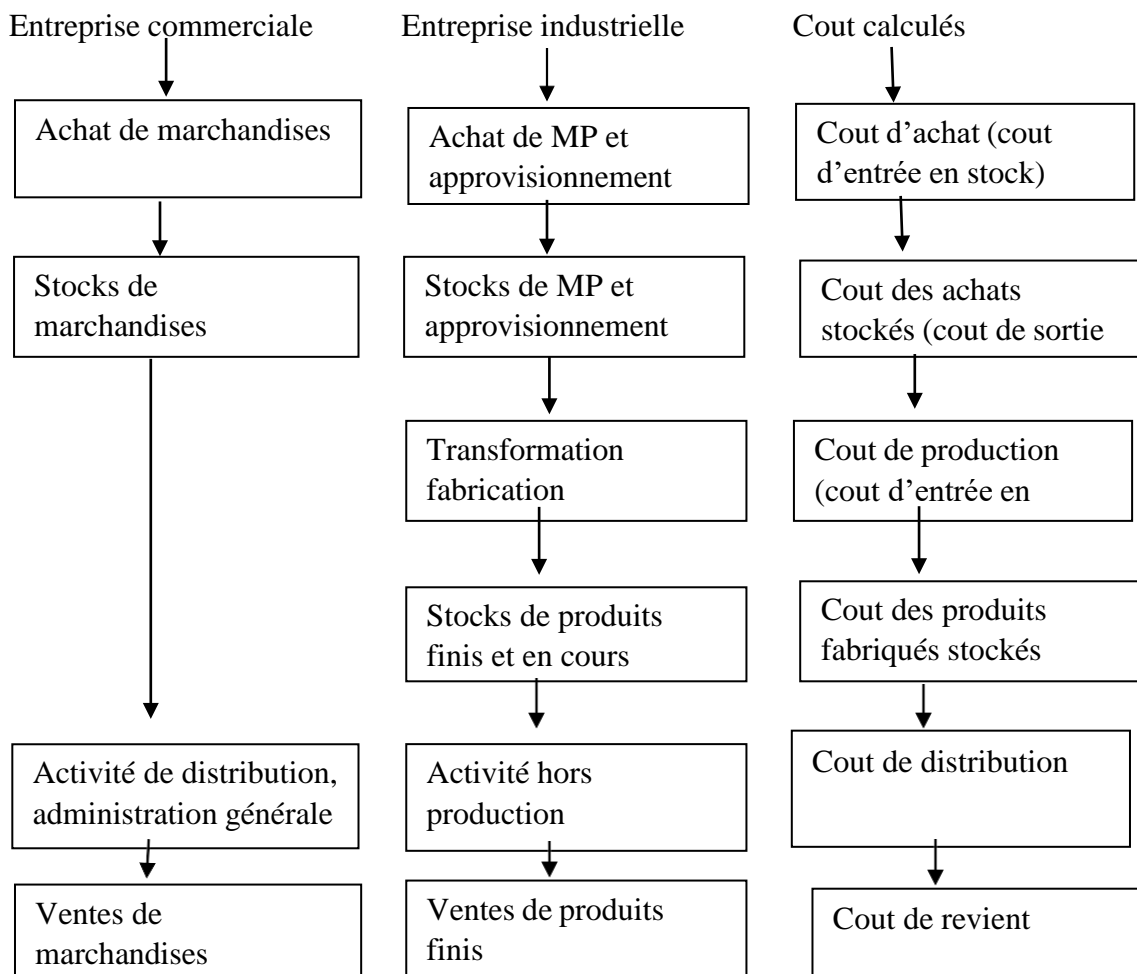
- Un schéma technique présente le processus d'acheminement des flux physiques et les couts assortis à chacune de ses étapes.
- Un schéma de réseau analytique présente le processus de comptabilisation analytique.

¹ DERHMON, Hilal, AMOURA, Djamel, La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise, Blida, Algérie.

² MELYON Gérard, (2004), Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, P (12,13).

Figure 3 : Schéma technique de comptabilité analytique

Source : MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 2004, P 12.



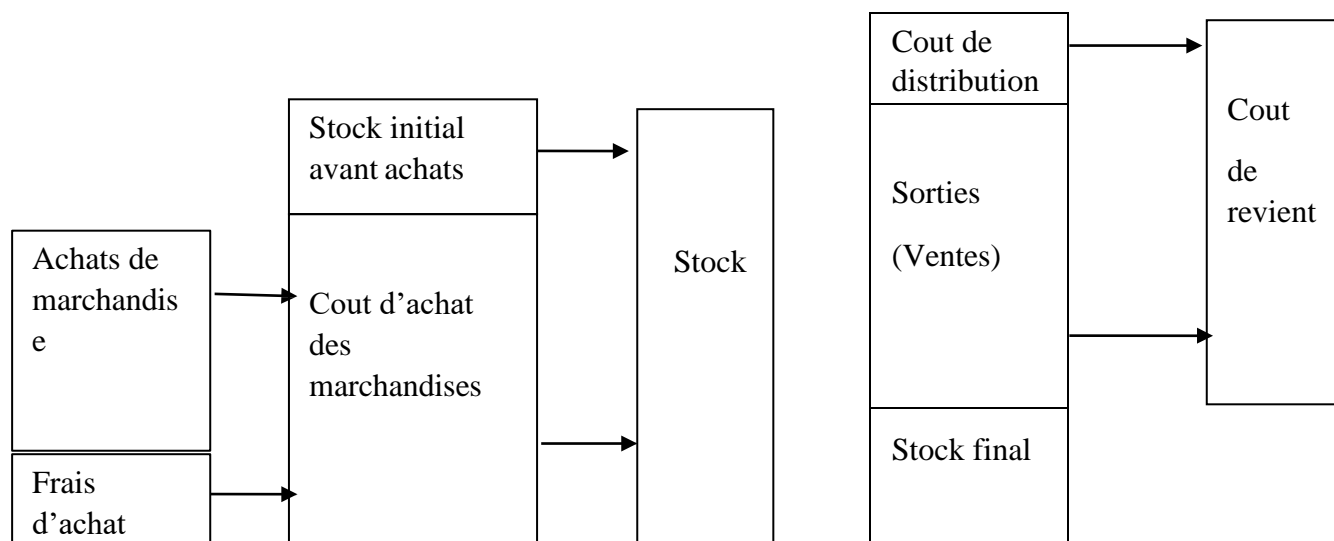
Les coûts de sortie de stock peuvent être calculés selon diverses méthodes.

L'entreprise commerciale achète des marchandises pour les revendre en l'état.

Elle n'effectue pas de calcul de coût de fabrication.

L'entreprise industrielle transforme des matières premières et des approvisionnements en produits finis. Elle utilise les étapes intermédiaires du coût de production et du coût de sortie des stocks des produits fabriqués.

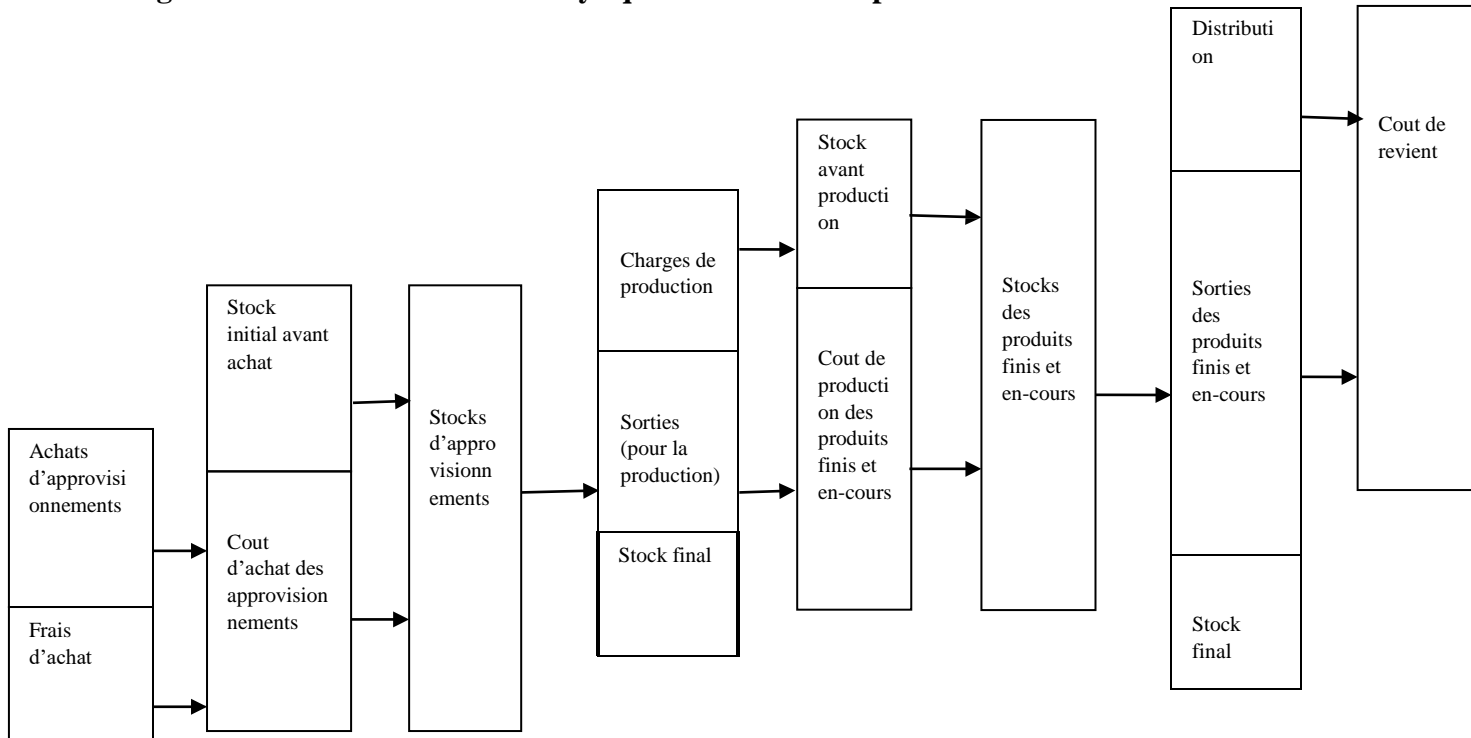
 ➤ Schéma de réseau analytique

Figure 4 : Schéma de réseau analytique dans une entreprise commerciale


Source : MELYON Gérard, (2004), Comptabilité Analytique, P 13.

L'entreprise commerciale après l'achat des marchandises elle doit calculer le coût d'achat et stocker ces marchandises, après ça l'entreprise commerciale doit déstocker ces marchandises pour la vente avant de vendre ces marchandises elle calcule le coût de revient de cette marchandise.

Figure 5: Schéma de réseau analytique dans une entreprise industrielle



Source : MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 2004, P 13.

Les approvisionnements désignent les objets et substances achetés pour la fabrication des biens et services à vendre ou à immobiliser. Ils comprennent notamment les matières premières, les matières consommables et les emballages.

6. La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale

Tableau 6 : tableau de comparaison entre la comptabilité analytique

Comptabilité analytique	Comptabilité générale
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le classement des documents et des informations par destination. ▪ Les documents de base utilisés ont souvent un caractère interne. ▪ Donne une vue détaillée de chacune des activités, d'où son terme analytique. ▪ Les objectifs ce sont essentiellement économiques. ▪ La comptabilité analytique est une outil de gestion au niveau de tous les responsables. ▪ La comptabilité analytique s'intéresse à la répartition des flux d'entrées dans l'entreprise, aux origines des flux sortants et aux mouvements internes de l'entreprise. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le classement des documents et des informations se fait par nature. ▪ Les documents de base utilisés sont des documents externes. ▪ Donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. ▪ Les objectifs ce sont essentiellement financiers. ▪ La comptabilité générale est une outil de gestion au niveau des directions. ▪ La comptabilité générale tend principalement à analyser les flux existant entre l'entreprise et l'extérieur.

Source : créés par moi-même

7. Les charges de la comptabilité analytique

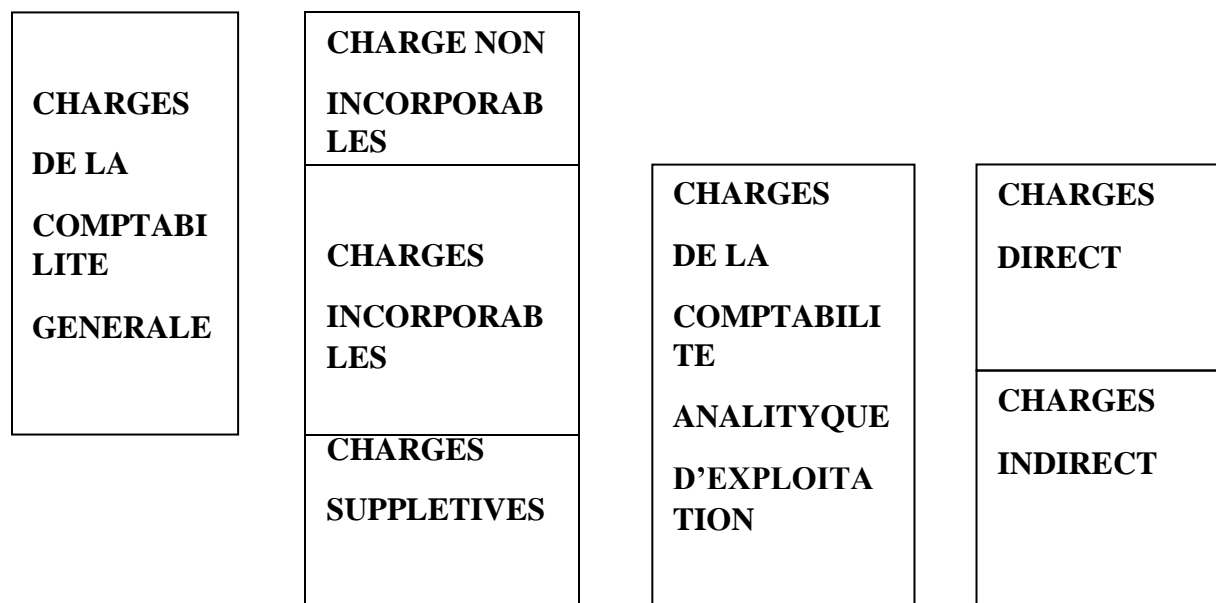
Les charges de la comptabilité analytique ne prend pas les données de la comptabilité générale telles qu'elles sont, dans la mesure où ces dernières respectent des considérations d'ordre juridique et fiscal, mais les revoit dans une optique purement économique.

Dans ce sens les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements avant d'être incorporées dans les charges de la comptabilité analytique.

Ces retraitements consistent à retrancher des charges non incorporables et à ajouter des charges supplétives.

Les charges de la comptabilité analytique d'exploitation peuvent être classées en charges directes et charges indirectes¹.

Figure 6 : les charges de la comptabilité analytique



Source : Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, p 15.

$$\text{Charges de C A E} = \text{Charges de C G} - \text{Charges non incorporables} + \text{Charges supplétives}$$

- **Charges non incorporables** : Ce sont des charges qui sont enregistrées en comptabilité générale mais qui ne sont pas prises en compte dans la comptabilité analytique. Il s'agit des charges qui ne sont pas liées aux besoins d'exploitation. Les charges non incorporables comprennent² :
 - Les amortissements des immobilisations en non-valeurs.
 - Les provisions pour dépréciation et les provisions pour risques et charges.
 - Les charges se rapportant aux exercices antérieures.
 - Les charges non courantes.
 - Les impôts sur les résultats.

¹ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 15.

² Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 16.

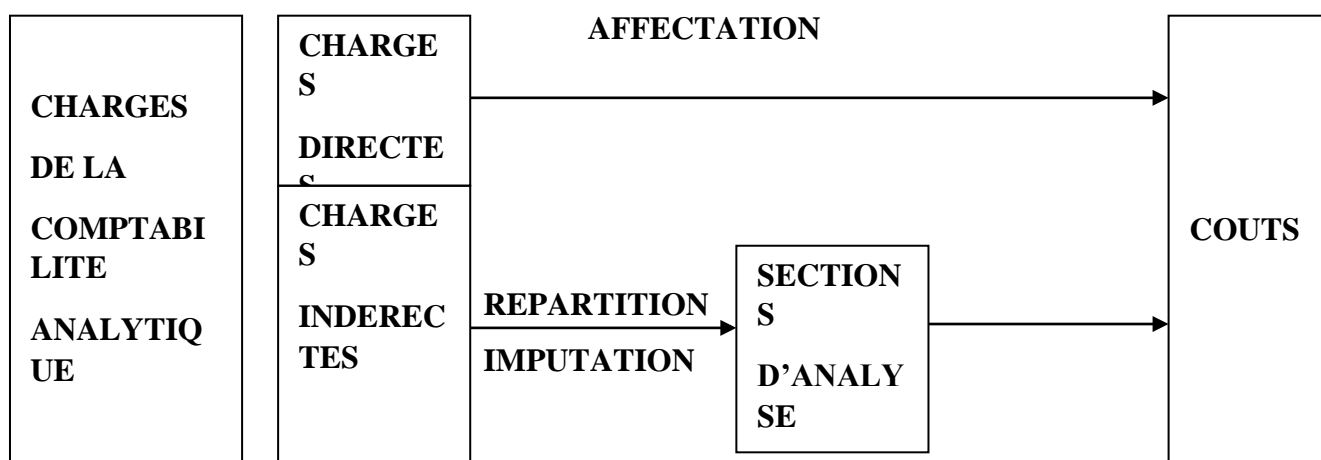
-
- **Charges incorporables** : Les charges incorporables sont constituées de l'ensemble des charges de la comptabilité générale diminué des charges non incorporables.
 - **Charges de substitution** : Dans le but de déterminer un cout économique, certaines charges sont incorporées aux couts pour des montants différents de ceux enregistrés en comptabilité générale.
Ces charges, qualifiées de charges de substitution, concernent les amortissements, les provisions, les consommations de matières et la pratique de l'abonnement¹.
 - **Les charges supplétives** : Ce sont des charges qui ne sont pas enregistrées dans la comptabilité générale mais qui prises dans la comptabilité analytique pour les raisons d'ordre économique ou de gestion. Les charges supplétives comprennent² :
 - La rémunération théorique des capitaux propres.
 - La rémunération théorique du travail de l'exploitant.
 - **Les charges directes** : Ce sont les charges affectées directement à un cout déterminé sans calcul préalable. Les charges directes comprennent essentiellement :
 - Les achats des MP concernent le cout d'achat.
 - Les charges de main d'œuvre (MOD) concernent le cout de production.
 - **Les charges indirectes** : Ce sont les charges qui concernent plusieurs couts et qui doivent être réparties entre les différentes sections de l'entreprise avant d'être imputées aux différents couts. Les charges indirectes comprennent³ :
 - Les autres charges externes.
 - Les impôts et taxes.
 - Les dotations d'exploitation.
 - Une partie des charges de personnel.
 - Les charges financières.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 14.

² Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 16.

³ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 18.

Figure 7 : traitement des charges



Source : Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, p 18.

8. Les outils de la comptabilité analytique

Les outils de la comptabilité analytique ce sont des méthodes qui utiliser pour calculer les couts. Il existe de très nombreuses méthodes permettant de calculer les couts en comptabilité analytique, parmi les principales méthodes il y a la méthode des couts complets, la méthode des couts partiels, la méthode du direct costing, la méthode ABC et la méthode des coûts cibles.

Section 02 : Les méthodes de la comptabilité analytique

1. La méthode des coûts complets

1.1. Historique de la méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets est très ancienne puisque l'on retrouve des exemples à partir du XVI^e siècle. Au départ, le problème était relativement simple lorsque la quasi-totalité des coûts étaient directs (matière première ou main d'œuvre). Mais avec l'évolution de l'industrie caractérisée par : d'importants investissements, intégration verticale et horizontale, la naissance d'un véritable capitalisme, et l'augmentation des frais fixes de structure, se posent de nouveaux problèmes : l'augmentation considérable de la part des charges indirectes et une diminution des charges directes, entraîne une complexité dans la maîtrise de l'entreprise (un ensemble plus rigide, perte de la souplesse dû à l'importance des charges fixes). Ces problèmes ont été à l'origine de débats en Grande Bretagne et en France. La méthode des coûts complets a entériné ces débats car elle cherche à associer un idéal de précision et une rigueur réglementaire¹.

1.2. Définition de la méthode des coûts complets

La méthode des centres d'analyse constitue sans aucun doute une forme d'analyse d'activités. Chaque centre est le lieu de consommation de ressources pour la production d'un service qui est consommé par les produits ou par un autre centre. La méthode des coûts complets ou des centres d'analyse est la méthode de base du plan comptable général. Reposant sur la décomposition du coût de revient calquée sur la structure du cycle de transformation de l'entreprise. Cette méthode se prête bien au calcul des coûts de revient d'une activité industrielle.²

1.2.1. Définition de coût³

Selon le plan comptable marocain, le coût est la somme de charges relatives à un élément défini. Cet élément peut être un produit ou stade d'élaboration d'un produit. Le coût est donc un regroupement des charges entrant dans la production d'un bien ou d'un services à un stade déterminé du processus d'exploitation.

¹ Abdeslam, BENKALED, et Ali, TEBAKH, La comptabilité analytique un outil d'évaluation des coûts et de prise de décision, Mémoire de master, ESC, 2015, P 10.

² DR. Ali, ZEGGAGH, Polycopié de cours du module « Comptabilité Analytique », Université A/MIRA, Bejaïa, p25.

³ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 42.

Aux divers stades d'élaboration d'un produit plusieurs couts peuvent être déterminés :

- Cout d'achat.
- Cout de production.
- Cout de revient.

❖ **Cout d'achat** : Le cout d'achat est l'ensemble des charges engagées pour réalisation de l'achat des matières et fournitures. Il est composé des éléments suivants :

- **Prix d'achat** : comprend le prix d'achat facturé augmente des impôts et taxes non récupérables, et diminué des taxes légalement récupérables (TVA) et des réductions commerciales (rabais, remises et ristournes).
- **Frais d'approvisionnement** : concernent les charges accessoires d'achat tels que : le transport, l'assurance, les commissions et courtages, les frais de transit, les frais de réception....

Cout d'achat	=	Prix d'achat	+	Frais d'approvisionnement
---------------------	---	---------------------	---	----------------------------------

❖ **Cout de production** : Le cout de production est l'ensemble des charges engagées pour réalisation de la production d'un produit ou d'un service. Il est composé des éléments suivants :

- ✚ **Charges directes** : comprennent le cout d'achat des matières et fournitures consommées évalué selon l'une des méthodes de valorisation des sorties de stock et le cout de la main d'ouvre direct (MOD).
- ✚ **Charges indirectes** : proviennent des sections de production qui concourent à la fabrication du produit fini. Ces charges sont imputées proportionnellement à la quantité d'unité d'ouvre consommée par le produit fini.

Cout de production = Cout d'achat de matières consommées + Frais de production

- ❖ **Cout de revient** : Le cout de revient est l'ensemble des charges supportées par l'entreprise depuis l'achat des matières premières et leur transformation, jusqu'à la vente du produit fini. C'est un cout complet au stade final, cout de distribution inclus. Il est composé des éléments suivants :
 - **Cout de production** : concerne le cout de production des produits vendus évalué à la sortie du magasin de stockage.

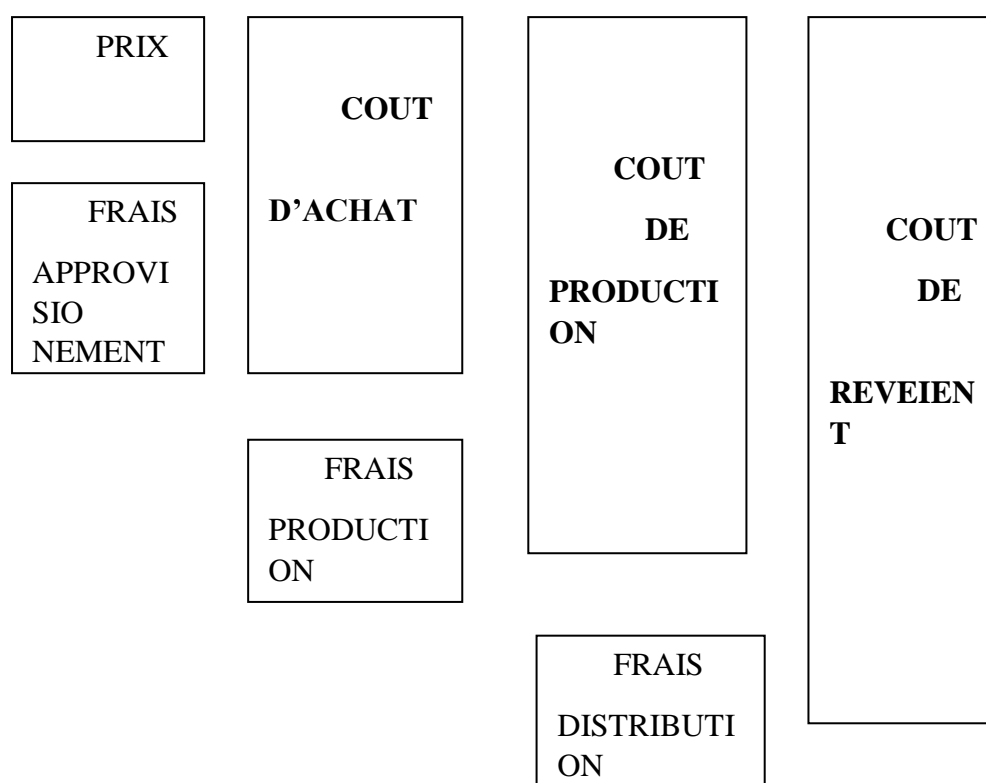
- **Cout de distribution** : regroupe l'ensemble des charges directes et indirectes afférentes à l'exercice de la fonction distribution.

$$\text{Cout de revient} = \text{Cout de production des produits vendus} + \text{Frais de distribution}$$

1.2.2. Hiérarchie des coûts

Les couts cumulatifs, c'est-à-dire le cout déterminé à chaque stade comprend les couts qui l'ont précédé. Chaque cout représente l'ensemble des charges qui ont été engagées jusqu'à un stade donné¹.

Figure 8 : hiérarchie des coûts



Source : Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALITYQUE D'EXPLOITATION, p 43.

1.3. Critique de la méthode des coûts complets²

➤ Aspects favorables

- Cette méthode permet de contrôler la formation du coût de revient aux différents stades du processus de fabrication.
- Elle constitue une approche utile pour déterminer le prix de vente d'un nouveau produit qui n'a pas de référence sur le marché.

¹ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALITYQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 43.

² file:///C:/Users/HP/Downloads/attachement_356%20(1).pdf

- Elle est une aide précieuse pour évaluer les différents types de stocks (matières premières, produits en cours, produits finis).

➤ **Aspects défavorables**

- La mise en œuvre de la méthode du coût complet est délicate du fait de la difficulté à découper l'entreprise en sections homogènes sans en multiplier exagérément le nombre.
- Son coût d'élaboration est important.
- Les calculs à mettre en œuvre sont souvent laborieux et l'analyse des coûts est tardive.
- Les centres principaux reçoivent, des centres auxiliaires, des charges qui leur sont étrangères et sur lesquelles ils n'ont aucune maîtrise ni contrôle.
- Les choix d'imputation sont subjectifs et les résultats obtenus seront toujours discutables.
- Le découpage de certaines charges peut occulter des éléments qu'il aurait mieux valu considérer de manière globale.
- L'impact sur les coûts des variations d'activité n'est pas pris en compte.

1.4. Objectif de la méthode des centres d'analyse

Le traitement des charges indirectes nécessite de procéder à un découpage de l'entreprise en centres d'analyse qui correspondent le plus souvent à des services ou à des divisions fonctionnelles. La qualité du découpage conditionne la pertinence du calcul des différents coûts¹.

1.5. Définition du centre d'analyse

Le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts.

Les opérations d'analyse regroupent trois opérations successives² :

- Affectation aux centres d'analyse (en cas d'existence d'un moyen de mesure) ou, à défaut, répartition entre les centres d'analyse (grâce à l'utilisation de « clés » de répartition).
- Cession de prestation entre centres d'analyse.
- Imputation des coûts des centres d'analyse aux coûts recherchés.

¹ MELYON Gérard, (2004), Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, P 28.

² MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 28.

1.6. Choix des centres d'analyse

Les centres d'analyse ouverts par le gestionnaire sont fonction de la complexité de l'entreprise, de ses activités, ainsi que de ses besoins d'informations. Chaque division comptable de l'entreprise peut correspondre à un centre de travail ou à une division fictive. Il n'existe pas de norme ni d'idéal quant au nombre de centres qu'il est nécessaire de distinguer. Il convient néanmoins de remarquer qu'un nombre insuffisant de centres appauvrit l'analyse alors qu'un nombre élevé la complexifie¹.

1.7. Classification des centres d'analyse²

Les centres d'analyse peuvent être de manière suivante :

1.7.1. Centre de travail/ Centre de responsabilité/ Centre de profits/ Centre de rentabilité

❖ **Centre de travail** : correspond à une division réelle de l'entreprise. Il s'agit par exemple d'un service, d'un atelier, ou d'un magasin. Un centre de travail peut être scindé en plusieurs sections. Celles-ci correspondent à des subdivisions ouvertes à l'intérieur d'un centre de travail lorsque la précision recherchée dans le calcul des coûts des produits conduit à effectuer l'imputation du coût du centre de travail au moyen de plusieurs unités d'œuvre.

Une section ouverte en dehors des centres de travail avec pour seul objectif de faciliter des opérations de réparation, de cession entre centres d'analyse ou d'imputation est dite « fictive » ou « de calcul ».

❖ **Le centre de responsabilité** : représente une subdivision de l'entreprise qui :

- ✚ Bénéficie d'une direction à son sommet.
- ✚ Dispose d'un certain degré d'indépendance dans son activité.
- ✚ Poursuit des objectifs propres compatibles avec les objectifs généraux de l'entreprise.
- ✚ Est dotée de moyens pour atteindre les objectifs fixés par la direction.

Un centre de responsabilité est donc composé d'un groupe d'acteurs de l'organisation regroupé autour d'un responsable, auquel des moyens sont attribués pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 28.

² MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 28 – P 29 - P30.

- ❖ **Le centre de profit** : correspondant à un centre de travail auquel il est possible rattacher non seulement des couts mais également des produits. Le centre de profit de calculer le ratio suivant :

$$\frac{\text{Profit}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

- ❖ **Le centre de rentabilité** : est un centre de profit auquel il est possible de rattacher un montant de capitaux investis. Le centre de rentabilité permet de calculer le ratio suivant :

$$\frac{\text{Profit}}{\text{Capitaux}}$$

- ❖ **Les autres centres** : ils correspondent à des divisions fictives relatives aux fonctions économiques qui doit accomplir l'entreprise (financement, administration, gestion du personnel, entretien).

1.7.2. Le centre opérationnel et centre de structure

Une distinction doit être opérée entre les centres opérationnels et les centres de structure.

- ❖ **Centre opérationnel** : ce sont des centres dont l'activité peut être mesurée par unité physique (heure machine, heure ouvrier). Ces centres sont appelés le plus souvent « centres principaux » et « centres auxiliaires ».

Les centres principaux	Ils correspondent aux centres dont les charges peuvent être Imputées directement aux couts des produits et commandes. Exemples : Centre approvisionnements, centre de production, centre de distribution.
Les centres auxiliaires	Ils correspondent aux centres dont les couts sont imputés à d'autres centres. Ces centres auxiliaires travaillent indistinctement pour les autres centres de l'entreprise. Exemples : Centre de gestion du personnel, centre de gestion du matériel, centre de prestations connexes.

- ❖ **Centre de structure** : ce sont des centres d'analyse pour lesquels aucune unité d'œuvre physique ne peut être définie. Tel est notamment le cas des centres

administration ou financement. La cession des coûts de ces centres à d'autres centres ou leur imputation aux coûts de produits ou commandes est effectuée par application de méthodes définies par les « procédures comptable » dans l'entreprise

1.8. Le classement fonctionnel de centre d'analyses

Tout centre d'analyse peut être rattaché à une des fonctions économiques assurées par l'entreprise.

1.9. La répartition des charges indirectes

La méthode des coûts complets par les centres d'analyse répartit les charges indirectes en trois phases¹ :

- Répartition primaire
- Répartition secondaire
- Calcul du coût d'unité d'œuvre de chaque centre

1.9.1. Répartition primaire

Dans cette étape, les charges indirectes sont réparties sur l'ensemble des sections analytiques (auxiliaires et principales) en fonction de clés de répartition.

La clé de répartition est un instrument qui permet le partage des charges indirectes entre les différentes sections analytiques. Une clé de répartition peut être un pourcentage, une fréquence, un partage proportionnel,....

1.9.2. Répartition secondaire

Dans cette étape, les montants des sections auxiliaires sont répartis entre les différentes sections (sections principales et sections auxiliaires) en fonction de clés de répartition.

Deux cas peuvent être rencontrés : répartition secondaire simple ou réciproque.

- ❖ **Répartition secondaire simple (transferts en escaliers)** : Dans ce cas, les montants des sections auxiliaires ne sont répartis qu'entre les sections principales.
- ❖ **Répartition secondaire réciproque (transferts croisés)** : Dans ce cas, les montants des sections auxiliaires se donnent mutuellement des prestations.

C'est-à-dire les montants des sections auxiliaires sont répartis à la fois entre les sections principales et les sections auxiliaires.

¹ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, P (24 ; 25).

1.10. Calcul du cout d'unité d'oeuvre de chaque centre¹

1.10.1. Définition d'unité oeuvre

L'unité d'oeuvre (U.O) est une unité de mesure de l'activité d'une section principale. Elle permet l'imputation des charges indirectes de chaque section aux divers couts.

L'imputation est l'inscription des charges indirectes des sections aux couts en proportion des unités d'oeuvre des sections.

1.10.2. Types d'unités d'oeuvre

On distingue les unités d'oeuvre physiques et les unités d'oeuvre monétaire.

➤ **Unités d'oeuvre physiques** : Elles concernent les sections dont les prestations sont mesurables en unités physique.

- Section Approvisionnement : quantité de matières premières achetées.
- Section Production : quantité de matière traitée heure machine, produit fabriqué.
- Section Distribution : quantité des produits finis vendus.

Dans ce cas le cout de l'unité d'oeuvre (C.U.O) est égal au total des charges indirectes de la section divisé par le nombre des unités d'oeuvre (N.U.O)

$$\text{C.O.U} = \text{Couts de la section} / \text{N.U.O}$$

➤ **Unités d'oeuvre monétaires** : Elles concernent les sections dont l'activité ne peut être mesurée en unités physiques

- Section Approvisionnement : montant des achats.
- Section Production : cout de production des unités produites.
- Section Distribution : montant des ventes, cout de production d'unité vendu.

Dans ce cas, le nombre d'unités d'oeuvre de la section est appelé assiette de frais et le cout de l'unité d'oeuvre est appelé taux de frais.

$$\text{Taux de frais} = \text{Cout de la section} / \text{Assiette de frais}$$

1.10.3. Choix de l'unité d'oeuvre

Le choix d'une unité de mesure de l'activité d'un centre doit être lié à l'activité de ce centre. En principe la meilleure unité de mesure de l'activité d'un centre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives en corrélation la plus étroite avec le montant du cout du centre.

¹ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, P 27.

La décision de retenir une unité d'œuvre particulière résulte soit d'une observation empirique, soit d'une étude statistique. Si plusieurs possibilités se présentent, l'unité d'œuvre retenue sera celle qui offre la meilleure corrélation avec le cout du centre (coefficient de corrélation le plus élevé)¹.

Les unités d'œuvres couramment utilisées sont rattachées² :

- A la main d'œuvre qui fabrique le produit: heure de la main d'œuvre (l'heure d'ouvrier, l'heure de technicien, heure d'ingénieur...), lorsque le coût de cette main d'œuvre représente l'essentiel des charges.
- Au fonctionnement de matériel consacré au produit: heure machine, lorsque les coûts du matériel constituent l'essentiel des charges.
- A la matière travaillée dans le centre d'analyse: unité de matière travaillée (nombre, poids, volume, surface...).
- A l'unité de produit élaboré dans le centre (nombre, poids, volume...).

1.11. Tableau de répartition des charges indirectes

Le tableau de répartition des charges indirectes comporte³ :

- En colonnes : les différentes fonctions de l'entreprise .Ces derniers sont plus ou moins nombreuses selon la taille, le secteur d'activité et l'organisation de l'entreprise, ce sont les centres d'analyses.
- En lignes : les différentes charges par nature dont les montants sont à répartir entre les centres principaux et les centres auxiliaires.

Le bouclage du tableau est obtenu en indiquant pour les centres principaux opérationnels l'unité de mesure (unité d'œuvre ou assiette de frais) qui caractérise le mieux l'activité de ces centres.

Une fois définie l'unité de mesure du centre opérationnel principal, il est nécessaire d'indiquer le nombre d'unités d'œuvre ou le montant de l'assiette de frais.

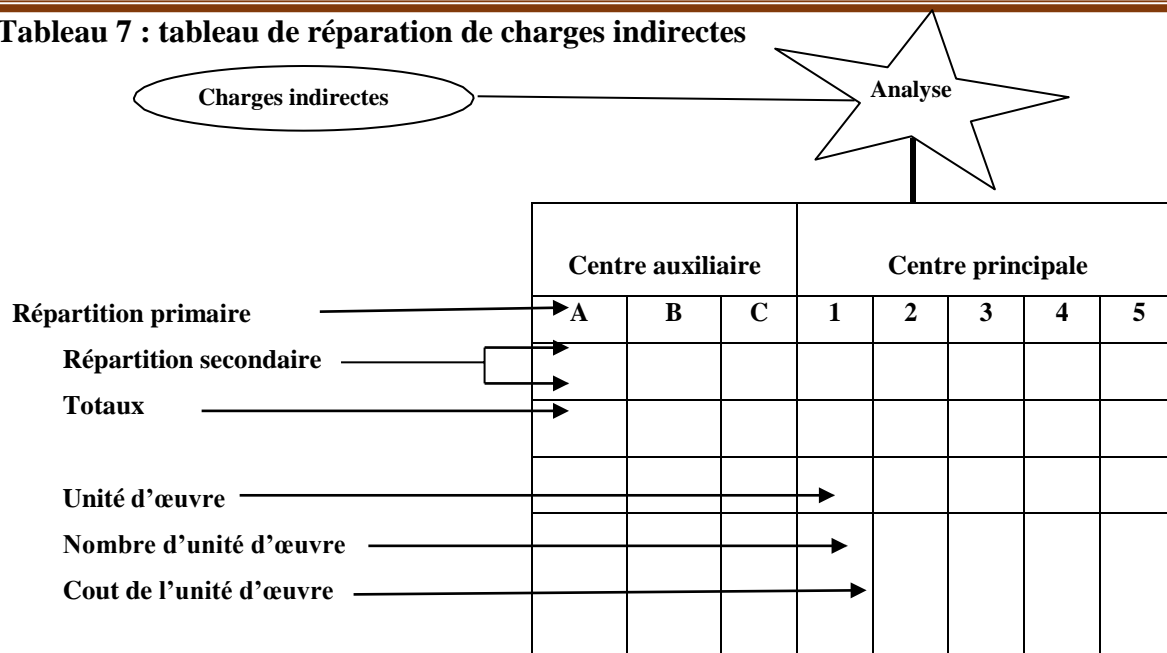
Cette information qui représente l'activité du centre pendant la période considérée est indispensable pour le calcul du coût de l'unité d'œuvre ou de taux de frais.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 36.

² Abdeslam, BENKALED, Ali, TEBAKH, La comptabilité analytique un outil d'évaluation des couts et de prise de décision, Mémoire de master, ESC, 2015, P 19.

³MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 36.

Tableau 7 : tableau de répartition de charges indirectes



Source : MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 2004, P 36.

1.12. L'évaluation des stocks

Les entrées en stock ne posent aucun problème d'évaluation, elles sont valorisées par le cout d'achat pour les marchandises, matières et les fournitures achetées et par le cout de production pour les produits fabriqués¹

Les sorties sont valorisées par plusieurs méthodes : la méthode du cout moyen pondéré (CUMP), la méthode du premier entré, premier sorti souvent appelée par son nom anglo-saxon First In, First Out (FIFO) et la méthode dernier entré, premier sorti est appelée par son anglo-saxon Last In First Out (LIFO).

➤ **La méthode de CUMP** : La méthode du cout moyen unitaire pondéré consiste à valoriser les sorties au cout unitaire moyen des entrées (stock initial et entrées de la période). Chaque cout unitaire est pondéré par la quantité entrée à ce cout.

Le coût moyen unitaire pondéré est obtenu à partir du rapport suivant².

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{Entrées de la période en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{Entrées de la période en quantité}}$$

¹ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 33.

². MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 58.

- **La méthode de FIFO** : Dans cette méthode, il est présumé que le premier article sorti est dernier entré, toute sortie est valorisée donc au coût d'entrée le plus ancien. Dès lors, le stock final est évalué au coût d'entrée le plus récent. Cette méthode suit avec retard l'état des prix sur le marché dans la mesure où l'évaluation des sorties se fait au prix le plus ancien¹.
- **La méthode de LIFO** : Dans cette méthode, il est présumé que le premier article sorti est le dernier entré, toute sortie est valorisée donc au coût d'entrée le plus récent. Dès lors, le stock final est évalué au coût d'entrée le plus ancien².
- **L'égalité fondamentale des stocks**

$$\text{Stock initial} + \text{Entrées} = \text{Sorties} + \text{Stock}$$

2. La méthode de l'imputation rationnelle

2.1. Définition de 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'activité³.

2.2. Les caractéristiques de la méthode de l'imputation rationnelle

L'imputation rationnelle inclut les charges fixes dans un coût selon la proportion : production effective sur production normale (quotité incorporable). Ainsi, pour la détermination du coût d'acquisition ou de production des stocks, on impute au coût la totalité des charges fixes lorsqu'il y a utilisation complète de la capacité de production de cette capacité n'est que partielle, la charge de la partie inemployée est imputée à l'exercice, sous forme d'écart sur activité.

¹ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 34.

² Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 34.

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

2.3. Principe de la méthode de l'imputation rationnelle¹

2.3.1. Activité normale et activité réelle

Toute activité doit avoir une unité de mesure qui peut être l'unité produite et vendue pour les biens matériels ou le montant de la vente pour les biens immatériels.

L'activité normale est une activité théorique qui doit être déterminée préalablement à la production. Bien souvent, elle est obtenue en effectuant la moyenne mensuelle des activités réalisées au cours de la période de référence (année précédente).

L'activité réelle est l'activité qui est réalisée effectivement par l'entreprise pendant la période d'analyse.

2.3.2. Coefficient d'imputation rationnelle

Le coefficient d'activité ou le coefficient d'imputation rationnelle est le rapport de l'activité réelle à l'activité normale. Il permet de déterminer si l'entreprise a atteint, est resté en deçà ou au-delà de l'activité normale.

Soient : **c** : Coefficient d'imputation rationnelle.

AR : Activité réelle.

AN : Activité normale.

$$c = AR / AN$$

Le coefficient d'imputation rationnelle permet d'imputer rationnellement les charges fixes réelles pour en rendre des charges fixes calculées ou imputées.

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{Charges fixes réelle} * c$$

2.3.3. Différences d'imputation rationnelle :

La différence entre les charges fixes imputées et les charges fixes réelles constitue une différence d'incorporation qui doit être traitée au niveau de rapprochement du résultat analytique au résultat de la comptabilité général.

¹ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 86.

$$\text{Différence d'imputation} = \text{Charges fixes réelle} - \text{Charges fixes imputées}$$

Trois cas sont envisageables :

- Charges fixes réelles > Charges fixes imputées : **Mali de sous-activité** qui doit être retranché du résultat analytique.
- Charges fixes réelles < Charges fixes imputées : **Boni de la sur-activité** qui doit être ajouté au résultat analytique.
- Charges fixes réelles = Charges fixes imputées : **Activité normale**.

3. La méthode du direct casting ou cout variable

3.1. Définition de la méthode du cout variable

La méthode des coûts variables a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de « direct costing ».

La méthode des coûts variables est une méthode qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toutes charges fixes.

Le coût variable est un coût partiel, à opposer au coût complet. Cette méthode consiste à imputer aux différents uniquement les charges variables afin de déterminer des marges très utiles en contrôle de gestion. Elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité et de déterminer une politique de vente¹.

3.2. Principe de la méthode du cout variable

La méthode de cout variable évolué, appelé encore méthode des contributions ou méthode des marges et apports produits, améliore le calcul des couts mis en place avec la méthode des couts variables simples. Comme toute méthode de comptabilité analytique, la méthode du cout spécifique doit fournir non seulement des informations globales sur les performances de l'entreprise mais également de renseignements plus précis sur chacune des composantes de son activité.

¹ Abdeslam, BENKALED, Ali, TEBAKH, La comptabilité analytique un outil d'évaluation des couts et de prise de décision, Mémoire de master, ESC, 2015, P 34.

Seuls les couts spécifiques relatifs à chaque produit ou activité sont pris en considération¹.

3.3. Analyse des charges²

3.3.1. Charges variables

Les charges variables ou opérationnelles sont des charges qui varient en fonction du volume d'activité. Elles sont proportionnelles au niveau d'activité. Le niveau d'activité peut être la production, le chiffre d'affaires, le nombre des unités d'œuvre....

3.3.2. Charges fixes

Les charges ou fixes ou de structure sont des charges qui restent indépendantes du niveau d'activité. Elles sont liées à la structure de l'entreprise.

3.3.3. Les charges semi-variables

Les charges semi-variables ou mixtes sont des charges qui comprennent une partie variable et une partie fixe.

3.4. Tableau d'exploitation différentiel³

3.4.1. Définition

Le tableau d'exploitation différentiel (TED) permet de mettre en évidence les différences partielles qui conduisent à la détermination du résultat courant.

Ainsi, la différence entre le chiffre d'affaires et le cout variable donne la marge sur le cout variable diminuée des charges fixes nettes donne le résultat courant.

3.4.2. Présentation

La classification des charges de la comptabilité générale en charges variables et en charges fixes conduit à la présentation du tableau d'exploitation différentiel.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 164.

² Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, P 68.

³ Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador, p 71,72.

Tableau 8 : Tableau d'exploitation différentiel

Elément	Montant	Taux
Chiffre d'affaires		
-Cout variable		
= Marge sur cout variable		
-Charges fixes		
=Résultat courant		

Source : Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION, p 71.

- ❖ **Cout variable** : Le cout variable regroupe l'ensemble des charges variables nettes.

$$\text{Cout variable} = \text{Charges variables} - \text{Produits}$$

- ❖ **Marge sur cout variable** : La marge sur le cout variable est la différence entre le chiffre d'affaires et le cout variable.

$$\text{Marge sur cout variable} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Cout variable}$$

La marge sur cout variable (MCV) permet à l'entreprise de couvrir les charges fixes et à dégager un bénéfice. Le taux de marge sur cout variable (TMCV) est le rapport de la marge sur cout variable (MCV) au chiffre d'affaires (CA).

$$\text{Taux de MCV} = \text{Marge sur cout variable} / \text{chiffre d'affaires}$$

- ❖ **Charges fixes nettes** : Elles sont déterminées par la différence entre les charges fixes et les produits fixes.

$$\text{Charges fixes nettes} = \text{Charges fixes} - \text{produits fixes}$$

- ❖ **Résultat courant** : C'est la différence entre la marge sur cout variable et les charges fixes nettes.

$$\text{Résultat courant} = \text{Marge sur cout variable} - \text{Charges fixes nettes}$$

3.5. Les indicateurs de la méthode des coûts variables

- ❖ **Seuil de rentabilité SR** : Est valeur minimale de CA à partir de laquelle l'entreprise commence à réaliser des bénéfices. On l'appelle le chiffre d'affaires critique.

$$SR = CF / \text{Taux MCV}$$

$$SR = (CF * CA) / MCV$$

- ❖ **Le point mort PM** : Est à la date de réalisation du SR. Si le chiffre d'affaires est réparti régulièrement sur toute l'année (12 mois).

$$PM = (SR * 12) / CA$$

- ❖ **Marge de sécurité MS** : Est la différence entre le CA et le SR.

$$MS = CA - SR$$

- ❖ **Indice de sécurité IS** : Est le rapport de la MS au CA.

$$IS = MS / CA$$

- ❖ **Levier d'exploitation (ou coefficient de volatilité)** : Ce levier représente l'élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires.

$$MCV / R \text{ ou } 1 / IS$$

4. La méthode ABC

4.1. Définition de la méthode ABC

La méthode à base d'activité (ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes¹.

4.2. Principe de la méthode ABC

Concevoir un système de calcul des coûts selon la méthode des coûts par activités implique une réelle classification de la structure et du processus de production et non une complexification à outrance de la modélisation des coûts. Ceci explique qu'en préalable au processus de modélisation, est très souvent posé le problème de la définition des enjeux

¹ BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Maleseherbes, paris 1994, P186.

prioritaires par rapport auxquels on souhaite positionner l'information sur les couts. Cette démarche nécessite des qualités indéniables de dialogue de la part de l'initiateur d'un tel projet et favorise la coopération de tous les responsables opérationnels concernés pour appréhender fidèlement les inducteurs de coût¹.

4.3. Les étapes de la méthode ABC

Il y a quatre étapes essentielle ce sont :

- ❖ Identification des activités de l'entreprise.
- ❖ Répartition des ressources entre les activités.
- ❖ Identification des inducteurs de cout par activité.
- ❖ Regroupement des activités.

4.3.1. Identification des activités

Le principe consiste à procéder, sur la base d'une analyse fonctionnelle de l'objet d'entreprise, à un découpage par « fonction » (au sens de regroupement d'activités ayant la même finalité), elles-mêmes subdivisées élémentaires. Ainsi la fonction « acheter » peut se décomposer en différents activités élémentaires : acheter des composants, acheter des outillages ... L'activité achat de composants pouvant elle-même se décomposer en tâches liées à la gestion administrative des commandes, à la qualification des fournisseurs ou encore à la gestion des relances.

La sélection ne doit pas s'arrêter aux seules activités de production. Les activités de support dont la part de charges indirectes ne cesse de croître doivent également être analysées.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 262.

Tableau 9 : Le tableau suivant énonce le contenu des activités de support les plus fréquemment recensées

Nature de l'activité	Contenu
Gestion de la production	Activité de planification, calcul des charges, suivi d'atelier, contrôle de la production.
Logistique des flux de matières	Activité de stockage, distribution, manutention, emballage.
Développement et maintenance des Produits	Activité de définition, conception, développement et test de produits, maintenance et description technique.
Développement et maintenance du processus industriel	Activité de planification, industrialisation.
Gestion de la qualité	Activité de mise en œuvre et suivi des procédures et systèmes de contrôle qualité.

Source : MELYON Gérard, (2004), Comptabilité Analytique, P 263.

Le choix du nombre de niveaux de décomposition en activités nécessite une réflexion sur le caractère déterminant pour l'analyse et significatif au plan des activités sélectionnées¹.

4.3.2. Répartition des ressources entre les activités

Cette étape correspond à la répartition primaire des charges indirectes dans chaque centre d'analyse. Elle est étroitement liée à la première étape notamment parce que le poids des charges attachées à chaque activité est un critère de réflexion des activités considérées comme significatives².

4.3.3. Les inducteurs de coûts

Un inducteur de coûts est la cause profonde de la consommation des ressources par les activités.

Un inducteur de coûts est un facteur qui est à l'origine et qui entraîne des coûts.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 262, 263.

² MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 263.

4.4. Intérêts et limites de la méthode ABC¹

❖ Intérêt

Une aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision par :

- Le découpage en activités permet de mieux répartir les charges indirectes. Il n'y a plus une clef unique par centre mais plusieurs, donc des meilleures affectations des ressources aux activités et des activités aux produits.
- Les inducteurs d'activité apportent une première approche de la performance de chaque activité. La mise en place d'inducteurs de performance (inducteur de délai, de qualité, de coût...) enrichit cette analyse.
- La méthode ABC impute aux coûts des objets les ressources réellement consommées, les productions en grande série ne sont plus pénalisées par les petites séries.
- Au plan stratégique, le système permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit (recours à la sous-traitance, commandes personnalisées), et elle permet aussi de calculer facilement des coûts de processus.

❖ Limite

- Elle est complexe, donc coûteuse (coûteuse en maintenance, réglage, planification, contrôle...etc.).
- Elle est très contingente de la structure de l'entreprise : Toutes les entreprises ne se prêtent pas à cette méthode, qui est inutile par exemple pour une entreprise avec un seul client.
- Cette méthode se traduit souvent juste par une réflexion plus précise sur les unités d'œuvre : Par exemple, là où il n'y a qu'un seul poste, l'approvisionnement, dans la méthode des centres d'analyse.
- La méthode reste centrée sur un optique coût et la ventilation des charges indirectes. Elle n'intègre pas l'autre aspect de la compétitivité.

¹ GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Edition Economica, (1997), P 191 – P 195.

5. Les difficultés liées aux coûts de production

5.1. Des en-cours de production

Les en-cours de production représentent les biens ou services en cours de formation ou de transformation à la clôture d'une période de référence. La prise en considération des charges directes et indirectes engagées pour les produits non achevés en fin de période de calcul des coûts soulève non seulement le problème de leur évaluation, mais également celui de leur incorporation dans les coûts de production¹.

5.2. Les produits résiduels (rebut, déchet, sous-produit)

- **Les déchets** : Sont des résidus de matières provenant de la fabrication d'un produit.
- **Sous-produit** : Est un produit secondaire obtenu en cours de fabrication d'un produit principal. Il est utilisable comme matières premières par d'autres entreprises (ou par l'entreprise elle-même).
- **Les rebuts** : Des produits finis non conforme. Exemple : des pièces cassées, des produits mal dimensionnés.

Le traitement comptable des produits résiduels diffère selon qu'ils sont vendables ou non.

Cas 1 : Produit résiduel vendable => Évaluation forfaitaire de la valeur du produit résiduel. Cette évaluation vient en diminution du coût de production des produits.
Coût de production des produits terminés = Coût de production de la période + Encours de début de période – Encours de fin de période.

Cas 2 : Produit résiduel non vendable => Calcul du coût de retraitement et d'évacuation produit résiduel. Cette évaluation vient en augmentation du coût de production des produits.

¹ MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, (2004), P 78.

Conclusion

La comptabilité analytique comme présentée dans ce chapitre est un outil indispensable au contrôle de gestion car, à travers ces méthodes d'analyse des coûts, elle aide le contrôle de gestion à donner des bases pour les décisions de gestion. La comptabilité analytique procèdera à une analyse des coûts par différentes méthodes.

La méthode des coûts complets 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 des coûts variables qui ne prend en compte que certaines charges est un aide à la décision dans la mesure où elle permet de reconnaître la marge réalisée par chaque produit ou activité.

La méthode de l'imputation rationnelle quant à elle, est un mode de traitement des charges fixes, elle ne retient dans le calcul des coûts de revient que le montant de ces charges qui correspond à l'activité réelle « coût fixe rationnel », on aura alors un coût de revient rationnel. La méthode des coûts à base d'activité (ABC) constitue un système efficace de calcul des coûts, elle permet d'éviter les sous-estimations et surestimation du coût et calcul 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.

La méthode des centre d'analyse elle permet de connaître les charges de chaque section et donc on doit contre la section la plus prendre une grande charge et au essayions de minimiser ces charges.

Nous allons, maintenant, voir dans le troisième chapitre, le rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion.

Chapitre 03 : Le rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion

Introduction

Parmi les entreprises industrielles publiques, on a l'entreprise Nationale de production de Boulonneries, Coutellerie et Robinetterie (BCR), qui contient 3 filiales se sont : La filiale Orsim, la filiale Orfée et la filiale Saniak.

Le choix de l'entreprise pour l'étude pratique s'est porté sur la filiale SANIAK du groupe BCR, cette dernière est spécialisée dans la production et commercialisation de la robinetterie et accessoires sanitaires, son siège situé à Ain El Kébira (Sétif).

Dans ce chapitre ont découvert le rôle de la comptabilité analytique sur le contrôle de gestion et ses importances sur l'entreprise et pour cela on a divisé ce chapitre à deux sections, la première section pour présenter la filiale SANIAK et la deuxième section pour le cas pratique.

Section 01 : Présentation du groupe BCR

Dans cette section, j'ai mis l'accent sur l'organisme d'accueil qui est la filiale SANIAK du groupe BCR.

BCR spécialisée dans la production et la commercialisation des boulonneurs, des coutelleries et les robinetteries, comprend trois (3) sites de production : le premier au niveau de Bordj Menaiel (Boumerdes), le deuxième à Oued Rhiou (Relizane) et le troisième SANIAK à Ain el Kébira (Sétif), spécialisée dans la production et commercialisation de la robinetterie et accessoires sanitaires.

1. Historique et l'évolution du groupe BCR¹

- **1976** : début de construction des complexes de production sous l'autorité de la SONACOME.
- **1983** : naissance et création de l'entreprise Nationale de production de Boulonneries, Coutellerie et Robinetterie dont le siège de la direction Générale sise à Sétif, et qui comprend trois (3) sites de production ; le premier au niveau de Bordj Menaiel (Boumerdes), le deuxième à Oued Rhiou (Relizane) et le troisième à Ain el Kébira (Sétif).
- **2002-2003** : l'adoption d'une nouvelle réorganisation basée sur la Filialisation et spécialisation d'activité pour chaque site de production. L'entreprise BCR s'est devenue un groupe qui comprend 3 filiales à caractère industriel et commercial :
 - **La filiale Orsim** : une Spa sise à Oued Rhiou spécialisée dans la production et commercialisation de Boulonnerie et visserie.
 - **La filiale Orfée** : une Spa sise à Bordj Ménaiel, spécialisée dans la production et commercialisation de Coutellerie et Eviers de cuisine.
 - **La filiale Saniak** : une Spa, sise à Ain el Kébira, spécialisée dans la production et commercialisation de la Robinetterie et accessoires sanitaires.
- **2010** : création d'une nouvelle filiale à caractère commercial, qui a pour Nom VEDIA, et ce pour but de booster l'activité commerciale au niveau du Groupe BCR et de satisfaire un segment important de client qui est le segment des commerçants semi-

¹<https://bcr.dz/>

grossistes et Détaillant ; ainsi de développer une offre complémentaire afin de l'intégrer si y'a opportunité.

- **2016** : absorption de la filiale VEDIA par le groupe BCR et ses filiales, et l'autonomie de la filiale ORSIM, et adoption d'une nouvelle réorganisation au niveau de la tutelle, fait de BCR une entreprise appartient au groupe Mécanique (ALGERIAN GROUP OF MECHANICS – AGM), qui comprend deux sous-filiales SANIAK e ORFEE.
- **Aujourd'hui** : l'entreprise BCR relève du Groupe AGM spa « Algerian Group of Mécanics » et comprend deux sous-filiales ; SANIAK produit et commercialise la Robinetterie et ses accessoires, et ORFEE, produit et commercialise la coutellerie et les éviers de cuisine (articles en acier inoxydable).

2. Présentation la filiale SANIAK du groupe BCR¹

B.C.R

afaq ISO 14001 Environnement

afaq ISO 9001 Qualité

ALGERAC

ALGERAC

Filiale SANIAK Ain-El kebira Sétif

Tél : 036.60.80.86 Fax : 036.60.80.95

Email : info_saniak@bcr.dz Site Web : www.bcr.dz

SANIAK Groupe BCR

- ❖ **Dénomination** : « Société de fabrication d'Accessoires Industriels et Sanitaires ».
- ❖ **Siège Social** : Ain El kebira Sétif.
- ❖ **Objet Social** : Production et ventes d'articles de robinetterie.
- ❖ **Capital Social** : 806.500.000 DA.
- ❖ **Forme juridique** : SPA.
- ❖ **Date de création** : 2002.
- ❖ **Nom du cadre dirigeant principal** : YAHIAOUI Djaafer.

¹ Document interne

3. Développement de produit

Durant l'exercice 2021, l'entreprise a réussi à intégrer de nouveaux produits :

- le Robinet de salle de bain a tête ¼ de tour.
- La colonne de douche combinée.
- Le Robinet d'ablution a doubles sorties.

4. Participation aux manifestations économiques nationale et Internationale et résultats obtenus

Suite aux restrictions liées à la crise sanitaire du COVID-19, l'entreprise a participé à un nombre réduit des événements et manifestations économiques au cours de l'exercice 2021.

En effet, l'entreprise a participé en 2021, dans 05 manifestations aux niveaux nationaux et une (01) à l'étranger en Afrique du Sud.

La participation à ces événements était l'occasion de bien véhiculer l'image de marque et la notoriété de l'entreprise et ses produits ainsi d'entretenir des relations commerciales avec des clients et des prospects.

5. Autres événements majeurs non prévus impacté l'activité de la société

La filiale a connu un problème de logistique international, provoqué par la pénurie des conteneurs vides.

6. Audit dans la filiale SANIAK

Toutes les structures de la filiale SANIAK ont fait l'objet d'audit interne conformément au planning arrêté par le groupe BCR et validé par le conseil d'administration.

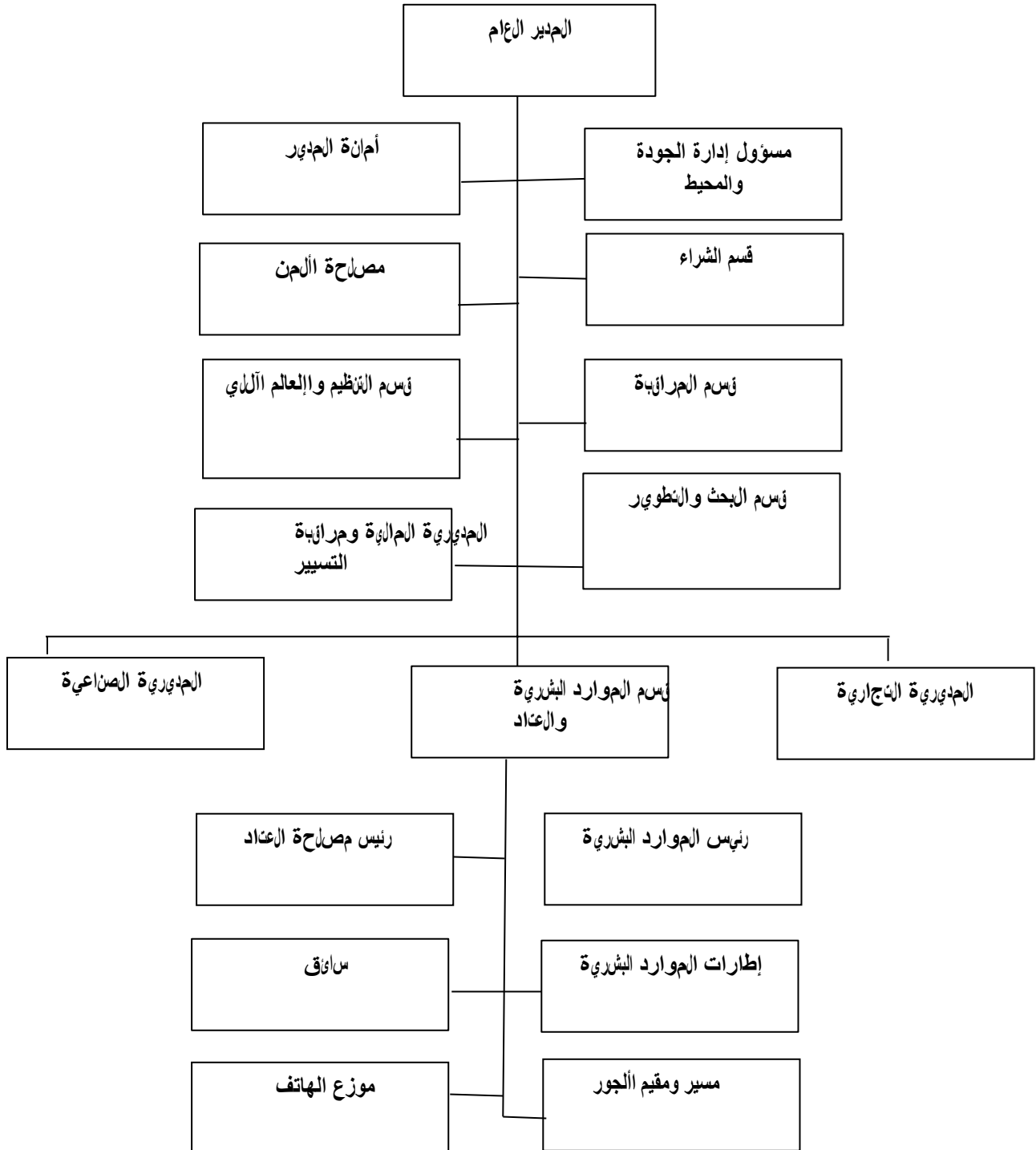
7. La place de la fonction du contrôle de gestion dans SANIAK

La fonction du contrôle de gestion est très importante pour orienter et piloter l'entreprise à réaliser ses objectifs et sa performance, il aide aussi pour prôner la décision parce que les outils du contrôle de gestion concernent comme des outils d'information de l'entreprise. Mais à partir de mon stage pratique j'ai remarqué que la fonction du contrôle de gestion au sein de la filiale SNAIK n'a pas une importance par rapport le rôle qui donne le contrôleur de gestion malgré qu'il participe aux réunions de l'entreprise.

L'organigramme de SANIAK donne une vision que l'entreprise ne donne pas une valeur très importante pour la fonction du contrôle de gestion.

8. Organigramme de la filiale SANIAK du groupe BCR

Figure 9 : organigramme



Source : Document interne

Section 02 : Cas pratique sur le calcul le coût revient et les rapports fournis par la comptabilité analytique au contrôle de gestion

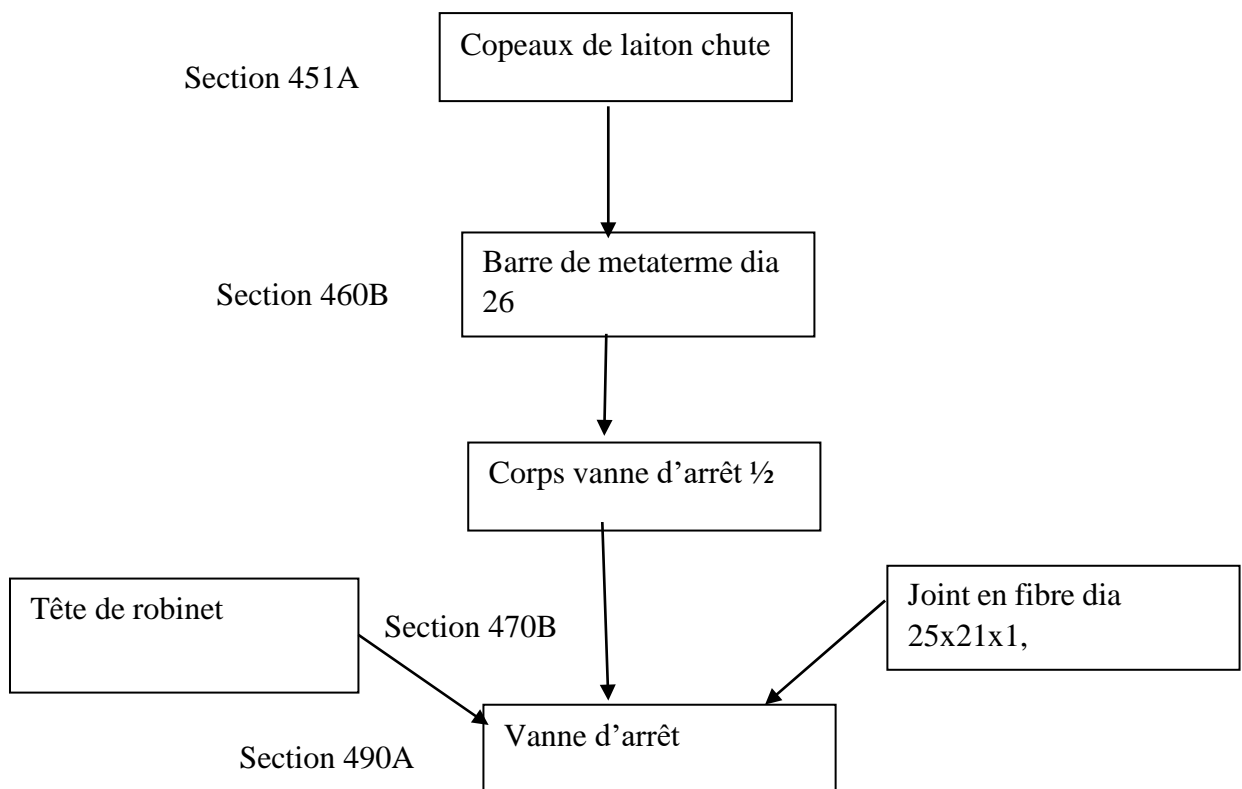
1. Calcule le coût de revient pour le produit vanne d'arrêt

SANIAK pour produire une vanne d'arrêt utilise des MP (joint en fibres dia 25x21x1, tête de robinet), et un produit semi-fini (Corps vanne d'arrêt ½), et ce produit semi-fini il utilise aussi un autre produit semi-fini (barre de métaterme dia 26), et pour fabriquer barre de métaterme dia 26 nous utilisons des copeaux de laiton chutent qui concerne comme déchet.

Pour réaliser ce produit fini on passe à plusieurs sections parmi ces sections sont :

- Section 451 A
- Section 460B
- Section 470B
- Section 490A

Figure 10 : les taches de la production le produit fini (vanne d'arrêt)



Source : créés par moi-même.

1.1. Fiche de calcul des taux de section

Tableau 10 : Tableau par section

Robinet 400A	Section 451A	Section 460B	Section 470A	Section 490A
Robinet 400A	Section 451A	Section 460B	Section 470A	Section 490A
TOT.ROB. 0,7270	Methaterm	Press.chauo	Gr. Tans	Pré-mont.
CHARGE 275144774 200030251 ACTIVIY	32659927 3237 kg	26488011 7278 kg	24959724 4881 Pièces	39451276 33769 Pièces
	10088,98	3639,36	5113,36	1168,28

Source : Document interne

1.2. Calcul le coût de revient pour les produits semi-fini et le produit fini

1.2.1. Calcul le coût de revient pour le produit semi-fini barre de metatherme dia 26

2021		Qte. par lot: 1 000 Kg				Equipement: METATHERM						
DESIG.	U.	QTE THEOR.		TX PERTE		QTE CONS.	COUT UNIT.	VALEUR MATIERE				
		BRUTE	CROUTE	FEU	TRON.			DEV	DD	DA	TOTAL	
Copeaux de laiton chutes de pressage à chaud (2009)X	KG	1000,00	155,59	20,00%		1231,118	280,00			344713	344713	
TOTAL MATIERES:										344713	344713	
DESIG.	U.	TEMPS			POIDS			NBR	TAUX SECTION	VALEUR AJOUTEE		
	O.	REGL.	1000pce	1000kg	NET	SECT.	CUM.	U.O.	COMPLET			TOTAL
Methaterm		0,40		5,50	1000,00			5,90	10088,98		59525	59525
								TOTAL V. A.		59525		59525
								STRUCTURE				43275
								TOTAL MATIERE + V.A.				447 513

Source : élaboré par l'étudiant à partir des documents internes

Pour produire le produit semi-fini metatherme dia 26 on a utilisé les copeaux de laiton chutes comme MP avec un coût total de cette MP de 344713 DA, un coût de production de 59525 DA et un prix de vente de 43275DA. Donc à partir ces coût le produit semi-fini barre de meratherme réalise un coût de revient de 447513 DA.

Le coût de revient de produit semi- fini corps de vanne 1/2 poids copeaux 42,00

N° ART.	DESIGNATION	UN.	TAUX	Pour 1000 pces		VALEUR MATIERES								
			PERTE	Poids	Coût	DEV	DD	DA	FOND.	TOT. MAT				
COMPOSANTS FABRIQUES												VALEUR AJOUTEE		
D1618846	Barre de metatherme dia 26	KG		281,0	447512,7			96864	11760	85104		16727	12160	28887
				TOT. COMP. FABRIQUES:				96864	11760	85104		16727	12160	28887

Le montant 28887 DA présente un coût de produit semi-fini qui on a consommé pour réalise 1000 pièces d'un produit semi-fini corps de vanne 1/2 poids copeaux 42,00

GAMME DE FABRICATION		U.O.	TEMPS	POIDS		TAUX REBUT		REB. A	NBR.	TAUX SECTION		VALEUR AJOUTEE				
		REGL.	1000 p	1000kg	NET	SECT.	CUM.	FONDRE	U.O.	DIRECT	AMORT.	DIRECT	STRUCT	TOTAL		
460B	Pres.chaud	0,3	6		239				6,50	3639,36		23656	17198	40854		
										TOTAL V.A.:		23656	17198	40854		
												VALEUR MATIERE ----->		96864	11760	85104
												VALEUR AJOUTEE ----->		40382	29358	69740
												VALEUR TOT. (1000 PCES):				154845

Source : élaboré par l'étudiant à partir des documents interne.

1.2.2. Calcule le coût de revient de produit semi fini corps vanne d'arrêt 1/2 poids copeaux à fondre 89,0

Source : élaboré par l'étudiant à partir des documents internes

N° ART.	DESIGNATION	UN.	TX PER	QUANTITE		COUT UNIT.	VALEUR MATIERES					TOT. MAT				
				COEF.	CONS.		DE V	DD	DA	FOND.						
		MONT.		TOTAL PCES ACHTEES:												
EBAUCHE													VALEUR AJOUTEE			
	Corps de vanne DR638003 1/2"	PCE				1	1000,0									
							154844,7									
TOTAL COMP. FABRIQUES:										85104	24920	60184	40382		29358	69740
GAMME DE FABRICATION		U.O.	TEMPS		POIDS	TAUX REBUT		REB. A	NBR.	TAUX SECTION		VALEUR AJOUTEE				
			REGL.	1000 p 1000kg	NET	SECT.	CUM.	FONDRE	U.O.	DIRECT	AMORT.	DIRECT	AMORT.	STRUCT	TOTAL	
470A	Gr.Tans		0,8	5	150				5,80	5113,36		29657		2156	29657	
***** ne pas écraser cette ligne*****									TOTAL V.A. MONTAGE :			29657		2156	29657	
VALEUR MATIERE----->										85104	24920	60184				60184
VALEUR AJOUTEE----->												70040	50919			120959
												VALEUR TOT. (1000 PCES):			181 143	

1.2.3. Calcule le coût de produit fini vanne d'arrêt
Quantités 1000 unité

**FICHE PRIX DE REVIENT COMPOSE
ASSEMBLE**

PIECE ACHETEES												
CODE	DESIGNATION	UN	TX PER MONT.	QUANTITE		COUT UNIT.	VALEUR MATIERES					
				COEF	CONS		DEV	DD	DA	CHUTE.	TOT.MAT	
DR458035	Joint en fibre dia 25x21x1	PCE		1	1000	1,13			1130			1130
dr452063u	Tête de Robinet	PCE		1	1000	159,88	150866	9013				159879
				TOTAL PIECES ACHETEES			150866	9013	1130			161009

Source : élaboré par l'étudiant à partir des documents internes

COMPOSANTS FABRIQUES		coût						VALEUR AJOUTEE		
DR458034R	Corps vanne d'arrêt 1/2"	PCE	1000	85104	24920	60184	DIRECT		STRUCT.	TOTAL
			pce							
			181	85104	24920	60184				
			1 1000,0 143,2	TAUX REBUT	NBR.	TAUX SECTION				
				SECT.	CUM.	U.O.	DIRECT	AMORT.		
			TOT. COMPOS. FABRIQUES:			10,10	1168,28			
GAMME DE MONTAGE		U.O.	TEMPS	POIDS	VALEUR AJOUTEE					
490A	Pré-mont.		1000		DIRECT		STRUCT.	TOTAL		
		REGL.	p	1000kg NET						
		0,1	10							
*****ne pas écraser cette ligne et la première*****		%			TOTAL V.A. MONTAGE:					
		61	VALEUR MATIERE							
			>							
			VALEUR AJOUTEE-							
			<							
		39			150866	9013	86234	24920	221193	
		100								
										221 193
										81 839 59 497
										141 337
										362 530
										VALEUR TOTALE 1000 PIECES:

Source : élaboré par l'étudiant à partir des documents internes

2. Les rapports fournis par la comptabilité analytique au contrôle de gestion

La comptabilité analytique un des outils indispensables du contrôle de gestion et un système d'informations internes de l'entreprise elle assure le suivi de la production du début de l'achat de MP jusqu'à la fin de la production. Les rapports les plus importants qui sont fournis par la comptabilité analytique sont :

- Rapport de suivi des achats.
- Rapport de suivi des stocks.
- Rapport de suivi des consommations.
- Rapport de suivi la production.

BCR Spa	Rapport d'activité du mois de décembre 2021	Tableau N°5
	Suivi des stocks	Filiale : SANIAK

Tableau
11: Suivi
des stocks

U:KDA

Désignation	PREV. M	Stocks début du moins	Mouvements du mois		Mouvements cumulés		stocks fin du mois	évolution M/M-1	stocks N-1	PREV N
			Entrées	Sorties	Entrées	Sorties				
Matières et fournitures										
▪ Matières premières	11 436	11 268	49 619	50 303	124 524	126 497	10 584	94%	12 557	11 436
▪ Matières consommables	219 398	201 574	3 209	-18 157	44 036	41 523	217 663	108%	220 427	219 398
▪ Piece achetées	25 494	174 687	36 112	122 105	412 276	404 925	88 693	51%	83 084	25 494
TOTAL	256 329	387 529	88 940	154 251	580 836	572 945	316 940	82%	316 068	256 329
Produits										
▪ Semi- finis	222 966	151 137	71 726	47 245	1 560 366	1 544 398	175 618	116%	159 650	22 966
▪ produits en cours	220 551	155 336	148 278	20 230	230 273	558 702	283 414	182%	283 867	220 551
▪ Déchets	50 084	9 761	41 417	-5 076	95 147	88 976	56 255	576%	50 083	50 084
▪ Produits finis	145 328	252 496	255 769	313 898	1 071 735	1 022	186 359	74%	145 328	145 328

						696				
TOTAL	638 929	568 731	517 190	376 297	2 957 521	3 214 772	701 646	123%	638 929	638 929
TOTAL GENERAL	895 258	956 260	606 130	530 548	3 538 357	3 787 717	1 018 586	107%	954 997	895 258

Source : élaboré par l'étudiant à partir des documents internes

Rapport d'activité du mois de décembre 2021

Suivi de la production

		Produits semi-fini		produits en cours		produits finis		Déchets et rebuts	
		Prev	Real	prev	Real	prev	Real	prev	Real
mois	Production de l'exercice(1)								
	Valeur	171 474	71 726	8 574	148 278	158 406	255 769	8 794	41 417
	Physique	842 093	1 431 492	42 105	41 220	153 298	286 422	31 407	288 039
	Production pour cons(2)								
	Valeur	162 900	47 245	16 442	20 230			8 794	-15 731
	Physique	799 988	1 462 573	74 511	29 788			31 407	
	production pour ventes(3)								
	Valeur					177 441	313 898		10 655
	Physique					170 067	172 296		
3)	(72) production stockée (1-2-	8 574	24 481	-7 868	128 048	-19 035	-58 129	0	46 493
cumul	(1) production de l'exercice								
	Valeur	1 266 325	1 560 366	63 316	517 360	1 267 434	1 071 735	52 677	95 147
	Physique	5 257 571	6 066 137	42 105	715 033	1 219 265	1 013 707	188 130	479 776
	Production pour cons(2)								
	Valeur	1 203 009	1 544 398	126 632	517 843			52 677	38 087
	Physique	4 994 693	5 986 848	42 105	830 262			188 130	192 051

production pour ventes(3)								
Valeur					1 267 434	1 022 696		50 889
Physique					1 219 265	906 003		25 000
(72) Production stockée (1-2-3)	63 316	15 968	-63 316	-483	0	49 039	0	6 171

Source : élaboré par l'étudiant à partir des documents internes

Chapitre 03 : rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion

84

BCR Spa	Rapport d'activité du mois de Décembre 2021	Tableau N° 6
	Suivi des consommations	Filiale : SANIAK

U: KDA

Désignation	Prévu N	Données de la période			Données cumulées			Cumul N-1	Prévu Consom M+1	Prévu Récep M+1
		Prévu	Réalisé	%	Prévu	Réalisé	%			
Matières premières	108 650	17 761	50 303	283%	108 650	126 497	116%	72 415	3 454	16 345
Pièces achetées	574 028	73 353	122 105	166%	574 028	406 666	71%	381 994	16 105	40 200
Outillage	8 795	1 099	-2 787	-254%	8 795	11 191	127%	12 811	360	1 198
Pièces de rechanges	16 130	2 016	-4 600	0%	16 130	1 317	8%	2 490	388	757
Produits chimiques	41 051	5 131	-10 281	-200%	41 051	16 749	41%	19 705	1 512	505
Matières consommables	12 738	1 592	-489	-31%	12 738	12 266	96%	13 409	806	1 092
énergie (eau, gaz, électricité)	14 609	1 826	3 106	170%	14 609	16 206	111%	16 011	703	0
TOTAL	776 000	102 778	157 357	153%	776 000	590 892	76%	518 835	23 328	60 097
Production de la période	1 267 434	177 671	322 537	182%	1 376 077	1 039 510	76%	903 218	46 830	
Ratios cons /prod x 100	61	58	49	84%	56	57	101%	57	50	

Source : Elaboré par l'étudiant à partir des documents internes

BCR Spa	Rapport d'activité du mois de Décembre 2021 Suivi des achats				Tableau N°4		
	Filiale : SANIAK						
Désignation	Prévu N	Données de la période			Données cumulées		
		Prévu	Réalisé	%	Prévu	Réalisé	%
Marchandises							
Matières Premières	107 529	13 439	49 619	0%	107 529	124 524	116%
Pièces achetées	516 438	64 545	36 112	0%	516 438	412 276	80%
Outillage	8 796	735	40	5%	8 796	11 548	131%
Pièces de rechanges	16 122	1 356	-4	0%	16 122	8 891	55%
Produits chimiques et Auxil.	40 167	2 369	616	26%	40 167	11 131	28%
Matières consommables	12 600	1 575	2 557	162%	12 600	12 466	99%
Investissements				0%		0	0%
TOTAL	701 652	84 019	88 940	106	701 652	580 836	83%
Origine des achats							
-Importation	631 487	75 617	36 331	48%	631 487	432 169	68%
-Local	70 165	8 402	52 609	626%	70 165	148 667	212%

Source : Elaboré par l'étudiant à partir des documents internes

- En 2021 on a acheté 124524 DA de MP par rapport un prévu de 107529 DA et ça accuse de la baisse de valeur de dinars.
- Les pièces achetées on a réalisé 80%, par rapport le prévu.
- Outillage on a acheté 11548 DA, avec un taux 131% de réalisation par rapport de la valeur de prévu.

- Qui concerne les pièces de rechange on a acheté une valeur de 8891 DA, avec un taux de 55% de valeur prévue.

À partir de ces rapports nous pouvons calculer les écarts entre l'activité réelle et l'activité prévisionnelle et pour les justifier afin de prendre une décision corrective.

3. Analyse de l'activité de la filiale

3.1. Objectifs assignés à la filiale

Tableau 12 : les principaux agrégats

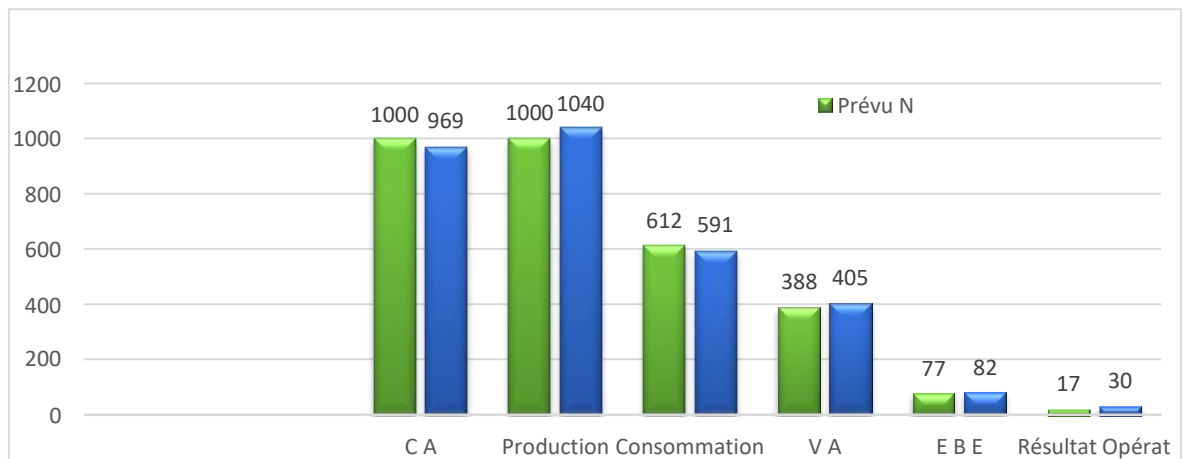
PRINCIPAUX AGREGATS	Prévu N (Révisé suite à l'impact du COVID 19) Montant MDA (1)	Réalisation N Montant MDA (2)	% Réal. (2)/(1)	Evolution N & N-1	
				Rappel N-1 (3)	% (2-3)/(3)
CHIFFRE D'AFFAIRES	1000	969	97%	867	12%
PRODUCTION DE L'EXERCICE	1000	1040	104%	903	15%
CONSOMMATIONS INTERMEDIAIRES	612	591	97%	543	9%
VALEUR AJOUTÉE	388	405	104%	360	13%
EXÉCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	77	82	106%	67	22%
RÉSULTAT	17	30	176%	1	29%

Source : document interne

- Au 31 décembre 2021, le chiffre d'affaires réalisé est de l'ordre de 969 MDA pour une prévision de 1000, soit un taux de réalisation de : 97%.
- Comparativement à la réalisation de l'exercice 2020, le chiffre d'affaires a connu une évolution de 102 MDA soit une évolution de 12%.
- La production de l'exercice 2021 est de 1040, pour une prévision de 1000 MDA, soit un taux de réalisation de 104%, comparativement à l'exercice 2020, on enregistre une évolution de 15%.

- La valeur ajoutée enregistrée au titre de l'exercice est de 405MDA soit 104% de l'objectif, comparativement à l'exercice 2020, elle a connu une évolution de l'ordre de 13%.
- L'excédent brut d'exploitation affiche un montant de 82 MDA en 2021 soit 106% des prévisions, et une augmentation de l'ordre de 15MDA relativement à l'exercice 2020, soit un taux d'évolution de 22 %.
- En termes de résultat opérationnel, la filiale a enregistré un résultat positif de 30MDA.

Figure 11 : activité prévu et réalisation d'année N



Source : document interne

3.2. Evolution des principaux agrégats

Tableau 13 : évolution des principaux agrégats

PRINCIPAUX AGREGATS	Prévu N	Réalisation N	% Réal. (2)/(1)	Evolution N & N-1	
	(1)	(2)		Rappel N-1 (3)	% (2-3)/(3)
Stocks :	895	1126	126%	1 054	7%
Matière Première	8	11	138%	13	-15%
Produits Finis	212	186	88%	179	4%
Créances-Clients	500	598	120%	686	-13%
Dettes-Fournisseurs d'exploitation	257	504	196%	513	-2%
Trésorerie nette		88		-277	132
Charges du	298	305	102%	278	10%
Effectif	382	379	99%	386	-2%
Notes : méthodes de calcul des ratios					
Trésorerie nette = Trésorerie de l'actif – Trésorerie du passif					

Source : document interne

- Aux 31/12/2021 La valeur brute totale des stocks est de 1126, soit 126% des prévisions, comparativement à l'exercice précédent, on enregistre une hausse de 7 %.
- Les créances clients brutes sont de l'ordre de 598 MDA en 2021, contre 686 MDA en 2020, soit une diminution de 13%, ceci s'explique par les efforts de l'entreprise en matière de recouvrement des créances.
- Le montant total des dettes fournisseurs d'exploitation enregistrée en 2021 est de 504 MDA soit une baisse de 2% comparativement à 2020.
- La trésorerie Nette de l'exercice est de l'ordre de 88 MDA, contre -277 MDA au titre de l'exercice 2020, cette amélioration est dû principalement au rééchelonnement du découverts bancaires généré par l'impact de COVID 19.
- Le montant des charges du personnel au titre de l'exercice 2021 a connu une augmentation de 10% par rapport à celui enregistré en 2020, ceci s'explique par le fait que les charges salariales générées dans le cadre des congés exceptionnels (50% de nos employés), et cela en application de l'article N°8 du Décret exécutif n° 20-69 du 21 mars 2020 relatif aux

Chapitre 03 : rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion

89

mesures de prévention et de lutte contre la propagation du Coronavirus. Ont été logées dans un compte spécifique sous l'intitulé "Congé Exceptionnel a Remboursé par l'Etat".

3.2.1. Production

Tableau 14 : production

PRINCIPAUX PRODUITS	Quantité		Montant (MDA)			Taux de Réalisation % (3) / (1)	Taux % d'évolution
	Prévu (N)	Réalisé (N)	Prévu N (1)	Réalisé N-1 (2)	Réalisé N (3)		(3)-(2)/(2)
1- Robinetterie Sanitaire :	395 500	275 724	750	536	695	93%	30%
Sanitaire économique.	84 600	72 111	60	54	71	118%	31%
Collection PRIMA	115 850	103 744	240	207	239	100%	15%
Collection Mitigeurs Economique	151 200	70 352	300	188	227	76%	21%
Collection Mitigeurs HDG	43 850	29 517	150	87	158	105%	82%
2- Robinetterie Bâtiment :	579 000	437 201	234	193	198	85%	3%
Robinet de puisage	430 000	359 825	166	155	166	100%	7%
Vannes d'arrêts.	149 000	77 376	68	38	32	47%	-16%
3- Gaz et Accessoires :	244 765	96 806	16	106	55	344%	-48%
Robinet gaz	175 000	59 723	16	92	44	275%	-52%
Accessoires	69 765	37 083	0	14	11		-21%
Total robinetterie	1 219 265	809 731	1 000	835	948	95%	14%
- AMC		128 559		27	14		-48%
- EMB filial NAFTAL		75 380		62	65		5%
*- DIVERS		419 653		4	37		825%
Total autres	0	623 592	0	93	116		25%

Chapitre 03 : rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion

90

Total Général	1 219 265	1 433 372	1 000	928	1064	106%	15%
----------------------	-----------	-----------	-------	-----	------	------	-----

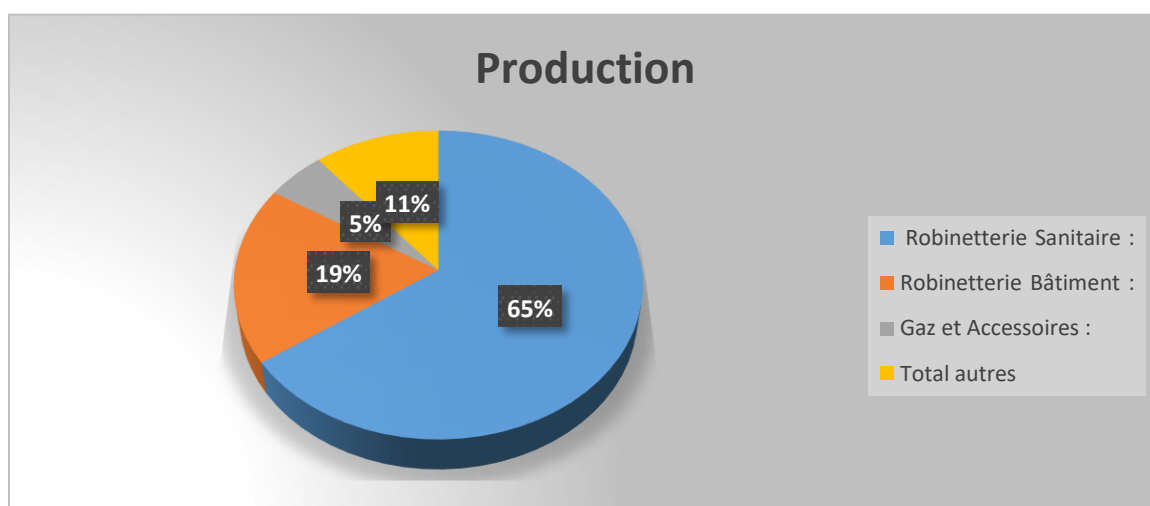
Source : document interne

La production globale en produits finis au titre de l'exercice 2021 a atteint 1064 MDA, ce qui donne un taux de réalisation de 106% par rapport aux prévisions.

La production réalisée est subdivisée en 04 familles distinctes, à savoir :

- La robinetterie sanitaire 65% de la valeur globale de la production.
- La robinetterie bâtiment avec un taux de 19% de la valeur globale de la production.
- La robinetterie Gaz et accessoires 5 %, de la valeur globale de la production.
- La sous-traitance 11% de la valeur globale de la production.

Figure 12 : Robinetterie Par Famille



Source : document interne

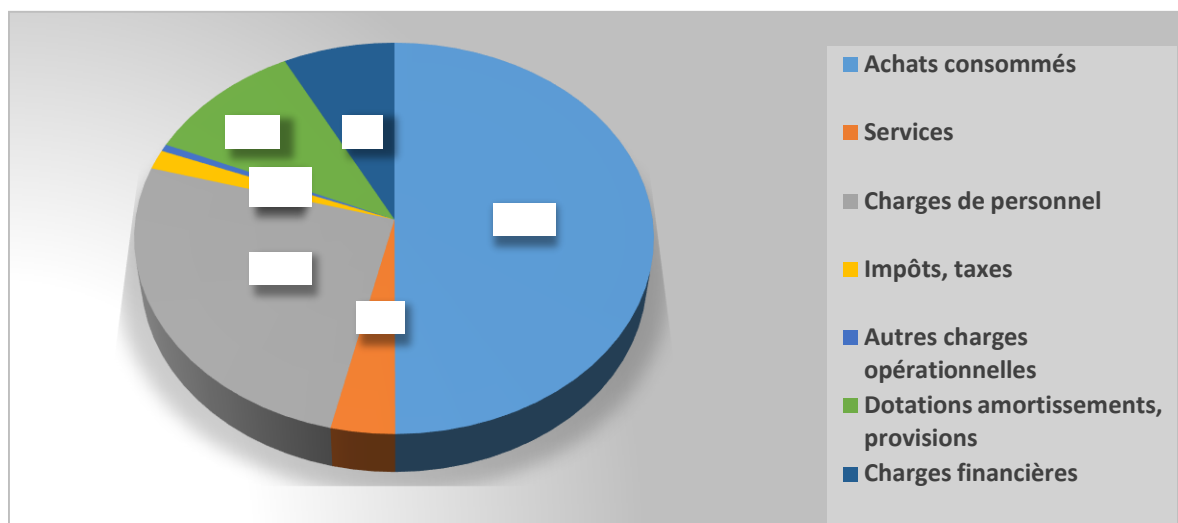
3.3. Analyse des charges de l'activité

Tableau 15 : les charges de l'activité

LIBELLE	Exercice N-1 Montant (MDA) (1)	Exercice N Montant (MDA) (2)	% (N)	Montant MDA (3)=(2)-(1)	Ecart en % (3)/(1)
Achats consommés	519	591	114%	72	14%
Services	24	43	179%	19	79%
Charges de personnel	278	305	110%	27	10%
Impôts, taxes	15	19	127%	4	27%
Autres charges opérationnelles	10	7	70%	-3	-30%
Dotations amortissements, provisions	141	128	91%	-13	-9%
Charges financières	81	90	111%	10	12%
TOTAL	1068	1183	111%	115	11%

Source : document interne

Figure 13 : REPARTITION DES CHARGES 2021



Source : document interne

- À la lecture de la présentation graphique, nous constatons que la partie majoritaire des charges de l'entreprise est dédiée bien évidemment à la consommation des inputs à hauteur de 50% du montant total des charges, puis les charges du personnel avec un taux de 26% et le reste ont été partagées consécutivement entre les autres composantes dotations aux amortissements et provisions 11%, charges financières 8%, les services 4%, autres charges opérationnelles 1% et les impôts 1%.

3.3.1. Charges personnel

Tableau 16 : les charges personnel

LIBELLE	Exercice 2020 (en MDA)	Exercice 2021 (en MDA)
Montant de charge	278	305
Effectif	386	379
Production / Effectif	2,34	2,56
Charges du Personnel / Valeur Ajoutée	0,77	0,75

Source : document interne

Chapitre 03 : rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion

93

Les charges du personnel au titre de l'exercice 2021 sont de l'ordre de 305 MDA, contre 278 MDA en 2020, une augmentation de 26 MDA, cela s'explique par le fait que le montant de l'impact COVID19 durant l'exercice 2020 (charges salariales relatives aux congés exceptionnels) a été affecté dans un compte spécifique intitulé "congé Exceptionnel à rembourser par l'État" dans l'attente du remboursement de l'État et la non-rémunération du personnel gréviste durant 17 jours.

- Le nombre d'effectif total en 2021 est 379 employés, contre 386 en 2020, soit une sortie de 07 agents (départ en retraite).
- Le ratio production/effectif est de 2.56 en 2021 contre 2.34 en 2020, soit une augmentation de 0,22 ce qui s'explique par la hausse du chiffre de la production en 2021.
- Le ratio charge du personnel / valeur ajoutée passe de 0,77 en 2020 à 0.75 en 2021.

4. Analyse des produits de l'activité

4.1. Chiffre d'affaires

Tableau 17 : chiffre d'affaire

LIBELLE	Exercice N-1 (1)	Exercice N (2)	% du CA (N)	Variation N-1 et N	
				(3)=(2)-(1)	Ecart (3)/(1)
CHIFFRE D'AFFAIRES :	867	969	112%	102	12%
Vente Produits finis	801	889	111%	88	11%
Activité de sous-traitance					
Dont	66	46	70%	-20	-30%
Prestation Services	43	26	60%	-17	-40%
Vente Déchets	5	34	68%	29	58%

Source : document interne

Le chiffre d'affaires réalisées en 2021 est de 969 MDA contre 867 MDA en 2020, soit une évolution de 12%.

Les sources du chiffre d'affaires sont subdivisées en 02 composantes à savoir :

- vente des produits finis robinetterie, celle-ci qui constitue la part importante du chiffre d'affaires, dont les montants réalisés en 2020 et 2021 sont respectivement, 801 MDA et 889 MDA.
- Sous-traitances et Prestation de services, la filiale a réalisé durant l'exercice 2021 un montant de 46 MDA.
- La filiale a pu vendre une partie de ses déchets en 2021 pour un montant de 34 MDA.

4.2. Activité de la sous-traitance

Le chiffre d'affaire réalisé est de 46 MDA réparti comme suit :

- L'entreprise AMC : Fabrication des accessoires pour compteur de Gaz, pour un montant de 18 MDA.
- BAG : Fabrication de piston, transformation des déchets en barres et matriçage de corps et vourons des robinets bouteille à Gaz, pour un montant de 18 MDA.
- Divers autres clients : 2 MDA.
- Filiales BCR (ORFEE, ORSIM) : 8 MDA

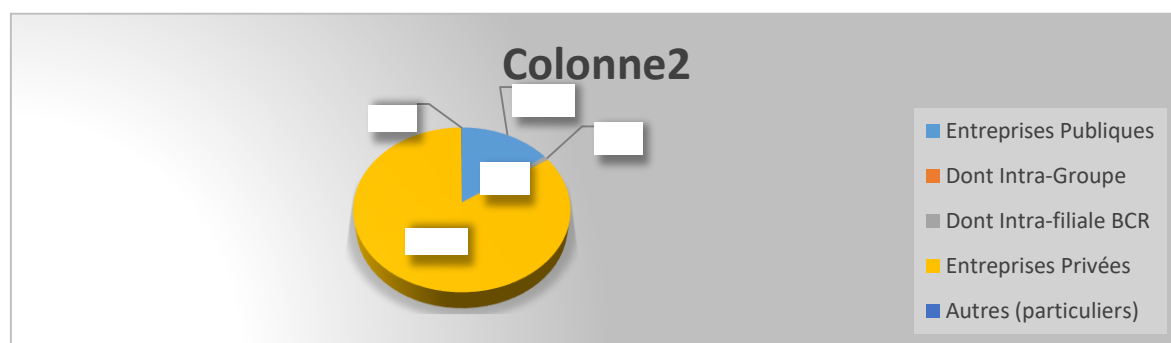
4.3. Répartition du chiffre d'affaires par clients

Tableau 18 : répartition le CA

Répartition du Chiffre d'affaire par Clients	N-1	N	% du CA (N)
Chiffre d'affaires réalisé	867	969	112%
Entreprises Publiques	82	145	177%
Dont Intra-Groupe	0	0	0
Dont Intra-filiale BCR	9	8	89%
Entreprises Privées	783	815	104%
Autres (particuliers)	1	1	100%

Source : document interne

Figure 14 :les clients de la filiale



Source : document interne

Les entreprises privées constituent la source la plus élevée du chiffre d'affaires de la filiale SANIAK, dans la mesure où elles représentent 84% du total du chiffre d'affaires, ces dernières sont constituées principalement par les agents agréés et les utilisateurs (chantiers). En deuxième position, elles interviennent les entreprises publiques avec une contribution de 15%. Cette situation s'explique par la conjoncture du marché national de la construction bâtiment lequel est détenue sa majorité par les entreprises privées.

5. Stocks

Tableau 19 : stocks

Libelle	Exercice N-1 (Net)	Exercice N en (MDA)			Ratios de Rotation
		Brut	Provisions	Net	
STOCK TOTAL	1028	1125	21	1105	107%
Marchandises	50	50	4	49	98%
Matieres et fournitures	172	179	4	175	102%
Autres approvisionnement	128	138	7	131	102%
En-cours de production	297	297	0	297	100%
Stocks de produits dont:	381	459	6	453	119%
Produits intermédiaire ROB	160	176	0	176	110%
Produit fini Robinetterie	140	186	5	181	129%
Autres produits Auxiliaires	31	41	1	40	129%

Chapitre 03 : rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion

96

Déchets	50	56	0	56	112%
Stocks provenant d'immobilisations	0	2	2	0	0
Stocks à l'extérieur	0	0	0	0	0

Notes : méthodes de calcul des ratios

Rotation des Marchandises = (Stocks marchandises / coût d'achat des marchandises vendues en état HT) * 12

Rotation Matières Premières = (Stocks en MP / MP consommées HT) * 12

Rotation Produits Finis = (Stocks des produits finis / CA HT de la production vendue) * 12

Rotation Produits En Cours = (Stocks des produits en cours / CA HT de la production vendue) * 12

Source : document interne

- La valeur nette globale des stocks en fin 2021 est de 1125 MDA contre 1028 MDA en 2020, soit une hausse de 7 %.
- Le ratio de rotation produite finie en moins par rapport à la production vendue en 2021 représente 2.3 mois du CA.
- Le ratio de rotation produites encours en moins par rapport à la production vendue en 2021 représente 3.6 mois du CA.
- Le ratio de rotation Matières Premier en moins par rapport aux consommations en 2020 représente 3.6 Mois des consommations.

Conclusion

À partir de ce stage pratique au sein la filiale SANIAK du groupe BCR j'ai découvert le rôle de la comptabilité analytique autant qu'un outil du contrôle de gestion, car :

- Elle permet à la fonction du contrôle de gestion de suivre les coûts facilement.
- Elle permet de rédiger les budgets.
- Elle fournit des rapports sur les achats, les stocks, la consommation et la production et ça permet de suivre les niveaux de production facilement
- Elle est considérée comme un système d'information pour les autres outils du contrôle de gestion, parmi ces outils le tableau de bord et contrôle budgétaire.

La comptabilité a aidé la filiale SNAIK à prendre des décisions à très importantes, parmi ces décisions on a :

- Recherche des nouveaux marchés.
- Importation de la MP avec le maintien de la qualité
- Demander à l'état d'imposer les produits de SANIAK pour les entreprises publiques.

Donc la comptabilité analytique est les outils indispensables du contrôle de gestion qui aide l'entreprise à prendre les bonnes décisions et dans au bon moment.

Conclusion générale

Le contrôle de gestion est l'une des fonctions les plus importantes au sein de l'entreprise, c'est une technique de conduite des organisations, et de ses objectifs. Elle permet de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise, et de répondre aux besoins d'informations des gestionnaires afin de prendre la décision, et ça à partir de ses outils.

La comptabilité analytique parmi les outils indispensables du contrôle de gestion qui assure un suivi des coûts et aide à rédiger les rapports sur l'achat, les stocks, la consommation et la production.

L'objectif de notre travail était d'étudier la comptabilité analytique comme outil indispensable du contrôle de gestion et sa contribution sur cette fonction. En effet, notre recherche visait à apporter une réponse à notre problématique de départ :

Comment la comptabilité analytique contribue-t-elle à l'amélioration du système de contrôle au sein de l'entreprise ?

Ainsi pour orienter notre travail nous avons émis un ensemble d'hypothèses, que nous avons pu confirmer ou infirmer comme suit.

Première hypothèse : La comptabilité analytique outil de prise de décision : cette hypothèse a été confirmée. Parce que la comptabilité analytique offre aux dirigeants la possibilité de prendre des décisions à court, moyen et à long terme et cela grâce à une analyse préalable des coûts, et ce qui a été confirmé par le responsable de contrôle de gestion de la filiale SANIAK du groupe BCR.

Deuxième hypothèse : La comptabilité analytique est un système d'information interne de l'entreprise : confirmée. Car elle touche tous les domaines de production et aide à déterminer le coût des produits et leur rentabilité, donc elle fournit toutes les informations qui concernent la production.

La comptabilité analytique offre aux dirigeants la possibilité de prendre des décisions à court, moyen et long terme et cela grâce à une analyse préalable des coûts. En effet, la connaissance des coûts est indispensable pour prendre des décisions telles que :

- fixer un prix de vente (prix catalogue, établissement d'un devis, réponse à un appel d'offre, ...).
- gérer un portefeuille de produits (décider quels produits développer ou arrêter).
- choisir d'internaliser ou d'externaliser une fabrication.
- déterminer sur quels éléments faisaient porter les efforts de réduction des coûts.
- décider de lancer un nouveau produit.

Et donc à partir de ça la comptabilité analytique contribue à améliorer le système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise, elle est aussi une source de données pour les autres outils du contrôle de gestion par exemple le contrôle budgétaire à partir des données de cette comptabilité on peut calculer les écarts, même aussi le tableau de bord ses informations sont fournies par la comptabilité analytique et ce que j'ai remarqué durant mon stage pratique.

La comptabilité analytique a permis à la filiale SANIAK a :

- suivre les opérations relatives à la production de l'achat de MP jusqu'à la vente des produits.
- prendre les décisions au bon moment, et rédiger les rapports facilement sur les achats, les stocks, la consommation et la production.
- Déterminer le produit le plus rentable.
- Maîtriser les coûts.

Malgré, cette importance de la comptabilité analytique, la plupart des entreprises algériennes ne l'appliquent pas pour diverses raisons :

- La comptabilité analytique est coûteuse et difficile à appliquer (du fait de l'absence de spécialistes en la matière).
- La comptabilité analytique est facultative au sein des entreprises algériennes.

Enfin, il faudrait que l'entreprise algérienne donne une importance à la comptabilité analytique pour pouvoir suivre les coûts et pour prendre la décision au bon moment.

Toute entreprise qui veut se maintenir sur le marché à la fois national et international doit donner une grande importance à la fonction du contrôle de gestion et ses outils surtout la comptabilité analytique car elle aide l'entreprise à maîtriser ses coûts et à suivre le marché et aussi prendre les décisions correctives au bon moment. La fonction du contrôle de

gestion oriente l'entreprise pour réaliser ses objectifs à moindre coûts et améliorer sa performance.

Les recommandations :

- Les entreprises doivent utiliser la comptabilité analytique, même si celle-ci n'est pas obligatoire juridiquement.
- Mobiliser toutes les ressources humaines nécessaires pour gérer la comptabilisation analytique.
- La maîtrise des coûts est indispensable pour mieux piloter la performance de l'entreprise.

Les limites de la recherche :

- La difficulté de trouver un lieu de stage.
- La difficulté d'obtention des données jugés confidentiels par l'entreprise, et accuse de ça nous permet pas de montrer l'objectif de notre travail.
- Le sujet très large, nous ne pouvons pas explorer tout à la fois.

La Bibliographie

Ouvrages

- Aurélien, Ragaigne, et Caroline, Tahar, Contrôle de gestion, 2^e édition, Gualino éditeur, Lextenso éditions, 2017/2018.
- Béatrice et Francis Grandguillot, L'essentiel du Contrôle de gestion, Gualino éditeur, 5^e édition, 2011.
- BEATRICE, GRANDGUILLOT Francis, Comptabilité analytique, édition galino, Paris, 1998.
- Bernard, Augé, et Gérard, Naro, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2011.
- BESCOS et MENDOZA, Le management de la performance, Edition comptable Maleseherbes, Paris, 1994.
- BOUGHABA A, comptabilité analytique d'exploitation, BERTIE Edition ALGER, 1991.
- BOUGHABA ABDELLAH, comptabilité analytique d'exploitation, édition BERTI, ALGER, 1998.
- Brahim, AAOUID, COMPTABILITE ANALITYQUE D'EXPLOITATION, Faculté pluridisciplinaire de Nador.
- BURLAND(A) et autres, DCG11 Contrôle de gestion, édition Foucher, 2010.
- Claude ALAZARD, et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2^e édition, Editions FRANCIS LEFBVRE, Paris, 2010.
- Claude, ALAZARD, Sabine, SEPARI, Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATION, 5^e édition, Editions FRANCI LEFEBVRE DUNOD, Paris, 2018.
- DUBRUELLE Louis, JOURDAN Didier, comptabilité analytique de gestion, EDITION DUNOD, paris 2003.
- DUPUY, Yves, les bases de la comptabilité analytique de gestion, édition ECONOMICA, paris, 2003.
- Gérard MELYON « comptabilité analytique » 3e édition, Bréal édition, PARIS, 2004.
- Guy DUMAS, Daniel LARUE, Contrôle de gestion, édition, litec, paris, 2005.
- IDELHAKKAR Brahim, comptabilité analytique ,6eme édition, paris, 2009.
- Jean-Guy, DEGOS, et Amal, ABOU FAYAD, Premiers pas en comptabilité financière, e-theque, 2013.

- LAUZEL P., BOUQUIN H., Comptabilité analytique et gestion, éditions Sirey, Paris, 1985.
- LAZARY, « la comptabilité analytique », édition DAREL OYHMANIA, Alger, 2007.
- MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, 3^e édition, Bréal France, 2004.
- MELYON Gérard, Comptabilité analytique, 4 Edition, France.
- Nicolas, Berland, et Yves, De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et managériales, Pearson, France, 2011.
- Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4^{ème} édition, PARIS, 2003.
- Zouhair DJERBI, Xavier DURAND et Catherine KUSZLA, Contrôle de gestion Anticiper les couts, DUNOD, Paris.

Les travaux universitaires

- Abdeslam, BENKALED, et Ali, TEBAKH, La comptabilité analytique un outil d'évaluation des couts et de prise de décision, Mémoire de master, ESC, 2015.
- DERHMON, Hilal, AMOURA, Djamel, La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise, Blida, Algérie.
- DR. Ali, ZEGGAGH, Polycopié de cours du module « Comptabilité Analytique », Université A/MIRA, Bejaïa.
- HAMADACHE, Sonia, et KHERFI, Lynda, Mémoire de master, Analyse des coûts et évaluation du coût revient, UNIVERSITE ABDERAHMANE MIRA DE BEJAIA, 2020.
- KORIB, Naima, Thèse du doctorat, Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprise algériennes, 2019.
- LARTI, Hanene, Mémoire de master, Mise en place de la méthode ABC au sein du groupe FERTIAL, 2019.

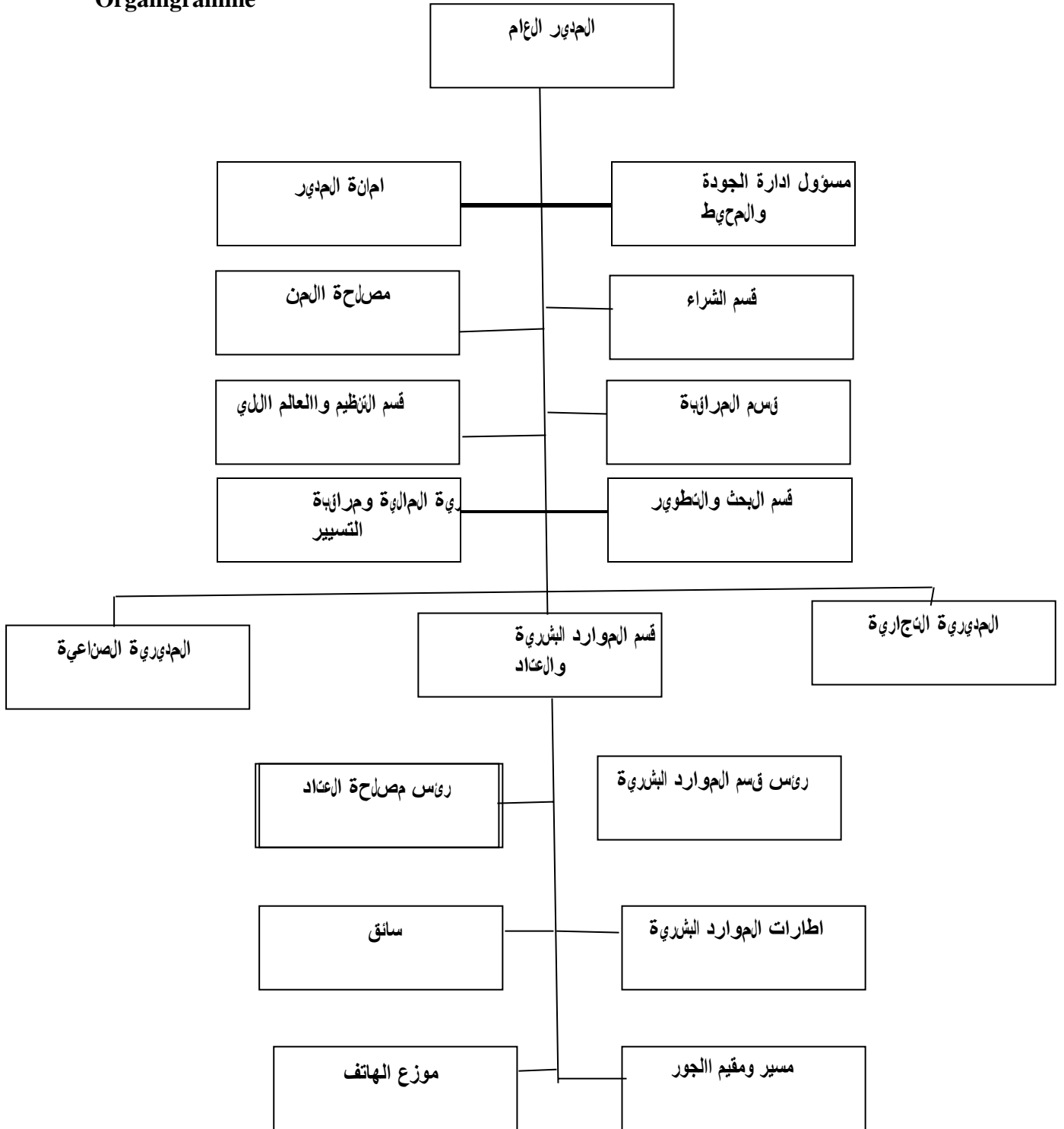
Site web

- [file:///C:/Users/HP/Downloads/attachement_356%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/attachement_356%20(1).pdf)
- <https://bcr.dz/>
- <https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/537e1fa203d91.pdf>

Les Annexes

Annexe 01

Organigramme



Annexe 02

Fiche de calcul des taux des sections – Tableau par section

ROBINET. 400A	SECTION 450A	SECTION 450B	SECTION 450C	SECTION 450P	SECTION 451A	SECTION 470B	SECTION 470C
ROBINET. 400A	SECTION 450A	SECTION 450B	SECTION 450C	SECTION 450P	SECTION 451A	SECTION 470B	SECTION 470C
TOT . ROB. 0,727	Noyautage	Coulage	Ebarbage	Bas.Press	Methaterm	Pet. Tans	Frasaige
CHARGE 275144774	10066745	7046399	9809367	5072277	32659927	7534520	1815677
200030251							
ACTIVIY	1 215	1 139	1 641	564	3 237	794	2 572
	8282,86	6188,3	5978,12	8989,92	10088,98	9491,97	705,82

SECTION 470D	SECTION 470 ^E	SECTION 470F	SECTION 475A	SECTION 475B	SECTION 480A
SECTION 470D	SECTION 470 ^E	SECTION 470F	SECTION 475A	SECTION 475B	SECTION 480A
Tournage	Diamat	Zaf+Daf	Déc-miltib	Déc-mono	Bras.Cintr
2099620	2756852	3684400	8647520	5163495	6506654
1 537	516	877	5 800	3 011	1 814
1365,81	5343,98	4203,48	1491,01	1714,8	3587,12

SECTION 480C	SECTION 480E	SECTION 480F	SECTION 485R	SECTION 490A
SECTION 480C	SECTION 480E	SECTION 480F	SECTION 485R	SECTION 490A
Meul.Man	Polis.Man	Tribofini	Chr.robin.	Pré-mont
24221979	33497621	269529	23393181	39451276
9 187	12 680	199	1 190	33 769
2636,65	2641,86	1354,42	19664,2	1168,28

La table des matières

Dédicace.....	3
Remerciement	1
La liste des figures.....	2
La liste des tableaux.....	3
La liste des abréviations.....	4
Le sommaire.....	7
Introduction générale	8
Chapitre 01 : controle de gestion.....	6
Introduction	4
Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion	5
1. Historique du contrôle de gestion	5
2. Définition du contrôle de gestion	6
3. Objectif du contrôle de gestion	6
4. Le cadre du contrôle de gestion	7
5. Le rôle et les missions du contrôle de gestion	10
6. Le contrôle de gestion et les autres disciplines	12
6.1. Le contrôle de gestion et la stratégie	12
6.2. Le contrôle de gestion et marketing	12
6.3. Le contrôle de gestion et la finance	13
6.4. Le contrôle de gestion et la GRH	13
7. La position de la fonction du contrôle de gestion dans l'organisation	14
Section 02 : Les outils du contrôle de gestion	15
1. La comptabilité financière	15
1.1. Définition de la comptabilité financière	15
1.2. Le domaine de la comptabilité financière	15
1.3. Les utilisateurs de la comptabilité financière	15
2. La comptabilité analytique	17
2.1. Définition de la comptabilité analytique	17
2.2. Objectif de comptabilité analytique	17
2.3. Calcule des coûts	18
2.3.1. Définition de coût	18

2.3.2. Les types des couts	18
2.3.3. Les systèmes de calcul de coût	18
A. Système de calcul des coûts complets	19
1. La méthode des centres d'analyses.....	19
1.1. Définition de la des centres d'analyses.....	19
1.2. Répartition de charges indirectes	19
2. La méthode des coûts standards	20
2.1. Définition de la méthode des coûts standards.....	20
2.2. Objectifs de la méthode des couts préétablis	20
3. La méthode à base d'activité (ABC)	21
3.1. Définition de la méthode ABC	21
3.2. Objectif de la méthode ABC.....	21
4. La méthode du coût cible.....	22
4.1. Définition de la méthode du coût cible.....	22
B. Le système de calcul des coûts partiels	23
1. La méthode des couts variable simple.....	23
1.1 Définition de la méthode du coût variable simple.....	23
1.2. Principe de la méthode du coût variable simple	23
2. La méthode du coût spécifique.....	24
2.1. Définition de la méthode du coût spécifique	24
2.2. Intérêt et limites de la méthode du coût spécifique.....	24
3. La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes	25
3.1. Définition de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes	25
3.2. Avantages de l'imputation rationnelle des charges fixes.....	25
3.3. Inconvénients de l'imputation rationnelle des charges fixes	25
4. La méthode du coût marginal	25
4.1. Définition de la méthode du coût marginal	25
4.2. Calcul du coût marginal.....	26
3. Le contrôle budgétaire	26
3.1. Définition du contrôle budgétaire	26
3.2. Le rôle du contrôle budgétaire	26
3.3. Principe du contrôle budgétaire	26
3.4. Le concept d'écart	26
4. Tableau de bord	27
4.1. Définition de tableau bord	27
4.2. Rôle d'un tableau de bord	28
4.3. La forme des indicateurs utilisés	29
Des tableaux de bord pour des horizons temporels différents	30
5. Reporting	31
5.1. Définition et objectif de reporting	31
5.2. Les types de reporting	32

Chapitre 02:la comptabilite analytique.....34

Introduction34

Section 01 : généralités sur la comptabilité analytique	36
1. Historique de la comptabilité analytique	36
2. Définition de la comptabilité analytique	36
3. Objectif de la comptabilité analytique	36
4. La comptabilité analytique et le système d'information d'entreprise	37
5. Domaine de la comptabilité analytique	37
6. La comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale	41
7. Les charges de la comptabilité analytique	41
8. Les outils de la comptabilité analytique	44
Section 02 : Les méthodes de la comptabilité analytique	45
1. La méthode des couts complets	45
1.1. Historique de la méthode des couts complets	45
1.2. Définition de la méthode des couts complets	45
1.2.1. Définition de coût	45
1.2.2. Hiérarchie des coûts.....	47
1.3. Critique de la méthode des coûts complets	47
1.5. Définition du centre d'analyse	48
1.6. Choix des centres d'analyse	49
1.7. Classification des centres d'analyse	49
1.7.1. Centre de travail/ Centre de responsabilité/ Centre de profits/ Centre de rentabilité.....	49
1.7.2. Le centre opérationnel et centre de structure.....	50
1.8. Le classement fonctionnel de centre d'analyses	51
1.9. La répartition des charges indirectes	51
1.9.1. Répartition primaire.....	51
1.9.2. Répartition secondaire	51
1.10. Calcul du cout d'unité d'ouvre de chaque centre	52
1.10.1. Définition d'unité ouvre	52
1.10.2. Types d'unités d'œuvre	52
1.10.3. Choix de l'unité d'ouvre.....	52
1.11. Tableau de répartition des charges indirectes	53
1.12. L'évaluation des stocks	54
2. La méthode de l'imputation rationnelle	55
2.1. Définition de la méthode de l'imputation rationnelle	55
2.2. Les caractéristiques de la méthode de l'imputation rationnelle	55
2.3. Principe de la méthode de l'imputation rationnelle	56
2.3.1. Activité normale et activité réelle.....	56
2.3.2. Coefficient d'imputation rationnelle	56
2.3.3. Différences d'imputation rationnelle.....	56
3. La méthode du direct casting ou cout variable	57
3.1. Définition de la méthode du cout variable	57
3.2. Principe de la méthode du cout variable	57
3.3. Analyse des charges	58
3.3.1. Charges variables.....	58
3.3.2. Charges fixes	58

3.3.3. Les charges semi-variables.....	58
3.4. Tableau d'exploitation différentiel	58
3.4.1. Définition.....	58
3.4.2. Présentation	58
3.5. Les indicateurs de la méthode des couts variables	60
4. La méthode ABC	60
4.1. Définition de la méthode ABC	60
4.2. Principe de la méthode ABC	60
4.3. Les étapes de la méthode ABC	61
4.3.1. Identification des activités	61
4.3.2. Répartition des ressources entre les activités.....	62
4.3.3. Les inducteurs de couts.....	62
<u> 4.4. Intérêts et limites de la méthode ABC</u>	63
5. Les difficultés liées aux coûts de production	64
5.1. Des en-cours de production	64
5.2. Les produits résiduels (rebut, déchet, sous-produit)	64

Conclusion.....65

Chapitre 03 : le rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion.....66

Introduction66

Section 01 : Présentation du groupe BCR	67
1. Historique et l'évolution du groupe BCR	67
2. Présentation la filiale SANIAK du groupe BCR	68
3. Développement de produit	69
4. Participation aux manifestations économiques nationale et Internationale et résultats obtenus	69
5. Autres événements majeurs non prévus impacté l'activité de la société	69
6. Audit dans la filiale SANIAK	69
7. La place de la fonction du contrôle de gestion dans SANIAK	69
8. Organigramme de la filiale SANIAK du groupe BCR	70

Section 02 : Cas pratique sur le calcul le coût revient et les rapports fournis par la comptabilité analytique au contrôle de gestion 71

1. Calcule le coût de revient pour le produit vanne d'arrêt	71
1.1. Fiche de calcul des taux de section	72
1.2. Calcul le coût de revient pour les produits semi-fini et le produit fini	72
1.2.1. Calcul le coût de revient pour le produit semi-fini barre de metatherme dia	26
26	73

1.2.2. Calcule le coût de revient de produit semi fini corps vanne d'arrêt 1/2 poids copeaux à fondre 89,0.....	76
1.2.3. Calcule le coût de produit fini vanne d'arrêt	77
2. Les rapports fournis par la comptabilité analytique au contrôle de gestion	79
3. Analyse de l'activité de la filiale	86
3.1. Objectifs assignés à la filiale	86
3.2. Evolution des principaux agrégats	88
3.2.1. Production.....	89
3.3. Analyse des charges de l'activité	91
3.3.1. Charges personnel.....	92
4. Analyse des produits de l'activité	93
4.1. Chiffre d'affaires	93
4.2. Activité de la sous-traitance.....	94
4.3. Répartition du chiffre d'affaires par clients	94
5. Stocks	95

Conclusion.....97

Conclusion générale98

La bibliographie 101

Les annexes 105